T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

VERGİ UYUMU KAPSAMINDA KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN DAVRANIŞLARI

Merve DOLBUN

2502140192

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ

İSTANBUL – 2019

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı	:	MERVE DOLBUN	**Numarası**	:	2502140192
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı	:	MALİYE	**Danışmanı**	:	PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ
Tez Savunma Tarihi	:	10.09.2019	**Saati**	:	14.00
Tez Başlığı	:	VERGİ UYUMU KAPSAMINDA KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN DAVRANIŞLARI			

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin **50. Maddesi** uyarınca yapılmış, soruları sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
2- PROF. DR. NACİ TOLGA SARUÇ		KABUL
3- PROF. DR. HABİB YILDIZ		KABUL
4- PROF. DR. MUSTAFA ERDOĞDU		KABUL
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ ENGİN CAN		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖZKAN ZÜLFÜOĞLU		

ÖZ

VERGİ UYUMU KAPSAMINDA KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN DAVRANIŞLARI

MERVE DOLBUN

Vergilerin teorik gelişimi çerçevesinde ülkemizde geçerli olan "ödeme gücü ilkesi" esas alındığında vergilerin mükellefler üzerindeki en önemli etkisi vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin özellikle de şirket konumundaki mükelleflerin az vergi ödeme gayreti içerisinde vergi kaçakçılığına başvurması söz konusu olmaktadır. Bu nedenle de vergi uyumunun sağlanması oldukça zorlaşmaktadır.

Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen ekonomik modellerde açıklanan vergi oranı, ceza katsayısı, gelir miktarı ve denetim oranı gibi değişkenler ile sosyal-psikolojik modellerde açıklanan davranışsal değişkenleri de içeren pek çok değişken mevcuttur. Literatürde kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını inceleyen pek az çalışma vardır. Oysa bütçe dengesi için Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumunu sağlayabilmek de oldukça önemlidir. Bahsedilen değişkenlerin vergi uyumunu ne yönde etkilediğinin anlaşılması özellikle idarenin vergi gelirlerini toplayabilmesi için gereklidir. Eğer bu husus anlaşılırsa vergi düzenlemeleri de buna göre yapılabilecek ve vergi uyumu sağlanarak vergi gelirleri istenildiği ölçüde toplanabilecektir. Vergi gelirlerinin atıl kalmadan toplanması da kamu gelirlerinde artışı sağlayarak kamu hizmetlerinin niteliğinin artmasına katkıda bulunabilecektir.

Yapılan incelemeler göstermektedir ki pozitif veya negatif yönlü olarak gelir, ceza oranı, denetim oranı ve vergi oranı ile vergi uyumu arasında bir ilişki mevcuttur. Ancak fayda-maliyet analizi altında vergi kaçırmak rasyonel görünse de mükelleflerin vergi uyum davranışı sergilemeleri mümkün olabilmektedir. İşte bu noktada devreye davranışsal modeller girmektedir. Bazı durumlarda ekonomik değişkenlerin mükelleflerin vergi kaçırmasının rasyonel olduğunu göstermesine rağmen sosyo-

psikolojik değişkenlerden etkilenen mükellefler vergi uyum davranışı sergileyebilmektedir.

Vergi uyumunun sağlanabilmesi için mükelleflerin vergiye tepkilerini etkileyebilecek olan ekonomik ve ekonomik olmayan tüm değişkenlerin incelenerek mükelleflerin vergi uyum davranışları üzerindeki etkileri ortaya konulmalıdır. Böylece ülkemizde vergi uyumunun arttırılması sağlanarak vergi gelirlerinin yeterli düzeyde toplanılması sağlanabilecek ve aynı zamanda kayıt dışı ekonominin de önüne geçilmiş olunabilecektir.

Anahtar kelimeler: Vergi Uyumu, Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Kurumlar Vergisi, Kayıt Dışı Ekonomi, Davranışsal Modeller, Sosyo-Ekonomik Faktörler

ABSTRACT

CORPORATE INCOME TAX PAYERS' BEHAVIORS IN THE SCOPE OF TAX COMPLIANCE

MERVE DOLBUN

When we review the theoretical process of the tax system, we understand that "ability to pay principle" is valid for Turkey. According to tax payer's response to the tax system with the behaviors named as tax evasion and tax avoidance. These mentioned behaviors are the most results of "ability to pay principle". We observe that tax payers (especially corporate income tax payers) apply to tax evasion in order to pay less tax with going through tax planning. It means that corporate tax payers try to plan tax system of the company by applying tax evasion. In this respect, tax compliance is very difficult behavior for the corporate income taxpayers.

There are many variables (tax rate, coefficient of penalty, audit rate, size of income, behavioral variables and so on) affecting the tax compliance of taxpayers which are also explained in economic models and social-psychology models. It is important to understand that how these mentioned variables affect to taxpayers (especially corporate income tax payers) in order to provide of tax compliance. If this issue is understandable, government can fully collect tax revenues. It means that finding out how these variables affect the compliance of tax is essential for government to be able to collect tax revenues accurately. According to this, full collection of tax revenues contributes to the increase of public revenues and budget balance. Thanks to increasing revenue of public also increases public services significantly.

As a result of the analysis, there is a positive or negative relationship between the size of income, the penalty coefficient, the audit rate, the tax rate and tax compliance. On the other hand, even if these variables encourage the tax evasion under the homoeconomicus model of neo-classical economics, some tax payers choose tax compliance. In this respect, we can say that behavioral variables of social-psychology models affect the tax payers even though economic variables show that taxpayers' tax evasion behavior is rational. Accordingly, tax payers act the role in line with tax

legislation. In some situations, taxpayers exhibit tax compliance behavior according to variables of social-psychology model.

We observed that the numbers of the studies focused on tax compliance behaviours of corporate income tax payers are ver weak at the around of the world. These studies should be increase since the tax compliance of corporate income tax payers is very crucial in the scope of the revenue of government.

In order to accommodate tax compliance, all economic and non-economic variables that may affect the reactions of taxpayers should be analyzed to determine the effects on taxpayers' compliance behavior. Hence, tax compliance might be increased in our country, full collection of tax revenues can be achieved and at the same time the unrecorded economy can be prevented.

Keywords: Tax Evasion, Tax Compliance, Tax Avoidance, Corporate Income Tax, Shadow Economy, Behavioral Economics, Socio-Economic Factors

ÖNSÖZ

Vergi kaçırma problemi dünün ve bugünün problemi olduğu kadar yarının da problemi olmaya devam edecektir. Vergi kaçırma oranları ülkeden ülkeye farklılık gösterse de az ya da çok tüm ülkelerin problemi olarak görünmektedir. Bu durumda vergi kaçakçılığı sorunu sadece gelişmekte olan ülkelerin değil, gelişmiş ülkelerin de bir sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergiye olan tepkilerin geçmişinin 1215 Magna Carta'ya kadar dayandığını söylemek yanlış olmayacaktır. Günümüzde vergi kaçakçılığı konusunda oldukça geniş teorik ve ampirik literatür oluşmuştur.

Ekonomistler tarafından geliştirilen ve vergi kaçakçılığını teorik düzeyde açıklayan klasik ekonomik modeller mükelleflerin vergi kaçırmadan önce fayda maliyet analizi yapacağını ve vergi kaçırmanın beklenen faydasının maliyetinden yüksek olması durumunda vergi kaçıracağını ifade etmiştir. Allingham ve Sandmo tarafından 1972 yılında yapılan analizler ile takibinde Yitzhaki tarafından yapılan ekonomik analizler çalışmamızın dayanağı olan temel kaynakları göstermektedir. Ancak yapılan analizler genellikle ekonomik model temelli olmuş ve kişilerin davranışlarını etkileyen diğer sosyo-kültürel etkiler dikkate alınmamıştır.

Ülkemizde de yaygın olarak bu alanda yapılan çalışmalar anket çalışmalarından oluşmaktadır ve bu çalışmalarda mükellef davranışlarını etkileyen konuları incelemek için klasik model ve davranışsal modellerin değişkenleri kullanılmaktadır.

Çalışma, verginin teorik gelişimi ve Türkiye'deki vergilerin hangi teoriye dahil olduğunun açıklanması ile başlayacaktır. Teorik gelişme sonrasında vergilerin mükellefler üzerindeki etkisi incelenecek ve bu kapsamda mükelleflerin vergilere tepkileri irdelenecektir. Mükelleflerin vergiye tepkilerinin sebepleri incelendikten sonra, mükelleflerin vergi planlaması yoluna gitmesi sonucunda başvurdukları davranış olan vergiden kaçınma davranışı ve daha ileri boyutlara ulaşıp ceza gerektiren diğer bir davranış türü olan vergi kaçırma davranışı ve bu kapsamda mükelleflerin kayıt dışı işlemlerinin içeriği ile dokunduğu vergi türleri karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Takibinde anket ve ampirik çalışmalar ile vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin neler olduğu tespit edilip vergi idaresine önerilerde bulunulacaktır.

Mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen çeşitli değişkenlerin tespit edilmesi, önem derecelerinin sıralanması, Türkiye'de kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye uyumunu artırma konusunda davranışlarını olumlu etkileyecek yöntemlerin belirlenmesi çalışmanın literatüre sağlayacağı en büyük katkısı olarak görülmektedir. Vergi uyumunun analizi anlamında bir literatür taraması yapıldığında vergi uyumu konusunda birçok anket çalışması yapılmış olmasına rağmen çalışmaların çok sınırlı değişkenlerin sınanması amacıyla yapıldığı görülmektedir. Ayrıca literatürde vergi uyumu konusunda yapılan çalışmaların neredeyse tamamı gelir vergisi mükelleflerine yönelik olduğundan bizim çalışmamız kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye tepkilerini test edecek bir çalışma olacaktır.

Son olarak çalışmadaki bütün olası eksiklikler ve yanlışların pek tabiidir ki sadece yazara ait olacağını vurguladıktan sonra tezin bu aşamaya gelmesinde çok kıymetli zamanını bana ayıran ve her zaman umudumu ayakta tutan saygıdeğer hocam Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ'a sonsuz teşekkür etmeyi bir borç kabul etmekteyim.

Merve DOLBUN

İstanbul, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ iii
ABSTRACT v
ÖNSÖZ vii
TABLOLAR LİSTESİ xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ xvii
KISALTMALAR LİSTESİ xviii
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMU VE GELİŞİMİ

I. Vergi Kavramı 5
II. Verginin Teorik Gelişimi 7
A. Faydalanma (İstifade) Teorisi (Rasyonalist Bireyci Devlet Görüşü) 7
B. Ödeme Gücü (İktidar) Teorisi (Organik Toplumcu Devlet Görüşü) 10
III. Vergi Uyumu (Tax Compliance) Kavramı 13
IV. Vergi Uyumunun Önemi 18
V. Vergi Uyumunun Diğer Disiplinlerle ilişkisi 31
A. Davranışsal Ekonomi 32
B. Bilişsel Psikoloji 36
C. Sosyal Psikoloji 38
D. Hukuk Bilimi 40
E. Etik 43
F. Sosyoloji 46
VI. Vergi Uyumunun Tarihsel Gelişimi 46
A. Vergi Uyumunun Dünyadaki Gelişimi 47
B. Vergi Uyumunun Türkiye'deki Gelişimi 51

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUM TEORİK TARTIŞMALARI

I. Türkiye'de ve Dünyada Vergi Uyum Politikalarının Gelişimi 55
II. Vergi Uyum Modelleri 63

A. Klasik Yaklaşım (Allingham -Sandmo Modeli/ Rasyonel Beklentiler Teorisi) 64
1. Genel 65
2. Klasik Teorinin Değişkenleri 75
B. Klasik Yaklaşımın Eleştirisi 80
1. Denetim Oranları ile Vergi Uyumu İlişkisi 81
2. Vergi Cezaları ile Vergi Uyumu İlişkisi 84
3. Vergi Oranları ile Vergi Uyumu İlişkisi 88
4. Gelir Miktarı ve Gelir Kaynakları ile Vergi Uyumu İlişkisi 92
5. Diğer Değişkenlere Bakış 94
C. Sosyal-Psikolojik Yaklaşım (Ahlaki Duygular Teorisi/ Tutumsal Model) 95
1. Genel 101
2. Sosyal-Psikolojik Model Değişkenleri 109
a. Vergilere Karşı Tutumlar 110
b. Kişisel, Sosyal ve Ulusal Normlar 111
c. Vergi Sisteminin Adil Olarak Algılanması 113
d. Şeffaflık 116
e. Kamu Harcamalarının Düzeyi 118
D. Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu Yaklaşımı 121
1. Mali Bağlantı 124
2. Optimal Vergi Uyumu 126

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ ve VERGİ UYUMU

I.Kurumlar Vergisi Mükellefleri 134
II.Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Tabi Olduğu Vergiler 135
A.Kurumlar Vergisi 136
B.Katma Değer Vergisi 137
C.Özel Tüketim Vergisi 139
D.Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) 141
E.Özel İletişim Vergisi (ÖİV) 141
F.Damga Vergisi 142
G.Gümrük Vergisi 144
H.Emlak Vergisi 145
I.Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) 145

J.Sorumlu Sıfatı ile Ödenen Vergiler 146
III.Kurumlar Vergisi Mükellefleri Özelinde Yapılan Vergi Uyum Çalışmaları 147
IV.Vergi Planlaması ve Vergi Uyumu İlişkisi 176
A. Vergi Planlaması Nedir? 176
B.Vergi Planlaması Süreci 179
V.Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesindeki Vergi Planlama Araçları 180
A.Kurumlar Vergisi Kanunu 5. Madde Uyarınca Uygulanabilecek Olan Kurumlar Vergisi İstisnaları 181
1.Yurt İçi İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md.5/1-a) 181
2.Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md.5/1-b) 183
3.Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası (KVK Md.5/1-g) 184
4.Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-c) 184
5.Emisyon Primi Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-ç) 185
6.Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-e) 186
B.KVK Md.10 Uyarınca KV Beyannamesi Üzerinde Ayrıca Gösterilmek Şartıyla Kurum Kazancından Yapılabilecek İndirimler 188
1.AR-GE İndirimi (KVK Md.10/a) 189
2.Sponsorluk Harcamaları (KVK Md.10/b): 190
3.Bağış ve Yardımlar (KVK Md.10/c): 191
4.Kültürel Bağış ve Yardımlar (KVK Md.10/d): 191
C.KVK Md.19 ve 20 Uyarınca Yararlanılabilecek Olan Vergisiz Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi 192
D.KVK Md.32/A Uyarınca İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 193
E. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan İstisna 194
F. Serbest Bölgelerde Kurumlar Vergisi ve İstihdama Yönelik Gelir Vergisi İstisnası 195
G. Uluslararası Uygulamalarda Çok Uluslu Şirketlerin Yaygın Olarak Kullandıkları Vergiden Kaçınma Yöntemleri ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden Değerlendirme 196
H.Yurtdışına Yapılan Ödemelerin Vergisel Değerlendirilmesi 204
1.Faiz Ödemesi 205
2.Serbest Meslek Kazancı Ödemeleri (Management Fee) 208
3.Gayri Maddi Hak Ödemeleri (Royalty Ödemeleri) 214

4.Kar Dağıtım Ödemeleri....218
VI. KVK Md.7, 12, 13 ve 30/7 Uyarınca Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine İlişkin Olarak Getirilmiş Bulunan Kurallar....221
A.KVK Md.7'de Düzenlenmiş Bulunan Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirme Esasları....224
B. Kurumlar Vergisi Kanunu 12. Maddesinde Düzenlenmiş Bulunan Örtülü Sermaye Uygulamasının Esasları....225
C.Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Maddesinde Düzenlenmiş Bulunan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasının Esasları....226
D.Kurumlar Vergisi Kanunu 30/7. Maddesinde Düzenlenmiş Bulunan Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisine İlişkin Uygulamanın Esasları....228
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ KAÇIRMA DAVRANIŞLARI
I.Vergi Uyumsuzluk Türü Olarak Vergi Kaçakçılığı....230
II.Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Vergi Uyumuna Etkisi....232
III.Vergi Mahremiyetinin Vergi Uyumuna Etkisi....247
IV.Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi....250
V.Kayıt Dışı Ekonomi....254
VI.Kayıt Dışı Ekonomi Sonucu Üstlenilen Vergisel Riskler ve Alternatifleri....263
A.Vergi Usul Kanunu ile Öngörülen cezalar....264
B.Uzlaşma Müessesinin Kayıt Dışı Ekonomi Sürecindeki İşlerliği....270
C.Pişmanlıkla Beyan ve Kayıt Dışı Ekonomi....275
VII.Vergi Kaçırmanın Maliyeti....278
BEŞİNCİ BÖLÜM
VERGİ UYUMUNU BELİRLEYEN FAKTÖRLERE YÖNELİK UYGULAMA
I. Anket Çalışmaları....285
A. Evren ve Örneklem....285
B.Araştırmanın Metodolojisi....286
C.Verilerin Değerlendirilmesi ve Bulguları....287
1.Verilerin Analizi....287
2. Araştırmanın Bulguları....288
a.Demografik Özellikler....288
b.Açıklayıcı Faktör Analizi....291

d.Normal Dağılım Analizi....294
e.Toplanan Verilerle İlgili Olarak Yapılan Fark Testleri....295
1) Cinsiyete Göre Yapılan Fark Testleri....295
2) Yaşa Göre Yapılan Fark Testleri....295
3) Medeni Duruma Göre Yapılan Fark Testleri....297
4) Eğitim Düzeyine Göre Yapılan Fark Testleri....298
5) Firmada Çalışma Süresine Göre Yapılan Fark Testleri....300
6) Toplam İş Deneyimine Göre Yapılan Fark Testleri....302
7) Göreve Göre Yapılan Fark Testleri....304
8) Firma Yaşına Göre Yapılan Fark Testleri....306
9) Firma Sektörüne Göre Yapılan Fark Testleri....307
10) Firmanın Ortalama Cirosuna Göre Yapılan Fark Testleri....308
11) Firmanın 2016 Yılı Cirosuna Göre Yapılan Fark Testler....310
12) Kurumsallaşma Durumuna Göre Yapılan Fark Testleri....312
13) Firmanın Sermayesine Göre Yapılan Fark Testleri....312
14) Çalışan Sayısına Göre Yapılan Fark Testleri....315
f. İki Yönlü MANOVA Analizler,....317
1) Yaş ve Eğitimin Vergi Uyumu Boyutları Üzerindeki Etkisi....317
2) Ortalama Ciro ve Sermayenin Vergi Uyumu Boyutları Üzerindeki Etkisi..317
g. Korelasyon Analizi....318
h. Regresyon Analizi....319
II. Araştırmanın Sonuçlarının Yorumlanması....320
SONUÇ....333
KAYNAKÇA....337
EKLER....363
ÖZGEÇMİŞ....440

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1: 28 AB Üyesi Ülke, AB Üyesi Olmayan 3 Avrupa Ülkesi ve AB Üyesi Olmayan 5 Gelişmiş Ülkenin Kayıt Dışı Ekonomisinin GSMH İçindeki Payı (2003-2015)…….....78

Tablo 2.2: Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin GSMH İçerisindeki Payı (%) (1999-2015)……..…….....81

Tablo 2.3: Yitzhaki Modelinde Ceza Miktarına Örnek……..…….....92

Tablo 2.4: Vergi Uyumunu Açıklamada Kullanılan Başlıca Yaklaşımlar.....141

Tablo 3.1: Klasik Model Değişkenlerinin Etkisinin GV ve KV Mükellefleri İçin Karşılaşırılması…….170

Tablo 3.2: 2019 Temmuz Vergi Gelirleri Kırılımı……..194

Tablo 4.1: Net Ödenen Rakamlar…….…..….....299

Tablo 4.2: Net Ödenen Ücretlerin Brütleştirilmesi…….....…....300

Tablo 4.3: Vergi Riski Hesaplamaları……..….....302

Tablo 4.4: Pişmanlıkla Beyanda Vergi Riski Hesaplamaları……...303

Tablo 5.1: Araştırmaya Katılan Kişilere Ait Özellikler (n=415)…….....307

Tablo 5.2 : Araştırmaya Katılan Kişilere Ait Özellikler (n=415) (Devam)…….....308

Tablo 5.3: Firmalara Ait Özellikler (n=415)……..……..308

Tablo 5.4: Firmalara Ait Özellikler (n=415) (Devam)..……..309

Tablo 5.5: Açıklayıcı Faktör Analizi……...…….…….....311

Tablo 5.6: Güvenilirlik Analizi Sonuçları…….……..313

Tablo 5.7: Skewness ve Kurtosis Değerleri (n=415)……...313

Tablo 5.8: Cinsiyete Göre Farklılık Analizi (n=100)……...314

Tablo 5.9: Yaş - Levene Testi…….....315

Tablo 5.10: Yaşa Göre Farklılık Analizi (n=415)…….....315

Tablo 5.11: Yaş-Tukey Testi…….....316

Tablo 5.12: Medeni Duruma Göre Farklılık Analizi (n=415)…….316

Tablo 5.13: Eğitim Düzeyi - Levene Testi……..…….....317

Tablo 5.14: Eğitim Düzeyine Göre Farklılık Analizi (n=415)……318

Tablo 5.15: Eğitim Durumu-Tukey Testi……319

Tablo 5.16: Firmada Çalışma Süresi - Levene Testi……319

Tablo 5.17: Firmada Çalışma Süresine Göre Farklılık Analizi (n=415)…….320

Tablo 5.18: Toplam İş Deneyimi - Levene Testi…….....321

Tablo 5.19: Toplam İş Deneyimine Göre Farklılık Analizi (n=415)……...322

Tablo 5.20: Görev - Levene Testi……323

Tablo 5.21: Göreve Göre Farklılık Analizi (n=415)…….....324

Tablo 5.22: Firma Yaşı - Levene Testi…….....325

Tablo 5.23: Firma Yaşına Göre Farklılık Analizi (n=415)…….....326

Tablo 5.24: Firma Sektörüne Göre Farklılık Analizi (n=415)…….....327

Tablo 5.25: Firmanın Ortalama Cirosu - Levene Testi…..…….....327

Tablo 5.26: Firmanın Ortalama Cirosu Göre Farklılık Analizi (n=415)…….328

Tablo 5.27: Firmanın 2016 Yılı Cirosu - Levene Testi…….....329

Tablo 5.28: Firmanın 2016 Yılı Cirosuna Göre Farklılık Analizi (n=415)…….330

Tablo 5.29: Kurumsallaşma Durumuna Göre Farklılık Analizi (n=415)…….. 331

Tablo 5.30: Firma Sermayesi - Levene Testi…….....332

Tablo 5.31: Firma Sermayesine Göre Farklılık Analizi (n=415)..……333

Tablo 5.32: Çalışan Sayısı - Levene Testi…….....334

Tablo 5.33: Çalışan Sayısına Göre Farklılık Analizi (n=415)…….....335

Tablo 5.34: Yaş ve Eğitim Düzeyine Göre Vergi Uyumu Boyutları Puanlarının MANOVA Değerleri (415)…….....336

Tablo 5.35: Ortalama Ciro ve Sermayeye Göre Vergi Uyumu Boyutları Puanlarının MANOVA Değerleri (415)…….....336

Tablo 5.36: Korelasyon Analizi (n=415)…….....337

Tablo 5.37: Regresyon Analizi…….....338

Tablo 1: Anket Soruları……..……382

Tablo 2: Anket Soruları (Devam)……..…….....383

Tablo 3: Anket Derecelendirme Detayları……...384

Tablo 4: Anket Derecelendirme Detayları (Devam)……385

Tablo 5: Anket Sorularının Cevap Dağılımı……386

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Vergi Uyumu ile İlişkili Diğer Disiplinler ……..…….....53

Şekil 2.1: Bazı Ülkelerde Kaçırılan Vergi Tutarları …..……....80

Şekil 2.2: Vergi Uyumu-Uyumsuzluğu Dengesi…….…….107

Şekil 2.3: Vergi Uyumu Davranışının Basit Modeli……..……..126

Şekil 2.4: Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu……..144

Şekil 2.5: Kamu Harcaması ve Vergileme Rasyonalitesi…….147

Şekil 3.1: Vergi Uyum Maliyetleri……...178

Şekil 3.2: KV Mükelleflerinin Vergi Uyum Davranışlarını Etkileyen Değişkenler184

Şekil 3.3: GV Mükelleflerinin Vergi Uyum Davranışlarını Etkileyen Değişkenler…185

Şekil 3.4: KV ve GV Mükelleflerinin Vergi Uyum Değişkenlerinin Ortak Keseni….186

Şekil 3.5: Yurtdışı Ödemeleri……...239

KISALTMALAR LİSTESİ

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

a.e. : Adı geçen eser

A.Ş. : Anonim Şirket

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetim Kurulu

BSMV : Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

ÇVÖA : Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

DVK : Damga Vergisi Kanunu

GOÜ : Gelişmekte Olan Ülkeler

GSMH : Gayrisafi Milli Hasıla

GSYİH : Gayrisafi Yurtiçi Hasıla

GV : Gelir Vergisi

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi Kanunu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KKDF : Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu

KKEG : Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

KV : Kurumlar Vergisi

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

md. : Madde

MTVK : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

OECD : Organization for Economic Co-operation and Development

ÖTVK : Özel Tüketim Vergisi Kanunu

R.G. : Resmi Gazete

s. : sayfa

SSKDV : Sorumlu Sıfatıyla Katma Değer Vergisi

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

TCK : Türk Ceza Kanunu

TCMB : Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası

TMSF : Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

TTK : Türk Ticaret Kanunu (Eski TTK)

YTT : Yeni Türk Ticaret Kanunu (6102 Sayılı TTK)

TL : Türk Lirası

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

1980'li yıllardan itibaren dünya ekonomisinin giderek hızlanan bir küreselleşme sürecine girmesiyle birlikte, uluslararası ticaret hacminde meydana gelen artışlar, ülkelerin ekonomik ve mali sistemlerinde önemli etkiler meydana getirmiştir. Bu etkilerle beraber artan rekabet tüm yerel ve çok-uluslu şirketlerin rekabet gücünü engelleyebilen bir unsur olan ve aslında özellikle kurumlar vergisi mükellefleri için bir maliyet olan vergilerin en aza indirgenmesi yollarının aranmasına sebep olmuştur. Tabii bu durum da şirketlerin vergiye tepkileri kapsamında vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı davranışlarını daha fazla gündeme getirmiştir.

Mükellefler, özellikle de kurumlar vergisi mükellefleri hem ulusal hem de ulusalar arası alanda artan rekabet ortamına ayak uydurabilmek için maliyetlerini en aza indirme yoluna gitmektedir. Bu noktada da kurumlar vergisi mükellefleri kendileri için en önemli maliyet kalemleri olan doğrudan ve dolaylı vergileri azaltmak amacıyla vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışlarına başvurabilmektedir. Bu durumda da vergi uyumundan uzaklaşılarak devletin kamu gelirlerinin azalması sonucu ortaya çıkabilmektedir. Yaşanan bu süreç vergi düzenlemelerinde en büyük sorunsal haline gelen ve çözülemez noktalarda seyreden vergi uyumsuzluğu durumunu ortaya çıkarmıştır. Haliyle bu sorun için ülkeleri ayırmaktan ziyade tüm dünya için önem arz eden bir sorunsal olduğunu söylemek yanıltıcı olmayacaktır.

Vergi kaçakçılığı konusu bugünün en önemli sorunlarından biri olmakla birlikte geçmişte de bu sorun vardı. Özellikle artan teknoloji ve küreselleşme ile artık vergi uyumu sorunu ulusal bir sorun olmaktan çıkıp uluslararası bir problem haline gelmiştir. Devletler mükelleflerin uluslararası hareketleri ile vergi gelirlerini sekteye uğratmasını engellemek amacıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapabilmektedir.

Mükelleflerin yeni düzende vergi kaçırma davranışlarına daha çok başvurması ve gelişen teknolojinin de buna daha fazla izin veriyor olması yüzyıllardır devlet ile mükellef arasında en büyük husumet konusu olan vergi hususunun daha fazla gündemde kalması sonucunu doğurmaktadır. Mükellefler çeşitli yollara başvurarak vergi giderlerini azaltmaya çalışırken devletler ise kamu gelirleri içerisinde en önemli

paya sahip olan vergi gelirlerini tam ve zamanında toplama güdüsü ile hareket etmektedir.

Hem devlet hem de mükellef için çeşitli yönlerden yüksek derecede öneme sahip olan vergi kaçırma davranışlarının faydaları ve zararları incelenerek her iki taraf için de uzlaşı noktasına getirilmesi gerekmektedir. Bunu da sağlayabilmek için vergi idarelerine ve vergi mevzuatını düzenleyicilere önemli görevler düşmektedir. Öncelikle vergi idareleri için vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanabilmesi önemli olduğundan vergi uyumunun sağlanabilmesi için mükellef davranışları ve psikolojisi üzerinde araştırmalar yapılarak, buralardan elde edilen sonuçlara uygun olarak vergi düzenlemeleri yapılmalıdır. Böylece vergi uyumunun sağlanması konusunda gelişmeler kaydedilmiş olacaktır. Öte yandan vergi mükellefleri için vergi kaçırma davranışı her ne kadar azalan maliyet anlamında olumlu gibi görünse de bu davranışlarının tespit edilmesi durumunda karşılaşacakları maliyetin daha yüksek olabileceği konusunda bilgilendirilmeleri vergi uyumunun arttırılması kapsamında önemlidir. Bu nedenle de daha istikrarlı bir ticaret hayatı sürdürebilmeleri için vergi uyumu göstermeleri yararlarına görünmektedir. İşte bu noktada vergi mevzuatını düzenleyenlerin vergi mükelleflerini zor durumda bırakmayacak şekilde düzenlemeler yaparak aynı zamanda günlük işlerinde onlara kolaylık sağlayacak davranışlar sergilemeleri halinde vergi uyumu da sağlanmış olabilecektir. Böylece hem vergi mükellefleri hem de idare karlı durumda olabilecektir.

Vergi uyumunun sağlanması için de vergi idaresinin ve vergi mevzuatını düzenleyicilerin mükellef davranışlarını iyi incelemeleri ve buna göre düzenlemeler yapmaları gerekmektedir. Mükellef davranışları incelenirken özellikle vergi düzenlemelerinin temelinde yer alan ve mükellef davranışlarını da önemli ölçüde etkileyen vergi oranı, ceza oranı, denetlenme oranı ve gelir miktarı gibi ekonomik değişkenlere ve diğer bazı sosyo ekonomik değişkenlere (vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri vb.) mükelleflerin tepkileri ölçülmeli ve buna göre mevzuat düzenlemeleri yapılmalıdır.

Çalışmamızda mükelleflerin bu tip değişkenlere tepkilerinin anket yöntemiyle ölçülüp vergi uyumu konusunda hangi faktörlerin etkili olduğunun anlaşılarak vergi idarelerine ve mükelleflere önerilerde bulunulmuştur.

Mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen çeşitli değişkenlerin tespit edilmesi, önem derecelerinin sıralanması, Türkiye'de kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye uyumunu artırma konusunda davranışlarını olumlu etkileyecek yöntemlerin belirlenmesi çalışmanın literatüre sağlayacağı en büyük katkısı olarak görülmektedir. Vergi uyumu anlamında bir literatür taraması yapıldığında literatürde vergi uyumu konusunda yapılan çalışmaların neredeyse tamamının gelir vergisi mükelleflerine yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Bu anlamda kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye tepkilerinin incelenmesi anlamında yapılan bu çalışma önem arz etmektedir.

Mükelleflerin vergiye tepkilerinin temelini verginin teorik gelişiminde aramak gerekir. Bu bağlamda çalışmamızın birinci bölümünde verginin teorik gelişimi açıklanmış ve Türk vergi sisteminde uygulanan teoriye değinilerek vergi uyum kavramı etraflıca irdelenmiştir. Vergi uyumunun hem ülkemiz hem de tüm diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için önemine vurgu yapılarak vergi uyumunun etkileşim içinde olduğu diğer dallara da temas edilmiştir.

İkinci bölümde ise Türkiye'de ve dünyada vergi uyum politikalarının gelişimine değinilerek vergi uyumu konusunda ülkemizde ve tüm dünyada yapılan teorik tartışmalara değinilmiştir. Literatürde vergi uyumunun ekonomik analizini ilk kez yapan Allingham ve Sandmo (1972) modeli incelenerek kullanılan ceza miktarı, denetleme oranı, vergi oranı ve gelir gibi değişkenlerin mükelleflerin vergi uyum davranışları üzerindeki etkileri açıklanmıştır. Takibinde klasik ekonomik teorideki diğer bazı düşünceler açıklanmış ve klasik ekonomik teoriye yapılan eleştirilere yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde mükelleflerin davranışlarını etkileyebilecek diğer faktörleri konu edinen psikolojik ve davranışsal modeller de incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise vergi uyumunu etkileyebilecek faktörleri açıklayabilmek için ülkemizdeki vergi mevzuatına değinilmiş ve özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin tabi olduğu vergiler detaylıca açıklanmıştır. Bu vergilerin kurumlar vergisi mükellefleri için maliyet oluşturmasından ötürü vergi planlamalarına başvurdukları belirtilmiştir. Teorik anlamda ise kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumunu inceleyen literatür çalışmalarına yer verilmiştir. Bu kapsamda bu alana ilişkin yapılan çalışmaların az ve yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Akabinde kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi planlaması ile kurumlar vergisi kanunu çerçevesinde başvurulabilecekleri maddeler açıklanıp karşıt olarak yine kurumlar vergisi kanunu ve

diğer kanunlarda mükelleflerin vergi planlaması ile vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarının önüne geçebilmek için düzenlenen hükümlere yer verilmiştir. Kısacası bu bölümde kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi planlaması kapsamında vergiden kaçınma davranışı sergileyebilmeleri için mevzuatımızda yer alan hükümlere yer verildikten sonra mükelleflerin vergi uyumunu sağlamak amacıyla mevzuatta yer alan karşıt düzenlemeler de açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde ise vergi mükelleflerinin vergi uyumsuzluğu türü olarak vergi kaçırma davranışları etraflıca incelenmiştir. Yine bu bölümde ülkemizde son dönemlerde yapılan vergi mevzuatı değişikliklerine yer verilerek yeni düzenlemelerin vergi uyumunu ne yönde etkileyebileceğine dair yorumlar yapılmıştır. Vergi düzenlemelerinin vergi uyumunu sağlayabilecek nitelikte olmaması durumunda mükelleflerin vergi kaçırma davranışına yoğun olarak başvurması ile ortaya çıkan kayıt dışı ekonomi olgusuna değinilmiş ve ayrıca kayıt dışı ekonomi ile mükelleflerin maruz kalacakları vergi riskleri ile alternatifleri açıklanarak potansiyel durumlar örnekler üzerinden rakamlar ile izah edilmiştir. Vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin vergi uyumu üzerindeki etkisinin dışında "vergi mahremiyeti" ve son dönemlerde ülkemizde yoğunlukla başvurulan "vergi afları" konularına değinilerek gerekli açıklamaları yapılmış ve vergi uyumu üzerindeki etkilerine temas edilmiştir.

Beşinci bölümde ise diğer bölümlerde Türkiye'de ve tüm dünyada vergi uyumunu etkileyebilecek potansiyel faktörler açıklandıktan sonra tarafımızdan yapılan anket çalışmasına yer verilerek çalışmalarımız sonucunda çıkan ve vergi uyumunu etkileme kabiliyeti olabilecek değişkenler açıklanmıştır. Son olarak da bizim çalışmamızda ortaya çıkan sonuçlar ile literatürde yer alan çalışmalar karşılaştırılarak aralarındaki farklara yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde ise literatürde vergi uyumunu etkileyen değişkenler ile çalışmamız sonucunda ulaştığımız değişkenler açıklanarak vergi uyumunun tüm dünyada ve özellikle Türkiye'de artması için önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMU VE GELİŞİMİ

I. Vergi Kavramı

Vergi, hepimizin günlük hayatında sık sık telaffuz ettiği bir kavramdır. Vergi mükellefleri, katlandıkları vergi maliyeti nedeniyle vergi kavramının farkında iken vergi mükellefi olup ödememeyi tercih edenler ise vergi kavramının ve içeriğinin bilincinde olup bunun getirmiş olduğu maliyetlerden ve sorumluluklardan kaçınmayı tercih ettikleri için vergi kavramının bilincindedir.[1] Nihayetinde vergi ödeyenler de vergi ödemekten kaçınanlar da vergi kelimesine yakındır ve içeriğini kendi algısına göre biçimlendirmektedir.

Vergiler kamu harcamalarının finansmanında kullanıldığı için kamu bütçesinde en önemli gelir kaynağını ifade etmektedir. Faydası bölünemeyen ve bu yüzden de talebi tespit edilip fiyatlandırılamayan ancak toplumsal faydası nedeniyle üretimi elzem olan tam kamusal malların üretimi için neredeyse tüm finansman, vergiler ile karşılanmaktadır.[2] Hal böyle olunca devlet için vergilerin toplanması büyük önem arz etmektedir. Öte yandan ise vatandaşlar için diğer bir ifadeyle vergi mükellefleri için ödenen vergi miktarı düşük tutarda olsa bile[3] gelirlerinde bir azalma yarattığı için maliyet olarak tasvir edilmekte ve ödemekten kaçınılması gereken bir kavram olarak algılanmaktadır.

Vergi kavramı bu kadar hayatımızda iken ve devlet ile birey arası bir çatışma alanı yaratırken çeşitli değişkenler altında mükellefin vergiye tepkileri oluşmakta ve çeşitli durumlarda farklılık göstermektedir.

---

[1] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, Şubat 2019, s.2

[2] Gülay Akgül Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013

[3] Bir tutarın belli bir kişi için düşük ya da yüksek olduğunu ancak fayda fonksiyonu gösterebilir. İktisat biliminde belirsizlik altında insanların kararlarını açıklamak için beklenen fayda modeli kullanılmaktadır. (Murat Taşdemir, "Belirsizlik Altında Tercihler ve Beklenen Fayda Modelinin Yetersizlikleri", **Sosyal Bilimler Dergisi**, 2007/1, s.308)

Vergiye karşı bir mükellef tepkisi olarak ortaya çıkan vergi kaçakçılığı konusunun geçmişi de en az vergi kavramının geçmişi kadar eskidir. Bu bağlamda karşıtı olarak değerlendirilebilecek olan vergi uyumu kavramının da geçmişinin oldukça eskiye dayandığını söylemek mümkündür. Ancak bu alanda yapılan çalışmalar özellikle de ampirik çalışmalar son yıllarda daha büyük önem kazanmıştır.

Devletler kendisi için önemli olan kamu gelirlerini yeterli düzeyde ve düzgün toplayabilmek için vergi kaçakçılığını önleme yolları konusunda arayış içindedirler. Vergi kaçakçılığı oranlarını ülke bazlı incelediğimizde Avrupa ülkelerinde de oldukça yüksek olduğu gözlemlenmektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığını önleme yolu arayışı hem ülkemiz hem de Avrupa ülkeleri için kaçınılmaz olmaktadır.[4]

Hükümetler temin etmiş oldukları kamu mallarının maliyetlerini vergi gelirleri ile karşıladıklarından vergi kaçakçılığının önlenmesi devletler için önem arz etmektedir. Vergi gelirlerinin yüksek olması vergi uyumunun yüksek olmasına bağlıdır. Bunu sağlayabilmek için de hükümetler genel olarak vergi cezalarını ve denetim sıklığını arttırma yolunu seçmektedir.[5]

Vergilerin tam ve zamanında alınması idare tarafından yerine getirilecek olan kamu hizmetlerinin yeterli düzeyde gerçekleştirilebilmesi için önem arz eder. Bu nedenle de idare vergi mükelleflerinin vergilerini tam ve zamanında ödemelerini ister ve bunu mümkün kılabilmek için çeşitli uygulamalara başvurur. Bazı durumlarda "pozitif önleme" olarak isimlendirebileceğimiz haliyle mükelleflere gerekli bilgilendirmeyi yapıp haklarını açıklayıp kamusal hizmetlerini de mümkün olan en üst düzeyinde yerine getirerek vergilerini doğru ve tam ödemelerini teşvik ederler. Bazı durumlarda ise "negatif önleme" olarak isimlendirebileceğimiz haliyle ceza ve denetim oranlarını arttırıp mükellefler üzerinde korku yaratarak vergilerin tam ve zamanında ödenmesini sağlama yoluna başvururlar.

Devletler kendisi için önemli olan kamu gelirlerini tam ve düzgün toplayabilmek için yukarıda bahsedilen negatif ve/veya pozitif önleme yollarına başvurabilmektedir. Vergi kaçakçılığının önüne geçebilme konusu vergi kaçakçılığı

[4] Nan Zhang, v.d., "Willing to Pay? Tax Compliance in Britain and Italy: An Experimental Analysis", **Plos One**, Mayıs 2015

[5] Katharina Gangl, v.d., "Effects of Supervision on Tax Compliance: Evidence from a Field Experiment in Austria", **Economic Letters**, Sayı:123, Mart 2014, s.378-382

oranlarını ülke bazında incelediğimizde sadece ülkemiz için değil tüm Avrupa ülkeleri için de önem arz etmektedir.

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için idare tarafından vergilerin toplanması önem arz etmektedir ve bu noktada yukarıda bahsedildiği gibi pozitif veya negatif önleme şekillerinde idare tarafından çeşitli önlemler alınmaktadır. Buna rağmen mükelleflerin vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eylemlerine başvurmasının sebebini açıklamak gerekir. Mükelleflerin vergiye tepkileri konusunda çok çeşitli faktörler bulunmakla birlikte ve son dönemde bu faktörlere gelişen teknoloji nedeniyle yenileri eklenmekle birlikte mükelleflerin vergiye tepkilerinin temelini verginin teorik gelişiminde aramak gerekir. Bu bağlamda verginin teorik gelişiminin açıklanması ve Türk vergisi sisteminde geçerli teorinin hangisi olduğunu anlaşılması, buna ilişkin ülkemizde geçerli olan vergileme ilkelerine değinilmesi yerinde olacaktır.

II. Verginin Teorik Gelişimi

Vergilerin neden alındığına ilişkin açıklamaların yapılması çok eskilere dayanmaktadır. Vergilemenin haklılığını ve adil bir vergilemenin esaslarını açıklamaya yönelik teorik tartışmalar yıllardır sürmektedir.[6] Teorik tartışmalar genel olarak vergilerin neden alındığını açıkladığından bir nevi mükelleflerin vergi uyumu göstermelerini sağlayacak algının oluşması için de önem arz etmektedir. Ayrıca vergilerin toplanmasının teorik sebeplerini açıklayan bu teorilerden hareketle mükelleflerin vergilere yönelik ne tip psişik tavırlar sergileyeceği konusunda fikir yürütülebilir.

Verginin içeriğini ve teorik alt yapısını açıklayan temelde iki görüş bulunmaktadır ve bu görüşler de kendi içerisinde çeşitli dallara ayrılabilmektedir.

A. Faydalanma (İstifade) Teorisi (Rasyonalist Bireyci Devlet Görüşü)

Faydalanma teorisi altında vergiyi açıklayan grupları sosyal sözleşmeciler ve faydacı gelenek şeklinde iki grup altında sınıflandırmak yerinde olacaktır.[7]

[6] Nazan Susam, **Kamu Maliyesi Temel Kavramlar ve Esaslar**, 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2019, s.232

[7] Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 3. Baskı, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017, s.12

Sosyal Sözleşme geleneği temelini Jean-Jacques Rousseau'nun toplumsal sözleşme görüşünden almaktadır.[8] Buna göre vergiler devlet tarafından sağlanacak kamusal mal ve hizmetler karşılığında alınmaktadır, yani karşılıksız değildir.[9]

Faydalanma ilkesi esas alınarak oluşturulan görüşler arasında vergi üç şekilde açıklanmıştır. Bunlar vergi hizmet bedelidir görüşü, vergi sigorta primidir görüşü ve vergi genel giderlerin karşılığıdır görüşü olarak sıralanabilir.[10] Verginin hizmet bedeli olduğunu savunan görüşe göre bireyler bireysel fayda sağlamak amacıyla özel mal ve hizmetler alıyor ve bunlar için bedel ödüyorsa kamusal mal ve hizmetler için de bir bedel ödemek durumunda kalmaktadır. Yani vergiler özel mal ve hizmetler için ödenen fiyatların kamusal mal ve hizmetler için ödenmesi gereken kısmında tezahür etmektedir.

Verginin sigorta primi olduğunu savunan görüş ise vergilerin; devlet tarafından bireylerin can ve mal güvenliğinin sağlanması karşılığında bireyler tarafından devlete ödenen bir sigorta primi olduğunu savunur.[11] Verginin tüm kamusal mal ve hizmetlerin bedeli olmasından ziyade daha çok klasik iktisat anlayışında devletin yerine getirmesi gereken geleneksel görev ve hizmetleri ön plana çıkararak bunlar için bireylerden devlete yapılan ödeme olduğunu açıklamaktadır.

Verginin genel giderlere katılma payı olduğunu söyleyen görüş ise vergilerin; toplumdaki fertlere devletin sunduğu hizmetlerin toplumsal üretime katılması karşılığında, kendilerine düşen bir payı olduğunu belirtir.[12] Buna göre, devletin toplumun yaşamını huzur ve güven ortamı içerisinde yürütülebilmesi için yaptığı harcamaların toplum üyeleri tarafından kendilerine düşen karşılık oranında devlete yapılmış olan ödemeler vergiyi oluşturmaktadır. Bir örnekleme yoluyla netleştirmek gerekirse bir apartmanı düşündüğümüzde bu apartmanda yaşayan bireylerin ortak ihtiyaçlarının karşılanması için yapılan birtakım giderler bulunmaktadır. Bu giderleri de karşılamak amacıyla her bir daire kendi payına düşen oran karşılığında aidatını ödeyerek apartmanın ortak yönetimi için yapılan genel giderlere katkıda bulunmaktadır. Devlet de tüm toplumun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yaptığı

[8] Susam, **a.g.e.**, 2019, s.233
[9] Binhan Elif Yılmaz, **Maliye**, 3. Baskı, İstanbul, Der Yayınları, 2018, s.127
[10] Susam, **a.g.e.**, 2019, s.233-234

[11] Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, 2017, s.12
[12] Yımaz**, a.g.e.**, 2018, s.127

genel giderleri belli oranlarda toplumda yaşayan bireylerden vergi ismi ile toplamaktadır.

Verginin faydalanma teorisi kapsamında toplandığını ileri süren teorinin altında bulunan sosyal sözleşme geleneğindeki üç farklı vergi tanımı çeşitli sebeplerle eleştirilmiştir. Bunlardan bazıları vergilerin sadece belirli bir hizmet karşılığı alınmıyor olması, sigorta şirketlerinin sadece kar amacı güttüğü, kamu giderlerinin sadece sosyal üretimi kolaylaştıran iktisadi nitelikteki hizmetlere tahsis edilmeyip aynı zamanda kültürel ve sosyal amaçlara da yönelik olduğu şeklindedir.[13]

"Öte yandan öncülüğünü Erik Lindahl'ın yaptığı marjinal faydacı görüş, verginin sosyal sözleşme geleneğinin tarafında bulunanların açıkladığı gibi verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olduğunu benimsemekte ancak bireylerin kamusal mal ve hizmetlere talebini açıkladığı noktasında esinlenerek bu mallardan sağlamış oldukları marjinal faydaya eş bir değer (vergi) ödemeleri gerektiğini belirtmektedir."[14]

Bu görüşe göre bireyler özel mal ve hizmetler için piyasa mekanizması kapsamında oluşan fiyatları ödeyerek bunları edinirken aynı şekilde kamusal mal ve hizmetler için de vergi ödeyecektir. Her iki mal türü için de fayda maksimizasyonu ilkesinden hareket ederek seçim yapacaklardır. "Bu durumda bireylerin fiyat karşılığında piyasadan alacakları mallar ile vergi karşılığında devletten temin edecekleri kamusal malların marjinal faydaları birbirine eşit olacaktır ve böylece de optimal kaynak dağılımı sağlanmış olacaktır."[15] "Marjinal fayda anlayışının bahsettiği bu yöntemin gerçekleşebilmesi için kamusal hizmetlere olan talebin de bilinmesi gerekir ancak bu mal ve hizmetlerin bazı özellikleri nedeniyle taleplerinin bilinmesi mümkün olmadığından bedavacıların doğmasına sebep olmaktadır."[16] Bu durumda da bu teorinin uygulama alanı bulması mümkün değildir.[17]

Vergilemeyi açıklamaya yönelik teorilerden biri olan faydalanma teorisinin altında öne sürülen tüm görüşlerin detayları yukarıda incelenmiş ve her biri için sayılan sebeplerden ötürü geçerlilik bulamayacağı ortaya konmuştur. Çünkü vergiyi açıklarken kamu hukuku altında olmasından ötürü sahip olduğu bazı özellikleri göz

[13] Susam, **a.g.e.**, 2019, s.234
[14] Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, 2017, s.12
[15] Susam, **a.g.e.**, 2019, s.234
[16] **A.e.**
[17] **A.e.**

ardı etmiştir. Faydalanma teorisinin öne sürdüğü görüşler vergiler için geçerli olmamakla beraber kamu gelirleri altında bulunan ve faydalanma prensibine göre alınan diğer bazı gelir türlerinin (resim, harç ve şerefiye gibi) açıklanmasında geçerli olması muhtemeldir.

B. Ödeme Gücü (İktidar) Teorisi (Organik Toplumcu Devlet Görüşü)

Devletin toplumdaki diğer bireylerden üstün olduğu görüşünden hareket etmektedir. Egemenlik gücü devlette olduğu için bu güç sayesinde toplumdaki diğer fertlerden ayrıcalıklı konumdadır ve bu gücü nedeniyle vergileri toplaması olağandır.

"Bu görüşe göre, vergiler; vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca mali, sosyal ve ekonomik amaçlar için karşılıksızca gerçek ve tüzel kişilerden alınan nakdi ödemelerdir."[18] Buna göre kamu hizmetleri için yapılan ödemeler ile fayda arasında bir ilişki bulunmaz.[19] Kısacası bu görüş kamu hizmetlerinden elde edilen fayda ile vergiler arasında bağlantı kurulmasını kabul etmez. Bu nedenle de vergiler toplumun her bir üyesi tarafından mali gücüne göre alınmalıdır.

Bu teorinin 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde de belirtildiği gözlemlenmektedir. 73. Maddeye göre "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür."[20] Bu maddeden de anlaşılacağı üzere ödeme gücü teorisi günümüzde de anayasal ilkeler arasında bulunmaktadır ve esas alınan görüş kamu harcamalarının toplumun üyeleri arasında ödeme gücüne göre bölüştürülmesidir. Bu noktada da ödeme gücünün nasıl belirlenebileceği sorusu akla gelmektedir.[21]

Ödeme gücü ilkesinin esas amacı vergi yükünün adil dağıtılabilmesidir. Bu da herkesin iktidarı oranında vergi vermesi anlamına gelmektedir. Yani bir nevi vergi vermekten dolayı katlandıkları fedakarlığı eşitlemek anlamına gelmektedir. Ayrıca bu kapsamda herkesin geçimini sağlayacak olan belli bir miktar gelir üzerinden vergi alınmaması da gerekir.

---

[18] Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, 2017, s.14
[19] Yımaz**, a.g.e.**, 2018, s.130
[20] 9.11.1982 tarihli 17863 sayılı Resmî Gazete yayımlanan 2709 Kanun Numaralı **1982 T.C Anayasası** 73. Maddesi
[21] Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2005, s.295

Verginin teorik ilkelerini incelediğimizde ülkemizde ödeme gücü ilkesinin hakim olduğunu ve buna dayanarak 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde vergilemenin ilkelerinin genellik-eşitlik ilkesi, ödeme gücü ilkesi ve yasallık ilkesi olduğunu söyleyebiliriz. [22]

Verginin teorik ilkelerini ve bu bağlamda vergilemenin Anayasal ilkelerini inceledikten sonra vergi uyumunun sağlanamamasının veya diğer bir deyişle vergi kaçakçılığının ortaya çıkmasının kaynağını verginin teorik temellerine dayanarak araştırmak yerinde olacaktır.

Anlaşılacağı üzere ülkemizde vergiler karşılıksız alınmaktadır[23]. Faydalanma teorisinde belirtildiği gibi mükellefler kamu hizmetlerinden yararlandığı ölçüde vergi ödememekte, herkes kendi mali gücüne göre mutlaka vergi ödemektedir. Burada esas olan ve mükellefleri ödeme yapmaya sevk eden konu ödeme gücünün bir yansıması olan adalet ilkesidir.

Vergi sisteminin öyle bir ince ayarlama ile düzenlenmiş olması gereklidir ki ödeme gücü ilkesine uygun olsun ve mükellefler vergilemede adalet konusunda şüpheye düşmesin. Kamu hizmetlerinin karşılanması için alınan vergi zaten mükellefin gelirinde bir azalmaya yol açacağından ekonomik kararlarını olumsuz etkileyecek ve hareket kısıtı yaratacaktır. Öte yandan mükellefte var olan vergilemede adil davranıldığı duygusunun zedelenmesi vergi ödemesi konusunda hiçbir haklı gerekçe bırakmayacaktır ve bu durumda mükellefin vergiye karşı olumsuz tekpi şeklinde davranışlarının ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır.

Verginin asıl amacı, devlet harcamaları için finansman kaynağını sağlamaktır. "Kamu hizmetleri kategorisine giren mal ve hizmetler, piyasa içinde pazarlanabilen mal ve hizmetler olmadıkları için fiyatlandırılamaz ve ancak kamusal finansman ile karşılanabilir."[24] "Burada vergiler genel anlamda kamu hizmetlerinin fiyatıdır, ancak

[22] Susam, **a.g.e.**, 2019, s.260-262

[23] Zımni bir karşılıklılık ilişkisine dayandığı da savunulabilmektedir. Her ne kadar devlet ile toplum arasında yazılı bir sözleşme olmasa da örtülü bir şekilde devlet kamusal mal ve hizmet temin edeceğini ve bunun karşılığında bireylerin de devlete vergi ödeyeceği kabul edilir. Ancak bu karşılıklılık ilişkisinde rakamsal bir eşitlik bulma imkânı ya da bu şekilde bir karşılaştırma yapılması imkanı mümkün değildir. Sözsel olarak bu kabul geçerli olmakla birlikte bireylerin elde edecekleri faydanın tespiti taleplerini açığa çıkarmadıklarından mümkün olmadığı için aralarında matematiksel bir bağlantı kurmak mümkün değildir.

[24] Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2007, s.258

özel mallarda olduğu gibi tek bir malın fiyatı değil, kamu bütçesi içerisine giren tüm hizmetlerin fiyatıdır."[25]

Öte yandan vergilerin diğer bir amacı ise bahsedilen kamusal mal ve hizmetler için yapılacak kamu harcamalarını karşılarken aynı zamanda ödeme gücü ilkesine göre vergileme yaparak adil gelir dağılımının da sağlanmasıdır.[26] Bu amaç ile vergilemede adalet ilkesi paraleldir. Gelir ve servetin yeniden dağıtımı yoluyla gelir ve servet dağılımında daha adaletçi bir yapı oluşturmak hedeflenir.[27] Vergi sistemi iyi bir şekilde düzenlenip adil olmalıdır, böylece de mükelleflerin vergiyi gereksiz şekilde verdiği ve haksızlığa uğradığı duygusu ortadan kaldırılmalıdır. Zaten verginin toplanmasının asli amacı olarak da gelir dağılımını düzenleme fonksiyonu karşımıza çıkar.

Vergi, siyasi iktidarın iradesine bağlı olarak, mevcut gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek için bir araç olarak kullanılabilir. Bu amaç ile devlet hem vergi gelirlerini daha düzgün ve sorunsuz toplayabilecek hem de mükelleflerde adaletin varlığı duygusunu şüpheye düşürmeyerek vergiye gönüllü uyumu sağlamış olacaktır. Aksi halde vergilemede adaletin sağlanmaması veya diğer bir ifade ile vergileme ile adil gelir dağılımı amacına ulaşılamaması durumunda mükellefin vergiye olumsuz tepkileri ortaya çıkacaktır.

Vergileme ilkelerinden de anlaşılacağı üzere ülkemizde vergileme mali güce göre yapılmaktadır ancak vergi ödemeleri ihtiyari değil zorunludur. Hatta bir vatandaşlık ödevi olarak yine anayasal düzenlemeler ile karşımıza çıkmaktadır.[28] Bu sebeplerden dolayı ülkemizdeki vergileme sisteminin ödeme gücü teorisi esasına dayandığı belirtilebilir.

Ödeme gücü teorisine dayanarak oluşturulmuş olan mali güce göre vergileme ilkesi esas alınarak ülkemizde vergileme süreci gerçekleşmektedir. İşte bu süreçte vergileme mali güce göre alındığından mükelleflerin de mali gücün esas alındığı konusunda bir şüpheye düşmemesi gerekmektedir. Ayrıca mali güce göre alınan bu vergilerin amaçları konusunda da netlik olmalı ve vatandaşlar bu hususta da emin olmalıdır.

---

[25] **A.e.**
[26] Yımaz**, a.g.e.**, 2018, s.103
[27] Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, 2017, s.25
[28] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku: Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi**, 20. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayınevi, 2008, s.73

Bu noktada vergilemenin mali ve mali olmayan amaçlarına da kısaca değinmekte fayda vardır. Vergilerin geçmişten günümüze hiç değişmeyen temel amacı mali amaç altında sınıflandırıldığı gibi kamu harcamalarının finansmanını sağlamaktır.[29] Bu amaca ulaşırken toplum için elzem olan bazı durumların da dikkate alınması gerekmektedir. Bunlar yatay ve dikey adaletin sağlanması, vergi toplama maliyetlerinin minimum düzeyde tutulması vb.dir.

Vergilemenin mali olmayan amaçları ise ekonomik istikrarın sağlanması amacı, gelir dağılımında adaleti sağlama amacı ve ekonomik büyümeyi sağlama amacı olarak üç grup altında sıralayabiliriz.[30]

Doğaldır ki vergi ödeyici konumunda olan vatandaşların da vergilerini ödemelerinin temel sebebi vergilemenin amaçları ve bu amaçlardan doğan hizmetlerden faydalanma güdüsüdür. Mükellefler bir yandan ödedikleri vergilerin bahsedilen amaçlara uygun olarak alındığını düşünmeli hatta buna inancı artmalı bir yandan da herkesin ödeme gücüne göre vergileme yapıldığı hususunda tereddüt yaşamamalıdır. Aksi halde ödeme gücü ilkesini temel alan vergi sistemimizde çatlaklar oluşmaya başlayacak ve vergilerin toplanması konusunda problemler yaşanacaktır. Bu durum da beraberinde devlet-toplum çatışmasını doğuracak ve vergiye uyumsuzluk konusu günümüzde olduğu gibi gün yüzüne çıkabilecektir.

III. Vergi Uyumu (Tax Compliance)[31] Kavramı

Vergilerin tam ve zamanında alınması idare tarafından yerine getirilecek olan kamu hizmetlerinin yeterli düzeyde gerçekleştirilebilmesi için önem arz eder. Bu nedenle de idare, vergi mükelleflerinin vergilerini tam ve zamanında ödemelerini ister ve bunu mümkün kılabilmek için çeşitli uygulamalara başvurur.

Vergi uyumuna ilişkin farklı yazarlar tarafından çok farklı tanımlar yapılabilmektedir. Özünde vergi uyumu verginin tam ve zamanında ödenmesi şeklinde ifade edilebilir.[32] Daha geniş anlamı ile vergi uyumu temelde birkaç unsurun aynı

[29] Şen, Sağbaş, **a.g.e.**, 2017, s.25
[30] Yımaz**, a.g.e.**, 2018, s.101-107
[31] Vergi uyumu kavramı İngilizce literatürde genel olarak "tax compliance" şeklinde bir terim olarak ifade edilmektedir.
[32] Simon James, Edward Alison, "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", **Journal of Finance and Management in Public Services**, Cilt:2, 2004, s.27-42

anda gerçekleşmesini ifade etmektedir. Vergi uyumu; mükelleflerin hali hazırda yürürlükte olan vergi kanunları ile bu kanunları destekleyici nitelikte olan yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak beyannamelerini hazırlamasını, gelirini tam olarak beyan etmesini, beyannamenin hazırlanması sırasında gelir ve giderlerine ilişkin olarak hesaplamalarını doğru yapmasını, beyannameyi zamanında onaylatmasını ve nihayetinde onaylanan beyanname ile ortaya çıkan vergilerin de tam ve zamanında ödenmesini ifade etmektedir.[33]

Vergi uyumu kavramının da kendi içerisinde gönüllü vergi uyumu ve zorla vergi uyumu şeklinde ayrıştığını söylemek yerinde olacaktır. Gönüllü vergi uyumu tüm ülkeler için arzulanan bir durum iken ancak içsel bir motivasyon olup "güven" kavramı ile bir anlam ifade edebilmektedir.[34] Vergiye zorla uyum ise cezaları ile birlikte ödeme yapmayı ifade etmektedir.

Vergi uyumu kavramı araştırılırken karşıtı olan vergi uyumsuzluğu kavramını da analiz etmek yerinde olacaktır. Vergi uyumsuzluğu kapsamında değerlendirilen mükellef aktivitelerinin tamamı vergi uyumu anlamında da bir yol gösterici olmaktadır.

Vergi uyumsuzluğu kavramının alt dallarını vergi kaçırma (vergi yasalarına aykırı davranma veya vergi yasalarını yanlış anlama), vergiden kaçınma, vergi borcunun zamanında ödenmemesi, vergilerin yansıtılması, fazla vergi ödeme ve kayıt dışı ekonomi gibi alanlar oluşturmaktadır.[35] Bu kavramların tamamının vergi uyumsuzluğu altında yer alması bu tip kavramlara ilişkin davranışlar sergileyen mükelleflerin vergi uyum davranışı göstermediği anlamına gelmektedir ve dolayısıyla vergi uyumunun artırılması konusunda araştırmalar yapılırken davranışsal olarak bu hareketlerin de ayrıca analiz edilmesi gerekmektedir.

Vergi uyumsuzluğu kavramları altında sayılan davranış şekillerinden biri olan vergilerin fazla ödenmesi davranışında hazinenin herhangi bir vergi kaybına uğraması söz konusu olmamasına rağmen bu kapsamda sayılması bakımından şaşırtıcı gelebilir. Ancak vergi uyumu en geniş anlamıyla vergilerin tam ve zamanında ödenmesi olarak

[33] A. Jeffrey Roth, T. John Scholz, Ann Dryden Witte, "Taxpayer Compliance: An Agenda for Research", Volume 1, **University of Pennsylvania Press**, Philadelphia, 1989

[34] Erich Kirchler, Erik Hoelzl, Ingrid Wahl, "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'slippery slope' Framework", **Journal of Economic Psychology**, Nisan 2008, s.210-225

[35] Erich Kirchler, Ingrid Wahl, "Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance", **Journal of Economic Psychology**, Cilt: 31, 2010, s.331-346

ifade edildiğinden ve böyle bir durumda verginin tam ödenmemesi söz konusu olduğundan vergi uyumsuzluğu alt başlığında değerlendirilmesi uygun görülmüştür.

Vergi uyumsuzluğu davranış şekillerini tek tek incelemek faydalı olacaktır. İlki olan vergi kaçırma davranışı mükelleflerin bilerek ve isteyerek vergi kanunlarına aykırı bir şekilde matrahlarını düşük veya yüksek göstererek vergiye uyum göstermemesini ifade etmekte iken mükelleflerin bilmeden veya kanunları yanlış yorumlamaktan dolayı vergiyi ziyaa uğratmalarını da kapsamaktadır.[36] Kasti olarak yapılması veya bilmeden yapılması durumunda ziyaa uğratılan vergi miktarı değişmeyebilir ve bu nedenle de her iki durum da vergi kaçırma davranışı olarak ifade edilebilir. Ancak kasti olarak vergi kaçırma davranışının gerçekleştirilmesi durumunda vergi mevzuatımızca farklı cezalar öngörülmektedir.[37]

Vergiden kaçınma davranışı literatürde çokça tartışılan ve bazı araştırmacılar tarafından ise vergi uyum davranışı altında sayılan bir davranış biçimidir. Vergiden kaçınma, mükelleflerin çeşitli yasal boşluklardan faydalanarak daha az vergi ödemesini ifade etmektedir.[38] Vergiden kaçınma davranışı yasal bir davranış olduğundan vergi kanunlarımızda bunu önlemeye yönelik herhangi bir cezai anlamda bir yaptırım mekanizması bulunmamaktadır.[39] Öte yandan vergiden kaçınma davranışlarının özellikle arkasında yatan sebeplerin vergi kanunlarının amaçlarına aykırılık oluşturacak şekilde organize edilmesi durumunda ise vergiden kaçınma kavramı kapsamında anlamlandırılamayacak davranışlar ortaya çıkabildiğinden peçeleme kavramı gündeme gelecektir. Peçeleme, vergisel çıkar sağlamak amacıyla gerçekleştiğinden vergi kaçırma davranışı şeklinde yorumlanabilir.[40]

---

[36] Roth, Scholz ve Witte, **a.g.e.,** s.20-29

[37] 10-12.01.1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 213 Sayılı **Vergi Usul Kanunu** 359.maddesinde vergi kaçırma davranışlarının türüne göre öngörülen cezalandırma müessesesindeki farklılıklara ulaşılabilir. Örnek olması açısından bilerek ve kasten fiktif faturalar ile matrahını azaltan mükelleflerin tespitinin yapılması durumunda önceki 5 yıl içerisinde hiç vergi ziyaı cezası ödememesine rağmen ziyaa uğratılan verginin 3 katı kadar vergi ziyaı cezası ödemesi söz konusu olabilmektedir. Bu noktada uzlaşma müessesi sayesinde çeşitli politik ilişkiler nedeniyle yapılacak olan indirimler saklıdır.

[38] Saygın Eyüpgiller, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", **Yaklaşım Dergisi**, 2002, s.113

[39] Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2006

[40] Oktar, **a.g.e.**, s.63-64

Vergiden kaçınma vergi kanunlarında mükelleflere sağlanan istisna[41] ve muaflıklar[42] kapsamında verginin az ödenmesidir. Bu şekilde yararlanılan vergisel avantajlar her ne kadar illegal bir davranışı ifade etmese de vergi kayıplarını içerdiğinden vergi uyumsuzluğu kapsamında değerlendirilebilir.[43]

Vergiden kaçınma yoluna başvuran mükelleflerin mali bilgi seviyelerinin düzeyinin de yüksek olduğuna dikkat çekmekte fayda vardır.[44] Vergiden kaçınma davranışı sergileyebilmek için kanunu iyi bilmek gerekir ki yasal boşluklar iyi analiz edilerek illegal olmayan yollar ile vergisel avantajlar sağlanabilsin.

Verginin yansıtılması, verginin mükellefi ile vergiyi ödeyen kişinin aynı olmaması demektedir.[45] Vergiler kanuni mükellefi tarafından çeşitli yollarla özellikle de fiyat mekanizması yolu ile başkalarına yansıtılmaktadır. Fiyat mekanizması ile yansıtma olayı genel olarak günlük hayatımızda yaşadığımız fiyat artışlarının bir nevi temelini oluşturmaktadır. Satın alınan ürünün satıcısı mükellefi olduğu vergiyi ödedikten sonra vergi baskısı nedeniyle ilgili vergi tutarını fiyatlara yansıtarak vergi miktarını tüketiciden tahsil etmektedir. Bu durumda her ne kadar verginin kanuni mükellefi ürünü satan kişi olarak görünse ve vergi miktarı vergi idaresine ilgili kişi tarafından ödense de aslında verginin asıl olarak tahsil edildiği kişi tüketici olmaktadır.[46]

Verginin yansıtılması durumunda yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Hazine vergi kaybına uğramamaktadır ancak adil vergi dağılımına zarar verecek şekilde bir durum ortaya çıkmaktadır.[47] Hazineye ödenen vergi miktarında bir kayıp olmamasına rağmen verginin yansıtılması nedeniyle ortaya çıkan dağılımdaki bu

[41] İstisna; verginin konusu bakımından çeşitli teşvikler sağlamaktadır. Kurumlar Vergisi istisnaları için 21 Haziran 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinde ilgili istisnalar yer almaktadır.

[42] Muafiyet; bazı kişilere tanınan vergisel avantajı ifade etmektedir. Kanunlarda sayılan niteliklere haiz kişilerin diğer mükellefler nezdinde daha ayrıcalıklı konumda vergilendirilmesini/vergilendirilmemesini sağlamaktadır. Kurumlar Vergisi muafiyetleri için 21 Haziran 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinde ilgili muafiyetler yer almaktadır.

[43] Kirchler ve Wahl, **a.g.e.**, s.331-336

[44] Benno Torgler, **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Emprical Analysis**, UK, Edward Edgar, 2007, s.120

[45] Kirmanoğlu, **a.g.e.,** 2007

[46] Yasemin Taşkın, "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri ", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010, s.79

[47] Yusuf Karakoç, **Sosyal Maliye**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Adalet Matbaacılık, 1995, s.97

dengesizlik nedeniyle verginin yansıtılması da vergi uyumsuzluğu altında sınıflandırılabilmektedir.

Kayıt dışı ekonomi tam anlamıyla bir vergi kaybını ifade ettiğinden vergi uyumsuzluğu altında sınıflandırılabilir. Kayıt dışı ekonomi hiç beyan edilmeyen ve GSYİH'a dahil edilmeyen bir bölümü ifade etmektedir. Özellikle Türkiye gibi ülkelerde kayıt dışı ekonominin çok yüksek olduğu görülmektedir. Bu bakımdan özellikle 2001 krizi sonrasında mali disiplini sağlamak amacıyla Türkiye'de kayıt dışı ekonomi ile mücadele politikaları geliştirilmiştir.[48]

Bir ülkede tam anlamıyla vergi uyumundan bahsedebilmek vergi kapasitesinin yani vergilenebilir nitelikteki tüm gelirlerin tam olarak tespit edilmesi ve vergilenmesi gerekmektedir.[49] Bir ülkede kayıt dışı ekonomi nedeniyle oluşan vergi kayıpları hiç bilinmeyen ve belirlenemeyen vergi kayıpları olduğundan vergi kapasitesini tespit etmek mümkün değildir.

Vergi uyumu konusunda gönüllü vergi uyumu[50] ve zorla vergi uyumu[51] olduğundan bahsedilmişti. Bu şekilde toplanan rakamlar vergi tahsilatını ifade etmektedir. Yani zorla vergi uyuu kapsamında cezalar dahil elde edile vergiler ile gönüllü uyum sonucunda ulaşılan vergiler devletin eline geçen toplam vergi miktarını ifade ettiğinden vergi tahsilatı olarak isimlendirilebilir. Öte yandan kayıt dışı ekonomik faaliyetler kapsamında bulunan ve hiç ödenmeyen vergiler de mevcuttur ve aslında bu üç bölümün (zorla vergi uyumu kapsamında vergiler, gönüllü uyum kapsamındaki vergiler ve kayıtdışı ekonomi kapsamında olan ve tutarı bile tespit edilemeyen vergiler) toplamı toplam vergi kapasitesini ifade etmektedir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler kapsamındaki vergiler hiç ödenmediğinden ve Hazinenin kaybını ifade ettiğinden net vergi boşluğu olarak ifade edilmektedir. Vergi uyumu net vergi boşluğunun olmamasını ve vergi kapasitesinin tamamının vergilenmesini ifade etmektedir.

---

[48] Gülay Akgül Yılmaz, "2000'li Yıllarda Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi", **Marmara Üniversitesi İktisadi idari Bilimler Dergisi**, Cilt: XXXIII, İstanbul, 2012, s.455-496

[49] İhsan Cemil Demir, "Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma", **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, 2009, s.210-226

[50] Gönüllü vergi uyumu baskı ve ceza olmaksızın mükelleflerin vergi otoritesini duyduğu güven çerçevesinde yapmış oldukları vergi ödemelerini ifade etmektedir.

[51] Zorla vergi uyumu, gönüllü olarak ödenmemiş ancak bir şekilde vergi incelemeleri vb. yollarla vergi otoritesi tarafından tespit edilerek cezaları ile birlikte yapılan vergi ödemelerini ifade etmektedir.

Vergi uyumunun sağlanması kamu maliyesi disiplini bakımından sadece Türkiye'de değil tüm ülkelerde çok büyük önem arz etmektedir. Özellikle net vergi boşluğunu ifade eden kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin hacminin tespit edilip ortaya çıkan vergi kaçakçılığı davranışlarının önüne geçmek amacıyla 2000'li yıllar sonrasında hem Türkiye'de hem diğer ülkelerde ciddi çalışmalar ve reformlar yapılarak kalkınma planları hazırlanmıştır.[52]

Vergi kaçakçılığı kısaca mükelleflerin vergi yasalarına aykırı hareket etmesi olarak tanımlanabilmektedir. Vergi kaçırmanın geliri ve satışları eksik gösterme, maliyetleri yüksek gösterme veya vergi istisna ve indirimleri daha yüksek gösterme gibi çok çeşitli yöntemleri bulunmaktadır.[53] Vergi kaçakçılığı vergi gelirlerini ciddi derecede aşındırabilecek bir tehlikedir ve bu minvalde bütçe dağılımını da etkileyecektir. Ayrıca vergi kaçakçılığı diğer vergi mükellefleri için de yani uyumlu mükellefler için de ilave bir vergi yükü anlamına gelmektedir. Çünkü vergi kaçakçılığı nedeniyle tahsil edilemeyen vergiler artırılan vergi oranları ile uyumlu vergi mükelleflerinden tahsil edilecek ve bu durum da aslında ekonomideki haksız rekabet koşullarının oluşmasına zemin hazırlayarak serbest piyasa ekonomisinin işleyişine de zarar verecektir.

IV. Vergi Uyumunun Önemi

İnsanların hem fizyolojik varlıklarından ve hem de topluluk halinde yaşadıklarından kaynaklı bazı hissettikleri ihtiyaçları vardır. Fizyolojik ihtiyaçlar insanın hayatta kalabilmesi için beslenmek, giyinmek, barınmak gibi çok temel ihtiyaçlardır. Bu tip ihtiyaçlar için bireysel tüketim söz konusudur ve dolayısıyla bu tip ihtiyaçların karşılanabilmesi için özel mal ve hizmetler denilen malların ya da hizmetlerin tüketilmesi gerekmektedir. Özetle özel mal ve hizmetlerin, bireysel ihtiyaçları karşıladıkları için bireysel faydası söz konusudur ve dolayısıyla faydası bölünebilir ve bireysel tüketimi mümkündür. Faydası belli olduğu için de piyasa mekanizması kapsamında toplam arz ve talep oluştuğundan fiyatı belirlenir ve özel alanda firmalar tarafından bu tip özel mal ve hizmetlerin üretimi yapılır.[54] Piyasa mekanizmasında bireyler için amaç, tüketimden dolayı sağladıkları bireysel

[52] Akgül Yılmaz, **a.g.e.**, s. 455-496
[53] James Alm, "Tax Compliance and Administration", **Journal of Public Administration and Public Policy**, Sayı:72, s.741-768
[54] Kirmanoğlu**, a.g.e.**,2007, s.121-122

faydalarını maksimize etmek iken üretimi yapan firmalar için ise kar maksimizasyonunu sağlamaktadır.

Bunun dışında bireylerin topluluk halinde yaşamasından kaynaklanan bazı kamusal ihtiyaçları da mevcuttur. Bu tip ihtiyaçların ve karşılanma sürecinin bireysel ihtiyaçlardaki gibi karşılanması elbette ki mümkün görünmemektedir. Topluluk halinde yaşayan insanların ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bir organizasyona ihtiyacı vardır. Bu organizasyon ihtiyacı çok ilkel topluluklarda kabile reisi olarak karşımıza çıkarken günümüz toplumluluklarında ise "devlet" olarak karşımıza çıkmaktadır. En keskin yönetim şekli olan diktatörlükten günümüzde sıklıkla uygulanan yönetim şekli olan demokrasiye kadar her ne yönetim şekli olursa olsun toplulukların bir devlet şeklinde örgütlenme ihtiyacı tabiidir.[55] Devlet, öncelikle toplulukların güven içerisinde yaşayabilmeleri için yasama ile ilgili konularda sonrasında ise temel ihtiyaçlarını karşılayabilmek için yürütme ve en nihayetinde yasalara uygun hareket edilmezse ise veya yürütme faaliyetleri iyi bir biçimde yerine getirilmez ise adaleti sağlayabilmek adına yargı fonksiyonlarını üstlenir. Tüm bu yapının amacı aslında toplumsal ihtiyaçları diğer bir deyişle kamusal ihtiyaçları karşılamaktadır.

Kamusal ihtiyaçların karşılanması için kurulan organizasyonun üstlendiği bahsi geçen kamusal ihtiyaçların neler olduğunu da incelemekte fayda vardır. Topluluk halinde yaşamaktan dolayı hissedilen ilk ihtiyaç savunma ihtiyacıdır.[56] Hem dış güvenliğimizin sağlanması hem de iç güvenliğimizin sağlanabilmesi için savunma ihtiyacı doğmaktadır. Sahip olduğumuz yer altı, yer üstü kaynakları ve kültürel varlıkları korumak amacıyla dışarıdan gelebilecek tehditlere, saldırılara karşı bunu bertaraf edebilmek için dış güvenlik ihtiyacı doğmaktadır. Bunun dışında bir de içeride birtakım insanların diğer insanların haklarını ihlal etmelerini önlemek amacıyla yani huzur ve güvenliği içeride sağlamak amacıyla iç güvenliğe ihtiyaç vardır. Pek tabiidir ki tüm bunlar yapılırken adaletin de sağlanması gerekir.

Özetleyecek olursak kamusal ihtiyaçlar dış güvenlik, iç güvenlik, adalet, diplomasi, iletişim, ulaşım, eğitim ve sağlık gibi toplumsal ihtiyaçlardır. Bu ihtiyaçlar kamusal fayda sağladığından faydası bölünememekte kolektif yani topluluk halinde

[55] Barrington Moore JR., **Diktatörlüğün ve Demokrasinin Toplumsal Kökenleri**, Çevirenler: Şirin Tekelli, Alaeddin Şenel, 2. Baskı, İstanbul, İmge Kitabevi, 2003, s.31
[56] Kirmanoğlu**, a.g.e.**,2007, s.20-21

tüketim söz konusu olmakta ve dolayısıyla da fiyatı belirlenememektedir.[57] Toplumsal refahın maksimize edilebilmesi için bu tip kamusal mal ve hizmetlerin üretimi Devlet tarafından gerçekleştirilmekte ve piyasa mekanizması ile üretimi mümkün olmamaktadır.[58] Faydası bölünemediği için toplam arz ve talep tespit edilememekte dolayısıyla fiyat oluşmamakta ve böyle olunca da piyasa aktörleri üretimini gerçekleştirmek istememektedir.

Anlaşılacağı üzere bireylerin hayatlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan bireysel ihtiyaçlar piyasa mekanizması aracılığı ile çeşitli varsayımlar altında üretilebilmekte iken üretimi elzem olan birtakım kamusal ihtiyaçların karşılanması ise piyasa mekanizması şartları gerçekleşmediğinden piyasa mekanizması aracılığı ile yürütülememekte ve dolayısıyla Devlet eliyle üretilmesi gerekmektedir.

Bireylerin hayatlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan ve toplumsal refahın maksimizasyonunu sağlama gibi yüksek bir görev yüklenen devlet kurumu çeşitli organları aracılığı ile bunu yerine getirebilmektedir.[59] İşte bu noktada piyasa mekanizması aracılığı ile üretilen özel mal ve hizmetlerin fiyatı piyasa mekanizması ile belirlenirken kamusal mal ve hizmetlerin fiyatı oluşmadığından vergiler ile finansmanı sağlanmaktadır.[60] Bu noktada vergilerin tüm toplum yaşamı için ne kadar önemli olduğunu ve hatta sosyal bilimlerin tüm alanlarında kullanılan tümden gelim yöntemi aracılığı ile toplum için öneminden yola çıkıp birey için de çok önemli olduğunu söyleyebiliriz. Demek ki vergilerin hizmet ettiği ya da hizmet etmesi gerektiği amaç tüm toplumun ihtiyaçları olduğu için vergilerin eksiksiz olarak ve zamanında toplanması da çok önemli olmaktadır. Bir ülkedeki vergileme kapasitesinin tamamen vergilenebilmesi de vergi uyumunu ifade ettiğinden vergi uyumunun tüm toplum ve daha özel bazda bireyler için ne kadar önemli olduğunu anlayabiliriz. Bu noktada vergileme kapasitesinin tam olarak vergilenmesi kadar vergilerin toplanırken ortaya çıkan operasyonel maliyetlerin de en az olacak şekilde düzenlemeler getirilmesi gerekmektedir ki bu maliyetler de vergi mükelleflerine ilave bir maliyet yaratarak vergi kavramı algılarını negatif çizgiden ilerletmesin.[61]

---

[57] Uluatam**, a.g.e.**,2005, s.27
[58] Figen Altuğ, **Kamu Bütçesi**, 2. Baskı, Bursa, Ezgi Kitabevi, 2004, s.4
[59] Uluatam**, a.g.e.**, 2005, s.52
[60] Abuzer Pınar, **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, 6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.37,
[61] Serkan Benk, Ekrem Karayılmazlar, "Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı:15, s.137-154

Kamusal mal ve hizmetlerin yapılabilmesi için gerekli olan kamu gelirleri içerisinde en yüksek tutarı vergiler oluşturmaktadır. Bu bakımdan vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanabilmesi kamusal mal ve hizmetlerin yerine getirebilmesi ve hatta kaliteli bir biçimde yerine getirilebilmesi açısından büyük önem arz etmektedir.

Tarihsel süreç içerisinde devletten beklenen görevler, devletin toplum adına yerine getireceği işlevler değişiklik göstermiştir. 1776'da doğan klasik iktisat devletin sadece geleneksel hizmetleri yerine getirmesini daha derin bir şekilde piyasa mekanizmasına girmemesini savunur. Smith'in[62] de bu dönemde bahsettiği gibi piyasa ekonomisi serbest bırakılırsa mükemmel işleyişi ile arz ve talebin kesiştiği noktada fiyat belirlenebilecek ve bu fiyat hem talep eden kesimi hem de arz eden kesimi mutlu ederek denge sağlanabilecek ve dolayısıyla etkinlik de sağlanmış olacaktır. Ayrıca iş bölümü ile de mükemmel dengenin işleyişi devam ettirilebilecektir. Buradaki iş bölümü bugünkü anlamda uzmanlaşmadır.[63] Hatta bu noktada sosyal hayata dokunabilecek yorumlar da yapılabilmektedir. Smith'in iş bölümü hikayesinden her insanın çağrılı olduğu bir işi, bir doğal iş bölümünün olduğu ve insanın bu doğal iş bölümüne ters düştüğü ya da uyum göstermediği noktada belirsizlikle karşılaştığı açıklanmaktadır.[64]

Öte yandan devletin müdahale edebileceği alan olarak bahsedilen geleneksel hizmetler de iç güvenlik, dış güvenlik, adalet ve diplomasidir.[65] Bir de özel sektörün girmek istemeyeceği uzun vadeli yatırımları devletin yapması yerinde görülmekteydi. 1870-1914 dönemi arası genel olarak literatürde 1. Küreselleşme dönemi olarak adlandırılan liberal dönemdir. Mükemmel işleyen bir piyasa mekanizması olduğu için devletin buna minimum düzeyde müdahalesi öngörülür.[66] Bu devlet anlayışı tarafsız devlet anlayışı olarak karşımıza çıkar. Devlet mümkün olduğu kadar az hizmet üretsin, az harcasın ve böylece de az vergi toplasın anlayışı hakimdir. Harcamalar tamamen

---

[62] Adam Smith'in 1776 tarihli Milletlerin Zenginliği kitabı klasik iktisadın başlangıcı sayılmaktadır. İktisadi düşünce tarihi üzerine yazılan hemen hemen tüm günümüz kitaplarında neredeyse en çok değinilen ve çıkış noktası olarak ele alınan kitap Milletlerin Zenginliği kitabı olmaktadır. Bu kitabın en temel eser olmasında Smith'in kapitalizmin dürtüleri ile piyasa ekonomisi arasındaki ilişkilerin niteliğini iyi anlamış olması ve insan davranışlarını açıklaması önemli rol oynamaktadır. (Adam Smith, **Milletlerin Zenginliği**, Hasan Ali Yücel Klasikler Dizisi, Çev: Haldun Derin, Sunuş: Gülten Kazgan, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006, İstanbul)

[63] Leo Huberman, **Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla**, 6. Baskı, İstanbul, İletişim Yayınları, 2005, s.161

[64] A. Dinç Alada, **İktisat Felsefesi ve Belirsizlik**, Bağlam Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.29

[65] Kirmanoğlu**, a.g.e.**,2007, s.19

[66] Pınar, **a.g.e.**, 2013, s.5

vergiler ile karşılanacak yani bütçe denk olacak ve mali disiplin sağlanmış olacaktır. Açık bütçe veya borçlanma hoş görülmeyerek bunun topluma zarar vereceği düşüncesi ön plana çıkmaktadır. Bu dönemde vergiler ile karşılanan ve devletin müdahale ettiği alanın tam kamusal mal olarak değerlendirilen mal ve hizmetlerin üretim alanı olduğunu söyleyebiliriz.

Bütçe ve vergi konusundaki gelişmelerin 1929 Büyük Buhran dönemi ile ise tamamen farklı bir evreye dönüştüğü görülmektedir. Müdahaleci devlet anlayışı hâkim olmakta ve devletin temel fonksiyonlarını yerine getirmekle sınırlı kalmayıp ekonomide istikrarı sağlayabilmek için her alana müdahale etmesi gerektiği savunulmaktadır. 1930'ların büyük ekonomik bunalımıyla ortaya çıkan Keynesyen ekonomi, 1970'lere kadar fazlaca bir meydan okuma ile karşılaşmadan kapitalist dünyaya hâkim olmuştur.[67] Keynesyen iktisadın hâkim olduğu uzun bir dönemde müdahaleci devlet anlayışı ile birlikte ekonominin her alanına devletin müdahalesi gerçekleşerek talebin arttırılması ve ekonominin canlanması savunulmuştur. Her alana devletin müdahale etmesi halinde kamu harcamaları çok yüksek miktarda artmaktave bir noktadan sonra vergiler ile karşılanamayacağı için borçlanma ile karşılanması durumu söz konusu olmaktadır. Bütçe anlamında Keynesyen teori, durgunluk döneminde vergi indirimlerini ve kamu harcamalarının arttırılmasını, enflasyonist dönemde ise vergilerin arttırılmasını buna karşın kamu harcamalarının kısılmasını savunmuştur.[68] Sonuç olarak Keynesyen ekolde iradi maliye politikaları uygulanmakta ve siyasilerin oy maksimizasyonu çerçevesinde geliştirdiği tercihlerine göre belirlenen politikalar ekonomiye hâkim olmaktadır. Keynesyen teoriye göre bütçe denkliği, nötr vergi gibi politikalar doğru değildir, devlet ekonominin içinde bulunduğu koşullara göre bütçenin açık veya fazla vermesini tercih edebilecektir.[69]

Keynesyen iktisadın[70] hâkim olduğu bu dönemde sosyal devlet anlayışı kabul edilmiş ve 1960'lı yıllarda altın çağına ulaşmışıp pek çok ülkenin de Anayasasına

---

[67] Mahfi Eğilmez, Ercan Kumcu, **Ekonomi Politikası Teori ve Uygulaması**, 19. Baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi, 2004, s.26

[68] Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, **Kamu Bütçesi**, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2014, s. 81

[69] Eğilmez, Kumcu, **a.g.e.**, 2004, s.26

[70] Keynesyen iktisat piyasa aksaklıklarından bahsedip devlet müdahalesini öngörüyordu. Ancak 1970'lerde yaşanan petrol krizi ile talep yanlı iktisadın altın çağı sona ermiş, aşırı borçlanmalar nedeniyle mali disiplinsizlik ortaya çıkmış ve arz yanlı iktisadın doğuşu başlamıştır. Devlet harcamalarının etkinsiz olması Kamusal Seçiş Teorisi ile Rasyonel Beklentiler Teorisi gibi akımları da bu dönemde ortaya çıkarmıştır. Piyasa aksaklıkları nedeniyle ortay çıkan ve devlet müdahalesini savunan Keynesyen iktisat 1970'li yıllardan itibaren devlet aksaklıklarından dolayı eleştirilmiş piyasa başarısızlığı eleştirisi kamu başarısızlığı eleştirisine dönmüş ve devletin müdahalesinin sınırlı olması

girmiştir. Sosyal devlet, sadece geleneksel hizmetler sunmayıp toplumu sosyal hedeflere ulaştırmak için müdahalede bulunan devlettir. Vatandaşların her birinin eğitimi ve sağlığı bir nevi devletin de derdi olmalıdır şeklinde bir anlayış ile kurgulanmıştır.

Refah devleti, 1940'larda insanların barınma, sağlık, eğitim ve asgari düzeyde bir gelir elde etme gibi temel gereksinimlerini karşılayacak hizmetleri ve yardımları sunan bir devlettir. Sosyal güvence sistemleri aracılığıyla bir refah ortamı sağlamakta başlıca sorumluluğu devletin üstlendiği bir ortam söz konusudur.[71]

1961 Anayasası sosyal hukuk devleti anlayışını benimsemiştir.[72] İlk defa devletin sosyal hukuk devleti olduğu yazılı olarak kabul edilmiştir. 1982 Anayasası'nda da devletin sosyal hukuk devleti olduğu belirtilmiştir.[73] Devletin yerine getirmesi gereken görevler maddeler halinde sayılmaktadır.

Olaya bir de iktisat perspektifinden baktığımızda devletin neden bunları yerine getirmesi gerektiği sorgulanabilir. İşte bu noktada devreye iktisadi gerekçeler girebilecektir. Bu gerekçelerin başında da dışsallıklar gelmektedir.[74] Eğitim, sağlık, konut, ulaşım gibi mal ve hizmetlere yarı kamusal mal ve hizmetler denir. Yarı kamusal mal ve hizmetlerin çok önemli bir özelliği vardır. Mal ve hizmetlerin toplam faydası tüketen kişinin elde ettiği özel faydanın yanı sıra topluma da fayda yaymaktadır. Bu faydaya sosyal fayda diğer bir deyişle pozitif dışsallık denir.[75] İşte bu tip pozitif dışsallıklar gereği eğitim, sağlık gibi hizmetleri de devlet sunar. Ama finansmanı tam kamusal mal ve hizmetlerden biraz daha farklı oluşturulmaktadır. Talebi bellidir ve bir fiyat oluşmaktadır. Talep edenlerden bir fiyat alınır ancak hizmet sunulurken oluşan maliyet alınan fiyatın üzerindedir. İşte alınan fiyat maliyetin altında

---

gerektiği savunulmuştur. Devlet aksaklıkları olarak da siyasilerin toplumun ihtiyaçları adı altında kayırmacı oy maksimizasyonu politikaları yürüterek rant kolladığı, bürokratların ise kendi birimlerinin en önemli birim olduğunu savunarak gereksiz harcamalar yaptığı ve seçmenlerin ise seçilme ihtimali yüksek olan partileri seçerek herkesin bizatihi tercihlerini yansıtmadığı belirtilmiştir. Bu üç grup da rasyonel davranmış olsa bile ve çoğunluğun tercihi yansımış olsa bile azınlıkta kalanların tercihi yansımamış olacaktır ve dolayısıyla kamuya ayrılan kaynakların etkin kullanılmadığı yani "kamu faaliyetleri etkin değildir" sonucu ortaya çıkacaktır.

[71] Gordon Marshall, **Sosyoloji Sözlüğü**, Çevirenler: Osman Akınhay, Derya Kömürcü, İstanbul, Bilim ve Sanat Yayınları, 1999, s.915

[72] 20.07.1961 gün ve 10859 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 334 Kanun Numaralı **1961 T.C Anayasası**

[73] 9.11.1982 tarihli ve 17863 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2709 Kanun Numaralı **1982 T.C Anayasası,** 2. Madde

[74] Kirmanoğlu**, a.g.e.**,2007, s.153

[75] **A.e.**

olunca aradaki fark yine vergilerle karşılanacaktır. Bu noktada kaynakların tahsisinin iyi organize edilmiş olması ve mükelleflerde siyasilerin kendi organları için vergi topladığı izlenimi yaratmaması gerekir.[76]

Yukarıda açıklanan devlet müdahalesi şekli ve devlet anlayışı özellikle 1930'lu yıllarda Keynesyen iktisadın parlaması ile ortaya çıkmıştı. Bu dönemde sosyal refah için devletin ekonomiye müdahalesi gerektiği görüşünün benimsendiği ülkelerde toplumsal risklere karşı devlet, çalışan ve emeklileri sosyal sigorta sistemi yoluyla, diğer toplumsal grupları da sosyal yardım programları aracılığıyla sosyal güvenlik sistemi içine alarak koruma ve asgari düzeyde bir yaşam seviyesi sağlama görevini üstlenmiştir.[77]

Burada değinmek gerekir ki 1970'li ve 1980'li yıllar arasındaki geçiş süreci kapitalizmin işleyişi ve dolayısıyla da piyasa ekonomisi anlayışı gerek merkez gerekse çevre ülkelerde büyük bir dönüşümden geçti. Önceki kapitalist şekillenmeden sıklıkla Keynesçi uzlaşma diye bahsedilirdi. Bu yıllar büyük büyüme oranları, sürekli teknolojik gelişme, alım gücünde artış, düşük işsizlik oranları ile tanımlanabilir.[78] Ancak kar oranının düşmesinin ardından dünya ekonomisinin yapısal bir krize girmesiyle birlikte durum 1970'lerde kötüleşti. Büyüme oranlarının azalması, işsizlik dalgasının yayılması ve enflasyonun giderek artması, bu krizin ana yönlerini oluşturuyordu.[79] Böylece ABD ve İngiltere'de başlayan ve giderek diğer ülkelere yayılan ve neoliberalizm denilen toplumsal düzenin şekillenmesi de bu dönemde oldu. Yeni toplumsal düzenin şekillenmesi ile birlikte devletten beklenen görevler de değişmiş ve bu kapsamda vergilerin toplanması ve miktarları konusunda da yeni değişimler yaşanmıştır.

Devletin görev alanı içerisinde olan ve toplumsal fayda için çok önemli bir noktada bulunan tam kamusal mal ve hizmetler ile yarı kamusal mal ve hizmetlerin yerine getirilebilmesi için vergiler hayati önemdedir.[80] Devletin tam kamusal mal niteliğinde

---

[76] Furkan Beşel, Kadriye İzgi Şahbaz, "Vergi Uyumunun Arttırılmasına Yönelik Bir Öneri: Kısmi Tahsis Uygulaması", **Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2017, s.47-60

[77] M. Mustafa Erdoğdu, "Sosyal Harcamaların Kapsamı ve Türkiye'de Sosyal Bütçe", **Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar**, Editörler: Figen Altuğ, Ahmet kesik, Murat Şeker, Ankara, Şeçkin Yayınevi, 2013, s. 56

[78] Alfredo Saad-Filho, Deborah Johnston, **Neoliberalizm Muhalif Bir Seçki**, Çevirenler: Şeyda Başlı, Tuncel Öncel, İstanbul, Yordam Kitabevi, 2007, s.25

[79] **A.e.**

[80] Akgül Yılmaz**, a.g.e.**, 2013

olan savunma, adalet, diplomasi gibi hizmetleri yerine getirmesi gerektiği noktasında şüphe yoktur. Bu hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılacak olan kamu harcamaları kamu gelirlerinin en önemli kalemini oluşturan vergiler ile karşılanacaktır. Öte yandan yine pozitif dışsallıklarından ötürü üretiminin yapılması sırasında oluşacak maliyetlerin bir kısmının vergiler ile karşılanması gerekli olan yarı kamusal mal ve hizmetler vardır. Bu tip hizmetlerin bir kısmının vergi dışı gelirler ile de karşılanması mümkün olmaktadır.[81] Bunun dışında Hazine'nin taşınır taşınmaz değerli mal varlıklarından elde edilen diğer gelirler ile de karşılanabilmektedir.[82] Toplumsal yaşamın sürekliliği ve toplumsal refahın maksimizasyonu için ehemmiyet arz eden tam kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmetlerin devlet eliyle verilebilmesi için de vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanabilmesi önem arz etmektedir. Tüm bu serüven vergi kapasitesinin tam olarak vergilenebilmesi anlamına gelen vergi uyumunun tüm ülke için ne derecede önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergiler, tam kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için önemli olduğu kadar bütçenin açık vermemesi için de önem arz etmektedir. Eğer vergiler yeterli düzeyde toplanamaz ise kamu harcamalarının finansmanı için borçlanma ya da para basma yoluna başvurulacaktır. Böyle bir durumda denk bütçe kuramından sapılarak mali disiplinsizlik ortaya çıkabilecektir. Mali disiplin, kamu gelirleri ile kamu giderlerinin birbirine denk olması anlamına gelmektedir. Mali disiplin, sadece merkezi yönetim bütçesi içindeki gelir ve giderlerin denkliği değil, tüm kamu gelir ve giderlerinin denkliği anlamına gelmektedir.[83] Vergilerin yeterli düzeyde toplanamaması nedeniyle kamu harcamalarının finansmanı için borçlanma ve para basımı yollarına başvurulması enflasyonist ortamı tetikleyecek ve dolayısıyla ülke ekonomisi için geri dönüşü olmayan ekonomik istikrarsızlıklar ortaya çıkacaktır.[84] Vergi uyumunun sağlanamaması sonucu yani vergilerin yeterli düzeyde toplanamaması nedeniyle ortaya çıkabilecek bu tip ekonomik istikrarsızlıkların da önüne geçmek için vergi uyumunun sağlanması çok önemlidir. Bahsedilen sebeplerden ötürü vergi uyumunun önemi sadece gelişmekte olan ülkeler için değil gelişmiş olan ülkeler için de önem arz etmektedir.

---

[81] Uluatam**, a.g.e.**, 2005, s.445
[82] Mahfi Eğilmez, **Hazine**, 12. Baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi, 2004, s.11
[83] Edizdoğan, Çetinkaya, **a.g.e.**, 2014, s.80
[84] Metin Erdem, **Devlet Borçları**, 6.Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, s.110-127

Vergilerin yeterli düzeyde ve zamanında toplanamaması nedeniyle kamu harcamalarının yeterli düzeyde finanse edilememesi ile birlikte ortaya çıkan bütçe açıklarının borçlar ile finanse edilmesi borçlardan kaynaklanan faiz giderlerinin ödenmek durumunda kalınmasını beraberinde getirir ve bu faiz tutarları da bütçeye bir kamu harcaması olarak yansır.[85] Artan giderler ile beraber yeniden bütçe açığı yaşanır ve yine borçlanma yoluna başvurulur. Borçlanma ile tekrar faiz ödemelerinin yapılması gerekir. Sonuç itibariyle açık-borç-faiz kısırdöngüsü meydana gelmiş olur.[86] Bütçe açıklarında dış borçlanma yolu tercih edilirse ülkenin ekonomik kaynakları ülke dışına aktarılmış olur ve refah düzeyinde kayıp yaşanır.[87] Bütçe açıklarının finansmanında iç borçlanma yolunun tercih edilmesi durumunda ise faizler artabilecek ve özel sektörün yatırım yapmaktan vazgeçmesine sebep olabilecektir.

Vergi uyumunun bir diğer önemi de küreselleşme süreci ile başlayan tam rekabet piyasası mantığında bütün mükelleflerin birbiri ile eşit düzeyde rekabet edebilmesi ortamının sağlanmasına katkıda bulunmasıdır.[88] Son dönemde artan küreselleşme olgusu kendini her alanda hissettirmektedir.[89] Özellikle tüm dünyada küreselleşmenin kendini hissettirmesi ile şirketler, artan rekabet ortamına uyum sağlamak için vergi maliyetlerini kısma yoluna gitmektedir. Bu sebeplerin de etkisiyle vergi uyumunun sağlanamadığı ülkelerde vergi kaçakçılığının ve dolayısıyla da kayıt dışı ekonominin yoğun olduğu görülmektedir. Bilindiği üzere vergilerin kamusal gelir yaratarak kamu harcamalarına sağladığı katkılarına rağmen mükellefler üzerinde genel olarak gelir azaltıcı yönü vardır. Hal böyle olunca da vergi kaçırma davranışına başvuran mükellefler vergi gibi bir maliyete katlanmaz iken vergi sorumluluğunu yerine getiren mükellefler ise vergi gibi bir maliyete de katlanarak gelirlerinde bir azalma ve dolayısıyla da piyasada vergi kaçıran mükellefler ile eşit koşullarda yarışma hakkını kaybetme durumuna katlanmak zorunda kalmaktadır. İşin özünde vergi uyumunun sağlanamaması durumu ile vergisini ödeyen mükelleflerin ödemeyen mükelleflere

[85] Yılmaz, **a.g.e.**, 2018, s.347
[86] Edizdoğan, Çetinkaya, **a.g.e.**, 2014
[87] Yılmaz, **a.g.e.**, 2015, s.336
[88] İzettin Önder, "Küreselleşmenin Ulusal Vergilendirme Kapasitesi Üzerindeki Etkileri", **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar**, Derleyenler: Ayşegül Yakar Önal, Sezai Temelli, İstanbul, İstanbul, Beta Yayınevi, 2012, s.1-16
[89] Hasan Sabır, **Küreselleşen Pazar Ekonomileri ve Rekabet Politikaları**, İstanbul, Derin Yayınevi, s.32

göre piyasa koşullarında dezavantajlı duruma düşmesi ve dolayısıyla haksız rekabet koşullarının oluşması durumu mevcuttur.[90]

Vergi uyumunun sağlanmasının en büyük önem teşkil ettiği nokta belki de yatay ve dikey adaletin sağlanabilmesi hususudur. Gelir, servet veya kişisel durum vb. açılardan aynı durumda olanların vergi karşısında aynı işleme tabi tutulması yatay adaleti sağlar.[91] Eğer aynı durumda olanlarda bir kısım mükellef vergi kaçırma davranışına başvurmuş ise farklı şekilde vergilendirme söz konusu olacağından yatay adalet bozulmaktadır.

Dikey adalet ise, farklı durumdaki bireylerin farklı işleme tabi olması ile sağlanabilir. Yani geliri fazla olandan fazla vergi alınmasını geliri düşük olandan ise daha az vergi alınmasını gerektirir.[92] Ancak genel olarak gelir düzeyi yüksek olan kişilerin vergi kaçırma davranışına başvurması için gerekli koşullar daha fazla olduğu için geliri yüksek olanların daha az vergi ödemesi söz konusu olduğundan dikey adaletin sağlanmasının daha da zor olduğu görülmektedir. Dikey ve yatay adaletin sağlanamamasının mükelleflerin adalet algısına ciddi derecede zarar vereceği hesaba katıldığında toplumsal bir kaosun çıkması da olasılıklar arasında bulunmaktadır. Hal böyle olunca vergi uyumunun sağlanması; yatay ve dikey adaletin sağlanması ve toplumdaki adalet algısının belli bir düzeyde seyretmesi için gereklidir ve önemlidir. [93]

Vergilemede eşitliğin hem yatay eşitlik hem de dikey eşitlik anlamında bozulması vergi kanunlarının özellikle transfer fiyatlandırması konusunda yaptığı düzenlemeler açısından da önem arz etmektedir. Grup firmalarının birbirlerinin vergi pozisyonlarını dikkate alarak aralarındaki ticari ve mali alışverişlerde zararda olup vergi ödemeyen pozisyonda olan şirket üzerinde kar kalacak şekilde bir grup yapısı kurmaları durumunda hazine zararı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda da hem devlet daha az vergi geliri elde etmekte hem de grup firmaları kurmuş oldukları fiyatlama yapısı sayesinde grup karlılığını arttırmış olmaktadır. Sonuç olarak grup firmalarının günümüz piyasa koşullarına hâkim olan tam rekabet piyasalarında rekabet edebilme avantajı artmış

[90] Abuzer Pınar, "Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adalet", **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar**, Derleyenler: Ayşegül Yakar Önal, Sezai Temelli, İstanbul, Beta Yayınevi, 2012, s.37-54
[91] Yılmaz, **a.g.e.**, 2018, s.106
[92] **A.e.**
[93] Pınar, **a.g.e.**,2014, s.280-287

olmaktadır. Böyle bir durumda da vergilemede eşitlik ilkesi ciddi şekilde zedelenmektedir.

Bu senaryoların önüne geçebilmek adına ülkemiz vergi mevzuatına 2006 yılı sonrasında transfer fiyatlandırması mevzuatı da eklenmiş ve bu kapsamda hazine zararının önüne geçecek tedbirler alınmaya çalışılmıştır.[94] Aksi halde hem hazine zararı ortaya çıkarak devletin en büyük kamu gelirinden mahrum kalması sonucu doğacak hem de tam rekabet piyasası koşulları tahribe uğrayacak, haksız rekabet koşulları uygulanacaktır. Grup firmalarının bahsedilen yapıyı kurmalarını engellenmek amacıyla bu alanda önemli vergi denetimleri yapılsa da firmaların özellikle yurtdışı grup şirketlerine kar aktarımı yoluyla haksız rekabet koşullarının oluşmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına zemin hazırladığı bir gerçektir.

Öte yandan vergilemenin ikincil amaçları arasında yer alan iktisadi büyümenin sağlanması ekonominin durumuna göre uygulanması gereken maliye politikaları ile gerçekleştirilecektir. Maliye politikası araçlarından biri olan vergilerin zamanında ve yeterli düzeyde toplanabilmesi bahsi geçen maliye politikalarının uygulanabilmesi için önem arz edecektir.[95] Bu durum da yine vergi uyumunun sağlanması noktasından geçmektedir. Vergi kapasitesinin tam anlamıyla vergilenmesi durumunda ancak vergi uyumu sağlanabilecek ve böylece arzulanan sonuçlara ulaştıracak maliye politikaları uygulanabilecektir.

Vergi uyumunun sağlanamaması durumunun en önemli sonuçlarından biri mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarına başvurmasıdır. İyi dizayn edilmemiş bir vergi sistemi ile toplumdaki mükelleflerin pek çoğunun sistemden şikâyet ederek vergi kaçırma davranışına başvurması etrafındaki kişileri de etkileyecek ve dolayısıyla onların da vergi kaçırmalarına sebep olacaktır.[96] Hal böyle olunca zaten sağlanamamış olan vergi uyumunun sağlanabilmesi ihtimali de ortadan kalkacaktır. Çünkü toplumda vergi kaçırmanın bir suç ya da etik olmayan bir davranış olduğuna dair bir algı oluşmayacaktır. Kısacası vergi uyumunun sağlanamaması artan bir vergi

[94] 21.06.2006 ve 26205 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13 maddesinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak örtülü kazanç dağıtımına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

[95] Pınar, **a.g.e.**,2014, s.280-287

[96] İrem Didinmez, Erdem Seçilmiş, "İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri", **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2018, s.105-128

uyumsuzluğunu da peşi sıra getirecektir.[97] Yine vergi kaçırma davranışının artması devlet ile birey arasındaki güven duygusunu zedelemektedir. Bu durumda devlet bireylerin vergi kaçıracağını varsaydığından buna göre ceza ve denetim oranlarını belirlemekte öte yandan mükellefler de ağır vergi yükü altında kalarak vergi kaçırma yolunu tercih etmeye devam etmektedir. Hal böyle olunca zaten var olmayan vergi uyumsuzluğu derecesi artmaya devam edecektir.

Vergi kaçakçılığının artması ile birlikte mükelleflerin psikolojik olarak vergi kaçakçılığına özenmesi onların vergi yasalarına ve vergi düzenine uyum göstermemesine sebep olacaktır.[98] Bu durum da vergi sorumlularının kanunlara uymaması ve vergi otoritesini dikkate almaması durumunu benimseme halini beraberinde getirecektir. Oysa ki bunun karşıtı olarak vergi uyumunun yüksek olduğu bir toplumda tabiidir ki mükellefler arasında da vergi kaçakçılığı toplumda hoş karşılanmayan bir davranış şekli olarak görülecek ve bu durum da vergi kaçırma niyetinde olan mükelleflerin bundan vazgeçmesi durumunu beraberinde getirecektir. Hal böyle olunca arzulanan vergi uyumu düzeyinin yakalanmasını teşvik edilmiş olunacaktır.

Diğer yandan vergi kaçakçılığının yüksek olduğu toplumlarda devletin vergi gelirlerini yeterli düzeyde toplayamaması ve dolayısıyla kamusal mal ve hizmetlerin üretimi için yapmış olduğu kamu harcamalarını karşılayamaması durumu ortaya çıkmaktadır. Bu durum karşısında da devlet, kamu harcamalarını karşılayabilmek adına vergi oranlarını arttırma yoluna gidebilmektedir. Vergi oranlarının artması ile bir nevi dürüst mükellefler cezalandırılarak tüm topluma fayda sağlayan kamusal mal ve hizmetler için yapılan harcamalar sadece dürüst mükelleflerden sağlanarak dürüst olmayan mükellefler bir nevi fonlanmaktadır/ödüllendirilmektedir. Bu durum da daha adaletsiz bir vergi sistemini ve toplum düzenini beraberinde getirmektedir.[99] Ayrıca literatürde genel olarak vergi oranlarının artması durumunda mükelleflerin vergi

[97] Binhan Elif Yılmaz, Murat Şeker, **Vergi Karşı Tepkiler Mükellef Davranışları: İstanbul Örneği**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No:86, 2007, s.18

[98] Birol Naci Muter, Pelin Mastar Özcan, "Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, Ankara, Hermes Baskıcılık, 2012, s.15-32

[99] Mehmet Cahit Güran, "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", **H.Ü. İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, 2004, s.243-265

kaçırma davranışlarının da artacağı belirtilmektedir.[100] Bu durumda vergi oranlarındaki artış vergi gelirlerinin arttırılması noktasında sadece belli bir düzeye kadar fayda sağlarken öte yandan hem dürüst mükelleflerin cezalandırılması hem de vergi kaçıranların lehine bir sistem kurduğundan mükelleflerdeki adalet algısını yıkmakta ve devlete olan güveni azaltmaktadır. Tüm bu süreç de artan vergi uyumsuzluğunu beraberinde getirmektedir.

Çok eski tarihlerden beri vatandaşlar ve devlet arasında vergi en büyük çekişme alanı olmuştur. Çünkü vergi devlet açısından her ne kadar kamu hizmetlerinin karşılanması için gerekli bir gelir kaynağı olsa da bireyler açısından bir maliyet, harcanabilir gelirlerinde bir azalma demektir. Bu açıdan vergi, üzerinde uzlaşılamayan bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi konusunda öyle hassas dengeler kurulmalıdır ki hem mükellefler adaletsizlik vb. durumları bahane ederek vergi ödemekten kaçınmasın hem de verginin en yüksek sınırının üzerine çıkılarak vergi kaçakçılığı gibi tepkilerinin önüne geçilebilsin.[101] Öte yandan mükellefin ekonomik hayatını da en az etkileyecek bir sistem kurulmalıdır ki kamu harcamalarının finansmanını sağlarken bireylerin harcamaları sınırlanarak ekonomik döngü bozulmasın.[102]

Vergiler ile mutlak surette bireyden devlete bir ödeme yapıldığı için bireyin ekonomik kararları bir şekilde etkilenmektedir. Bireyler tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını bahsi geçen vergi kayıplarına göre şekillendireceklerdir. Bu bakımdan vergiler ile mükellefler aleyhine oluşan maliyet ya da diğer bir deyiş ile refah kaybı yine vergiler ile bireyler için yaratılacak refah düzeyine eşit olmalıdır ki bireyde refah kaybı fikri yüksek düzeye çıkarak vergiye karşı bir koruma mekanizması içerisine girmesin. Vergilemede etkinlik[103] de ancak bu yollar ile sağlanır. Bu noktada vergileme rakamsal olarak ekonomik refah kaybına yol açtığı gibi aynı zamanda

---

[100] Volkan Yurdadoğ, Ramazan Gökbunar, Barış Tunçay, "Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bakış", **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:23, Sayı:3, 2016, s. 805-816

[101] Yılmaz, Şeker, **a.g.e.**,2007, s.17

[102] A. Kemal Çelebi, "Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, Ankara, Hermes Baskıcılık, 2012, s.15-32

[103] Vergilemede etkinlik, bireylerin ödedikleri vergiler nedeniyle uğradıkları refah kaybını yine bu vergiler ile elde edecekleri refah kazanımı ile telafi edebilmesidir. Bireylerin kamusal mal ve hizmetlerden faydalanma düzeyi tespit edilemediği için ödedikleri vergilerin ne kadarının kendilerine dönüşü olduğunun da tespit edilmesi oldukça zordur. Bu bakımdan vergilemede etkinlik analizi yapabilmek de güçleşmektedir. Vergiler ile yaratılan refah kaybının minimum düzeyde tutulması da yine vergilemede etkinlik olarak anılmaktadır.

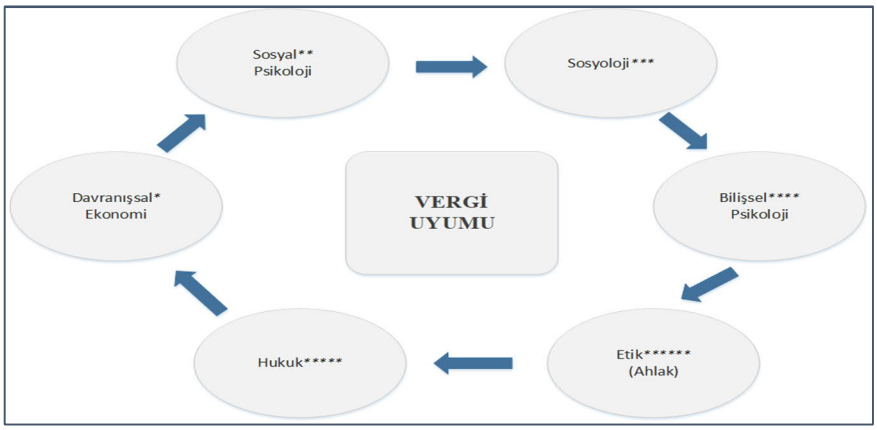
vergiler nedeniyle bireylerin bazı karar ve tercihlerinin değişmesi de söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda verginin toplam yükü vergi ile oluşan gelir kaybı yükünün çok daha üzerine çıkabilmektedir.

Vergileme ile oluşan tüm bu kayıplar mükelleflerin vergiye tepkilerinin daha da artmasına sebep olmakta ve vergi kaçırma davranışlarını arttırmaktadır. Bu nedenle vergi uyumunun sağlanabilmesi için öncelikle arzulanan ve ince ayarlamalar ile mükelleflerin her bir kesiminin her durumunu dikkate alan bir sistem oluşturulması gerekmektedir. Bu tip düzenlemeler yapılmadığı müddetçe vergilerin bireyler üzerinde oluşturacağı yükün azaltılması ve dolayısıyla vergiye olan tepkilerinin azaltılması mümkün bulunmayacaktır. Vergi uyumunun sağlanabilmesi için de gerekli olan koşulların temelinde bu tip düzenlemelerin yapılması yer almaktadır.

V. Vergi Uyumunun Diğer Disiplinlerle ilişkisi

Vergi uyum davranışı genellikle tespit edilebilir bir davranış olsa da arkasında yatan pek çok sebep vardır ki bunların asıl olanları içsel motivasyon ile ilgili olanlardır. Hal böyle olunca vergi uyum davranışlarının anlaşılması ve arkasında yatan sebeplerin tespit edilmesi ile vergiye uyum davranışlarının arttırılması için gerekli olan yöntemleri tespit edebilmek adına diğer disiplinlerden faydalanmak gerekmektedir. Hukuk, psikoloji, davranışsal ekonomi gibi alanlar mutlak surette vergi uyum davranışlarının incelenmesinde etkileşim içerisinde bulunduğu alanlardır.

Şekil 1.1: Vergi Uyumu ile İlişkili Disiplinler



Kaynakça: İsmail Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2015, s.32

*Homoeconomicus'un psikolojik değişkenleri de hesaba katarak hareket etmesi

**İnsanın çevresi ile ilişkilerinin vergi uyum kararlarına yansıması

***Sosyal olarak nitelenen değişkenlerin vergi uyum kararlarına yansıması

****Geçmişte yaşananların etkisi altında kalınarak kararlar verilmesi

*****Kişilerin iyi ve Kötüye Yönelik algısının vergi uyum kararları üzerine yansıması

******Hukuk kurallarının vergi uyum davranışlarına yansıması

A. Davranışsal Ekonomi

2017 yılı Nobel Ekonomi ödülünü Chicago Üniversitesi ekonomistlerinden Richard Thaler almıştır. Richard Thaler, davranışsal ekonomi üzerinde çalışmalar yapan ve bu alanda ön plana çıkan bir ekonomisttir. Benzer şekilde davranışsal ekonominin kurucusu sayılan Daniel Kahneman da 2002'de Nobel İktisat ödülünü kazanmıştır. Davranışsal iktisadın kalkınma iktisadından, adalete, sağlık ekonomisine, örgütlerin iktisadi yapısına kadar pek çok alan ile ilişkisi bulunmaktadır.[104] Bunun üzerine davranışsal ekonomi üzerine çalışmalar oldukça fazla yoğunlaşmıştır. Hal böyle olunca son dönemlerde sıklıkla isminden bahsedilen ve çalışmaların yoğunlaştığı bu alana iktisadın ve maliyenin açılımını daha iyi analiz edebilmek için ihtiyaç vardır.

[104] Hannu Vartiainen, Peter Diamond, **Davranışsal İktisat ve Davranışsal İktisadın Uygulamaları**, Çeviren: Hatime Kamilçelebi, Nobel Akademik Yayıncılık, 2016, s.1

Neoklasik iktisat'ın homoeconomicus tanımlaması kapsamında bireylerin rasyonel olduğu ve almış olduğu tüm kararlarda fayda maliyet analizi yaparak rasyonel davranacağı kabul edilmekteydi. Davranışsal ekonomi ise insanların iktisadi kararlar alırken neoklasik iktisatın tasvir ettiği gibi her zaman rasyonalite içerisinde davranamayacağı psikolojik bazı etkenlerin de hesaba katılması gerektiğini savunur. Neoklasik iktisatın kabullerinden davranışsal ekonominin kabullerine bir geçiş süreci yaşanmıştır.[105]

Davranışsal ekonomi piyasa aktörlerinin mümkün olan en iyi seçeneği seçmeye çalıştıklarını ve bazen bu aktörlerin başka psikolojik değişkenleri de hesaba katarak hata yapabildiğini kabul eder.[106] Davranışsal ekonomi mali olayların bireylerin davranışları üzerindeki etkilerini göstermeyi hedefler. [107]

Davranışsal ekonomi nihayetinde daha gerçekçi sonuçlara ulaşabilmek adına ekonomik açıklamaların psikolojik yaklaşımlarla biçimlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Kısacası davranışsal ekonomi neoklasik iktisatın rasyonalitesini tamamen bir kenara bırakmamakta ancak bunun aynı zamanda psikolojik yönlerle de desteklenmesi gerektiğini savunmaktadır.

Son dönemlerde davranışsal ekonomi alanındaki bu gelişmeleri vergi uyumu kapsamında da değerlendirmek yerinde olacaktır. Vergi uyumunu etkileyen faktörler yıllardır konuşulmaktadır ve vergi uyumunun tüm ülkeler için öneminden dolayı vergi uyumunu arttırmak amacıyla çeşitli önerilerde bulunulmaktadır. Klasik ekonomik teori genel olarak vergi uyumunun arttırılması için ceza oranları ile denetlenme sıklığı gibi caydırıcı faktörlerdeki artışların etkili olduğunu ortaya koymuş ve vergi uyumunun artışı ile bu tip caydırıcı faktörlerdeki artışın doğru yönlü olduğunu savunmuştur.[108]

Klasik ekonomik teorinin vergi uyumunun arttırılması konusunda yukarıda açıklanan genel kabulünün dışında yani vergi mükelleflerinin vergi ödeme kararlarını

---

[105] İsmail Kitapçı, "Rasyonaliteden İrrasyonaliteye: Davranışsal İktisat Yaklaşımı ve Bilişsel Önyargılar", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2017, s.85-102

[106] David Laibson, John A. List, "Principles (Behavioral)Economics", **American Economic Review**, Vol:105, Mayıs 2015, s.90

[107] John Cullis, Alan Lewis, "Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention", **Journal of Economic Psychology**, 1997, s.305-321

[108] Edward E. Marandu, Christian John Mbekomize, Alexander N. Ifezue "Determinant of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations", **International Journal of Economics and Finance**, Cilt:7, Sayı:9, 2015

verirken her zaman klasik teorinin öngördüğü gibi rasyonalite altında karar vermediği bazı sosyal ve psikolojik değişkenlerin de vergi uyum kararlarında etkili olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.[109] Hal böyle olunca vergi uyumunun belirlenmesinde klasik ekonomik teorinin iler sürdüğü gibi sadece ekonomik maliyetler etkili olmamakta ayrıca ahlaki maliyetler de etkili olmaktadır.[110] Burada dikkat edilmesi gereken durum davranışsal ekonomi dikkate alınarak vergi uyumu derecelendirmesi yapıldığında vergi uyumunu etkileyen ekonomik maliyetler tamamen kaldırılmamakta bunlara ilave olarak psikolojik ve sosyal maliyetler de eklemektedir. Buna göre bireyler vergi uyum kararlarını verirken sadece vergi oranı, denetim oranı[111], ceza miktarı vb caydırıcı faktörleri dikkate almayacak bunlara ilave olarak içinde bulunduğu psikolojik değişkenleri de dikkate alacaktır. Vergi uyumunda ekonomik faktörler kadar ve hatta onlardan daha fazla etkili olan psikolojik faktörlerin analizi için de davranışsal araştırmalar yapılması gerekmektedir. Davranışsal araştırmaların özünü de bireylerin kabul ettiği değerler, olaylar karşısındaki tutumları, geçmiş olaylar ile oluşan algısı ve nihayetinde etik/ahlak kabulü oluşturmaktadır.[112] Davranışsal ekonominin vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin tespiti ve bu değişkenlerin yönünün belirlenerek vergi uyumunun arttırılabileceğinin kabulü üzerine bu alanda çalışmalar yoğunlaşmıştır.

Özellikle 1970'ler sonrasında vergi uyumu çalışmalarının içerisine davranışsal ekonominin de alındığı ve pek çok Avrupa ülkesinde bu yönde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Özellikle Maliyeci olan Günter Schmölders bu dönemde insan psikolojisi ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi analiz etmiştir. Schmölders, mali psikolojinin yeni bir bilim iddiasında olmadığını ve bunun tersine tüm maliye biliminin görüşlerinin psikoloji ile birleştirilerek sistematikleştirilmesini ileri sürmüştür.[113]

---

[109] Joana Manuela Sa Paiva Loureiro, **Behavioural Economics and Tax Compliance**, Dissertation Proposal Master in Economics, FEB Economia E. Gestao, Supervisors: Teresa Proença, Carlas Mauro, Eva Oliveira, Eylül 2014, s.12

[110] Benno Torgler, Markus Schaffner, "Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation", **Center for Research in Economics, Management and Arts (CREMA)**, Working Paper No: 2007-11, s.4

[111] Denetim oranı ve ceza miktarı değişkenleri, vergi uyum kararları değerlendirmesinde topluca caydırcı faktörler olarak dikkate alınabilir.

[112] Cullis ve Lewis**, a.g.e.**, s.309

[113] Gunter Schmölders, Mali Psikoloji, **Dergipark**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı:15, 1968

Vergi uyumu çalışmalarının davranışsal anlamda yürütülen çalışmalarında öncelikli olarak bireylerin diğer bir deyişle vergi mükelleflerinin vergiyi algılama süreci araştırılır. Bireylerin zihninde vergi kavramı ile oluşan algı incelemeye tabi tutulur. Vergiler devlet tarafından cebir altında kanunlara uygun olarak alınan karşılıksız ekonomik değerlerdir.[114] Vergiler genel olarak bireylerin kullanılabilir gelirinde bir azalma yarattığından yani gelir hesaplamalarında bir maliyet kalemi olduğundan olumlu bir algı yaratmayacaktır. Öncesinde de bahsedildiği üzere zaten vergiler devlet ile bireylerin çatışma alanı olarak değerlendirilebilir. Bireyler az vergi ödemenin yollarını ararken devlet de vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanması yollarını aramaktadır. Ancak bu noktada vergi mükelleflerinin geçmişte vergi idaresi ile iletişiminde yaşadıkları negatif olarak başlayan bu algının pozitife dönmesine ya da daha da negatif biçime dönmesine neden olabilecektir.[115] Bireylerin algısının oluşmasında özellikle ücretli çalışanlar da dahil olmak üzere gelir vergisi oranlarında yapılan değişiklikler de etkili olacaktır.[116] Mükelleflerin vergi kanunlarını algılayış şekli de vergi uyumunu etkileyecektir. [117]

Mükelleflerin vergi yasalarına, vergi denetimlerine, vergi idaresi ilişkilerine ilişkin geçmişte yaşadıkları her şey onların vergilere dair algısını oluşturmakta ve bu algının oluşum süreci ve yönü davranışsal ekonomi ile incelenmektedir. Bu algının tespit edilmesi vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin tespit edilmesinde de etkili olacaktır.

Vergilerin nasıl algılandığı mükelleflerin vergi uyumu konusunda yüksek derecede önemli olduğu için vergi sistemi ve politikaları hazırlanırken bu durum göz önünde bulundurulmalıdır. Genelde mükellefler lehine yapılan vergisel teşvik ve indirimlerden ziyade vergi iadesinin yapılması mükelleflerin zihninde vergi algısını daha iyi bir konuma getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye'deki vergi düzenlemelerinin genel olarak çeşitli istisna ve teşvikler sağlanarak vergi matrahının hesaplanmasında kazanç sağlanması yönünde olduğunu anlıyoruz. Oysaki

[114] Ahmet Tekin, "OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:26, Nisan 2010, s.55
[115] V. Umashanker Trivedi, Mohammed Shehata, Bernadette Lynn, "Impact of personal and situational factors on Tax Compliance: An Experimental Analysis", **Journal of Business Ethics**, Sayı: 47, 2003, s.175-197
[116] Michiel Gideon, "Do Individuals Perceive Income Tax Rates Correctly?", **Public Finance Review**, Sayı:45, 2017, s.97-117
[117] R. Tom Tyler "Why People Obey the Law", **Princeton University Press**, Princeton, 2006

mükelleflere doğrundan temin edilecek nakit vergi iadelerinin mükelleflerin vergi algısını, içsel motivasyonunu daha olumlu yönde etkileyebilecek ve dolayısıyla da vergi uyum düzeyini arttırabilecektir. Bu tip bir düzenlemede de kanaatimizce dikkat edilmesi gereken husus nakit iade sürecindeki bürokratik sürecin uzun ve zor tutulmaması gerektiğidir. Aksi halde mükelleflere tanınmış olan bu avantaj mükellefler nezdinde yine bir görev ve sorumluluğa bürüneceğinden eziyet olarak algılanacak ve vergi uyum düzeyini olumlu yönde etkilemekten çok uzaklaşacaktır.

Vergi mükelleflerinin değer yargıları da vergi uyumunu etkileyen bir değişken olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin bir şekilde içinde bulunduğu arkadaş çevresi, ailesi, iş hayatı değerlerini oluşturacaktır.[118] Bu gruptaki kişilerin vergiye bakış açısı bir şekilde mükellefin kendisine de empoze edilmiş olacaktır.

Davranışsal ekonominin ön plana çıkardığı gibi ekonomik kararlar alınırken insan beyninin ekonomik değişkenlerden ya da diğer bir ifadeyle mantıklı hesaplardan daha çok sosyal ve psikolojik değişkenlerin etkisi altında kalarak duygusal yönde kararlar vermektedir. Ultimatom oyununda bireyler kendilerinin elde edecekleri kardan (düşük miktarda da olsa) vazgeçerek karşılarındaki kişinin elde edeceği daha yüksek kazanca odaklanarak bu yönde rasyonel olmayan kararlar verebilmektedir.[119] Bu durum vergi uyumu için değerlendirildiğinde vergi ödeme yükümlülüğünde olan mükellefler diğer mükelleflerin ne yaptığı ile ilgilenecek ve onların ödeme yapmaması durumunda adalet algısı zedeleneceğinden kararlarını da rasyonellikle ya da diğer bir deyişle matematiksel hesaplar ile değil de tamamen duygusal değişkenler altında verecektir. [120]

B. Bilişsel Psikoloji

Bilişsel psikoloji, bireylerin algıları ile ilgilidir denebilir. Bireyler, geçmişte yaşadıklarını bilinç altında tutarak yaşayacakları olaylara verecekleri tepkileri de bu olaylar nezdinde rasyonaliteden uzak bir şekilde biçimlendirebilmektedir.[121] Bilişsel

[118] James Alm, "Expanding the Theory of Tax Compliance from Individuals to Group Motivations",Tulane **Economics Working Paper Series**, Sayı:1309, 2013, s.2
[119] Toigonbaeva Davletkan, Rüya Eser, "Psikoloji ve İktisadın Birleşmiş Olarak Davranışsal İktisat", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi**, Sayı: 6, 2011, s.287-321
[120] Ferry Barineka Gberegbe, A. Gabriel Idornigie, Lilian Okorite Nkanbia Davies, "Perception of Tax Fairness and Personal Income Tax Compliance In Ken Saro-Wiwa Polytechnic, Bori", **IOSR Journal of Economics and Finance**, Cilt:6, 2015, s.1-11
[121] İsmail Kitapçı, "Bilişsel Psikolojinin Vergi Uyumuna Etkisi", **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt:53, Sayı:611, 2016, s.57-69

psikoloji aslında insanların gözle görülmeyen zihinsel süreçleri ile ilgilenmektedir. Bu süreçler ancak insanların davranışları ile ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durumda da insanların davranışları incelenerek bu davranışlarının altında yatan sebepler ve bu davranışlarını öyle ya da böyle etkileyen faktörler ortaya çıkarılabilecektir.[122] Bireyler bilişsel önyargılarından dolayı yani geçmişte yaşadıklarına ilişkin olarak zihinlerinde yarattıkları algıdan dolayı yanlı düşünerek olaylara rasyonellikten uzak tepkiler verebilir.[123] Mükelleflerin vergiye tepkileri incelenirken bilişsel psikoloji disiplininden yararlanılır ve böylece mükellef davranışlarının arkasında yatan korku, heyecan, öfke, risk alma güdüsü, elde edilecek kazanımların iştahı gibi çeşitli davranış tipleri incelenmiş olur.[124] Böyle bir inceleme de mükelleflerin vergi uyum davranışlarının psikolojik analizinin yapılmasını ve vergi uyum derecesini artırabilmek için alınması gereken tedbirleri belirler.

Vergi kaçırma davranışı sergileyen mükelleflerin davranışları incelediğinde genellikle bu tip mükelleflerin çoğulcu bilgisizliğe sahip olduğunu yani kendisi dışındaki tüm mükelleflerin vergi kaçırdığı algısında olduğu görülür.[125]

Bu tip bilişsel yanlış algı mükelleflerin tüm davranışlarını şekillendirir ve vergiye tepki göstermelerine sebep olur. Bunun dışında aynı zamanda mükelleflerin özellikle vergi denetimleri ile ilgili geçmiş tecrübelerinin zihninde oluşturduğu algı davranış şekillerine de etki etmektedir. Temsiliyet teorisine göre mükellefler geçmişte yaşadıkları olaylara ilişkin gelecekle ilgili senaryolar üretirken çok keskin ve kötümser olmaktadırlar.[126] Vergi denetimlerine ilişkin geçirilen tecrübelerin abartılarak gelecekten beklenmesi ve bu yanlış algı temelinde mükelleflerin bir kalkan oluşturması buna örnek gösterilebilir.

Öte yandan mükelleflerin yanlı bilişsel algı oluşturması vergi mevzuatının anlaşılabilmesi hususunda da gündeme gelebilmektedir. Özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin indirim ve istisnalar konusunda spesifik vergi kanunu düzenlemesinin

---

[122] Frans Van Winden, Elliott Ash, "On the Behavioral Economics of Crime", **Review of Law and Economics**, Columbia University, 2012, s.180-211

[123] Amos Tversky, Daniel Kahneman, "Judgement Under Uncertainty: Heuristics and Biases" **Science: New Series**, Cilt: 185, Sayı: 4157, 1974, s.1124-1131

[124] Winden ve Ash, **a.g.e.**, 2012, s. 180-211

[125] Micheal Wenzel, "Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance: From Theory to Intervention", **Journal of Economics Psychology**, Sayı:25, 2005, s.862-883

[126] Daniel Kahneman, Amos Tversky, "Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk", **Econometrica**, Cilt:47, Sayı:2, 1979, s.263-291

anlamakta zorluk çekmesi ve buna istinaden de yanlış hesaplama yapması durumunda mükellef gelecekte kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesi hususunda yapılacak düzenlemelerde de daha kötü durumlarla karşılaşılacağı endişesine kapılmakta ve genel olarak vergi mevzuatının anlaşılmaz olduğu algısını yerleştirmektedir.

Yanlı bilişsel algı nedeniyle mükellefler vergi denetimlerine ilişkin ya da vergi mevzuatının anlaşılmaz olmasına ilişkin oluşan ve yerleşen bu bilinç vergi uyumunu derinden etkilemekte ve bir süre sonra da mükelleflerin vergi kaçırma davranışından utanma içgüdüsünü kaybetmesine sebep olmaktadır.[127]

Tüm bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere mükelleflerin zihinsel süreçlerini inceleyen bilişsel psikoloji vergi uyumu ile yakından bağlantılıdır. Bilişsel psikolojiden yararlanılarak mükellef davranışlarının arkasında yatan sebepler çözüme ulaştırılıp vergi uyum düzeyinin arttırılması imkanı söz konusu olabilmektedir. Son dönemlerde davranışsal ekonomi için olduğu gibi bilişsel psikolojinin de vergi uyum araştırmalarında dikkate alındığı ve büyük katkı sağladığı belirtilebilir.

C. Sosyal Psikoloji

Sosyal psikoloji insanın çevresi ile ilişkilerini ve bu ilişkilerinin kendi davranışlarına ne şekilde yansıdığını açıklayan bir disiplindir. Bireyler içerisinde bulunduğu toplumun birer üyesi olarak diğer bireylerin toplu kabul gören davranışlarından elbette ki etkilenecektir. Sosyal psikoloji de aslında toplumun kabul gören davranışları ile bireyin davranışının etkileşimini incelemekte ve neden böyle bir davranış sergilediğini araştırmaktadır. Böyle bir durumda bireylerin akıl ve zekalarını kullanma derecelerinin azaldığı ve toplumda kabul gören davranışları benimseyerek buna göre hareket ettiği görülür[128]

Sosyal psikolojinin içeriğinden de anlaşılacağı üzere vergi uyumu ile yakın ilişki içerisindedir. Sosyal etkileşim modeli mükelleflerin içindeki bulundukları gruplardan etkilendiğini öngörmektedir.[129] Mükelleflerin vergi uyum davranışları içinde bulunduğu toplumdaki üyelerin genel olarak vergiye bakış açısı mükelleflerin vergiye uyum göstermesi anlamında etkili olacaktır. Vogel, Kelman'ın itaat,

[127] Torgler, **a.g.e.**, 2007, s.69
[128] Sigmund Freud, **Kitle Psikolojisi**, Çeviren: Kamuran Şipal, İstanbul, Say Yayınları, 2015
[129] Lilia Arcos Holzinger, Nicholas Biddle, "Behavioral Insights of Tax Compliance: An Overview of Recent Conceptual and Empirical Approaches", **Tax and Transfer Policy Institute(TTPI) Working Paper**, 2016, s.10

özdeşleşme ve içselleştirme arasındaki ayrımını kullanarak ikna edici bir vergi mükellefi tipolojisi önerir.[130] İlk tipleme olan itaatte mükellefler vergi vermemeleri durumunda karşılaşacakları cezalar, utanma ve korku nedenlerinden dolayı vergi ödemeye yönelir.[131] İkinci tipleme olan özdeşleşme grubunda yer alan vergi mükellefleri ise yakın çevresinde yer alan topluluğun bakış açısına uygun olarak vergi ödeme davranışı içerisinde bulunur. Son grup olan içselleştirme grubunda yer alan mükellefler ise ilk iki gruptakilerin tersine herhangi bir korku ve baskı olmamasına rağmen içgüdüsel olarak vergi sorumluluklarını yerine getirme niyetindedirler.[132] Bu bakımdan vergi uyumunun en yüksek düzeyde olması için arzulanan vergi mükellefi tipi son tipleme olan içselleştirme grubunda yer alan mükelleflerdir.

Vergi uyumu araştırmaları yapılırken Vogel'in bahsedilen üçlü sınıflandırmasında mükelleflerin hangi gruba dahil olduğunun tespit edilmesi sıradan ve basit bir yol ile bulunabilecek bir yöntem değildir. İnsanın varlığından hareketle içgüdüleri doğrultusunda nasıl davranacağının tespit edilmesi de çok da kolay değildir. Bu bakımdan bireylerin duygusal anlamdaki kararlarının da sıklıkla değiştiğini göz önüne alacak olursak davranışlarının tespit edilerek vergi uyumunun arttırılması için sosyal psikoloji ile uyumlu bir çalışma yürütülmesi elzem görünmektedir.

Anlaşılacağı üzere bireyler gerçek hayatta bir vergi mükellefi olarak her ne kadar rasyonel kararlar alma çabasında olsa da mutlaka günlük hayatta etkilendikleri sosyal ve psikolojik değişkenler de olacaktır ve bu değişkenlerin ışığında vergi uyum kararlarını belirleyeceklerdir. Bu nedenle de vergi uyum araştırmalarında pek çok daldan yararlanılarak hareket edilmelidir. Aksi halde doğru sonuçlara ulaşılması mümkün olmayacaktır. Bazı durumlarda bireyden hareket edip toplumun vergi uyum düzeyi araştırılmalı yani tümevarım yöntemi kullanılmalı bazı durumlarda ise toplumun vergi uyum kararlarından bireylerin vergi uyum davranışları araştırılmalı yani tümden gelim yöntemi kullanılmalıdır.[133]

---

[130] Paul Webley, Caroline Adams, Henk Elfers, "Value Added Tax Compliance", **Behavioral Public Finance**, Editörler: Edward J. McCaffery, Joel Slemrod, Russell Sage Foundation, New York, s.176
[131] **A.e.**
[132] Torgler, **a.g.e.**, 2007, s.66
[133] Ali Yaşar Sarıbay, **Global Bir Bakışla Politik Sosyoloji**, İstanbul, Everest Yayımları, 2008, s.11

D. Hukuk Bilimi

"Hukuk, toplumda şahısların davranışlarını ve ilişkilerini düzenleyen ve uyulması devlet zoruna (yaptırımına) bağlanmış kuralların bir bütünüdür."[134] Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere hukuk kuralları toplumdaki diğer kurallardan ayrışabilmek için adalet zemini üzerinde bazı yaptırımlara bağlanmıştır. Toplumun huzur ve güven içerisinde birlikteliğini sürdürebilmesi için oluşturulmuş kurallar bütünüdür. Tüm hukuk kurallarının temelinde bulunan Anayasa hukuku; yasama, yürütme ve yargı gibi devletin temel organlarının kuruluşunu, işleyişini ve bu organlar arasındaki karşılıklı ilişkileri ve devlet karşısında vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen hukuk kurallarını inceleyen bir hukuk bilim dalıdır.[135]

Hukuk bilimin asıl hedefi toplum içerisindeki tüm ilişkilerin yani hem bireyler arasında hem de birey ile devlet arasındaki ilişkilerin başka bir buyruk altında değil de hukuk kurallarına uygun olarak yürütülmesinin sağlanmasıdır. Böylece toplumda adalet sağlanmış olacak ve önemlisi de bireylerin bu yöndeki algısı da şekillenmiş olacaktır. Dikkat edilmesi gereken bu varsayımların ancak hukuk devleti kapsamında gerçekleşebileceğidir. Bahsedilen hukuk devleti ilkesi de sözde değil fiilen uygulanan bir ilke olarak günlük hayatta her noktada kendini hissettirmelidir.

Hukuk ile vergi uyumu ilişkisini inceleyecek olursak çok sıkı bir ilişki içerisinde olduğu söylenebilir. Zaten verginin varlık nedeni de hukuki zemine dayanmaktadır. Çünkü devletin cebir altında vergileri toplayabilme yetkisi Anayasamızda yer almaktadır. Bu nedenle vergilemenin ilkeleri anlamında Anayasa hukuku ile vergi arasındaki ilişki yadsınamaz. Keza yine vergiler ile ilgili mükellefinden vergi konusuna kadar bütün detaylar Anayasada yer alan vergilerin kanuniliği ilkesinden dolayı tüm vergiler vergi kanunları ile düzenlemiştir ve vergi hukuku adı ile bir kamu hukuku alt dalı yaratılmıştır.[136] Bu nedenle vergi ile hukuku ayrı düşünmek mümkün değildir.

Devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla kamu geliri elde etmesi gerektiği ve bu alanın en geniş yelpazesini vergilerin oluşturduğu belirtilmişti. Bu

[134] Kemal Oğuzman, Nami Barlas, **Medeni Hukuk: Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar**, 22. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2016, s.2
[135] Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s.22
[136] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku: Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi**, 20. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, s.33

noktada devletin cebir ile vergi toplama imkanı bulunmaktadır.[137] Vergilerin genel olarak karşılıksız alındığı belirtilse de devlet ile birey arasında örtülü bir karşılıklılık ilişkisi olduğu da söylenebilir[138]. Vergi yasaları ile de düzenlenen kurallar aslında vergi mükellefleri ile devletin bu süreçte üzerine düşen görev ve sorumluluklarının açıklanmasıdır. Mükellefler üzerlerine terettüp eden vergi borcunu devlete zamanında ve eksiksiz olarak ödemek ile sorumlu iken devlet de bunlar karşılığında bireylere ihtiyaçları olan kamusal mal ve hizmetleri temin etmek ile yükümlüdür. Karşılıklılık ilişkisinin çıkış noktası buradan kaynaklanmaktadır. Ancak mükelleflerin yerine getirdikleri vergi sorumluluğunun karşılığı olarak ihtiyacı olan kamusal mal ve hizmetlerin ne kadarını alabildiği ve ne kadar fayda sağladığı tespit edilemediğinden bu karşılıklılık ilişkisinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin anlaşılması da pek mümkün olmamaktadır. Yine algılanan durumlar ile yetinilmektedir.

Özetle doğuşu ve yürütülmesindeki her aşaması hukuka bağlı olan bir vergi kavramından bahsedilmektedir. Vergi kavramının kendisi hukuksal bir kavram olmuşken vergi uyumunun hukuk ile ilişkisinin zayıf düzeyde olduğu düşünülemez.

Vergiler, her ne kadar örtülü bir karşılıklılık esasına dayalı da olsa mükelleflerin ekonomik düzeyinde bir azalma yarattığından ödenmek istenmeyecek ve fakat Anayasa'dan gelen yasal dayanağı ile ödenmek mecburiyetinde kalınacaktır. Anayasada vergilerin kanunlar ile koyulacağının belirtilmesi ve en küçük değişikliklerinin bile kanunlar ile olabileceğinin belirtilmesi kanaatimizce yerinde olmuştur. Çünkü mükelleflerin ekonomik gücünde bir azalma yarattığından alelade düzenlemeler ile mükelleflerin haklarının sekteye uğratılması bir hukuk devleti düzeninde kabulü mümkün olmayan bir durumdur.[139]

Verginin alınması ve diğer bütün usulleri bu kadar muntazam bir şekilde yasal zemine oturtulmuş iken vergi uyumunun sağlanabilmesi için hukuk devletinin gereği olarak da tüm bu kurallara uyulması ve nitekim de mükelleflerin vergisel düzenlemelere güveninin ve inancının tam olması gerekir.[140] Vergilerin ancak ve

---

[137] Pınar, **a.g.e.**,2013, s.37

[138] Yusuf Karakoç, "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi", **Dergipark**, s.413-455, https://dergipark.org.tr/download/article-file/273375

[139] Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2014

[140] Verginin yasallığı ilkesinin istisnası olarak sınırlar her ne kadar yasama organı tarafından belirlense de vergi oranlarında düzenlemelerin yapılması konusunda yürütme organına yetki tanınması bu ilkenin istisnasını oluşturmaktadır. Parlamenter hükümet biçimi hakim iken bu düzenlemeyi yerine getirme yetkisi Bakanlar Kurulu'na ait iken 2017 Referandum ile geçilen Türk usulü başkanlık sisteminde artık

ancak yasalar ile düzenleniyor olması pek tabiidir ki birer seçmen olan vergi mükelleflerinin kendi seçimlerinin sonucunda ve millet iradesini yansıtmakla görevli olan meclisin mükelleflerin aleyhine düzenlemeler yapamayacağına dayanmasından kaynaklanmaktadır. Hal böyle olunca seçmen sıfatı da bulunan vergi mükelleflerinin bir nevi kendi iradelerinin yansıması olarak ortaya çıkan vergi kanunlarına uyması beklenecektir. Bu iradenin vergi kanunlarına olması gerektiği gibi yansıması ve mükelleflerin buna inancının/ güveninin yerinde tutulması vergi uyum düzeyinin artması konusunda oldukça önemli olacaktır.

Öte yandan vergi uyumu ile yakından ilişkili olan hukuk kapsamındaki bir husus da vergi kanunlarının anlaşılabilir olması ile ilgilidir. Mükelleflerin vergi uyumunun sağlanabilmesi için öncelikle mükelleflerin uymaları gereken yol ve yöntemleri belirleyen vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmiş olması gerekir. Mükelleflerin bilinçli olarak vergi kaçırma davranışına başvurması bazı zamanlar anlayamadığı ve uygulamak istemediği vergi mevzuatı meselesinden kaynaklanmakta bazı durumlarda da davranışları bilinçli bir vergi kaçırma davranışı olarak atfedilemese de vergi kanunlarını yanlış anlamasından dolayı yapmış olduğu vergi hatalarından kaynaklanabilmektedir.

Vergi mevzuatının anlaşılamaması hususundan kaynaklanan vergi uyumsuzluklarının aşılabilmesi için diğer bir deyişle vergi uyum düzeyinin arttırılabilmesi için vergilerle ilgili konuları içeren her hukuksal düzenlemenin dikkatle dizayn edilmesi ve mükelleflerde yukarıda bahsedildiği gibi bir algının oluşmamasına özen gösterilmelidir.

Vergi uyumunun arttırılması konusunda hukuk ile ilişkiden bahsedilirken sadece Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Vergi Hukuku alanları ile sınırlı kalınmamalıdır. Vergi düzenlemelerine uyulmaması konusunda öngörülen bazı yaptırımlar nedeniyle vergi düzenlemelerinin ucu Ceza Hukuku düzenlemelerine kadar ulaşabilmektedir. Örneğin Vergi Usul Kanunu (VUK)[141] 362. Maddesine göre;

bu yetki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yerine getirilebilecektir. Hükümet biçimi değişikliği nedeniyle düzenlemeyi yapan kurum değişmiş ancak özünde verginin yasallığı ilkesine aykırı olması konusunda bir değişiklik olmamıştır. Bu tip bir düzenlemenin vergi uyumu konusunda mükelleflerin vergi düzenlemelerine olan inancının kırılmasında ve siyasilerin keyfiyetinin hat seviyede olmasına ilişkin içgüdüsel birikim yaşaması elbette ki yadsınamayacaktır.

[141] 10-11-12.01.1961 tarihli ve 10703-10704-10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 362. Maddesi şu şekildedir: "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya

ilgili kanunda vergi mahremiyetine tabi kişilerin vergi mahremiyetine uymamaları durumunda Türk Ceza Kanunu'nun (TCK)[142] 239. Maddesi hükümlerine göre yargılanacağı belirtilmektedir.[143] Bunun dışında yine VUK'taki pek çok maddede belirlenen yaptırımlar için TCK'ya atıfta bulunulmuştur. Bu nedenle sadece vergi kanunlarının değil vergi kanunları ile ilişki içinde bulunan tüm hukuk dallarındaki vergilerle ilgili düzenlemelerin özellikle de yaptırımlar ile ilgili bölümlerin açık olması gerekmektedir. Böylece vergi mükelleflerinin mevzuat bilinci oluşarak vergi uyum düzeyi yükselebilecektir.

Hukuk düzenlemelerinin ve dolayısıyla vergisel düzenlemelerin uygulanabilir olması için toplum düzenin ayrışmaması gerekmektedir. Bu noktada da aslında devreye hukuk sosyolojisi[144] girmektedir ve vergi uyumu ile hukuk sosyolojisinin de ilişki içinde olduğu görülmektedir. "Hukuk sosyolojisi bir yandan sosyal hayattan itibaren hukukun oluşunu öte yandan da hukukun uygulanış ve işleyişini incelemektedir."[145]

Hukuk kurallarından ve vergi düzenlemelerinin vergi uyum düzeyindeki öneminden bahsedilmiştir. Ancak her ne kadar vergi düzenlemeleri harikulade düzenlenmiş olsa bile vergi uyum düzeyinin tam olabilmesi yine de o ülkede yaşayan bireylerin vergi bilincine, vergi etiğine bağlı olacaktır.

E. Etik

Etik vergi uyumunu belki de en derinden etkileyen öte yandan bireylere yansıması ancak davranışları düzeyinde görülebilen soyut bir kavramdır. Vergi uyumu konusunda pek çok araştırma yapılmış olmasına rağmen vergi kaçırma davranışı üzerinde etkisi yüksek seviyede tasnif edilebilecek etik kavramının incelenmesi konusundaki çalışmalar daha kısıtlıdır.[146] Etik algısı mükelleflerin vergiye uyum

---

mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."

[142] 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu**

[143] Hamide Zafer, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2016, s.4

[144] Hukuk sosyolojisi, hukuk kurallarının toplum ile bütünleşmesi yönünde inceleme yapan bir alandır. Yapılan hukuksal düzenlemeler toplumun özünde yatan davranış biçimleri ve diğer sosyal normlar ile ne kadar bağdaşmaktadır sorusunun cevabını arar. Hukukun uygulama alanı bulabilmesi ve sonucunda da hukuk devleti ilkesinin gerçekleşebilmesi soyut olarak bu gerçeklere dayanmaktadır.

[145] Abdullah Dinçkol, **Hukuk Sosyolojisine Giriş**, İstanbul, Der Yayınları, 2019, s.61

[146] Robert W. McGee, Geoff A. Goldman, "Ethics and Tax Evasion: A Survey of South African Opinion", **The Ethics of Tax Evasion: Perspectives in Theory and Practice**, Editör: Robert W. McGee, Springer Science and Business Media, 2011, s.337

göstermesine ya da vergiden kaçınmasına sebep olabilmektedir. Çünkü mükellefler etik algılarına göre vergi kaçırma konusunda kendilerini haklı çıkaracaklar ya da bundan suçluluk duyacaklardır.[147]

Etik, kişilerin günlük hayatında ilişki içerisinde bulunduğu kavram ve kişilere yönelik nasıl davranacağını belirleyen bir yöntemdir. Neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen kişiyle özdeşleşmiş değerler bütünüdür. Bu normatif kurallar hukuk kurallarından farklı olarak yazılı değildir ve yazılı olan yaptırımlara bağlanmamıştır.

Aristoteles'e göre yaşamanın amacı mutlu olmaktır.[148] Mutlu olmak da adaletli ve yasanın hükmü altındaki bir toplumda erdemli ve yaşanmaya değer bir hayat içinde olmaktır. Yani sadece mutlu olmak yetmez, aynı zamanda yaşanmaya değer bir hayat da olmalıdır. Bu bakımdan değerler ön plana çıkmaktadır. Mutlu olabilmek için iyi olmamız gerektiğine göre en uçta bulunan iyiye ulaşmak için birtakım değerlerimiz olacaktır ve bu değerleri de kapsayan üst başlık etik olacaktır.[149] İdeal olana yani iyi olana ulaşabilmek için bireylerin oluşturduğu değerlerin tümü etiği oluşturacaktır.

Vergileme açısından ideal olan vergi uyumunun tam ve eksiksiz olarak sağlanabilmesi idi. Bunun için de vergileme kapasitesinin tamamının vergilenmesi gerekiyordu. İdeal olan vergi uyumunun tam anlamıyla gönüllü olarak sağlanabilmesidir. Bu kapsamda vergi etiği de içsel bir motivasyon olarak değerlendirilebilir.[150]

Vergi mükelleflerinin vergi ödeme davranışlarının yönlendirilmesinde vergi etiğinin etkisi büyüktür. Vergi etiği tutumlar ile alakalı iken vergi uyumu ise davranışlar ile ilgilidir. Ancak vergi etiğini belirleyen tutumların (ya da tutumları belirleyen vergi etiği) bir yansıması olarak vergi uyumunu etkileyecek ve belirleyecek olan davranışlar ortaya çıkacaktır.[151]

Vergi etiğinden ayrı olarak etik kavramı yalnız başına kişiler arasında sosyal ilişkilerin kurulmasına, geliştirilmesine klavuzluk eden kurallar bütünü, normlar

---

[147] Daniel Ho, Brossa Wong, "A Study of Hong Kong Tax Compliance Ethics", **International Business Research**, Cilt:2, Sayı:4, 2009, s.188-193

[148] Aristoteles, **Politika**, İstanbul, Remzi Yayınevi, 1993

[149] **A.e.**

[150] Benno Torgler, Cristina Murphy, "Tax Morale in Austrialia: What Shapes It and Has It Changed over Time?", **Center for Research Economics, Management and the Arts, Working Paper**, Sayı: 30, 2005

[151] Benno Torgler, Markus Schaffner, AlisonMacintyre, "Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality", **International Studies Program Working Paper**, Cilt:7, Sayı: 27, 2007, s.1-36

bütünü olarak da ifade edilebilir.[152] Genel etik kavramı ile vergi etiği kavramının aynı yönlü olmadığını genel etiği önemseyen birinde vergi etiğinin de kesinlikle olabileceğini söylemek yerinde olmayacaktır. Etikten vergi etiğine geçebilmek için vergi bilinci kavramını eklemek gerekecektir.

Vergi etiğinden söz ederken etik kavramı mükelleflerin içinde bulunduğu toplumda görev ve sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirebilmek[153] adına yasalara ve diğer toplumsal düzenlemelere uygun hareket etmelerinin içtenlikle benimsenmesi anlamını ifade eder. [154] Bu anlamda bir toplumda gönüllü vergi uyumunun olduğunu gösteren somut veriler var is (tahsil edilmesi gereken vergilerin eksiksiz olarak tahsil edilmesi gibi) ilgili toplumda vergi etiğinin de yüksek olduğu söylenebilir. Vergi etiği ile gönüllü vergi uyumu arasında pozitif yönlü bir etkileşim vardır.

Vergi etiği gönüllü vergi uyumunu pozitif yönlü olarak etkilediğinden vergi uyumunu arttırabilmek için vergi etiğinin sağlanması gerekir. Ancak yukarıda da açıklandığı gibi vergi etiği çok karmaşık ilişkileri içerisinde barındıran ve genel etik kavramından farklı anlam ifade edilebilen soyut bir kavramdır. Bu nedenle de vergi etiğini analiz edebilmek için vergi etiğini etkileyen ve onun altında bulunan kişisel değerler, sosyal normlar, içsel motivasyon, rasyonalite dışında kalan diğer değişkenler gibi pek çok değişkeni aynı anda analiz etmek gerekecektir.[155] Vergi etiğinin alt başlığında bulunan ve yine hem toplumsal hem de kişisel pek çok soyut kavramı içinde bulunduran değişkenlerin yönünü ve etkilerini inceleyerek bir üst başlık olan vergi etiğine ulaşılmalı ve vergi etiği sağlanarak vergi uyumunun arttırılması da sağlanmalıdır.

---

[152] Philip Reckers, Debra Sanders, Stephen J. Roark, "The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance", **National Tax Journal**, Cilt: 47, Sayı:4, 1994, s.825-836

[153] Aristoteles'e göre yurttaşın ahlakı devlet ahlakı ile iç içe geçmiştir. Bu bakımdan insanlar doğalarına uygun hayatı yaşarken iyiyi tercih ettiklerinde (vergi etiği bakımında yasalara uygun davranıp gönüllü vergi uyumu göstermeyi tercih ettiklerinde) iyi bir yurttaş olurlar ve o site de bu yöntemle iyi yönetilmiş olur. (Aristoteles, **Politika**, İstanbul, Remzi Yayınevi, 1993)

[154] Halit Çiçek, Mehmet Karakaş, Abdunnur Yıldız, **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C. Maliye Bakanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, No:381, Ankara, 2008

[155] İsmail Kitapçı, "Bir Sosyal Sermaye Bileşeni Olarak Güven Kavramı ve Vergi Etiğine Etkisi", **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt:54, Sayı: 626, 2017 s. 43-58

F. Sosyoloji

Tüm bu anlatılan bilim dalları dışında verginin sosyoloji ve siyaset bilimi ile de yakından ilişkili olduğu inkâr edilemez.

Sosyoloji, sosyal ile özdeşleşmiş durumdadır yani sosyal olan her şey sosyolojik nitelemesine maruz kalmıştır.[156] Bu durumda sosyal diye nitelenen cinsiyet, yaş, statü, sınıf vb. şeklindeki tezahürüne bakıp bunlardan biri veya hepsi ile verginin ilintisini saptamaya giriştiğimizde vergileri sosyolojik olarak çözümlemiş olabiliriz.

Böylece sosyolojik değişkenlerin ya da diğer diğer bir deyişle olguların vergi uyumu üzerindeki etkisini tespit edebiliriz ve bu yönde önlemler alabiliriz. Bu durum da elbette ki vergi uyumunun arttırılması konusunda düzenlenecek olan vergi uyum politikalarına katkıda bulunacaktır.

Bahsi geçen sosyolojik değişkenlerin vergilere ve çeşitli yönlerden vergi uyumuna etkisini ölçmek amacıyla anket, deney, mülakat, gözlem gibi çok çeşitli yöntemler kullanılabilmektedir.

VI. Vergi Uyumunun Tarihsel Gelişimi

Vergi uyumunun tarihsel gelişimini incelemek aslında bir nevi vergi kavramının tarihsel gelişimini incelemek anlamına gelmektedir. Vergi kavramının ilk ortaya çıkışında her ne kadar vergi uyumu tartışılmamış olsa da gün geçtikte vergi uyumunun tüm ülkeler için öneminden ötürü en çok tartışılan ve çözümler üretilen bir alan olmuştur.

Önceki bölümde bahsedildiği gibi devletlerin kamu harcamalarını yerine getirebilmeleri için elde etmeleri gereken kamu gelirleri içinde en önemli kalemi vergiler oluşturmaktadır. Vergiler devletler için olmazsa olmaz bir gelir kaynağı iken bireyler için de kaçınılmaya çalışılan bir gider kalemidir. Bu çatışma alanının keyfi bir alan olmasını engellemek amacıyla bu konuda her iki tarafın da kabul edebileceği şekilde uzlaşı sağlamak için düzenlemeler yapılmaya çok eski tarihlerde başlanılmıştır.

[156] Sarıbay**, a.g.e.**, 2008, s.2

Verginin ve dolayısıyla vergi uyumunun tarihsel gelişimini incelemek için Türkiye'deki ve dünyadaki gelişimini ayırarak bir tarihsel sınıflandırma yapmak da mümkün olabilecektir. Ancak bu tip bir sınıflandırmanın verginin gelişimi anlamında Türkiye'nin diğer ülkelerden geride bir ilerleme sergilediği anlamında yorumlanmaması gerektiğini belirtmekte de fayda vardır. Çünkü vergilemenin ve vergi uyumunun gelişimi Türkiye'de dünyadaki pek çok ülkeden daha geçmişe dayanmaktadır.

A. Vergi Uyumunun Dünyadaki Gelişimi

Verginin tarihsel gelişimini incelemek gerekirse bunun sadece belirli topluluklar üzerinde olmadığını söylemek gerekir. Çünkü hemen her toplumda vergi ve vergi uyumu süreci vardır. Vergi uyum süreci farklılık gösterse de vergi toplamayan herhangi bir topluluğa rastlanmamıştır.

Gönüllü vergi uyumunun temellerinin herhangi bir vergi uyum çalışması yapılmadan sağlandığı dönem olarak karşımıza Antik Yunan toplumu çıkmaktadır. Platon'un "Devlet" adlı yapıtında anlattığı Antik Yunan demokrasisi günümüz demokrasilerine benzer kurumlar barındırmakla beraber bugünün demokrasi işleyişinden çok farklı bir yapıya sahipti.[157]

Doğrudan demokrasinin benimsendiği bu devlet modelinde yurttaşlar herhangi bir zorlamaya tabi olmadan vergisel yükümlülüklerini ve diğer görev ve sorumluluklarını yerine getirmekteydi. Bugün arzulanan ve tüm araştırma konularını oluşturan gönüllü vergi uyumunun o dönemde sağlanmış olmasının sırrının dönemin yurttaşlık kavramının içine gömülmüş olan etik ve diğer soyut kavramlardan kaynaklandığı iddia edilebilir.

Yunan medeniyetinden sonra Sümer ve Roma medeniyetlerinde de vergilerin az ya da çok gönüllü olarak yerine getirildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.[158] Vergi kelimesi devletin egemenlik gücüne dayanarak zorunlu olarak aldığı ekonomik değer anlamından ziyade bir rica, hediye vb. niteliklerde değerlendirilmekteydi.

[157] Platon, **Devlet**, İstanbul, Remzi Yayınevi, 1995
[158] Osman Eskicioğlu, **Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi**, İzmir, Dokuz Eylül Ünivestitesi, 2007

Yunan ve Roma medeniyetlerinde felsefe, demokrasi, inanış biçimleri bakımından etkili olan yöntemler tabiidir ki vergi uyumunu da etkilemiştir. Ancak feodal düzenin hakim olduğu Ortaçağa gelindiğinde felsefe ve inanış bakımından bambaşka bir dönem ile karşı karşıya kalınmaktadır. Pek mümkündür ki değişen inanış ve düşünce biçimleri toplumu etkileyerek toplumla özdeşleşen bireylerin de etik ve algı anlayışını etkilemiş ve vergi uyum davranışlarının da bu varsayımlar altında şekillenmesine neden olmuştur.[159] Bu dönemde feodal düzen hakim olduğu için merkezi devlet yapısından uzaklaşılmış ve diğer yandan her şey din temelli olarak ilerlemiş, kilise egemenlik gücünü elinde tutan manevi iktidar olarak tarih sahnesinde yerini almıştır. Hal böyle olunca vergiler feodal beylerin keyfine göre alınır olmuş ve vassaller ağır vergi yükü altında ezilerek vergiye karşı olumsuz tepkiler gösterme noktasına gelmiştir. Öte yandan kilise en üstün manevi güç olarak istediğini ücretsiz alıp tüketirken ya da çalıştırırken hiç vergi ödemeyerek tüm yükün vassal sınıf üzerinde kalmasına sebebiyet vermiştir.

Yunan ve Roma medeniyetlerinin arzulanan boyuta yakın olan gönüllü vergi uyumu davranışları Ortaçağda yukarıda bahsedilen sebeplerden ötürü tersine dönmüş ve dolayısıyla vergiye karşı olumsuz tepkiler başlamıştır. Tarih sahnesindeki bu işleyiş de vergi uyumunu toplumsal yapının ne denli etkilediğini göstermektedir. Öte yandan tüm bu duruma rağmen kralların ve feodal beylerin vergileri toplamakta diretmeleri de beklenen bir durum olarak karşımıza çıkmış ve vergiye karşı olumsuz tepkilerin daha da artmasına neden olmuştur.

Bahsedilen tüm bu çalkantılı dönem aslında vergilerin alınması konusunda iktidarı yani egemen gücü sınırlamak amacıyla İngiltere'de başlayan gelişmeler sonrası 13. Yüzyılda meyvelerini vermiş ve monarşinin sınırsız egemenlik gücünü sınırlayan 1215 tarihli Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Liberatum) imzalanmıştır.[160] Bu dönem sadece vergileme yetkisinin sınırlandırılması bakımından değil tüm egemenlik yetkisinin sınırlanması bakımında çok önemli gelişmelerin yaşandığı bir dönem olarak değerlendirilmelidir.

[159] Betül Çotuksöken, Saffet Babür, **Ortaçağ'da Felsefe**, İstanbul, Kabalcı Yayınevi, 1993
[160] Bülent Tanör, **Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri**, 25.Baskı, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 2016

İngiltere'deki Magna Carta Libertatum benzeri anayasal belge Osmanlı Devlet'inde 1808 yılında ayanlar ile padişah arasında padişahın yetkilerini sınırlamak amacıyla imzalanmış olan Sened-i İttifaktır.[161]

"Magna Carta Libertatum'da kralın yetkileri ve parlamentoda temsil edilen sınıfların yetkileri birbirlerine karşı sınırlanmakta ve özellikle de parlamento vergi koyulmasına yetkili kılınmaktadır."[162] Bu belgede kral tarafından bireylere doğrudan bir ekonomik yükümlülük getirilemeyeceği ve vergilerin koyulmasında kralın öncelikle senyör ve ruhban sınıfının onayını alması gerektiği zorunluluk haline getirilmiştir.[163] Magna Carta'nın bazı maddelerinde[164] de vergilerin yasallığı ilkesine değinildiği görülmektedir. Bu durumun temeli olarak da temsilsiz vergi olamayacağı gerçeğinden hareket edilmektedir.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere Magna Carta'nın hukuki belge olma niteliği tartışmaları ve monarşinin sınırlandırılması konusunda getirdiği düzenlemeler bir kenara bırakıldığında özellikle verginin yasallığı ilkesi bakımından çok önemli bir gelişme olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Kaldı ki benzer düzenlemelerin 1876 Kanun-i Esasi, 1924 Anayasası, 1961 ve 1982 Anayasalarında da yer aldığını belirtmek gerekir.

Magna Carta; gerek içerisinde yer alan bazı maddeler gerekse genel olarak metnin bütünü bakımından demokrasi anlamında önemli bir adımı oluşturmaktadır. Aynı zamanda kavramsal olarak vergi alma hakkı, harcamalara karar verme hakkı ve yıllık bütçeyi onaylama hakkından oluşan bütçe hakkının[165] yasama organına devredilmesi anlamında büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle vergilerle ve bütçe hakkı ile ilgili önemli hükümleri içerisinde barındırdığını söylemek yerinde olacaktır.

---

[161] Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 23.Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019

[162] Güneş, **a.g.e.**, 2014, s.35

[163] Tanör**, a.g.e.**,2016

[164] Büyük Özgürlük Fermanını'nın 12. Maddesinde 3 istisna dışında genel oylama yani halkın rızası ile vergi alınabileceği belirtiliyor. Bu madde de genel olarak temsilsiz vergi olmaz ilkesi şeklinde isimlendiriliyor. Bunun dışında 14.maddede ise halkın rızasının olduğu yani oylamanın yapılabilmesi için gerekli olan şartlar sayılıyor ve son olarak 15.maddede ise belli istisnalar dışında kimse için yardım toplanamayacağı belirtilerek ilgili istisnalar nedeniyle vergi toplanması durumunda da bunun makul olması gerektiği belirtiliyor. Yani burada da günümüz Anayasalarında yer alan ödeme gücü ilkesinin tohumları atılmış oluyor. (Detaylar için Güneş, a.g.e., 2014, s.36-37'ye bakılabilir)

[165] Elif Ayşe Şahin İpek, "Bütçe Hakkının Kullanılması Bakımından TBMM'nin Bütçe Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi", **Maliye Finans Yazıları**, Sayı:107, 2017, s.69-108

Egemenlik yetkisinin ve kullanımının günümüzdeki halini düşündüğümüzde geçmişte devlet, egemenliğin verdiği sınırsız yetkiler nedeniyle Leviathan Devlet olarak isimlendirilmekteydi.[166] Bu kapsamda sınırsız kamu harcamaları yapabilmekte ve mükelleflerde yapmış oldukları vergi ödemelerinin iyi harcanmadığı hissini uyandırabilmekteydi. Ancak geçmişten günümüze yaşanan gelişmeler ışığında devlet başka bir anlama bürünmüştür. Devlet, vergileri sadece egemenlik gücüne dayanarak değil vatandaşlarına sunacağı kamusal mal ve hizmetler karşılığında almaktadır. Tarihsel gelişim süreci içerisinde Leviathan[167] olarak tanımlanan devlet çağdaş vergi anlayışı sürecinde yerini vatandaşlarına hizmet sunan devlet anlayışına bırakmıştır.[168] Devletin sınırsız ve keyfi kamu harcaması yapmasından ziyade devletin vatandaşlara hizmet amacıyla ve bununla orantılı bir şekilde vergi toplaması söz konusudur.

Leviathan devlet olarak algılanan devletin vergi koyma yetkileri anlamında sınırsız egemenlik gücüne dayanarak sınırsız vergi alma yetkisi ilk kez Magna Carta ile sınırlanmıştır. Kralın tek başına vergi salma yetkisi ortadan kaldırılımış ve mutlak surette vergi mükellefi statüsünde olan vatandaşların temsil edildiği meclisin de onayının alınarak vergi konulması düzenlemeleri kendine yer bulmuştur. Bu bakımdan vergilerin toplanması kararının kralın tek başına alacağı kararlar dışında meclisin de onayından geçmesi ile bütçe hakkının da ilk kez hayata geçtiği söylenebilir.

Yine vergilerle ilgili düzenlemelerin gelişimi açısından dünyadaki gelişmelere baktığımızda İngiltere'de 1215 Magna Carta sonrasında benzer gerekçeler ile 1628 tarihli Haklar Dilekçesi kabul edilmiştir. Her ne kadar kralın vergi salma yetkisinin ancak yasalar ile gerçekleşebileceği Magna Carta'da belirtilse bile kralların bu sınırları aşabileceği ihtimali nedeniyle kralın sınırlarını belirginleştirmek amacıyla Haklar Dilekçesi kabul edilmiştir. Bu düzenlemeden sonra da kral yine de parlamento tarafından onaylanmayan vergiler koyunca 1689 tarihli Haklar Beyannamesi kabul edilmiş ve kralın yetkileri daha da kısıtlanmıştır.[169] İlave yapılan düzenlemeler ile kralın yetkilerinin sadece kağıt üzerinde kısıtlanmasının ötesine geçilerek uygulamada da buna uygun hareket etmesi hedeflenmiştir.

---

[166] Thomas Hobbes, **Leviathan**, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 1993

[167] Thomas Hobbes yayımladığı eserinde devleti Tevrat'ta adı geçen büyük bir su canavarı olan Leviathan'a benzetmiştir. Bu benzetmeyi devletin her şeyi kontrol ederek sınırsız güce sahip olması ve ekonomik kaynaklarının hepsini sınırsız kullanabilmesi nedeniyle yapmıştır.

[168] Ahmet Erol, **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2011

[169] Güneş, **a.g.e.**, 2014, s.41

İngiltere'de vergilerle ilgili bu gelişmeler yaşanırken Amerika da vergiler konusunda belli bir süreçten geçmekteydi. Özellikle verginin yasallığı ilkesi anlamında Fransa ve Almanya'da da vergi salma konusunda egemenin yetkilerini kısıtlamak amacıyla benzer gelişmeler yaşanmıştır.

B. Vergi Uyumunun Türkiye'deki Gelişimi

Vergileme yetkisinin Türkiye'deki gelişmelerini de incelemek gerekir. Bu anlamda Türk tarihindeki vergi ile ilgili gelişmelerin yine egemenlik yetkisinin kısıtlanması anlamında yaşanan gelişmeler ile uyum içerisinde ilerlediğini söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim vergi salma yetkisi de bir nevi egemenlik yetkisinin göstergesi olduğundan egemenlik yetkisinin kısıtlanmasına işaret eden yasal belgelerde egemenin vergileme yetkisinin de kısıtlanması söz konusu olmakta ve böylece vergileme ile vergi uyumu anlamında önemli adımlar atılabilmektedir.

Türk tarihinde genel olarak 17. ve 18. yüzyıllarda merkezi devletin vergi toplayabilme gücü sınırlı kalmıştı. Çünkü taşradaki ayanlar ve yerel diğer güçler vergi gelirlerine el koymaktaydı ve bu durum da bütçe açıklarını beraberinde getirmekteydi.[170] 19. yüzyılda ise güç dengeleri tekrar merkeze yönelmiş ve devlet vergi gelirlerini toplamaya devam etmekteydi.[171] Ancak artan bütçe açıkları nedeniyle yüksek oranlı vergilerin konulması halkın tepkilerine yol açmaktaydı.

Genel olarak Türk tarihi boyunca ggemenin mutlak egemenliği hakimdi ancak belli dönemlerde mutlak monarşinin artan baskısından rahatsız olan kesimlerin padişaha tepkileri olmuş ve nitekim bu kapsamda öncelikle 1808 yılında Sened-i İttifak ile padişahın yetkilerinin kısıtlanması durumu ortaya çıkmıştır.[172] Bu belge, padişahın tek taraflı olarak değil de ayanlarla birlikte imzaladığı bir belge olmasından dolayı önem arz etmektedir. Bu belgede vergiler konusunda kralın mutlak yetkilerinin kısıtlanmasına ilişkin de hükümler bulunmaktaydı. Ancak bu belgenin imzalanma koşullar göz önüne alındığında padişah tarafından ilgili belge hükümlerine uygun davranılmayacağı anlaşılacaktır. Nitekim de öyle olmuş ve bu belge, padişahın iktidarının vergiler alanında sınırlandırılması konusunda yetersiz kalmıştır. Bu dönem

[170] Şevket Pamuk, **Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi**, 4. Baskı, İstabul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2014, s.111
[171] **A.e.**
[172] Gözler, **a.g.e.**,2019, s.23

egemenlik yetkisinin kısıtlanması anlamında bir nevi bocalama dönemi olarak atfedilebilir.[173] Nitekim vergileme hususunda da padişahın mutlak surette tek başına hükümranlık kurmaya devam ettiği görülmektedir.

1876 tarihli Kanun-i Esasi'de de egemenliğin kısıtlanması yolunda ilerlemeler kaydedilmiştir. Ancak egemenlik yetkisinin halk lehine kısıtlanması ve bunun Anayasaya açık ve net bir biçimde geçmesi 1921 Anayasası ile gerçekleşmiştir.[174] Egemenliğin millet lehine kısıtlanması yani mutlak monarkın sınırlanması vergilerin alınması konusunda monarkın elinde tuttuğu sınırsız yetkilerin de sınırlanması demektir. Kısacası mutlak monarkın sınırlanması sınırsız vergi alma gücünün olmayacağı anlamına gelmektedir.

Öte yandan 1876 tarihli Kanun-i Esasi'de de vergi düzenlemeleri yer almasına rağmen egemenlik yetkisinin açıkça kısıtlandığı 1921 Anayasası vergilerden söz edilmeyen tek Türk Anayasası olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumun da 1921 Anayasası'nın bir geçiş dönemi Anayasası olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.[175] Vergi ödevinden hiçbir biçimde bahsedilmemiştir. 1918-1923 yılları arası Türkiye topraklarında tüm tarihi etkileyecek bir siyasal devrim yaşandığını söylemek yanlış olmayacaktır.[176] Bu bakımdan bir geçiş anayasası niteliğinde olan 1921 Anayasası'nda vergilerle ilgili alanının düzenlenmesi eksik bırakılmıştır.

1924 Anayasası dönemine gelindiğinde ise verginin yasallığı ile ilgili düzenlemelere ayrıca yer verildiği görülmektedir. 1961 Anayasası ise vergileme ile ilgili ilkeleri daha sistemli bir şekilde açıklanmış ve benzer şekilde bu ilkeler 1982 Anayasasına da yansıtılarak günümüze kadar ulaşmıştır.

1961 Anayasası'nda vergilemenin ve vergileme ilkelerinin anayasada yer almasının yanı sıra Anayasa Mahkemesinin de kurulmuş olması vergilemenin yasallığı ilkesinin hayata geçmesi anlamında önemli bir gelişme olmuştur. Çünkü yasallık ilkesine uyulmaması durumunda herhangi bir yaptırım öngörülmüş olsa da denetim

---

[173] Niyazi Berkes, **Türkiye'de Çağdaşlaşma**,17. Baskı, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları,2012, s.169

[174] 1921 Anayasasında yer alan "Egemenlik Kayıtsız Şartsız Milletindir" ifadesi egemenliğin millet lehine açık bir biçimde sınırlandığının göstergesidir. 1921 Anayasası öncesi de yaşanan gelişmelerde yani I. Meşrutiyet ve II.Meşrutiyet dönemlerinde buna benzer adımlar atılmış uygulamaya geçirilememişti. Egemenliğin kısıtlanması

[175] Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, 2013, s.1259-1308

[176] Bülent Tanör, **Kurtuluş Kuruluş**, 6. Baskı, İstanbul, Cumhuriyet Kitapları, Kurtiş Matbaacılık, 2004, s.183

mekanizmasının bulunmaması ilkenin geçerliliğini zedelemekteydi. 1961 Anayasası ile birlikte vergilemeye ilişkin daha sağlam bir güvence yaratıldığı söylenebilir.

Bahsedilen gelişmeler ışığında son durumda 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde vergileme ilkeleri yer almaktadır ve bu ilkeler çağdaş vergileme ilkeleri ile uyumludur. *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."*[177]

Bütün anayasalarımızda vergi ödevine ilişkin hükümlere yer verildiğini açıklandı. Bu anayasalarda vergi ödevine ilişkin olarak ortak yön vergilerin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplandığının belirtilmesidir. Bu husus özellikle belirtilerek vergilerin devlet tarafından karşılıksız toplanmadığının altı çizilmiştir. Öte yandan yine tüm anayasalarda belirtilen husus vergilerin yasalarla düzenlenebileceğidir. Bu durum da yine vatandaşları korumak amacıyla konulmuş bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu şekilde belirtilerek devlet karşısında vatandaş korunmaya çalışılmış, devletin keyfi olarak vatandaşları zor durumda bırakacak şekilde vergi toplamasının önüne geçilmek istenmiştir. Hem böylece devlet ile vatandaşlar arasında bir uzlaşı alanı kurulması sağlanmıştır. Bunların dışında tüm anayasalarda yine mali güce göre vergi toplanması konusu da yer almıştır. Bu husus vergilemede adaletin sağlanması ilkesi ile yakından ilgilidir.

Tüm anayasalarda vergi konusunda benzer hususlara yer verilip ortak ilkelere ulaşılsa bile her anayasanın dili ve odaklandığı noktalar kendi dönemlerinin olaylarına göre yazılmıştır ve bu dönemlerin mali ve siyasi durumunu yansıtmaktadır.

Anayasal vergilendirme ilkelerinin mevcut dayanağını yürürlükte olan Anayasa'nın 73'üncü maddesi oluşturmaktadır. Ancak, vergilendirmeyi ilgilendiren ilkelerin tamamının bu madde hükmünden kaynaklandığını söylemek doğru olmayacaktır. Çünkü anayasanın diğer maddelerinde de doğrudan olmasa da dolaylı olarak vergilendirmeyi ilgilendiren konular vardır ve bu hususlar da aslında anayasal

[177] 9.11.1982 tarihli 17863 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 2709 Kanun Numaralı 1982 T.C Anayasası 73. Maddesi

vergilendirme ilkelerini oluşturmaktadır. Bahsedilen şekilde sayılabilecek 3 ilke daha bulunmaktadır ve bunlar; hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ve ölçülülük ilkesidir.[178] 1982 Anayasası'nın genelinden bu ve benzeri ilkelere ulaşılabilir.

[178] Karakoç, **a.g.e.**, 2013, s.1259-1308

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUM TEORİK TARTIŞMALARI

I. Türkiye'de ve Dünyada Vergi Uyum Politikalarının Gelişimi

Vergi uyumu vergi kapasitesinin tamamen vergilenmesi anlamına gelip kamu gelirlerinin doğru toplanmasını sağlamaya hizmet eden bir kavramdır. Vergi uyumu sayesinde kamu gelirlerinin tam ve düzgün toplanması sağlanabilecek ve böylece kamu hizmetleri yeterli düzeyde yerine getirilebilecektir. Devletin vergi gelirlerini toplayabilmesi kamu hizmetlerini yerine getirebilmesinin yanı sıra bütçe dengesinin sağlanması gibi pek çok konuya da etki etmektedir. Bu bakımdan vergi uyumu sadece ülkemiz için değil tüm ülkeler için ekonomik gelişim anlamında büyük önem arz etmektedir.

Bu öneme uygun olarak da tüm ülkeler vergi uyumunun arttırılması konusunda çalışmalar yapmaktadır. Ancak son 30 yılda olan gelişmelere bakıldığında vergi uyumunun önemi kavranıp arttırılmaya çalışılsa da tersi yönde gelişmeler olmakta ve vergi kaçırma davranışlarının artarak özellikle kayıt dışı ekonominin tüm ülkelerde yayıldığı görülmektedir. Hal böyle olunca da tüm ülkeler vergi uyumunun öneminden ötürü vergi uyum davranışlarını artırabilmek amacıyla mükelleflere çeşitli teşviklerde ve faaliyetlerde bulunmaktadır.

Hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonomi denilen ekonomi oldukça genişlemiştir. Öyle ki ayrı bir sektör ve alan haline gelmiştir. Böyle olunca pek çok araştırma konusuna ekonominin her boyutu ile girmeye başlamıştır. Çünkü bu alanın sebep olduğu vergi kayıpları kadar dolaylı olarak etkilediği ekonomik kayıplar daha da büyük olabilmektedir. Bu nedenle de bu alanın ölçülmesi ve önüne geçebilmesi adına araştırmaların başlatılması kaçınılmaz olmuştur.[179]

Kayıt dışılığı ölçebilmek adına pek çok ülkede çeşitli zaman aralıkları ile çok çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Kayıt dışı ekonominin sebepleri ülkeden ülkeye farklı

[179] Cuma Bozkurt, "Kayıtdışı Ekonominin Bir Değerlendirmesi ve Türkiye", **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, Sayı:13(1), 2014, s.41-58

hukuk sistemlerine, farklı kültürel ve sosyal yapıya, farklı refah düzeylerine sahip olmalarından dolayı farklılık gösterebilmektedir. Ayrıca kayıt dışı ekonominin ölçülebilmesi için ülkeden ülkeye farklı yöntemler de kullanılabilmektedir. Kayıt dışı ekonominin ölçülebilmesi için mikro (doğrudan) ve makro (dolaylı) yöntemler olmak üzere pek çok yöntem türü bulunmaktadır.[180] Bazı ülkelerde GSMH yöntemi kullanılırken bazılarında ise işlem hacimi yöntemi kullanılabilmektedir.

2010 yılında Doğu Avrupa ve Orta Asya'daki 162 gelişmekte olan ülkenin kayıt dışılığı ölçülmüştür. 2010 yılında yapılan bu çalışmada, Çin ve Singapur'un ortalama %12.5'lik oranla en az; Peru, Panama ve Bolivya'nın ortalama %65 ile en fazla kayıt dışılığa sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.[181] Çalışmanın sonuçları hakkında yorumlamalar yapılırken, kayıt dışılığın yüksek olmasının nedenleri arasında vergi oranlarının yüksekliği ve devlet düzenlemelerinin etkili olduğu belirtilmiştir. Aynı zamanda bireylerin yaşam standartlarının çok düşük olduğu belirtilerek geçimlerini yasal yollardan elde ettikleri gelir ile sağlayamaması sonucu kayıt dışı ekonomiye yöneldikleri açıklanmıştır.

Birçok OECD ve Avrupa Birliği ülkelerinde de hem kendi içlerinde hem de diğer gruplarda yer alan ülkeler ile kayıtdışı ekonomi düzeyini ölçen araştırmalar yapılarak kayıtdışı ekonominin boyutları anlaşılmaya çalışılmıştır. Bu sayede ülkelerin gelişmişlik düzeyini önemli ölçüde etkileyen değişkenleri tespit edebilmek ve bu düzeyi aartırabilmek için yapılması gerekenler araştırılmıştır. Çeşitli ülkelerde yapılmış araştırmalara ve hazırlanan sonuçlara göz atarak sonuçları yorumlamak bu noktada yerinde olacaktır. "28 AB üyesi ülkenin, üye olmayan üç ülkenin (İsviçre, Norveç ve Türkiye) ve yine AB ülkesi olmayan en gelişmiş beş ülkenin (Avustralya,

[180] Hakan Çetintaş, Hasan Vergil, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı: 4(1), 2003, s.15-30

[181] Friedrich Schneider, Andreas Buehn, Claudio E. Montenegro, "Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007", **Policy Research Working Paper**, 2010, Aktaranlar: Veli Kargı, Ayşegül Güven, "Küreselleşme Sürecinde Kayıt Dışı Ekonomi"

Kanada, Japonya, Yeni Zelanda ve ABD) 2003-2015 yılları için kayıt dışı ekonomileri MIMIC[182] modeli ile hesaplamış ve karşılaştırmıştır."[183]

Tablo 2.1: 28 AB Üyesi Ülke, AB Üyesi Olmayan 3 Avrupa Ülkesi ve AB Üyesi Olmayan 5 Gelişmiş Ülkenin Kayıt Dışı Ekonomisinin GSMH İçindeki Payı (2003-2015)

Ülke / Yıl	**2003**	**2005**	**2007**	**2009**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
Avusturya	10.8	10.3	9.4	8.5	7.9	7.6	7.5	7.8	8.2
Belçika	21.4	20.1	18.3	17.8	17.1	16.8	16.4	16.1	16.2
Bulgaristan	35.9	34.4	32.7	32.5	32.3	31.9	31.2	31.0	30.6
Hırvatistan	32.3	31.5	30.4	30.1	29.5	29.0	28.4	28.0	27.7
Çek Cumh.	19.5	18.5	17.0	16.9	16.4	16.0	15.5	15.3	15.1
Danimarka	17.4	16.5	14.8	14.3	13.8	13.4	13.0	12.8	12.0
Estonya	30.7	30.2	29.5	29.6	28.6	28.2	27.6	27.1	26.2
Finlandiya	17.6	16.6	14.5	14.2	13.7	13.3	13.0	12.9	12.4
Fransa	14.7	13.8	11.8	11.6	11.0	10.8	9.9	10.8	12.3
Almanya	17.1	15.4	14.7	14.6	13.2	12.9	12.4	12.2	12.2
Yunanistan	28.2	27.6	25.1	25.0	24.3	24.0	23.6	23.3	22.4
Macaristan	25.0	24.5	23.7	23.5	22.8	22.5	22.1	21.6	21.9
İrlanda	15.4	14.8	12.7	13.1	12.8	12.7	12.2	11.8	11.3
İtalya	26.1	24.4	22.3	22.0	21.2	21.6	21.1	20.8	20.6
Letonya	30.4	29.5	27.5	27.1	26.5	26.1	25.5	24.7	23.6
Litvanya	32.0	31.1	29.7	29.6	29.0	28.5	28.0	27.1	25.8
Lüksemburg	9.8	9.9	9.4	8.8	8.2	8.2	8.0	8.1	8.3
Malta	26.7	26.9	26.4	25.9	25.8	25.3	24.3	24.0	24.3
Hollanda	12.7	12.0	10.1	10.2	9.8	9.5	9.1	9.2	9.0
Polonya	27.7	27.1	26.0	25.9	25.0	24.4	23.8	23.5	23.3
Portekiz	22.2	21.2	19.2	19.5	19.4	19.4	19.0	18.7	17.6
Romanya	33.6	32.2	30.2	29.4	29.6	29.1	28.4	28.1	28.0
Slovenya	26.7	26.0	24.7	24.6	24.1	23.6	23.1	23.5	23.3
Güney Kıbrıs	28.7	28.1	26.5	26.5	26.0	25.6	25.2	25.7	24.8
İspanya	22.2	21.3	19.3	19.5	19.2	19.2	18.6	18.5	18.2
Slovakya	18.4	17.6	16.8	16.8	16.0	15.5	15.0	14.6	14.1
İsveç	18.6	17.5	15.6	15.4	14.7	14.3	13.9	13.6	13.2
İngiltere	12.2	12.0	10.6	10.9	10.5	10.1	9.7	9.6	9.4
28 AB Üyesi Ülke Ort.	22.6	21.8	20.3	20.1	19.6	19.3	18.8	18.6	18.3
Norveç	18.6	27.6	15.4	15.3	14.8	14.2	13.6	13.1	13.0
İsviçre	9.5	9.0	8.2	8.3	7.8	7.6	7.1	6.9	6.5
Türkiye	32.2	30.7	29.1	28.9	27.7	27.2	26.5	27.2	27.8

[182] MIMIC (Multiple Indicators and Multiple Causes) model bağımlı değişkenin bilinmediği durumlarda tahmin amacıyla geliştirilmiş özel bir LİSREL (Linear Interdependent Structural Relationship) uygulamasıdır. MIMIC model iki kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; Ölçüm modeli ve Yapısal modeldir. Ölçüm modeli gizli değişkeni gözlemlenen gösterge değişkenlere bağlar, yapısal model ise gözlenemeyen değişkenler ile neden değişkenleri arasındaki ilişkiyi belirler. (Ercan Baldemir, Hatice Özkoç, Öznur İşçi, "MIMIC Model ve Yolsuzluk Üzerine Türkiye Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:2, 2009, s.49-63)

[183] **A.e.**

AB Üyesi Olmayan 3 Avrupa Ülkesi Ort.	20.1	19.1	17.6	17.5	16.8	16.3	15.7	15.7	15.8
Avustralya	13.7	12.6	11.7	10.9	10.1	9.8	9.4	10.2	10.3
Kanada	15.3	14.3	12.6	12.6	11.9	11.5	10.8	10.4	10.3
Japonya	11.0	10.3	9.0	9.5	9.0	8.8	8.1	8.2	8.4
Yeni Zelanda	12.3	11.7	9.8	9.9	9.3	8.8	8.0	7.8	8.0
Amerika	8.5	8.2	7.2	7.6	7.0	7.0	6.6	6.3	5.9
AB Üyesi Olmayan 5 Gelişmiş Ülke Ort.	12.2	11.4	10.1	10.1	9.5	9.2	8.6	8.6	8.6

Kaynak: Friedrich Schneider, "Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts", **ShadEcEurope**, 2015, s.6-7, Aktaranlar: Veli Kargı, Ayşegül Güven, "Küreselleşme Sürecinde Kayıt Dışı Ekonomi"

Tablo 2.1'de yer alan verileri incelediğimizde son dönemlerde tüm ülkelerde kayıt dışı ekonomi boyutunda bir azalmanın olduğu anlaşılmaktadır. Bu azalışta küreselleşmenin büyük payı olduğu açıktır.[184] Küreselleşme ile ulusal ekonominin uluslararası zeminde hareket eder olması ile birlikte çeşitli anlamda düzenlemeler yapılarak vergi uyumunun arttırılması yönünde politikalar takip edilmiştir. Bu durum da ister istemez kayıt dışı ekonomi boyutunun azalmasını beraberinde getirmiştir. Ayrıca küreselleşme sonucu oluşan rekabetçi ortamda tüm kurumların eşit koşullarda birbiri ile yarışıyor olması gerekir. Bu durum da vergi uyumunun arttırılması ve kayıt dışı ekonominin azaltılması için tüm ülkelerin hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yeni düzenlemelere gitmesini gerektirmektedir. Anlaşılacağı üzere bu çalışmalar yapılarak ortaya koyulan tablolar ile önemi kavranan vergi uyumu için daha ciddi adımlar atılarak yeni düzenlemeler yapılmaktadır.

Ülkemizde de genel olarak ekonominin büyük bir bölümünün kayıt dışı olarak gerçekleştirildiği kanısı yaygındır. Bu kanının gerçeklik payının ölçülmesi ne yazık ki kayıt dışı ekonominin ölçülmesinin tam anlamıyla mümkün olmamasından dolayı yapılamamaktadır. Ancak böyle bir kanının olması bile mükelleflerin vergi uyumu konusunda algılarını olumsuz etkilemektedir ve bu algı vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır.

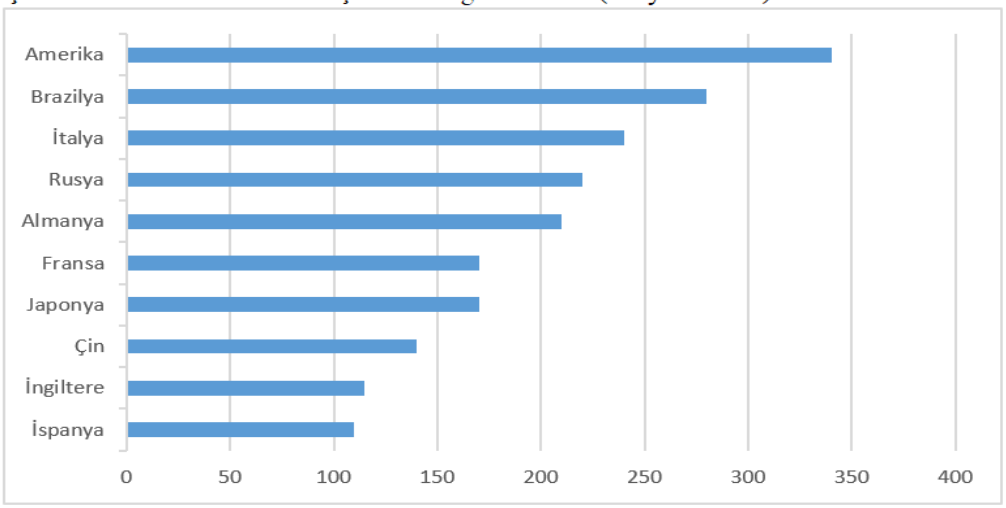
Kayıt dışı ekonominin varlığı vergi uyumunun derecesi konusunda fikir vermekle birlikte kayıt dışı ekonominin bulunduğu nokta aynı zamanda vergi uyumunun azalması yönünde de tehlike oluşturmaktadır. Çünkü bu anlamda vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler, diğer mükelleflerin kayıt dışı ekonomi ile vergi yükünden kurtulduğunu düşünerek küreselleşen dünyada kendilerinin rekabet gücünün azaldığı inancına sahip olmaktadır. Böyle bir inanç da uyum düzeyi yüksek mükelleflerin kayıt dışı ekonomiye mehil etmesine neden olmaktadır.[185]

Genel olarak tüm dünyadaki vergi kaçırma oranlarına bakıldığında sadece ülkemizde değil diğer ülkelerde de oldukça yüksek rakamların olduğu görülmektedir. Bu durum da vergi uyum sorununun sadece ülkemiz için değil tüm ülkeler için aynı

[184] Friedrich Schneider, "Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts", **ShadEcEurope**, 2015, s.6-7
[185] Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002

derecede öneme sahip olduğunu göstermektedir. Ülkeler bazında karşılaştırmalı olarak vergi kaçırma oranlarını yorumlayabilmek için Şekil 2.1'den yararlanabiliriz.

Şekil 2.1: Bazı Ülkelerde Kaçırılan Vergi Tutarları (Milyon Dolar)



Kaynak: Najim Abd Aliwie Al Karaawy, "Taxation of International Business Organizations", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Cilt:22, Sayı:1, 2018, s.12

Şekil 2.1'de kaçırılan vergi tutarlarına göre Brezilya, Amerika, İtalya, Rusya, Almanya, Fransa, Japonya, Çin, İngiltere ve İspanya arasında karşılaştırma yapılmıştır. Buna göre en yüksek kaçırılan vergi tutarının yaklaşık 350 milyon dolar ile Amerika olduğu görülmektedir. Öte yandan en düşük vergi kaçırılan ülke olarak ise yaklaşık 100 milyon dolar ile İspanya karşımıza çıkmaktadır. En yüksek vergi kaçırma tutarına sahip Amerika ile en düşük vergi kaçırma tutarına sahip İspanya arasında yaklaşık 250 milyon dolarlık fark bulunmaktadır. Bu durum da kaçırılan vergi tutarı diğer ülkelere göre düşük olan İspanya'da bile 100 milyon dolarlık kaçırılan vergi tutarı olması nedeniyle azımsanamayacak derecede olduğu söylenebilir. Vergi uyumunun en az vergi kaçırılan ülke olarak Şekil 2.1'de yer bulan İspanya'da bile vergi uyum düzeyinin bu rakam ile oldukça düşük olduğu söylenebilir.

Benzer çalışmalar başka pek çok araştırmada da yapılıp başka çalışmalar için de yürütülmüştür. Schenider, 2000 yılında 76 ülkeye ilişkin karşılaştırmalı olarak kayıt dışı ekonomi düzeyini ölçebilmek için araştırma yapmıştır ve bu araştırma neticesinde de 1990-2000 yılları arasında kayıt dışı ekonominin arttığı sonucuna varmıştır.[186]

[186] Veli Kargı, Ayşegül Güven, "Küreselleşme Sürecinde Kayıtdışı Ekonomi", http://apbs.mersin.edu.tr/files/velikargi/Publications_018.pdf

Anlaşılacağı üzere ekonomik kalkınma için yüksek derecede öneme sahip olan vergi uyum düzeyinin arttırılması için öncelikle ülkeler özelinde ve ülkelerin birbiri ile karşılaştırmalı olarak ekonomilerindeki kayıt dışılığın ne kadar olduğunun ölçülmesi gerekir. Kısacası ekonomide kayıt dışılık düzeyinin ne kadar olduğu bilinmelidir ki buna göre mücadele için yöntemler belirlenebilsin. Buna ilişkin olarak öncelikli olarak kayıt dışı ekonomi düzeylerinin tespit edilebilmesi gerekmektedir. Sonrasında kaçırılan vergi tutarlarına ulaşılarak vergi kaçırma boyutunun ne derecede olduğuna ulaşılmalıdır. Ancak yukarıda da bahsedildiği gibi kayıt dışı ekonomi düzeyinin tespit edilebilmesi kolay değildir ve çok çeşitli yöntemler vardır. Bu nedenle ancak yaklaşık düzeylere ulaşılarak yaklaşık hesaplamalar yapılması muhtemeldir. Öte yandan yaklaşık olarak yapılan hesaplamalar da mutlak surette vergi uyum düzeyi için yol gösterici olacaktır.

Türkiye özelinde kayıt dışı ekonominin boyutlarını Gayrisafi Milli Hasıla içindeki payına göre yıllar bazında karşılaştırma yaparak inceleyebiliriz.

Tablo 2.2: Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin GSMH İçerisindeki Payı (%) (1999-2015)

Yıllar	Kayıt Dışı Ekonomi / GSMH (%)
1999	32,7
2000	32,1
2001	32,8
2002	32,4
2003	32,2
2004	31,5
2005	30,7
2006	30,4
2007	29,1
2008	28,4
2009	28,9
2010	28,3
2011	27,7
2012	27,2
2013	26,5
2014	27,2
2015	27,8

Kaynak: Friedrich Schneider, Andreas Buehn, Claudio E. Montenegro, "Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007", **Policy Research Working Paper**, 2010, s.23, Aktaranlar: Veli Kargı, Ayşegül Güven, "Küreselleşme Sürecinde Kayıt Dışı Ekonomi"

Tablo 2.2'de Türkiye'de kayıt dışı ekonominin GSMH içerisindeki payının yıllar bazında karşılaştırması yer almaktadır. Buna göre 1990'lı yılların sonunda ve 2000'li yılların başında %30'lar civarında olan oranlar 2008 sonrasında %20'lere gerilemeye başlamıştır. Her ne kadar azalma görülse de doğrusal bir biçimde azalma olduğunu söylemek de doğru olmayacaktır. Çünkü 2013 yılında %27,2 olan oranın bir sonraki yılda gerilemesi beklenirken 2015 yılında %27,8'e çıkarak tersi bir ivme göstermiştir. Bu durumda kayıt dışı ekonominin boyutu son dönemlerde vergi uyumu anlamında Türkiye'de yapılan gelişmeler ile 1990'lı yıllardaki durumuna göre azalma göstermiş olsa da hala yüksek oranlarda devam etmekte ve devletin bu konuda aksiyon planları belirlemesi gerekmektedir.

Türkiye'de 2000'li yıllardan sonra kayıt dışı ekonominin oranında azalma olmasında vergi kaçırma davranışlarının gelişen teknoloji ile birlikte vergi idareleri tarafından daha yakından takip edilmesi sürecinden kaynaklandığı söylenebilir. Hal böyle olunca vergi idarelerinin gelişen teknolojiyi kullanması ile mükellef davranışını takibi arttığından mükelleflerin vergi uyum davranışı da artmaktadır. Yine kayıt dışı ekonominin küreselleşme ile artan rekabet ortamından zararları dikkate alındığında ulusal ve uluslararası alanda başlatılan mücadele de bu konuda oldukça etkili olmuş ve son yıllarda oranın azalmasını sağlamıştır. Ancak yine de Tabloda görülen oranların diğer yıllara göre düşmüş olmasına rağmen çok yüksek olduğu ve buna ilişkin olarak da planlamaların yapılması gerektiği bir gerçektir.

Vergi uyumu ile elde edilecek sonuçlardan dolayı önemi gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkeler için yadsınamaz. Bu bakımdan yukarıda verilen tablolardaki veriler izlendiğinde vergi kaçırma oranlarının gelişmiş ülkelerde bir miktar düşük olmasına rağmen yine de önemli bir sorun olduğu ve bunun önüne geçebilmek için tüm ülkelerin ortak bir platformda birleşerek bu durumun önüne geçebilmek için tedbir alınması gerektiği söylenebilir.

Bununla uyumlu olarak son dönemlerde OECD ülkelerinin de dahil olduğu pek çok çalışma yapılarak bu tip sorunların önüne geçebilmek için uluslararası alanda da tedbirler alınmakta ve hemen hemen tüm ülkeler arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları imzalanmaktadır. Bu anlaşmalar sayesinde tüm ülkelerin küreselleşme ile akışkan hale gelen mal ve hizmet teslimlerinde ortaya çıkacak olan gelirlerin mutlak surette vergilenmesi ve hatta her iki ülkede de vergilenmesinin önüne geçilmesi amacıyla tedbirlere başvurulması süreci baş göstermektedir.

Uluslararası alanda vergi kaçakçılığı ile yapılan mücadelenin yanı sıra ulusal düzeyde de vergi kaçırma davranışları ile mücadele amacıyla çeşitli tedbirlere başvurularak kaçırılan vergi tutarlarının en alt düzeye indirilebilmesi için tedbirler alınmaktadır. Örneğin Fransa'da uygulanan ve vergi polisi müessesesi ismi ile anılan vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik değişik tedbirler de günümüzde kendinden söz ettirmektedir. Vergi polisi müessesi, vergi idaresinde görevlendirilen polis memurlarını ifade etmektedir.[187] Bu isim ile anılan vergi memurları vergi kanunlarının ihlallerini tespit etmek ile görevlidir.

Vergi uyumunun ekonomik boyutları açısından değerlendirilmesi ile görülen öneminin üzerine vergi kaçırma oranlarının tüm mücadelelere rağmen hala hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde yüksek düzeyde olması vergi uyumunun sağlanması anlamında tüm ülkeler için hem ulusal hem de uluslararası düzeyde mücadele gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda vergi uyumunun sağlanmasına yönelik olarak ortaya koyulan teorilerin geçmişten günümüze gelişiminin incelenmesi önem taşımaktadır. Bu teoriler ile ortaya koyulan vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin günümüze kadar olan değişiminin incelenmesi ve günümüzde uygulanacak olan vergi uyum politikalarının bu değişkenler nezdinde planlanması önemlidir. Bu bakımdan çalışmanın bu bölümünde vergi uyum modellerinin incelenmesi yerinde olacaktır.

II. Vergi Uyum Modelleri

Vergi uyumunun öneminden ötürü vergi kaçakçılığının azaltılmasına yönelik olarak ekonomistler tarafından geliştirilen teoriler geçmişten günümüze gelerek vergi uyum modelleri olarak karşımıza çıkmakta ve günümüz vergi uyum politikalarının oluşturulmasında da belirleyici olmaktadır.

Pek çok araştırmacı ve ekonomist tarafından yapılan pek çok araştırma olmasına rağmen vergi uyumunu açıklamada kullanılan teoriler temelde iki yaklaşım altında sınıflandırabilir. Bu sınıflandırmada tarihsel bakımdan bir değerlendirme yapılacak olunursa klasik yaklaşım başı çekmektedir. Bu yaklaşım Allingham-Sandmo Modeli olarak da bilinen Rasyonel Beklentiler Teorisidir.[188] Vergi uyum

[187] Elif Çakar, Fatih Saraçoğlu, "Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği), **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2014, s.54
[188] Torgler, **a.g.e**, 2007, s.64

araştırmalarında Rasyonel Beklentiler Teorisi, "Teknik Vergi Uyumu" olarak da değerlendirilmektedir.[189]

Diğer yaklaşım ise Sosyal Psikolojik Yaklaşımdır. Ahlaki Duygular Teorisi ya da Tutumsal Model olarak da anılmaktadır.[190] Allingham ve Sandmo modelinin teknik vergi uyumu olarak anılmasının yanı sıra bu model de yönetimsel vergi uyumu olarak anılmaktadır. Sosyal psikolojik model vergi uyumu analizinde sadece parasal faktörleri analize dahil etmemekte aynı zamanda diğer sosyal ve psikolojik değişkenleri de hesaba katmaktadır ve bu nedenle de yönetimsel vergi uyumu olarak anılmaktadır.[191]

Vergi uyumunu açıklamada kullanılan bu iki teori dışında yani klasik ve sosyal-psikolojik teori dışında bu iki teorinin sentezi niteliğinde olan diğer bir yaklaşım olarak "mali bağlantı ve optimal vergi uyumu yaklaşımı" da ele alınmaktadır. Vergi uyumu literatüründe etik/ahlaki sınırlamaların rasyonel vergi yükümlüsü modeli ile birleştirildiği bir teoridir.[192]

Bu teorilerin her birinin detaylı açıklamalarını yapıp karşılaştırarak teorilerden çıkan vergi uyum davranışını etkileyen değişkenleri tespit etmek çalışmanın bu aşamasında faydalı olacaktır.

A. Klasik Yaklaşım (Allingham -Sandmo Modeli/ Rasyonel Beklentiler Teorisi)

Klasik yaklaşım konusundaki ilk çalışma fayda maksimizasyonu yaklaşımı kullanılarak Allingham ve Sandmo (1972) tarafından yapılmıştır.[193] Allingham ve Sandmo'nun modeline göre mükellefin vergi beyanı; vergi oranı, ceza miktarı ve denetim oranı gibi faktörler tarafından etkilenecektir. Model daha sonraki çalışmalar için temel teşkil etmiş ve birçok ekonomist tarafından geliştirilmiştir.

[189] Kerly Lillemets, "Tax Morale, Influencing Factors, Evaluation Opportunities and Problems: The Case of Estonia", **Discussions on Estonian Economic Policy Conference Paper**, 2010
[190] Torgler, **a.g.e**, 2007, s.65
[191] Lillemets, **a.g.e.**, s.235
[192] Kitapçı, **a.g.e.**, 2015, s.51
[193] Naci Tolga Saruç, "**The Determinants of Tax Evasion: Experiments With Turkish Subjects**" University of Leicester, Department of Economics, Doktora Tezi, 2001, s.32

1. Genel

Yukarıdaki bilgiler ışığında klasik yaklaşımın vergi uyumu ile ilgili görüşlerinin değişik ekonomistler tarafından farklı yönlerde açıklandığı belirtilebilir. Her bir ekonomist bir önceki görüşün geliştirilmesi ve eleştirisi ile modeli farklı bir noktaya taşımıştır. Ancak klasik yaklaşım teorisi bağlamında bütün bu görüşlerin ortak keseni vergi oranı, ceza miktarı, gelir miktarı ve denetlenme olasılığının vergi uyum davranışları üzerinde etkisi olduğu yönündedir.

Burada dikkate alınması gereken bir husus da Allingham ve Sandmo'nun modelinin esinlendiği Becker'ın 1968'de ortaya atmış olduğu vergilemede hukuki yaptırımlar ve risk teorisini kullanan modelidir. Bu nedenle vergi uyumunun teorik arka planını incelerken Allingham ve Sandmo'dan başlamak yerine Becker'dan başlamak daha yerinde olacaktır. Allingham ve Sandmo Modeli'nin yanı sıra Allingham ve Sandmo Modelinden önce düzenlenen ancak yayımlanmasının Allingham ve Sandmo'yu takip etmesi üzerine klasik teori için ikincil bir kaynak olan Srinvasan'ın çalışması da önem arz etmektedir.[194]

Klasik yaklaşım yukarıda da açıklandığı üzere fayda-maliyet analizine dayanmaktadır. Bu nedenle Klasik yaklaşımın ortaya çıkmasını sağlayan da Becker'in fayda-maliyet analizidir. Buradaki fayda-maliyet analizinde maliyet ile karşılaştırılan fayda bireylerin yasadışı eylemler sonucu elde ettiği gelirdir. Maliyet ise yasadışı eylemlerin yakalanması sonucu karşılaşılacak ceza miktarıdır. Bahsedilen gelir ile ceza miktarı arasında matematiksel bir karşılaştırma yapılarak diğer bütün çevresel faktörler analiz dışında bırakılıp karar verilir.

Bu analize göre bireylerin yasal işlerden elde edeceği gelirin düşük olması durumunda yasa dışı işlere dönmesi söz konusudur. Yasal olmayan bir faaliyetin fırsat maliyeti yani yasal geliri düşüktür ve bireyin yasa dışı faaliyeti tercih etmesi tabiidir.

Becker, 1968'deki eserinde suç işleyenlerin bir fayda maliyet analizi yaptığını ve eğer elde edilecek fayda, maliyetten büyük ise suç işlemeye karar vereceklerini açıklamıştır.[195] Becker'ın burada bahsettiği fayda maliyet analizi vergi yükümlüleri

[194] Thirukodikaval Nilakanta Srinivasan, "Tax Evasion: A Model", **Journal of Public Economics**, Cilt:2, Sayı:4, 1973, s.339-346

[195] Gary S. Becker, "Crime and Punishment: An Economic Approach", **Journal of Political Economy**, Sayı:76, 1968, s. 169-217

için de geçerli olmakta ve Klasik Ekonomik Teori olarak bilinen Alingham ve Sandmo Modeli de bu yapıdan esinlenerek vergi kaçırma davranışını etkileyen faktörleri fayda maliyet analizine dayanarak ortaya koymaktadır.

Becker 1992'de Nobel İktisat Ödülü'nü almıştır ve ödülünü alırken yaptığı konuşmada anlattıkları suç ve ceza arasındaki bağlantının ortaya koyulmasında hayati önem taşımaktadır. Becker konuşmasında doktora jürisine yetişmek üzere iken aracına park yeri bulamadığından aracının yanlış yere park edilmesi sonucu ödeyeceği ceza ile jüriye yetişmek için elde edeceği zamanı mukayese ettiğini ve jüriye yetişme zamanını kazandığında elde edeceği fayda ile aracını yasak olan bir yere park etmesi nedeniyle ödeyeceği ceza miktarını karşılaştırması sonucunda park etme cezasına katlanmayı tercih ettiğini açıklamıştır.[196] Yani aracını yanlış yere park etmesi nedeniyle ödeyeceği ceza sonucunda katlanmış olduğu maliyet jüriye geç kalmamasını sağlayacak zamanı elde etmesinden daha değersizdi ve bu nedenle yapılan fayda maliyet analizinde park cezası ödemeyi göze almıştı.

Becker'ın suç ve ceza konusunda ortaya attığı ve yukarıdaki olaydan esinlenerek temellendirdiği teorisi vergi uyumu analizinde de kullanılmıştır. Klasik ekonomik teoride de yakalanma riski (denetim sıklığı), ceza miktarı, vergi oranı gibi faktörlerin vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Mükelleflerin beyan etmedikleri gelirleri üzerinden elde edecekleri vergi tasarrufu ile denetim riski ve yakalandıklarında ödemekle yükümlü olacakları ceza arasında bir değişim ilişkisi yaratılarak araştırmalar yapılmıştır.[197] Mükellef bu noktada bir risk hesabı yapmakta ve vergi kaçırıp kaçırmayacağına buna göre karar vermektedir. Bu risk hesabında da asıl sorguladığı konu cezalandırılma olasılığını da göz önüne alarak kendisinin karlı çıkmasını sağlayacak bir yapıda toplam gelirinin ne kadarını vergi otoritesine bildirmesi gerektiğidir.[198]

---

[196] Şahin Ardıyok, "Türk Hukukunda Yeni Bir Yaklaşım: Hukuk ve Ekonomi Öğretisi", 2008, http://www.actecon.com/assets/upload/services/ardiyokhukukekonomi-pdf09032015085007.pdf

[197] P. Lars Feld, S. Bruno Frey, "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", **Law and Policy**, Cilt: 29, Sayı:1, 2007, s.102-120

[198] Fatih Savaşan, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışılıkla Mücadelenin Serencamı, **SETA Analiz**, Siyaset, Ekonomi Ve Toplum Araştırmaları Vakfı, https://www.setav.org/turkiyede-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisilikla-mucadelenin-serencami/, 2011

Klasik Yaklaşım Teorisi, 1972 yılında Allingham ve Sandmo tarafından vergi uyumu konusunda geliştirilen bir teoridir.[199] Bu teoriye göre vergi denetimlerinin sıklığı ve vergi cezalarının yüksekliği ile vergi kaçırma arasında negatif yönlü bir korelasyon vardır. Yani bu teoriye göre vergi denetimlerinin sıklığı arttığında ya da vergi cezalarının miktarı arttığında vergi kaçakçılığı azalmaktadır.[200] Bu durumun tersi gerçekleştiğinde ise vergi kaçakçılığı artmaktadır. Kısacası Allingham ve Sandmo Modeli vergi denetimi ile vergi cezalarının vergi kaçırma davranışları üzerindeki etkisini diğer bir deyişle ilişkisini incelemiştir.

Klasik ekonomik modellerde mükelleflerin vergi kaçırma davranışları incelenirken öncelikle mükelleflerin fayda-maliyet analizi yapacağı ve eğer vergi kaçırmadan elde edilecek fayda vergi kaçırma ile ortaya çıkacak veya çıkabilecek maliyetlerden/ zararlardan büyük ise vergi kaçırma davranışına başvurabileceklerini ortaya koymaktadır. [201]

Vergi mükellefleri yukarıda bahsedilen şekilde bir risk hesabı yaparak gelirlerinin ne kadarını beyan edeceklerine karar vermektedir. Ancak bahsedilen risk hesabına göre vergi uyum davranışlarına karar verdiklerinden bireylerin vergi kaçırması riskli bir hisse senedine yapılmış olan bir yatırım olarak tabir edilebilmektedir.[202] Kurumlar vergisi bazında örnek verecek olursak kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi konularında karar alıcı pozisyonunda bulunan kişileri vergi kararlarını verirken öncelikle kurumun ilgili yılda elde etmiş olduğu toplam gelir miktarını dikkate alıp ödenmesi gereken toplam vergiyi hesaplar. Bunun üzerine denetim sıklığı hesaba katılarak yakalanması durumunda ödemekle yükümlü olduğu ceza miktarı incelenir ve yakalanması durumunda karşılaşacağı ceza miktarı, gelirlerini eksik beyan etmesi durumunda elde edileceği vergi tasarrufundan daha düşük ise vergi kaçırmaya karar verilir.

Örneğin A firmasının 2018 yılında elde ettiği toplam gelir miktarı (vergiye tabi olan gelir miktarı) 10.000 TL olsun. Ülkemizde 2018 yılı için Kurumlar vergisi oranı

---

[199] Michael G. Allingham, Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, North Holland Publishing Company, 1972, s.323-338

[200] Lars P. Feld, Bruno S. Frey, "Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact", **2nd International Conference on Taxation organized by the Centre for Tax System Integrity of the Australian National University**, Canberra, 2002, s.2

[201] Allingham, Sandmo, **a.g.e.**, s.323-338

[202] Çiçek, Karakaş, Yıldız, **a.g.e.**, 2008

%22'dir.[203] Bu durumda bahsi geçen kurumlar vergisi mükellefinin 2.200 TL (10.000 TL*%22= 2.200 TL) vergi ödemesi gerekecektir. Eğer mükellef 5.000 TL gelir beyan ederse 1.100 TL vergi ödemiş olacaktır ve böylece 1.100 TL vergi ödemesi yapmayarak tasarruf etmiş olacaktır. Beyan etmediği 5.000 TL'lik gelir için yakalanma oranını Türkiye şartlarında tespit etmek mümkün bulunmamaktadır. Ancak ceza miktarları Vergi Usul Kanunu'nda[204] yer almaktadır. Buna göre vergi kaçakçılığına sokulmayan durumlarda ziyaa uğratılan vergi için 1 kat vergi ziyaı cezası hesaplanmaktadır. Bu durumda mükellef yakalanması halinde 1.100 TL vergi ziyaı cezası ödemek durumunda kalacaktır. Yakalanma oranının çok düşük düzeyde olması halinde ise mükellef 5.000 TL gelirini beyan etmeyerek 1.100 TL vergi tasarrufu sağlayacak ve böylece yapmış olduğu fayda maliyet analizinde vergi kaçırma davranışına başvurmasının faydası maliyetinden daha fazla olacağı için vergi kaçırma davranışına başvurmayı tercih etmesi durumu oluşacaktır.

Klasik ekonomik teoriye göre vergi yükümlüleri vergi otoritesi tarafından sert yaptırımlarla ve cezalarla karşılaştıklarında vergi otoritesinin kararlarına ve kanunlarına uygun davranma hareketi sergilemektedir.[205] Kısacası klasik modelde mükelleflerin cezalarla ve denetimlerle korkutularak vergi uyum davranışlarının arttırılması hedeflenmektedir. Ayrıca denetim sıklığının ve cezaların arttırılması ile birlikte mükelleflerin gelirleri üzerinden yapmış oldukları risk hesabında vergi uyum davranışı sergilemeleri daha rasyonel olarak görülecektir. Böyle bir yaklaşımda her şey matematiksel hesaplamalar üzerinden ilerlemekte vergi uyum davranışını etkileyen diğer içsel ve dışsal motivasyonlar dikkate alınmamaktadır. Vergi yükümlülerini vergi ödemeye iten faktörler sadece yakalanma ve cezalandırılma korkusudur.

Anlaşılacağı üzere klasik ekonomik modellerin hepsinde yasa dışı bir aktivite olan vergi kaçakçılığı için öngörülen yaptırımlar arasında sadece yasal yaptırımlar dikkate alınmıştır yani vergi kaçırması neticesinde kanunlarda yazılı olan ceza miktarı yaptırım olarak dikkate alınmıştır. Mükellefler kanunda yazılı olan yasal yaptırıma

[203] 21.06.2006 ve 26205 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 10. Maddesi ile KVK 32. Maddede yer alan ve %20 olan Kurumlar Vergisi Oranı 2018, 2019 ve 2020 yılları için %22 olarak değiştirilmiştir.

[204] 4.01.1961 tarihinde kabul edilerek 10.01.1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

[205] Kristina Murphy, "Procedurel Justice and Tax Compliance", **Working Paper for Australian National University**, No:56, 2004

göre (-ki bu da genel de parasal miktarlardır) fayda maliyet analizi yapacak diğer yaptırımlar ise (sosyal ayıplama, suçluluk duygusu vb) dikkate alınmayacaktır. Özellikle kurumlar vergisi mükellefi olan ve sektörde saygınlığı yüksek olan büyük firmalar açısından ekonomik modellerin uygulanabilirliğini dikkate alırken ekonomik modellerin uygulaması için genel kabul gören bu hükmün dikkate alınması pek de gerçekçi olmayacaktır. Çünkü bahsedilen özellikteki firmalar için kanunlarda yazan vergi cezası miktarlarından daha çok sektördeki saygınlıkları ve bilinirlikleri önem kazanmaktadır. Bu bakımdan sosyal ayıplama gibi önemli olan bir yaptırımın dikkate alınmaması bahsedilen tipteki vergi mükellefi için pek mümkün görünmemektedir.

Klasik teoride vergi yükümlüsünün davranışları sadece ekonomik terimlerle açıklanmaktadır. Vergi yükümlüleri yakalanmaları durumunda vergi cezalarını göze alarak bir nevi vergi kaçakçılığı kumarı oynamaktadırlar.[206] Vergi otoritesi ve vergi mükellefi arasında karşılıklı güvensizlik ortamı bulunmaktadır. Vergi otoritesi, mükelleflerin mutlaka vergi kaçıracağını varsaymaktadır, yani tüm vergi mükellefleri birer potansiyel suçludur.[207] Öte yandan mükellefler risk analizlerine göre başka hiçbir değişkeni dikkate almadan mutlak surette vergi kaçırma eğilimindedir.

Bu bağlamda ortaya çıkan sonuç da klasik yaklaşımın vergi anlayışında gönüllü vergi uyumundan ziyade zorunlu vergi uyumunun benimsenmiş olması durumudur. Çünkü klasik yaklaşımın anlayışına göre vergiler verilmez alınır. Bu bakımdan verginin teorik gelişimi ile bir kıyaslama yapılacak olursa Organik Toplumcu Devlet görüşünün benimsendiği kabul edilmektedir. Çünkü organik toplumcu devlet görüşüne göre de devletin vergileri cebir yoluyla toplaması esastır.

Klasik modelde vergi mükelleflerini vergi ödemeye iten sebepler vergi cezaları ve yakalanma olasılığı ile sınırlı kalmaktadır. Bunların dışında vergi ödenmesi konusunda herhangi bir faktörün etkili olabileceği dikkate alınmamaktadır.

Diğer taraftan klasik modelde mükellefler klasik iktisat ekolünde yer alan rasyonel birey olarak değerlendirilerek duygulardan arındırılmış ve tamamen sayısal veriler üzerinden hareket eden ve bu bağlamda fayda-maliyet analizi yapan ve her

[206] Elizabeth Branham, "Closing the Tax Gap: Encouraging Voluntary Compliance Through Mass-Media Publication of High-Profile Tax Issues", **Hasting Law Journal**, Cilt: 60, Sayı:1507, 2009, s.1507-1533

[207] Ali Rıza Gökbunar, Sibel Selim, Halit Yanıkkaya, "Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 18, Sayı: 63, s.69-94

durumda faydasını sayısal veriler sonucunda daha yüksek tarafa kaydıran kişiler olarak kabul edilir. Kısacası klasik modelde vergi yükümlülerinin rasyonel vergi yükümlüsü oldukları ve toplumdan soyutlanmış oldukları kabul edilerek sosyal ve psikolojik özellikleri dikkate alınmamaktadır. Vergi mükellefleri sadece kendi çıkarları peşinde hareket eden homoeconomicus'tur.[208] Homoeconomicus'un bencillik yapan biri mi olduğu yoksa sadece kendi yararını gözeten biri mi olduğu konusu da tartışmalıdır. Eğer vergi kaçırma davranışı toplumun büyük bir kesimi tarafından olağan ve normal görülüyorsa vergi kaçırma davranışı bencillik değil kendi yararını gözetme olarak algılanmaktadır.

Mükelleflerin fayda-maliyet analizi sonucunda aşağıda açıklanacak olan belli varsayımlar altında bazı durumlarda vergi kaçırma davranışının kaçırmamaya göre daha fazla gelir yarattığı sonucuna ulaşılıp rasyonel bireyin vergi kaçırma davranışını seçmesi gerekli görülebilir.[209] Ancak bireylerin vatandaşlık hislerinin devreye girerek vergilerini tam ödemelerinin verdiği hazzın da etkisi göz önününe alındığında sayısal verilerden daha üstte yer alacak haz duygusu nedeniyle mükelleflerin vergi kaçırmama davranışını tercih edebileceği sonucuna ulaşılabilir.

Genel olarak klasik ekonomik modellerin yukarıda detaylıca açıklanan nedenlerden dolayı eleştirisi yapılabilmektedir. Ancak bu eleştiriler klasik ekonomik modellerin oluşum yöntemi ile ilgili olduğu için klasik ekonomik modellerin yapısında herhangi bir değişiklik oluşamamaktadır.

Klasik modelin temeli, 1972 yılında ortaya atılan Allingham ve Sandmo modeli idi ve bu model de aslında Becker'ın 1968 yılında suç ve cezaya ilişkin açıklamalarının yer aldığı eserden esinlenilerek yapılmıştı. Klasik iktisatın rasyonel bireyini temel alıp fayda maliyet analizine dayanıyordu. Bu modelde denetim sıklığının ve ceza miktarının vergi kaçırma davranışı üzerindeki etkisi incelendiğinde vergi kaçırma davranışını etkileyen ve yukarıda da sayılan diğer iki değişkenin (vergi oranı ve gelir miktarı) vergi uyumu üzerindeki etkisinin incelenmediğini görüyoruz. Vergi oranlarının modele ne şekilde gireceği ise Yitzhaki tarafından 1974 yılında yapılan çalışmada açıklanmıştır.

[208] Ömer Demir, **İktisat ve Ahlak**, Liberte Yayınları, Cantekin Matbaası, 2003
[209] Srinivasan, **a.g.e.**, s.339-346

Klasik modellerden olan Allingham ve Sandmo Modelinde mükelleflerin beyanlarını ceza miktarı ve denetim oranlarının etkileyeceği açıklanırken ceza miktarı ile denetim oranlarındaki artışların da mükelleflerin gelirlerini tam beyan etmelerinde pozitif yönlü bir etki olacağı belirtilmekteydi. Sonuç olarak denetim sıklığı ile ceza miktarındaki artışların vergi uyumunu artıracağı yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. Allingham ve Sandmo (1972) modelinde cezaların beyan edilmeyen gelir miktarı (vergi matrahı) üzerinden alınacağı kabul edilmekteydi.[210] Ancak Türkiye de dahil olmak üzere ceza miktarları beyan edilmeyen matrah üzerinden değil beyan edilmeyen yani kaçırılan vergi miktarı üzerinden alınmaktadır.

Yitzhaki, 1974 yılında Alligham ve Sandmo modeline beyan edilmeyen matrah üzerinden alınan cezalar yerine kaçırılan vergi miktarı üzerinden ceza alınmasını ekleyerek klasik modele katkıda bulunmuş ve vergi oranlarının vergi uyum davranışlarını ne yönde etkileyebileceğine ilişkin bazı sonuçlara ulaşmıştır.[211] Yitzhaki'nin bulduğu sonuca göre vergi oranlarındaki artış kaçırılan vergi miktarını azaltacaktır.[212] Yitzhaki'nin bu sonuca ulaşmasının arkasında yatan nedenleri açıklamak faydalı olacaktır. Vergi oranlarındaki artışın vergi uyumunu artırdığı yönündeki sonuca ulaşılmasının ilk nedeni vergi oranlarındaki artışın vergi cezalarındaki bir artış gibi algılanmasından kaynaklanmaktadır. Vergi oranları arttırıldığında kaçırılan vergi matrahı üzerine uygulanacak vergi oranı da yüksek olacak ve dolayısıyla kaçırılan vergi miktarı da yüksek çıkacaktır. Cezaların da kaçırılan matrah üzerinden değil de kaçırılan vergi miktarı üzerinden alındığı kabul edildiğinde kaçırılan vergi miktarı artan vergi oranları nedeniyle yükselecek ve dolayısıyla vergi cezaları da yüksekmiş gibi algılanacaktır. Bu durumda da mükellefler yapacakları fayda-maliyet analizinde vergi kaçırmamanın daha faydalı olduğuna kanaat getirerek vergi kaçırmamaya karar verecektir.

Vergi oranlarının artması durumunda vergi ceza miktarlarının da yüksekmiş gibi algılanarak vergi uyumunun artması konusunu günlük hayatımızdan bir örnek ile açıklayabiliriz. Bir vergi mükellefi idareye beyan edeceği gelir konusunda fayda-

---

[210] Hasan Hüseyin Bayraklı, Naci Tolga Saruç, İhsan Sağbaş, "Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Yöntemleri", **19. Maliye Sempozyumunda Sunulan Bildiri**, Antalya, 2004

[211] Shlomo Yitzhaki, "A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, 1974, s.201

[212] **A.e.**

maliyet analizi yaparak vergi kaçırmaya ya da kaçırmamaya karar verecektir. Mükellefin yapmış olduğu fayda-maliyet analizinde gelirinin 500.000 TL'sini vergi idaresine beyan etmemeye karar verdiğini kabul ederek, o dönemde kurumlar vergisi oranının da %20 olduğu kabul edilsin. Bu durumda mükellef 100.000 TL kurumlar vergisi ödemeyerek kendi maliyet hesapları için 100.000 TL vergi tasarrufu sağlamış olacaktır. Bu dönemde vergi mevzuatında yer alan düzenlemelere göre, vergi ceza oranlarının kaçırılan vergi miktarının 3 katı olarak uygulanacağı yönünde bir düzenleme olduğu varsayımı altında yakalanması ihtimalinde kaçırılan vergi tutarının 3 katı kadar yani 300.000 TL vergi cezası ödemiş olacaktır. Öte yandan kurumlar vergisi oranının %30'a çıkarıldığını düşündüğümüzde 500.000 TL gelirini beyan etmeyerek 150.000 TL vergi kaçırmış olacak ve yakalanması ihtimalinde kaçırmış olduğu verginin 3 katı kadar vergi ziyaı cezası ödeyeceği için 450.000 TL vergi cezası ödemiş olacaktır. Vergi oranı %20 iken yakalanılması durumunda ödenecek vergi ceza tutarı 300.000 TL iken vergi oranı %30 olduğunda yakalanılması durumunda ödenecek olan ceza miktarı 450.000 TL olmaktadır. Böyle bir durumda da mükellef vergi oranları arttığında aynı miktarda geliri beyan etmese bile 150.000 TL daha fazla vergi cezası ödemek durumunda kalacaktır. Vergi cezalarındaki bu artıştan dolayı vergi oranlarındaki artışın mükelleflerin vergi uyumunu arttıracağı yönünde bir sonuca ulaşılmaktadır. Bahsedilen örnek Tablo2.3'te yer almaktadır. Beyan edilmeyen gelir aynı kalmasına rağmen vergi oranlarındaki artış, ceza miktarını 150.000 TL arttırmakta ve ceza miktarındaki bu artışa sebep olan vergi oranlarındaki artışın vergi uyumunu olumlu etkilediği sonucu çıkmaktadır.

Tablo 2.3: Yitzhaki modelinde ceza miktarına örnek

Gelir miktarı	1.000.000
Beyan edilmeyen gelir	500.000
Vergi oranı	20%
Kaçırılan vergi miktarı	100.000,00
Vergi cezası oranı (kat olarak)	3
Yakalanma durumunda ödenecek vergi cezası	300.000,00
Yeni vergi oranı (artış yapıldı)	30%
Yeni kaçırılan vergi miktarı	150.000,00
Yeni durumda yakalanma durumunda ödenecek vergi cezası	450.000,00
Vergi oranından gelen ceza miktarı farkı	150.000,00

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır

Yitzhaki klasik modele vergi oranlarının da etkisini ekleyerek vergi oranlarındaki artışın da vergi uyumunu artıracağı yönünde sonuçlara ulaşmıştır. Yitzhaki'nin vergi oranlarının artması durumunda vergi uyumunu arttıracağı varsayımının temelinde yatan diğer bir sebep ise Azalan Mutlak Risk Sevmeme Varsayımı (Decreasing Absolute Risk Aversion, DARA) ile açıklanabilir. DARA yaklaşımına göre insanların gelirleri yüksek olduğu durumda daha fazla risk almaya meyilli iken gelirleri azaldığı durumda risk almayı göze alamadıkları yönündedir.[213] Kişiler gelirleri az iken miktar olarak küçük bir azalmayı bile göze alamamakta ve elinde olan gelirini azaltmamak için olabildiğince az risk alma yönünde kararlar almaktadır. DARA varsayımı genel olarak ampirik çalışmalarda da doğrulanmış bir varsayımdır.[214] Vergi mükellefleri üzerinde de gelirleri az olduğu durumda DARA varsayımı altında ellerindeki geliri kaybetmemek adına risk almak istemeyeceği yani vergi kaçırma davranışlarına başvurmayacağı kabul edilebilir. Bu bakımdan yüksek vergi oranlarının vergi kaçırma davranışlarını azaltacağı DARA varsayımı ile de desteklenmektedir.[215] Vergi oranları arttığı durumda mükellefler gelirleri üzerinden daha yüksek oranda vergi tutarı ödemek durumunda kalacaklar ve ellerinde kalan gelir miktarı da düşecektir. Bu durumda DARA varsayımı altında ellerinde kalan az gelirlerini riske atmak istemeyeceklerinden vergi kaçırma davranışına başvurmak yerine vergi uyumu gösterme davranışını tercih edeceklerdir.

1968'de Becker'ın suç ve ceza konusunda yapmış olduğu çalışmalardan temellenerek 1972'de Allingham ve Sandmo tarafından vergi kaçırma davranışları konusunda yapılan teorik çalışma klasik teorilerin başlangıcı olmuş ve sonrasında birçok ekonomist tarafından geliştirilmiştir. Allingham ve Sandmo modelinde vergi cezaları ile denetim sıklığının arttırılması sonucunda vergi kaçırma davranışlarının azalacağı sonucuna ulaşılmış ve 1974 yılında Yitzhaki tarafından model geliştirilerek vergi oranlarının vergi uyum davranışları üzerindeki etkisi de açıklanmış ve aynı zamanda gelir miktarının vergi uyum davranışlarında ne yönde etkisi olduğu DARA varsayımı ile de açıklanmıştır. Yitzhaki tarafından modele eklenen değişkenler ile birlikte klasik ekonomik modeller vergi uyum davranışları konusunda vergi oranı,

[213] Turan Binici, A. Ali Koç, Carl R. Zulauf, "Risk Attitudes of Farmers in Terms of Risk Aversion: A Case Study of Lower Seyhan Plain Farmers in Adana Province, Turkey", **Turkish Journal of Agriculture and Forestry**, 2003, Cilt:27, Sayı:4, s.305-312
[214] Bayraklı, Saruç, Sağbaş, **a.g.e.**,2004
[215] Yurdadoğ, Gökbunar, Tunçay, **a.g.e.**, s.805-816

gelir miktarı, ceza miktarı, denetim sıklığı gibi değişkenlerin ne yönde etkili olduğunu ortaya koymuştur. Buna göre vergi oranları, ceza miktarları ve denetim oranlarının yüksek olması durumunda vergi kaçakçılığının önüne mutlak surette geçilebilecektir. Model, vergi beyanını etkileyen ve bahsi geçen bazı unsurları açıklamada yardımcı olsa da pek çok etkiyi dışarıda bıraktığından sonraki dönemde oldukça çok eleştiriler almıştır. Aynı zamanda modelde bahsedilen vergi oranı, vergi cezaları ve denetim sıklıklarının artışlarının caydırıcı etkisi sayesinde vergi uyumunun artacağı yönündeki çıkarımları da sonrasında yapılan pek çok ampirik çalışma ile uyum gösterememektedir.[216]

Klasik ekonomik teorinin gelişimi için Yitzhaki'nin vergi oranlarının vergi uyumunu etkilemesi katkısının dışında Cowell ve Gordon tarafından da bazı katkılar yapılmıştır. Cowell ve Gordon'un 1988 yılında yaptığı çalışmada kamu mal ve hizmetlerinin artışı ile vergi uyumunun ters yönlü bir ilişki içerisinde olduğu ortaya koyulmuştur.[217] Buna göre vergi oranlarında herhangi bir değişiklik yapılmadığı sürece devletin vermiş olduğu kamu mal ve hizmetlerindeki artışlar mükelleflerin gelirini arttırmaya devam edecek ve mükellefler kendi vergi kaçırma davranışlarının kamusal mal ve hizmetlerin temini sürecini ve sağlanma miktarını etkilemediğini düşünerek daha fazla vergi kaçırmaya devam edeceklerdir. Öte yandan kamusal mal ve hizmetlerde azalış gören mükellefler vergi kaçırma davranışlarının devlet tarafından temin edilen kamusal mal ve hizmetleri olumsuz yönde etkilediğini düşünerek vergi kaçırma davranışlarına başvurmamayı tercih edecektir. Cowell'in 1990 ve 1992 yıllarında kamusal mal ve hizmetler konusunda yapmış olduğu çalışmaları da benzer açıklamaları destekler nitelikte olmuştur.[218]

Klasik teorinin devamında gerçekleştirilen kamusal mal ve hizmetlerle ilgili gelişmeler sonucu ortaya çıkan varsayımlara göre kamusal mal ve hizmetlerin miktarının artması durumunda mükelleflerin kamu hizmetlerinden yararlanması mükellef lehine gerçekleştikçe mükellefler vergi kaçırma davranışına yönelirken kamu hizmetlerinden yararlanma mükellef aleyhine gerçekleştikçe ise mükellefler vergi

[216] Naci Tolga Saruç, **Vergi Uyumu Teori ve Uygulama**, 2.Baskı, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2015, s.48-49

[217] Frank A. Cowell, James P.F. Gordon, "Unwillingness to Pay: Tax Evasion and Public Good Provision", **Journal of Public Economics**, 1988, s.305-321

[218] Frank A. Cowell, "Tax Sheltering and the Cost of Evasion", **Oxford Economic Papers**, Cilt:42, Sayı:1, 1990, s.43-231

uyum davranışına yönelecektir. Klasik teorinin Cowell ve Gordon tarafından temellendirilen bu varsayımları da hem ahlaken yanıltıcı olmakta hem de sonraki pek çok ampirik çalışma bulgularında doğrulanamamaktadır.[219]

Klasik ekonomik teorinin gelişimi konusunda Allingham ve Sandmo modelinden sonra farklı yıllarda birçok ekonomist tarafından çalışılmış ve modeli çeşitli yönlerden tamamlayıcı bulgular ortaya konulmuştur. Friend ve Blume (1975)[220], Yaniv (1994)[221], Balassone ve Jones (1998)[222], Christiansen (1980)[223], Witte ve Woodbury (1985)[224] klasik modelin gelişimi açısından çalışmalar yapmışlar ve modelin açıkladığı değişkenlere yeni değişkenler ekleyerek vergi kaçırma davranışlarının ne şekilde etkilenebileceğini ortaya koymayı denemişlerdir. Ancak modelde açık kalan hususlardan dolayı çoğunlukla bu durum başarılamamış ve modele eklenen değişkenler ile işgücünün vergi kaçırma üzerindeki etkisinin çözümlenmesi bile oluşturulamamıştır. Bu nedenle model pek çok ekonomist tarafından eleştirilmiş ve hem ihmal ettiği bazı ahlaki değerlerin modele konulması hususunda öngörülerde bulunulmuş hem de yapılan ampirik çalışmalarda modelin vergi kaçırmayı etkilediğini kabul ettiği vergi oranı, vergi cezaları, gelir miktarı ve denetim oranları gibi değişkenlerin varsayılan etkisi doğrulanamamıştır.

2. Klasik Teorinin Değişkenleri

Klasik ekonomik modellerin neredeyse tamamında kabul edilen 4 temel değişken vardır ve bu değişkenlerin tamamının mükellefler tarafından tam olarak bilindiği kabul edilerek fayda-maliyet analizi yapılır ve çıkan sonuca göre verginin eksik ödenip ödenmeyeceğine ve eksik ödenecekse ne kadar eksik ödeneceğine karar verilmektedir. Bahsedilen değişkenler şunlardır:

---

[219] Bayraklı, Saruç, Sağbaş, **a.g.e.**,2004

[220] Irwin Friend and Marshall E Blume, "The Demand for Risky Assets", **American Economic Review**, Sayı:64, 1975, s.900-921

[221] Gideon Yaniv, "Tax Evasion and the Income Tax Rate: A Theoretical Reexamination", **Public Finance**, Sayı:49, 1994, s. 107-112

[222] Fabrizio Balassone, Philip Jones, "Tax Evasion and Tax Rates: Properties of a Penalty Structure", **Public Finance Review,** 1998

[223] Vidar Christiansen, "Two Comments on Tax Evasion", **Journal of Public Economics**, Cilt 13, Sayı:3, 1980, s.389-393

[224] Ann D. Witte, Diane F. Woodbury, "The Effect of Tax Laws and Tax Administrationon on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax", **National Tax Journal**, Cilt:38, Sayı:1, 1985, s.1-13

- *Vergi oranı:* Türkiye'de vergi türüne göre uygulanacak oran değişiklik göstermektedir. Verginin yasallığı ilkesine dayanarak mükellefler her bir vergi türü için hangi oranın uygulanacağını önceden bilmektedir. Vergi oranları ilgili vergi türünün kanununda yer almaktadır. Oranlar yasalar ile belirlenip yasalar ile değiştirilebilmektedir. Ancak bazı durumlarda yasalarda belirli aralıktaki oranlar için Bakanlar Kurulu'na oranları değiştirme yetkisi tanınmıştır. İlgili yetkinin Anayasamızda tanımlanmış olan verginin yasallığı ilkesi[225] ile bağdaşmayan bir uygulama olduğu konusunda tartışmalar olsa da genel kabul gören uygulama bu yöndedir. Dolayısıyla klasik ekonomik modellerin temel değişkenlerinden olan vergi oranı mükelleflerin fayda-maliyet analizi sırasında kesin olarak bilineceği varsayılan ve vergiye uyum kararı konusunda etkili olan bir değişkendir. Türk Vergi Mevzuatı açısından da vergi oranı genel olarak mükellef tarafından önceden bilinebilen bir oran olarak karşımıza çıkmaktadır.
- *Ceza miktarı:* Klasik ekonomik modellerde mükelleflerin kaçırdıkları vergi neticesinde ödeyecekleri ceza miktarını tam olarak bildikleri kabul edilmektedir. Türkiye açısından bu durumu incelediğimizde vergi kanunlarımızda her türlü vergi suçunun sayılarak ne kadar ceza öngörüldüğü açıklanmaktadır. Bu konuda özellikle Vergi Usul Kanunu 359. Madde'de[226] sayılan vergi suçlarının kaçakçılık kapsamında değerlendirileceği ve vergi ziyaı cezası olarak kaçırılan vergi miktarının 3 katı kadar hesaplama yapılacağının belirtilmesi önem arz etmektedir. Keza usulsüzlük cezaları da sınıflandırılarak Vergi Usul Kanunu'nda sayılmış ve tespiti halinde gelecek ceza miktarları belirtilmiştir. Bu bakımdan Türk Vergi Mevzuatı'nda tüm vergi suçlarının sayılarak bu suçlar için öngörülen cezaların ayrıntılı bir şekilde belirtildiğini söylemek yerinde olacaktır. Yine bu uygulamanın Anayasada belirtilen verginin yasallığı ilkesinden ortaya çıkan verginin belirgin olması ilkesi ile uyumlu olduğu söylenebilir. Ülkemizde Ceza hukuku anlamında da suç ve cezanın

[225] 1982 Anayasası'nın 73. Maddesi başlığı "Vergi Ödevi"dir. Buna göre, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."
[226] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi başlığı "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları"dır. Bu madde hükmünden tüm suçlar ayrıntılı olarak sayılarak hapis cezalarından para cezalarına kadar her bir suç nevi için öngörülen vergi cezaları açıklanmaktadır.

önceden belirgin bir şekilde kanunlarda yazılı olması esastır. Aksi halde hukukta en temel ilke olan "kanunsuz suç ve ceza olamaz" ilkesine aykırı hareket edilmiş olunacaktır. Sonuç olarak klasik ekonomik modellerde temel değişkenlerden biri olan ve mükellefler tarafından tam olarak bilineceği öngörülen ceza miktarları Türk Vergi Mevzuatına göre de açıkça bilinebilmektedir. Klasik ekonomik modellere göre mükellefler ceza miktarını tam olarak bildikleri için fayda-maliyet analizini bunu dikkate alarak yaparlar ve sonuç olarak verginin eksik ödenip ödenmeyeceğine ve ödenecekse ne kadar eksik ödeneceğine karar vermektedir.

Ceza sistemi ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bazı ülkelerde vergi konularının çeşitlerine göre farklı ceza oranları belirlenmişken bazı ülkelerde ise farklı tipteki vergi mükellefleri için farklı ceza oranları belirlenmiştir. Bu yüzden ceza oranları kişi gelir vergisi, sermaye gelir vergisi, KDV gibi farklı vergi gruplarına göre farklı oranlarda karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca ceza oranları farklı vergi alanları için farklı kaçakçılık türlerine göre de farklılaşabilmektedir. Örneğin; hiç beyanname verilmemesi, beyanname verilmesi ancak zamanında verilmemesi, beyannamelerin zamanında verilmesi ancak gelirin daha düşük raporlanması veya vergi ile ilgili defterlerin hiç tutulmaması ya da faturaların vb. dokümanların hesaplara hiç alınmaması gibi vergi uyumsuzluğu konularına farklı ceza oranları öngörülmektedir.

Bazı sistemlerde ise mükelleflerin vergi kaçırma davranışı türlerine göre ceza oranları da değişmektedir. Kasten vergi kaçırma davranışlarına başvuran kişilere uygulan ceza oranları kasten vergi kaçırma davranışına başvurmayanlara uygulanacak ceza oranlarına göre daha yüksek olacaktır. Kasti ve kötü niyetli bir şekilde vergi kaçakçılığına başvuran mükellefler için bazı ülkelerde denetim sonrasında dava takibi yapılarak hapis cezası öngörülmesi de söz konu olabilmektedir. Ülkeler arasındaki ceza oranlarını karşılaştırabilmek için açılan dava sayıları önemli bir gösterge olabilir.

- *Gelir:* Mükelleflerin gelir miktarını önceden bilmeleri mümkün görünmemektedir. Ancak ticari olarak hedeflenen karları ve ciroları bulunmaktadır. Buna göre mükellefler vergi planlaması kapsamında

vergilenebilir gelir miktarını tahmin etmektedir. Vergilenebilir gelir miktarı kesinleşmeden önce bu tip tahminler aracılığı ile yapılan vergi planlaması kapsamında gelirleri tahmin edilerek eksik beyan edilmesi veya edilmemesi konusunda fayda-maliyet analizi yapılabilmektedir. Öte yandan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergilenebilir gelirlerin kesinleştiği dönem olan yıl sonlarında vergilenebilir gelir miktarını net olarak bilme imkanı olacaktır. Tam da bu dönemde fayda-maliyet analizi yapılması durumunda gelirin asıl etkisi daha net olarak incelenebilecektir. Öte yandan gelirin etkisi konusunda klasik ekonomik modeller içerisinde genel kabul görmüş bir etki söz konusu değildir. Ekonomik modeller bazı varsayımlar yaparak gelirin etkisini farklı şekillerde incelemektedir. Aşağıda ekonomik modellerin detayları açıklanırken bu konu da ayrıntılı olarak incelenecektir.

- *Denetleme oranı:* Vergi denetimleri vergi kaçırma davranışlarını önlemek amacıyla başvurulan en önemli kamusal araçlardan biridir. Vergi denetimleri elbette vergi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışlarını azaltacaktır. Ancak vergi denetiminin vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçmek oldukça zordur. Çünkü vergi denetimlerinin sıklığını ölçmek oldukça zordur. Genellikle vergi denetimi değişkeninin vergi uyumu üzerindeki etkisi incelenirken geçmiş yıllarda yapılan vergi denetim sayıları dikkate alınır.[227] Bu tip verilere ulaşmak her ne kadar kolay olsa da vergi otoritesinin vergi denetimine başvurma sıklığını ölçmek vergi otoritesi bakımında gizli ve paylaşılmayan bilgi niteliğinde olduğundan ulaşmak zordur. Denetleme oranı ile anlatılmak istenen vergi kaçırma davranışına başvurulması neticesinde vergi idaresi tarafından mükellefin vergi incelemesine tabi tutulma olasılığıdır. Türk Vergi Mevzuatı açısında vergi incelemelerinde zamanaşımı süresi 5 yıldır.[228] İlgili yılı takip eden yıldan başlayarak 5.yılın sonuna kadar vergi incelemesine tabi tutulabilir. Bu süre dolduktan sonra zamanaşımına uğrayan yıllar içerisindeki vergi kaçırma davranışları için herhangi bir inceleme veya tarhiyat yapılamaz.

[227] J. K. Hyun, "Tax Compliances in Korea and Japan: Why Are They Different?", **Policy Research Institute**, Ministry of Finance, Japan, 2005, s.115

[228] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. Maddesinde zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir. Tarh zamanaşımı süresi 5 yıldır ve buna göre 5 yıl boyunca tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

> Örneğin 2011 yılına ilişkin vergi incelemesi süresi 31 Aralık 2016 tarihinde dolacaktır. 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren bu yıla ilişkin herhangi bir inceleme yapılması ihtimali olası görünmemektedir. Öte yandan unutulmamalıdır ki Vergi Usul Kanunu'na göre incelemeye başlama yazısının 31 Aralık 2016 tarihine kadar verilmiş olması 2011 yılının zamanaşımına uğrama süresini 1 yıl daha uzatmaktadır. Böyle bir durumda 2011 yılı için 31 Aralık 2017 tarihine kadar vergi incelemesi yapılması durumu olasıdır. Hal böyle iken zamanaşımı kapsamında mükellefin vergi davranışı ile ilgili denetlemeye tabi tutulma olasılığını da hesaba katması gerekecektir. Ancak Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı da dahil olmak üzere herhangi bir otorite tarafından gelir vergisi mükellefleri veya kurumlar vergisi mükellefleri için denetlenme ihtimaline ilişkin bir oran verilmesi durumu olası değildir. Öte yandan vergi denetimlerinin bir idari maliyet doğurduğu da gözden kaçırılmamalıdır. Vergi denetimlerinin yerine getirilmesi için gereken kamu harcamaları vergilerin toplanabilmesi için yapılacak olan kamu harcamalarına daha az pay verilmesi neden olabilmektedir.[229] Bu nedenle bu durum vergi idaresini ikisi arasında tercihte bulunmaya zorlayabilmektedir.

Klasik ekonomik modellerde mükellefin vergi kaçırıp kaçırmayacağına karar verirken yapacağı fayda-maliyet analizi sırasında diğer değişkenler gibi denetlenme oranı değişkenini de tam olarak bildiğini kabul etmektedir. Halbuki Türkiye'de bu oranın bilinmesi mümkün olmadığı için mükellefin fayda-maliyet analizi yaparken bu değişken konusunda varsayım yaparak bir oran belirlemesi gerekir. Bu şartlar altında yapmış olduğu fayda-maliyet analizine başvuracak ve denetlenme oranı konusunda başvurulan varsayımın doğru çıkmaması durumunda yapılan fayda-maliyet analizi de doğru sonuç vermeyecektir.

Denetlenme oranı konusunda ülkemizde sıklıkla başvurulan vergi aflarına da değinmekte fayda var. Mükellef fayda-maliyet analizi yaparken denetleme oranı konusunda yapacakları varsayımlarında vergi affı müessesesini dikkate alabilirler. Vergi affı konusunun genel olarak Türkiye'ye özgü bir konu olduğu da unutulmamalıdır. Türkiye'de neredeyse her 5 yılda bir mükelleflerin geçmiş 5 yıla

[229] Hyun, **a.g.e.**, 2005, s.115

ilişkin kanunlarında sayılan vergi türlerinde genel bir güvence almasını yani denetleme ihtimalinin sıfır olmasını sağlamaktadır. Vergi affı ile mükellef bir nevi daha fazla vergi kaçırma davranışına sevk edilmektedir.

Ülkemizde sıklıkla başvurulan vergi afları konusu mükelleflerin fayda maliyet analizi yaparken denetlenme oranlarını olağan oranların altında dikkate alması sonucunu doğurmaktadır. Mükellef nasıl olsa vergi affına başvuracağını düşünüp denetlenme ihtimalini minimuma indireceğini hesap ederek eksik vergi beyanına başvurmaktadır. Öte yandan vergi kaçırma davranışından uzak duran diğer mükellefler ise vergi afları ile vergi sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflerin affedilmesi durumunda ekonomik rekabet konusunda kendilerinin daha dezavantajlı bir duruma düştüğünü kabul ederek, vergi kaçırma davranışına başvurmaktadır.

B. Klasik Yaklaşımın Eleştirisi

Vergi uyumu konusundaki klasik yaklaşımın bulguları pek çok araştırmacı ve ekonomist tarafından çok çeşitli yönlerden eleştirilmiştir. Klasik teorinin savunduğunun aksine denetim ve ceza oranları çok düşük olan pek çok ülkede vergi uyum düzeyinin yüksek olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.[230]

Klasik modelde bireyler bir risk analizi yaparak vergi kaybına yol açacak davranış sonrasında gelirlerini hiç beyan etmeyerek ya da daha az beyan ederek net kazançlarını artırmak istemektedirler. Bu süreçte var olan birey fayda maksimizasyonu yapan rasyonel birey olarak tarif edilebilir ve bu nedenle de vergi kaçırma kararlarında diğer sosyal ve psikolojik boyutların etkili olmadığı savunulabilir.[231]

Bu anlamda klasik teorinin denetim oranları, ceza mikarı, vergi oranları ve gelir miktarı konusunda vergi uyumuna etkileri anlamındaki görüşleri çeşitli noktalarından değişik yazarlar tarafından eleştirilmiştir. Bu bağlamda her bir değişkenin başkaca yazarlar tarafından hangi alanlarda ne yönde eleştirildiğini anlamak bu noktada yararlı olacaktır.

---

[230] Gaetano Lisi, Maurizio Pugno, "Tax Morale, Entrepreneurship, and the Irregular Economy", **Working Papers from Universita' di Cassino, Dipartimento di Scienze Economiche**, 2011

[231] Fatih Savaşan, Hakkı Odabaş, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Amprik Bir Çalışma", **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:10, 2005, s.1-28

1. Denetim Oranları ile Vergi Uyumu İlişkisi

Teorik çalışmaların çoğunda caydırma politikasının (vergi denetimleri ve vergi cezaları) vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmış ve diğer sosyal ve psikolojik etkenler dikkate alınmadan caydırma politikaları ile vergi uyumunun sağlanacağı belirtilmiştir. Genelde caydırma politikalarının yani vergi cezalarının ve denetimlerinin arttırılması ile vergi kaçırma davranışlarının önüne geçileceği sonucuna ulaşılmıştır. Öte yandan yapılan ampirik çalışmalarda aynı sonuçlar alınmamıştır.

Dubin, Gaetz ve Wilde (1987)[232], Dubin ve Wilde (1988)[233], Beron, Tauchen ve Witte (1992)[234], Slemrod, Blumenthal ve Christian (2001)[235] tarafından yapılan çalışmalarda caydırma politikasının bir üyesi olan *denetim oranlarındaki* yüksekliğin vergi kaçırma davranışlarını azaltmak yerine bazı gelir grupları için vergi kaçırma davranışı arttırma yönünde etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Fisher, Watrick and Marks (1992)[236]'ın çalışmasında denetlenme olasılığı ile vergi uyumu arasındaki uyumsuzluk ortaya konmuştur. Vergi mükelleflerinin denetlenme olasılığı ile tehdit edildiği bir deneyde vergi mükelleflerinin ilerleyen dönemdeki beyanları incelendiğinde vergi denetlenme olasılığının sadece düşük ve orta gelirli mükellefler için vergi uyumunu arttırdığı ancak yüksek gelirli mükelleflerin vergi uyum düzeyini etkilemediği söylenebilir.[237]

Değişik denetim olasılıkları baz alınarak yapılan laboratuvar deneyleri de denetim oranlarının kaçakçılık üzerindeki düşük negatif etkisini ortaya çıkarmıştır. Yani denetim oranlarının yüksek olması da ne yazık ki vergi kaçırma davranışlarının

---

[232] Jeffrey A. Dubin, Louis L. Wilde, Michael J. Graetz, "Are We a Nation of Tax Cheaters? New Econometric Evidence on Tax Compliance", **The American Economic Review**, Papers and Proceedings of the Ninety-Ninth Annual Meeting of the American Economic Association, Cilt:77, Sayı:2, 1987, s. 240-245

[233] Jeffrey A. Dubin, Louis L. Wilde, "An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance", **National Tax Journal**, Cilt:44, Sayı:1, s.61-74

[234] Kurt J. Beron, Helen V. Tauchen, Ann D. Witte, "The Effect of Audits and Socioeconomic Variables on Compliance", **National Library of Australia**, 1992

[235] Marsha Blumenthal, Charles Christian, Joel Slemrod, "The Determinants of Income Tax Compliance: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota", **NBER Working Paper No: 6575**, 1998

[236] C.M. Fischer, M. Wartick, M. Mark, "Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of the Literature", **Journal of Accounting Literature**, Sayı:11, 1992, s.1-46

[237] **A.e.**

azalması yönünde net ve yüksek bir etki yaratamamaktadır.[238] Özellikle deneylerde kesin olarak verilen denetlenme oranı var ise vergi denetimlerinin vergi kaçırma üzerindeki negatif etkisi daha da azalmaktadır.[239] Buna karşılık kesin olmayan bilgilerin/ oranların vergi uyumunu daha fazla etkilediği belirtilmektedir.[240] Bu yüzden objektif denetlenme olasılığının vergi uyumu üzerinde etkin olmadığını ancak kişisel olarak denetlenme oranının algısının vergi uyumu üzerinde daha fazla etkili olduğu söylenebilir.[241] Yapılan çalışmalar, önceki denetimlerin vergi mükelleflerini korkutmadığını vergi uyumu konusunda olumlu etki yaratma hususunda yeterince iyi olmadığını ortaya koymuştur.

Vergi uyumu ve denetlenme olasılıkları arasındaki ilişkiyi ortaya koyan başka bir çalışmada objektif denetlenme olasılıklarının vergi uyumu üzerinde daha az etkiye sahip olduğunu ve kişisel olarak denetlenme olasılığının algılanması durumunun vergi uyumu üzerinde daha etkili olduğunu ortaya koymuştur. Denetlenme olasılığının kişisel olarak algılanmasına da psikolojik değişkenler aracılık etmektedir.[242] Denetlenme olasılığının kişisel olarak algılanması aslında bir nevi vergi idaresinin gücüne bağlıdır. Ama yine vergi idaresine olan güvene bağlı olarak da farklı şekilde yorumlanacaktır. Yani denetlenme olasılığının vergi uyumu üzerindeki etkisi denetlenme olasılığının vergi mükellefleri tarafından algılanması ile ilgili olacaktır ve bu algılamayı da belirleyecek olan iki unsur vergi idaresinin mükelleflerin gözündeki gücü ve yine tabiiki vergi idaresine olan güvendir.[243]

Vergi idareleri tarafından mükelleflere gönderilen bildirim mektupları vergi mükelleflerinin vergi borçlarını en aza indirebilmek için profesyonel olarak vergi danışmanları ile iş birliğine girerek devlet tarafında vergi gelirlerini artırabilmektedir. Düzenli olarak yapılan bu şekildeki vergi bildirimleri vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkili olabilmektedir. Bu nedenle nesnel olasılıklardan çok öznel olasılıklar araştırmalarda daha çok dikkat çekmektedir. Anket araştırmaları vergi

---

[238] Michael W. Spicer, J. Everett Thomas, "Audit Probabilities and the Tax Evasion Decision: An Experimental Approach", **Journal of Economic Psychology**, Cilt:2, Sayı:3, s.241-245

[239] **A.e.**

[240] Nehemia Friedland, "A Note on Tax Evasion as a Function of the Quality of Information About the Magnitude and Credibility of Threatened Fines: Some Preliminary Research", **Journal of Applied Social Psychology**, Cilt: 12, Sayı:1, 1982, s.54-59

[241] James Andreoni, Brian Erard, Jonathan Feinstein, "Tax Compliance", **Journal of Economic Literature**, Cilt:36, Sayı: 2, 1998, s.818-860

[242]Kirchler, Hoelzl, Wahl, **a.g.e.**, 2008, s.210-225

[243] **A.e.**

kaçıran mükelleflerin, dürüst yani vergi uyumu gösteren vergi mükelleflerine göre denetim olasılıklarını daha az algıladıklarını göstermektedir.[244]

Vergi deneyleri ise vergi denetimi sonrasında vergi uyumunun keskin bir şekilde sıklıkla azaldığını göstermektedir.[245] Vergi incelemesi sonrası mükelleflerin aniden vergi kaçırma davranışına yönelmesi Mittone[246] tarafından "bomb-crater" etkisi olarak isimlendirilmiştir. "Bomb-crater" etkisinin şansın yanlış algılanmasından mı ya da ödenen vergi cezalarından kaynaklanan zararlarını telafi etmek için mi ortaya çıktığı araştırılmıştır. Sonuçlar şansın yanlış algılanmasından dolayı vergi incelemesi sonrası mükelleflerin hemen vergi kaçırmaya başvurduğunu göstermiştir. Çalışmaların küçük bir kısmında ise vergi incelemesinden sonra hemen vergi kaçırma davranışına başvurulmasının sebebi vergi incelemesi nedeniyle ödenen cezaların telafi edilmesi eğiliminden kaynaklanmaktadır.[247] Burada dikkat çekilmesi gereken diğer bir nokta da "bomb-crater" etkisinin sadece denetimden sonraki ilk dönemi etkiliyor olmasıdır. Sonrasında vergi uyumu yine artmaya devam eder.[248]

Kirchler, Maciejovsky and Schwarzenberger (2005) tarafından "bomb-crater" etkisine ilişkin olarak bir deney yapılmıştır. Bu deneyde yüksek denetleme oranı olması durumunda vergi incelemesi sonrasında vergi uyumunun, düşük denetleme oranı olması durumuna göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.[249] Bu durum da vergi incelemesinden sonra vergi uyumunun artmasının ya da azalmasının bir sonraki vergi incelemesinin beklenmesi durumuna bağlı olarak değişmekte olduğunu göstermektedir.[250]

Tüm bu bulgular denetim mekanizmasının vergi uyumu açısından çok önemli olduğunu göstermekte ve klasik teorinin net rakamsal sonuçlarından farklı olarak denetimlerin vergi uyumunu etkilemesi sürecinin çok daha karmaşık bir alanı kapsadığını göstermektedir. Ekonomik modele göre, vergi mükellefleri yakalanma ve

---

[244] Robert Mason, Lyle D. Calvin, "A Study of Admitted Income Tax Evasion", **Law and Sciety Review**, Cilt:13, Sayı:1, 1978, s.73-89
[245] Francesco Guala, Luigi Mittone, "Experiments in Economics: External Validity and the Robustness of Phenomena", **Journal of Economic Methodology**, Cilt:12, Sayı:4, 2005, s.495-515
[246] Luigi Mittone, "Dynamic Behaviour in Tax Evasion: An Experimental Approach", **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, Cilt:35, Sayı:5, 2006, s.813-835
[247] **A.e.**
[248] Guala, Mittone, **a.g.e.**, 2005
[249] Erich Kirchler, Boris Maciejovsky, Herbert Schwarzenberger, "Specious Confidence after Tax Audits: A Contribution to the Dynamics of Compliance", **Papers on Strategic Interaction**, 2004
[250] **A.e.**

cezalandırılma riski kapsamında başarılı bir şekilde gerçekleştirecekleri vergi kaçırma davranışından elde edecekleri fayda ile vergi uyumu sonucunda elde edecekleri faydayı karşılaştırarak vergi uyum davranışına karar vermekteydi. Bu bakımdan ekonomik modelde vergi uyumsuzluğunun oranı denetlenme olasılığına ve cezalara bağlıydı. Bu yüzden de daha fazla denetleme olasılığı vergi mükelleflerinin gelirlerinin daha yüksek bir kısmını beyan etmelerine neden olacaktı.[251] Ancak yukarıda izah edildiği gibi ampirik çalışma niteliğinde olan anket ve deney sonuçları denetimler ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin ekonomik modeldeki kadar basit düzeyde kurulmasının mümkün olmadığını ortaya koymuştur.

Öte yandan sürekli vergi denetimi yapılması vergilerin toplanması konusunda ciddi bir maliyet olarak görülebilecektir. Ancak ileriye ve geriye yönelik alternatif denetim planları yapılması vergi uyumunun arttırılmasına da belli şartlar altında öncülük edebilecektir.[252] Böyle bir yapı özellikle genç vergi mükellefleri için vergi uyumunun arttırılması konusunda önemli olacaktır. Bu minvalde vergi idaresi tarafından ilk vergi dosyaları kontrol edildiğinde onlar da uyumlu şekilde vergi beyannamelerini nasıl hazırlayacaklarını öğrenecekler ve hata yapmadan vergi beyanlarını verebileceklerdir.[253]

2. Vergi Cezaları ile Vergi Uyumu İlişkisi

Klasik teorinin savunduğu caydırma politikasının denetim oranları dışındaki diğer bir üyesi olan *vergi cezalarının* vergi uyumunu nasıl etkileyeceği hususu da çeşitli çalışmalarda araştırılmıştır. Klasik teorinin vergi cezalarının artması durumunda vergi kaçırma davranışlarının azalacağı yönündeki görüşünün destekler şekilde Schwartz ve Orleans (1967)[254], Friedland Maital ve Rutenberg (1978)[255], De Juan, Lasheras ve Mayo (1994)[256], Alm, Sanchez ve De Juan (1995)[257] tarafından yapılmış

[251] Allingham, Sandmo, **a.g.e.**, 1972
[252] Guala, Mittone, **a.g.e.**,2005
[253] **A.e.**
[254] Richard D. Schwartz, Sonya Orleans, "On Legal Sanctions", **The University of Chicago Law Review**, Cilt:34, Sayı:2,1967
[255] Nehemiah Friedland, Shlomo Maital, Aryeh Rutenberg, "A Simulation Study of Income Tax Evasion", **Journal of Public Economics**, Cilt:10, 1978, s.107-116
[256] Ana de Juan, Miguel A. Lasheras, Rafaela Mayo, "Voluntary Tax Compliant Behavior of Spanish Income Tax Payers", **Public Finance**, Cilt:49, 1994, s.90-105
[257] James Alm, Isabel Sanchez, Ana de Juan, "Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance", **Kyklos**, Cilt:48, Sayı:1, 1995, s.3-18

olan ampirik çalışmalarda da ceza miktarlarındaki artışın vergi uyum davranışını arttırdığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Scholz ve Lubell (2001)[258] tarafından yapılan çalışmada ise vergi cezalarının artmasının vergi uyumunun sağlanmasında dışlayıcı bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi cezalarının vergi uyumu üzerindeki etkisi konusunda yapılan ampirik çalışmalarda teorik çalışmalarda sağlanan net tablo kadar kesin bir nedensellik bağı bulunamamaktadır. Ampirik çalışmaların cezalar ile vergi uyumu arasındaki bağlantıyı kuran sonuçları genel olarak hem teorik vergi uyumu modelleri ile hem de ampirik çalışmaların kendi içlerinde uyumlu değildir. [259]

Bazı deneyler cezaların vergi uyumu konusunda denetlenme ihtimalinden daha etkili olduğunu ve vergi uyumunu olumlu etkilediğini ortaya koymuştur.[260] Yine başka bir deneyde vergilerin beklenen değerinin sabit tutularak cezaları ve denetlenme olasılıkları arttırıldığında vergi uyumu konusunda cezaların denetlenme olasılıklarına göre daha etkili olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.[261] Buna karşılık bazı deneylerde ise vergi uyumu konusunda cezalar ve vergi uyumu arasında ilişki yok iken denetlenme olasılıkları ile vergi uyumu arasında ilişki bulunmuştur.[262]

Bu noktada aslında cezaların algılanması durumu ve bunun vergi uyumu üzerindeki etkisi de tartışılabilir. Muhalif bir bakış açısı altında cezalar suçlular ve polisler oyununun bir parçası olarak görülebilir. Öte yandan daha sinerjik bir bakış açısı ile vergi kaçırma davranışı nedeniyle ödenecek olan vergi cezaları topluma verilen zararın bir karşılığı olarak gerekli olan ya da yeterli olan bir ceza olarak algılanabilir.[263] Bu yüzden cezalar *vergi otoritesine güven veya vergi otoritesinin gücü* ile alakalıdır. Çok düşük para cezaları vergi otoritelerinin zayıf olduğunu gösterir ve dürüst mükelleflerin güvenini baltalayarak vergi otoritesinin haksızlıkları gidermekte

[258] Mark Lubell, John T. Scholz, "Cooperation, Reciprocity and the Collective-Action Heuristic", **American Journal of Political Science**, Sayı:45, 2001, s.160-178
[259] Fischer, Wartick, Mark, **a.g.e.**,1992, s.1-46
[260] Chang-Gyun Park, Jin Kwon Hyun, "Examining the Determinants of Tax Compliance by Experimental Data: A Case of Korea, **Journal of Policy Modelling**, Cilt:25, Sayı:8, 2003, s.673-684
[261] Friedland, Maital, Rutenberg, **a.g.e.**, 1978, s.107-116
[262] P Webley, Henry S.J. Robben, H. Elffers, D.J. Hessing, "Tax Evasion: An Experimental Approach", **Camridge University Press**, 1992
[263] Kirchler v.d., **a.g.e.,**2008

yetersiz olduğu algısını yerleştirir.[264] Öte yanda mükelleflerin karmaşık vergi kanunlarını doğru algılayamamalarından kaynaklı olarak yanlışlıkla yaptıkları hatalar nedeniyle çok yüksek vergi cezalarına maruz kalmaları ise adil gelir dağılımına (denkleştirici adalete) olan güvenlerini zedelemekte ve bu cezalar nedeniyle ortaya çıkan zararlarını telafi etmek için kaçakçılığa daha fazla başvurmalarına neden olmaktadır. Kısacası cezaların çok düşük olması da çok yüksek olması veya cezaların/ kanunların düzenlenişi de vergi mükelleflerinin vergi idaresine, adalete ve nihayetinde adil gelir dağılımına olan inancını zedelemektedir.[265]

Cezalardaki artış nedeniyle vergiden kaçınma ve vergiye direnç gösterme hareketlerinin artması aslında "vergi cezaları nasıl daha efektif olarak düzenlenebilir?" sorusunu gündeme getirmektedir. Bir taraftan cezalar beklenen vergi kaçakçılığı değerini azaltacak kadar yüksek olmalı ve vergi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışında vazgeçtiğini garanti etmelidir. Öte yandan cezalar aşırı derecede yüksek olursa mükelleflerde vergi sisteminin adaletsiz olduğuna dair algı oluşacak ve vergi mükellefleri kaçakçılık davranışına başvurmasa bile yasal olarak sağlanan imkanları kullanarak vergiden kaçınma davranışına başvuracaktır.

Çoğu ülkede vergi kaçırma için öngörülen vergi cezaları kaçırılan vergiye yakın idi. Böyle bir durumda vergi kaçıran mükellefin gelirine bağlı olarak öngörülmüş olan ceza mükellef için caydırıcı bir etkiye sahip olmayacaktır.[266] Bunun alternatifi kaçakçılık ile ilgili cezaları vergi mükellefinin gelirine göre ayarlamak olacaktır.[267] Muehlbacher, Hölz and Kirchler tarafından yapılan bir deney çalışmasında gelire göre ayarlanmış olan vergi cezalarının, vergi kaçırma davranışının ciddiyetine göre ayarlanmış olan temel vergi cezasına göre daha etkili olduğu sonucunu ortaya koymuştur.[268]

---

[264] **A.e.**

[265] **A.e.**

[266] Erich Kirchler, Stephan Muehlbacher, Erik Hoelzl, Paul Webley, "Effort and Aspirations in Tax Evasion: Experimental Evidence", **Applied Psychology: An International Review**, American Psychological Association, Cilt:58, Sayı:3, 2009, s.488-507

[267] **A.e.**

[268] Erich Kirchler, "The Economic Psychology of Tax Behaviour", **Cambridge University Press**, 2007

Öte yandan Williams ve Hawkins (1986)[269], Klepper ve Nagin (1989)[270], Paternoster (1987)[271], Carroll (1987)[272], Fisher, Wartwick ve Mark (1992)[273], Hessing, Elffers, Robben ve Webley (1992)[274] tarafından yapılan çalışmalarda ise caydırma politikasının bir bölümünü oluşturan denetim ihtimali ve yaptırımların arttırılmasının vergi uyum davranışları üzerinde çok az etkili olduğunu sonucu ortaya konuşmuştur.

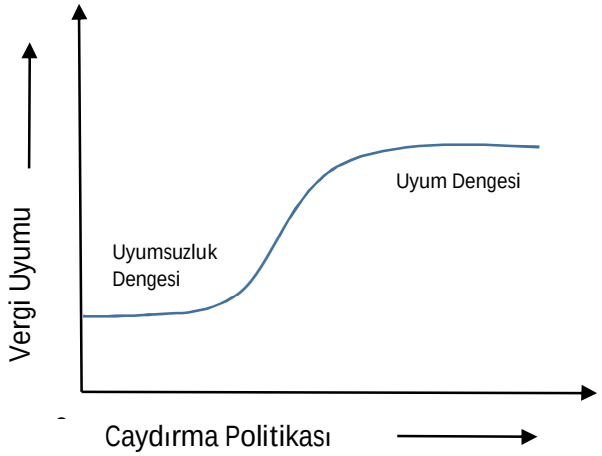
Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere klasik teorinin caydırma teknikleri (denetim sıklığı ve vergi cezaları) ile vergi uyumu arasında kurduğu bağlantı ampirik çalışmalarda aynı şekilde doğrulanamamıştır. Bazı ampirik çalışmalar denetim oranlarındaki yükseklik ve cezalardaki artışların vergi uyumu üzerinde tersi yönde etki doğurduğunu ortaya çıkarırken bazıları ise istenen derecede etkili olmadığını yani bu değişkenlerin vergi uyumu konusunda çok da etkili olan değişkenler olmadığı sonucunu ortaya çıkarmıştır.

Caydırma tekniklerinin vergi uyumu ile etkisi Şekil 2.2'de yer alan grafik yardımıyla da açıklanabilir. Başlangıçta caydırma yöntemlerine başvurmaya gerek kalmaksızın vergilerini gönüllü olarak ödeyen bir mükellef grubu vardır. İlk planda caydırma teknikleri arttıkça vergi uyumunda da artış görünmektedir ve fakat belli bir noktadan sonra caydırma yöntemleri vergi uyumu konusunda dışlayıcı bir etkiye sahip olmaktadır.[275] Belli bir noktaya kadar mükelleflerin vergi uyumunu sağlamaya yönelik olan caydırma politikası değişkenleri belli bir noktadan sonra mükelleflerin vergi uyumu üzerinde negatif etkiye sahip olabilmekte ve mükellefler artan denetimlere ve cezalara tepki göstermek amacıyla vergi kaçakçılığına başvurabilmektedir.[276]

---

[269] Kirk R. Williams, Richard Hawkins, "Perceptual Research on General Deterrence: A Critical Review", **Law and Society Review**, Cilt:20, Sayı:4, 1986, s.545-572
[270] Steven Klepper, Daniel Nagin, "The Anatomy of Tax Evasion", **Journal of Tax Law, Economics and Organization**, Cilt:5, Sayı:1, 1989, s.1-24
[271] Raymond Paternoster, "The Deterrent Effect of the Perceived Certainty and Severity of Punishment: A Review of Evidence and Issues", **Justice Quartery**, Cilt:4, Sayı:2, 1987, s.173-217
[272] John S. Caroll, "Compliance with the Law: A Decision-Making Approach to Taxpaying", **Law and Human Behavior**, Cilt:11, Sayı:4, s.319-335
[273] Fischer, Wartick, Mark, **a.g.e.**,1992, s.1-46
[274] Webley, Robben, Elffers, Hessing, **a.g.e.**, 1992
[275] Kitapçı, **a.g.e.**, 2015, s.46
[276] Feld ve Frey, **a.g.e.,**2002 s.8-9

Şekil 2.2: Vergi Uyumu-Uyumsuzluğu Dengesi



Kaynak: Leandra Lederman "The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance", **Ohio State Law Journal**, Cilt: 64, Sayı: 6, 2003, s. 1510

3. Vergi Oranları ile Vergi Uyumu İlişkisi

Alligham ve Sandmo modelinde yer alan vergi cezaları ve denetim sıklığı dışında *vergi oranlarının* vergi uyumunu ne yönde etkileyeceği de Yitzhaki modeli ile açıklanmıştır. Buna göre vergi oranlarındaki artış vergi cezalarındaki etkisinden dolayı vergi uyumunu da arttıracaktır.

Rasyonel uyumluluk kararlarının ekonomik modelleri de vergi oranlarının vergi uyumu üzerindeki etkilerini açıklar. Klasik model Yitzhaki'nin eklemeleri ile artan vergi oranlarının vergi uyumunu artıracağını söyler. Buna karşın birçok ampirik çalışmada ise artan vergi oranlarının vergi uyumunu azalttığı sonucu çıkmıştır.[277] Bu nedenle ekonomik modellerde vergi oranının vergi uyumunu etkileme konusundaki görüşü sabit değildir. Değişik çalışmalardan değişik sonuçlar çıkabilmektedir. Yapılan ampirik çalışmalarda klasik modelin vergi uyumu konusunda vergi oranlarına ilişkin sabit görüşü eleştirilmiş ve vergi oranlarının artması durumunda mükelleflerin hile yapmaya yöneleceği belirtilip vergi oranları artması durumunda vergi kaçakçılığının da artacağı ortaya konulmuştur.[278]

[277] Werner W. Pommerehne, Hannelore Weck Hannemann, "Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland, **Public Choice**, Cilt:88, Sayı:1-2,1996, s.70-161
[278] **A.e.**

Vergi oranlarının çok yüksek olması durumunda beyana dayalı olarak vergi ödemesi yapan kurumlar vergisi mükellefleri, gelirlerinin bir kısmını beyan etmeme yoluna giderek vergi kaçırma davranışı sergileyeceklerdir. Öte yandan ücretli çalışanlar da vergi oranlarının aşırı yükselmesi durumuna bir şekilde tepki göstereceklerdir. Buna göre ücretli çalışanların gelirleri üzerinden alınacak olan vergiler kaynakta kesme (stopaj) yöntemi ile alındığı için gelirlerini az beyan etme gibi durumları olamamaktadır. Bu nedenle ücretli çalışanlar da vergi oranlarındaki artışlara, çalışmak yerine aylaklığı seçerek tepki verebilmektedir. Bu bağlamda vergi oranlarındaki artışın klasik teorideki gibi vergi uyumunu arttırdığı söyleminin tersine vergi uyumu üzerinde negatif etkisi olduğu söylenebilir.

Ayrıca Clotfelter (1983)[279] ve Slemrod (1985)[280] vergi oranlarının raporlama yapılmaması üzerinden ciddi etkilerinin olduğu yani bir nevi kayıt dışı ekonominin doğuşuna önderlik ettiği ortaya koyulmuştur. Buna karşılık olarak ise Porcano'nun (1988)[281] çalışmasında vergi oranlarının kaçakçılık ve raporlamama üzerinde hiçbir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Değişik vergi oranları ile uygulanan laboratuvar deneyleri ise vergi oranlarındaki artışın daha yüksek bir vergi kaçırmaya önderlik ettiği sonucuna ulaşmıştır.[282] Buna karşılık olarak Alm, Sanchez and deJaun (1995)[283] yapmış olduğu İspanyol bir örnek üzerinde ise tam tersi sonucu bulmuştur. Öte yandan Baldry (1997) hiçbir deneyinde vergi oranlarının kaçakçılık ve raporlamama üzerinde spesifik bir etksini bulamamıştır.[284]

Vergi oranının vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmak için yapılan tüm bu çalışmaları incelediğimizde aslında vergi oranının vergi uyumunu artırma ya da azaltma yönünde ne tip bir etkiye sahip olduğunu ampirik modeller bağlamında yapılan çalışmalar ile net bir biçimde ortaya konulduğunu söylemek zor

---

[279] Charles Clotfelter, "Tax Evasion and Tax Rates:An Analysis of Individual Returns",**The Review of Economics and Statistics**, Cilt:65, Sayı:3, 1983, s.73-363

[280] Joel Slemrod, "An Empirical Test for Tax Evasion", The Review of **Economics and Statistics**, Cilt:67, Sayı:2, 1985, s.38-232

[281] Thomas M. Porcano, "Correlates of Tax Evasion", **Journal of Economic Psychology**, Cilt:9, Sayı:1, 1988, s.47-67

[282] James Alm, Betty Jackson, Michael McKee, "Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance", **American Economic Review**, Cilt:82, Sayı:4,1992, s.26

[283] Alm, Sanchez, Juan, **a.g.e.**, 1995, s.3-18

[284] Clive Fletcher, Catriona Lovatt, Caroline Baldry, "A Study of State, Trait and Test Anxiety and Their Relationship to Assessment Center Performance", **Journal of Social Behavior and Personality**, Cilt:12, Sayı:5,1997, s.205-214.

görünmektedir. Çünkü yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu konuda yapılan ampirik çalışmaların bir kısmında vergi oranı ve vergi uyumu arasında doğru yönlü bir ilişki bulunurken bazılarında negatif yönlü bir ilişki bulunmuş bazılarında ise herhangi bir ilişki tespit edilememiştir.

Spesifik olarak daha yüksek vergi oranlarının vergi uyumunu artırıp artırmadığı sorusunu sorduğumuzda standart ampirik çalışmalardan buna ilişkin net bir bulgunun çıktığını göremiyoruz. Çalışmalardan buna iki yönlü cevap çıkmaktadır. Bazı çalışmalar daha yüksek vergi oranlarının kişilerin kullanılabilir gelirini azalttığını ve vergi mükelleflerinin karlarını artırabilmek için artan vergi oranları ile birlikte vergi kaçırmaya yöneldiklerini ortaya koymaktadır. Bazıları ise artan vergi oranları ile birlikte vergi mükelleflerin gelirlerinin azalması nedeniyle vergi kaçırmaktan imtina ettiklerini, çünkü vergi kaçırmaları durumunda karşılaşacakları riskleri göze almak istemediklerini, bu riskleri göze alırlarsa zaten azalmış olan efektif gelirlerinin daha da azalması ihtimalini göz önüne aldıklarını ortaya koymaktadır. Vergi uyumu üzerinde vergi oranlarının etkisine ilişkin bu farklı iki görüş, kendine ampirik çalışmalar ile de destek bulmaktadır. Ancak buna rağmen vergi oranlarının yüksek olması durumunda vergi uyumunun daha düşük olduğu sonucuna ulaşan çalışmalar çoğunluktadır.

Anlaşılacağı üzere her ne kadar her iki yönü de destekleyen çalışmalar olsa da yüksek vergi yüklerinin vergi uyumunu azaltacağı yönündeki ampirik çalışmalar çoğunluktadır. Ama yine de vergi oranı ile vergi uyumu arasında kesin ve net bir bağlantı olduğunu söylemek güçtür. Vergi oranı değişkeninin vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçebilmek için mutlaka gelir ile vergi oranının birlikte değerlendirilerek bir sonuca ulaşmak mümkün görünmektedir. Aynı şekilde gelir miktarının vergi uyumu üzerindeki etkisini açıklarken de gelir ile birlikte vergi kaçırma için uygun koşulların bulunup bulunmadığının ve gelirin kaynağının da gelir miktarı gibi vergi oranları ile etkileşime girerek vergi oranlarının vergi uyumu üzerindeki etkisini açıklamada kullanıldığı sonucuna ulaşılabilir.

Bu minvalde vergi oranının vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılırken vergi oranı ile gelir miktarı, vergi kaçırma ortamının hazır olması gibi diğer değişkenlerin de etkileşim içerisinde olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

Moser, Evans and Kim (1995) yapmış olduğu çalışmada vergi oranlarının adil olup olmadığına ilişkin algının vergi oranlarının kendisinden daha önemli olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır.[285] Bunun devamında vergi mevzuatının karmaşık bir biçimde düzenlenmiş olması vergi mükellefleri tarafından yanlış algılanabilir ve vergi uyumunun olumsuz etkilenmesine sebep olabilir.

Roberts, Hite and Bradley (1994) de çalışmalarında vergi mükelleflerinin vergi uyumu konusundaki tercihlerinin vergi oranlarının soyut olarak verilmesi veya varsayımsal örnekler verilerek vergi oranlarının somutlaştırılmasına göre farklılık teşkil ettiği sonucuna ulaşılmıştır.[286] Yani vergi oranlarının net olması ve diğer değişkenlerle birlikte vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödeyeceklerinin belirgin olması aslında vergi uyumu konusunda oldukça etkili bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

McCaffery and Baron (2004)'un yapmış olduğu çalışma da mükelleflerin ne kadar vergi ödeyeceklerinin belirgin olması durumunda vergi uyumunun artacağını göstermiştir.[287] Vergi politikalarının anlaşılmasının zor olması mükelleflerin vergi borçlarını yerine getirme konularında sıklıkla hata yapmalarına neden olmaktadır. Aslında bu tip çalışmaların bu sonuçları vergi idarelerine vergi düzenlemeleri ve vergi politikasının belirlenmesi konusunda yol gösterici olabilecektir. Vergi oranlarının net olması ve vergi sisteminin açıklayıcı olması durumunda vergi oranlarındaki bir artış vergi mükelleflerinin vergi uyumunu engellemeyecektir.[288]

Öte yandan vergi oranlarının etkisi güven derecesi ile de ilgilidir. Eğer bir ülkede vergi otoritesine güven düşük ise vergi oranlarındaki artış vergi mükelleflerinde bu durumun kendilerine karşı yapılan bir haksızlık olarak algılanmasına sebep olacak ve buna karşılık vergi kaçırma girişiminde bulunarak kendi haklarını arama şeklinde tepkilerini ortaya koymaları gündeme gelecektir.[289] Eğer vergi otoritesine güven yüksek ise vergi oranlarındaki aynı artış bir haksızlık olarak algılanmak yerine tüm topluma yapılan bir katkı olarak düşünülecek ve bireysel olarak bu katkıdan yine

[285] Donald V. Moser, John H. Evans, Chung K. Kim, "The Effects of Horizontal and Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions", **The Accounting Review**, Cilt:70, Sayı:4, 1995, s.619-634
[286] Michael L. Roberts, Peggy A. Hite, Cassie F. Bradley, "Understanding Attitudes Toward Progressive Taxation", **The Public Opinion Quartery**, Cilt:58, Sayı:2, 1994, 165-190
[287] Edward J. McCaffery, Jonathan Baron, "Thinking About Tax", **Olin Research Paper No:04-13**, USC Law School, 2004
[288] Kirchler, **a.g.e.**, 2007
[289] Kirchler, **a.g.e.**, 2008

mükelleflerin kendilerinin yararlanacağı algısı oluşacağından vergi uyumunun vergi oranlarındaki artış ile azalması söz konusu olmayacaktır.[290] Güven olan bir durumda vergi oranlardaki artış ile vergi uyumu arasındaki etkileşim değişecek ve vergi oranlarındaki artışın güven ortamında vergi uyumunu olumsuz etkilemesi söz konusu olmayacaktır**.**

Vergi uyumu konusundaki bir başka ampirik model de vergi mükelleflerinin riske karşı tutumuna bağlı olarak vergi oranının vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirsiz olduğunu açıklamaktadır.[291] Yani bu yaklaşımda da vergi oranının vergi uyumunu ne yönde etkilediği anlaşılmaya çalışılırken vergi mükellefinin riske yaklaşımı ile vergi oranı birlikte değerlendirilmiştir. Yani vergi mükelleflerinin risk sevmesi durumunda vergi oranlarındaki artış ile vergi uyumu farklı etkilenecekken riske karşı tepkili tavrı durumunda vergi oranlarındaki artışın vergi uyumunu etkilemesi farklı olacaktır.

Öte yandan vergi oranlarının vergi uyumu üzerindeki etkisi konusunda yapılan ampirik çalışmalarda çelişkili bulgular yer almaktadır. Bu bakımdan esas olarak vergi oranlarının vergi uyumu üzerindeki etkisinin karşılaştırmalı olarak tespit edilmesi ne yazık ki mümkün görünmemektedir. Mesela gelir vergisi için çeşitli ülkelerde genel olarak yasal vergi oranları konusunda aynı yapı kullanılmaktadır: düz oranlı vergi sistemi veya artan oranlı vergi sistemi. Eğer ülkeler arasında bu yapıda uygulanan vergi oranları arasında küçük farklar var ise bunların da vergi uyumu üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu söylenebilir.[292]

Klasik teori vergi oranlarının, ceza miktarlarının ve denetim sıklıklarının vergi uyumunu ne şekilde etkilediğini açıklamıştır. Son tahlilde anket ve deneyleri kapsamına alan ampirik çalışmalar da bu değişkenler konusunda bazen klasik teoriyi doğrulamış bazen de tersi yönde sonuçlara ulaşmıştır.

4. Gelir Miktarı ve Gelir Kaynakları ile Vergi Uyumu İlişkisi

Klasik teori vergi uyumunda etkisi olan *gelir* değişkenini ayrıca incelememiş ancak vergi oranlarının etkisi incelenirken vergi oranlarının yükselmesi durumunda mükelleflerin ellerinde kalan gelirlerinin azalacağını ve düşük gelir olması halinde de

[290] **A.e.**
[291] Hyun, **a.g.e.**, 2005
[292] **A.e.**

mükelleflerin daha az risk alarak vergi kaçırma davranışından imtina edip vergi uyum derecelerini yükselteceğini açıklamıştır. Buna ilişkin olarak ampirik çalışmaların da gelir ile ilgili sonuçlarını karşılaştırmalı olarak incelemekte fayda vardır.

Gelirin kaynağı konusunda Boylan and Sprinkle (2001) yapmış olduğu deneylerde deneye katılanların deneyi yapılanlar tarafından gelirlerinin temin edilmesi halinde vergi oranlarının artması durumunda vergi uyumunun daha düşük olduğu ancak deneye katılanlara gelirlerini kendilerine verilen çarpma alıştırmalarını yapmaları sonucunda elde etme imkanı tanınması durumunda artan vergi oranları karşısında vergi uyumlarının diğer duruma göre daha fazla olduğunu kaydetmiştir.[293] Bu durum da göstermektedir ki daha fazla emek harcanarak gelir elde edilmesi durumunda vergi oranlarının artması durumunun eklenmesi ile birlikte vergi uyumu daha da artacaktır.

Spicer and Lundstedt (1976) yapmış olduğu çalışmada serbest meslek çalışanlarının yani kendi işinde çalışan vergi mükelleflerinin ücretli çalışan vergi mükelleflerine göre vergi kaçırma olasılıklarının daha yüksek olduğuna dikkat çekmiştir.[294] Bununla birlikte, serbest meslek sahipleri vergi kaçakçılığı için daha fazla fırsata sahiptir ve bu fırsatlar farklı gelir kaynakları ile daha da artırılabilir.

Kirchler, Muehlbacher, Hölz and Webley yapmış olduğu çalışmalarda gelir kaynaklarını iki şekilde sınıflandırmıştır.[295] Mükelleflerin nezdinde gelir kaynakları çok çalışılarak yani ciddi efor sarf edilerek kazanılan gelirler ve daha az emek harcanarak elde edilen gelirler olarak sınıflanmaktadır. Bu durumda da vergi mükelleflerinin çok fazla emek harcayarak elde ettikleri gelirler konusunda vergi kaçırma davranışını sergileme yönünde daha gönülsüz olduğu söylenebilir. Çünkü zaten çok emek harcayarak elde ettikleri gelir üzerinden vergi kaçırmaları durumunda karşılaşacakları olası bir vergi incelemesinde ortaya çıkacak olan vergi cezalarını ödeyerek gelirlerinin daha da azalması durumunu göze alamazlar. Öte yandan daha az emek harcayarak elde ettikleri gelirlerin vergi kaçırma davranışına konu edilmesi daha

[293] Scott J. Boylan, Geoffrey B. Sprinkle, "Experimental Evidence on the Relation Between Tax Rates and Compliance: The Effect of Earned vs. Endowed Income", **Journal of American Taxation Association**, Cilt:23, Sayı:1, 2001
[294] M. W. Spicer, S.B. Lundstedt, "Understanding Tax Evasion", **Public Finance**, Cilt:31, Sayı:2, 1976, s.295-305
[295] Kirchler, Muehlbacher, Hoelzl, Webley, **a.g.e**, 2009, s.488-507

olasıdır. Çünkü çok ciddi emekler söz konusu olmadığından vergi kaçırma davranışı sonucunda yakalanmaları durumunda ödeyecekleri cezaları dikkate almazlar.[296]

Bunların dışında vergi uyumu konusu incelenirken uygulanan vergi politikaları önemli olabilmektedir. Uygulanan vergi politikaları vergi uyumunu arttırmak amacıyla uygun denetim stratejilerinin planlanması için değil aynı zamanda vergi etiği için de önemlidir. Çünkü gelir ve vergi uyumu arasında olumsuz ilişki öngörülen ve gerçekleşen gelir dağılımını da sorgulatacaktır.

5. Diğer Değişkenlere Bakış

Klasik teoriye yapılan eleştirilerin diğer bir kısmı da klasik teorinin vergi uyumunu açıklamak için bazı değişkenlerin vergi uyumu üzerindeki etkisine değinse de vergi uyumu ile iş gücü arasındaki ilişkiye yönelik herhangi bir açıklamada bulunamamasına ilişkindir. İşgücüne yönelik hiçbir açıklamada bulunmamış olması modelin sınırlı kalmasına neden olmuştur. Örneğin mükellefler vergi kaçırma davranışına başvurduklarında yakalanmazlar ise ödemedikleri vergiler onların gelirini arttırmış olacak ve bu durum iş gücü arzını etkileyecektir.[297]

Ekonomik modellerin mükelleflerin pür rasyonel varlıkları olduğunu kabul edip duygularından arındırılmış olması ve sadece ekonomik hesaplamalar üzerinden hareket ederek bireylerin vergi ödemeleri durumunda yaşayacakları haz duygusuna ya da vergi ödememeleri durumunda duyacakları vicdan azabına yer vermemesi de ekonomik modelin eksikliklerinden olarak değerlendirilip eleştiri konusu yapılmasına sebep olmuştur.[298]

Pek çok ülkede vergi oranları, vergi cezaları ve denetim oranlarının çok düşük olmasına karşın çok yüksek miktarda vergi uyumunun olması vergi uyum davranışlarının klasik modellerdeki ekonomik hesaplamalar ile açıklanmasının mümkün olmadığını ortaya koymuştur. Bu nedenle vergi uyumunun açıklanmasında pür ekonomik modellerin yeterli olmadığı anlaşılmış ve bu nedenle de günümüzde

[296] Kirchler v.d., **a.g.e.**, 2007
[297] Bayraklı, Saruç, Sağbaş, **a.g.e.**, 2004
[298] Nazmi Y. Yağanoğlu, Nilgün Serim, "Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü", **Vergi Dünyası**, 2011

artık vergi uyumunun açıklanmasında sosyal psikolojik analizlere de sıklıkla başvurulması yolu tercih edilmektedir.[299]

Klasik teoriye yönelik olarak yapılan tüm bu eleştiriler ve devamında psikolojik bazı değişkenleri ihmal etmesi durumu vergi uyumunu açıklamada sosyal-psikolojik yaklaşımın ortaya çıkmasını sağlamıştır. Özellikle son yıllarda vergi uyumu konusunda ekonomik değişkenlerden ziyade psikolojik değişkenlerin daha etkili olduğunu ortaya koyan çalışmalar ağırlıktadır.

Klasik teori için genel olarak yapılan yorumlar ve değişkenler bahsedildiği şekilde iken 2005 yılında Allingham ve Sandmo modelinin yazarlarından Sandmo tarafından literatüre genel bir bakış altında bir makale kaleme alınmış ve ekonomik değişkenlerin vergi uyumu üzerindeki etkisine ilişkin bazı önerilerde bulunulmuştur.[300] Buna göre genel olarak literatürde klasik teori için kabul edilenin aksine yüksek vergi cezaları yerine toplumsa yapıya zarar vermeyecek ölçüde ve vergi oranlarından bağımsız olarak optimal vergi cezalarının yapılandırılması vergi uyumunu arttırıcı etki yapabilecektir.[301] Öte yandan vergi oranlarının genel olarak vergi uyumu üzerinde vergi cezaları ve denetlenme sıklığına göre daha az etkisi olduğu kabul edililebilir.[302]

C. Sosyal-Psikolojik Yaklaşım (Ahlaki Duygular Teorisi/ Tutumsal Model)

Sosyal-Psikolojik modelde vergi uyumu analizinde parasal değerlerin kullanılmasının dışına çıkılarak vergi uyumunu etkileyebilecek diğer değişkenlere de yer verilmektedir.

Vergi uyumu bilmecesi, en azından kısmen, etik davranışların bireysel davranışlarda tipik olarak ihmal edilen rolünü kabul ederek de açıklanabilmektedir. Yani, bireyler her zaman standart Neo-klasik paradigmada tasvir edilen bencil, rasyonel, sadece kendi kendileri ile ilgilenen bireyler gibi davranmazlar, daha ziyade etiğin bazı temel yönlerini temel alan birçok başka faktör tarafından da motive

[299] Mehmet Tunçer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:57, Sayı:3, s. 107-128
[300] Agnar, Sandmo, "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View", **National Tax Journal**, Cilt:58, Sayı:4, 2005, s.643-663
[301] **A.e.**
[302] **A.e.**

edilirler. Bir mükellefin vergi uyum kararlarının arkasında yatan gerekçeleri etik boyutlarını araştırmadan anlayabilmek mümkün değildir.

Spesifik olarak "ahlak" kavramının bireyler arasında farklılık gösterdiğine dair doğrudan veya dolaylı olarak birçok kanıt vardır. Ahlak kavramının bu anlamda vergi uyumu üzerinde herkes açısından farklı şekilde önem derecesine sahip olduğu söylenebilir.[303]

Neo-klasik paradigma; bireyi, diğer bir deyişle vergi ölçeğine indirgeyecek olursak vergi mükelleflerini rasyonel bir birey olarak tanımlayarak daima fayda maksimizasyonu peşinde olduğunu iddia etmektedir. Bu bağlamda teori en azından bazı vergi mükelleflerinin vergi uyumunu açıklamak konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle Neo-klasik teori, etiği de içerecek şekilde genişletilerek vergi uyumunu açıklamaya daha elverişli hale getirilebilir.

Vergi kaçakçılığı ile mücadele edebilmek için tam bir uyumluluk teorisinin yakalanması gerekmektedir. Neo-klasik teori tarafından önerilen ve tutarlı olan, daha yumuşak bir vergi idaresinin önemli rolünü tanıyan daha az geleneksel bir hizmet paradigmasını içeren stratejiler bu noktada önemli olmaktadır.

Vergi uyumunu teşvik etmek için vergi idaresinin vergi mükelleflerinin etiğini kendi kararları ile aşındırabileceğinin farkında olması gerektiği üzerine kurulan yeni bir güven paradigması inşa edilmiştir. Her ne kadar vergilerin kesin ve ödenmesi gerekli olduğu söylense de vergilerden kaçınmak ve hatta kaçmak her hâlükârda mümkündür. Mükellefler için vergiler gelir düzeyini düşüren bir maliyet olduğundan daima ödenecek olan vergi rakamlarını düşürmek isterler. Bazı durumlarda da bunu başarabilirler.

Vergi kaçakçılığı; bireylerin ve firmaların yasal olarak kendileri için öngörülmüş olan vergi tutarını yasal olmayan ve kasten azaltması şeklinde tanımlanabilmektedir. Vergi kaçırma hareketleri gelirin, satışların veya zenginliğin daha az bir şekilde beyan edilmesi gibi durumlarla ortaya çıkabilmektedir. Bazı durumlarda da mükellefler beyannamelerini kasten doğru bir biçimde doldurmayarak vergi kaçırma davranışlarına sebebiyet vermektedir. Buna benzer daha çok çeşitli

[303] James Alm, Benno Torgler, "Do Ethics Matter? Tax Morality and Morality", J**ournal of Business Ethics**, Sayı:101, 2011, s.635-651

vergi kaçırma davranışı vardır.[304] Vergi kaçakçılığı ne şekilde ölçülürse ölçülsün ne kadar farklı uygulamalar olursa olsun vergi kaçakçılığının genel olarak tüm ülkelerde yaygın olduğu çoğunlukla ölçülebilmektedir.

Bahsi geçen şekillerde ortaya çıkabilecek olan ve çok geniş yelpazeyi oluşturan vergi kaçırma davranışlarının önüne geçilerek vergi uyumunun sağlanabilmesi için doğru soruyu yöneltebilmek çok önemlidir. Genellikle vergi kaçakçılığının çok yüksek olduğu belirtilerek neden bu kadar yüksek olduğu sorgulanır. Buna yönelik de vergi kaçakçılığını önleyebilmek adına çeşitli önerilerde bulunulur. Bunun yerine asıl olarak bu şartlarda neden vergi uyumunun olduğu sorgulanmalıdır. Bu şartlar denilerek de aslında vergi kaçırma durumunda öngörülen yasal düzenlemeler telaffuz edilmek istenmektedir. Çünkü genel olarak tüm ülkelerde denetlenme oranı çok düşüktür. Denetlenen gelir vergisi mükelleflerinin oranı neredeyse %1'in altında kalmaktadır.[305]

Öte yandan belgede sahtecilik yoluyla yapılmış olan vergi kaçırma davranışlarına yönelik cezalar bile vergi kaçırma yoluyla ödenmemiş olan verginin sadece belli bir kısmından oluşmaktadır.[306] Bu nedenledir ki hemen hemen tüm ekonomik vergi mükellefi davranış modelleri, gözlenenden daha fazla vergi kaçakçılığı olması gerektiği sonucuna varmaktadır.[307]

Çoğu insan çoğu zaman ödemesi gerekenden daha fazla vergi ödemektedir. Vergi mükellefleri standart Neo-klasik modellerde öngörüldüğü gibi her zaman aşırı bencil, rasyonel ve sadece kendine odaklı bir şekilde hareket etmemektedir. Çoğu zaman onu vergi ödemek için motive eden çeşitli ahlak kuralları, sosyal ve mesleki normlar davranışlarını etkilemektedir. Bir kimsenin vergi uyum davranışının etik boyutlar ihmal edilerek incelenmesi mümkün görünmemektedir.

Alligham ve Sandmo ile başlayan klasik model vergi mükelleflerinin rasyonel bir birey olduğunu açıklar ve bu rasyonel birey, vergi kaçakçılığı kumarının beklenen faydasını en üst seviyeye çıkaran ve aynı zamanda yakalanma ve cezalandırma ihtimaline karşı başarılı bir hile yapmanın riskli faydalarını tartan bir birey olarak görünür. Bu nedenle, inançların ve tercihlerin bireysel eylemin makul bir hesabını sağladığı ve bireysel davranışın bir fayda fonksiyonu kullanılarak modellenebileceği

[304] Alm, **a.g.e.**,1999
[305] Alm, Torgler, **a.g.e.**, 2011, s.635-651
[306] **A.e.**
[307] **A.e.**

dolaylı olarak kabul edilir. Başka bir deyişle, tercih ilişkisinin sosyal ve bireysel kökenleri verildiği gibi alınmaktadır.[308] Vergi uyum modelinin sadece fayda fonksiyonu üzerinde temellendirilmesi defalarca eleştirilmiştir. Çünkü matematiksel bir fayda modelinin bireylerin vergi uyum davranışlarının temel yapısını açıklamada yetersiz olduğu vurgulanmıştır.

Bireyler elde ettikleri gelirlerin tamamını vergiye tabi tuttuklarında ödedikleri vergi kadar gelirlerinden kayba uğramış olmaktadırlar. Öte yandan eğer gelirlerini tam beyan etmezler ise vergilerini eksik ödediklerinden vergi maliyetleri azalarak toplam gelirleri artmış olacaktır. Ancak burada bireylerin gelirlerini düşük beyan etmeleri nedeniyle sabit bir olasılıkta kabul edilen denetlenme ihtimali ve yakalanma durumlarında da kaçırdıkları verginin belli bir oranında ceza ödemek durumunda kalacakları hesaba katılmaktadır. Bu bağlamda da karşılaştırmalı istatistikleri anlamak çok kolaydır. Çünkü fayda fonksiyonu elde edilen gelir miktarı, beyan edilen gelir miktarı, vergi oranı, ceza oranı ve denetlenme riski üzerinde kurulduğunda denetlenme riski ve ceza oranı arttığında beyan edilen gelir miktarı da artacaktır. Bu nedenle suç ekonomisi yaklaşımı, uyumluluğun uygulamaya bağlı olduğuna dair makul bir sonuç verir. Bununla birlikte, bu yaklaşımın aynı zamanda bir bireyin vergi ödediği, ancak sadece tespit ve cezanın ekonomik sonuçları nedeniyle vergi ödediği sonucuna varmaktadır. Bu durum hükümetin denetim ve ceza oranlarını artırarak daha fazla vergi uyumunu teşvik edebileceğinin açık bir şekilde ortaya konması anlamına gelmektedir. Fakat birçok araştırmacı için vergi uyumunu sadece finansal sonuçları bazında açıklamak özellikle de uygulama anlamında açıklamak doğru değildir.[309] Çünkü kişilerin beyan etmiş oldukları gelir vergisi beyannamelerinin vergi incelemesine tabi tutulma oranı hemen hemen her ülkede oldukça düşüktür.[310] Gelir vergisi beyannamelerinin incelenme oranı neredeyse %1 in altındadır.[311] Benzer şekilde kaçakçılık niteliğindeki vergi kaçırma davranışlarına bile verilen ceza, nadiren ödenmeyen vergilerin miktarını aşar ve bu cezalar nadiren uygulanır; hileli olmayan kaçırma olayına ilişkin medeni cezalar ise çok daha küçüktür.

---

[308] Alm, **a.g.e.**,1999

[309] Michael J. Graetz, Louis Wilde, "The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy", **National Tax Journal**, Cilt:38, Sayı:3, 1985

[310] **A.e.**

[311] **A.e.**

Vergi kaçırmanın pür ekonomik analizi, rasyonel bireylerin çoğunun ya kaynakta kesintiye (stopaja) tabi olmayan gelirlerini düşük beyan etmesini ya da bağımsız doğrulama işlemine tabi tutulmayan durumlarda zarar indirimlerine başvurmalarını önermektedir, çünkü böyle bir hilenin yakalanması ve cezalandırılması muhtemel değildir. Tabii ki bu durumda temel ekonomik model vergi uyumunu açıklama konusunda yetersiz kalmaktadır. Çünkü vergi uyumunu açıklamak için doğru soruyu sormak önemlidir ve doğru soru "neden mükellefler vergi kaçırır?" değil "neden mükellefler vergi öder?" şeklinde olmalıdır.[312] Bu görüş vergi uyumunun başka bazı faktörler tarafından da etkilendiğini önermektedir.[313]

Yukarıda bahsi geçen perspektiften bakıldığında vergi uyumunun kapsamı genişlemektedir. İlk genişletme yönü modeli daha gerçekçi hale getirebilmek için bireysel işgücü kararı, çalışılacak sektörün belirlenmesi, vergiler ile karşılanan kamu harcamaları sonucunda ortaya çıkan kamusal mal ve hizmetlerin toplum tarafından algılanması, dürüstlük vb. ahlaki kurallara bakış açısı gibi faktörlerin de vergi uyumunu etkileyen değişken olarak modele eklenmesi yönündedir.[314] Bu uzantılar teorik analizleri oldukça karmaşık hale getirir ve genellikle net analitik sonuçları imkânsız kılar.

Bahsedilen ilave değişkenler aynı zamanda ekonomik modelin temel ve sınırlayıcı sonucunu da korur: bireyler, yalnızca vergi kaçırma olayının finansal teşviklerine odaklanır ve bireyler yalnızca tespit ve cezadan korktukları için vergi öderler.[315] Buna ilave olarak yeni değişkenlerin de vergi uyum kararlarında etkili olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergi uyum kararlarının doğru algılanabilmesi için gerekli değişkenlerin alanını genişleten diğer yönler etik kuralların uyum kararındaki rolü ile ilgilidir. Birçok çalışma, diğer sosyal bilimler tarafından açıkça ortaya konulan davranışın bazı yönlerini tanıtarak bireysel tercihlerin temel modelini genişletmiştir. Bu yönler davranışsal maliye alanında da tartışılmaktadır.

Örneğin, bir sosyal norm, başkaları tarafından benzer şekilde değerlendirilen ve bu nedenle kısmen sosyal onay veya onaylama ile sürdürülen bir davranış biçimini

[312] Alm, Torgler, **a.g.e.**, 2011, s.635-651
[313] **A.e.**
[314] **A.e.**
[315] **A.e.**

temsil eder. Vergi konusunda da toplumda yer alan normlar kişinin vergi uyum davranışını doğaldır ki doğrudan etkileyecektir.

Bosco ve Mittone (1997), vergi mükelleflerinin yalnızca kendi refahlarıyla ilgilenmekle kalmayıp aynı zamanda genel refah ile de ilgilendiklerini vurgulayarak sosyal refah için özgecil bir yaklaşım benimsemektedir.[316]

Başka bir teori ise Kant'ın ahlak tanımına ilişkindir. Sahte bir beyanname, vergi mükellefinin kendi imajında bir endişe, suçluluk veya düşüşe neden olacaktır.[317]

Kurumsallaşma düzeyi ve suçluluk duygusu aslında klasik teorik modelde yer alan vergi uyumunun fayda analizi ile doğrudan ilgilidir. Vergi mükellefleri beyannamelerinde gelirlerini düşük beyan ettiklerinde suçluluk duyarlar ve hatta yakalandıklarında da utanç duyarlar.[318]

Gordon (1989) standart modeli biraz daha düzenler ve ayrıca modelin içerisine vergi kaçırmanın manevi maliyetini ekler ve vergi mükelleflerinin vergi kaçırmanın faydasını ve maliyetini hesaplamasını önerir.[319]

Özet olarak etik boyutlar vergi uyum kararlarında etkindir. Ayrıca devletin politikaları da bu noktada etik boyutları etkileyerek vergi uyumuna katkı sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.

Ampirik çalışmalar için ciddi kısıtlamalar olsa da ampirik çalışmalar, bireylerin vergi uyumu konusunda davranışları hakkında fikir verebilmektedir. Örneğin yüksek denetim oranlarının caydırıcılık etkisinin vergi uyumundaki azalan önemi ampirik çalışmalar aracılığı ile anlaşılmaktadır. Öte yandan ampirik çalışmalarda verilen bilgilerin güvenilir olmaması en önemli eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bireylerin ampirik çalışmalardaki sorulara cevap verirken hile yaptıklarını gizlemeleri için çok geçerli sebepleri vardır. Ayrıca yine vergi mükellefleri, ilgi dönemlerde tam olarak gelirlerini beyan edip etmediklerini de net bir şekilde hatırlayamayabilir. Öte yanda daha yüksek bir para cezasının marjinal olarak

---

316 Luigi Bosco, Luigi Mittone, "Tax Evasion and Moral Constraints: Some Experimental Evidence",**Kykloes**, Cilt:50, Sayı:3, 1997, s.297-324

317 Jean-Jacques Laffont, "Macroeconomic Constraints, Economic Efficiency and Ethics: An Introduction to Kantian Economics", **Economica**, Cilt:42, Sayı:168, 1975, s.37

318 Brian Erard, Jonathan Feinstein, "Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game", **RAND Journal of Economics**, Cilt:25, Sayı:1, 1994, s.1-19

319 James P. P. Gordon, "Individual Morality and Reputation Costs as Deterrents to Tax Evasion", **European Economic Review**, Cilt:33, Sayı:4, 1989, s.797-805

daha fazla uyuma yol açtığına dair bazı deneysel kanıtlar vardır ve aynı zamanda denetim oranlarının içsel olduğuna dair güçlü kanıtlar da mevcuttur.

Ayrıca ampirik çalışmaların çoğunda vergi mükelleflerinin ahlak düzeylerinin vergi uyum kararlarında çok önemli rol oynadığı ortaya koyulmuştur. Bulundukları arkadaş çevresi vb. içerisinde vergi uyumunun ahlaki açıdan önemli olarak görülmesi diğer vergi mükelleflerinin de vergi uyumunun artmasına sebep olabilmektedir.

Bazı durumlarda da mükellefler devletin adil bir şekilde hizmet verdiğini düşünmemelerinden dolayı vergi ödemelerinden kaçınabilmektedir. Bazı çalışmalarda ise demokrasi ile yönetilme durumunun da vergi uyum kararlarında önemli olduğu ortaya koyulmuştur. Bu noktada vergi ahlakı kayıt dışı ekonominin engellenebilmesi adına önem arz etmektedir. Alm ve Torgler tarafından ahlakın vergi uyum kararlarında çok önemli olduğu belirtilerek vergi uyum teorisine ahlak kavramının da entegre edilmesi sonucunda bir model yapılması önerilmiştir.[320]

Bu minvalde klasik teorinin önerdiği hali ile denetimler ve ceza vergi uyum kararlarında çok önemlidir ancak ayrıca diğer bazı önemli faktörlerin de etkili olduğu kaçınılmaz bir sonuçtur.

1. Genel

Psikolojik modellerin genel çıkış noktası açıklandıktan sonra psikolojik modellerin detayına ve bu konuda yapılan çalışmalara değinmekte fayda vardır. Psikolojik model vergi uyumu modellerinde etik ve sosyal dinamiklerin ihmal edildiğini bu nedenle de psikolojik, sosyolojik ve ekonomik yaklaşımların ele alınarak multi-disipliner yöntemin uygulanmasını öngörmektedir.[321]

Psikolojik modellerde vergi yükümlüsü klasik modeldekinin aksine sadece rasyonel hareket eden bir birey değildir aynı zamanda ahlaki tutumlar gösteren bir yapıdadır.[322] Sosyal-psikolojik yaklaşımın temelde araştırdığı husus, insanların düşük denetim ihtimali ve düşük vergi cezalarına rağmen neden vergi ödediğidir. Vergi uyumu üzerinde klasik modeller çeşitli değişkenleri açıklarken bahsedilen soru

[320] Alm, Torgler, **a.g.e.**,2011
[321] Torgler, **a.g.e.**, 2007, s.64
[322] Benno Torgler, "Tax Morale and Institutions, Center for Research in Economics", **Management and the Arts**, Working Paper, 2003

yıllarca hiç konuşulmamıştır. [323] Klasik modellerde her zaman mükelleflerin neden vergi kaçırdığı ve bunun önlenebilmesi için neler yapılması gerektiği tartışılmıştır. Ancak hiçbir zaman mükelleflerin neden vergi ödediği ve vergi kaçırmalarının değil de vergi ödemelerinin arkasında yatan gerekçeler tartışılmamıştır.

Sosyal-psikolojik yaklaşımlar klasik model varsayımlarını hemen reddetmez, bu varsayımların üzerine diğer sosyolojik, psikolojik ve ekonomik değişkenleri de ekleyerek bir sentez halinde vergi uyumunu açıklama çabası gösterir.[324]

Bu bakımdan vergi uyum konusu incelenirken temelde vergi uyumunu etkileyen iki tür temel değişken grubu olduğu söylenebilir.[325] Bunlardan ilki klasik teoriden çıkan ekonomik değişkenlerdir ve gelir, ceza miktarı, vergi oranı, denetlenme sıklığıdır. Diğeri ise ekonomik olmayan değişkenlerdir ve sosyal-psikolojik birçok alt dalı olan değişkenler grubundan oluşur. Vergiye karşı olan tutumları ve bireylerin sosyal psikolojik durumlarını da dikkate alan ekonomik olmayan değişkenler grubunu bu bölümde incelemek yerinde olacaktır.

Vergi uyumunu etkileyen pek çok ekonomik olmayan faktörler vardır. Ekonomik analiz çerçevesi altında vergi uyum davranışını açıklamak için bu ekonomik olmayan değişkenleri içeren birçok çalışma yapılmıştır.[326] Bu ekonomik olmayan faktörler kamu harcamaları için yapılacak ödemeler konusunda gönülsüzlük, vergi ahlakı, vergi bilgisi vb. gibi alt değişkenlerden oluşabilmektedir. Ekonomik olmayan değişkenlerin vergi uyumu konusunda etkilerini inceleme alanında çeşitli sınırlar olduğu için birkaç ekonomik olmayan değişkene odaklanılarak çalışmalar yürütülmektedir.[327]

Ekonomik olmayan değişkenler vergi uyumunu etkileme konusunda çok önemli bir dereceye sahip olmasına rağmen iki veya daha fazla ülkeyi kendi iç mevzuatlarında yer alan vergi mahremiyeti nedeniyle ortaya çıkan bilgiye ulaşım kısıtlaması sonucu karşılaştırmak pek mümkün görünmemektedir.[328] Bu nedenle vergi

---

[323] Diego Lubian, Luca Zarri, "Happiness and Tax Morale: An Empirical Analysis", **Working Paper Series Department of Economics University of Verona**, Sayı:4, 2011, s. 1-39
[324] Torgler, **a.g.e.**, 2007, s.65
[325] Nicoleta Barbuta-Mişu, "A Review of Factors For Tax Compliance", **Economics and Applied Informatics Journal**, Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati, 2011, s.69-76
[326] Alm, Sanchez, de Juan, **a.g.e.**, 1995
[327] **A.e.**
[328] Barbuta-Mişu**, a.g.e.**,1995

uyumunu etkileyen ekonomik olmayan faktörlerin ülkeler bazında karşılaştırılması konusunda sadece bir tane ekonomik olmayan değişken yönünden karşılaştırma yapılabilmektedir. O değişken de vergi bilgilendirme politikasıdır.[329]

Bu kapsamda sosyal-psikolojik yaklaşımın müellifleri bazında öne çıkan modellerini incelemek yerinde olacaktır.

İnsan psikolojisi ile ekonomi arasındaki ilişkilerin incelenmesi çalışmalarının artması ile Alman Maliyecisi Schmölders (1959) vergi uyum literatürüne mali psikoloji kavramını getirmiş ve vergi etiği alanında öncü çalışmalara imza atmıştır.[330]

Vergi uyum modelini açıklayan klasik teorinin devamında psikoloji ile ekonomi arasında ilişkiler kurulması ve bu bakımdan takip eden çalışmaların diğer değişkenlere odaklanması ile pek çok araştırmacı tarafından vergi uyumunu etkileyen pek çok farklı değişkene ulaşılmıştır. Akerlof (1980)[331] vergi uyum modeli üzerinde sosyal geleneklerin etkisine değinmiş; Lewis (1982)[332] vergi uyum modeline tutumları ilave etmiş, Gordon (1989)[333] ise vergi uyum modeline sosyal normları eklemiştir.

Vergi uyumu alanında sosyal-psikolojik teorinin ortaya çıkıp etkili olmasında psikoloji konusunda yapılan araştırmaların ekonomik davranışlar üzerine etkisinin incelenmesi oldukça etkili olmuştur. Bu alanda Macaulay (1963) tarafından etik/ahlaki normlar üzerine yapılan çalışma sosyal-psikolojik teorinin gelişmesine öncülük etmiştir. Macaulay yapmış olduğu çalışmayı bireylerin dürüst davranacakları varsayımı üzerinden yürütmüş ve bireylerin dürüst davranışları sonucunda gelecekte ödüllendirileceklerine inandıklarını, dürüst davranmadıkları durumunda ise cezalandırılma korkusu yaşayacaklarına vurgu yapmıştır.[334]

Bu çalışmada bir nevi vergi uyumunun temelinde yatan etkenin dürüstlük olduğu açıklanmıştır. Bireyler dürüst davranarak vergi uyum davranışı gösterirler ve böylece ödüllendirileceklerine inanırlar. Bu ödüllendirme mutlaka parasal olarak

---

329 **A.e.**

330 Gary Anderson McGill, "The Cpa's Role in Income Tax Compliance: An Empirical Study of Variability in Recommending Aggressive Tax Positions", Basılmamış **Doktora Tezi**, 1988

331 George Akerlof, "A Theory of Social Custom, of which Unemployment may be One Consequence", **The Quarterly Journal of Economics**, Cilt:94, Sayı:4, 1980, s.749-775

332 Alan Lewis, "Attitudes to Public Expenditure and Their Relationship to Voting Preferences" **Political Studies Association**, 1982

333 James P. P. Gordon, **a.g.e.**, s.797-805

334 Stewart Macaulay, "Non-Contractual Relations in Business: A Preliminary Study", **American Sociological Review**, Sayı:28, 1963, s.55-67

düşünülmemelidir. Sosyal ve psikolojik diğer değişkenlerin bireylerin lehine gelişmesi de bireyler için bir ödüllendirme olarak düşünülebilir. Öte yandan dürüst davranmadıklarında cezalandırılacaklarını düşünmeleri de onların vergi uyum davranışı göstermesine katkıda bulunacaktır. Vergi kaçırmaları durumunda karşılaşacakları vergi cezaları ve diğer toplumsal baskı ve psikolojik baskı onların vergi uyum davranışı göstermelerini teşvik etmektedir.

Schwartz ve Orleans tarafından yapılan ampirik çalışmada da cezaların ve vergi etiğinin vergi uyumu üzerindeki etkisi incelenmiş ve vergi etiğinin cezalardan daha etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.[335]

Vogel de vergi uyumunu açıklamak için bir model geliştirmiştir. Vogel'e göre vergi kaçırmanın 3 temel belirleyicisi vardır ve şunlardır: i) değişim göstergesi ii) sosyal uyum göstergesi iii) illegal fırsat göstergesi.[336]

Değişim göstergesi vergi yükümlülerinin vermiş olduğu vergiler ile temin etmiş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin karşılaştırmasını yapar.[337] Gündelik hayattan da örnekler vereceğimiz bu durumu benimseyen bir kişi kamu hizmetlerinden faydalanmadığını öne sürerek geliri arttığı durumda vergi ödemesinin kendisine bir getirisinin olmadığını düşünerek vergi kaçakçılığına başvurabilir. Eğitim örneğinden hareket edecek olursak gelir düzeyi düşük olan ailelerin çocukları genel olarak devlet okullarını tercih eder ve dolaysıyla bu tip ailelerde yer alan aile bireylerinin gelirlerinin vergiye ayrılması karşılığında eğitim hizmeti alındığının düşünülmesi vergiye direnç göstermelerine engel olur.

Öte yandan gelir düzeyi yüksek olan ailelerin çocukları genel olarak özel okullarda eğitim görmekte ve bu eğitim bedeli de ailelerinin kendileri tarafından karşılanmaktadır. Gelir düzeyi yüksek olan bu tip ailelerin aile bireyleri Türk Vergi sistemindeki artan oranlılık kuralı nedeniyle düşük gelir grubunda yer alan aile bireylerine göre daha fazla vergiye tabi olmaktadır. Bu tip aileler diğer gruba göre yüksek vergi ödeme durumunda iken kamu hizmetinden de faydalanmamaktadır. İşte bu zıt durumun yüksek gelir grubunda bulunup daha çok vergi ödemeye tabi olan ancak aynı zamanda kamu hizmetlerinden faydalanmayan grubun vergi ödemeye

[335] Schwartz, Orleans, **a.g.e.**, s.274
[336] J. Vogel, "Taxation and Public Opinion in Sweden : An Interpretation of Recent Survey Data", **National Tax Journal**, Cilt:27, Sayı:4, 1974, s.499-513
[337] Saruç, **a.g.e**., 2015, s.55

direnç göstererek vergi kaçakçılığına başvurması sonucunu doğuracağı hesap edilmektedir.

"Sosyal uyum, sosyal sınıf ve vergi sistemi hakkında bilgiye atıfta bulunur. Bu gösterge, vergi düzenlemeleri ile ilgili farkındalık, kamu görevinde çalışmak gibi faktörleri kapsar."[338] Vergi ödeme bilincinin olması da kişilerin vergiye uyum gösterme düzeyini ciddi derecede etkilemektedir. Buna göre eğitim düzeyi, meslek durumu gibi kriterler de vergi ödeme sorumluluğunu etkileyerek vergi uyumu düzeyini yükseltmektedir.

"İllegal fırsat göstergesine göre serbest meslek sahipleri ve gelir vergileri kaynakta kesilmeyen mükellefler, yüksek vergi kaçırma fırsatına sahiptir ve vergi kaçıranlar ile yakın sosyal ve mesleki ilişkinin de vergi kaçırma üzerinde etkisi vardır."[339] Hatta kurumlar vergisi mükelleflerinin ücretler üzerinden kesinti yoluyla aldığı ve vergi otoritesine ödemekle yükümlü oldukları vergi tutarları konusunda da vergi kaçakçılığına başvurmuş oldukları çok olağandır.

Kaynakta kesinti yoluyla (stopaj) vergi ödemeye tabi olan mükellefler vergilerini her hâlükârda tam ödemek zorunda olup, bu tip mükelleflerin bizatihi kendi istekleri doğrultusunda vergi kaçırması mümkün görünmemektedir. Öte yandan beyan yoluyla ödenen vergilerde kişilerin gelirini az beyan etme yoluna başvurarak vergi kaçırma yolunu tercih etmesi daha mümkün görünmektedir. Beyan yoluyla vergi ödemesi yapan mükellefler bir şekilde gelirini daha az beyan etme yolunu bulmaktadır.

Anlaşılacağı üzere vergi uyum modelleri için pek çok çalışma yapılmış ve vergi uyum konusunda vergi uyumunu etkileyen pek çok sosyal ve psikolojik değişken ortaya atılmıştır. Bu çalışmalar içerisinde Song ve Yarbrough (1978) tarafından yapılan çalışma diğerlerine de öncülük eden bir çalışma olması bakımından hayati önem taşımaktadır.[340] Song ve Yarbrough bireylerin vergiye gönüllü uyum göstermeleri içi 3 temel etken olduğunu ifade etmektedir ve şunlardır:

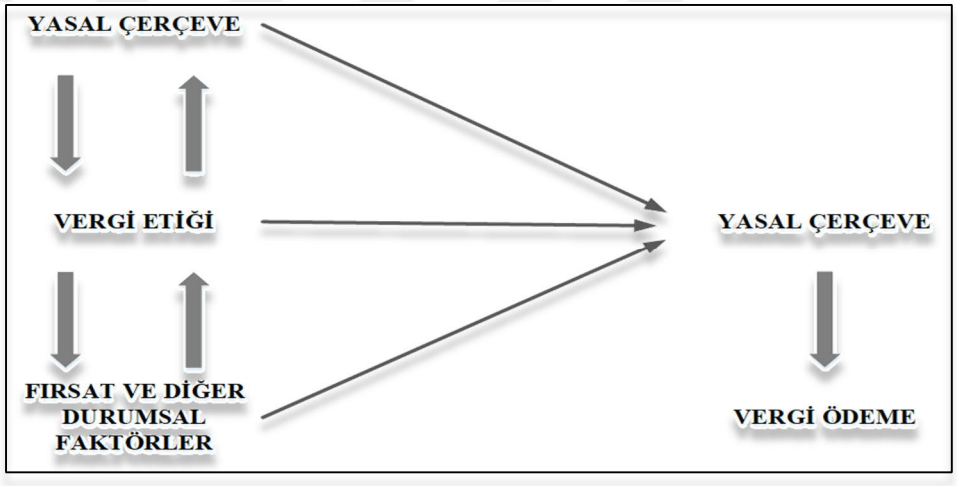
- ✓ Vergi mevzuatını da içerecek şekilde tüm yasal çerçeve; yasal çerçeve, yasaların meşru olması ve yasaların uygulanırken ne kadar etkin

[338] **A.e.**
[339] **A.e.**
[340] Young-dahl Song, Tinsley E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", **American Society for Public Administratio**n, Cilt:38, Sayı:5, 1978, s.442-452

uygulanabildiği ile alakalıdır. Ayrıca vatandaşların bu yasal çerçeveyi anlamış olması ve akabinde bu mevzuatı kabul etmiş ve son olarak da gönüllü olarak uygulayabiliyor olması önemlidir.[341]

- ✓ Vergi mükelleflerinin vergi etiği; vatandaşların bir vergi yükümlüsü olarak devlet ile ilişkilerinde sergiledikleri tutum ve davranış normlarının bütünü önem taşımaktadır.[342]
- ✓ Belirli bir yer ve yine belirli bir zamanda ortaya çıkan diğer önemli faktörler; vergiye uyumu kolaylaştıran ya da vergi kaçakçılığını ortaya çıkaran diğer faktörler ise gelir seviyesi, istihdam oranı ve diğer vergi yönetimine ilişkin etkenlerden oluşmaktadır ve vergi uyum sürecinde önem arz etmektedir.[343]

Şekil 2.3: Vergi Uyumu Davranışının Basit Modeli



Kaynakça: Young-dah Song, Tinsley E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", **Public Administration Review**, Cilt:38, Sayı:5, 1978, s.444

Sosyal-psikolojik yaklaşımın en basit hali Spicer tarafından 1986 yılında yapılan çalışma ile ortaya konulmuştur. Spicer, Allingham ve Sandmo modelinin içerisine psikolojik unsurları da katarak bu modele psişik maliyeti de eklemiştir.[344] Yani vergi mükellefleri vergi kaçırma kararlarını verirken sadece vergi oranı, vergi

[341] **A.e.**
[342] **A.e.**
[343] **A.e.**
[344] John Cullis, Philip Jones, Amal Soliman, "Spite Effects in Tax Evasion Experiments", **The Journal of Socio-Economics**, Cilt:41, Sayı:4, 2012, s.418-423

cezaları ve yakalanma ihtimali gibi değişkenleri göz önüne almamakta aynı zamanda psikolojik maliyetleri de hesaba katmaktadır.

Diğer bir önemli sosyal-psikolojik model olarak karşımıza Grasmick ve Bursik (1990)[345] çalışması çıkmaktadır. Bu çalışmada vergi kaçırmayı engelleyici nitelikteki caydırıcı faktörler 3 gruba ayrılmaktadır. Buna göre; i) yasal yaptırımlar: bu grupta devletin uyguladığı cezalar ve yasal yaptırımlar yer almaktadır. ii)sosyal yaptırımlar: bireyin bulunduğu sosyal gruptaki normlara uygun davranmadığı durumda karşılaşacağı utanma, saygınlık kaybı gibi sosyal yaptırımlardan oluşmaktadır. iii)suçluluk duygusu: bu kısım ise kişinin vicdanı ile alakalıdır ve vergi kaçırması durumunda suç işlediğine dair bir algısı oluşacağından suçluluk duygusuna kapılmaktadır ve vicdan muhakemesine girebilmektedir.

Klasik ekonomik modellerde de yaptırımlardan ve cezalardan bahsedilerek bu iki değişkenin etkisi incelenmektedir ancak klasik ekonomik modellerde dikkate alınan yaptırımlar çoğunlukla sadece yasalarda yer alan yaptırımlardır. Bunun dışında mükelleflerin birey olmasından dolayı oluşabilecek sosyal ayıplama, vicdan azabı, vergisini tam olarak ödemekten gelen tatmin gibi psikolojik yaptırımlar dikkate alınmamaktadır. Grasmick ve Bursik de daha çok kişinin psikolojisini etkileyen yaptırımlardan bahsetmektedir.

Grasmick ve Bursik öncelikle devletin yasal yaptırımlarından bahsetmektedir ve buradaki düşünceleri neredeyse klasik ekonomik model ile aynı yöndedir. Öte yandan ikici sırada bahsedilen yaptırımlar ise kişinin bulunduğu çevrede vergi kaçırmanın algılanması ve hatta yakın çevresi tarafından buna bağlanan yaptırımlar ile alakalıdır. Kişinin yakın ilişki içerisinde bulunduğu ve gündelik hayatta fikirlerinden etkilendiği ve buna göre hareket ettiği bir sosyal çevre bulunmaktadır. Bu grubun vergiyi algılama düzeyi kişinin vergi uyum davranışına karar vermesi konusunda önem kazanmaktadır. Vergiyi algılama düzeyinden daha çok vergi kaçakçılığına bakış açısı da önemli olabilmektedir. Gerçekten de bu grup içerinde vergi kaçakçılığı ayıplanan ve kabul edilmeyen bir davranış olarak görülüyorsa, kişinin tüm diğer şartları uygun olsa bile sosyal çevresinden dışlanma korkusu ağır basacak ve mükellef vergiye uyum gösterecektir. İşte bu nokta psikolojik etkenlerin klasik ekonomik

[345] Harold G. Grasmick, Robert J. Bursik Jr., "Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model", **Law and Society Review**, Cilt:24, Sayı:3, 1990, s.837-862

modelde sözü edilen maddi etkenlerden daha öne çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Grasmick ve Bursik üçüncü olarak da kişinin kendi kendine olan yaptırımından yani vicdan düzeyinden bahsetmektedir. Bu değişken tabii ki kişiden kişiye ve karakterine göre değişiklik gösterecektir. Eğer kişi devletine tam bağlı ve güven duygusu içerisinde ise kaçırdığı vergi nedeniyle devletini zarara uğrattığını düşünerek vicdan azabı çekecek ve bu nedenle vergiye uyumlu bir davranış sergileyecektir. Vicdan etkeninin oluşmasında kişinin dinsel inancı da etkili olabilmektedir. Başkasının hakkına girmesinin daha sonra kendisine döneceği gibi bir ahiret inancı var ise vergi kaçırma kararını alırken bu tip düşünceler de etkili olacaktır.

Alm, Sanchez ve De Juan yapmış olduğu çalışmada vergi cezaları ve denetim sıklığını içeren caydırma politikalarının vergi uyumu konusunda başlangıçta etkili olduğunu fakat ileriki dönemler için vergi uyumu konusunda iyi bir bitiş noktası olmayacağını açıklamıştır.[346] Öte yandan mükellef odaklı vergi yönetim anlayışı vergi etiğini ve dolayısıyla vergi uyumunu artırabilir. Bu nedenle demokratik ülkelerin vergi uyumunu artırmak adına cezaları ve denetim sıklığını içeren caydırma politikalarını tercih etmek yerine mükellef odaklı ve mükellefi teşvik edici yöntemleri seçmesi yerinde olacaktır.

Sosyal-psikolojik çalışmalar Daniel Kahneman tarafından da devam ettirilmiştir. Kahneman da ekonomik davranışların açıklanmasında farklı teorik modelleri ortaya koyan bir isimdir. Daniel Kahneman 2002 yılında Nobel İktisat Ödülünü kazanmıştır ve böylece psikoloji ile iktisat arasındaki ilişki yeniden önem kazanmıştır.

Daniel Kahneman, bireylerin riskli durumlarda Neo-Klasik iktisatın öngördüğü gibi her zaman rasyonel bir birey gibi davranarak karar vermediklerini ortaya koymuştur.[347] Bireylerin ekonomik kararlarında psikolojik değişkenlerin ve çeşitli diğer süreçlerin de etkili olduğu vurgulanmıştır. Bu öngörüler de Klasik Modelin vergi uyum teorisine ilişkin bireylerin homoeconomicus gibi davranarak risk analizi yapacakları söylemini yıkmaktadır.

[346] Alm, Sanchez, de Juan, **a.g.e.**,1995
[347] Kahneman, Tversky, **a.g.e.**,1979, s.91-263

Daniel Kahneman 2011'de insanların düşünce yapısı ve karar alışına ilişkin durumları Sistem 1 ve Sistem 2 şeklinde "Thinking, Fast and Slow" isimli kitabında açıklamştır.[348] Sistem 1; içgüdüsel olarak doğrudan bildiğimiz ve herhangi bir düşünme sistemine gerek kalmadan cevaplandırdığımız konulardır. Sistem 2 ise düşünerek çözümleyebildiğimiz örneklerdir. Matematiksel işlemler için sistem 2 işletilmektedir. Sistem 1 ile alınan kararlar hayatı kolaylaştırsa da pek çok hata yapılmasına neden olabilmektedir. Sistem 1'deki insanın içgüdüsel tercihleri ile Sistem 2'deki rasyonel insanın tercihleri arasında büyük farklılıklar var ise rasyonel bireyin tercihleri dışında gerçek tercihlerin ekonomide dikkate alınması vurgulanmaktadır.[349]

Vergi uyumu konusuna ilişkin klasik teoride caydırma politikalarının yani vergi cezaları ve denetim sıklığının artması durumunda vergi uyumunun da artacağı yönünde bulgular vardı. Ancak sosyal-psikolojik modeller ile caydırma politikalarının vergi uyumu üzerinde etkili olmadığı hatta bazı durumlarda dışlayıcı etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yani denetim sıklığı ve vergi cezaları artsa bile vergi kaçırma davranışına başvurulabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Hatta aşırı caydırma politikası vergi yükümlüsünün içsel motivasyonunu azaltıp dışlayıcı (crowding-out effect) bir etki ortaya çıkararak vergi kaçırma davranışlarını artırabilir.[350]

Vergi kaçırmayı önlemek amacıyla çeşitli değişkenleri inceleyen Murphy de klasik modelde yer almayan eşitlik ve adalet gibi sosyal problemlerin göz önüne alınarak mükelleflerin vergi ödememeleri sonucunda toplum içinde itibarlarının zedelenmesi konusunun da önemli olduğunu ve bu tip hislerin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyebileceğini belirtmiştir.[351]

2. Sosyal-Psikolojik Model Değişkenleri

Bu bölüme kadar vergi uyumu konusunda sosyal-psikolojik modelin gelişimi ve bu anlamda gerçekleştirilen bazı temel çalışmalara değinildi. Sosyal-psikolojik modeller ile vergi uyumu kapsamında klasik teorinin ortaya atmış olduğu ve vergi uyumunu etkilediğini açıkladığı vergi oranı, ceza miktarı, denetlenme sıklığı ve gelir

[348] Daniel Kahneman, **Thinking, Fast and Slow**, Macmillan, 2011
[349] **A.e.**
[350] S.Bruno Frey, "Deterrence and Tax Morale in the European Union", **European Review**, Cilt: 11, Sayı:3,2003, s.385-406
[351] Jeffrie G. Murphy, "The Unhappy Immoralist", **Journal of Social Philosophy**, 2004

miktarı dışında diğer sosyal-psikolojik etkenlerin de vergi uyumu üzerinde etkili olduğu hatta bazı durumlarda ekonomik değişkenlerden daha etkili olduğu ortaya konulmuştur. Bu bakımdan sosyal-psikolojik modellerin sonuçlarına göre ekonomik değişkenler dışında vergi uyumu konusunda etkili olan diğer sosyal-psikoloji değişkenlerin neler olduğunu ve vergi uyumunu ne yönde etkilediğini açıklamak bu anlamda yerinde olacaktır.

a. Vergilere Karşı Tutumlar

Tutumlar, bireylerin nesnelere karşı olumlu ve olumsuz değerlendirmelerini içerir. Tutumların bireylerin ilgili nesnelere karşı hareketlerine etki ettiği kabul edilmektedir. Örneğin vergi kaçakçılığına olumlu bir tutum sergileyen vergi mükellefinin olumsuz tutum sergileyen vergi mükellefine göre daha az uyum gösterdiği söylenebilir.[352]

Weigel, Hessing and Elffers (1987) tarafından geliştirilen vergi kaçakçılığı davranış modeli, vergi kaçakçılığının varlığına ilişkin tutumlar ve ahlaki tutumlar dahil olmak üzere, vergi uyumu öncelikleri olarak sosyal ve psikolojik koşulları dikkate alır.[353]

Vergi uyumu konusunda yapılan çalışmalar çok önemlidir ancak bir kısmı mükelleflerin kendi kendilerini raporlayabileceklerine ilişkin tutumları ile kendi kendini raporlayabilmeleri arasındaki zayıf ilişkiyi ortaya çıkarmıştır.

Para cezalarına çarptırılmış vergi kaçakçılarından ve dürüst mükelleflerden toplanan veriler tutumların genel olarak vergi kaçakçılığına yönelik kendi kendini rapor eden tutum sergileyecekleri yönünde olmakla birlikte fiilen gerçekleştirilen durum bu şekilde olmamaktadır. Bununla birlikte kendi kendine bildirilen vergi uyumsuzluğu ile tutumlar arasındaki korelasyon oldukça önemli ancak zayıftır.[354]

Tutumlar vergi otoritesinin gücü ve vergi idaresine güven boyutları için ile iç içe geçmiştir. Bir yandan olumlu tutum yetkililere güvenmeye katkıda bulunacak ve bunun sonucunda gönüllü vergi uyumunu artıracaktır. Öte yandan, yetkililere yönelik tutum, iktidarın yardımsever veya kötü niyetli olarak kullanılmasının yorumlanması

[352] Kirchler, v.d., **a.g.e.**,2008
[353] Henk Elffers, Russell H. Weigel, Dick J. Hessing, "The Consequences of Different Strategies for Measuring Tax Evasion Behavior", **Journal of Economic Psychology**, Cilt:8, Sayı:3, 1987, s.311-337
[354] Lewis, **a.g.e.**, 1982

ile ilgili olarak değişebilecektir. Yani iktidar kullanımı ne yönde ise mükelleflerin algısı buna göre oluşacak ve eğer mükelleflerin algısı iktidar kullanımının iyi olarak yorumlanması yönünde ise vergiye uyum düşüncesi geliştirilecek ve vergi yetkililerine güven artarak gönüllü vergi uyumu sağlanmış olacaktır.[355]

Denklem şu şekilde ilerlemelidir: öncelikle güç yorumlanmalıdır. Gücü yorumlarken gücü elinde tutan iktidarın politikaları incelenmelidir. Eğer bu politikalar yardımsever politikalar ise mükelleflerin tutumu buna yönelik gelişecek yani olumlu yönde gelişme gösterecek ve dolayısıyla vergilerin toplanmasında ve vergilerin yasal dayanağının oluşturulmasında görevli olan yetkililere güven artarak gönüllü vergi uyumu artacaktır.[356] Öte yandan gücü elinde tutan iktidarın politikaları kötü niyetli politikalar ve kayırmacı politikalar olarak algılanırsa mükelleflerin algısı bu yönde oluşacak ve yetkililere olan tutum da güvensizlik üzerine kurulacaktır.[357] Böyle bir durumda da baskı ve zorlama ile vergilerin toplanması ve daha karmaşık ve zorlama üzerine kurulmuş bir vergi sistemine dönülmesi söz konusu olacaktır. Gönüllü vergi uyumundan da bahsetmek söz konusu olmayacaktır. Bu yüzden tutumlar özellikle güven boyutu için çok önemlidir.

Ayrıca genel olarak vergi tutumu, toplanan paranın algılanan kullanımına da bağlıdır ve tabii ki kullanım yerlerinin doğru ve düzgün bir biçimde açıklanarak kamunun bilgilendirilmesi de önemli bir etkiye sahip olacaktır.

b. Kişisel, Sosyal ve Ulusal Normlar

Tutumların yanı sıra normlar da vergi uyumu konusunda etkili olabilmektedir. Kişilerin niyetleri ayrıca sübjektif normlardan da etkilenmektedir.[358]

Normlar, kişisel düzeyde, sosyal düzeyde ve ulusal düzeyde olmak üzere 3 farklı şekilde sıralanabilir.[359]

- ✓ *Kişi düzeyindeki normlar*, kişinin nasıl davranacağına ilişkin içsel düzeyde standartlar belirlemektedir. Bireysel normlar ahlaki akıl

[355] Kirchler, v.d., **a.g.e.**,2008
[356] **A.e.**
[357] **A.e.**
[358] Icek Ajzen, "The Theory of Planned Behavior", **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, Cilt:50, 1991, s.179-211
[359] Kirchler, v.d., **a.g.e.**,2008

yürütme, otoriterizm ve Machiavellianizm, egoizm, norm bağımlılığı ve değerler ile ilgilidir.[360]

- ✓ *Sosyal normlar* ise vergi kaçakçılığının bir grup üzerindeki yaygınlığı veya kabulü ile ilgilidir.[361] Sosyal normlar davranışların referans grubu ile alakalıdır. Örneğin arkadaş grubu veya tatile çıkılan bir grup gibi. Eğer mükellefler vergi uyumsuzluğunun ilgili grupta yaygın olduğuna inanırlarsa, onlar da muhtemelen aynı uyumsuz davranışı sergileme şeklinde davranış göstereceklerdir. Referans grupları ile vergi uyumu arasındaki ilişki biraz karmaşıktır. Wenzel (2004) sosyal normların ancak vergi mükellefinin ilgili referans grubu ile tam olarak özdeşleştiğinde ortaya çıkması gerektiğini öne sürmektedir. Öncelikle vergi mükellefleri ilgili sosyal normları özdeşleştirir ve akabinde ona uygun olarak aktif rol sergiler.[362]
- ✓ *Ulusal normlar* konusunda ise genellikle yasalarda yansıtılan kültürel standartlar norm haline gelir. Birçok yazar tercih edilen/uygun ulusal normlar kurulursa siyasi liderlere ve sisteme olan güven sağlanarak gönüllü vergi uyumunun uygulanabileceğini açıklamaktadır/savunmaktadır.[363]

Sonuç olarak mükelleflerin normları vergi uyumunu destekliyor ise gönüllü vergi uyumu ortaya çıkacaktır.

Ulusal normlar ifadelerini vergi yasalarında ve vergi makamlarına verilen rollerde bulmaktadır. Böyle bir durumda vergi kaçakçılığı için küçük cezalar öngörülmüşse dengeleyici normların olmadığını söylemek yerinde olacaktır. Hal böyle olunca da vergi otoritelerine olan güven sarsılacağından vergi gelirlerinin toplanması konusunda vergi otoriteleri görevlerini zorlukla yerine getirebilecek ve hatta getiremeyecektir. Öte yandan tüm vatandaşların adil bir biçimde kamu gelirlerine

---

[360] V.U. Trivedi, v.d., "Attitudes, Incentives and Tax Compliance", **Canadian Tax Journal**, Cilt:53, Sayı:1, 2005, s.29-61

[361] Michael Venzel, "Misperceptions of Social Norms About Tax Compliance: From Theory to Intervention", **Journal of Economic Psychology**, Cilt:26, Sayı:6, 2005, s.862-883

[362] **A.e.**

[363] Odd-Helge Fjeldstad, "To Pay or Not to Pay? Citizens' Views on Taxation in Local Authorities in Tanzania", **CMI Working Papers**, Sayı:8, 2004

katkıda bulunmasını sağladığı düşünülen bir norm, yetkililere olan güveni arttırmaya yardımcı olacaktır.[364] Böylece gönüllü vergi uyumu gerçekleşecektir.

c. Vergi Sisteminin Adil Olarak Algılanması

Vergi uyumunu etkileyen ve ekonomik olmayan değişkenlerden biri de vatandaşların sıklıkla vergi sisteminin adil olup olmadığı konusundaki endişeleri gelmektedir.

Kavramsal olarak adaletin göz önünde bulundurulması 3 farklı alan önermektedir: dağıtıcı adalet (distributive justice) (tüm kaynakların faydaları ve maliyetleri anlamındaki değişiminden bahseder), Usul adaleti (prosedural justice) (kaynakların dağılımındaki usule atıfta bulunur) ve son olarak cezalandırıcı adalettir (retributive justice) (Kural ihlali durumunda uygulanan yaptırımlarının algılanan uygunluğunu ifade eder).[365]

- ✓ Distributive justice (Dağıtıcı adalet): Karşılaştırmalar bireyler arası, gruplar arası ve sosyal sınıflar arası yapılır. Bireysel düzeyde vergi mükellefleri kendi gelirlerinin adil olup olmadığı konusunda endişe duyar. Kendini etrafındakilerle karşılaştırır. Eğer bireyin vergi yükü etrafındaki aynı düzey bireysel vergi mükellefleri ile karşılaştırıldığında daha fazla ise vergi uyumunun azalacağı söylenebilir. Grup düzeyinde ise mükellefler kendilerinin vergi yükünü diğer grupların vergi yükü ile karşılaştırır. Eğer kendi grubunun vergi yükünün daha fazla olduğu algısı oluşursa vergi uyumu yine azalacaktır.[366] Toplumsal düzeyde ise mükellefler tüm toplumun çıktıları ile ilgilenir. Eğer genel olarak vergi sisteminin adil olmadığı algısı oluşursa vergi uyumsuzluğu artacaktır. Öte yandan adil bir vergi sistemi algısı ise güveni artıracağı için gönüllü vergi uyumu da artacaktır.[367]
- ✓ Procedural justice (Usul adaleti): Algılanan adalet için gerekli olan unsurlar, prosedürün tarafsızlığı, vergi makamlarının güvenilirliği ve kibar, saygın ve saygılı muameleleridir.[368] Bu konuda da karşılaştırmalar gene bireyler arası,

[364] Kirchler, v.d., **a.g.e.**,2008
[365] **A.e.**
[366] Spicer, Lundstedt, **a.g.e.**,1976
[367] Cowell, **a.g.e.**, 1990, s.43-231
[368] Tom R. Tyler, E. Allan Lind, "A Relational Model of Authority in Groups", **Advances in Experimental Social Psychology**, Sayı:25, 1992, s.115-192,

gruplar arası ve toplumsal düzeyde yapılmaktadır. Bireysel düzeyde vergi mükellefleri vergi idaresinin ve görevlilerinin kendisine karşı tavrını ve bilgi akışını değerlendirir. Vergi kanunlarının içeriklerinin açıklanması ve değişikliklerden mükelleflerin hızlıca haberdar edilmesi vergi sisteminin adil olduğuna dair algıyı artırabilecektir. Vergileme usulünün adil olduğunun bireysel düzeyde algılanması ve bu şekildeki kültür etkileşimi güven inşa etmek anlamında çok önemlidir. Grup ve toplum düzeyinde de vergi mükellefleri yetkililerin gelir gruplarına ve meslek gruplarına karşı davranışlarını dikkate alır. Eğer vergi idaresi ve yetkilileri tüm vergi mükelleflerine saygılı ve sorumlu bir tavır içinde eşit olarak davranırsa devlete olan güven ve dolayısıyla gönüllü vergi uyumu da birey, grup ve toplum düzeyinde artacaktır.

- ✓ Retributive justice (Cezalandırıcı adalet): Rasyonel olmayan ve gereksiz yapılan denetimler ile adil olmayan cezalar vergi otoritesine ve genel olarak vergilere karşı negatif bir etki yaratmaktadır.[369] Bu yüzden tercih edilmeyen veya uygun görülmeyen cezalar güvensizliği ve dolayısıyla da vergi uyumsuzluğunu artıracaktır. Her ne kadar adalete ilişkin çalışmalar henüz adalet algısının vergi uyumu üzerindeki etkisini kanıtlamış olmasa da adalet algısı gönüllü vergi uyumunu artırabilecektir.

Sonuç olarak adalet algısı güven boyutuyla ilgilidir, çünkü vergi mükelleflerine uygulanan muamele güvenin kurulmasına ve devam ettirilmesine yardımcı olur. Güven boyutu adil dağılım algısı ve adil usul algısı ile ilgilidir. Cezalandırmanın adil olması ise güç boyutu ile ilgilidir. Çünkü bu konu aynı zamanda hatalı kişilerin tespit edilmesi ve cezalandırılması ile ilgili olacaktır. Buna karşılık cezalandırma konusunda saygısızca uygulanan güç kullanımı güveni azaltabilir. Tüm bunlar ile bağlantılı olarak vergi uyumu konusunda tartışılan önemli faktörlerden bazıları, kaygan yamaç çerçevesi içinde değerlendirilmesinden ve bunun güç ve güven boyutuyla etkileşiminin dikkate alınmasından elde edilir.[370]

Kaygan Yamaç çerçevesi, vergiye uyum biçimi olan gönüllü ve zorunlu vergi uyumunu birbirinden ayırt eder. Gönüllü uyumluluk, vergi makamlarına duyulan güvenden kaynaklanmakla birlikte, zorunlu uyum, yetkililerin gücüne bağlıdır.

[369] Spicer, Lundstedt, **a.g.e.**,1976
[370] Kirchler, v.d., **a.g.e.**, 2008

Bununla birlikte, güven ve iktidar (güç) etkileşiminin her iki uyum biçimi için de çok önemli olduğu varsayılmaktadır.[371]

Allingham ve Sandmo (1972)'nun gelir vergisi kaçakçılığını açıklayan ekonomik modelinden itibaren denetim ve cezaların vergi kaçakçılığı hususundaki caydırıcılığını desteklemek amacıyla pek çok deneysel çalışma yapılmıştır. Fakat bunu kanıtlama oldukça zayıf ve istikrarsız kalmaktadır. Benzer denklem psikolojik çalışmalarda da konu edilmiştir. Örneğin adil dağılımın vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmıştır.[372]

Ekonomi, mali psikoloji ve diğer tüm disiplinlerin vergi uyumu ya da vergi kaçakçılığı konusunda yapmış olduğu geniş çaplı araştırmalar sonucunda ortaya koyulan tüm veriler kaygan yamaç çerçevesi ile birleştirilmiştir. Öncelikle uyum iki türe ayrılmaktadır: gönüllü vergi uyumu ve zorunlu vergi uyumu. Her ikisinin de farklı faktörlere bağlı olduğu kabul edilir.

Zorunlu vergi uyumu, vergi kaçıranları dava etmek konusunda vergi otoritelerinin algılanan gücüne bağlıdır. Gönüllü vergi uyumu ise otoritelere güven duyulması üzerine kurulu ilişkilere bağlıdır. Bu yüzden ekonomik modeldeki parametrelerin yararlarından daha çok adalet algısı gibi psikolojik değişkenler hangi vergi uyum türünün geçerli olduğunu gösterir.[373]

Kaygan yamaç çerçevesinde kabul edilen mantık kolaydır. Eğer gönüllü uyum var ise, vergi otoritelerine olan yüksek güven, vergi otoritesi ile mükellefler arasındaki iş birliğini artıracaktır. Öte yandan vergi otoritesinin güven artırıcı çabaları gönüllü uyumluluk marjinal getirisini azaltabilmektedir. Bu tip çabaların sınırlarına da dikkat edilmelidir.[374] Mükellefler vergi otoritesinin bu tip aşırı fonksiyonuna tepki gösterip beyanlarını tam yapmaktan imtina gösterebilirler. Azalan marjinal getiriyi artırabilmek için iş birliği altında vergi otoritelerinin gücünün artırılması gerekmektedir. Yani güvenin sağlanabilmesi için de gücün bir miktar arttırılması gerekmektedir. Özetle kaygan yamaç çerçevesi gücün güven üzerinde etkisi olduğunu ve aynı şekilde

[371] Gangl, v.d., **a.g.e.**, s.378-382
[372] Michael Wenzel, "The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity", **Journal of Applied Psychology**, Cilt:87, 2002, Sayı:4, s.45
[373] Gangl, v.d., **a.g.e.**, 2014, s.378-382
[374] **A.e.**

güvenin de güç üzerinde etkisi olduğunu ileri sürmektedir. Güven ve güç tam olarak sağlanabilmek için birbirine muhtaçtır.

Çok sık vergi denetimi yapılması ve aşırı yüksek vergi cezaları bazı durumlarda vergi uyumu niyetinde olan vergi mükelleflerinin güvenlerinin aşınmasına neden olabilecektir. Öte yandan hiç vergi denetimi yapılmaması da vergi otoritelerinin hiç çalışmadığı ve görevlerini gereği gibi yerine getirmeği yönünde bir güvensizlik oluşturabilir. O yüzden vergi otoriterlerine olan güvenin normal düzeyinde tutulabilmesi için denetim ve ceza konusunda vergi otoritelerinin denge düzeyini sağlaması gerekir.[375]

Güven ile güç arasındaki ilişki şu şekilde de açıklanabilir: vergi otoritelerine güven duyan vergi mükellefleri otoritelerin gücünü artırmak için vergi kaçakçılığına başvuran mükellefleri ihbar ederek yardımda da bulunur. Kaygan yamaç çerçevesi bütün çalışmalardaki sonuçları kapsamına alarak vergi uyumunun tüm formları için güç ve güvenin temel belirleyiciler olduğunu önerir.[376]

Birçok çalışma mükelleflerin vergi sistemine karşı tutumlarının ve vergi otoritelerinin mükelleflere karşı olan davranışlarının vergi uyumsuzluğunu açıkladığını göstermektedir. Vergi sistemine ilişkin olarak, vergi sisteminin kendisi vergi mükelleflerinin adil olmayan vergi yüklerinin algılanması için spesifik bir delildir. Bu durum da mükelleflerin vergi uyum kararlarını etkilemektedir.

Vergi adaleti iki farklı boyuttan oluşur. İlki vergiler sayesinde sağlanan yarardır diğeri ise vergiler nedeniyle oluşan yüktür. Eğer mükellefler zengin gruplara göre üzerlerinde daha fazla vergi yükü olduğu sonucuna ulaşırlarsa ilk seçenekte yer alan vergiler sayesinde elde edilen yararları dikkate almadan üzerlerindeki yüke odaklanırlar ve bu minvalde karar verirler.

d. Şeffaflık

Vergi konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi yani vergi otoritesinin bu yönde şeffaf davranması, vergi uyumu konusunda en önemli değişkenlerden biridir. Çünkü vergi mükelleflerine vergi kaçırma durumunda karşılaşacakları tabloyu da net bir şekilde vermektedir. Ancak vergi bilgilendirmesinin vergi uyumunu etkileyip

375 **A.e.**
376 **A.e.**

etkilemediği konusunda yapılan çok az deney çalışması bulunmaktadır. Bu konudaki eksikliğin belirtilmesi de diğer yapılacak literatür çalışmalarına baz olması açısından önemli olabilecektir.

Öte yandan şunu da belirtmekte fayda vardır ki: gelişmiş ülkelerde vergi bilgilerinin paylaşılması konusunda çok daha fazla şeffaflık vardır. Ancak bu tip bir şeffaflık mükellefleri kışkırtmak amacı ile değil aksine vergi uyumunu arttırabilmek içindir.[377]

Vergi bilgilerinin açıklanması konusundaki tartışmalarda vergi bilgileri temelde iki öğeye ayrılmaktadır. İlki vergi istatistikleridir. Diğeri ise her vergi mükellefinin vergi beyanname bilgilerinin paylaşılması hususudur. Vergi istatistiklerinin içerisinde pek çok vergi bilgi çeşidi yer almaktadır. Bu vergi istatistikleri arasında vergi uyumunu artırmayı sağlayacak en önemli vergi istatistiği bilgisi vergi kaçırmanın tam rakamlarıdır.[378] Diğeri ise tüm mükelleflerin vergi beyannamelerinin herkese açık olmasıdır. Ancak bu konuda genel olarak ülkelerde vergi mahremiyeti adı altında geliştirilen yasal düzenlemeler ile vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerinin tam anlamıyla açılması mümkün olmamaktadır. Hatta söz konusu bile edilmemektedir. Bu konuda bazı istisnai ülkeler de yer almaktadır ve Finlandiya ile Norveç temel örnek teşkil etmektedir.[379] Bu ülkelerde tüm mükelleflerin vergi beyannameleri kamuya açıktır. İsteyen kişiler sistem aracılığı ile istedikleri gruptaki mükelleflerin vergi beyannamelerini inceleyebilmektedir. Bu durum da şeffaflığın artması anlamına geldiğinden mükelleflerin vergi uyumunu efektif bir şekilde artırabilecektir.

Öte yandan pek çok diğer gelişmiş ülkelerde Norveç ve Finlandiya'daki gibi bu durumun olması söz konusu değildir. Mükelleflerin vergi beyannamelerinin kamuya açıklanması özel bilgilerin gizliliği nedeniyle sıkı bir şekilde yasaklanmıştır. Mükelleflerin vergi beyannamelerinin kamuya açılması konusunda hal böyle iken vergi bilgi istatistiklerinin paylaşılması konusunda ise genel olarak gelişmiş ülkelerde bir serbestlik vardır. Gelişmiş ülkelerdeki bu tip bir uygulamanın nedeni sadece vergi mükelleflerini bilgilendirmek değil aynı zamanda vergi uyumunu artırmak içindir. Bunun ötesinde en zengin grubun bazı vergisel bilgileri de yasal dayanaklar altında

[377] Barbuta-Mişu**, a.g.e.**,1995
[378] **A.e.**
[379] **A.e.**

kamunun bilgisine sunulmaktadır. Bu tip bir kamu bilgilendirmesinde 3 temel ayrım yapılmaktadır: kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, ve servet vergileridir.[380]

e. Kamu Harcamalarının Düzeyi

Vergi mükellefleri rasyonel bir birey olarak vergilerin kendisi için bir maliyet olduğunu bilir ve bu maliyete katlanması sonucu elde edeceği faydayı ölçer. Burada aslında vergi mükellefleri iktisat teorisinin temeli olan fayda-maliyet analizini yapmaktadır. Vergilerin maliyet olarak görülmesi doğrudan vergi mükelleflerinin bu maliyetlerini azaltma güdüsü ile hareket etmesini dolayısıyla da olması gerekenden daha düşük vergi ödeme gayreti içerisinde olmasına neden olmaktadır.

Mükelleflerin bu düşüncesini kuvvetlendiren diğer bir durum da aslında yapmış oldukları vergi ödemeleri sonrasında vergi ödemelerinin kendilerine dönüşünün çok uzun vadede yapılacak olan kamu hizmetleri aracılığı ile olacağını hesap edilmesidir. Uzun vadeli yapılacak olan kamu hizmetleri aracılığı ile aslında mükellefler bunun faydasını doğrudan hissetmeyeceklerdir.

Rusya'da elde edilen vergiler ile yapılan kamu harcamaları arasında vatandaşlar tarafından bir etkileşim kurulamadığı dönemde Rusya'da vergi uyumu %26'lara kadar düşmüştür.[381] Çünkü bu dönemde mükellefler devlete vergi gelirlerinin iyi hesaplanıp verimli kullanılması konusunda güvenini kaybetmiştir. Vergi mükellefleri hükümeti hem aşırı zorlayıcı biçimde yüksek vergiler topladığından hem de kamu hizmetlerinin bu vergiler ile eşdeğer bir biçimde sunulmadığından ötürü eleştirmiştir. Bu durum da doğaldır ki vergi mükelleflerinin vergilere tepki göstererek kendilerinden tahsil edilmesi öngörülen vergileri reddetmesine neden olacaktır.[382]

Hükümetler, genel olarak vergi uyum oranının düşmesi takibinde vergi kaçırmaktan mükellefleri vazgeçirmek amacıyla yaptırımları ve cezaları artırmaya odaklanırlar. Halbuki 1972 yılında Allingham and Sadmo'nun modeli vergi uyum davranışlarını anlamak için geliştirilmişti ve bu modelde vergi mükelleflerinin vergi kaçırmaları durumunda elde edecekleri rakamsal fayda cezalardan daha büyük ise cezalardan korkmayacaklarını ve dolayısıyla cezaların artırılması ile vergi

[380] Hyun, **a.g.e.**, 2005
[381] Bo Rothstein, "Trust, Social Dilemmas and Collective Memories", **Journal of Theoretical Politics**, Cilt:12 Say:4, s.565-596
[382] **A.e.**

mükelleflerinin vergi uyumunun artırılmasının mümkün olacağı ortaya konulmuştu. Mükellefler rasyonel bireyler olarak fayda maliyet analizi yaparak elde edecekleri faydanın daha yüksek olması durumunda karşılaşabilecekleri vergi cezalarını kabul edilebilir risk olarak değerlendirmektedir.

Mükelleflerin fayda-maliyet analizi yaparak vergi uyumuna karar vermeleri halinde fayda hesabı, devlet tarafından toplanan vergilerin (yani kamu gelirlerinin temelini oluşturan vergilerin) ne kadarının kamu harcamalarına kanalize edilerek mükelleflerin kendilerine dönüştürüldüğünün hesap edilmesi ile gerçekleştirilmektedir. Genel olarak fayda-maliyet yaklaşımında elde edilecek fayda olarak düşünülen durum; mükelleflerin ödedikleri ve kendi bütçeleri bakımından ciddi maliyet kalemi olarak görülen vergilerin, devlet tarafından mükelleflere faydalı olacak biçimde eğitim, sağlık, altyapı vb. alanlarda kamu hizmetine dönüştürülmüş olması ile ilgilidir. Ancak bürokratlar tarafından işlenen yolsuzlukların büyük boyutlara ulaştığı ülkelerde mükellefler için ciddi bir maliyet kalemi olan vergi ödemelerinin olması gerektiği gibi değil de resmi görevlerde bulunan kişilerin şahsi harcamalarına vb. kriminal suç vakıası olabilecek konulara ayrıldığı görülmektedir. Hal böyle olunca da mükelleflerin arttırılan vergi cezaları ve diğer yaptırımlardan korkarak vergi uyumu göstermeleri mümkün olmamaktadır.

1970'li yıllarda ortaya koyulan bu duruma rağmen günümüzde hükümetlerin vergi uyumunu sağlamak için doğrudan uygulamaya koydukları vergi cezalarının arttırılarak vergi uyumunun sağlanması politikası bahsedilen çok çeşitli diğer etmenler nedeniyle doğruluğunu yitirmiştir.

Mükellefler ve devlet için vergiler bu kadar keskin bir farkla bütçelerinde yer alırken vergi uyumunun sağlanabilmesi oldukça zordur. Bu nedenle vergi uyumunu sağlamaya yönelik çeşitli teoriler yöntemler birçok çalışmada ortaya atılmıştır.

Geleneksel yaklaşımlar vergi cezaları ve yaptırımların artırılarak vergi uyumunun sağlanabileceğini iddia etmekteydi ancak sonrasında gerçekleşen çalışmalar ve özellikle 2008 yılında, Kirchler, Hoelzl ve Wahl tarafından geliştirilen "Kaygan Yamaç Çerçevesi" isimli gönüllü vergi uyumunu geliştirmeye yönelik model; ekonomik modelin ceza ve denetim odaklı vergi uyum modelini yerle bir etmiştir. Geliştirilen tüm bu modeller devlete; vergi mükelleflerinin vergi uyumunu sağlayabilmesine yönelik mükellef davranışlarını anlayabilmesi yolunda önerilerde

bulunmaktadır. Sadece cezalar ve yaptırımlar vergi mükelleflerin vergi uyumunu artırmak için bir yol değildir.

Ekonomik değişkenlerden ziyade son dönemlerde psikolojik modellerin yaygınlaştığı vergi uyum tartışmalarında vergi psikolojisinin vergi uyum konusunda en önemli konulardan biri olduğu ortaya koyulmaktadır. Kirchler'in ortaya koyduğu ve yukarıda açıklanan kaygan yamaç modeli vergi uyum modelleri arasında uygulanma konusunda en tercih edilen model olarak ön plana çıkmaktadır. Vergiye gönüllü uyumu esas alan modelde vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında kurulacak olan iyi ilişkiler ile vergi sisteminin geliştirilebileceği ve vergi uyumunun artabileceği savunulmaktadır.

Gümrük vergilerinde bile uyumun ancak kaygan yamaç modeli ile sağlanabileceği kabul edilmektedir.

Uygulamanın vergi sistemleri üzerinde cezalandırma yani negatif önlemeden ziyade gönüllü vergi uyumunu esas alan anlayışı ile Kirchler'in yukarıda bahsedilen modeli vergi uyum modelleri arasında en dikkat çeken model olmaktadır.

Özellikle Avrupa Birliğinde Kirchler'in Kaygan Yamaç modelini esas alan bir vergi sistemi kurulması üzerine projeler geliştirilmektedir.

Kirchler'in Kaygan Yamaç modelini ülkemiz için düşündüğümüzde şimdiki sisteme göre ne gibi değişikliklerin olabileceğini tasvir edebiliriz. Özellikle Kirchler modelinde savunulan vergi idarelerinin şeffaf ve vergi mükellefleri ile iyi ilişkiler ülkemizde uygulanan sistemin tam tersini ifade etmektedir. Eğer bu modeldeki gibi bir vergi idaresi hedeflenirse öncelikle vergi idaresinin tüm uygulamalarına ilişkin net bir şekilde vatandaşları bilgilendirmesi ve vatandaşların kafasında neyi nasıl uygulayacağına ilişkin herhangi bir soru işareti kalmamış olması gerekir. Böylece mükellefler vergi ödeme sürecinde hem ödeme tarihlerinden hem de süreçten net bir biçimde haberdar olacağından vergi idaresi ile daha sorunsuz bir dönem atlatacak ve vergi idaresine, dolayısıyla, vergi sistemine olan güveni artacaktır. Tabii yine mükellefler ile vergi idaresi arasında doğrudan bir iletişim hattı olması ve mükelleflerin akıllarına takılan her soruya bilinçli cevap verecek ilgililer bulması da yine sürecin iyi geçmesini sağlayarak vergi idaresi ve mükellefler arasındaki ilişkileri geliştirecektir. Bu durum da idareye olan güveni arttırarak gönüllü vergi uyumunu destekleyecektir.

Tablo 2.4: Vergi Uyumunu Açıklamada Kullanılan Başlıca Yaklaşımlar

Vergi Uyumu	Allingham-Sandmo Modeli	Sosyal-Psikolojik Yaklaşım (Ahlaki Duygular Teorisi/Tutumsal Model)
Kavram Olarak	Vergi ödeme istekliliği zayıf	Vergi ödeme istekliliği yüksek
Tanımlama	Dar	Geniş
Konu	Ekonomik Rasyonalite	Davranışsal işbirliği
Kapsam	"Değiş tokuş ilişkisi" 1. Vergi kaçırma sonrasında elde edilecek fayda 2. Denetim riski ve vergi oranı, vergi ceza oranı * Kişisel gelir ve refah maksimizasyonu ön plandadır	Bireyler sadece fayda maksimizasyonu peşinde (homo-economicus) değildirler; aynı zamanda bireysel kararlarda tutumlar, inançlar, sosyal normlar, adalet algısı ve roller önemlidir. * Başarı işbirliğine dayalıdır.
Problem	Kaynak tahsisinde etkinlik	Eşitlik-adalet-yansıma
Vergi yükümlüsü/fonksiyon	Maddi kazanç ve kayıplarını hesaplayan bir homo-economicus	"iyi vatandaş" algısı
Yaklaşım biçimi	Ekonomik yaklaşım	Davranışsal yaklaşım

Kaynak: Simon James, Edward Alison, "Tax Compliance, Self-Assesment and Tax Administration", **Journal of Finance and Management in Public Services**, Sayı: 2, 2004, s.33, (e.d), İsmail Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2015, s.41

D. Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu Yaklaşımı

"Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu yaklaşımı üçüncü bir yol olarak vergi uyumu modellerinden Klasik ve Sosyal Psikolojik modellerin sentezi sonucunda ortaya çıkan bir model olarak ele alınmaktadır."[383] Vergi uyumu araştırmalarında etik sınırlar ile rasyonel vergi yükümlüsü modeli birleştirildiğinde Fedakarcı Yaklaşım ve Kantçı Etik Yaklaşım olmak üzere iki temel teori çıkmaktadır. [384] Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu yaklaşımı bu iki teoriyi de kapsayan klasik ekonomik modeller ile sosyal-psikolojik modellerin sentezini yapan daha geniş kapsamlı bir teoridir.

[383] Kitapçı, **a.g.e.**, 2015, s.51
[384] **A.e.**

Fedakarcı yaklaşım bireylerin sadece kendi refahları ile değil toplumun refahı ile ilgilendiğini öne sürer. Buna göre bireyler vergi kaçırma davranışına başvurduklarında kamusal mal ve hizmetlerde de azalma olacağını ve bu durumun da tüm toplumun refahını etkileyeceğini bilir.[385] Bu yüzden toplumsal refahı kendi refahının üzerinde tutarak vergi kaçırma davranışından kaçınır.

Kantçı etik yaklaşımı ise referans gruplarının vergi ödeme pozisyonlarının bireylerin vergi ödeme kararlarında da etkili olacağını savunur.[386] Bireylerin adil davranması diğer bireylerin de adil davrandığı varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle bireylerin referans gruplarının kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına katıldıklarını bilmesi vergi uyumunu arttırıcı bir öğe olarak karşımıza çıkacaktır. Böyle bir durumda eğer referans grupları vergi uyumu gösteriyor ise bireyin kendisinin kamusal mal ve hizmetlerin finansman kaynağı olan vergileri ödemekten imtina etmesi kişinin toplum içi prestijine zarar verecektir. Bundan kaçınmak için birey de vergi uyum davranışı sergileyecektir.

Anlaşılacağı üzere Kantçı etik yaklaşım da fedakarcı yaklaşım da sosyal-psikolojik modeller ile yani etik/ahlaki sınırlamalar ile rasyonel vergi yükümlüsü modelini birleştirmektedir. Ancak klasik ekonomik model ve sosyal-psikolojik modelin birleştirilmesi sonucu ortaya çıkan bu modellerin her ikisi de vergi uyumunu açıklamak konusunda bazı eksikler içermektedir. Her iki yaklaşımda da vergi yükümlüsünün vergi ödeme kararlarını verirken diğer vergi yükümlülerinin tutum ve davranışlarından etkilenmesi söz konusu edilirken vergi yükümlüsü ile vergi otoritesi arasındaki karşılıklılık ilişkisi ihmal edilmektedir.[387] Vergi otoritesi ile vergi mükellefleri arasından vergiler konusunda karşılık esasına bağlı olarak gerçekleşen ilişki aslında bir tür psikolojik sözleşmedir.[388] Bu noktada devlet ve birey arasındaki güven, saygı, sadakat ve işbirliği süreci vergi uyumunu olumlu veya olumsuz yönde etkileyebilecektir.

Bu bakımdan vergi kaçakçılığını azaltarak vergi uyumunu yakalayabilmek için devlet ile vatandaşlar arasında kurulan sosyal sözleşmenin geliştirilmesi çok önemlidir. Devlet herkes için refah yaratacak ve bunun karşılığında da

[385] Torgler, **a.g.e.**, 2007
[386] **A.e.**
[387] **Kitapçı, a.g.e., s.52**
[388] **A.e.**

bireylerden/vatandaşlardan vergi ödemeleri konusunda söz alacaktır. Devlet ile vatandaşlar arasında vergiler ve temin edilecek kamusal mal ve hizmetlere ilişkin yapılacak olan psikolojik sözleşme için kurallar sosyal sözleşme teorisi temelinde vergi uyumunun geliştirilebileceğinin göstergesi olarak düşünülebilir.[389]

Önerilen sosyal sözleşme ile vergi kaçakçılığının azaltılarak vergi uyumunu arttırılması konusunda devlet ile vatandaşlar arasında yazılı ve kağıda dökülmemiş olsa bile bazı konularda anlaşmaya varıldığı kabul edilmektedir. Sosyal sözleşme teorisi tarihte Hobbes ve Roussseau tarafından ortaya atılmış ve toplumda yaşayan bireylerin özgürlüğünün ön planda tutularak yaşam koşulları anlamında devlet ile uzlaşmaya varılmasını öngörmüştür.

Sosyal sözleşme teorisindeki vergi ödemesinin anlamı, insanların devlete ortak çıkarları gerçekleştirmek için vergi ödemeleri yoluyla ekonomik bağımsızlıklarını teslim etmeleridir. Geri dönüş olarak, seçilen hükümetler yoluyla devlet, vergi ödemelerini tüm insanların refahını oluşturmak için kullanır

Rousseau ve Hobbes'un sözleşme fikri, hükümetin vergi mükelleflerinin uyumluluğunu yerine getirebilmesi için üç ilke sunmaktadır: özgürlük, ortak çıkarlar ve karşılıklılık ilkesidir.[390]

Sonuç olarak eğer devlet yüksek kalitede kamu hizmetini yüksek performans ile sağlayabilirse vergi mükellefleri tarafından yapmış oldukları vergi ödemelerinin karşılığı alınarak vergi kaçırma davranışlarının azalması ve dolayısıyla vergi uyumunun artması şeklinde güzel bir çevre oluşabilecektir.

Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu yaklaşımı Fedakarcı yaklaşım ve Kantçı etik yaklaşım öğelerini de kapsayacak şekilde kurgulanır ve aslında temel olarak bu teori vergi uyum literatürüne hakim olan klasik ekonomik model ve sosyal-psikolojik değişkenlerin tamamını içerecek şekilde açıklamalar yapar. Böylece vergi uyumuna optimal çözümler üretilmek için çaba sarf edilmektedir.

Bu hususta, Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu yaklaşımının özelliklerini incelemek yerinde olacaktır. Vergi yükümlüleri ile devlet arasındaki vergi konularına ilişkin ilişki, karşılıklı güven ve iş birliğine dayalı olarak inşa edilen psikolojik

[389] Yenni Mangoting, v.d., "Developing A Model of Tax Compliance From Social Contract Perspective: Mitigating the Tax Evasion", **Procedia- Social and Behavioral Sciences**, Sayı:211, 2015, s.966-971
[390] Mangoting, **a.g.e.**,2015, s.966-971

sözleşmeye dayandırılmaktadır. Bu sözleşmenin olumlu yönde gelişmesi noktasında emek harcanarak vergi uyumunun artırılabileceği savunulmaktadır. Kamu harcamaları ile vergiler arasındaki ilişki mali değişim (mali bağlantı) olarak ele alınmaktadır. Kamu harcamalarından elde edilen fayda ile ödenen vergiler arasında kurulan ilişkinin mali bilinç ile alakalı olduğu ve vergi uyumuna da etki edeceği savunulmaktadır. Ayrıca bu modelde vergi uyum araştırmalarına hakim olan klasik ekonomik model ile sosyal-psikolojik yaklaşımlar arasında bir sentez yapılmaktadır. Yani vergi ödeme konusundaki hem caydırıcı yöntemler hem de etik maliyetler arasındaki ilişki ele alınmaktadır. Böyle olunca da verginin vergi yükümlüleri üzerinde oluşturduğu ekonomik, psikolojik ve ahlaki tüm değişkenlerin analizi yapılmış olmaktadır. [391]

1. Mali Bağlantı

Diğer bölümlerde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere klasik ekonomik model sadece caydırıcı politikaların vergi uyum davranışları üzerindeki etkisini incelediğinden ve diğer tüm değişkenleri dışarıda bıraktığından vergi uyum davranışlarını açıklamada yetersiz kalıyordu. Öte yandan sosyal-psikolojik modellerin de klasik ekonomik model değişkenlerini dikkate almadan sadece etik/ahlaki maliyetler üzerine yoğunlaşması yine vergi uyumunu açıklamada zayıf kaldığını göstermekteydi.

Şekil 2.4: Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu



Kaynakça: İsmail Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2015, s.53

[391] **A.e.**

Bu bakımdan Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu yaklaşımının hem ekonomik değişkenleri hem de psikolojik değişkenleri dikkate alarak bir sentez halinde açıklama yapması, vergi uyum davranışlarına optimal çözümler bulmak anlamında daha makuldür.

Bu noktada mali bağlantı kavramını biraz daha açıklamakta fayda vardır. Vergi yükümlülerinin algıladıkları vergi yükü ile kamu harcamalarının yeterliliği hakkındaki fikirleri arasında genel olarak yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bireylerin ödemiş oldukları vergi yükü ile aldıkları kamusal mal ve hizmetler arasında ilişki kurulması bireyin devlet ile değişim ilkesi olarak düşünülebilir. Bireyler, verginin kendilerine olan maliyetini hesaplarken devlet tarafından yapılan harcamalar nedeniyle kendi paylarına düşen kamusal mal ve hizmetlerin karşılaştırmasını yapar.[392] Bu nedenle vergiler ile kamusal harcamalar arasındaki karşılıklılık mali bağlantı olarak isimlendirilmektedir.

Mali bağlantının kurulmasında önemli olan ödenen vergiler ile temin edilen kamusal mal ve hizmetler arasındaki ilişkinin kurulması olduğundan mali bilinç ya da mali farkındalık da önem arz etmektedir.[393] Mali bilinci yüksek bireylerin ödenen vergiler ile temin edilen kamusal mal ve hizmetler arasındaki ilişkiyi kurabildiği ve bu ilişkinin olumlu olması durumunda vergi uyum derecesinin daha yüksek olduğu söylenebilir. Lewis tarafından yapılan çalışmada mali bağlantı kavramı; bireylerin vergi ödeme isteği ile kamusal mal ve hizmetlerden yararlanma arasındaki ilişki olarak açıklanmış ve bireylerin kamusal mal ve hizmetlerden yararlanma düzeylerinin artması durumunda vergi ödeme isteklerinin de artarak kamusal harcamalara gönüllü katılımlarının artacağı açıklanmıştır.[394]

Vergi mükelleflerinin bu tip bir mali bağlantı kurarak vergiye gönüllü uyum davranışı göstermeleri için kamu harcamalarının algılanma düzeyinin belli bir noktada olması gerekir. Devletin kendi gücü için inanılmaz israf ve masraf yaptığı bir yapıda devlet kötü olarak algılanacak ve ödenen vergiler ile kamu harcamaları arasında doğrudan bir ilişki kurulamayacaktır. Buna göre oluşmuş olan mali bağlantı; bireylerin gönüllü vergi uyumu davranışı göstermesinden ziyade vergi kaçırma davranışı sergilemesine sebep olabilecektir. Burada devletin "leviathan devlet"e benzetilmesi

[392] Savaşan, **a.g.e.**, 2011
[393] Kitapçı, **a.g.e.** ,2015, s.54
[394] Lewis, **a.g.e.**, 1982

söz konusudur yani devlet tüm iktidarı elinde tutan sınırsız bir güce sahip olan ve vergi düzenlemeleri de dahil olmak üzere her alanda sınırsız yetkiler ile düzenleme yapabilen "istenmeyen kötülük" olarak görülmektedir. Eğer böyle durum söz konusu ise mükelleflerin mali bağlantıyı kurmaları vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyecek bir durumu doğurmaktadır.

Vergi uyum literatüründe mali bağlantı konusuna ilişkin birçok araştırma yapılmış ve bu araştırmalarda kamu sektörü ile vergiler arasındaki ilişkinin ve bu ilişki boyutunun vergi mükellefleri tarafından algılanmasının önemi üzerinde durulmuştur. Eğer mükellefler yukarıda söz edildiği gibi mali bağlantı sonucunda adaletsiz bir algılamaya sahip olurlarsa vergi ödeme eğilimleri azalacak, idare tarafından kandırılmış gibi hissedecekler ve dolayısıyla vergi kaçırma eğilimleri artacaktır. [395]

Özetleyecek olursak, mali bağlantı sonucu vergi uyumunun arttırılması ancak devletin güvenilir ve adil olması durumunda geçerli olacaktır.

2. Optimal Vergi Uyumu

Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu yaklaşımı incelenirken öncelikle mali bağlantı kavramının içeriğine değinildi. Bir de bu yaklaşımın devamını oluşturan ve vergi uyumu için çok önemli olan optimal vergi uyumu kavramını incelemekte fayda vardır. Optimal vergi uyumu, vergi uyumunun sağlanmasında caydırıcı unsurlarla beraber sosyal ve psikolojik unsurların da birleştirilmesini esas alan bir yaklaşım olarak ifade edilebilir.[396]

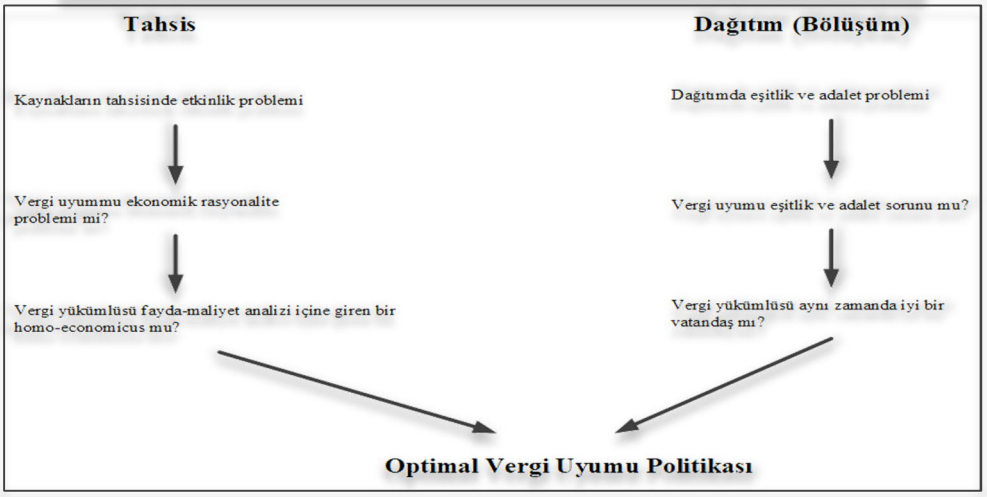
Optimal vergi uyumu açısından vergileme adaleti konusu hayati önem taşımaktadır. Çünkü vergileme adaleti vergileme rasyonalitesini de ortaya koymaktadır.

Musgrave vergilerin nasıl toplandığı ve nasıl harcandığı konularına dikkati çekmiştir. Musgrave'in maliye politikalarında aslında tahsis, dağıtım (bölüşüm) ve istikrar olmak üzere 3 gereksinime odaklandığı anlaşılmaktadır.[397] Maliye politikalarının odaklandığı bu 3 unsurdan tahsis ve dağıtım (bölüşüm) konuları vergi uyumunun ana eksenini oluşturmaktadır. Optimal Vergi Uyumu politikasının kamu

[395] Spicer, Lundtstedt, **a.g.e.**, 1978
[396] Kitapcı, **a.g.e.,** s.56
[397] Richard A. Musgrave, **The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy**, New York, McGraw Hill, 1959

harcamaları ve vergileme rasyonalitesi bakımından açıklaması aşağıda yer alan Şekil 2.5 ile izah edilebilir.

Şekil 2.5: Kamu Harcaması ve Vergileme Rasyonalitesi



Kaynakça: B. Torgler, C.A. Schaltegger,"Tax Morale and Fiscal Policy", s.4, James and Edwards, 2007, s.12, (ed.), İsmail Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2015, s.57

Kamu kaynaklarının tahsisinde vergi uyumu problemi ekonomik bir problem olarak ele alınırken, kamu kaynaklarının dağıtımı açısından ise vergi uyumu eşitlik, adalet ve etik problem olarak incelenmektedir.[398] Yani kamu kaynakları tahsis edilirken etkin bir şekilde tahsis edilmeli ancak aynı zamanda etkin olarak yapılan tahsis dağıtımında da eşitlik ve adalet sağlanmalıdır. Eğer bu ikisi aynı anda gerçekleşebiliyor ise vergi uyumu artacaktır. Böylece optimal vergi uyumu da sağlanmış olacaktır. Bu bakımdan optimal vergi uyumu; ekonomik faktörlerle sosyal ve psikolojik faktörleri birleştiren bir görev üstlenmektedir.[399]

Vergi yükümlülerinin vergilemeden dolayı duyduğu baskıyı azaltabilmek için ya kamu hizmetlerinin arttırılması gerekir ya da doğrudan vergi yükünün azaltılması gerekir. Kamu harcamaları ile sağlanan kamusal mal ve hizmetlerden maksimum fayda sağlamaya çalışan kişiler, vergisini de ödeyen bir birey olarak kendisini aynı zamanda iyi bir vatandaş olarak tarif etmektedir.[400] İşte bu noktada maliye politikası bu iki durum arasında denge kurmalıdır. Bu denge de ancak ve ancak kamu

[398] Kitapcı, **a.g.e.,** 2015, s.57
[399] Kitapcı, **a.g.e.,** 2015, s.58
[400] **A.e.**

kaynaklarının tahsisinde etkinliğin sağlanması ve aynı zamanda da kaynakların dağılımında eşitlik ve adaletin sağlanması ile gerçekleşebilecektir.

Özetle optimal vergi uyumunun gerçekleşebilmesi için kamu kaynaklarının etkin tahsisi sağlanırken aynı zamanda adil ve eşit bölüşümü de gerçekleştirilmelidir. Bu şekilde bir durumun gerçekleşebilmesi de iyi bir vergi sistemi, açık ve şeffaf yasalar ve vergi yükümlüleri ve devlet arasındaki pozitif ilişkiler ile ortaya çıkabilir.[401]

Tahsis etkinliği, bir kişinin durumunu iyileştirmenin ancak başka bir kişinin durumunun kötüleştirilmesi ile mümkün olduğu durumu ifade eder.[402] Bu bakımdan tahsis etkinliği pareto etkinliği olarak da ifade edilebilir. Kamu maliyesi bakımından ise sosyal fayda ile sosyal maliyet arasındaki farkın maksimum yapılması anlamına gelmektedir. Bu anlamda verginin alınmasındaki esas amaç, siyasilerin oy toplaması için yaptıkları harcamaların finansmanını sağlamak değil kamunun ekonomi içindeki rolünü yeniden şekillendirerek kaynakların etkin dağıtılmasına katkıda bulunmaktadır. Vergi uyumu için kamusal kaynakların tahsisinde etkinliğin sağlanması vergi yükümlülerinin ödemiş olduğu vergiler karşısında kamu hizmetlerinden ne ölçüde faydalandığı ile yakından ilgilidir.

Vergi uyumu anlamında yapılan çalışmalarda kamu kaynaklarının etkin tahsisi ve aynı zamanda dağıtım mekanizmalarının devlet tarafından adaletli yapıldığına ilişkin düşünce vergi uyumunu olumlu yönde etkileyecek olan değişkenler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bahsedilen durumdan hareket ile kamu harcamalarının etkinsiz olması da vergi uyumunu olumsuz etkileyecek unsurlar arasında sayılabilir. Kamusal kaynakların tahsisinde etkinliğin gerçekleştirilememesinin en büyük nedeni tam olarak bireysel tercihlerin bilinememesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü kamusal malların ortak faydası vardır ve bu tip mal ve hizmetlerin kullanımından kimse dışlanamadığı için kimin ne kadar tercihte bulunacağı tespit edilemez. Bu nedenle vergi yükümlülerinin kamusal mal ve hizmetlerden öncelikli olarak yararlanmak istedikleri alanın tespit edilmesi, vergi uyumunun artırılabilmesi için önem taşımaktadır. Ancak bu noktada da aynı kamusal mal ve hizmetin farklı gelir gruplarındaki kişiler için farklı olarak algılanabilmesi ve farklı maliyet arz etmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda

[401] Demir, **a.g.e.**, s.210-226
[402] Kitapçı, **a.g.e.,** 2015, s.58

da mükelleflerin aynı mal için farklı vergi ödemesi söz konusu olması gerekmektedir. Ancak böyle bir durumda da bedavacılık sorunu ortaya çıkabileceğinden yine kamusal kaynakların tahsisinde sapmalar ortaya çıkabilmektedir.

Kamusal kaynakların tahsisinde yukarıda bahsedilen sebeplerden dolayı etkinlik sorunu çıkması durumunda devletin bu sorunu çözmek amacıyla vergileri hem teşvik edici hem de yasaklayıcı bir politika olarak kullanarak sorunu çözme yoluna gitmesi gerekir. Ayrıca kamu harcamalarının sosyal hizmetler için de kullanılarak piyasa hizmetlerinin alt yapı hizmetlerini karşılanması yoluna da başvurulabilecektir.

Ekonomik rasyonalite ise iktisadi açıdan en düşük maliyet ile en yüksek faydanın elde edilebilmesidir yani bir nevi kar maksimizasyonuna ulaşılmasıdır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi otoritesi için önemli olan maksimum vergi gelirini elde etmektir. Bu gelir düzeyine ulaşabilmek için de mükelleflerin vergi kaçırmalarını engelleyecek olan caydırma politikalarına başvurarak tüm vergi gelirlerinin toplanılabilmesi sağlanmaya çalışılır. Bu süreçte vergi mükelleflerinin vergi ödemesini sağlayacak olan diğer ahlaki/ etik değişkenler göz ardı edilmektedir. Halbuki vergi verme vergi mükelleflerinin kendi vicdanında ayrı bir yere sahiptir.

Vergi uyumunu açıklarken ekonomik rasyonalite yaklaşımını kullanmak oldukça sınırlayıcı bir yaklaşımdır. Çünkü bu yaklaşım etik ve ahlaki değerlere önem vermemekte ve vergi mükelleflerini potansiyel suçlu olarak görüp vergi uyumunu artırmak için doğrudan caydırma politikalarına başvurmaktadır. Halbuki vergi uyumu konusunda mükelleflerin etik ve ahlak gibi sosyal ve psikolojik değişkenlerinin büyük önemi olduğu pek çok çalışmada ortaya konulmuştur.

Ekonomik rasyonalite kavramı eşitlik ve adaletten uzak bir yaklaşım sergilemekte ve dolayısıyla vergiye karşı olumsuz tepkilerin oluşmasına neden olabilmektedir. Çünkü vergi yükümlüleri genel olarak vergiye karşı tepkilerini ödedikleri vergiler karşılığında aldıkları kamusal mal ve hizmetleri karşılaştırarak olumsuz eşitlik ve adalet algısına ulaşmakta ve buna göre davranışlarını şekillendirebilmektedir.[403] Bu nedenle ekonomik rasyonalite kavramı ile birlikte vergi yükümlülerinin sosyal ve psikolojik durumları da göz önüne alınarak vergiye karşı algı ve tutumlarını etkileyen faktörlerin ortaya konulması daha doğru olacaktır.[404]

[403] Simon, Alison, **a.g.e.**, s. 27-42.
[404] Kitapçı, **a.g.e.**, 2015, s.61

Kamusal kaynakların etkin bir şekilde tahsis edilmesinin ne şekilde gerçekleşeceği ve önemine değinildi. Vergi uyumu açısından da kamusal kaynakların etkin tahsisi önemlidir. Ancak kamu kaynaklarının sadece etkin tahsisi vergi uyumunun gerçekleşmesi anlamında yeterli değildir. Çünkü kamusal kaynakların etkin tahsisi sırasında toplam çıktı düzeyi en yükseğe çıkartılmış olur ancak gelir eşitsizlikleri artar. Vergi uyumu için bir yandan kamusal kaynakların etkin tahsisi arzulanırken bir yandan da etkin tahsis sırasında ortaya çıkan gelir eşitsizliklerinin giderilmesi hedeflenir. Bu gelir eşitsizliklerinin ortadan kaldırılması için de kaynakların transferler yoluyla yeniden dağıtımı yoluna gidilmesini gerektirir.

Kamu ile vatandaşlar arasındaki mali değişim ilişkisi vergiler konusunda yeniden dağıtıcı bir fonksiyona sahip olabilmektedir. Çünkü mali değişim ilişkisi bireylerin ödedikleri vergiler ile temin edilen kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları fayda arasındaki ilişkiyi ifade etmekteydi. Bireylerin kamusal finansmanına katıldıkları kamusal mal ve hizmetlerden elde etmiş oldukları fayda düzeyi birbirinden farklı olabilmektedir. Bu noktada yeniden dağıtım politikalarının kullanılması önemli olabilecektir. Ancak yeniden dağıtım politikaları ne kadar etkin bir biçimde kullanılırsa kullanılsın kamu maliyesindeki bedavacılık sorunundan dolayı fayda-maliyet analizi doğru yapılamamakta ve yeniden dağıtım politikalarının etkinliği tam olarak sağlanamamaktadır.

Yeniden dağıtım politikalarının şekillenmesinde toplumdaki bireylerin düşünce tarzlarının da oldukça önemi vardır.[405] Toplumsal yönelimlere karşı bireyselci yaklaşanlar bireylerin çıkarını toplum çıkarlarının üzerinde tuttuğu için eşitlikten ziyade negatif anlamda özgürlüğe vurgu yapmaktadır ve bu bakımdan da devletin sosyal problemleri çözmek için tüm toplumsal olayların içinde bulunmasına karşıdırlar.[406] Hal böyle olunca bu tip görüşte olan vergi mükellefleri vergi yüklerini göz önünde bulundurduğunda paylarına düşen vergileri ödemekten imtina edebilmektedir. Öte yandan toplum faydasını ön planda tutanların görüşüne göre ise bireylerin vergi yükü bireysel faydasını aşsa bile toplumsal fayda daha ön planda olduğu için vergi ödemeleri konusunda istekli olmaya devam edeceklerdir.[407] İşte bu

[405] Lewis A. Kornhauser, "Aggregate Rationality in Adjudication and Legislation", **Politics, Philosophy and Economics**, 2008
[406] **A.e.**
[407] **A.e.**

iki farklı yapıda ve görüşte olan grubun yeniden dağıtım konusundaki fikirleri dikkate alınarak farklı çözümler üretilmeli ve buna göre politikalar geliştirilmelidir.

Anlaşılacağı üzere, vergi uyumu ile yeniden dağıtım politikaları arasında da çok sıkı bir ilişki vardır. Çünkü yeniden dağıtım politikaları sayesinde toplumdaki bireylerin vergileme adaleti konusundaki algısı oluşacak ve buna göre de vergi ödemeye istekli olup olmayacaklarına karar vereceklerdir.[408] Hal böyle olunca bireylerin kamu kaynaklarının etkin tahsisi konusuna ya da devletin dürüstlüğüne karşı tepkileri geri planda kalıp daha çok devletin yapmış olduğu sosyal yardımlar göz önüne alınarak vergi uyum davranışları daha çok artmaktadır.[409]

Öte yandan eğer gelir eşitsizliğinin sebebi olarak vergi yükünün adaletsiz dağıtıldığı inancı toplumda oluşursa devletin kurumlarına duyulan güven azalır ve toplumdaki bireyler üzerinde vergiden kaçınma vergi kaçırma şeklinde oluşan vergiye tepkiler meydana gelir.[410] Bu noktada zengin vatandaşlar kabul ettikçe ve ödenen vergiler topluma katkı olarak görüldükçe vergilemenin getirdiği politik süreçler daha ılımlı ve kabul edilebilir düzeye gelecektir. Çünkü vergiler zengin ve fakirler arasında bir köprü görevi görür ve eğer maliye politikalarının etkin olmadığına dair inanç artarsa vergi otoriteleri meşruiyetini kaybeder ve bu durumda da vergi gelirleri toplanamayıp kamu harcamaları da istenildiği ölçüde yapılamaz.

Tüm bunların dışından yeniden dağıtım politikalarının etkin olup olmamasında toplumda olan rant kollama, hizmet kayırmacılığı gibi siyasal yozlaşma da etkili olmaktadır. Bu tip kamusal kötülükler yani devlet politikalarının tarafsızlığını kaybetmesi mükelleflerin yeniden dağıtım politikalarına olan inançlarının kaybolmasına neden olmakta vergiye karşı tepki göstermeleri sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Demokratik toplumlarda siyasilerin oy maksimizasyonu yapabilmek ve iktidarda kalma sürelerini arttırıp güçlerine güç katmak amacıyla rant kollama faaliyetlerine başvurması toplumun özellikle iş çevreleri tarafından eleştirilmesine sebep olmaktadır. Çünkü siyasi elitler ekonomik etkinlik ve diğer tüm değişkenleri ve politikaları göz ardı ederek kendi iktidar güçlerine daha da güç katmak amacıyla

[408] Eric Uslaner, "Trust as an Alternative to Risk", **Public Choice**, Cilt:157, Sayı:3-4, 2003
[409] **A.e.**
[410] Benno Torgler, "Tax Morale in Asian Countries", **CREMA Working Paper Series from Center for Research in Economics, Management and the Arts**, 2004

kaynakları fakir gruplara aktarabilmektedir. Bu durumda da demokratik rejimler piyasadan gelir elde etmeyi başaramayan kesimler için bir rant kapısı haline gelebilmektedir.[411]

Anlaşılacağı üzere rant kollama faaliyetleri toplum düzenini derinden etkilemekte ve yeniden dağıtım politikalarının arttırılarak farklı şekillerde düzenlenmesi sonuçlarını doğurmaktadır. Bu durum da kamusal gelirin temelini ve en büyük çoğunluğunu oluşturan vergi gelirlerinin yani kaynakların üretim yerine bu tip daha arka planda kalan alanlara kaymasına neden olmaktadır. Rant kollama faaliyetleri bir nevi hırsızlığa benzetilebilir.[412] Toplumsal hayat içerisinde artarak gerçekleşen hırsızlık olaylarına direnmek için bireylerin çeşitli önleyici faaliyetlere başvurmasına benzer şekilde rant kollama faaliyetleri nedeniyle oluşan gelir ve servet kayıplarını önlemek amacıyla da mükelleflerin koruyucu yollara başvurması pek tabiidir.[413]

Hizmet kayırmacılığı algısı da yeniden dağıtım politikalarının vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemesine neden olabilmektedir. Çünkü iktidarlar iktidarda daha fazla kalabilmek için ve oylarını daha fazla artırabilmek için bütçe tahsisatlarını kaynakların etkin tahsis edilmesi yolunda değil de oy maksimizasyonu peşinde koşacak şekilde düzenleyebilmektedir. Bu durum da bütçe kaynaklarının yersiz ve amacına uygun olarak kullanılamaması soncunu doğurmaktadır. Hal böyle olunca mükelleflerin vergiye uyumu da olumsuz etkilenmektedir.

Ülkemizde de iktidara gelenlerin özellikle hükümet başkanı ve yardımcılarının tekrar iktidara gelebilmelerini garantileyebilmek amacıyla en çok oyu aldıkları bölgelere daha fazla yatırım yapması ve bütçe kaynaklarını bu bölgelere aktarması olağan bir şekilde gerçekleşebilmektedir. Bu durum da bölgeler arasındaki ihtiyaçlar dikkate alınmadan ödenek aktarım konusunda bir farklılaştırma yapılması sürecini doğurmakta ve hal böyle olunca da kamusal mal ve hizmetler ihtiyaçlara göre değil de siyasal iktidarların tercihlerine göre dağıtılması durumu ortaya çıkmaktadır. [414]

---

411 Demir, **a.g.e.**, 2003
412 Fuat Vural Savaş, **Anayasal İktisat**, 3. Baskı, İstanbul, Avcıol Basımevi, 1997
413 **A.e.**
414 Coşkun Can Aktan, "Siyasal Ahlak ve Siyasal Yozlaşma", **Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri**, Ankara, Hak-İş Yayınları, 2001, s.51-69

Vergi uyumu için oldukça önemli olan yeniden dağıtım politikalarının vergi uyumu konusunda negatif etkiler doğurmasına neden olabilecek diğer bir unsur da yeniden dağıtım politikalarının bir aracı olan sosyal güvenlik politikalarının düzgün işletilememesidir. Yeniden dağıtım aracı olan sosyal güvenlik politikalarının arzulanan ölçüde kullanılamaması zaten bozuk olan gelir dağılımını daha da bozmakta ve mükelleflerin vergi uyum davranışlarının negatif yönde etkilenmesine sebep olabilmektedir.

Genellikle pek çok ülkede sosyal güvenlik kurumlarına yapılacak katkıların çok küçük bir kısmı bu katkıdan doğrudan yararlanacak kişiler tarafından karşılanabilmektedir. Geri kalan kısım ise devlet tarafından koyulan ek vergiler ile karşılanmaktadır. Bahsedilen ek vergilerin bir kısmı yüksek gelir gruplarından alınırken bir kısmı ve çoğunlukla da büyük bir kısmı zorunlu tüketim malları üzerine koyulan vergiler aracılığı ile alınmakta ve bu durumda da vergi yükünün bu gruplar üzerine yansıtılması söz konusu olmaktadır.

Sosyal güvenlik politikalarının yukarıda açıklandığı şekilde düzenlenmesi durumunda gelir dağılımı yeniden dağıtım politikaları ile düzenlenmeye çalışılırken daha da bozulmaktadır. Gelir dağılımını düzenlemek amacıyla girişilen yeniden dağıtım politikaları anlatıldığı şekli ile gelir dağılımının daha da bozulmasına sebep olmakta ve bu durumda da vergi alanında kısırdöngüye girilerek bozulan gelir dağılımı nedeniyle vergileme kapasitesi azalmakta ve vergi uyum davranışları negatif etkilenmektedir. [415]

[415] Sait Dilik, "Sosyal Güvenliğin Finansmanında Yansıma Olayı -Primler ve Devlet Katkıları", **Kamu-İş Yayınları**, Cilt:7, Sayı: 4, 2004, s.1-24

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ ve VERGİ UYUMU

I.Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye uyum pozisyonlarını incelemeden önce kurumlar vergisi mükelleflerinin hangi vergilere tabi olduğunun ve en önemlisi kurumlar vergisi mükelleflerinin kimler olduğunun iyi anlaşılması gerekmektedir. Bu konuda da en önemli kaynak, 2006 yılında yürürlüğe girmiş olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuzdur.

Kurumlar Vergisi Kanunu, bu kanuna tabi olan kurumları beş grup altında toplamıştır. Bu kurumlar kuruluş amaç ve yapısına göre şirket, müessese, işletme veya ortaklık olarak tanımlanmıştır ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi Kamu Müesseseleri
- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
- İş Ortaklıkları

Bilindiği üzere TTK'da şirket türleri tanımlanırken şahıs ve sermaye şirketi şeklinde bir ayrıma gidilmeden bir bütün halinde tanımlanmıştır.[416] Ancak bu konuda yapılan ilk ayrım yine TTK'ya atıfta bulunularak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuzda yer almıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesi sermaye şirketlerinin tanımını yapmıştır. Madde hükmüne göre, "Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile aynı mahiyetteki

[416] 13.01.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**

yabancı kurumlar, sermaye şirketidir. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları bu Kanun'un ve Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında sermaye şirketi sayılır."[417]

Anlaşıldığı üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kurumlar vergisi mükelleflerini ilk iki maddesinde açıkça belirtmektedir. Öte yandan dar mükellef ve tam mükellef kavramlarının açıklanması da yine Kurumlar Vergisi Kanunu 3. Maddesinde yapılarak mükellefiyet konusunda karışıklığın önüne geçilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu 3. Maddesine göre tam mükellef ve dar mükellef kavramları aşağıda şekilde açıklanmıştır:

"(1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler."[418]

"(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler."[419]

II.Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Tabi Olduğu Vergiler

"Türk mali sistemi, devletin ihtiyaç duyduğu gelirleri yaklaşık 15'e yakın vergiyle karşılama çabası içerisindedir. Bazıları usule bazıları esasa ilişkin olmak üzere vergilerde hemen hemen her sene değişikliklerin yapılagelmesi, vergilemede istikrarsızlığı Türk vergi sisteminin klasikleşen bir özelliği haline getirmiştir. Oysa Devletin gelir ihtiyacını karşılayan ciddi istikrarlı ve içtihat kararlarıyla desteklenmiş uygulamalar mükellefler için olduğu kadar bu alanda hizmet üreten mali müşavir, idari personel ve yargı mensupları için de son derece önem arz etmektedir."[420]

Türk vergi sisteminde bahsedilen vergi yükü içerisinde kurumlar vergisi mükellefleri birden çok alanda faaliyet gösterdiğinden çeşitli vergi türlerine tabi olmaktadır. Bu bakımdan öncelikli olarak tabi oldukları kurumlar vergisi haricinde çeşitli kanunlarda bahsedilen pek çok vergi türüne de tabi olabilmektedir. Bu durum hem faaliyet alanlarının çeşitliliğinden hem de kamu tüzel kişiliğine haiz olmalarından

[417] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu** 2. madde
[418] Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2004
[419] **A.e.**
[420] Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s.1

kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan kurumlar vergisi mükelleflerinin tabi oldukları tüm vergileri incelemek bu bölümün temel hedefi olacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir üzerinden, harcamalar üzerinden ve servet üzerinden alınan vergiler nezdinde aşağıdaki vergi türlerine tabi olması mümkün bulunmaktadır.

A.Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde kurumlar vergisine tabi olacak kurumlar sayıldıktan sonra bahsi geçen kurumların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan gelir unsurlarını elde etmeleri durumunda kurumlar vergisine tabi olacakları açıklanmaktadır. Gelir vergisi kanununda gelir unsur olarak aşağıda yer alan kazançlar sayılmış:[421]

a. Ticari kazanç
b. Zirai kazanç
c. Serbest meslek kazancı
d. Ücretler
e. Gayrimenkul sermaye iratları
f. Menkul sermaye iratları
g. Diğer kazanç ve iratlar

Bir kurum yukarıda sayılan yedi gelir unsurunun hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun elde edilen gelir, kurum kazancı olarak adlandırılır. Bu durumda gelir vergisinde gelir kavramı ne anlamda kullanılıyor ise kurumlar vergisi alanında da aynı anlama gelmektedir. Bu nedenle kurum kazancı gelir vergisindeki gelirin yıllık, gerçek, safi, genel ve elde edilmiş olma özelliklerini taşır.[422]

Bu açıklamalardan sonra örneğin, bir gerçek kişi için kiraya verilen bir gayrimenkul, gayrimenkul sermaye iradı sağlarken bir kuruma kayıtlı bir gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde elde edilen gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki gelirin kurum kazancının bir parçası olarak kabul edilebileceği açıktır. O halde, kurum kazancı gelir vergisinde ifadesini bulan ticari kazançları aşarak diğer gelir unsurlarını da kapsayan bir gelir unsuru yapısına sahiptir. Gelir vergisinin

[421] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu** 1. madde
[422] Şenyüz, **a.g.e.**, s.1

konusuna girmeyen unsurların kurumlar vergisi konusuna girmeyeceğini de ayrıca belirtmek gerekir.[423]

B.Katma Değer Vergisi

Türk vergi sistemi ödeme gücü itibariyle gelir, servet ve harcamalar üzerine oturtulmuştur. Katma değer vergisi ödeme güçlerinden harcamaları esas alan bir vergidir.

KDV'de genel olarak amaç, ilgili tutarın kendisinden sonraki mükelleflere aktarılarak vergilendirilmesidir. Bu koşullarda KDV'nin mükellefi vergiyi kendisinden sonrakinden tahsil edip vergi dairesine yatırmasından sorumlu olacaktır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun ilk maddesini incelediğimizde KDV'nin konusu Türkiye'de yapılan işlemlerdir.[424] Bu ifadeden katma değer vergisinin konusunun iki unsurunun bulunduğu anlaşılmaktadır. Bunlardan biri belirli bir işlemin yapılması, diğeri bu işlemin Türkiye'de yapılmasıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde verginin konusu üç grup halinde ortaya konmuştur. Birinci grup; ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerdir; ikinci grup, her türlü mal ve hizmet ithalatıdır; Üçüncü grup ise birinci grup dışında kalan ve kanunun tek tek sayarak belirttiği türdeki teslim ve hizmetlerdir.[425]

"Katma Değer Vergisi, genel olarak mal ve hizmet tedavülü üzerinden alınan bir vergidir. İdealinde, ekonomideki her türlü mal ve hizmet hareketinin kavranması hedeflenir. Ancak, vergileme tekniğinin gerekleri, kapsamın bu ölçüde geniş tutulmasını önler. Vergi konusuna girecek mal ve hizmet hareketlerinin daha az kapsamlı bir çerçeveye oturtulmasını gerekli kılar."[426] "Bu gereklilik bizim KDV Kanunumuzun düzenlenmesinde de dikkate alınmış ve verginin konusu üçlü bir ayırım içinde aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

- ✓ Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

[423] **A.e.**

[424] 25.10.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu** 1. madde

[425] **A.e.**

[426] Yılmaz Özbalcı, "**Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları"**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s.50

- ✓ Her türlü mal ve hizmet ithalatı
- ✓ Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler üzerinden alınır."[427]

"Konunun belirlendiği 1.maddede, bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh ve işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükmüne yer verilmiştir."[428]

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Katma Değer Vergisi mükellefi olarak özellikle kurumlar vergisi mükellefleri belirtilmemiş olsa da kurumlar vergisi mükellefleri ticari faaliyetleri kapsamında KDV konusuna giren işlemler yapabilmektedir. Bu bakımdan tabi oldukları vergiler arasında en temeli olan kurumlar vergisinden sonra Katma Değer Vergisi'nin geldiğini söylemek yanıltıcı olmayacaktır.

Teorik anlamda Katma Değer Vergisi'nin işleyişini açıkladıktan sonra asıl olarak ülkemizde kurumlar vergisi mükellefleri anlamında pratikteki işleyişini açıklamakta da yarar olacaktır. Çünkü her ne kadar kurumlar vergisi mükellefleri Katma Değer Vergisi mükellefiyeti tesis edilen kurumlar olsalar da bazı durumlarda (ki bu bazı durumlar da nihai tüketici olmadıkları işlemleri kapsamaktadır) katma değer vergisinin üzerlerinde bir yük olarak kalması söz konusu olmamaktadır. Buna ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu'nda geniş kapsamda ve teker teker tam istisna ve kısmı istisna kapsamında değerlendirilmesi gereken işlemler sayılmıştır. Bu bağlamda muhasebe işlemlerinin de buna bağlanarak yapılması sağlanarak hem muhasebe kayıtlarında hem nakit olarak KDV yükünün bahsi geçen işlemleri yapan kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde kalmaması sağlanmaya çalışılmıştır. Hatta bunun için KDV iade sistemi geliştirilmiştir. Ancak ülkemizde geçmişten beri büyük bir problem olarak devam eden ve genel olarak aksayan süreçleri kapsamına alan bir sistem olarak kendini göstermektedir. Bu bakımdan bu sistemin geliştirilmesi yolunda son dönemlerde önemli değişikliklere gidilmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış olduğu işlemlerdeki KDV mükellefiyetini doğru uygulayabilmek adına geliştirilen sistemde kurumlar vergisi

---

[427] **A.e.**

[428] 25.10.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu** 1. madde

mükellefleri yapmış oldukları alımlarda karşı tarafa ödedikleri yani yüklendikleri KDV tutarlarını bir hesapta takip ederken diğer yandan satışlarında karşı taraftan tahsil ettikleri KDV tutarlarını ayrı bir hesapta takip etmektedirler. KDV beyannameleri aylık olarak verildiğinden her ayın sonunda karşılıklı olarak bahsedilen iki hesap kapatılıp kurumlar vergisi mükelleflerinin tahsil ettikleri KDV tutarları ile ödedikleri KDV tutarları mukayese edilmektedir. Bu karşılaştırma sonucunda eğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ödedikleri KDV, tahsil ettikleri KDV'den daha fazla ise bunun için iade talebinde bulunulmaktadır. Öte yandan eğer ödedikleri KDV, tahsil ettikleri KDV'den daha az ise eksik ödenen tutar ay sonunda devlete ödenmek üzere hesaplarda takip edilmektedir.

Burada özellikle dikkat edilmesi gereken husus KDV Kanunu'nda belirtilen bazı tam istisna ve kısmi istisna durumlarında nakit KDV iadesine izin verilmesidir. Bu istisna hallerine giren işlemleri yapan kurumlar vergisi mükelleflerinin ay sonunda tahsil ettikleri KDV tutarının ödedikleri KDV tutarından daha az olması durumunda nakden veya mahsuben KDV iadesi almaları söz konusu olmaktadır. Ülkemizde de özellikle KDV iade sürecinin çok yavaş ilerlediği bir gerçektir. Son dönemlerde yapılan vergi düzenlemeleri ile özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin KDV iadesini alma süreçlerinin hızlandırılması hedeflenmektedir.

Anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin en temel tabi oldukları vergi kurumlar vergisidir ancak ikinci sırada da en çok muhatabı oldukları vergi olarak daKatma Değer Vergisi gelmektedir.

C.Özel Tüketim Vergisi

Ülkemizde ÖTV'nin uygulanması dolaylı (tüketim) vergileri alanında KDV'den sonra en önemli bölümü oluşturmaktadır. Adından da anlaşılacağı üzere ÖTV ayrı ayrı açıklanan bazı mallardan alınır. Bu haliyle geniş bir mal ve hizmet yelpazesini konusuna alan ve bu nedenle de genel bir tüketim vergisi niteliği taşıyan KDV'den ayrılır.

Ayrıca ÖTV, malların durumuna göre ithalat veya üretim aşamalarından birinde alınır. ÖTV ile ilgili konuları düzenlemek ve bu alanı basitleştirmek amacıyla 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu kabul edilerek mevzuatımıza girmiştir."[429]

"Verginin konusunu, belirli bir iktisadi süreç içinde bulunan ve kanuna ekli dört (I, II,III ve IV) listenin kapsamına alınmış mallar oluşturur. Listelerde yer alan mallar genel olarak ismen belirtilmiştir. Listelerde mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaraları dikkate alınarak verilmiştir. Liste içinde mallardan bazıları özelliklerine göre mal grupları itibariyle ayrı ayı belirtilmiştir."[430]

Hizmetler ÖTV'nin konusuna girmez. Bir malın vergi konusuna girebilmesi o malın hem listede yer alması hem de kanunun öngördüğü iktisadi aşamada bulunması gerekir. Örneğin bazı mallar için imalat (üretim) veya ithalat aşaması dikkate alınırken, bazılarında ilk iktisap aşaması dikkate alınmaktadır. Bu durumda hangi iktisadi aşamada olursa olsun listede yer almayan mallar ile listede yer alsa bile belirtilen iktisadi aşamanın dışı verginin konusuna girmeyecektir. Listelerde yer alan mallar, öngörülen iktisadi aşamada bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulurlar. KDV Kanununda olduğu gibi ÖTV Kanununda da bazı haller sayılarak vergiden istisnalara sayılarak mükellefe kolaylık sağlanmıştır.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere ÖTV, kurumlar vergisi mükelleflerinin mutlaka ödedikleri veya tabi oldukları bir vergi olmaktan ziyade ÖTV Kanununda yer alan listelerde belirtilen işlemleri gerçekleştiren kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ödenmek durumunda kalınan bir vergi türüdür. Ancak sonuç olarak bu listelerde yer alan işlemlerle uğraşarak ticari faaliyetini devam ettirme gayreti gösteren kurumlar vergisi mükellefleri için ÖTV de bir vergi yükü olarak ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda ÖTV ile ilgili prosedürleri takip ederek sorumluluklarını yerine getirmeleri gerekir.

Kurumlar vergisi mükellefleri özellikle kurumsallaşmış boyutta olanları düzenli olarak yapmış oldukları vergi planlamalarında vergi yükünü hesaplarken kurumlar

[429] 06.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu**
[430] **A.e.**

vergisi ve KDV'nin yanı sıra faaliyetlerinin kapsamına girdiği ölçüde ÖTV'yi de bir vergi yükü olarak dikkate almak durumunda kalacaktır.

D.Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)

Banka ve sigorta hizmetleri 1956 yılında çıkartılan 6802 sayılı "Gider Vergileri Kanunu" ile vergilendirilir hale gelmiştir. Gider Vergisi Kanunu'nun 28-33 maddeleri arasında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'ne (BSMV) yer verilmiştir.[431]

Banka ve finansman kuruluşları da birer kurumlar vergisi mükellefidir ancak yukarıda bahsedilen kanun hükümleri kapsamında KDV mükellefi yerine BSMV mükellefidirler. Bu nedenle banka ve finans kuruluşları vergi yükünü değerlendirirken kurumlar vergisinin yanı sıra KDV yükü yerine BSMV yükünü değerlendirerek vergi planlaması yapmak durumunda kalmaktadır.

E.Özel İletişim Vergisi (ÖİV)

Özel İletişim Vergisi, genel bir tüketim vergisi olan KDV'nin yanında iletişim hizmetleri alanının ayrıca vergilenmesi amacıyla 02.01.2004'ten geçerli olmak üzere Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesiyle 'Özel İletişim Vergisi' madde başlığı ile birlikte yürürlüğe sokulmuştur. ÖİV tek aşamalı bir karaktere sahip vergidir.[432]

"Verginin konusu genel olarak cep telefonu ve kablolu radyo ve televizyon yayınlarıdır. Telekomünikasyon işletmecileri tarafından verilen (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri, Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu veya kablo ortamında iletilmesi hizmetleri, diğer telekomünikasyon hizmetleri verginin konusunu oluşturmaktadır. Mobil (cep) telefonlarının aboneliklerinin ilk tesisi (operatör değişiklikleri hariç) işlemi de verginin konusu içine alınmıştır."[433]

Verginin mükellefi mobil telefon hizmetleri için işletmecileri; radyo ve televizyon yayınları için radyo ve televizyon yayınlarının uydu ortamında iletilmesini sağlayan uydu platform işletmecileri ve kablo ile iletilmesini sağlayan kablo platform işletmecileridir. Kısacası ÖİV, bu tip hizmetleri kullanan kurumların da aylık olarak ödemesine tabi olan bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

[431] 23.07.1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu**
[432] Şenyüz, **a.g.e.**, s.555
[433] **A.e.**

Bu durumda kurumlar vergisi mükellefleri kurumun iletişim hizmetlerinin sağlanması karşılığında ödemiş oldukları Özel İletişim Vergisini de vergi planlaması yaparken vergi yükünün hesaplanmasında konu edeceklerdir. Bu minvalde kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi planlaması kararlarında Özel İletişim Vergisi de bir maliyet olarak yer alacaktır. Bu hususta dikkat edilmesi gereken diğer bir konu da kurumlar vergisi mükelleflerinin Özel İletişim Vergisi'ni kurumlar vergisi hesaplarında gider olarak dikkate alamayacaklarından Özel İletişim Vergisinin tamamen bir maliyet olarak hesaplarına yansıyacak olmasıdır. ÖİV'in kurumlar vergisi matrahından indirilemeyen bir vergi olması nedeniyle de ayrıca vergi planlamalarında dikkate alınması gerekmektedir.

F.Damga Vergisi

Günlük yaşam içinde meydana gelen çeşitli hukuki ilişkileri bazen tek taraflı olarak bazen de karşılıklı olarak belgeye bağlamak bazı dönemlerde yasalarda yazan kurallardan dolayı bazı durumlarda da kişilerin kendi isteklerinden dolayı gerekebilir.

"Damga vergisi, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kanunda kâğıt diye ifade edilen belgeler üzerinden alınan "resim" niteliğinde bir mali yükümlülüktür."[434] Damga vergisi, 01.07.1964 tarihli ve 488 sayılı Kanunla kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.[435]

Son dönemlerde ülkeler arası sermaye hareketliliğinin artan bir şekilde devam ettiği gözlenmektedir. "Sermaye hareketlerinin ve bu hareketlerin oluşumunda rol oynayan işlemleri etkileyen unsurlardan birisi belki de en önemlisi, bu tür işlemlerin vergilendirilmesi açısından izlenen politikalar olmaktadır ve bu politikalar da ülkenin hukuk sistemi, siyasi, iktisadi, sosyal yapısı hatta tarih ve geleneklerinden etkilenebilmektedir."[436]

"Cumhuriyet dönemi ile çağdaş vergilendirme anlayışında bir yapılanma sürecine giren Türk Vergi sistemi 1950'li yıllardan başlayan bir oluşum ile bugünkü haline ulaşmış bulunmaktadır. Bu yapılanmaya bakıldığında da vergi sistemimizin çok vergili bir sistem olma özelliğini taşıdığı gözlenmektedir. Gelir üzerinden, servet ve servet transferi üzerinden ve de harcamalar üzerinden alınan vergiler temel sınıflandırmasına uygun olan Türk Vergi Sistemi

[434] Şenyüz, **a.g.e.**, s.559
[435] 11.07.1964 tarihli ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
[436] Ahmet Kırman, **488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, 2. Baskı, Ankara, 1997, s.1

içerisinde damga vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergiler bölümünde değerlendirilmektedir."[437]

Damga vergisinin genelde sistem içerisindeki yerinin ve de niteliğinin belirlenmesinde güçlükler bulunmakta ve bu verginin temelde ticari işlemlere dayalı olarak yapılan bir bölüm hukuki işlemler üzerinden alınan vergi türü olarak algılandığı gözlenmektedir. Bu çerçevede damga vergisinin hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan evrak ve vesikalar üzerine tesis edildiği ortaya çıkmaktadır.

Damga vergisi ile harçların bazı benzer yönleri bulunabilmektedir. Çünkü her ikisi de mükelleflerin bir şeyden yararlanmaları karşılığı alınmaktadır. Ancak aralarındaki fark harçların genelde kamu idareleri tarafından sunulan hizmetler karşılığında alınmasından kaynaklanırken damga vergisi ise özel hukuk ilişkilerinin belgeye dayandırılmasından kaynaklanmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin iş hacimleri düşünüldüğünde yüklü miktarda alım ve satım yapmaları kaçınılmaz görülmektedir. Bu durumda da kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptığı işlemleri genel olarak sözleşmeye bağlayarak kendilerini güvenceye alma eğiliminde bulundukları söylenebilir. Tüm bunlar bir arada değerlendirildiğinde kurumlar vergisi mükelleflerinin tedarikçilerle ve müşteriler ile imzalamış oldukları sözleşme adedi kaçınılmaz derecede büyük bir rakama ulaşmaktadır ki bunların tamamı üzerinden damga vergisi hesaplanması yükümlülüğü şirketlere ayrı bir vergi yükü getirmekte ve gider rakamlarını ciddi şekilde yükseltmektedir. İşte bu durumda kurumlar vergisi mükellefleri vergi planlamalarında mutlaka damga vergisi konusuna da yer vermekte ve bunu azaltmanın yollarını planlamaktadır.

Damga vergisi; belli bir meblağ ve her iki tarafın imzasını içeren tüm kağıtlar üzerinden her iki tarafa da müteselsil sorumluluk verecek şekilde doğmaktadır. Bir sözleşme olmadan karşılıklı imzalanmış sipariş formlarının da bahsedilen özellikleri taşıması durumunda damga vergisine tabi olduğunun iddia edilmesi kaçınılmaz olacaktır. İşte bu noktada kurumlar vergisi mükellefleri vergi planlamalarını yaparken damga vergisini azaltmak amacıyla damga vergisi yükümlülüğünün sözleşmenin karşı tarafına bırakılması veya yarı yarıya ödenmesi yollarına başvurabilmekyedir. Böylece

[437] **A.e.**

mükellefler damga vergisi yükümlülüklerini azaltarak işletmedeki tüm maliyetlerini de azaltmış olmaktadır.

G.Gümrük Vergisi

"Gümrük vergisi denildiğinde eşyanın ülke sınırından geçişi anında alınan vergiler akla gelir. Eşyanın sınır geçişi olarak bakıldığında gümrük vergileri ifadesi ile (1) eşyaya uygulanan ihracat vergileri (2) ithalat vergileri ve (3) transit vergiler anlatılır."[438]

Genel olarak gümrük vergisi denildiğinde ithalat üzerinden alınan vergiler hatıra geldiğinden ithalat vergileri olarak da anılmaktadır.

Ülkemizde uygulanan gümrük mevzuatı yeni halini 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve buna bağlı çıkartılan Gümrük Yönetmeliği ile almıştır.[439] Böylelikle gümrük vergileri ve bunlara ilişkin usul ve ceza hükümlerine yeni çehre kazandırılmıştır."[440]

Gümrük vergileri Vergi Usul Kanunu'nun kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kuralların gümrük vergisi için uygulama imkânı bulması mümkün görünmemektedir. Gümrük vergileri için usul ve ceza hükümlerini içine alan kapsamlı bir düzenlemeye ihtiyaç vardı. Bu ihtiyaç; gümrük vergilerine ilişkin usul hükümleri başta olmak üzere vergilendirmeyi yapacak idare, ceza hükümleri, düzeltme, itiraz yolları vb. hususlara 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda yer verilerek giderilmeye çalışılmıştır. Ancak, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve vergi yargısına ilişkin kurallar halihazırda gümrük vergisi için geçerlidir. Böyle bir düzenlemenin de olağan ve doğal sayılması gerekir.

Gümrük vergisinin devlete gelir sağlaması yanında, yerli tarım ve sanayi korumak, ödemeler bilançosunu dengede tutmak gibi amaç ve etkilerinin olduğu bilinir.

İthalat yoğun çalışan kurumlar vergisi mükellefleri için gümrük vergisi de ciddi bir vergi yükü olarak dikkate alınmaktadır. Bu bakımdan kurumlar vergisi mükellefleri

[438] Şenyüz, **a.g.e.**, s.573
[439] 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
[440] **A.e.**

vergi planlamalarını yaparken gümrük vergisini de dikkate almakta ve buna göre bir algoritma oluşturmaktadır.

H.Emlak Vergisi

Emlak kelimesi genel olarak binalı veya binasız tüm gayrimenkullerden oluşan serveti (malvarlığı) ifade etmek için kullanılmaktadır.

Ülkemizde uygulanan emlak vergisi, servet unsurlarından sadece gayrimenkuller üzerinden alınmaktadır. Servet niteliğinde olan gayrimenkuller üzerinden alındığından servet üzerinden alınan vergiler sınıflandırmasına girmektedir.

Vergilendirme yapabilmek için yani kanunda sayılan gayrimenkuller üzerinden emlak vergisi alabilmek için ilgili gayrimenkullerin ne amaçla ve ne şekilde kullanıldığının bir önemi yoktur. Gayrimenkullerin kullanımı sonucunda gelir getirip getirmediği de bir anlam taşımamaktadır.

Emlak vergisi, 11.08.1970 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 1319 Sayılı Kanunu çerçevesinde yürürlüğe girmiştir ve ilgili emlak vergilerinin tahsilatı belediyeler tarafından gerçekleştirilmektedir.[441] Emlak vergisi de kendi içinde biri bina vergisi ve diğeri arazi vergisi olmak üzere iki vergiye ayrılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bina ofis veya al-sat amacıyla almış oldukları gayrimenkuller bilançolarının aktif bölümüne kaydedilerek varlıkları arasına girmektedir. Bu durumda bahsi geçen gayrimenkullerin emlak vergisini ödemesi gereken mükellef de kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Bu minvalde sahip olunan gayrimenkuller nedeniyle ödenen emlak vergisi de şirketlerin vergi yükü olup vergi planlaması yapılırken dikkate alınması gereken bir unsurdur.

I.Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV)

Motorlu Taşıtlar Vergisi, Türkiye'deki vergi sisteminde yer alan servet vergilerinden birisidir. Motorlu Taşıtlar Vergisi, sadece motorlu taşıtları kapsamına alması nedeniyle özel servet vergisi niteliğindedir.

[441] 11.08.1970 tarihli ve 1357 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

Ülkemizde halihazırda uygulanan motorlu taşıtlar vergisi, 18.02.1963 tarihli 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir.[442]

Verginin konusu motorlu taşıtlardır. Bu nedenle esas itibariyle motorlu olmayan taşıtlar (örneğin, bisiklet, sandal) verginin konusuna girmez.

"Verginin konusunu düzenleyen Kanunu'nun 1. Maddesinde, Kanunda belirtilen tarifelerde (I, II, III ve IV sayılı) yer alan motorlu araçların vergi konusuna gireceği belirtilmiştir."[443] "Bu nedenle motorlu taşıt olsa bile Kanun'da belirtilen tarifeler dışında kalan araçlar verginin konusu dışında kalır. Örneğin, tarifeler içinde traktörlere yer verilmediğinden, bunlar verginin konusu içinde değerlendirilmeyecektir."[444]

Kurumlar vergisi mükellefleri ticari hayatını devam ettirebilmek amacıyla ticari ve binek araç alımı yapabilmekte ve bu araçları da şirketin varlığı olarak şirketin aktifine kaydetmektedir. Bu durumda bu araçlara ilişkin ortaya çıkan Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefi de bahsedilen şirketler olmaktadır. Şirketler vergi planlaması yaparken aktiflerinde bulunan taşıtların motorlu taşıtlar vergisini de hesaba katmalıdır.

J.Sorumlu Sıfatı ile Ödenen Vergiler

Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan tabi olduğu ve mükellefi olduğu yukarıda bahsedilen vergi türleri dışında sorumlu sıfatı ile devlete ödemekle yükümlü oldukları vergi türleri de bulunmaktadır. Bu tip vergilerin doğrudan sorumlusu kurumlar vergisi mükellefleri olmamakla birlikte kesintinin tam ve doğru yapılıp devlete ödenmesinden sorumludurlar. Bu bakımdan takibinin iyi yapılması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, çalıştırdıkları işçilerin maaşlarından ödenmesi gereken gelir vergisinin kesintisini yapıp devlete ödemekten sorumlu tutulurlar. Aynı zamanda gerçek kişilerden yapmış oldukları gayrimenkul kiralamalarında gerçek kişinin ödemesi gereken gelir vergisi tutarının kesintisinin yapılıp devlete ödenmesinden de sorumludurlar. En temel sorumlu oldukları iki kesinti türü bahsedilen işlemler olmak üzere yine vergi mükellefiyeti olmayan kişilerden almış oldukları hizmetler için gider pusulası düzenlenerek vergi kesintisi yapmaktan ve

[442] 23.02.1963 tarihli ve 111342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
[443] **A.e.**
[444] Şenyüz, **a.g.e.**, s.577

ayrıca tarım hizmeti almaları durumunda çiftçiler için müstahsil makbuzu düzenleyerek vergi kesintisi yapmaktan da sorumludurlar. Yine aynı zamanda serbest meslek erbabından almış oldukları hizmetler için de serbest meslek makbuzu düzenleyerek vergi kesintisini yapmakla yükümlüdürler.

"Hizmet akdinin doğal bir sonucu olan ücret, GVK'nın 61. maddesinde, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayın ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) vergi tevkifatı, GVK'nın 103 ve 104. Maddelerinde belirtilen genel esaslar ve vergi tarifesi çerçevesinde yapılır (GVK madde 94/1). Bu genel tevkifat gerçek usulde vergilendirilen ücretler üzerinden vergi sorumlularınca yapılır."[445]

Vergi sorumluları serbest meslek erbaplarına ve ücretli çalışanlarına yapmış oldukları ödemeler üzerinden gerekli olan yani ortaya çıkan vergileri tevkif etmek ve ilgili vergi dairesine ödemekle sorumludurlar. Bunu yerine getirmedikleri durumda ödenmeyen vergilerin tamamı üzerinden cezaları ile birlikte sorumlu olacaklardır.

III.Kurumlar Vergisi Mükellefleri Özelinde Yapılan Vergi Uyum Çalışmaları

Vergileme, tüm dünyada devletler için en önemli gelir kaynağı olmaktadır. Devletlerin kamu harcamalarını yapabilmeleri ve ekonomik sürdürülebilirliği sağlayabilmeleri için gelirlerini yani vergilerini toplamaları hayati önem teşkil etmektedir. Bu nedenle vergi uyumsuzluğunu tetikleyen mükellef davranışları karşısında devletin de en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin sızıntısını engellemek amacıyla çeşitli tedbirlere ve politikalara başvurması kaçınılmaz olmaktadır. 2014'te kayıt dışı ekonominin gelişmiş ülkelerde GSYH'nın %10'una ulaştığı, gelişmekte olan ülkelerde ise %70'ine ulaştığı sonucu ortaya konmuştur.[446]

Vergi uyum çalışmalarının genel olarak gelir vergisi mükellefleri nezdinde yapıldığı gözlemlenmektedir. Klasik teori de psikolojik modeller de vergi uyumunu etkileyen değişkenleri ve bu değişkenlerin yönünü belirlerken çoğunlukla gelir vergisi

[445] Şenyüz, **a.g.e.**, s.652

[446] Nuridayu bt Yunus, Rosiati bt Ramli, Norul Syuhada bt Abu Hassan, "Tax Penalties and Tax Compliance of Small Medium Enterprises (SMEs) in Malaysia", **International Journal of Business, Economics and Law**, Cilt:12, Sayı:1, 2017, s.81-91

mükelleflerinin davranışlarını temel almıştır. Öte yandan kamu gelirleri içerisinde payı yüksek olan kurumlar vergisine yönelik çalışmalar literatürde ihmal edilmiştir. Halbuki tüzel kişiliğe haiz olan kurumlar vergisi mükelleflerinin de vergi uyum davranışlarının gelir vergisi mükelleflerinin davranışlarını inceleyen çalışmaların sonuçları ile harmanlanarak incelenmesi bir gerekliliktir. Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışları ihmal edilen bir alan olmasına rağmen kurumlar vergisi kaçakçılığı oranlarının da yüksek ve yaygın olduğu kabul edilmektedir.[447] Bu bakımdan da devlet nezdinde kamu gelirlerini artırmak anlamında kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının incelenmesi önemlidir. Bazı yazarlar kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının incelenmesinin ihmal edilmesi hususunu, kurumlar vergisi mükelleflerinin kararlarının analitik olarak incelenmesinin çok zor olmasına bağlamaktadır.[448]

Klasik vergi uyum modellerinin vergi cezaları, vergi oranları ve denetimler ile vergi uyum arasındaki ilişkiyi açıklamalarının ardından ilgili değişkenlerin vergi uyum davranışları üzerindeki etkisini araştırmak için yapılan ampirik çalışmalar sonucunda klasik teorinin bulgularının tersi yönünde sonuçlara da ulaşılmıştır. Vergi uyum klasik modellerinde yaptırımlar ile kaçakçılık davranışı arasında tersi yönde bir ilişki bulunmuşken ampirik çalışmalarda istatistiksel olarak vergi kaçırma davranışı ile yaptırımlar arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Ayrıca denetim oranları ile vergi uyumu arasındaki ilişki klasik vergi uyum modelinde kuvvetli bir bağ ile yer alırken yapılan ampirik çalışmaların bazıları için bu ilişki önemli olarak sınıflandırılmış bazıları için ise herhangi bir anlam ifade etmemiştir. Vergi oranları ile vergi uyumu arasındaki ilişki ise ampirik çalışmalarda klasik vergi uyum modelinin tersine net bir şekilde ispatlanamamış ve yapılacak olan bazı müzakerelere bağlı olarak değişebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını açıklamak amacıyla ortaya çıkan klasik ekonomik modeller ve yapılan diğer ampirik çalışmalar ile ortaya konan sonuçlar ve değişkenler kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını açıklamak açısından da yasal bir çerçeve oluşturmaktadır.

---

[447] Nipoli Kamdar, "Corporate Income Tax Compliance: A Time Series Analysis", **Applied Economics Journal**, Cilt:25, Sayı:1, 1997, s.37-38

[448] Eric Rice, "The Corporate Tax Gap: Evidence on Tax Compliance by Small Corporations", **Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement,** The University of Michigan Press,1992, s.126

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışlarını incelemek için en erken yapılan çalışma 1984 yılında Marelli tarafından gerçekleştirilmiştir.[449] Bu çalışmada Katma Değer vergisi kaçakçılığı anlamında kurumların davranışları incelenmiştir.[450] Katma Değer vergisi kaçakçılığı anlamında elde edilecek karın önemi vurgulanmış ancak risk alma anlamında hassasiyet gösterileceği ortaya konmuştur. Marelli'den sonra da kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışlarını incelemek amacıyla teorik çalışmalar yapılmış ve mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarına yapacakları fayda-maliyet analizine göre karar verecekleri sonucu ortaya konmuştur. Bu çalışmalar boyunca kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının incelenmesi amacıyla da ampirik çalışmalar yapılmasının gerekliliği ortaya konmuştur.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen değişkenler olarak gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkilediği kabul edilen ve klasik teoride yer alan denetim oranları, vergi cezaları ve vergi oranları sayılmaktadır. Bu varsayım altında denetlenme oranları vergi uyumu anlamında en önemli etkenlerden biri olabilecektir. Öte yandan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarına yönelik olarak yapılan teorik çalışmalarda düşük vergi oranlarının ve yüksek ceza oranlarının kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını artırmada öncelik edeceği bir gerçek olarak kabul edilmiştir.[451]

Kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışları konusunda klasik teorinin vergi oranları, denetim oranları ve yaptırımlar değişkenlerinin etkili olduğu genel olarak kabul edilmiştir. Ancak anlaşılacağı üzere denetim oranları ve yaptırımlar konusunda kurumlar vergisi mükelleflerinin ve gelir vergisi mükelleflerinin davranışları üzerindeki etkileri aynı yönlü olmakta iken vergi oranlarının etkisi ise ters yönlü olmaktadır. Çünkü kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum düzeyinin artmasını düşük vergi oranları ile birlikte artan yaptırımlar sağlayabilmektedir. Bu bakımdan gelir vergisi mükellefleri için kabul edildiği gibi vergi oranlarındaki artışın kurumlar vergisi mükellefleri için de vergi uyum düzeyini arttıracağı söylenemez. Ancak tersi yönde çalışmalar da yer almaktadır.

---

[449] Massimo Marelli, "On Indirect Tax Evasion", **Journal of Public Economics**, Sayı:25, 1984, s.96-181

[450] **A.e.**

[451] Kamdar, **a.g.e.**, s.37

Tablo 3.1: Klasik Model Değişkenlerinin Etkisinin GV ve KV Mükellefleri İçin Karşılaştırması

	GV Mükellefleri		**KV Mükellefleri**
Değişkenler	**Klasik Model**	**Ampirik Çalışmalar**	
Denetim oranları	Denetim oranları ile vergi kaçırma davranışı arasında negatif yönlü kuvvetli bir bağ vardır	Bazı ampirik çalışmalarda denetim oranları ile kaçakçılık arasında kuvvetli bağ bulunurken bazılarında bulunamamıştır.	Denetim oranlarının etkisi KV mükellefleri için de GV mükellefleri için bulunan sonuçlar ile aynı yönlüdür. Denetim oranları artışı kaçakçılığı azaltır.
Yaptırımlar (ceza)	Yaptırımlar ile vergi kaçakçılığı arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.	Ampirik çalışmalarda vergi kaçakçılığı ile yaptırımlar arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.	Yaptırımların etkisi KV mükellefleri için de GV mükellefleri ile aynıdır. Ancak yaptırımlar ile KV mükelleflerinin vergi kaçırma davranışı arasındaki ilişki düzeyinin önemli olmadığını söyleyen çalışmalar da vardır (Malezya örneği).
Vergi oranları	Vergi oranlarındaki artış vergi kaçakçılığını azaltabileceğinden aralarında negatif yönlü ilişki vardır.	Ampirik çalışmalarda vergi oranlarının vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisi klasik modelin tersine net olarak açıklanamamıştır. Müzakerelere bağlıdır.	KV mükelleflerinin vergi uyum davranışları üzerinde vergi oranlarının etkisi GV mükellefleri ile ter yönlüdür. Vergi oranlarındaki azalış yaptırımlardaki artış ile birleşince vergi uyumu artar. Vergi oranlarının etkisini GV mükellefleri ile aynı yönlü bulan çalışmalar da vardır (Wang ve Conant).

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışları incelenirken özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum maliyetlerine ilişkin çalışmalar yürütülmüştür. Nitekim vergi uyum maliyetleri vergi uyum davranışları açısından önemli bir etken olabilmektedir.

Ülkelerin vergi sistemleri pek çok vergi kanununun, kanun hükmünde kararnamelerin, tebliğlerin ve diğer hukuksal dokümanların toplamından oluşmaktadır. Bu sistem içerinde kurumlar vergisi tutarları mükellefler için doğrudan finansal bir maliyet olarak değerlendirilmektedir.

Ödenen kurumlar vergisi rakamları kurumlar vergisi mükellefleri için vergi yükü anlamında oluşan tek yük değildir. Birçok karmaşık düzenlemeyi de içinde barındıran vergi sistemleri, vergi mükellefleri için doğrudan bir finansal maliyet olan kurumlar vergisi tutarı dışında aynı zamanda bahsedilen karmaşık sisteme uymak için gerekli olan bazı ilave maliyetlere de katlanmayı gerektirmektedir. Bahsedilen bu maliyetler de vergi uyum maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Vergi sistemlerinin karmaşık yapısı ve mükelleflerin bunu anlayabilmek ve uygulayabilmek amacıyla yapmış olduğu maddi ve manevi harcamalar özellikle 1990'lı yıllarda Alm[452], Kaplow[453], Slemrod ve Yitzhaki[454] tarafından tartışılmıştır. Yapılan çalışmaların pek çoğunda vergi uyum maliyetleri ekonomik kaynakların gereksiz tüketimi olarak değerlendirilmiştir. Çünkü bu tip maliyetler mükelleflerin üzerinde ilave bir vergi yükü oluşturmakla birlikte devlet için ilave bir gelir kaynağı oluşturmamaktadır. Ekonominin büyümesine de bu tip maliyetlerin herhangi bir katkısı bulunmamaktadır.

Vergi uyum mecburiyeti kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bazı vergi uyum maliyetlerinin yapılmasına neden olabilir. 1995 yılında Sandford tarafından yapılan çalışmada vergi uyum maliyetleri; vergi otoritelerinin koyduğu kurallara uymak amacıyla vergi mükellefleri tarafından yapılan harcamalar olarak tanımlanmıştır.[455] Sandford kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum maliyetlerini üç bölümde sınıflandırmıştır: iç maliyetler, dış maliyetler, psikolojik maliyetler.[456] İç maliyetler; firmaların vergi işlerinin yürütülmesi için çalıştırdıkları vergi müdürü, muhasebe müdürü, programcılar ve diğer ilgili kişilere yapılan ödemeleri içeren işçilik maliyetlerinden oluşmaktadır.[457] İç maliyetlerin bu denli bir yapıdan oluşması ve mükelleflerin üzerinde ilave bir vergi yükü oluşturması; iç ve dış piyasada ekonomik

[452] James Alm, "What is an Optimal Tax System", **National Tax Journal**, Sayı:49, 1996, s.117-133
[453] Louis Kaplow, "How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax", **National Tax Journal**, Sayı:49, 1996, s.135-150
[454] Joel Slemrod, Shlomo Yitzhaki, "The Costs of Taxationand the Marginal Costs of Funds", **IMF Staff Papers**, Sayı:43, s.98-172
[455] Cedric Sandford, "The Rise and Rise of Tax Compliance Costs", **Tax Compliance Costs: Measurement and Policy**, Editör: Cedric Sandford, UK, The Institute for Fiscal Studies, 1995
[456] **A.e.**
[457] **A.e.**

bir figür olarak hareket eden kurumlar vergisi mükelleflerinin yanlış ekonomik kararlar almasına neden olabilmektedir.[458] Dış maliyetler ise firmaların vergi işlerini doğru yürütülebilmesi için çeşitli danışmanlık firmalarından ve hukuk bürolarından aldıkları hizmetler için ödedikleri tutarlardan oluşmaktadır.[459] Dış maliyetlerin diğer bir bölümünü ise vergi ile ilgili yapılmış olan seyahat masrafları, posta vb. masraflar oluşturmaktadır. Psikolojik maliyetleri ise, vergi kanunları ve muktezalarla ilgili olarak vergi mükelleflerinin geçirmiş oldukları negatif deneyimler oluşturmaktadır.[460] Bahsedilen tüm bu maliyetler kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye uyum göstermeleri için doğrudan ve dolaylı olarak yapmış oldukları maliyetleri göstermektedir. İlgili maliyetlerin de vergi yükü olarak değerlendirilebilecek olması kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyebilmektedir.

Vergi uyum maliyetleri yapılan pek çok araştırmada kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari planlarını olumsuz yönde etkileyen bir değişken olarak ortaya konmuştur. Çünkü vergi uyum maliyetleri kamu gelirlerini arttırmamasına rağmen mükelleflerin üzerinde kalan ilave bir vergi yükü olarak değerlendirilebilmektedir. Bu kapsamda da kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari ölçeklerinin büyümesine engel olmakta ve aynı zamanda uluslararası platforma uyum gücünü de azaltmaktadır.[461] Bu nedenle vergi uyum maliyetlerinin kaynakların optimal dağılımını ve şirketlerin ekonomik kararlarını saptırdığı söylenebilir.[462] Birçok çalışma da yüklü miktardaki vergi uyum maliyetlerinin kurumlar vergisi mükelleflerinin ekonomik kararlarını etkilediğini ve hatta yanlış yönde karalar vermelerine neden olduğunu ortaya koymuştur.[463] Vergi uyum maliyetlerinin bu sonuçları ve vergi mevzuatının karmaşıklığı da kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kurallarına uymasındaki isteğini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.[464] Karmaşık vergi düzenlemeleri ile muhasebede yer alması gereken detaylar daha fazla hata yapılmasına neden olmakta

[458] Sebastian Eichfelder, François Vaillancourt, "Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures", **Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Quantitative Research in Taxation**, Discussion Paper No:178, 2014, s.1-43
[459] Sandford, **a.g.e.**, 1995
[460] **A.e.**
[461] Marsha Blumenthal, Joel Slemrod, "The Compliance Cost of Taxing Foreign-Source Income: Its Magnitude, Determinants and Policy Implications", **International Tax and Public Finance**, Sayı:2, 1995, s.37-53
[462] Eichfelder, Vaillancourt**, a.g.e.**, s.1-43
[463] **A.e.**
[464] James Alm, v.d., "Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior", **Journal of Economic Psychology**, Sayı:31, 2010, s.577-586

ve mükelleflerin vergi uyum davranışlarını olumsuz yönde etkilemeyebilmektedir. Bahsedilen şekilde vergi uyum maliyetlerinin hesaplanması Amerika'da 1930'lu yıllara kadar uzanmaktadır.[465]

Vergi uyum maliyetleri iç, dış ve psikolojik maliyetler olmak üzere 3 tip maliyet üzerine kurulmuştu. Bu tip maliyetleri bulurken brüt maliyet ve net maliyet karşılaştırması yapmak da gereklidir. Brüt maliyetler vergi uyum davranışı gösterebilmek için gerekli olan tüm maliyetleri içerir. Net vergi uyum maliyetleri ise vergi uyumu sonucunda devlet tarafından sağlanan bazı vergi indirimleri ve vergi teşviklerinin brüt maliyetlerden mahsup edilmesi sonucu ulaşılan rakama tekabül etmektedir.[466] Ancak vergi uyum maliyetleri konusunda doğru bir değerlendirme yapabilmek için mutlak surette brüt vergi uyum maliyetlerini dikkate almak daha yerinde olacaktır. Özellikle küçük ölçekli işletmeler için brüt vergi uyum maliyetleri önem arz etmektedir.[467] Çünkü her ne kadar vergi indirimleri ve teşvikleri brüt vergi uyum maliyetlerini azaltarak net vergi uyum maliyetlerini düşürse bile toplumsal maliyete eşit olan rakam brüt vergi uyum maliyetleri olacaktır.[468]

Vergi uyum maliyetlerinin kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkilediği varsayımı altında vergi uyum maliyetlerinin küçük ve orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmelere etkisini araştırmak da yerinde olacaktır. Vergi uyum maliyetlerinin bahsedilen sınıflandırması altında büyük ölçekli işletmelerde rakamsal olarak daha yüksek olacağı kabul edilebilir.[469] Çünkü büyük ölçekli işletmelerin vergi işlemleri ile ilgili çalıştırdığı kişi sayısı daha fazla olacak ve dışarıdan alınan vergi danışmanlığı hizmetleri için yapacakları ödemeler daha yüksek olacaktır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin bu tip maliyetleri büyük ölçekli işletmelere göre görece daha az olacaktır. Bu bakımdan büyük ölçekli işletmelerin vergi kaçırma davranışlarını sergileme anlamında vergi uyum maliyetlerinin daha yüksek olduğunu vurgulaması ve bu nedenlerle vergi kaçırması daha yüksek seviyede olmaktadır. Ancak vergi uyum maliyetlerinin şirketlerin cirolarına oranlanması sonucu

---

[465] Eichfelder, Vaillancourt**, a.g.e.**, s.2

[466] **A.e.**

[467] Pascal Lignier, "The Costs and Benefits of Complying with the Tax System and Their Impact on the Financial Management of the Small Firm", **Journal of the Australasian Tax Teachers Association**, Sayı:2, 2006, s.117-150

[468] Eichfelder, Vaillancourt**, a.g.e.**, s.3

[469] Sanjay Gupta, Lillian F. Mills, "Does Disconformity in State Corporate Income Tax Systems Affect Compliance Cost Burdens?", **National Tax Journal**, 2003, s.1

bulunan çalışmalara görece rakamsal hesaplamaların tersi yönünde sonuç vermektedir. Cirolar bazında vergi uyum maliyetleri karşılaştırıldığında küçük ve orta ölçekli işletmelerin büyük ölçekli işletmelere göre daha yüksek vergi uyum maliyetine katlandığı sonucu çıkmaktadır. 2014 yılında Malezya'da bu hususta yapılan bir çalışmaya göre küçük ölçekli şirketlerin vergi uyum maliyetleri cirolarının %0.057'sine tekabül ediyor iken büyük ölçekli şirketlerin ise cirolarının %0.001'ine denk gelmektedir.[470] Bu durum da göstermektedir ki her ne kadar rakamsal olarak büyük ölçekli şirketlerin vergi uyum maliyetleri daha yüksek olsa da ciro anlamında yapılan bir oranlamada büyük ölçekli şirketlerin küçük ve orta ölçekli şirketlere göre vergi uyum maliyetleri çok daha düşüktür.[471] Bu bakımdan asıl vergi uyum maliyeti yükünün küçük ve orta ölçekli şirketlerin üzerinde olduğunu söylemek yanıltıcı olmayacaktır.[472] Ancak buna rağmen büyük ölçekli şirketlerin vergi kaçırma davranışlarına başvururken yüksek miktardaki vergi uyum maliyetlerini sebep olarak gösteriyor olması da kendi içindeki çelişkiyi ortaya koymaktadır.[473]

Yapılan pek çok çalışmada da vergi uyum maliyetlerinin cirolar bazında oranlamasında küçük ölçekli şirketlerde büyük ölçekli şirketlere göre daha fazla vergi yükü kaldığını desteklemektedir.[474] Ayrıca gelir vergisi anlamında incelendiğinde kişiler anlamında da vergi uyum maliyetlerinin büyük ölçekli şirketlere göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.[475] Bu husus, aslında vergilemenin temel ilkelerinden olan eşitlik ve vergilemenin adil olması ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü adil bir vergi sisteminde gelir ile orantılı vergileme yapılması esas alınır ve bu alanda ortaya çıkan dengesizliklerin de devlet tarafından sağlanacak olan teşviklerle giderilmesinin gerekliliği kabul edilir.[476]

Literatürde vergi uyum maliyetlerinin genel olarak yüksek olduğu kabul edilmişken ve yapılan ciro oranlamaları ile küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerinde

---

[470] Noor Sharoja Sapiei, Mazni Abdullah, Noor Adwa Sulaiman, "Regressivity of the Corporate Taxpayers' Compliance Costs", **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Sayı:164, 2014, s.26-31
[471] Gupta, Mills, **a.g.e.**, s.2
[472] Noor Sharoja Sapiei, Jeyapalan Kasipillai, "Evaluation of Corporate Income Tax Compliance Costs Under the Malaysian Self- Assessment System", **Australian Tax Forum**, Sayı:29, 2014, 3-42
[473] Joel Slemrod, Marsha Blumental, "The Income Tax Compliance Cost of Big Business", **Public Finance Review**, Cilt:24, Sayı:4, 1996, s.411-433
[474] Jeff Pope, Hijattulah Abdul-Jabbar, "Small and Medium-Sized Enterprises and Tax Compliance Burden in Malaysia: Issues and Challenges for Tax Administration", **The Journal of Small Enterprise Research**, 2014, s.1
[475] Eichfelder, Vaillancourt**, a.g.e.**, s.27
[476] Smith, **a.g.e.**, 1776

kalan vergi uyum maliyetlerinin büyük ölçekli işletmelere nazaran daha yüksek olduğu benimsenmişken vergi uyum maliyetlerinin artışına sebep olan değişkenleri incelemek amacıyla ülkeler özelinde de bazı çalışmalar yürütülmüştür. Yunanistan özelinde kurumlar vergisi uyum maliyetlerinin incelenmesi anlamında yapılan ampirik çalışmada vergi uyum maliyetlerinin genel olarak firmalar özelinde yüksek olduğu ve bu maliyetlerin firmaların büyüklüğü, firmanın yaşı, firmanın sektörü, firmanın bulunduğu yer ve yasal şeklini içeren çeşitli karakteristik özelliklerine göre değiştiği sonucuna ulaşılmıştır.[477] Çalışmada ayrıca Yunanistan gibi ekonomik krizlerden yüksek derecede etkilenebilen ülkelerdeki vergi uyum maliyetlerinin yüksek olmasının tezat bir durum oluşturduğuna değinilmiştir.[478]

Yunanistan özelinde yapılan çalışmada vergi uyum maliyetlerini etkileyen değişkenler açıklanırken bu değişkenlerden biri olarak firmaların büyüklüğü ortaya konmuştur. Bu bakımdan literatürdeki diğer çalışmalar ile uyumlu olarak küçük ve orta ölçekli firmaların vergi uyum maliyetlerinin rakamsal olarak büyük ölçekli firmaların vergi uyum maliyetlerine göre daha yüksek olmasına rağmen cirolarına göre bir oranlama yapıldığında küçük ve orta ölçekli firmaların vergi uyum maliyetlerinin daha yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.[479]

Vergi uyum maliyetlerinin kurumlar vergisi mükellefleri özelindeki etkisini araştırmak amacıyla Nijerya için de benzer bir çalışma 2014 yılında yapılmıştır. Yapılan çalışmada Nijerya'daki kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum maliyetlerinin iç ve dış uyum maliyetleri ile diğer psikolojik maliyetlerden oluştuğu sonucuna ulaşılmıştır.[480] Ayrıca çalışmada literatürde yapılan diğer çalışmalar ile uyumlu olarak küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi uyum maliyetlerinin büyük ölçekli işletmelere göre görece daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır.[481] Yapılan çalışmada Katma Değer Vergisi anlamında ortaya çıkan vergi uyum maliyetlerinin toplam vergi uyum maliyetlerinin %33'ünü oluşturarak diğer vergilere kıyasla daha

[477] Ionnis Stamatopoulas, Stamatina Hadjidema, Konstantinos Eleftheriou, "Corporate Income Tax Compliance Costs and their Determinants: Evidence from Greece", **Munich Personal RePEc Archive**, University of Piraeus, 2016, s.1-31
[478] **A.e.**
[479] **A.e.**
[480] Emmanuel Eragbhe, Kennedy Prince Modugu, "Tax Compliance Costs of Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria", **International Journal of Accounting and Taxation**, Cilt:2, Sayı:1, 2014, s. 63-87
[481] **A.e.**

yüksek olduğu sonucuna da ulaşılmıştır.[482] KDV anlamında vergi uyum maliyetlerinin yüksek olması durumu Türkiye'deki vergi düzenlemeleri de dikkate alındığında doğrulanabilmektedir. Harcamalar üzerinden alınan bir vergi türü olan KDV tutarlarına ilişkin özellikle KDV iade işlemleri olan firmaların hem şirket dışı danışmanlardan aldığı hizmetler hem de şirket içinde çalıştırdığı elemanların harcadığı zaman bakımında maliyetleri oldukça yüksek olabilmektedir. Karmaşık KDV iade süreci kurumlar vergisi mükellefleri bakımında bir teşvikten daha çok ilave bir vergi yükü olarak değerlendirilebilmektedir.

Küçük ve orta ölçekli firmaların istihdam anlamında ve bulundukları sektöre yaptıkları katkı anlamında ekonomik döngünün sağlanmasındaki rolü yadsınamayacak derecede önemlidir.[483] Bu bakımdan özellikle ekonomik krizlerle mücadele eden ülkelerin küçük ve orta ölçekli firmaları desteklemesi ve çeşitli teşvikler sağlayarak gelişmelerine katkıda bulunulması önemlidir. Hal böyle iken vergi uyum maliyetlerinin küçük ve orta ölçekli firmalarda daha yüksek bir vergi yükü barındırması bir çelişki olarak ortaya çıkmaktadır ve özellikle küçük ölçekli şirketlerin vergi uyumunu zorlaştırmaktadır.[484] Küçük ölçekli şirketlerin vergi uyumsuzluğuna ilişkin kararlar almaları psikolojik olarak daha kırılgan faktörlere dayanabilmektedir. Küçük işletmeler sınırlı yapıları nedeniyle vergi mevzuatını anlamakta ve uyum göstermekte daha çok zorlanmaktadır.[485] Ayrıca küçük işletmelerin genel doğal yapıları gereği psikolojik olarak vergi kaçırma eğilimleri daha yüksektir, vergi kaçırma fırsatlarını daha çok değerlendirmektedirler.[486]

Firmaların karakteristik özelliklerinden biri olan yaşı ile vergi uyum maliyetleri arasında da anlamlı bir ilişki kurulabilmiştir. Bu bakımdan daha yaşlı olan firmaların vergi uyum maliyetlerinin daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.[487] Firmaların görece daha uzun süredir faaliyet gösteriyor olması vergi meseleleri de dahil olmak üzere pek çok konuda daha fazla deneyim kazandığı anlamına gelmektedir. Vergi

---

[482] **A.e.**

[483] Joel Slemrod, Viswanath Venkatesh, "The Income Tax Compliance Cost of Large and Mid-Size Business", **Ross Schoolof BusinessWorking Paper Series**, Working Paper No:914, University of Michigan, 2002, s.18

[484] Bernadette Kamleitner, Christian Korunka, Erich Kirchler, "Tax Compliance of Small Business Owners", **International Journal of Entrepreneurial Behavior and Research**, Cilt: 18, Sayı: 3, 2012, s.330-351

[485] **A.e.**

[486] **A.e.**

[487] Stamatopoulas, Hadjidema, Eleftheriou**, a.g.e.**, 2002

meselelerindeki bu deneyimi sayesinde vergi uyum maliyetlerini daha düşük tutarak vergi uyum davranışı sergilemesi beklenen bir durumdur.

Firmaların faaliyet gösterdikleri sektör ile vergi uyum maliyetleri arasında da ilişki olduğu sonucuna pek çok çalışmada ulaşılmıştır. Küçük ve orta ölçekli firmaların vergi uyum maliyetlerinin büyük ölçekli firmalara göre görece daha fazla olduğunun kabul edildiği varsayımı altında imalat sektöründe faaliyette bulunan firmaların hizmet sektöründe bulunan firmalara göre vergi uyum maliyetlerinin daha yüksek olduğu kabul edilebilir.[488] Ayrıca ihracatı yüksek olan firmaların vergi uyum maliyetlerinin ihracatçı olmayan firmalara göre daha yüksek olduğu kabul edilmektedir.[489] Bu hususun genel olarak ihracat işlemleri bakımından yerine getirilmesi gereken ilave kurallardan kaynaklandığı söylenebilir. Ülkemizde de Vergi Usul Kanunu dışında gümrükteki işlemler bakımında uyulması gereken düzenlemelerin yer aldığı Gümrük Kanunu yürürlüktedir. İhracat ve ithalat işlemleri yoğun olan şirketlerin Gümrük Kanunu kapsamında yer alan düzenlemelere de uymaları gerektiğinden ilave zaman ve nakit harcaması yapması gerekebilmektedir. Bu bakımdan da vergi uyum maliyetleri bu alanda faaliyet göstermeyen şirketlere göre yüksek olabilmektedir.

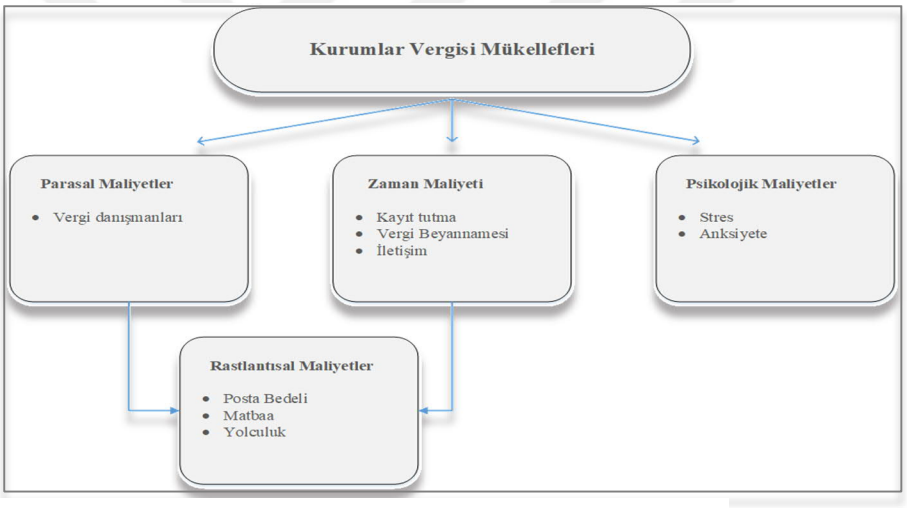
Vergi uyum maliyetleri anlamında yapılmış olan literatür çalışmaları değerlendirildiğinde vergi uyum maliyetlerinin küçük ve orta ölçekli işletmelerde büyük ölçekli işletmelere göre daha yüksek olduğu ve vergi uyum maliyetlerinin şirketlerin sektör, yaş ve diğer çeşitli değişkenlerine göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi uyum maliyetleri devlet tarafında vergi gelirlerini artırmadan küçük ölçekli işletmeler üzerinde yüksek miktarda ilave bir vergi yükü oluşturduğundan ülke ekonomilerinin gelişiminde önemli role sahip olan küçük ve orta ölçekli işletmelerin yenilik ve gelişim sürecini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bakımdan politika yapıcılar tarafından ülke ekonomisini olumsuz yönde etkileyen bu tip vergi uyum maliyetlerinin azaltılması yönünden kararlar alınması önemlidir. Vergi uyum maliyetlerinin kaynağı olarak görülen karmaşık vergi sistemlerinin daha anlaşılır hale getirilmesi ve vergi mükelleflerine çeşitli kriterlere göre vergi teşvikleri sağlanması gereklidir. Böylece işletmelerin karlılıkları artabilecek ve işletmelerin

[488] Eragbhe, Modugu, **a.g.e.**, s.63
[489] **A.e.**

kayıt dışı işlemlere başvurması durumları azalabilecektir. Böylece devlet tarafından elde edilecek olan vergi gelirleri de ciddi ölçüde artış gösterebilecektir.

Vergi uyum maliyetlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin incelenmesi hususunda literatürde çoğunlukla kurumlar vergisi mükellefleri dikkate alınarak analizler yapılmıştır. Öte yandan Arindam Das-Gupta tarafından yürütülen çalışmada gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyumu üzerinde vergi uyum maliyetlerinin etkisi konusunda bir çalışma yapılmıştır.[490] Bu çalışma sonucunda zorunlu vergi uyum maliyetleri ile gönüllü vergi uyum maliyetlerinin birbirinden ayrı olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.[491] Bu sınıflandırmaya göre zorunlu vergi uyum maliyetlerinin gönüllü vergi uyum maliyetlerine göre vergi uyumsuzluğu konusunda daha etkili olduğu ortaya çıkmıştır.[492]

Şekil 3.1: Vergi Uyum Maliyetleri



Kaynakça: Yazar tarafından oluşturuldu

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını vergi uyum maliyetleri dışında beyana dayalı olarak vergi ödeme sistemi de etkilemektedir. Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de kurumlar vergisi mükellefleri kendi doldurdukları kurumlar vergisi beyannamelerini vergi idarelerine beyan ederek kendi hesapladıkları vergiyi ödemekle yükümlü olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde

[490] Arindam Das-Gupta, "The Economic Theory of Tax Compliance with Special Reference to Tax Compliance Costs", **Working Papers from National Institute of Public Finance and Policy**, Sayı:13, 2004, s.3-27
[491] **A.e.**
[492] **A.e.**

küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi uyum davranışlarını beyana dayalı vergileme sisteminin yürürlükte olması da etkileyebilecektir.[493]

Mükelleflerin vergi beyannamelerini ne şekilde düzenleyebileceğini vergi mevzuatından doğru anlayamaması yanlış vergi beyanı yapmalarına ve dolayısıyla da vergi uyumsuzluğuna neden olabilmektedir. Bazı durumlarda ise kurumlar vergisi mükellefleri kendileri ile rekabet eden diğer firmaların vergi beyannamelerini doldururken dürüst davranmadığı algısına kapılabilmektedir. Böyle bir durumda da rekabet gücünü ellerinde tutmak adına yanlış vergi beyanı yapmaları sonucu doğabilmektedir. Tüm bu durumlar, beyana dayalı vergileme usulünün vergi uyum davranışlarını olumsuz yönde etkilemesine neden olmaktadır.

Vergi uyumunu sağlayamamak birçok vergi idaresi için büyük bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının karmaşıklığı ve kesin olmadığı bir ortamda vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye ikna etmek çok zor olmaktadır. Vergi uyumu; vergi beyannamelerinin vergi kanunlarında yer alan gerekliliklere göre düzenlenmesi ve zamanında vergi idaresine beyan edilerek ortaya çıkan vergi yükümlülüklerinin tam ve zamanında ödenmesi olarak tanımlanabilir.[494] Bu bakımdan gelişmekte olan ülkelerde özellikle ekonomik kalkınma için ekonominin belkemiği niteliğinde olan küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi uyumunun sağlanabilmesi ayrı bir öneme sahiptir. [495]

Gelişmekte olan ülkelerde küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi uyum davranışlarını öncelikle ekonomik dalgalanmalar ile devlet tarafından yürütülen maliye ve para politikalarının önemli ölçüde etkilediği söylenebilir.[496] Ekonomideki para döngüsü ve hali hazırdaki ekonomik yapılanma işletmelerin vergi uyum kararlarını doğrudan etkiyebilir.

Ekonominin genel durumu dışında klasik ekonomik teorinin vergi uyum değişkenleri olan vergi cezaları, denetim oranları ve vergi oranları da kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyebilecektir. Kurumlar vergisi

[493] Wadesango Newman, v.d., "Tax Compliance of Small and Medium Enterprises Through the Self-Assessment System: Issues and Challenges", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Cilt:22, Sayı:3, 2018, s.1-15
[494] Eric Friedman, "The Determinants of Unofficial Activity", **Journal of Public Economics**, Cilt:76, Sayı:3, 2011, s.59-93
[495] Wadesango Newman, v.d., **a.g.e.**, s.2
[496] **A.e.**

mükellefleri de tıpkı gelir vergisi mükellefleri gibi vergi uyum davranışı sergilemeleri hususunda vergi kaçırma ile kaçırmama arasında fayda maliyet analizine göre karar verebilecektir.[497]

Kurumlar vergisi mükellefleri, bazı durumlarda vergi uyum davranışı sergileyebilmeleri için vergi mevzuatını anlayabilmek adına vergi danışmanlarına ve vergi avukatlarına ödemek durumunda kalacakları maliyetler ile vergi kaçırmanın maliyetini kıyaslayabilmektedir. Vergi danışmanlarına ve avukatlarına ödenecek rakamlar vergi kaçırmanın maliyetinden daha pahalı olduğu durumda vergi kaçırma davranışını seçmeleri kaçınılmaz olmaktadır.[498]

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını yapılan kamu harcamalarının fonksiyonu da etkilemektedir. Mükelleflerin ödediği vergilerin devlet tarafından gerekli kamusal ihtiyaçlar için kullanılmaması durumunda vergi uyum davranışları olumsuz etkilenebilmektedir. Kamu harcamalarının yapıldığı alanların mükelleflerden gizli tutulması ya da bu anlamda mükelleflere yeterli açıklamalarda bulunulmaması mükelleflerin vergi uyum davranışlarını doğrudan negatif yönde etkileyebilmektedir.[499]

Vergi uyum davranışlarının gelir vergisi nezdinde incelenmesi literatürde yoğun olarak karşılaşılan kaynaklar arasında iken kurumlar vergisi mükellefleri özelinde yapılan vergi uyum çalışmalarına rastlamak pek mümkün olamamaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum çalışmalarının da yoğun olarak Afrika ülkeleri nezdinde yürütüldüğü anlaşılmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler ve Avrupa ülkeleri bakımından vergi uyum çalışmaları işletmelerden ziyade bireyler açısından önemli görülmektedir. Genellikle Afrika ülkeleri özelinde yürütülen Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum çalışmalarında temel alınan işletmelerin ise çoğunlukla küçük ölçekli işletmeler ile küçük ve orta ölçekli işletmeler olduğu anlaşılmaktadır. Büyük ölçekli işletmelerin araştırmalarda dikkate alınmadığı gözlemlenmiştir. Bunun sebebi ise bahsedilen tipteki şirketlerin gelişmemiş ülkelerin mali konsolidasyonunu canlandırmak ve ekonomik gelişim göstermesini sağlamak için önem arz etmesidir.

---

[497] Osman Fatih Saraçoğlu, "Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance Tax Audits and Enforcement", **International Journal of Business and Social Science**, Cilt:2, Sayı:7, 2011, s.67-87

[498] Wadesango Newman, v.d., **a.g.e.**, s.3

[499] **A.e.**

Gana'nın Sunyani Belediyesi'ndeki küçük ölçekli işletmelerin vergi uyum davranışlarını incelemek amacıyla 500 adet küçük ölçekli işletme için Probit Regresyon modeli kullanılarak bir araştırma yürütülmüştür.[500] Bu araştırma sonucunda vergi eğitiminin yetersiz olmasının, bilgisayar becerilerinin gelişmemiş olmasının, muhasebe defterlerinin tutulmuyor olmasının vergi uyumunu negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.[501] Çalışmanın sonuçları firma yaşının, ticari operasyonların süresinin, şirket kurumsallığının ve vergi yükümlülüklerinin değerlendirilmesinin vergi uyum davranışları üzerinde etkisinin olduğunu göstermiştir.[502]

Vergileme, ekonomik gelişimi fonlamak için gelirlerin tahmin edilmesi ve kararlı bir şekilde sağlanabilmesi için önemlidir. Özellikle gelişim hedefleri konusunda ciddi engelleri olan Kamerun gibi ülkeler için vergileme daha da büyük önem arz etmektedir.[503] Kamerun'da küçük ve orta ölçekli işletmelerin önemi, brüt üretime katkılarının %22 olmasından ötürü daha fazladır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin gelirleri vergilenebilir gelirlerdir ve ayrıca devlet için ücret vergileri ile Katma Değer Vergisi'ni de küçük ve orta ölçekli işletmeler toplamaktadır.[504] Ancak literatürde de genel kabul gördüğü üzere küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi uyum maliyetleri büyük ölçekli işletmelere göre daha fazladır. Bu nedenle de küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi uyum düzeyi büyük ölçekli mükelleflere göre daha düşüktür. Ancak yine literatürde de genel kabul gördüğü üzere küçük ve orta ölçekli işletmelerin ekonominin belkemiğini oluşturması ve gelirlerinin de vergilenebilir olmasından ötürü yukarıda bahsedildiği gibi vergi uyum maliyetlerinin yüksek olması vb. nedenlerle vergi uyum davranışından sapma göstermesi devlet nezdinde yüksek ve önemli tutarda vergi gelirinden mahrum kalınması anlamına gelebilecektir. Bu durum da ekonomik büyümenin ve diğer mali değişkenlerin sekteye uğraması demektir.

Kamerun'da imalat ve toptan satış sektörlerinde faaliyet gösteren 575 adet küçük ve orta ölçekli işletme üzerinde vergi uyum davranışlarının incelenmesine

[500] Owsu Acheampong, Ofori Debrah, Isaac Osei Yeboah, "An Assessment of Tax Compliance Level of Small Enterprises in Ghana", **European Journal of Business and Management**, Cilt:8, Sayı:12, 2016, s.81-89
[501] **A.e.**
[502] **A.e.**
[503] Oludele Akinloye Akinboade, "Correlates of Tax Compliance of Small and Medium Size Businesses in Cameroon", **Managing Global Transitions**, Cilt: 13, Sayı:4, 2015, s.389-413
[504] **A.e.**

yönelik bir anket çalışması yapılmıştır.[505] Çalışma sonucunda vergi sisteminin yozlaşmış olduğu algısının vergiye tabi gelirlerin beyanı ve verilen teşviklere uyumu olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.[506] Vergi uyum maliyetlerinin yüksek olması ve vergi beyanlarının yapılması sürecinin çok zaman alması da vergi uyum düzeyine zarar vermektedir.[507] Vergi uyumu konusunda çok fazla zorluk olması uyum davranışlarının azalmasına neden olabilecektir. Öte yandan adil ve statik bir vergi sisteminin benimsenmiş olması vergi uyumunun artmasını ve gelirlerin beyan edilmesini teşvik edebilecektir. Şeffaf ve açık bir biçimde düzenlenmiş olan vergi sistemi vergi gelirlerinin beyan edilmesini arttırır. Ayrıca vergi idarelerinin, mükelleflerin vergi beyannamelerini oluşturmaları sürecinde gelen sorulara cevap veren bir tavır sergileyerek yapıcı davranmaları da vergi uyum düzeyinin artmasına katkı sağlayabilecektir.

Malezya'daki kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının belirleyicilerini araştırmak amacıyla anket yöntemi kullanılarak bir araştırma yürütülmüştür.[508] Bahsedilen araştırmada kurumlar vergisi mükellefleri genel olarak incelenmiş, küçük ölçekli-büyük ölçekli sınıflandırması bazında ayrı bir araştırma yapılmamıştır. Araştırma sonuçları firma yaşının, vergi yükümlülüklerinin ve vergi sisteminin karmaşıklığının, gelirlerini düşük gösterme veya giderlerini yüksek gösterme gibi şekillerle ortaya çıkan vergi uyumsuzluğu davranışlarını tutarlı bir biçimde etkilediğini göstermiştir.[509] Bununla birlikte bahsedilen çalışmada diğer çalışmaların sonuçlarının aksine vergi uyum maliyetlerinin vergi uyum davranışları ile ilişkisinin önemsiz derecede olduğu belirtilmiştir. [510]

Tanzanya'daki küçük ve orta ölçekli işletmelerin kurumlar vergisi uyum davranışlarını incelemek amacıyla 2014 yılında bir doktora tezi çalışması

[505] Oludele Akinloye, Akinboade, "Determinants of Tax Compliance Behaviour of Small and Medium Size Businesses in Cameroon's Littoral and Central Provinces", **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2014, s.397-414
[506] **A.e.**
[507] **A.e.**
[508] Noor Sharoja Sapiei, Jeyapalan Kasipillai, Uchenna Cyril Eze, "Determinants of Tax Compliance Behaviour of Corporate Taxpayers in Malaysia", **Journal of Tax Research**, Cilt:12, Sayı:2, 2014, s.383-409
[509] **A.e.**
[510] **A.e.**

yürütülmüştür.[511] Bu çalışmada Tanzanya'daki küçük ve ortak ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını artırabilmek için vergi cezalarının arttırılması gerektiği vurgulanmıştır.[512] Ancak arttırılan cezaların mükellefler nezdinde adaletsizliğe yol açmayacak ölçüde olurken vergi kaçırma davranışlarını da engelleyebilecek nitelikte olması gerekmektedir.[513] Ayrıca çalışmada Tanzanya'ki küçük ve orta ölçekli işletmelerin kurumlar vergisi uyum düzeyinin arttırılabilmesi için vergi idarelerinin vergi uyum maliyetlerini azaltması gerektiği vurgulanmıştır.[514]

Genel olarak literatür incelendiğinde kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının incelemek amacıyla çok az ampirik çalışma gerçekleştirilmiştir. Yapılan ampirik çalışmaların çoğunluğu da bireylerin vergi uyum davranışlarının incelenmesine yöneliktir.[515] Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının incelenmesine yönelik yapılan kısıtlı ampirik çalışmaların sonuçlarına göre kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen faktörler şu şekilde sınıflandırılabilir: kurumların karakteristik özellikleri (işletme büyüklüğü, iş sektörü, işletme yaşı, vergi yükümlülüğü), vergi uyum maliyeti (iç maliyetler, dış maliyetler ve arızi maliyetler), davranışsal vergi yaklaşımları (vergi yapısının karmaşıklığı, vergi sisteminin adilliği, psikolojik vergi maliyeti), ekonomik değişkenler (vergi oranları, denetim oranları, ceza oranları).[516]

Literatürde yapılan çalışmalardan genel olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen değişkenler ana başlıkları ile yukarıda da açıklandığı gibi şirketlerin kurum karakteristiği, vergi uyum maliyetleri, davranışsal vergi yaklaşımları, ekonomik değişkenler olarak sıralanabilmektedir. Bu değişkenler sonucunda vergi uyumsuzluğu davranışlarının gelirlerini düşük beyan ederek veya giderlerini yüksek beyan ederek vergi matrahını aşındırma şeklinde ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

---

[511] Deogratius Ng'winula Mahangila, "SMES' Corporate Income Tax Compliance in Tanzania", Thesis for the degree of Doctor of Philosophy Business Administration**, University of Southampton Faculty of Business and Law,** Tanzanya, 2014, s.187

[512] **A.e.**

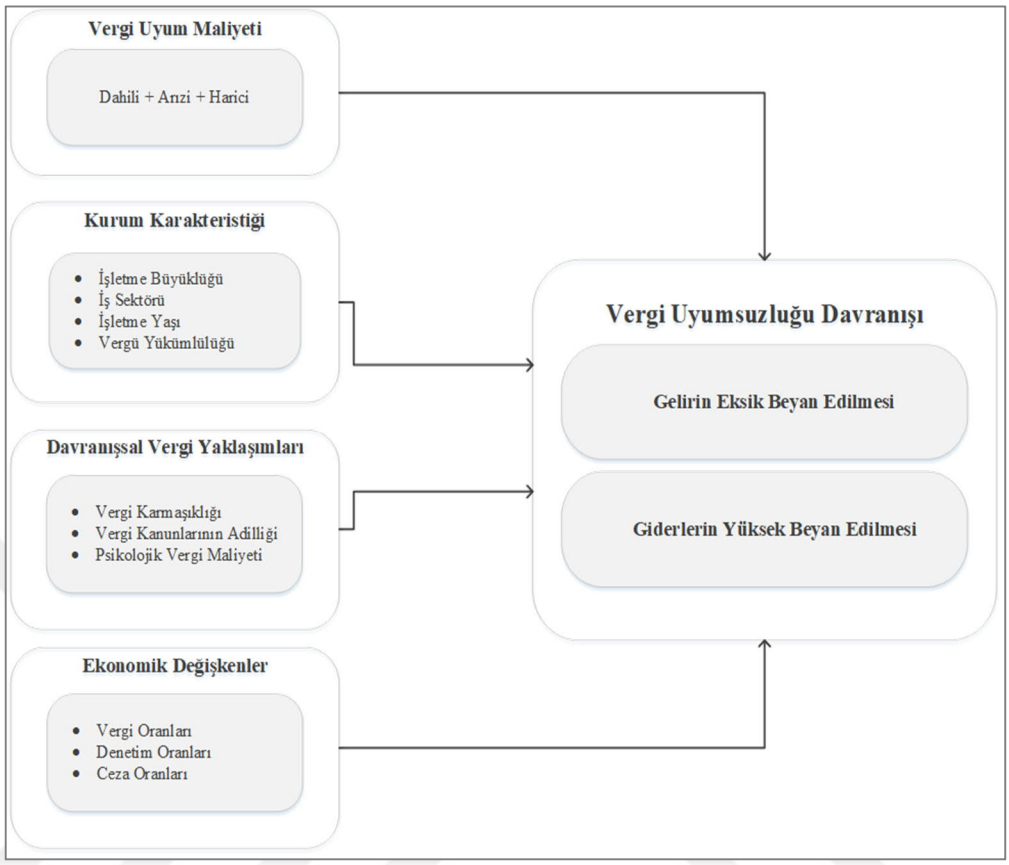
[513] **A.e.**

[514] **A.e.**

[515] Rice, **a.g.e.**,1992, s.126

[516] Sapiei, Kasipillai, Eze, **a.g.e.**, 2014, s.388

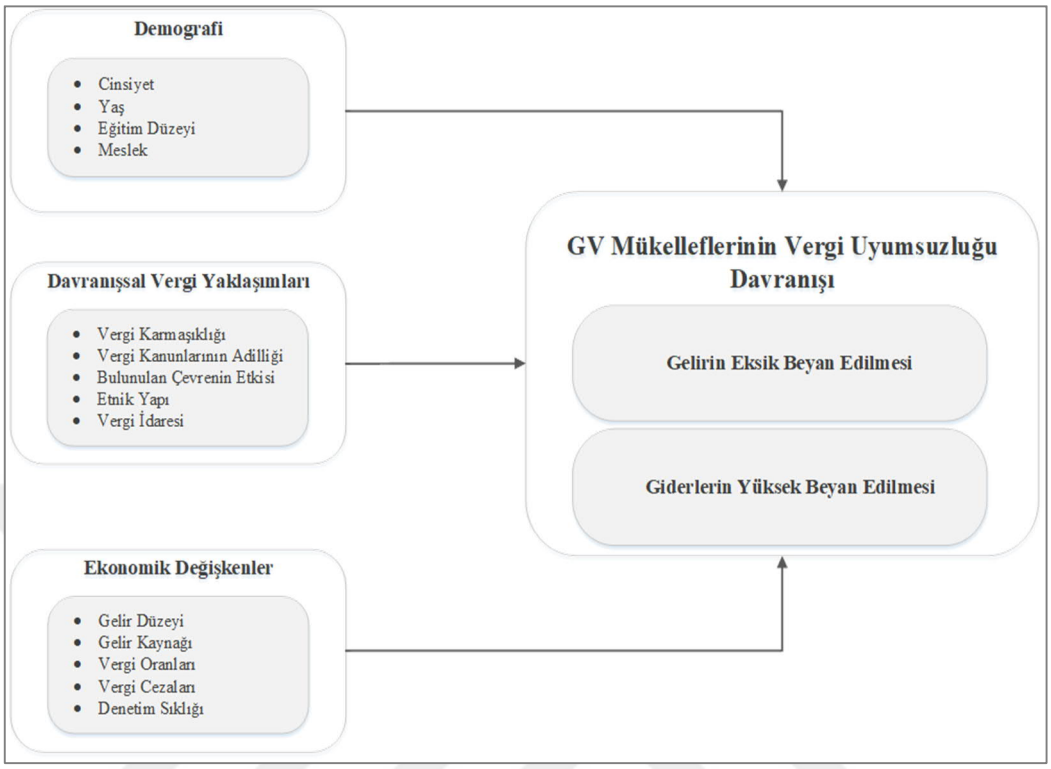
Şekil 3.2: KV Mükelleflerinin Vergi Uyum Davranışlarını Etkileyen Değişkenler



Kaynakça: Yazar tarafından oluşturuldu

Gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen değişkenler ise demografik değişkenler, ekonomik değişkenler ve davranışsal değişkenler olarak sınıflandırılabilmektedir. Demografik değişkenler; cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve meslek şeklinde sıralanabilir. Ekonomik değişkenler ise klasik ekonomik teorinin açıkladığı gibi gelir düzeyi, gelir kaynağı, vergi oranları, vergi cezaları ve denetim sıklığıdır. Davranışsal değişkenler ise vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi sisteminin adilliği, bulunulan çevrenin etkisi, etnik yapı, vergi idaresiyle ilişkiler şeklinde açıklanabilir.

Şekil 3.3: GV Mükelleflerinin Vergi Uyum Davranışlarını Etkileyen Değişkenler



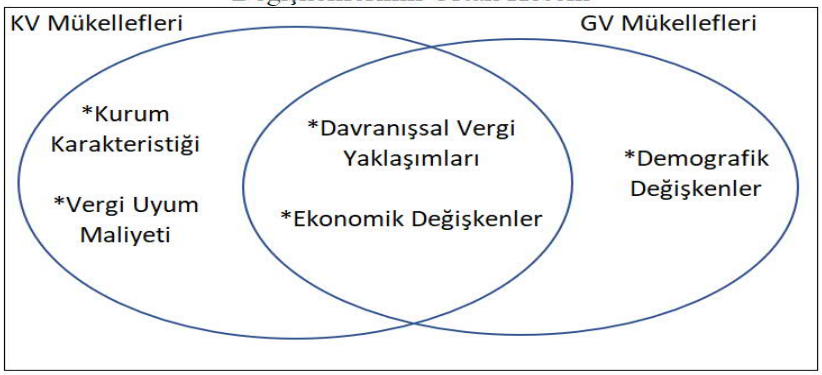
Kaynakça: Yazar tarafından oluşturuldu

Anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen faktörler kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi yapıları temelinde gelir vergisi mükelleflerine göre daha kapsamlıdır. Ancak gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen ekonomik değişkenler ile davranışsal değişkenlerin kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını da etkilediği anlaşılmaktadır. Özetle, kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen değişkenlerin ortak keseni ekonomik değişkenler ile davranışsal değişkenlerdir. Her ne kadar kurumlar vergisi mükellefleri özelinde yapılan ampirik çalışmalar oldukça az olsa da gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının araştırılması hususunda yapılan çalışmalar ve bu kapsamda ortaya konan değişkenler kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının araştırılmasında da temel teşkil etmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının incelenmesi hususunda yapılan kısıtlı çalışmaların da genel olarak küçük işletmeler ile küçük ve orta ölçekli işletmeler nezdinde yapıldığı gözlenmektedir. Hal böyle olunca özellikle

büyük ölçekli işletmelerin vergi uyum davranışlarını etkileyen değişkenlerin tespitine ilişkin çalışmaların ihmal edildiği anlaşılmaktadır.

Şekil 3.4: KV ve GV Mükelleflerinin Vergi Uyumu Değişkenlerinin Ortak Keseni



Kaynakça: Yazar tarafından oluşturuldu

Literatürde kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının araştırılmasının bu denli ihmal edilmesinin hem kurumların stratejik kararlarının tahmin edilmesinin zorluğuna dayandığı hem de vergi mahremiyeti ilkesi nedeniyle kurumların beyan usulüne dayalı olarak beyan ettikleri kurumlar vergisi beyannamelerinin gizli tutulmasından kaynaklandığı söylenebilir.[517]

Vergi gelirleri hükümetler için en önemli gelir kaynağı olduğundan vergi uyumunun sağlanması ve arttırılması yönünde ülkeler çeşitli zamanlarda çeşitli politikalara başvurulabilmektedir. Vergi idarelerinin vergi uyumunu sağlamak amacıyla başvurdukları stratejiler vergi uyum davranışlarını etkileyen değişkenlerden ekonomik değişkenler altında yer alan vergi cezaları ve yaptırımları ile kendini göstermektedir. Vergi idareleri, vergi uyumunu sağlayabilmek için kontrolleri altında bulunan vergi cezaları konusunda değişikliklere başvurabilmektedir. Bireylerin vergi uyum davranışlarını ölçen çalışmalarda vergi cezalarının vergi uyum davranışlarını etkileyen bir değişken olduğu kanıtlanmıştır. Vergi cezalarının kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyip etkilemediğini anlamak üzere Malezya özelinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler dikkate alınarak anket aracılığı ile nicel yöntem kullanılıp araştırma yapılmıştır.[518] Vergi cezalarının kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışları üzerindeki etkisini tespit

[517] Rice, **a.g.e.**,1992, s.151
[518] Yunus, Ramli, Abu Hassan**, a.g.e.**,2017, s.81

edebilmek amacıyla yapılan bu çalışmada vergi cezalarının değişkenleri olarak şunlar dikkate alınmıştır:[519]

- ✓ ceza oranları ve yaptırımları,
- ✓ vergi cezalarına ilişkin bilgi ve eğitim düzeyi,
- ✓ vergi cezalarına yönelik olarak vergi mükelleflerinin psikolojik davranışları dikkate alınmıştır.

Malezya'daki küçük ve orta ölçekli işletmeler özelinde yapılan bu çalışmada vergi cezalarının bahsedilen 3 değişken yönünden de kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum düzeyinin arttırılmasında etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.[520] Bahsedilen vergi ceza değişkenleri vergi cezalarının vergi uyum düzeyindeki etkisini ölçmek amacıyla kullanılmıştır ve her bir değişkenin vergi uyumu üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Özetle, kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını, vergi ceza oranları ve yaptırımları, vergi cezaları konusunda bilgi ve eğitim düzeyi ile vergi cezalarına yönelik olarak mükelleflerin psikolojik davranışları etkilemektedir. Öte yandan vergi cezaları ile kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışları arasındaki ilişkinin önemli düzeyde olmadığını ortaya koyan çalışmalar da mevcuttur.[521]

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum düzeyi için "ticari bilanço karı" ve "mali kar" ayrımı bazında vergim uyum maliyetlerinin de etkisi dikkate alınarak Amerika'daki firmalar için bir çalışma yapılmıştır.[522] Çalışmanın sonuçları açıklanmadan önce ticari bilanço karı ile mali kar ayrımına değinmekte fayda vardır. Kurumlar vergisi mükelleflerini oluşturan şirketlerin kurum ortaklarından ayrı olarak bir tüzel kişiliği mevcuttur. Ticari bilanço karı şirketlerin mali yıl boyunca gelir ve giderlerini takip ettiği gelir tablosunun sonucu olarak oluşan karıdır. Öte yandan mali kar ise vergilendirilebilir kar olarak tarif edilmekte olup vergi mevzuatında yer alan bazı indirimlerin ve ilavelerin yapılması sonucu ortaya çıkan kardır. Şirketlerin vergi mevzuatı kapsamında yer alan teşvikleri iyi derece kullanması sonucunda vergilenebilir kar olan mali kar ticari bilanço karına göre oldukça düşük olabilmektedir. Öte yandan vergi mevzuatındaki teşvik ve indirimlerin efektif

[519] **A.e.**
[520] **A.e.**
[521] Kamdar, **a.g.e.**, s.37
[522] Lillian F. Mills, "Corporate Tax Compliance and Financial Reporting", **National Tax Journal**, Cilt:49, Sayı:3, 1996, s. 421-435

kullanılamaması ve ayrıca ilaveler hesabının yeterince özenli yapılmaması sonucu vergilenebilir kar olan mali karın ticari bilanço karının bile üzerinde çıkması söz konusu olabilmektedir.

Bu bakımdan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergilenebilir karı olan mali karı ticari bilanço karına göre ne kadar düşük olursa kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum düzeyi de o denli yüksek olabilecektir.[523] Çünkü şirketlerin elde ettikleri gerçek kar vergiye tabi olan kardan daha yüksek olacak ve bu durum da vergi uyumu anlamında bir motivasyon olarak değerlendirilebilecektir. Ancak vergilenebilir karın ticari bilanço karına göre daha düşük olması vergi mevzuatında yer alan teşvik ve indirimlerden efektif olarak faydalanılmasına yani vergi planlamasının iyi nitelikte kurulabilmesine bağlıdır. Karmaşık vergi mevzuatı ve vergi sistemleri nedeniyle kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum maliyetlerinin çok yüksek olduğu pek çok çalışmada ortaya konmuştur.[524] Vergi ödemelerinin olağan düzeyde gerçekleştirebilmesi amacıyla uyulacak kuralların belirlenebilmesi anlamında oluşacak vergi uyum maliyetleri oldukça yüksek iken vergi teşvik ve indirimlerinden efektif faydalanmayı sağlayacak düzeyde vergi planlaması yapılması anlamında ortaya çıkacak olan vergi uyum maliyetleri ise çok daha yüksek düzeyde olabilecektir. Literatürde genel olarak vergi uyum maliyetleri ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çalışmalarda vergi uyum maliyetlerinin artmasının vergi uyum düzeyini azaltacağı belirtilmektedir.[525] Literatürdeki genel kanının aksine Lillian Mills tarafından 1996 yılında yapılan çalışmada vergi uyum maliyetlerinin vergi teşvikleri ve indirimlerinden efektif bir biçimde faydalanılmasını sağlayacak derece artması durumunda şirketlerin ticari bilanço karı ile mali kar arasındaki fark da ticari bilanço karı lehine artacağından vergi uyum düzeyi de artabilecektir.[526] Ticari bilanço karının vergilenebilir kar olan mali kardan daha yüksek düzeyde olması vergi teşvik ve indirimlerinden yüksek derecede faydalanılabildiği anlamına gelmektedir. Bu bakımdan kamuya ait kurumların vergilenebilir karı ile ticari bilanço karı arasında ticari bilanço karı lehine özel şirketlere nazaran çok daha fazla fark bulunmaktadır.[527]

[523] Mills, **a.g.e.**,1996, s.422
[524] Sapiei, Abdullah, Sulaiman, **a.g.e.**,2014, s.26-31
[525] **A.e.**
[526] Mills, **a.g.e.**,1996, s.422
[527] **A.e.**

Amerika'da kurumlar vergisi tutarlarının devlet gelirleri içerisindeki önemini vurgulayabilmek ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumsuzluğu davranışlarının sebeplerini ortaya koyarak vergi uyumunu artırmak amacıyla yapılabilecek olan planları açıklayabilmek için GAO tarafından 2006 yılında bir rapor hazırlanmıştır.[528] Rapora göre karmaşık vergi düzenlemeleri, karmaşık ticari işlemler ve genellikle yapılan uluslararası yeniden yapılandırma işlemleri kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışı sergilemesine neden olmaktadır.[529] Vergi kaçırma sebepleri bu şekilde özetlenmiş iken vergi uyumunu sağlayabilmek çeşitli yollar ile mümkündür. Raporda; vergi düzenlemelerinin basitleştirilmesinin, vergi uyumsuzluğu ile ilgili verilere vergi idarelerinin daha düzgün bir biçimde ulaşımının sağlanmasının, vergilerin toplanması hususunda teknoloji düzeyinin arttırılmasının vergi uyum düzeyini arttıracağı belirtilmektedir.[530]

Kurumlar vergisi mükellefleri için hemen hemen her ülkede ilgili vergi mevzuatlarında temellendirilmiş vergi indirimleri ve istisnaları yer almaktadır. Böylece devlet ekonomik kalkınma için önemli konumda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin ticaretini desteklemek istemektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri için hemen hemen her ülkede hisse senedi ve gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın istisna edilebilmesi anlamında teşvikler yer almaktadır. Türkiye'de de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5. Maddesi bu anlamdaki teşvikler düzenlemektedir.[531] Bu hususta sağlanan istisnalara ilişkin istisna kazancın hesaplanması konusunda vergi kanunlarında karmaşık düzenlemelerin yer alması mükelleflerin hata yapmasına ve kazancı yüksek veya düşük hesaplamalarına neden olabilmektedir. Böyle bir durumda da sağlanan teşvikler nedeniyle vergi uyumsuzluğu davranışı ortaya çıkabilmektedir. Bu bakımdan Amerika'da da istisna kazancın hesaplanması konusundaki karmaşık düzenlemeler nedeniyle istisna kazanç hesaplamaları sonucunda eksik veya fazla vergi beyanı yapılması durumu ortaya çıkabilmekte ve bu durum da vergi uyumsuzluğuna neden olabilmektedir.[532] Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumsuzluğuna neden olabilen bu tip durumların önüne

[528] David M. Walker, Tax Compliance: Challenges to Corporate Tax Enforcement and Options to Improve Securities Basis Reporting, **United States Government Accountability Office**, United States, 2006, s.1-23
[529] **A.e.**
[530] **A.e.**
[531] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5. Madde
[532] Walker, **a.g.e.**, 2006, s.3

geçebilmek adına vergi mevzuatında istisna düzenlemelerinin daha açık ve anlaşılır yapılması gerekmektedir.

OECD tarafından vergi uyumunun geliştirilmesine ve yönetilmesine rehberlik etmek için 2004 yılında bir rapor hazırlanmıştır.[533] Bu raporda da öncelikle vergi gelirlerinin toplanmasının ekonomik sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için çok önemli olduğu belirtilerek vergi idarelerinin vergi uyumunun sağlanması yönünde tedbirler alması gerektiği belirtilmiştir.[534] Buna göre vergi mükelleflerinin vergi uyumu kapsamında yerine getirmesi gereken 4 adet temel yükümlülük bulunmaktadır: vergi sistemine kayıt olunması, istenen vergi bilgilerinin zamanında dosyalanması ve idareye gönderilmesi, gerçekleşen işlemlerin günü gününe ve tam olarak raporlanması, ortaya çıkan vergi yükümlülüklerinin zamanında ödenmesi.[535] Vergi mükelleflerinin bahsedilen yükümlülüklerini yerine getirme konusunda vergi yükümlülüklerinin doğru anlaşılabilmesi için vergi idarelerinin çok önemli bir pozisyonu bulunmaktadır. Bu nedenle vergi uyumunun sağlanabilmesi için vergi idarelerinin vergi uyumunu etkileyebilecek faktörleri yapılandırması ve vergi kaçırma davranışının önüne geçebilmek için sistematik bir süreç işletmesi gerekmektedir.

Vergi kaçırma davranışlarının oligopol yapıda bulunan pazarı ne şekilde etkileyebileceği de incelenmiş ve vergi kaçırma davranışları nedeniyle oligopol yapının bozulabileceği sonucuna ulaşılmıştır.[536] Çünkü vergi kaçırma davranışı mükelleflerin piyasaya giriş-çıkış kararlarını etkiler ve bu durumda oligopol piyasaya girişler yükselerek çıktı miktarı değişir. Vergi kaçakçılığı her nasılsa alınan risklere rağmen firmaların karlılığını artırabilecektir. Belirli bir piyasa yapısında, vergi kaçakçılığı her firmanın beklenen getirisini arttır. Bu artış da yeni firmaları etkileyerek piyasaya girmesini sağlar, ancak yeni firmaların da piyasaya girmesi piyasa yapısını bozarak piyasada var olan firmaların karlarının düşmesine neden olur. Yeni firmaların piyasaya girmesi ile toplam çıktı artmasına rağmen piyasada var olan firmaların karlılığı azalır. Sonuç olarak endojen piyasa yapısına sahip oligopol piyasada vergi

---

[533] OECD (Organization For Economic Co-Operation and Development), **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, Forum on Tax Administratşon Compliance Sub-group, 2004, s.7

[534] **A.e.**

[535] **A.e.**

[536] Laszio Goerke, Marco Runkel, "Profit Tax Evasion Under Oligopoly with Endogenous Market Structure", **National Tax Journal**, Sayı:4, 2006, s.851-857

kaçakçılığı sonucunda ortaya çıkan karlar tarafsız olmayacak ve piyasa yapısının daha az verimli halde işlemesine neden olabilecektir.[537]

Oligopol piyasada firma sayısının işleyişi değiştirmeyecek şekilde kalabilmesi için optimal vergi kaçırma kararlarını incelemek üzere Marrelli ve Martina tarafından da bir çalışma yürütülmüştür.[538] Çalışmada optimum vergi kaçakçılığı miktarının sadece pazarın kollektifliğine değil aynı zamanda göreceli pazar paylarına da bağlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre eğer şirketlerin pazar payları birbirinden çok uzak değilse pazara giriş çıkışlara bağlı olarak vergi türüne bakılmaksızın vergi kaçırma davranışlarının artabileceği sonucuna ulaşılmıştır.[539] Ayrıca literatürde vergi uyumunu etkileyen ekonomik değişkenler olarak bilinen vergi oranı, vergi cezaları ve denetim sıklığı değişkenlerinin oligopol piyasadaki kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileme yönü de literatür ile uyumlu olarak çalışma sonucunda ortaya konmuştur.[540]

Monopolist yapıda vergi kaçırma davranışlarını etkileyen değişkenleri ve vergi kaçırma davranışı ile monopolist yapıdaki çıktı miktarı arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışma Wang ve Conant tarafından yürütülmüştür.[541] Yapılan çalışmada Kreutzer ve Lee tarafından 1986 yılında yürütülen çalışmanın tersi yönünde sonuçlara ulaşılmıştır.[542] Kreutzer ve Lee tarafından yürütülen çalışmada monopolistlerin üretim maliyetlerini yüksek göstererek vergi yükümlülüklerini azaltabileceği açıklanmış ve bu şekilde azalan vergi yükümlülükleri ile çıktı miktarlarının arttırılabileceği sonucuna ulaşılmıştır.[543] Kreutzer ve Lee tarafından ortaya konan modelde monopolistik yapıda vergi kaçırma davranışı sonucundan elde edilen karların çıktı karlılığı üzerinde hiçbir etkisi olmadığı geleneksel görüşü reddedilmiştir.[544] Wang ve Conant tarafından yürütülen çalışmada ise Kreutzer ve Lee'nin bulgularının tersine monopolistik yapıda vergi kaçırma davranışı sonucunda elde edilen vergi karlarının elde edilecek çıktı

[537] **A.e.**
[538] M. Marelli, R. Martina, "Tax Evasion and Strategic Behaviour of the Firms", **Journal of Public Economics**, Sayı:37, 1988, s.55-69,
[539] **A.e.**
[540] **A.e.**
[541] Leonard F.S. Wang, AndJohnl Conant, "Corporate Tax Evasion and Output Decisions of the Uncertain Monopolist", **National Tax Journal**, Cilt:41, Sayı:4, 1988, s.579-581
[542] D. Kreutzer, D. R. Lee, "On Taxation and Understated Monopoly Profits", **National Tax Journal**, Sayı:39, 1986, s.241-243
[543] **A.e.**
[544] **A.e.**

üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı savunulmuştur.[545] Monopolistik yapıda mükellefler üretim maliyetlerini olduğundan yüksek göstererek giderlerini arttırmış olurlar ve bu durumda beyan edecekleri vergi matrahı da azalmış olacağından yüksek gider gösterme yöntemi ile vergi kaçırma davranışına başvurmuş olacaklar ve vergi karı elde etmiş olacaklardır. Elde etmiş oldukları bu vergi karlarının monopolistik yapıdaki faaliyetleri sonucundan oluşacak çıktı karlılığına etkisi tartışmalıdır. Kimi yazarlar çıktı karlılığını da arttıracağını savunurken kimi yazarlar ise çıktı karlılığı ile vergi kaçırma davranışı arasındaki hiçbir ilişkinin olmadığını savunmaktadır.[546] Çünkü vergi kaçırma davranışları ile çıktı miktarına ilişkin karlılık birbirinden ayrılabilir yapıdadır.

Wang ve Conant tarafından ayrıca monopolist yapıda, gelir vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışları üzerinde etkili olan ve vergi oranı, ceza oranı, denetim sıklığı şeklinde sıralanabilen ekonomik değişkenlerin kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışları üzerinde etkili olup olmadığı da araştırılmıştır ve sonuçta bu değişkenlerin kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışı üzerindeki etkisi gelir vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışları üzerindeki etkisi ile aynı yönlü olarak bulunmuştur. Bu durumda vergi oranı, vergi cezaları ve denetim oranlarındaki artış gelir vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışlarını azaltırken aynı şekilde kurumlar vergisi mükelleflerinin de vergi kaçırma davranışlarını azaltacaktır.[547] Literatürde yer alan negatif ilişkinin kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerliliğini koruyacağı sonucuna ulaşılmıştır.[548]

Literatürde vergi kaçırma davranışlarına ilişkin çalışmaların çoğunlukla gerçek kişilerin yüklenmiş olduğu doğrudan vergilere ilişkin olarak yapıldığı, öte yandan ise dolaylı vergilerin ihmal edildiği anlaşılmaktadır. Doğrudan vergiler ve dolaylı vergilerin vergi kaçırma davranışları üzerindeki etkisini ve farklılığını araştırabilmek için Roberto J. Arias tarafından 2005 yılında bir çalışma yürütülmüştür.[549] Dolaylı vergiler ile doğrudan vergiler için optimum vergi kaçırma davranışının birbirine eşit olduğu sonucuna ulaşılmıştır.[550] Öte yandan firmaların çıktılarına bağlı olarak dolaylı

[545] Wang, Conant, **a.g.e.**, 1988, s.580
[546] Kreutzer, Lee, **a.g.e.**, 1986, s.242
[547] Wang, Conant, **a.g.e.**, 1988, s.580
[548] **A.e.**
[549] Roberto J. Arias, "A Note on Indirect Tax Evasion", 2005, http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2005/arias.pdf
[550] **A.e.**

vergilere ilişkin vergi kaçırma davranışları artan denetlenme oranına göre azalış gösterebilecektir.[551] Çünkü dolaylı vergiler genel olarak satışlar yani çıktılar üzerinden alınan vergilerdir. Bu bakımdan da çıktıların artması durumunda dolaylı vergi tutarları yüksek olan şirketler için denetim sıklığının arttırılması şirketlerin daha fazla vergi cezası ödemek zorunda kalmasına neden olacağından denetimlerin artması ile birlikte dolaylı vergilere ilişkin vergi kaçırma davranışlarının azalması söz konusu olabilecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumuna ilişkin tüm dünyada yapılan çalışmalar yukarıda açıklandığı ölçüde sınırlıdır. Bu bakımdan devlet için en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin arttırılabilmesi ve bu anlamda oluşan kayıp ve kaçakların önlenebilmesi hayati önem arz etmektedir. Türkiye açısından değerlendirildiğinde vergi gelirleri içerisinde en önemli payı gelir vergisi oluşturmaktadır. Bunu dolaylı vergilerden olan ve pek çok madde üzerinden kolaylıkla tahsil edilebilen Özel Tüketim Vergisi takip etmektedir. Yine ithalatta alınan KDV de vergi gelirleri içerisindeki payı yüksek olan vergilerdendir. Öte yandan vergi gelirleri içerisinde diğer vergi türlerine nazaran Kurumlar Vergisi rakamlarının daha az olduğu anlaşılmaktadır. Bunun sebebi olarak kurumlar vergisinin ülkemizde beyan usulüne dayanması ve tahsili anlamında idarenin yeterli çalışma yapamaması gösterilebilir. Vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip olan gelir vergisi ise ücretli çalışanlardan kaynakta kesinti yoluyla kolaylıkla tahsil edilebilen bir vergi türüdür. Bu nedenle de vergi gelirleri içerisinde payının yüksek olması kaçınılmazdır. Bu hususta vergi kaçırma davranışlarına başvurulması oldukça nadirdir. Öte yandan kurumlar vergisi ise beyana dayalı olduğundan genel olarak eksik beyan edilmeye müsait bir vergi türüdür ve ayrıca kayıt dışılığı içinde barındırabilen bir alandır. 2019 yılı

[551] **A.e.**

Temmuz ayında bütçe gelirlerinin içerisinde en büyük payı oluşturan vergi gelirlerinin sınıflandırılması aşağıdaki Tablo 3.2'de gösterilmiştir.

Tablo 3.2: 2019 Temmuz Vergi Gelirleri Kırılımı

	Temmuz 2018 (Bin TL)	**Temmuz 2019 (Bin TL)**	**Temmuz Artış Oranı**	**İlk 7 Ay Artış Oranı**	**Bütçe Yıllık Artış Oranı Hedefi**
Vergi Gelirleri	54.360.053	58.321.960	7,30%	4,80%	21,80%
Gelir Vergisi	14.239.228	16.634.668	16,80%	17,70%	23,70%
Kurumlar Vergisi	476.688	819.991	72%	6,10%	-5,70%
MTV	4.061.281	4.423.937	8,90%	8,80%	24,80%
Dahilde Alınan KDV	4.440.108	4.713.101	6,10%	-12%	25,40%
Petrol ve Doğalgaz ÖTV	5.224.441	5.848.928	12%	-6,40%	21,30%
Motorlu Taşıt ÖTV	1.448.579	611.443	-57,80%	-55,60%	38,10%
Alkollü İçkiler ÖTV	1.365.228	1.772.018	29,80%	21,60%	23,30%
Tütün ÖTV	3.740.323	3.392.364	-9,30%	21%	6,90%
Kolalı Gazozlar ÖTV	95.155	148.641	56,20%	18,70%	9%
Dayanıklı Tüketim ÖTV	443.397	424.969	-4,20%	-20,40%	86,70%
BSMV	1.868.155	2.295.506	22,90%	31,70%	4,50%
Özel İletişim Vergisi	301.057	333.701	10,80%	14,60%	9,50%
Gümrük Vergileri	1.482.334	1.708.085	15,20%	7,40%	36%
İthalde KDV	11.879.926	11.615.337	-2,20%	3,40%	35,80%
Damga Vergisi	1.415.330	1.466.609	3,60%	9,40%	22,90%
Harçlar	1.707.657	1.896.220	11,00%	14,70%	37,30%
Diğer	171.166	216.442			

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Aylık Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu**, Temmuz 2019, s.3

2019 Temmuz ayında toplam 91,4 Milyar TL bütçe geliri toplanmıştır ve bu bütçe gelirlerinin 58,3 Milyar TL'si vergi gelirlerinden 33,1 TL'si ise vergi dışı gelirlerden oluşmaktadır.[552] Vergi dışı gelirler içerisinde kar payı olarak Hazine'ye aktarılan 22 Milyar TL tutarında Merkez Bankası ihtiyat akçesi de yer almaktadır.[553]

Tablo 3.2'den de görüleceği üzere vergi gelirleri 2019 Temmuz ayında bir önceki yılın aynı ayına nazaran %7,3 oranında artarken ilk 7 aydaki kümülatif artış

[552] T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Aylık Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu**, Temmuz 2019, s.3
[553] **A.e.**

oranı ise %4,8'de kalmıştır. Bütçede öngörülen artış oranı ise %21,8'dir.[554] Anlaşılacağı üzere vergi gelirleri istenildiği ölçüde toplanılamamaktadır.

Dahilde ve ithalatta alınan KDV, petrol ve motorlu taşıtlardan alınan ÖTV ilk 7 ayda önemli ölçüde daralma göstermektedir. Diğer kalemlerdeki artışlar ise BSMV ve kurumlar vergisi hariç hedeflerin altında seyretmektedir.

Bu durum da bize göstermektedir ki; bütçe harcamaları öngörülenin üzerinde hızla artmaya devam ederken vergi gelirleri ise öngörülenin çok altında gerçekleşmektedir. Bütçenin 2019 Temmuz ayında fazla vermesinin nedeni 22 Milyar TL olarak Hazineye aktarılan Merkez Bankası yedek akçesinin desteğinden kaynaklanmaktadır. Ancak bir defalık vergi dışı gelirler ile bütçenin hedeflerine ulaşması ve dengenin sağlanabilmesi mümkün görünmemektedir. Vergi gelirleri 4 Milyar TL artışla 58,3 Milyar TL'ye ulaşsa da reel olarak %8 oranında geriledi. Vergi gelirlerindeki artışında da büyük ölçüde gelir vergisi, kurumlar vergisi ve diğer vergiler belirleyici oldu. "Bazı sektör özelinde ekonomiyi canlandırmak amacıyla yapılan vergi indirimleri Haziran sonunda sona erse de ÖTV-KDV boyutunda önemli ölçüde bir artış yakalanamamıştır."[555] Bu durum da iktisadi faaliyetteki mevcut yavaşlığa ek olarak sona eren vergi indirimleri nedeniyle öne çekilen talebin de sona erdiğini göstermektedir. "7 aylık rakamlar üzerinden bakıldığında da bütçe gelirlerinin önemli ölçüde vergi dışı gelirlerle desteklendiği ve vergi gelirlerinin genel olarak zayıf bir görünüm sergilediği görülmektedir."[556]

Bütçede reel gerçekleşmeler için olması gereken bütçe gelirlerinin vergi gelirleri dışındaki gelirler ile değil de vergi gelirleri finanse edilebilmesinin sağlanmasıdır. Bu bakımdan artan bütçe giderleri karşısında vergi gelirleri oldukça cılız kalmaktadır. Vergi gelirlerinin seyrinde olması ve gerektiği ölçüde gerektiği şekilde toplanabilmesi tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemiz için de önem arz etmektedir. Bu bakımdan devletin vergi gelirlerini artırmaya yönelik olarak attığı adımlar sigara fiyatlarının ve yurtdışı çıkış harçlarının arttırılmasından ibarettir. Bu şekilde sağlanacak olan gelirler ile durumu yukarıda tasvir edilen bütçenin düzene girmesi pek mümkün görünmemektedir. Böyle bir durumda yine bütçenin daha çok

[554] **A.e.**
[555] Gedik Yatırım, "Veri Alarmı-Bütçe", Temmuz 2019, https://gedik-cdn.foreks.com/yatirim/reports/files/000/003/754/original/Gedik_Butce_Dengesi_Temmuz_2019_15082019.pdf?1565878629
[556] **A.e.**

borçlanma ile finanse edilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Öte yandan reel çözümler bulabilmek adına vergi gelirlerinin arttırılabilmesi için dünyada ve Türkiye'de yapılan teorik ve ampirik vergi uyum çalışmalarından faydalanılarak gönüllü vergi uyumunun arttırılmasına ve bu yolla da vergi gelirlerinin yükseltilmesine odaklanılmalıdır.

Vergi gelirlerinin arttırılması bu denli önemli iken vergi gelirlerinin alt dallarını oluşturan her bir vergi türü için vergi uyumunun arttırılması da önemli olacaktır. Bütçede vergi gelirleri içerisinde görece daha az tutarlı olan kurumlar vergisi gelirlerinin arttırılabilmesi için kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumu davranışlarına yönelik çalışmalar önem arz etmektedir. Öte yandan bütçedeki vergi gelirleri altında bulunan ve tutarları yüksek olan ÖTV-İthalatta KDV, Gümrük Vergileri, Damga vergisi gibi vergilerin çoğunluğunun tüzel kişi niteliğinde olan kurumlar vergisi mükelleflerinin sorumluluğunda olduğunu kabul edecek olursak Türkiye'de kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarının arttırılmasının bütçe gelirlerinin ve dolayısıyla ekonomik kalkınmanın sağlanabilmesi için ne denli önemli olduğu da kavranabilecektir.

IV.Vergi Planlaması ve Vergi Uyumu İlişkisi

A. Vergi Planlaması Nedir?

Günümüzün küresel rekabet koşulları ve düşük kar oranları işletmelerin aktivitelerini etkilemekte ve işletmeler daha fazla karlılık hesaplamaları yaparak maliyetlerini kısma yönüne evrilmektedir. Vergiler de büyük küçük tüm işletmeler için bir maliyet kalemi olduğundan en az ödeme yapılarak kapatılması gereken bir gider rakamı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Büyük sermayeli gruplar da olsa küçük sermayeli gruplar da olsa tüm vergi mükellefleri vergiden kaynaklanan yükün azaltılması yönünde çaba gösterir. Çünkü vergi, şirketlerden doğrudan doğruya nakit çıkışı yaratak, aktif olarak kullanılabilir kaynaklarını azaltmaktadır. Ücret ile mal ve hizmetler için yapılan nakit çıkışı şirketler üzerinde nasıl etki yaratıyorsa vergiler de aynı şekilde bir nakit çıkışı gerektirdiğinden benzer bir etki yaratmaktadır.

Vergilerin şirketler için ortaya çıkardığı bu tip maliyet etkisinin azaltılması için vergi kanunlarında yer alan boşluklardan yararlanılarak vergiden kaçınma davranışına

ya da kasten vergi kanunları ihlal edilerek vergi kaçırma davranışlarına başvurulabilmektedir.

Diğer taraftan, vergi yasalarında ve ilgili ikincil mevzuatta vergi risklerinin ve vergi yükünün azaltılmasına ilişkin birçok imkanın varlığına rağmen, vergi sistemlerindeki karmaşıklıklar ve uygulama zorlukları bu imkanlardan optimal şekilde faydalanmayı engelleyebilmektedir

Bu bakımdan işletmeler, faaliyetlerini planlarken bütçelerini oluşturur ve bütçeleri belirlerken vergi planlaması yaparak vergi maliyetlerinin düşürülmesi yoluna başvurur.

Özellikle orta ve üzeri büyüklükteki şahıs ve sermaye şirketlerinde kurumsallaşmanın ve dışa açıklığın artması ile birlikte bu yönelim kaçınılmaz hale gelmektedir. Söz konusu şirketlerde yürürlükteki mevzuat çerçevesinde vergi yükünü azaltıcı yasal vergi tasarrufu imkanlarının kullanılmamasının günümüz rekabet koşulları içinde önemli bir verimsizlik olarak değerlendirilmesi haksız bir yaklaşım olmayacaktır.

1980'li yıllarda yoğunlaşmaya başlayan finansal serbestleşme yönündeki gelişim 1991'de iki kutuplu dünyanın sona ermesiyle birlikte hız kazanmış, korumacılık politikaları terkedilmeye başlanmış ve piyasalar daha etkin ve rekabetçi bir yapıya kavuşmaya başlamıştır. Günümüzde vergi yükünü azaltma çabasını etkin olarak kullanabilen işletmeler gerek ülke içinde ve gerekse uluslararası alanda oldukça hareketli davranabilmektedirler. Özellikle ülkelerin sermaye çekmeye yönelik özendirici yaklaşımlarında artış ve sermaye hareketlerindeki serbestlik bu mobilizasyonu giderek artırmaktadır. Düşük işçilik maliyetleri, düşük vergi oranları, vergi istisnaları, cazip teşvikler vb gibi unsurlar işletmelerin sınırlar ötesi yatırımlarını artırmalarına neden olmaktadır.

Doğal olarak, işletmelerin vergiye karşı davranışları yasal çerçeve içinde avantaj sağlama boyutuyla sürdürülebildiği gibi, birçok yasa dışı yöntemin kullanılması suretiyle yasal olmayan boyutun kullanımı da söz konusu olabilmektedir. Bu ayrımın terminolojik ifadesi vergiden kaçınma (tax avoidance) ve vergi kaçakçılığıdır (tax evasion).

Yukarıda değindiğimiz hususlar yasal çerçeve içindeki imkânların kullanılması suretiyle vergiden kaçınma eylemini işaret etmektedir. Örneğin, vergi kanunlarındaki bir vergi istisnasının gerektirdiği koşulların yerine getirilmesi ile sağlanacak vergi tasarrufu vergiden kaçınmaya ilişkin bir eylemdir, tamamen yasaldır.

Vergi yükünü yasal zeminde azaltmaya yönelik olarak kullanılan bu çabalar için literatürde kullanılan kavramlardan olan vergi planlaması kavramı vergiden kaçınma kavramından daha kapsamlı bir kavramdır. Bir benzetme yapılacak olursa, vergiden kaçınmada hedef yoldaki taşlara çarpmadan ilerleyebilmek iken, vergi planlaması gidilecek yolu ve o yolda yapılacak eylemlerin planlandığı makro boyutlu bir yaklaşımı ifade etmektedir.

Vergi kaçırma kavramı ise eylemdeki suç boyutuyla vergiden kaçınma ve vergi planlaması kavramlarından ayrışmaktadır. Örneğin, ülkemiz vergi yasalarında naylon fatura kullanımı vergi kaçakçılığına ilişkin bir fiildir, bu fiil dolayısıyla bir yandan ceza yasasına göre takip gerektiren vergi suçu işlenirken, diğer yandan vergi ziyaı da meydana gelebilmekte ve bu vergi ziyaı nedeniyle fiili işleyenlere ayrıca vergi cezası da uygulanmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, ülkemizde küçük işletmeler, faaliyette bulundukları pazarda kayıt dışılığın yaygın halde olması, kurumsallaşma kültürünün ve amacının bulunmayışı, finansal olarak güçlü durumda olmamaları gibi nedenlerle görece büyük oranda vergiden kaçınmadan vergi kaçakçılığına uzanan yaklaşım sergilemektedirler. Ancak, işletmelerin giderek orta ve büyük ölçekli hale gelmesiyle birlikte küçük işletmeler için değinilen eğilim görece azalmakta vergiden kaçınmaya yönelik eylemler daha bilinçli olarak uygulanmaya çalışılmaktadır.

Bu bağlamda, uluslararası alanda özellikle çok uluslu şirketler tarafından hedeflenen vergiden kaçınma faaliyetlerine ilişkin olarak; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurumlar, vergi cennetlerine ilişkin önlemler gibi düzenlemeler etkin olarak kullanılmaya çalışılmaktadır.

2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunumuz (KVK) küresel uyum çerçevesinde yukarıda belirtilen düzenlemeleri içeren bir yapıya

sahiptir, bu anlamda dünya uygulamalarına uyumlu bir yapı söz konusudur.[557] Diğer taraftan, vergi planlamasının vergiden kaçınma amacına yönelik olmasına ve bu görüntü altında yapılmasına karşın, özellikle grup şirketlerinde ve çok uluslu yapılanmalarda ekonomik icaplara uymayan şekilde vergi matrahını bilinçli olarak aşındırıcı işlemlere dönüşmesi olayın mahiyetini değiştirebilecektir. Bu hususa yönelik genel düzenleme Vergi Usul Kanunu Md.3'te yer almakta olup, olay bazında ekonomik yaklaşım ilkesi ve peçeleme sözleşmelerinin geçersizliği hususları inceleme elemanlarınca ortaya konulmaktadır.[558]

B.Vergi Planlaması Süreci

Vergi planlaması sürecinin başlangıcında söz konusu işletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin yerel ve küresel uygulamalar, işletmenin sermaye yapısı, stok-üretim, satın alma-ödeme, personel-ücret, satış-tahsilat, kaynak elde etme-ödeme ve nakit kalanının değerlendirilmesine ilişkin döngüler incelenmeli, şirketler topluluğu söz konusu ise hakim şirket-bağlı şirket ilişkileri değerlendirilmeli ve tüm bunların yerel ve uluslararası vergi mevzuatı karşısındaki durumları ve hangi uygulama alanlarının vergi yükünü azaltmakta etkili olacağı tespit edilmelidir.

Bu tespit sonrasında şirketin veya şirketler topluluğunun sermaye ve finansman yapısının ve yönteminin, şirketlerin birbirleri arasındaki faaliyetlerin revizyonu ile yurt içinde ve yurt dışında oluşturulması gereken yeni yapılanmaların değerlendirilmesi söz konusudur.

Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler günden güne daha fazla vergi planlaması yoluna başvurmakta ve artan bir şekilde oluşan maliyetlerini ve vergi giderlerini azaltarak dengeleme yolunu seçmektedir.

[557] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

[558] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 3

V.Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesindeki Vergi Planlama Araçları

Kurumlar vergisi mükellefleri bir önceki bölümde anlatılan vergilerin tamamına tabi olup küreselleşen dünyada rekabet gücünü arttırma hedefi içinde yüksek bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadır.

Serbest piyasada ayakta kalabilmek ve ticari hayatın gerektirdiği gibi büyüme hedeflerine uyum sağlayabilmek adına vergi yükünü yasal veya yasal olmayan yollardan azaltma yoluna başvurmaktadır. Bu bakımdan da ticari süreçleri içerisinde vergi planlaması önemli bir konuma sahip olmaktadır.

Vergi planlaması süreçlerinde kurumlar vergisi mükellefleri hem ulusal hem de uluslararası faaliyetlerini göz önünde bulundurarak özellikle yasal zeminde vergiden kaçınma yollarını aramakta ve bu yöndeki çözümleri kullanarak yoluna devam etmektedir. Yasal dayanakları olan uygulamalara başvurarak vergiden kaçınma yolunu özellikle kurumsal anlamda ilerleme kaydetmiş kurumlar vergisi mükellefleri takip ederek vergi incelemesine tabi olduklarında herhangi bir vergi cezasına maruz kalmamak amacıyla kendilerini güvenceye almaktadırlar.

Yasal zeminde vergiden kaçınma yolunu kullanarak vergi planlaması yapan mükellefler kurumlar vergisi anlamında kanunda kendilerine olanak sağlanan maddeleri iyi anlamalı ve ilgili teşvik, muaflık ve istisnalardan faydalanırken vergiden kaçınma yolunu vergi kaçırma yoluna dönüştürmemelidir. Vergi kanunlarının karmaşık ve anlaşılmaz yapısı karşısında kurumlar vergisi mükellefleri kanun maddelerini yorumlarken kanun koyucunun kendisine izin verdiği ölçüde istisna ve muaflıklardan yararlanmanın ötesine geçerek vergiden kaçınma yolundan sapabilmektedir. İşte bu noktada kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi konusunda uzmanlaşmış profesyonel ekiplerden destek alma ihtiyacı doğmaktadır.

Öte yandan kurumlar vergisi mükellefleri, vergi planlamasını yaparken vergi kanunları kapsamında kendilerine verilen imkânlardan faydalanmayı tercih ettiklerinde kanun koyucunun bunun detayları hususunda vergiden kaçınma yolunu tıkayabilecek başka düzenlemelerinin de başka vergi kanunlarında yer alabilme ihtimali olduğunu gözden kaçırmamalıdır. Hem olumlu hem de bu konuya ilişkin olumsuz düzenlemeleri dikkate alarak vergi planlaması yapılmalıdır.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi planlaması sürecinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna ve teşvikleri incelemek yerinde olacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri için en temel kanun olan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında sağlanan istisna, teşvik ve muaflıklar kurumlar vergisi mükellefleri için finansman anlamında ciddi bir yük oluşturan vergi yükünün azalmasına katkı sağlamaktadır.

A.Kurumlar Vergisi Kanunu 5. Madde Uyarınca Uygulanabilecek Olan Kurumlar Vergisi İstisnaları

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun özellikle 5. Maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan istisnalar sayılmış ve bu istisnalar ile mükelleflerin vergi yükünün rasyonel bir biçimde azaltılmasına imkan sağlanmıştır.[559] Ancak bu maddede yer alan istisnalardan faydalanırken istisnalardan yararlanabilmek adına sayılan şartların yerine getirilmiş olması önemlidir. Aksi halde avantaj sağlayan bir durum tersine vergi cezalarına dönüşerek şirketin maliyetlerini arttıracak bir duruma gelebilmektedir.

KVK Md.5'te birçok istisna yer almakta olup, vergi planlaması yönünden önem taşıdığını düşünülen hususlar aşağıda açıklanmıştır.

1.Yurt İçi İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md.5/1-a)

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ortakları hem gerçek kişiler hem de yine kendileri gibi kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler olabilmektedir.[560] Kurumlar vergisi mükelleflerinin hissedarı olma anlamında yasal olarak öngörülen bir kısıtlama bulunmamaktadır. Öte yandan hissedarlık oranı ne şekilde belirlenmiş olursa olsun istisnalar hariç olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kazançlar ilgili dönemde yasalar ile belirlenmiş olan kurumlar vergisi oranı ile vergilendirilmektedir.

[559] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 5

[560] Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2012, s.255

"Örneğin iki gerçek kişi ortağa sahip bir limited şirket ile ortağından birisi kurumlar vergisi mükellefi olan limited şirketin elde etmiş olduğu kurum kazancı aynı oranda kurumlar vergisine tabi olacaktır."[561]

Gerçek kişi ortakların ortak olduğu şirketin kazancından hisseleri oranında elde etmiş oldukları kar paylarının üzerinden Gelir Vergisi Kanunu nezdinde ayrıca ödemiş oldukları vergi de ortaya çıkmaktaydı. Bu durumda bahsi geçen kazanç üzerinden hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisi alınarak çifte vergilendirme ortaya çıkmaktaydı. Bunu önlemek amacıyla ana kurum bünyesinde ödenen vergiler, vergi alacağı süreci ile giderilmeye çalışılmaktaydı. Ancak 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra mükerrer vergilemeyi önlemek için vergi alacağı müessesinin kullanımından vazgeçildi.[562] Anılan Kanunla yapılan değişiklikten sonra gerçek kişilerce tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payının yarısı gelir vergisinden istisna edilmek suretiyle mükerrer vergileme önlenmeye çalışılmıştır.[563]

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere tam mükellefiyete tabi olan kurumlar vergisi mükelleflerinin tüm kazançları kurumlar vergisine tabi olmalıdır. Bahsi geçen kazançlardan bir kısmının kar dağıtımı müessesi ile gerçek kişi veya tüzel kişi ortaklarına dağıtılması durumunda ilgili kurum ve kişiler nezdinde aynı kazancın tekrar vergilendirilmesi gerekmemektedir. Bu tip bir mükerrer vergilemenin önüne geçebilmek adına da elde edilen kazançların iştirak kazancı istisnası kapsamında beyanname üzerinde indirim konusu yapılması yeterlidir.

KVK'nın 5/1/a-1 maddesi uyarınca kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılma nedeniyle elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Kar payını alan kurumun dar mükellef ya da tam mükellef olmasının önemi yoktur. İştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması istisna için yeterlidir.[564]

Kurumlar vergisi mükellefleri doğru bir vergi planlaması yaptığında yurtiçindeki iştiraklerinden karlı olanların kar dağıtımı yapmasını sağlayarak vergilenmeyecek

---

[561] Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **"Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları"**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.101

[562] 24.04.2003 tarihli ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4842 sayılı Kanun Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

[563] Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.101

[564] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Klavuzu**, Ankara, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, 2016, s.44

nakit kaynak yaratabilmektedir. Böylece kurumlar vergisi kanunundaki yurt içi iştirak kazancı istisnasını da kullanarak yani vergi maliyetlerini kısarak nakit kaynak yaratabilecektir.

2.Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası (KVK Md.5/1-b)

1990'lı yıllar ile başlayan ve 2000'li yıllara gelindiğinde zirveye ulaşan globalleşme süreci ile tüm sınırların kalkması ve sermaye hareketlerinin serbestleşmsi vergi düzenlemelerini de derinden etlkilmemiştir. Bu kapsamda gerçekleşen sermaye hareketliliğini teşvik edebilmek adına ülkeler kendi yerel vergi mevzuatlarında da çeşitli düzenlemeler yapmıştır.

Yukarıda anlatılan gelişmeler neticesinde ülkemizde 2006 yılında kabul edilen ve yasalaşan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da globalleşen dünya ekonomisine uyum sağlamak amacıyla çeşitli düzenlemeler içermektedir.[565]

Bununla uyumlu olarak Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-b maddesinde, kurumların yurtdışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yurtdışı iştirak kazançları istisnasından faydalanılabilmesi için kanunda sayılan şartların bir bütün halinde sağlanması gerekir.

"Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz."[566]

Kurumlar vergisi mükellefi olan büyük ölçekli bazı şirketlerin yurt dışında özellikle inşaat, onarım işleri ile uğraşan iştirakleri bulunabilmektedir. Kanun, bu tip iştiraklere sahip olan şirketlerin küresel anlamda rekabet gücünü artırabilmek için bazı vergisel avantajlar sağlamıştır. Bu vergisel avantajlardan yararlanabilmek için hem usulen hem de içerik olarak bazı şartlar da öngörmüştür. Belirtilen usul ve içerik şartlarının sağlanması durumunda kurumlar vergisi mükellefleri yurt dışı

[565] Hasan Ersel, "Küreselleşen Dünyada Vergi Toplamak Neden Zor?", **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ce Türkiye'ye Yansımalar**, Derleyenler: Ayşegül Yakar Önal, Sezai Temelli, İstanbul, Beta Yayınları, 2012, s.17-37

[566] Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.101

iştiraklerinden elde etmiş oldukları karları vergi maliyetine katlanmadan şirketleri için nakit bir kaynak olarak kullanabilecektir.

Bahsedilen şekilde avantajlı durumlardan faydalanabilmek için kurumlar vergisi mükelleflerinin doğru bir vergi planlaması yaparak vergiden kaçınma davranışına başvurabileceği kanun maddelerine temas etmesi gerekmektedir.

3.Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası (KVK Md.5/1-g)

KVK Md.5/1-g uyarınca, "kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır."[567]

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasına benzer şekilde kurumlar vergisi mükellefleri yine yapacağı aktif bir vergi planlaması ile yurt dışı şubelerinden elde edeceği karları vergi maliyetine katlanmadan Türkiye'deki şirketine aktararak nakit kaynak yaratabilmektedir.

4.Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-c)

KVK Md.5/1-c uyarınca, "tam mükellef Anonim Şirketlerin (A.Ş.) yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançlar belli koşullarda kurumlar verisinden istisna edilmiştir."[568]

"Buna göre, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır."[569]

Bahsi geçen madde, globalleşen dünyada özellikle yurtdışı ile çalışan şirketlerin bu tip işlemlerini devam ettirmek ve globalleşmeye ayak uydurmalarını vergisel

[567] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-g maddesi
[568] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-c madde
[569] **A.e.**

avantajlar ile de desteklemek amacıyla düzenlenmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tip bir istisnadan faydalanabilmesi için madde hükmünde açıkça belirtilmiş olan sıkı şartların yerine getirilmiş olması zaruridir. Aksi halde potansiyel bir vergi incelemesinde şartların yerine getirilmediğinin tespit edilmesi ile ziyaa uğratılan vergi en az bir katı kadar vergi ziyaı cezası ile mükelleften alınacaktır. Özellikle yurtdışı iştiraklerine ilişkin sağlanmış olunan vergisel teşviklerden faydalanılırken madde hükmünde yer alan şartların dikkatli tanınması ve yerine getirilmesi önemlidir.

5.Emisyon Primi Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-ç)

KVK Md.5/1-ç uyarınca, "anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı (emisyon primi) kurumlar vergisinden müstesnadır."[570]

Emisyon primi, anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin, bu payların ana sözleşmelerinde (hisse senedi ihracından aynı zamanda senedin üzerinde) yazılı itibari değerini aşması halinde, ihraç edilen pay bedelleri toplamı ile payların itibari değerinin toplamı arasındaki olumlu farktır. [571]

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ve kayıtlı sermaye sistemini seçmiş bulunan şirketlerde ise yönetim kurulunca kayıtlı sermaye tavanı içerisinde gerçekleştiirlecek sermaye artırımlarında, emisyon primli hisse senedi ihraç yetkisi esas sözleşme ile yönetim kuruluna verilebilir.[572]

Anonim şirketlerde payların itibari değerinden yüksek bir bedelle çıkarılabilmeleri için esas sözleşmede hüküm veya genel kurul kararı bulunması gerekir.[573]

---

[570] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-ç madde

[571] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e**, s.50

[572] 6.12.2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Madde 18/5

[573] 13.01.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 347. Madde

Anonim şirketlerin çıkarmış oldukları hisse senetlerinin itibari değerinin üzerindeki bir fiyattan primli olarak satılabilmesi, söz konusu şirketin öz sermayesinin tutarı, faaliyette bulunduğu sektör, makro ekonomik göstergeler, söz konusu şirketin yatırım, teknoloji ve kalifiye eleman unsurlarına bağlıdır.[574]

Söz konusu istisna, anonim şirketlerin kendi paylarının ihraçlarına ilişkin olup, portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından ya da hissedarlarının ellerinde bulundurduğu anonim şirket hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

6.Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası (KVK Md.5/1-e)

KVK Md.5/1-e uyarınca, "kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır."[575]

"Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır (Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.)"[576]

"İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana

[574] Tekin, Kartaloğlu**, a.g.e**, s.137
[575] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e madde
[576] **A.e.**

merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır."[577]

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 5. Maddede yer alan istisnalar içinde en yoğun olarak kullandığı istisna bu bentte yer alan şeklidir. Genel olarak firmalar ellerinde bulundurdukları gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışında yoğunlukla bahsedilen madde hükmüne başvurmaktadır. Ancak burada da dikkat edilmesi gereken husus madde metninden de anlaşılacağı üzere bu tip satışlardan elde edilen kazancın %75'lik kısmının istisna kapsamında değerlendirilmesi hem istisna öncesinde hem istisna sırasında hem de istisna sonrasında gerçekleşmesi gereken sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. İstisnadan faydalanmayı göze alan mükellefler bahsedilen maddede yer alan şartları da yerine getirmeye özen göstermelidir. Aksi halde faydalanılan istisna rakamı kadar vergi ziyaı cezası da ödenmek zorunda kalınabilir.

Yeni düzenlemeler ile gayrimenkul satış kazancından elde edilen karların %75'lik bölümünün değil de %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edilmesi konusu yürülüğe girmiştir.[578] İştirak satış kazançlarından elde edilen karların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edilmesi uygulaması ise hali hazırda devam eden bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus daha vardır. Genel olarak büyük ölçekte sayılabilecek kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında olan iştirak hisseleri ve yine yurt dışında yer alan gayrimenkulleri bulunmaktadır. Yurt dışında bulunan gayrimenkuller için kanun maddesinde herhangi bir ayrıma gidilmediğinden şirketin aktifinde bulunması şartıyla ve madde kapsamında yer alan şartların yerine getirilmesi şartıyla istisnadan faydalanmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Öte yandan yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin kanun kapsamında Mad. 5/1-c kapsamında özel istisna düzenlemesi yapılmıştır. Bu nedenle yurt dışında yer alan gayrimenkuller bu kapsamda değerlendirilirken yurt dışında yer alan iştirak hisseleri için ise özel istisna düzenlemesinden yararlanılacaktır.

[577] **A.e.**

[578] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

B.KVK Md.10 Uyarınca KV Beyannamesi Üzerinde Ayrıca Gösterilmek Şartıyla Kurum Kazancından Yapılabilecek İndirimler

KVK Md.10'da kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından yapılabilecek indirimler yer almakta olup vergi planlaması yönünden önem taşıdığı düşünülen hususlar aşağıda açıklanmaktadır.

10. Maddede yer alan diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması durumunda da sonraki yıllara devretmeyen indirimlerdir ve bu durumun tek istisnası Ar-Ge indirimidir."[579]

KVK 10. Maddesinde kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla yapılacak indirimler açıklanmıştır. Bu noktada belirtmek gerekir ki indirim yapılacak tutarların sırası da önemlidir. Dolayısıyla bu maddede kurumlar vergisi beyannamesinde ne tür harcamaların kurum kazancından indirilebileceği belirtilmekle yetinilmemiş, bu indirimlerin hangi sıra ile yapılacağı da belirtilmiştir.[580]

KVK 10. Maddede yapılan sıralamaya göre ilk olarak şirketlerin kazancından Ar-Ge indirimi düşülmelidir. Ayrıca bu maddede mükelleflere kazançlarının yeterli olmaması durumunda indiremedikleri Ar-Ge tutarlarını indirme hakkı da tanınmıştır. Ar-Ge harcamalarının devredilmesinde herhangi bir süre şartı yoktur. Ar-Ge indirimine sahip olan mükellefler zarar elde etmeleri durumunda kar elde edene kadar sınırsız bir biçimde bahsedilen tutarları taşıyabileceklerdir.[581]

Kazancın yeterli olması halinde sırasıyla sponsorluk harcamaları, genel nitelikli bağış ve yardım harcamaları, yardım kampanyalarına yapılan bağışlar, kamu yararına çalışan derneklere yapılan harcamalar, girişim sermayesi fonu, yurt dışı hizmetler

[579] Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**,s.417
[580] Nevzat Erdağ, **Türk Vergi Sistemi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s.487-489
[581] 12.03.2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

kazanç indirimi, engelli indirimi, kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan nakdi sermaye indirimi kurum kazancından indirilebilecektir.[582]

"KVK'nın 10. Maddesinde hüküm altına alınan harcamaların birçoğu, kazanç elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan illiyet bağı kurulamayacak, ancak, bilimsel sosyal ve kültürel açıdan yapılması teşvik edilen harcamalardır."[583]

Bu kapsamda bahsedilen harcamaların usulen öncelikli olarak vergi hesaplarında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınması gerekmektedir. KKEG yapılmasından sonra KVK 10. Maddede de belirtildiği üzere kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi şartıyla, beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.

KVK 10. Madde kapsamında sağlanan avantajlar da yine kurumlar vergisi mükelleflerinin doğru bir vergi planlaması ile ulaşabileceği vergisel teşviklerdir. İlgili madde hükümlerince kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırımlarını değerlendirerek vergi maliyetlerini azaltması mümkün olabilecektir. Bu madde kapsamında başvurulacak uygulamalar da vergi kanunları bakımından suç sayılmayacak olan vergiden kaçınma davranışları altında değerlendirilebilir.

1.AR-GE İndirimi (KVK Md.10/a)

Genel olarak ülkemizin kalkınması ve artan globalleşme sahnesinde ülkemizin uluslararası piyasada rekabet gücünün arttırılması anlamında araştırma ve geliştirmeye yönelik yapılan ve yapılacak olan çalışmalar büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, araştırma ve geliştirme harcaması yapan özel sektör kurumlarının bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların %100'ünün beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmıştır.[584]

"Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen bent) araştırma ve

[582] Yılmaz, **a.g.e.**, s.238-241
[583] Tekin, Kartaloğlu**, a.g.e**, s.418
[584] Erdağ, **a.g.e.**,2002, s.487-489

geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak tutar Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir."[585]

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurtdışında yapılması veya yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması gibi hallerde, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sadece Türkiye'de gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere istisnadan yararlanabilecektir. [586]

Anlaşılacağı üzere araştırma geliştirme faaliyetleri ekonominin ileriye götürülmesi ve uluslararası alanda rekabet edilebilmesi için büyük önem taşımaktadır. Bu tip faaliyetlerin desteklenmesi anlamında da KVK'da belirtilen şartlar altında çeşitli teşvikler sağlanmaktadır. Bu bakımdan kurumlar vergisi mükelleflerinden bu tip çalışmalara benzer faaliyetler yürüten bölümü kanunda belirtilen şekillerde başvurularını yaparak çalışmalarının AR-GE faaliyetleri nezdinde değerlendirilmesini talep edebilir ve sonrasında ilgili harcamalarını vergi matrahından indirirerek vergi maliyetlerini azaltabilir. Böylece diğer alanlarda faaliyet göstermesini sağlayabilecek ilave nakit yaratılabilir.

2.Sponsorluk Harcamaları (KVK Md.10/b):

"21.05.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'sinin kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır."[587]

İlgili madde gerekçesine göre bu düzenleme ile arzulanan ülkemizdeki sportif faaliyetlerin geliştirilmesi ve devam ettirilmesidir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyet konusu ile ilgili olmamasına rağmen bu tip alanlara yatırım yapmaları istenmektedir. Bunu teşvik edebilmek amacıyla da kanun koyucu ilgili tutarların vergi indirimine tabi olmasını öngörmektedir. Kanun koyucunun bu tip bir düzenleme

[585] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 45520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 10/1-a maddesi
[586] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.88
[587] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10/b madde

yapması sosyal devlet anlayışında devletten beklenen bazı görevlerin devlet tararfından çeşitli teşviklerle özel sektöre yaptırılması olarak değerlendirilebilir.

3.Bağış ve Yardımlar (KVK Md.10/c):

"Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim olarak dikkate alınabilecektir."[588] Buna ilişkin olarak %100'ünün indirim konusu yapılabileceği bağış ve yardımlar da yine madde hükmünde sayılmıştır.

Bu madde hükmü ile de kurumlar vergisi mükelleflerinin sivil toplum örgütlerine destek olması arzulanmaktadır. Devlet tarafından sağlanan bu teşvik ile sivil toplum örgütlerine yapılan ödemeler vergi istisnasına tabi tutularak kurumlar vergisi mükelleflerinden kendi ticari faaliyet alanı ile ilgili olmayan konularda da harcmalar yapması istenmektedir. Bu hususta da yine devletin sosyal devlet olması anlamında kendisinden beklenen bir takım harcamaları özel sektör eliyle yürüttüğü yorumu yapılabilir.

4.Kültürel Bağış ve Yardımlar (KVK Md.10/d):

"Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi ve ilgili maddedede özellikleri sayılan bağış ve yardımları kapsamaktadır."[589]

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kapsamda yapmış oldukları harcamaların arttırılmasının teşviki amacıyla yapılan harcamalara istisna uygulaması getirilmiştir. Bu teşvik de diğerlerinde olduğu gibi sosyal devlet uzantısının özele aktarılması şeklinde yorumlanabilir.

[588] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10/c madde
[589] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10/d madde

C.KVK Md.19 ve 20 Uyarınca Yararlanılabilecek Olan Vergisiz Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi

Kurumlarda birleşmeyi düzenleyen KVK Md.18 uyarınca, "bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir ve münfesih kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçmektedir."[590]

Madde hükmünden yola çıkarak bir tanımlama yapılacak olursa, üretim ve/veya dağıtım faaliyetinde bulunan kurumların aynı şekilde faaliyette bulunan diğer kurumlarla veya aynı grup içerisinden yada dışından firmalarla birleşmeleri mümkün bulunmaktadır ve bu birleşme daha verimli çalışma koşulları yaratmak veya rekabeti azaltmak veya vergisel avantajlardan yararlanmak gibi birçok nedenle gerçekleştirilebilmektedir.

Söz konusu birleşmeler esasen vergiye tabi olmakla birlikte, KVK Md.19 ve 20'de yer alan düzenlemeler uyarınca kurumların birleşmelerinden kaynaklanacak karların vergiye tabi tutulmaması, diğer bir deyişle kurumların vergisiz devri mümkündür. Ayrıca ilgili bölümlerde tam bölünme, kısmı bölünme ve hisse değişimi ile ilgili özellikli maddeler sayılmıştır.

Bu aşamada belirtmek gerekir ki vergi kanunlarındaki düzenleme ile hukukumuza giren bölünme 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) ile ilk olarak özel hukuka ait temel bir kanunda düzenlenmektedir. Vergi hukukundaki düzenleme esasen bölünme işlemi sırasındaki servet transferine odaklanırken, ticaret hukuku bizzat bölünme işleminin yapılması ve ortaklarla alacaklılara etkisini düzenlemektedir.[591]

Yeni TTK, kısmi bölünme işlemlerinde ayni sermaye devri konusunda Kurumlar Vergisi Kanunundan farklı düzenlemeler getirmiştir. Yeni TTK'nın sonraki tarihli bir kanun olması bakımından Kurumlar Vergisi Kanunu ile çatışan düzenlemelerinde Yeni TTK'nın dikkate alınması hukuksal anlamda uygun olacaktır.

---

[590] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 18. madde

[591] Oruç Hami Şener, **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2016, s.496

Ticari teamüllerde şirketler için yeniden yapılandırma işlemleri altında değerlendirilen birleşme, bölünme ve hisse değişimi işlemleri şirketlerin birlikte bir sinerji yaratarak daha verimli çalışması anlamında önemlidir. Bu bakımndan bu tip şirket evliliklerinin devlet tarafından da desteklenmesi amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde yeniden yapılandırma işlemlerinin vergisiz yapılabileceği düzenlenmiştir.[592]

Kurumlar vergisi mükellefleri hem ticari planlarını hem de vergi planlamalarını yaparken yeniden yapılandırma işlemlerinin vergisiz yapılabileceğini göz önünde bulundurması faydalı olacaktır.

D.KVK Md.32/A Uyarınca İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Uzun yıllar uygulandıktan sonra kaldırılan yatırım indirimi KVK Md.32/A'da düzenlenen "indirimli kurumlar vergisi" ile yeni bir anlayış çerçevesinde sisteme geri dönmüştür. Gelir vergisi mükellefleri de aynı koşullarda indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Ancak, yeni sistem eskisine göre önemli farklılıklar içermektedir. Her şeyden önce, her yerdeki her türlü yatırım teşvik edilmemektedir. Selektif ve hedefli bir teşvik sistemi söz konusu olup, en önemli fark indirimli oranın yapılacak yatırımın kazancından düşülecek olmasıdır. Dolayısıyla kurumlar vergisi kaybına yol açmayan ve vergi tabanını ileriye dönük olarak genişleten bir mekanizmaya sahiptir.

Anlaşılacağı üzere, indirimli kurumlar vergisinden faydalanmak isteyen kurumlar vergisi mükellefleri öncelikle faaliyet gösterdikleri alana göre Ekonomi Bakanlığı'na başvururarak şartları sağlamaları durumunda yatırım teşvik belgelerini edeneceklerdir. Bu kapsamda yatırım teşvik belgeleri ile uyumlu olacak şekilde elde edecekleri kazançlarına indirimli oranlar uygulanabilecektir.

Sağlanacak olan indirimli kurumlar vergisi oranı yukarıda bahsedilen niteliklere göre değişiklik gösterebilmektedir. Her bir şirket kendisi için Ekonomi Bakanlığı'ndan temin etmiş olduğu yatırım teşvik belgesi üzerinde yer alan indirimli oranları uygulamak ile sorumludur.

[592] Mark Zerdin, **The Mergers and Acquisitions Review**, 11. Baskı, İngiltere, The Law Reviews, s.578

Yatırım teşvik belgeleri kapsamında sağlanan indirimli kurumlar vergisi oranları kurumlar vergisi mükelleflerine rakamsal olarak ciddi teşvikler sağlayabilmektedir. Bu kapsamda azaltacakları vergi maliyetleri sayesinde daha fazla yatırım yapma imkanı elde edebileceklerdir.

E. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan İstisna

"4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 5035 Sayılı Kanun'la değişik 8'inci maddesi ve geçici 2'nci maddesine göre, bölgede yer alan yönetici şirketler ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 yılına kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır."[593]

"4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre; sağlanacak olan vergisel avantajlardan, Teknokent Yönetici Şirketi, Teknokent'te Faaliyet Gösteren Firmalar/ Teknokentte yeni kurulmuş olan işletmeler ve Teknokentlerde Çalışan (Akademisyenler Dahil) Personel dahil vergisel teşviklerden faydalanmaktadır."[594]

Teknokent istisnasından araştırma ve geliştirme faaliyetlerini Kanun ile belirlenen bazı Ar-Ge bölgelerinde yürüten mükellefler yararlanabilmektedir. Bu kapsamda Teknokent istisnaları KVK 10/1-a maddesinde düzenlenmiş olan Ar-Ge istisnalarına benzerlik gösterse de her ikisinden aynı anda yararlanabilmek mümkün görünmemektedir.

Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. Maddesinde hem de KVK 10/1-a maddesinde yer alan şartları sağlasalar bile söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına bu istisnalarından sadece biri uygulanabilecektir.[595]

Teknokent bölgesi istisnaları sadece kurumlar vergisi kanunu anlamında değil diğer bazı vergi kanunları anlamında da mükellefler için çeşitli teşvikler getirmektedir. Teknokent bölgesinde çalışan personele yapılan ödemeler üzerinden yapılacak olan gelir vergisi ve SGK ödemelerine ilişkin belli şartların sağlanması durumunda

[593] 26.06.2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
[594] **A.e.**
[595] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.89

rakamsal anlamda her bir kurumlar vergisi mükellefinin durumuna göre ciddi teşvikler sağlanmaktadır.

Bu kapsamda Teknokent bölgesi istisnası kurumlar vergisi mükelleflerine önemli istisnalar sağlaması bakımından önemlidir ve faaliyet gösterdikleri alana göre vergi planlama sürecinden bu tip istisnalardan faydalanıp faydalanamayacaklarını değerlendirmeleri gerekmektedir.

F. Serbest Bölgelerde Kurumlar Vergisi ve İstihdama Yönelik Gelir Vergisi İstisnası

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ithalat-ihracat alanında gümrük vergileri anlamında önüne çıkan birçok engel küresel anlamda rekabet etme güçlerini engellemektedir. Bu bakımdan bu tip engelleri çözebilmek anlamında birtakım özel rejime tabi bölgeler kurulmuştur.[596] Bu bölgeler için sağlanan avantajlardan kurumlar vergisi mükellefleri vergi planlaması yoluyla yararlanabilecek ve istenen ölçekte karlılıklarını sürdürebilecektir. Ancak bu tip avantajlardan faydalanmaları için kanunda belirtilen şartları yerine getirerek yasal bir davranış biçimi olan vergiden kaçınma tepkimesi göstermelidirler.

Serbest bölgeler için getirilmiş bulunan vergi istisnalarına ilişkin olarak 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı RG'de yayınlanan ve yayınlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunan 5084 sayılı Kanunun 8'inci ve 9'uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna Geçici 3'üncü madde eklenmiştir.[597]

Bahsedilen düzenlemelerden anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerine çeşitli teşvikler sağlamak amacıyla faaliyet göstermiş oldukları alana göre bazı özel rejimli bölgeler kurulmuştur. Bu bölgeler içinde faaliyet gösterebilmek amacıyla da kurumlar vergisi mükelleflerinin başvuru süreçlerini tamamlayıp gereken şartları yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu aşamalardan geçen mükelleflerin serbest bölge rejiminde faaliyet göstermeleri durumunda bu bölgede yürütmüş oldukları faaliyetler

[596] Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.22
[597] 15.06.1985 tarihli ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

neticesinde elde etmiş oldukları hasılatın vergiden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarlarının da mevcut olduğunu belirtmekte fayda vardır.[598]

Serbest bölgeler rejiminin de son dönemlerde yaygınlaşan ve küresel rekabetin bir sonucu olarak ortaya çıkan özel bir rejim olduğunu belirtebiliriz. Ancak karmaşık yapısı ve ilgili bölgede faaliyet gösterirken istisna kazancın hesaplanması konusunda çok detaylı ve titiz çalışmaların yapılması gerektiğinden mükellefler tarafından çok da tercih edilmediğini söylemek yanlış olmayacaktır.

G. Uluslararası Uygulamalarda Çok Uluslu Şirketlerin Yaygın Olarak Kullandıkları Vergiden Kaçınma Yöntemleri ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden Değerlendirme

Vergi mükelleflerinin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki vergiden kaçınma olanaklarını çeşitli yöntemlerle değerlendirmeye çalışmaları oldukça yaygın uygulama alanına sahiptir.

"İktisadi faaliyetlerin ulusal sınırları aşıp, uluslararasılaştığı ve hatta küreselleştiği, buna mukabil vergilendirmenin halen ulusal ölçekte yürütülmeye çalışıldığı bir dünyada, bir yandan çifte vergilendirme olgusu mükelleflerin başını ağrıtırken, diğer yandan bu ortamın vergi planlaması açısından sunduğu uçsuz bucaksız hareket alanı vergi otoritelerini kara kara düşündürmektedir."[599]

Ülkelerin vergi idareleri son dönemlerde yasal mevzuatlarını dünyadaki son gelişmelere uyumlu hale getirmeye çalışmakta ve ülkelerin mali idareleri arasındaki işbirliği artırılmaktadır. Özellikle bilgisayar teknolojisindeki gelişmeler vergi idarelerinin gücünü artırmıştır.

[598] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.**, s.99

[599] Hamit Sarı, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından Haksız Yararlanmaların Önüne Geçmeye Yönelik Tedbirler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 365, Ocak 2012, s. 55

Bu bağlamda, çok uluslu şirketler ödeyecekleri vergiyi azaltmaya yönelik olarak kullandıkları vergi planlaması yöntemlerini belirlerken çifte vergilendirme anlaşmalarının sağladığı boşluklardan yararlanmaya devam etmekle birlikte yerel vergi idarelerinin mevzuat ve teknoloji yönünden güçlenmeye başlaması karşısında farklı planlamalar geliştirmektedirler.

Çok uluslu şirketlerin genel olarak bilinen bazı vergiden kaçınma yöntemleri geçmişte olduğu gibi günümüzde de uygulanmaktadır. Bunlar aşağıda özetlenmektedir.[600]

-*Şişirilmiş merkez veya ana kurum giderlerinin şube veya işletmelere dağıtımı:*
Ana işletmeden şube veya bağlı işletmelere dağıtılan ortak giderlerde, sağlanan fayda ile gider arasındaki bağlantı değil, toplam vergi yükünün azaltılması ön plana çıkmaktadır. Genel olarak merkez ortak gider dağıtımı adı altında yüklü miktardaki tutarları vergi yükü fazla olan ülkelere yansıtmaktadır. Böylece grubun genel olarak ortak gider yükü değişmemekle beraber yansıtılan ortak giderlerden dolayı vergi yükü fazla olan ülkelerde vergi yükü azaltılmış olmaktadır. Bu tip vergi avantajı sağlayan duruma gelinmesi için yapılan vergi planlaması mükelleflerin vergiye olan tepkilerini vergiden kaçınma olarak göstermesinden ziyade vergi kaçakçılığı davranışı ile göstermiş olmasına tekabül etmektedir. Bu bakımdan vergi otoriteleri yapılan vergi incelemelerinde bu tip gider dağıtımlarının bazını ve gerçek olup olmadığını incelemektedir. Örneğin; bu tip işlemleri gerçekleştiren bir grup firmasını inceleyen vergi inceleme elemanları dağıtımı yapılan ortak giderler için kullanılan dağıtım anahtarını incelemekte ve ne kadarlık bir giderin ülkemizdeki şubeye yansıtıldığını anlamaya çalışmaktadır. Böylece gerçekte Türkiye'deki şubenin gideri olmayıp vergi planlaması kapsamında Türkiye'ye yansıtılmış olan giderler kurumlar vergisi matrahı anlamında kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınarak vergiye tabi tutulmaktadır.[601] Aynı zamanda bahsedilen giderler için sorumlu sıfatı ile ödenen ve şirkete maliyet olarak yazılmış olan

[600] Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, İstanbul, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s. 232-233
[601] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Madde

KDV rakamları da yine kabul edilmemektedir.[602] İşte bu noktada grup firmalarının vergi planlaması kapsamında gerçekleştirdikleri vergiye tepki sonucunda herhangi bir vergi incelemesinde yukarıda bahsedilen şekilde vergi yaptırımlarına tabi olabilmektedir. Bu bakımdan grup firmaları anlamında kullanılan ortak gider yansıtmaları aracılığı ile yapılan vergi planlamalarında olası vergi cezaları ile karşılaşmamak adına dikkatli olunmalı ve temeli olmayan gider yansıtmalarından kaçınılmalıdır.[603] Çünkü yurtdışından yapılan ortak gider yansıtmalarında öncelikli olarak incelenen konular; yapılan yansıtmalar için kullanılan dağıtım anahtarındaki oranların emsal bedel prensibine uygun olup olmadığı ve yansıtılmış olan bu giderlerin gerçekten şirkete fayda sağlayan ve şirketin ticari faaliyetleri ile yakından ilişkilendirilebilen yani temeli olan giderler olup olmadığıdır.[604]

-*Teknik yardımlar ve uzmanlık gerektiren hizmetler karşılığı olarak tahakkuk ettirilen bedellerin şişirilmesi:* Özellikle yeni ve uzmanlık gerektiren teknolojilerin kullanımında uygulanmaktadır. Bu bölüm ile ilgili yapılan uygulamalarda da yine ortak gider dağıtımına benzer şekilde vergi yükü fazla olan ülkelere, vergi yüklerini azaltabilmek için, verilen destek hizmetinden daha yüksek tutarda bir yansıtma yapılarak ilgili ülkede daha fazla gider oluşmasına sebep olunmaktadır. Böylece de ilgili ülkedeki grup firmalarının daha az vergi ödemesi yoluna başvurulmuş olunmaktadır. Teknik anlamda verilen destekler için yapılan değerlendirmelerde yurtdışından ülkemizdeki grup firmasına yansıtılan tutarlar gider olarak dikkate alınarak o tutarın %20'sine tekabül eden tutar kadar daha az kurumlar vergisi ödenmiş olunmaktadır.[605] Burada dikkat edilmesi gereken bir durum da aslında verilen hizmetler kurumlar vergisi matrahı kapsamında gider olarak değerlendirilip matrah aşındırılmaktadır, ancak yurtdışına yapılan ödemelere ilişkin olarak sorumlu sıfatı ile KDV ödeme yükümlülüğü doğabilmektedir.[606] Öte yandan yapılan bu ödemelerin niteliğinin de iyi araştırılması gerekmektedir. Eğer yapılan ödemeler, gayri maddi hak kapsamında alınan hizmete ilişkin olarak değerlendirilebilecek durumda ise

[602] Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s.55
[603] Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2002, s.22
[604] 01.01.2017 tarihli Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
[605] **A.e.**
[606] Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar**, s.55

yapılan bu ödemeler üzerinden genellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ilgili maddelerinde bahsedilen oranlarda stopaj hesaplanması gerekecektir. Yapılan ödemelerin temelinin olmadığı veya Türk Vergi Mevzuatı hükümleri kapsamında yapılan ödemelerin olması gerekenin üzerinde ödemelere tekabül ettiği iddia edilir ve tespit edilirse, yapılan ödemeler kurumlar vergisi matrahı anlamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve ödenmemiş/eksik ödenmiş kurumlar vergisi tutarının ödenmesi yoluna gidilecektir.[607] Öte yandan var ise veya ödeme yapılmış ise sorumlu sıfatı ile KDV ve stopaj kesintileri ayrı bir konu olarak değerlendirilecektir. Çıkan kurumlar vergisinden ödenen stopaj tutarlarının mahsubu gündeme gelebilecektir.[608]

-Anahtar teslimi projelerde kar marjını azaltacak şekilde maliyet unsurlarının ve tutarların ayarlanması: Proje bedelini oluşturan sabit kıymetler, know-how bedelleri ve diğer maliyet unsurları şişirilebilmektedir. Bahsedilen işlemlerde know-how bedellerinin şişirilmesi yolu ile hem Türkiye'de eksik kurumlar vergisi ödenmekte hem de yurt dışına örtülü kazanç aktarımı yapılabilmektedir. Böyle bir durumda da gerçekleşen vergi incelemelerinde emsal bedelinin üzerinde yansıtılan know-how bedelleri kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmekte aynı zamanda olması gereken bedelin üzerinde ödenen tutarlar yurtdışına aktarılan kar payı olarak değerlendirilerek kar dağıtım stopajına tabi tutulabilmektedir. Bu durumda yerel mevzuatımızda dar mükellef kurumlara yapılan kar dağıtımlarında oran %15 olmakla birlikte ilgili ülke ile yapılan spesifik bir ikili anlaşma olması durumunda bu anlaşma kapsamında bahsedilen indirimli kar dağıtım stopajı uygulanması durumu gündeme gelebilmektedir.[609] Bahsedilen indirimli oranın uygulanabilmesi için de mutlaka diğer ülkedeki mukimlik belgesinin temin edilmiş olması gerektiği koşulu da dikkate alınmalıdır. Sonuç olarak fazla ödenen know-how bedelleri için kurumlar vergisi riski ve keza kar dağıtım stopajı riski gündeme gelmektedir. Şayet yapılan ödemeler gayri-maddi hak ödemesi kapsamında değerlendirilip stopaja tabi tutulmuş ise yapılan ödemeler

[607] Erdağ, **a.g.e.**,2002
[608] 01.01.2017 tarihli Transfer Fiyatlandırmas Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
[609] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 30. Madde

üzerinden ödenmiş olan stopajlar da ödenmesi gereken toplam kar dağıtım stopajı tutarından mahsup edilebilmektedir.

-*Bazı gider ve hizmet karşılıklarının alınmaması:* Çok uluslu şirket grubunun yürüttüğü normal ve zorunlu Ar-Ge çalışmaları, grubun çeşitli ülkelere yayılmış birimlerinden verginin en yüksek olduğu ülkedeki birimce sürdürülür ve hizmet aktarımı karşılığında bedel alınmaz veya düşük bedel alınır ve bu yolla grup vergi yükü azaltılır.[610]

-*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı:* Çok uluslu şirket gruplarında yaygın olarak kullanılmaktadır. Grup şirketlerinin birbirlerine sattığı çeşitli mallar ve verdikleri hizmetler ile gider aktarımlarında emsallerine göre avantaj sağlayan fiyatlar uygulanmaktadır.[611] Bahsedilen bu yöntem de vergi planlaması adı altında düzenlenen ve tamamen karın daha az vergi yüküne sahip ülkelere kaydırılmasını öngören bir yöntem olarak ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda grup içi işlemlerde emsal bedel üzerinde veya altında yapılan ticari ve mali işlemlerin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilerek kurumlar vergisi riski doğurması durumu ortaya çıkabilmektedir. Bu anlamda Türk vergi mevzuatımızda da önemli adımlar atılmış ve özellikle 2006 sonrasında vergi kanunlarında transfer fiyatlandırması hükümlerinin de dikkate alınarak düzenlemeler yapılmasını içeren hükümler eklenmiştir. Bu noktada yurt içi veya yurt dışı grup işlemlerinde hazine zararının ortaya çıkıp çıkmadığı konusu değerlendirilerek vergi cezaları konusunda tarhiyatlar yapılmaktadır.[612] Hazine zararının incelenmesi anlamında özellikle grup firmalarının kurumlar vergisi ödeme pozisyonları dikkate alınmaktadır. [613]Bu bakımdan gruptaki bir firmanın kurumlar vergisi öderken diğer firmanın vergi ödemeyen pozisyonda olması durumunda yapılacak olan işlemlerde vergi ödemeyen pozisyonda olan firmada karın kalmasına sebebiyet verilerek hazine zararının ortaya çıkmasına sebep olunmaktadır. Hazine zararına sebebiyet verecek şekilde yapılan vergi planlamasının sonucunda mükelleflerin vergi ceza tarhiyatlarına mahkum

[610] Ok, Gündel, **a.g.e.**,2002
[611] 01.01.2017 tarihli Transfer Fiyatlandırmas Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
[612] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Madde
[613] 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1

olmaları kaçınılmaz olacaktır. Hazine zararı müessesi bizatihi kurumlar vergisi kanununda düzenlenmiş olup bu kurumun zararına yol açan her türlü durum vergi tarhiyatı ile sonuçlanacaktır. Öte yandan KDV konusunda vergi mevzuatımızda açık hükümle hazine zararına ilişkin bu tip bir düzenleme bulunmamakla beraber kurumlar vergisinde olduğu gibi grup firmalarından biri KDV ödeyen pozisyonda iken bir diğerinin ödenecek KDV pozisyonunda olması durumunda ilişkili kişi anlamında gerçekleşen işlemlerde ödenecek KDV'nin azaltılması söz konusu olabilmektedir.[614] Bu durum da potansiyel bir vergi incelemesinde KDV tarhiyatını tetiklemektedir.[615] Bu anlamda vergi mükelleflerinin uluslararası işlemlerinde vergi planlaması yaparken yerel ve ulusal vergi mevzuatının verdiği sınırlardan çıkıp vergi kaçakçılığı tepkisine yol açacak davranışlar sergileme eğiliminde olduğu söylenebilir. Öte yandan özellikle bu bölümde bahsi geçen uluslararasılaşma ile artan işlemlerin mükellefler tarafından vergi planlaması kapsamından çıkarak vergi kaçırma boyutuna erişmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bu bakımdan ulusal vergi idarelerinin uluslararası iş birlikleri yaparak bahsi geçen vergi kaçırma davranışlarının önüne geçmek için aksiyon alması gerekmektedir. Keza yine vergi düzenlemelerini yaparken yukarıda açıklanan uygulamaların önüne geçecek hükümler açıkça eklenmelidir.

-*Borç dağılımı:* Borç ilişkisi sonucunda grup şirketleri arasındaki borç yükünde ve karında herhangi bir değişiklik olmadan toplam ödenen vergi tutarında azalma yaratılma çabası da gündeme gelebilmektedir.[616] Grup şirketinin ihtiyacı olan finansman, sermaye tahsisi yerine örtülü sermaye sınırları içinde kalınarak borç verilmesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda da borca ait faizin vergiye tabi kazançtan indirilmesi yoluyla matrah aşındırılmaktadır. Genel olarak Türkiye'deki mukim bir firmanın finansman ihtiyacı bulunmakta ve grup firmalarından bu ihtiyacı karşılaması gerekebilmektedir. Normal şartlarda bahsedilen fonun sermaye olarak şirkete getirilmesi makul seçenek olarak görülürken bu tip işlemlerde yurt dışı ilişkili kişi Türkiye'de mukim olan şirketi borçlandırmakta ve bahsi geçen borçlar için de faiz hesaplanarak kendisine

[614] Özbalcı, **Son Yasal Değşiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları,** s.55
[615] Ok, Gündel, **a.g.e.**,2002
[616] 01.01.2017 tarihli Transfer Fiyatlandırmas Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

ödenmesini uygun görmektedir. Türk vergi mevzuatı kapsamında ilişkili kişilerden finansman ihtiyacı için alınan borç ilişkili kişiden değil de üçüncü kişiden alınmış olsaydı hangi koşullarda faiz ödemesi yapılacaksa benzer koşullarda faiz ödemesi yapılması uygun görülmektedir. [617]Ancak bahsi geçen durumda şirkete sermaye olarak konulması gereken bir tutar borç olarak verilmekte ve bu borç nedeniyle şirkete faiz ödemesi yaptırılarak hem kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasına yol açılmakta hem de şirketten faiz geliri adı altında bir gelir elde edilerek kar dağıtım stopajı ödenmeden kar dağıtım işleminin yapılması da sağlanmaktadır. İşte bu tip işlemlerin vergi tekniği anlamında incelemesi yapılırken yapılan işlemlerin mevzuat ile uyumu anlamında transfer fiyatlandırması hükümleri kapsamında emsal faiz oranının uygulanmasından ziyade işlemlerin özünün incelenmesi önem kazanmaktadır.[618] Vergi Usu Kanunu'nun 3. Maddesi gereği vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.[619] Vergi Kanunlarının konuluşundaki maksat ve işlemlerin yapılışındaki asıl maksat dikkate alınarak değerlendirme yapılır ve vergi tarhiyatı yapılıp yapılmayacağına karar verilir.[620]

-*Gelirin vergi yükünün düşük olduğu ülkelerde toplanması, vergi cennetlerinin kullanılması:* Uluslararası vergi planlaması stratejilerinden biri, gelirin vergileme düzeyinin düşük olduğu ülkelerde toplanmasıdır. Kurumlar vergisi mükellefleri bakımından bu amaca ulaşmak için başvurulan yöntemlerden biri kanuni merkezin ticari ve yönetsel fonksiyon ve muamelelerin bilfiil toplandığı ülkede değil vergileme düzeyinin düşük olduğu ülkelerden birinde oluşturulmasıdır. Kanuni merkez ile iş merkezinin birbirinden farklılaştırılması suretiyle kurumun organizasyonel yapısında hiçbir değişiklik yaratılmaksızın suni bir şekilde, yani sadece kâğıt üzerinde, şirket merkezi yurt dışında bir yerde gösterilerek yerleşim ülkesinde yapılacak vergileme en aza indirilmektedir.[621] Çok uluslu şirketler grup karı üzerindeki vergi yükünü en aza indirmek amacıyla, karı olabildiğince vergileme düzeyinin düşük olduğu, hatta mümkünse vergilemenin hiç olmadığı, ülkelere kaydırma eğilimindedirler. "Bu amaca

[617] Erdağ, **a.g.e.**,2002
[618] Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.51
[619] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3. Madde
[620] Ok, Gündel, **a.g.e.**,2002
[621] 01.01.2017 tarihli Transfer Fiyatlandırmas Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

ulaşmak için, ya grup şirketleri arasındaki işlemlerde fiyatların manipüle edilmesine dayanan transfer fiyatlandırması ya da nakdi sermaye yahut telif hakkı, patent, marka, know-how gibi fikri mülkiyet unsurlarının vergilemenin çok düşük olduğu (bu hususlara yukarıda değinilmiştir) veya hiç olmadığı vergi cenneti (Türkçe'ye vergi cenneti olarak çevrilen bu terimin ingilizce orijinali tax heaven=vergi cenneti değil, tax haven=vergi sığınağıdır) olarak adlandırılan ülkelere kaydırılması yöntemine başvurulmaktadır."[622]

-*Paravan hukuki yapılarla gelir akımının yönünün değiştirilmesi:* Uluslararası vergi planlama aracı olarak kullanılan bir başka yöntem paravan olarak nitelendirilebilecek suni hukuki yapılar kullanılarak gelirin akımının rotasının değiştirilerek gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılmasıdır.[623] Geliri elde edenin mukim olduğu ülke ile gelirin elde edildiği ülke arasında vergi anlaşmasının bulunmadığı veya iki ülke arasında akdedilmiş anlaşmanın yeterince avantajlı hükümler içermediği durumlarda, bilhassa faiz, temettü, royalty vb. pasif nitelikli gelirlerin doğrudan değil de her iki ülke ile de avantajlı hükümler içeren vergi anlaşmaları akdetmiş olan üçüncü bir ülkede kurulacak paravan bir şirket üzerinden geçirilmek suretiyle duruma göre kaynak ülke ya da yerleşim ülkesinde veyahut her ikisinde birden vergilemeden kaçınılabilmektedir. Kaynak ülkede yapılacak vergilemeden kaçınmak üzere kullanılan paravan şirketler için kanal şirket (conduit company), yerleşim ülkesi vergilemesinden kaçınmak üzere kullanılanlar için ise üs şirket base company terimi kullanılmaktadır. [624]

Yukarıda belirtilen hususlar vergi incelemelerinde tespit edilerek eleştirilmekte ve yapılan tarhiyatlara ilişkin mükellefler dava yoluna gidebilmektedirler.[625] Bu ihtilaflar içinde kazancın niteliğine ilişkin olanları özelliklidir. Ülkeler bazında farklılıklar içermekle birlikte, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının geneli itibarıyla kaynak ülkede elde edilen kazancın serbest meslek kazancı niteliğinde mi yoksa gayri maddi hak niteliğinde mi olduğu vergilendirme açısından fark yaratabilmektedir.

---

[622] Sarı, **a.g.e.**, s. 56
[623] Ok, Gündel, **a.g.e.**,2002
[624] Sarı, **a.g.e.**, s. 56
[625] Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, İstanbul, Siyasal Kitabevi, 2007, s.14

H.Yurtdışına Yapılan Ödemelerin Vergisel Değerlendirilmesi

Yukarıda açıklanmış olan sebeplerden dolayı özellikle yurtdışına yapılan ödemeler vergi kaçırma davranışının ortaya çıkışında önemli bir hal almaktadır. Gerek yurtdışına vergisiz kar dağıtımı gerekse de yurtiçindeki kurumlar vergisi matrahının aşındırılması hususunda mükellefler tarafından bilinçli olarak veya bilinçsiz olarak yani vergi mevzuatının anlaşılamamasından dolayı vergi kaçırma davranışı sergilemeleri gündeme gelebilmektedir. Bu nedenle ulusal anlamda yapılan vergi mevzuatı düzenlemeleri ve aynı zamanda ikili anlaşmalarda vergi kaçırma davranışının önüne geçebilmek amacıyla spesifik düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin detayları da özellikle Kurumlar Vergisi 1 Seri Nolu Genel Tebliğinde yer almaktadır.[626]

Türkiye'de yerleşik olan bir şirketten yurtdışına yapılan özellikle de yurtdışında yerleşik olan ilişkili kişiye yapılan ödemelerin niteliğinin çok iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan öncelikle yurtdışına yapılan ödemelerin faiz ödemesi, yönetim ücreti ödemesi (management fee), telif hakkı ödemesi (royalty) ve kar dağıtımı kapsamında yapılmasının mümkün olduğunu belirtmekte fayda vardır.[627] Bu bakımdan Türkiye'de mukim şirket tarafından yurtdışına yapılan ödemeler bu bahsi geçen ödemelerden biri kapsamında yapılmaktadır. Ancak bu noktada yapılan ödemenin isimlendirilmesi ile niteliğinin üst üste gelip gelmediğinin iyi anlaşılması gerekmektedir. Çünkü yapılan ödemelerin tamamı "yurtdışına yapılan ödeme" genel tanımı içerisinde olsa da her bir ödemenin niteliği birbirinden farklı olmakta ve en önemlisi de bahsi geçen her bir ödeme için farklı vergisel sonuçlar ortaya çıkmaktadır.[628] Bu yüzden her bir ödemenin niteliğini ve vergisel sonuçlarını tek tek değerlendirmekte fayda vardır. Böylece vergi mükelleflerinin yurtdışına yapılan ödemeler konusunda vergi avantajı sağlamak amacıyla nasıl bir vergi planlaması yaptıklarını ve buna karşılık olarak da ulusal vergi idaresinin ne tip tedbirler alarak ne gibi durumlarda vergi tarhiyatını yaptığını değerlendirmek mümkün olacaktır.

---

[626] 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1

[627] 01.01.2017 tarihli Transfer Fiyatlandırmas Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

[628] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3. Madde

1.Faiz Ödemesi

Bir önceki bölümde de belirtildiği gibi grup firmalarının sermaye koymak yerine birbirini fonlama işlemleri olağan hale gelmiş bulunmaktadır. Özellikle de yurtdışı grup firmalarının Türkiye'de yer alan grup firmasına kredi kullandırması ve bu kullanılan krediler için transfer fiyatlandırması mevzuatına uygun bir biçimde emsal oranda faiz hesaplayıp faturalaması mevzuatımız açısından olması gereken bir yöntem şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan dikkat edilmesi gereken nokta bahsedilen faiz ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca stopaj kesintisi yapma yükümlülüğüdür.

Kurumlar Vergisi Kanunu 30. Maddesi ç bendi uyarınca yurtdışında banka ve finansman kuruluşu şeklinde faaliyet göstermeyen yani her türlü kuruma kredi verme yetkisi bulunmayan yurtdışı mukimi kurumlardan temin edilen krediler için yapılacak olan faiz ödemeleri üzerinden %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapmakla yükümlüdür. [629]

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30'uncu maddesi uyarınca, "serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, her nevi alacak faizleri, menkul sermaye iratları, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki mukabilinde alınan bedeller kurumlar vergisi stopajına tabi tutulmaktadır. "[630]

Söz konusu maddeye ilişkin 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre, kurumlar vergisi stopajı; "yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden yüzde 0, diğer faizlerden (alacak faizi) yüzde 10 oranındadır."[631]

1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümünde; "Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerdeki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı

[629] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddesi
[630] A.e.
[631] 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

ödemeleriyle sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra kapsamında vergi kesintisi yapılmayacak, finans kuruluşları dışındakilere bu mahiyette yapılan ödemeler ise vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Sözü edilen finans kuruluşu, münhasıran finansman hizmeti veren, mukimi bulunduğu ülkenin mevzuatına göre finansal kaynak sağlamaya yetkili olan kuruluşları ifade ediyor. Ancak, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir"[632]

Kurumlar vergisi mevzuatımız dışında yurtdışından temin edilen krediler için yurtdışına yapılan faiz ödemelerine ilişkin sorumlu sıfatı ile KDV ödeneceğine ilişkin KDV Kanunumuzda da düzenlemeler yer almaktadır.[633]

Gider Vergileri Kanunu'nun alt başlığı olan BSMV (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi) Türkiye'de yerleşik banka ve sigorta şirketleri tarafından ödenen bir vergi türüdür. Bu bakımdan da yurtdışı ile yapılan işlemlerde kurumlar vergisi mükellefleri için bir sorumluluk doğurması söz konusu değildir. Yurtdışında yerleşik olan bir finans kuruluşundan kredi kullanılması durumunda, ilgili işlem nedeniyle ödenecek olan faizlerin BSMV'ye tabi tutulması gerekli değildir.[634]

Yukarıdaki durumlarda kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizler için BSMV yükümlülüğü doğmamakla birlikte aynı zamanda ilgili ödemeler KDV'den de istisna edilmiştir.[635]

Öte yandan yurtdışından kullanılan kredinin kullanıldığı kurumun banka ya da kredi kuruluşu olarak değerlendirilmemesi halinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-e maddesi hükmü ve 46 Nolu KDV Genel Tebliğindeki düzenlemeler ile uyumlu olarak kredi nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve benzeri ödemelerin %18 oranında sorumlu sıfatıyla katma değer vergisine tabi tutulması uygun olacaktır.[636] Bu bakımdan Türk mukimi şirketlerin yurtdışı ilişkili kişisinden temin etmiş olduğu krediler için ödediği faizler, KVK 30. Madde kapsamında %10 kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulurken aynı zamanda Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-e

[632] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü
[633] Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**,2012
[634] 23.07.1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
[635] Özbalcı, **Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.58
[636] 17.03.1995 tarihli ve 22230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 46 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

kapsamındaki istisna düzenlemesine girmediğinden %18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.[637]

Yurtdışı grup firmalarından temin edilen krediler için yapılan faiz ödemeleri, KDVK ve KVK kapsamında değerlendirildi ancak bu kredilerin kendisi için imzalanmış olan sözleşmelerin damga vergisi açısından durumunu da değerlendirmek gerekir.[638] Nitekim damga vergisi anlamında da yurtdışından temin edilen krediler için birtakım istisnalar sağlanmış olmakla birlikte her bir durum için bahsedilen istisnaların uygulanabilirliği mümkün bulunmamaktadır.[639]

Yukarıdaki tüm bu açıklamalar incelendiğinde yurtdışından kullanılan kredilerde vergisel yükümlülüklerin çok fazla olduğu ve bunların doğru bir vergi planlaması ile yönetilerek mükellefler açısından vergi tarhiyatına sebebiyet verecek durumların önüne geçecek düzenlemeler yapılması gerektiği görüşü yerinde olacaktır.

Türkiye mukimi kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtdışından kredi kullanmaya karar vermeleri durumunda yapacakları faiz ödemelerinden kredinin vadesine ve yurtdışı mukimi şirket ile imzalanacak anlaşamanın statüsüne kadar pek çok şeyin aynı anda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye mukimi kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışından kredi kullanmaları durumunda iyi bir değerlendirme yapmaları kredi faiz ödemeleri sırasından stopaj yükünden kurtulabilmeleri için de büyük önem arz etmektedir. Eğer yurtdışı kredisinin kullanıldığı kurum yurtdışında mukim banka ya da sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kredi kuruluşu ise ödenecek olan kredi faizleri üzerinden stopaj hesaplanmasına gerek görülmemektedir.[640]

Yurtdışındaki kredi vermeye haiz finans kuruluşunun ilgili ülke yetkililerince kredi vermeye yetkili bir kurum oladuğu onaylansa bile bu durum kredi faiz ödemelerinde stopaj ödemelerinin sıfırlanması anlamında önem arz edecektir. Öte

---

[637] 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 17. Madde

[638] Yılmaz Özbalcı, **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012, s.149

[639] Nuri Değer, **Damga Vergisi Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.89

[640] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddesi

yandan damga vergisi açısından ilgili sözleşmenin ayrıca değerlendirilmesi gerekecektir. Ayrıca, bu kredinin TL ile döviz veya altın kredisi olması durumuna göre KKDF'ye de tabi olacağı unutulmamalıdır.[641]

Bahsedilen tüm bu unsurlar yurtdışından kredi kullanımında özellikle de yurtdışı ilişkili kişiden kredi kullanımında birlikte dikkate alınmalı ve ortaya çıkacak vergi tarhiyatlarına karşı sıkı önlemler alınmalıdır. Yurtdışından kredi kullanımı ilişkili kişiden yapılıyorsa ödenecek olan faiz tutarlarının da transfer fiyatlandırması anlamında emsal faiz oranlarına göre dikkate alınmış olması gerekir.[642] Aksi halde diğer vergi yükümlülükleri yerine getirilmiş olsa bile transfer fiyatlandırması anlamında grup firmaları vergisel anlamda risk taşıyabilmektedir. Yurtdışından kredi kullanımına ilişkin vergi idaresi her anlamda kriterleri değerlendirerek vergi kaybını engellemek için detay düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin vergi kaybını önlemek anlamında yerinde olduğunu söyleyebiliriz. Ancak mükelleflerin bu ince detayları gözünden kaçırarak yerine getirememesi ve akabinde vergi tarhiyatları ile karşılaşabilmesi ihtimali ise bu teferruatlı vergi düzenlemelerinin bir handikabı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu hususta bir önceki bölümde bahsettiğimiz yurtdışındaki grup firmalarının sermaye koymak yerine kredi kullandırarak Türkiye'deki firmayı borçlandırmayı tercih etmeleri ise hem vergisiz kar dağıtımı olması hem de Türkiye'deki kurumlar vergisi matrahının aşındırılması anlamında tüm diğer bahsedilen vergisel yükümlülükler yerine getirilmiş olsa da bir eleştiri konusu olabilecektir.[643]

2.Serbest Meslek Kazancı Ödemeleri (Management Fee)

Türkiye mukimi kurumlar vergisi mükelleflerin yurtdışı merkezli yabancı bir şirkete bağlı bulunmaları durumunda ilgili şirketlerden çeşitli yönetimsel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hizmet alımı yapmaları söz konusu olabilmektedir. Yurtdışı grup firmalarından genellikle danışmanlık, hukuk, bilgi işlem, satış ve pazarlama, lojistik gibi konularda hizmetler alınabilmektedir.

---

641 Erdağ, **a.g.e.**,2002

642 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü

643 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13. maddesi

Yukarıda bahsi geçen hizmetleri ayrı ayrı alınabildiği gibi toplu halde de alınabilmektedir. Bu hizmetlerin toplu halde sunulması durumunda yönetim hizmeti (management fee) adı altında bir fatura ile yansıtılması söz konusudur. Pratikte ilgili hizmetlerin topluca tek bir merkezden yansıtılması yaygındır.

Genel olarak temin edilecek olan hizmetlerin farklı yerlerden alınması faaliyet gösteren firmaların ticari hayatı anlamında da sıkıntı yaratabilmektedir. Hizmetlerin ayrı gruplardan alınması ayrı maliyetlendirmelere dahil edilmesine neden olacağından şirketin gider kalemlerini artırabilecektir.

Türkiye mukimi kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtdışı grup şirketlerinden almış oldukları yönetim hizmet bedellerinin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi olup olmayacağı konusu vergi mevzuatında tartışmalı bir konudur. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konuda farklı muktezaları bulunmasına rağmen, ilgili davalarda yüksek mahkeme sıfatıyla Danıştay tarafından yönetim hizmeti faturalarından vergi kesintisi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Serbest meslek faaliyeti; şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerdir. Bu kapsamda avukatların, teknik ve profesyonel bilgisi ile danışmalık hizmeti sunanların, doktorların vb. meslek dallarının serbest meslek hizmeti sınıflandırması altında sayılması mümkündür. Bu kapsamda dar mükellef kurumlar, teknik anlamda yeterlilikleri sınanmış olan uzmanlarını Türkiye'de faaliyet gösteren firmanın montaj vb. işlemlerini üstlenmek üzere görevlendirebilmektedir. Bu kapsamda teknik anlamda destek veren uzmanların vermiş oldukları hizmetler, kanunda belirtilen şartlara göre serbest meslek hizmeti olarak değerlendirilebilmektedir.[644]

"KVK'nın 30/2. maddesi uyarınca ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka vb gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden söz konusu ödemeleri yapanlar tarafından %20 nispetinde kurumlar vergisi kesintisi söz konusudur."[645] Ancak hizmeti veren şirketin mukim olduğu ülke ile Çifte

[644] 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

[645] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü

Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunması durumunda bu oran %10'a kadar düşebilmektedir.

Yurtdışına yapılan bu tip ödemelerin royalty kapsamında değerlendirilmesi kanaatimizce pek mümkün bulunmamaktadır. Ancak özünde royalty ödemelerinin management fee ismi altında yapılması durumu söz konusu ise bu bakımdan VUK'un 3. maddesinde yer alan özün önceliği kapsamında bu tip ödemelerin doğrudan royalty ödemeleri kapsamında değerlendirilerek, gereken vergi yükümlülüklerine tabi tutulması yerinde olacaktır.[646]

Yurtdışına danışmanlık hizmeti kapsamında yapılan ödemeler hususunda ortaya çıkabilecek riskler öncelikle yurtdışının elde ettiği bu tutarların gerçekten bir hizmet karşılığında elde edilip edilmediğine ilişkindir. Bazı durumlarda yurtdışı çok kısıtlı bir hizmet vermesine rağmen vermediği hizmetlerin tutarlarını da Türkiye'deki firmaya yansıtabilmektedir. Böyle bir durumda bahsi geçen ve daha yüksek olarak yansıtılan bedeller kurumlar vergisi matrahı anlamında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak değerlendirilerek vergi matrahına dahil edilmeli ve vergisi ödenmelidir.[647] Öte yandan bahsedilen tutarlar örtülü olarak yurtdışına aktarılan kar dağıtımı rakamlarına tekabül etmektedir. Çünkü böyle bir durumda yurtdışı kar dağıtım stopajı ödemeden Türkiye'de faaliyet gösteren firmadan kar dağıtım payı almış olmaktadır.

Yurtdışına yapılan yönetim ücreti ödemelerini değerlendirirken iki hususu göz önünde bulundurmakta fayda vardır. Bunlar yine yapılan ödemelerin niteliği ile ilgilidir.

- ✓ *183 gün Türkiye'de bulunma süresini geçmeden verilmiş olan serbest meslek hizmeti kapsamında yurtdışına yapılan ödemeler:* Yurt dışı grup firması olan veya olmayan firmalar tarafında Türkiye'de yerleşik firmaya verilen danışmanlık vb. kapsamdaki hizmetler serbest meslek hizmeti kapsamında değerlendirilebilmektedir. Bu kapsamda yurt dışı firmadan temin edilecek hizmetleri bizatihi vermek ve Türkiye'deki firmaya katkıda bulunmak için gelen çalışanlar bulunabilmektedir.

[646] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3. Madde
[647] Erdağ, **a.g.e.**,2002

Bahsedilen çalışanların Türkiye'de toplam kalma süresi 183 günü geçmediği durumda, bu hizmetler serbest meslek hizmeti kapsamında değerlendirilebilecek ve bu hizmetlerin herhangi bir vergi kesintisine tabi olmasına gerek kalmayacaktır.[648] Tabi burada yine temel kriter bu hizmetlerin gerçekten verilmiş olması ve aynı zamanda da verilen hizmete tekabül etmesi gereken yani emsal bedeline uygun olan tutarın yansıtılması gerekliliğidir. Eğer yurtdışı firmadan verilen hizmetler gerçekten Türkiye'deki firmanın ihtiyaçları kapsamında olup gerçekten veriliyor ise, yansıtılan ücret de emsal bedeline uygun ise ve son olarak da bu hizmetler kapsamında Türkiye'de hizmet vermeye gelen kişiler fiili olarak Türkiye'de 183 günden daha az kalmış ise tüm kriterler sağlanmış olacaktır.[649] Yani verilen hizmetler tamamen serbest meslek hizmeti kapsamında değerlendirilebilecek ve 183 günden az süre ile Türkiye'de kalındığı için de stopaja tabi olmayıp sadece hizmet faturaları üzerinden sorumlu sıfatı ile %18 oranında KDV hesaplanması yeterli olacaktır.[650] 183 günlük sürenin özellikle Vergi idaresinden alınan muktezalarda belirtilen bir özelliğini de burada açıklamakta fayda olacaktır. Vergi idaresinin muktezalarına göre 183 günlük süre, her bir kişinin toplam kaldığı sürenin kişi sayısı ile çarpılması sonucu bulunacak rakama göre değerlendirilecektir. Şöyle ki 10 kişi 19 gün kaldıysa adam sayısı çarpı kalınan gün sayısından 190 gün bulunacağından 183 gün şartı aşılmış olacak ve bu bakımdan da yapılacak ödemeler Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alacak olan oranlarda stopaja tabi olacaktır. Buna ilişkin eğer ÇVÖA'da herhangi bir düzenleme yapılmamış ise bu oran Türk Vergi Mevzuatımızda yer alan %20 oranına tabi olacaktır. Anlaşılacağı üzere böyle bir durumda asıl önemli olan verilen hizmetin niteliğinin iyi değerlendirilmesi ve gerçekten bir serbest meslek hizmeti kapsamına girip girmediğinin iyi anlaşılmasıdır.[651] Verilen hizmet royalty

[648] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddesi

[649] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü

[650] 25.10.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

[651] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü

kapsamında değerlendirilecek bir hizmet olup sadece stopaj vb yükümlülüklerden kaçınmak için fatura üzerinde serbest meslek hizmeti kapsamındaki hizmetler yazılı ise bu hizmetler VUK 3. Madde kapsamında özün önceliği dikkate alınarak royalty kapsamında değerlendirilip gerekli vergi yükümlülüklerine tabi olacaktır. [652] Ayrıca bahsedilen şekilde hareket edilmesi mükellefin yanıltıcı beyanda bulunduğu iddiasına ulaşarak sahtecilik ve kaçakçılık hükümlerine tabi tutulmasına sebebiyet verebilecektir. Yurtdışından serbest meslek hizmeti kapsamında faturalar gelip ödemeler yapılmasına rağmen fiilen böyle bir hizmet alınmamış ise yurtdışına yapılan ödemeler kurumlar vergisi matrahına ilave edilecek ve aynı zamanda yapılan ödemeler de kar dağıtımı sayılarak gerekli olan kar dağıtım stopajı yükümlülükleri yerine getirilecektir. Eğer yurtdışından gelen faturalar asıl olarak verilen hizmetin niteliğinin kapsamı dışındaki isimler ile verilerek vergi avantajı yakalanmaya çalışılıyor ise yine verilen hizmetler gerçek niteliğine göre değerlendirilerek (royalty vb.) gerekli olan vergi yükümlülüklerine tabi olacaktır.[653] Dikkat edilmesi gereken diğer bir nokta ise verilen hizmetlerin gerçek niteliğine göre değerlendirilip hesaplara intikal ettirilmeyerek sağlanmaya çalışılan vergi avantajının potansiyel bir vergi incelemesinde vergi aslına ilave olarak 1 katı kadar vergi ziyaı cezası ile cezalandırılabileceğidir. Kaldı ki son 5 yıl içerisinde vergi incelemesi geçirmiş ise 1,5 kat vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi eklenerek ödeme yapılması gerekecektir.[654]

- ✓ *183 gün Türkiye'de bulunma süresini aşarak verilmiş olan serbest meslek hizmeti kapsamında yurtdışına yapılan ödemeler:* Yukarıda bahsedilen açıklamaların her biri 183 gün Türkiye'de kalma süresini aşarak temin edilmiş olan serbest meslek hizmetleri için de aynen geçerli olacaktır. Yani öncelikle verilen hizmetin gerçekten verilip verilmediğine yani Türkiye'de yerleşik olan firmanın bu hizmete ihtiyacı olup

[652] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3. Madde
[653] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002
[654] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359. Madde

olmadığına bakılacaktır. Eğer bu hizmetler gerçekten Türkiye'de yerleşik şirket için bir ihtiyaç ve aynı zamanda yurtdışı firmadan da fiilen bir hizmet verilmiş ise bu kapsamda verilen hizmetler için yapılan fiyatlamanın emsal bedeline uygun olup olmadığı incelenecektir. Eğer verilen hizmetler gerçekten şirket ihtiyaçları için veriliyor ve doğru fiyatlama yapılıyorsa hizmetlerin niteliğinin incelenmesi aşamasına geçilecektir. Eğer verilen hizmetlerin niteliği royalty veya başka bir hizmet kapsamına girecek nitelikte değilse bu durumda verilen hizmetlerin gerçek niteliğinin de serbest meslek hizmeti olduğu kanaatine varılmış olunacaktır. Bu değerlendirmelerden sonra son olarak yukarıda hesaplama yöntemi hakkında detaylı bilgi verilmiş olan 183 gün hesaplamasına geçilecektir.[655] Eğer ki verilen hizmetler için Türkiye'de kalma süresi 183 üzerine tekabül ediyorsa %18 oranında sorumlu sıfatı ile KDV hesaplanmasının[656] yanı sıra verilen hizmetler için ÇVÖA belirtilen oranlarda stopaj hesaplaması yapılacaktır. Eğer ÇVÖA'da buna ilişkin olarak bir hüküm bulunmuyorsa, Türk Vergi mevzuatımızda serbest meslek ödemeleri için geçerli vergi oranı olan %20 oranı yurtdışına yapılan vergi ödemeleri için de uygulanacaktır.[657]

Bu bağlamda yurtdışına yapılan ödemeler (management fee) eğer yukarıda bahsedilen nitelikleri taşıyor ise bir gayri maddi hak alımı mahiyetini arz etmemektedir. Bu ödemeler maliyeti itibariyle serbest meslek hizmeti kapsamında alınan bir hizmet olarak düşünülmelidir. Bu durumda da eğer verilen hizmetler kapsamında Türkiye'de kalma süresi de 183 günü geçmiyorsa sadece sorumlu sıfatı ile KDV hesaplanması yeterli olacak ayrıca stopaj hesaplanmasına gerek kalmayacaktır. Genel olarak vergi idaresi tarafından verilen muktezalar ve danıştay kararları da konuya ilişkin bu yaklaşımı destekler niteliktedir.

[655] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü

[656] 25.10.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

[657] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3.Gayri Maddi Hak Ödemeleri (Royalty Ödemeleri)

Globalleşen dünya düzeninde çeşitli türdeki gayri maddi hakların önemi kurumlar vergisi mükellefleri ve diğer tüm vergi mükellefleri için artmaktadır. Özellikle ticari marka, ticari unvan gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile ticari bilgi birikimi ve ticari sırlar gibi fikir hakları işletmeler açısından büyük bir önem arz etmektedir.[658]

Royalty kelimesi, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde: "Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı ve kullanma imtiyazı gibi haklar."[659] ifadesi ile tanımlanmıştır.

Ayrıca Royalty, "OECD Model Vergi Anlaşmalarının 12. maddesinde; sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedel olarak ifade edilmiştir."[660]

Anlaşılacağı üzere gayri-maddi hak ödemeleri globalleşen dünyada uluslararası anlamda giderek yaygınlaşan bir ödeme tipi olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle grup firmaları arasında bu tip hizmetlerin birbirine kullandırılması ve ödemelerinin yapılması gündemdedir.[661] Hal böyle iken yapılan ödemelerin vergi boyutunun tartışılması da kaçınılmaz olmaktadır. Yurtdışı grup firmalarından alınan ve gayri-maddi hak niteliğinde olan hizmetler için yapılan ödemelerin KDV ve stopaj boyutunun enine boyuna incelenmesi gerekmektedir. Çünkü genel olarak firmalar bu tip hizmetleri almalarına rağmen grup içinde yapmış oldukları vergi planlamaları ile

---

[658] Şener, **a.g.e**, 599

[659] 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 70. Maddesi

[660] OECD, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma**, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014

[661] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

çeşitli yöntemler kullanarak ilgili vergi ödemelerinden kaçınmayı amaçlamaktadır. Kanun koyucu bu alana müdahale ederek sıkı düzenlemeler yapmış ve vergi kaçırmanın önüne geçmeyi hedeflemiştir. Böylece hem kamu gelirlerindeki olası bir azalmayı önlemeyi hedeflemiş hem de vergilemede adalet ilkesinin sağlanmasına katkıda bulunularak firmalar arasındaki haksız rekabetin önüne geçmiştir.

Gayri-maddi hak ödemelerinin içeriğini inceledikten sonra firmalar arası ödeme durumlarına ve yerine getirilmesi gereken vergisel sorumluluklara değinilebilir. Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki uygulamada en sık karşılaşılan gayri-maddi hakkı ödemesi yurtdışı grup firmasına yapılan ödemelerdir. Buna göre, şirketler grup firmasından telif hakkı niteliğinde hizmetler almakta ve bu hizmet alımına ilişkin olarak da sözleşme imzalamaktadır. Bu sözleşmede sabit bir rakam belirtilebileceği gibi rakam belirtilmeden rakamın belirlenmesine ilişkin bazı kriterler de belirtilebilmektedir. Ödeme süreleri de yine sözleşmede yazılı olan süreçlere göre yapılabilmektedir.

Gayri-maddi hak ödemesi kapsamında yapılacak ödemeler için öncelikli olarak doğan vergi yükümlülüğü bu kapsamda yapılan vergi ödemeleri üzerinden %18 oranında sorumlu sıfatı ile KDV ödenmesine ilişkindir.[662] Öte yandan gayri-maddi hak ödemeleri üzerinden yapılması gereken stopaj kesintisi olarak %15 belirlenmiştir. Ancak yurtdışına yapılacak olan gayri-maddi hak ödemelerindeki oran ödeme yapılacak ülke ile Türkiye arasında imzalanmış olan ÇVÖA dikkate alınarak belirlenecektır. Burada yine belirtmek gerekir ki ilgili vergi anlaşmalarında gayri-maddi hak ödemelerindeki vergileme genellikle ilgili anlaşmaların 12. Maddesinde belirtilmektedir.[663] Buna göre de genel olarak ÇVÖA'de, yapılacak olan gayri maddi hak ödemelerinde stopaj oranı %10 olarak belirlenmiştir, yani Türk vergi mevzuatında belirlenen oranın altında bir oran şeklinde belirlenmiştir.[664] ÇVÖA'da gayri maddi hak ödemelerine ilişkin olarak Türk vergi mevzuatımızda öngörülen %15 oranın altında bir oran öngörüldüğünde bu orandan yararlanabilmek için ödemenin yapıldığı firmanın bahsedilen ülkenin mukimi olduğunu gösteren mukimlik belgesinin de

[662] 25.10.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

[663] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 12. Madde

[664] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü

ödemeyi yapan Türk mukimi firmada bulundurulması gerekmektedir. Aksi halde ÇVÖA'da yer alan indirimli orandan yararlanılması mümkün değildir.[665]

Yurtdışına yapılan gayri-maddi hak ödemelerinde yukarıda bahsedilen SSKDV ve stopaj yükümlülükleri yer alırken, vergi planlamaları sırasında vergiden kaçınma davranışına başvurabilmek için mükellefler bahsedilen bu vergi yükümlülüklerinden kaçınmak için çeşitli yollara başvurmaktadır.[666] Buna ilişkin vergi incelemelerinde öncelikle dikkate alınan hususlar yurt dışından gayri-maddi hak bedeli olarak yansıtılan bu ödemelerin bir bazının yani gerçekte bir zemininin olup olmadığıdır. Eğer yurtdışı firmalarından yansıtılan bu ödemeler aslında temin edilmeyen bir hizmet karşılığında yansıtılmış ise bahsedilen tutarlar kurumlar vergisi matrahı anlamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan bahsedilen ödemeler temeli olmadan yurtdışına gönderilen rakamlara tekabül ettiğinden örtülü kar dağıtımı kriterlerine uygunluk gösterecek ve bu nedenle de dar mükellef kuruma yapılan kar dağıtımı kurallarına uygun olarak kar dağıtım stopajına tabi tutulması gerekecektir. Sonuç olarak gayri-maddi hak ödemesi altında yurtdışına yapılan ödemelerin bir bazının olması yani gerçekten alınan bir hizmet karşılığında yurtdışına ödemesinin yapılması önem arz etmektedir.

Fiilen alınmamış bir hizmet için yurtdışına yapılan gayri-maddi hak ödemelerinin olması ve bu durumun da potansiyel bir vergi incelemesinde tespit edilmesi halinde yapılan ödemelerin kurumlar vergisi matrahında gider olarak kabul edilmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla son 5 yıl içerisinde vergi mükellefinin vergi incelemesi geçirmediği varsayımı altında gider yazılan gayri-maddi hak ödemesi tutarı kadar vergi aslı ve 1 katı kadar vergi ziyaı cezası ile gecikme faizi ödenmesi gerekecektir.[667] Aynı zamanda yapılan ödemeler dar mükellef kuruma yapılan kar dağıtımı niteliğinde olduğundan kar dağıtım stopajına da tabi tutulacaktır.

Eğer ki gayri- maddi hak ödemeleri üzerinden %10 oranında stopaj ödenmişse ve kar dağıtım stopajı olarak da %15 hesaplanması gerekiyorsa eksik ödenmiş olan %

---

[665] 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 94. Maddesi

[666] Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s.556

[667] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002

5'i kadar kar dağıtım stopajına ilişkin vergi tarhiyatı yapılacaktı.[668] Vergi tarhiyatında da yine eksik ödenen kar dağıtım stopajı kadar vergi aslı ve bunun 1 katı kadar vergi ziyaı cezası ile gecikme faizi ödenmesi gerekecektir.[669]

Öte yandan yurtdışına yapılan gayri-maddi hak ödemelerinde ortaya çıkan diğer bir problem de ödemenin yurtdışı grup firmasına yapılması durumunda emsaline uygun olmayan bir ödemenin yapılıyor olması ihtimalidir. Belli bir hizmet alınıyor ancak bunun karşılığında olması gerekenden daha fazla bir ödeme yapılıyorsa, hem kurumlar vergisi matrahı anlamında daha fazla gider yazılarak matrah aşındırılmış olmakta hem de yurtdışına örtülü bir biçimde kar dağıtımı gerçekleştirilmektedir.[670] Bu durumda da yine olası bir vergi incelemesi ihtimalinde fazla ödenen tutarlar için hem kurumlar vergisi hem de kar dağıtım stopajı tarhiyatı yapılması söz konusu olabilecektir.

Yurt dışına yapılan gayri-maddi hak ödemelerinde diğer bir problem olarak karşımıza farklı isim altında faturalandırma işlemleri çıkmaktadır. Özellikle ilişkili yurtdışı grup firmaları bu yöntem ile stopaj yükümlülüğünden kaçınmaktadır. Buna göre, yurtdışından alınan hizmet niteliği itibariyle gayri-maddi hak niteliğini içerse de faturalama sürecinde bu hizmetler serbest meslek ödemesi kapsamına dahil edilerek 183 günden fazla Türkiye'de kalma durumu da söz konusu olmadığından sadece SSKDV hesaplanıp stopaja tabi olmayacağı kabul edilmektedir. [671]Vergi planlaması bu yönde yapılarak şirketler stopaj yükünden kurtulmayı hedeflemektedir. Ancak unutulmamalıdır ki bu tip bir uygulama olası bir vergi incelemesinde vergi aslı, 1 katı kadar vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte stopaj tarhiyatına tabi tutulabilecektir.[672] Vergi mevzuatımızda öncelikle dikkate alınması gereken durum VUK 3. Madde'ye göre özün önceliği konusudur.[673] Bu bağlanda her ne isim ile yapılmış olursa olsun verilen hizmetin niteliğine göre vergilenmesi esastır. Dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da vergi mükelleflerinin başvurdukları bu yöntemin vergi tarhiyatının ötesine geçerek muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi konusuna kadar ulaşması ve vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilme ihtimalinin

[668] Nazmi Karyağdı, **Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı**, Oluş Yayıncılık, 4. Baskı, 2014, s.307
[669] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
[670] Ürel, **a.g.e.**, 2003
[671] Değer, **a.g.e.**, 2014, s.57
[672] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002
[673] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

olmasıdır. O yüzden vergi mükellefleri özellikle yurtdışına yapılan ödemeler konusunda çok dikkat olmalı ve hizmetin niteliğine göre faturalama yapmaya özen göstermelidir.

VUK'un 3. maddesine göre bir işlemin ekonomik özü ne ise vergisel anlamda uygulanacak prosedür de buna göre olacaktır. Zira vergisel olguların gerçek mahiyeti onların genel olarak iktisadi içeriği ile ilgilidir. İşlemin ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken onun görünüşü değil, gerçek ekonomik içeriği, ekonomik özü göz önünde tutulacaktır.[674] Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kanunlarının kullandığı kavramlar iktisadi içeriklerine göre anlamlandırılacaktır. Kısaca, yorumda "içerik biçime ağır basacaktır". Bir işlemin ekonomik anlamda hedeflenen içeriği ne ise vergileme anlamında da buna göre karar verilecek ve özün önceliği her zaman için temel alınacağından mükelleflerin peçeleme yöntemi ile vergi kaçırmak amacıyla muvazaalı işlemlere başvurması durumunda ağır vergi tarhiyatlarına maruz kalacaktır. Diğer bir önemli husus ise muvazaalı işlemlere başvurulması durumunda yani vergi mükelleflerin vergi kaçırma davranışı ile vergiye tepki vermeleri durumunda vergilemede peçeleme ortaya çıkmaktadır. Bu durumda da muhteviyatı yanıltıcı belge kullanımı ve diğer uygulamalar nedeniyle VUK 359. Madde kapsamında değerlendirilebilecek davranışların sergilenmesi söz konusu olacağından vergi tarhiyatı vergi kaçakçılığı durumu dikkate alınarak yapılacaktır.[675] Vergi kaçakçılığı durumunun söz konusu olabileceğine karar verilmesi durumunda vergi tarhiyatlarında vergi ziyaı cezaları 3 katı olarak dikkate alınarak sakınılan vergi maliyeti artarak mükellefe yansıtılmış olacaktır.[676]

4.Kar Dağıtım Ödemeleri

"Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden

[674] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 9. Baskı, Ankara,2001
[675] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 359. Madde
[676] **A.e.**

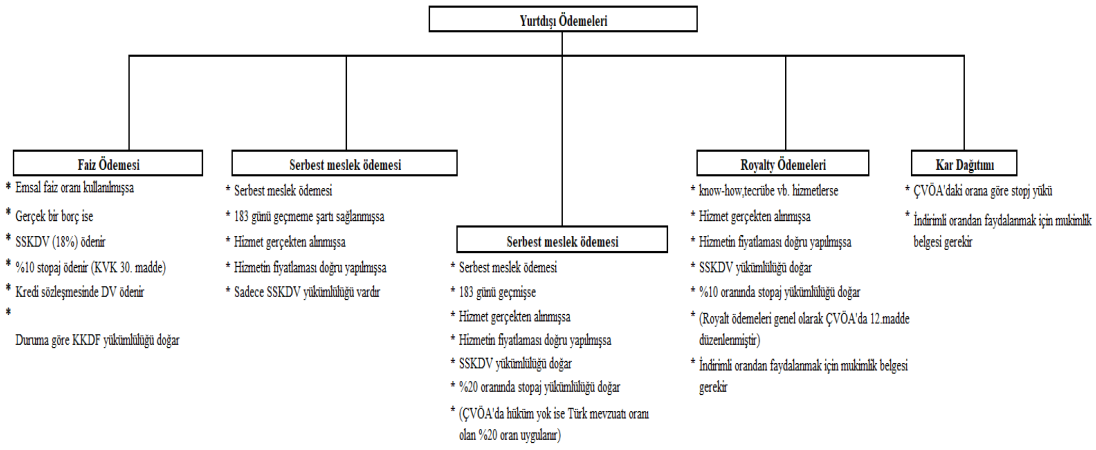
% 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır. Karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz."[677]

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrası uyarınca tevkif yoluyla vergilendirilen kazançlar bu hükmün dışında tutulmuş, böylece kurumlar vergisinden istisna edilen bazı yatırım fonu ve ortaklıkları ile finansman fonlarının kazançlarının dağıtımı bu madde kapsamı dışında kalmıştır.[678]

Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda genel olarak dar mükellef kurumlara yapılan kar dağıtımı konusundaki detayları bir kenara bırakacak olursak, Türk mukimi şirketlerin yurtdışında yer alan grup firmalarına kar dağıtımlarında Türk vergi mevzuatı uyarınca %15 oranında kar dağıtım stopajı uygulanıp beyan edilmesi gerekir.[679]

Ancak yurtdışına yapılan kar dağıtımlarına yani yurtdışı mukimi olan dar mükellef kuruma yapılan kar dağıtımlarında Türk vergi mevzuatımızda yer alan %15 oranını uygulamadan önce iki ülke arasında imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında yer alan kar dağıtım oranı kontrol edilmelidir.[680]

Şekil 3.5: Yurtdışı Ödemeleri



Kaynakça: Yazar tarafından hazırlandı

[677] 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
[678] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 15/3 Madde
[679] Karyağdı, **a.g.e.**, 2014
[680] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü

Eğer bahsi geçen sözleşmede normalde olması gereken kar dağıtımı stopaj oranından daha düşük bir oran yer alıyorsa düşük oran uygulanmalıdır. Öte yandan şirketlerin ÇVÖA'de yer alan indirimli oranı uygulayabilmesi için mutlaka kar dağıtımı yapılacak firmanın bahsedilen ülkenin mukimi olduğunu gösteren mukimlik belgesini bulundurulması gerekir. Bahsedilen oranlar için Kurumlar Vergisi Kanunu 5. Maddesi kapsamında getirilen istisnalar saklıdır.[681] Yapılacak olan kar dağıtımları sırasında bu istisnaların da dikkate alınması yerinde olacaktır.

Şekil 3.5'te önceki bölümde yapılan tüm açıklamalar ile dikkat edilmesi gereken hususları birlikte özetlenmiştir. Yurtdışına yapılan faiz ödemelerinde gerçekten alınan bir borcun olması ve bunun karşılığında emsal oranda bir faiz bedelinin ödenmesi şarttır. Böyle bir durumda yapılacak olan faiz ödemeleri üzerinden her durumda %18 oranında SSKDV hesaplanacaktır.[682] Onun dışında Türk Vergi mevzuatımızda belirtildiğine göre %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılarak ödenmesi gerekecektir. [683]

Temin edilen yurtdışı borçlarda bir kredi sözleşmesi imzalanmış ise bunun üzerinden damga vergisinin ödenme zorunluluğu da ayrıca araştırılmalıdır. Son olarak kredinin vadeli ödeme durumuna göre KKDF yükümlülüğü de dikkate alınmalıdır. Bunların dışında her durumda yurtdışından temin edilen grup içi bir borcun aslında sermaye olarak koyulması gerektiği eleştirisi yapılabileceği dikkate alınmalıdır. Ayrıca faiz ödemelerinin gider olarak kabul edilmeyeceği ve kar dağıtımı olarak sayılabileceği ihtimalleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Böyle bir durumda hem kurumlar vergisi hem de vergi kesintisi yapılmaması nedeniyle vergi tarhiyatı yapılması ihtimali olunduğu her daim göz önünde tutularak bir vergi planlaması yapılması gerekecektir.

Öte yandan yurtdışı grup firmalarına yapılan serbest meslek ve gayri maddi hak ödemelerinde yine yukarıda detaylıca açıklandığı gibi SSKDV yükümlülüğü ve duruma göre de ÇVÖA'de belirtilen oranlarda stopaj yapılması gerektiği dikkate alınmalıdır.[684] Bahsedilen ödemeler üzerinden yerel mevzuat veya ÇVÖA kapsamında

[681] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5. Madde
[682] Değer, **a.g.e.**,2014
[683] Karyağdı, **a.g.e.**, 2014
[684] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler" başlıklı bölümü

kurumlar vergisi kesintisi yapılmasının kaynağı dar mükellef kurumların Türkiye'den elde ettikleri kazançların vergilendirileceği temel şartıdır.[685] Bu temel mantık ve bundan hareketle inşa edilen tüm oranlar ve vergilendirme yöntemleri aslında vergilemede adaleti sağlayarak globalleşen dünyada haksız rekabetin önüne geçmek içindir.

Dar mükellef kurumların da Türkiye'den elde ettikleri kazançlar Türkiye'de tam mükellef konumunda olan mükelleflerin kazançları gibi vergilendirilerek en azından vergilendirme anlamında aynı maliyetlere sahip olarak tam rekabete katılmaları sağlanmaya çalışılmaktadır.[686] Bu nedenle de yerel vergi kanunları ve ÇVÖA'da pek çok önemli düzenlemelere yer verilerek vergi mükelleflerinin vergi maliyetlerinin oluşturulmasına müdahale edilmektedir.

Öte yandan özellikle global anlamda aktif rol oynayan vergi mükellefleri, yurt dışı grup firmaları ile artan işlemlerinde vergi planlamaları sırasında çeşitli yöntemlere başvurarak vergi düzenlemelerine vergiden kaçınma davranışı sergileyerek tepki vermektedir. Ancak burada da dikkat edilmesi gereken nokta vergiden kaçınma davranışı şeklinde tepki vermek amacıyla yapılan vergi planlamasında aslında vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı davranışı sergileyerek vergiye tepki vermelerine yol açan yöntemler de düzenlenebilmektedir. İşte bu noktada vergi idareleri bu alanlarda yapılan düzenlemelere sıkı denetimler yaparak vergi kaçakçılığı davranışının önüne geçmeyi hedeflemektedir.

VI. KVK Md.7, 12, 13 ve 30/7 Uyarınca Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine İlişkin Olarak Getirilmiş Bulunan Kurallar

Kuşaklardır geldiği üzere vergi müessesi mükelleflerin ödemekten kaçınmak istedikleri gider kalemi iken devletin ise tam kapasite ile tahsil etmek istediği bir gelir kalemidir. Bu bakımdan mükellef ile bireyler arasında çıkar çatışması yaşanan temel alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Her iki tarafın da bu çatışma da haklı sebepleri bulunmaktadır ve kendilerine göre bir savunma mekanizması yaratıp tedbirler alarak

[685] Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalamış olan ülkeler arasındaki işlemlerde gerçekleştirilecek olan vergilendirme yükümlülüğü anlaşmada yer alan indirimli oranlara göre gerçekleştirilecektir. Ancak indirimli oranların gerçekleştirilebilmesi için diğer şirketin mukimlik belgesini indirimli oranı uygulayacak olan ülkeye takdim etmesi gerekmektedir.

[686] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5. Madde

bahsedilen çatışmanın lehlerine sonuçlanması için çözümler üretmektedirler.[687] İşte bu noktada vergi mükellefleri özellikle de kurumlar vergisi mükellefleri kendi alanlarına uygun olan bir vergi planlaması yapıp en az vergi ödeme yolunu ararken, vergi idaresi de vergi planlaması yöntemi ile mükelleflerin vergiden kaçınma yöntemini seçmelerine yol açacak boşlukları kapatmak için çeşitli vergisel düzenlemeler yapmakta ve böylece en önemli kamu geliri olan vergi gelirlerini artırma yöntemini aratmaktadır.[688]

Hal böyle iken akan süreçte vergi mükelleflerinin yürürlükte olan vergi düzenlemelerinde bir takım uygulamalar ile vergiden kaçınma yoluna başvurması ve tabii ki buna karşılık olarak vergi idarelerinin bu yolu kapatmak amacıyla yeni düzenlemelere yer vermesi kaçınılmaz olmaktadır. Bu çatışmada şirketler kuruluş amacına uygun olarak karlarını maksimize etme güdüsü içindedirler ve bu amaca ulaşabilmek için de en büyük gider kalemlerinden biri olan vergi giderlerini azaltma yolunu aramaktadırlar. Kurumlar vergisi mükelleflerinin tabi olduğu vergilerin sayı olarak da miktar olarak yüksek olması bu durumu tetikleyen başka bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumlar vergisinin yanı sıra KDV, ücret gelirleri üzerinden kesip devlete ödemekle yükümlü oldukları gelir vergisi, SGK primleri, damga vergisi ve bunlara ilave olarak sözleşmeler üzerinden hesaplanması gereken damga vergisi ve yine sektör spesifik bazı vergileri ödemekle yükümlüdürler. Öte yandan devlet tarafı için vergi toplama sürecinin önemi anlaşılmaya çalışıldığında devletin vergi gelirlerinin kamu gelirleri arasında en büyük yeri tuttuğunu görülmektedir ve kamu harcamalarının yapılabilmesi için vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanmasının bütçede ne kadar önemli bir fonksiyona sahip olduğu anlaşılmaktadır. Devlet de kamu gelirlerini tam ve zamanında toplamak için her dönem çeşitli yöntemler geliştirmektedir. Vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanmasının aynı zamanda vergilemede adaletin sağlanması açısından da önemini bu noktada vurgulamakta fayda vardır. Vergilemede adaletin sağlanması bir nevi tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi anlamında eşit

[687] Abdullah Burhan Bahçe, Öner Gümüş, "Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:1, 2017
[688] Onur Eroğlu, **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Ekin Yayınevi, İstanbul,2014

koşullarda eşit vergi maliyetine katlanmasına katkıda bulunarak tam rekabet koşullarının sağlanmasına da zemin oluşturmaktadır.[689]

Bir önceki bölümlerde bahsedildiği üzere genel olarak vergi mükellefleri vergi planlaması yoluna başvurarak vergiden kaçınma yöntemine başvurabilmektedir. Ancak bu planlamalar bazı durumlarda ileri boyutlara ulaşarak vergi kaçakçılığı davranışına neden olabilmektedir. Öte yandan yine önceki bölümlerde bahsedildiği gibi devlet de vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanmasını hedeflediğinden vergi mükelleflerinin vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanıp vergiden kaçınma yoluna başvurmalarını engellemek amacıyla düzenlemeler yapmaktadır. İdare, vergi kayıplarının önüne geçmek için kanunlardaki açıkları devlet lehine olacak şekilde düzenlemektedir.[690]

Kurumlar vergisi mükellefleri KVK'da yer alan yukarıdaki maddeleri vergi planlama aracı olarak kullanmakta ve vergi maliyetini azaltmak için bu yöntemi kullanmaktadır.[691] Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bazı maddeleri ise vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin olarak düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu maddelerini bu yönden incelediğimizde bir yandan bazı maddelerinin vergi mükelleflerinin vergi planlamaları sırasında vergiden kaçınma davranışı sergilemelerine yardımcı olduğunu diğer yandan bazı maddelerinin ise vergiden kaçınma davranışlarının önlenmesi için geliştirildiği anlaşılmaktadır.

2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK, eskiden var olan iki müesseseyi (örtülü kazanç ve örtülü sermaye) yeniden düzenlemekte ve buna ilaveten kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi ile vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere yapılacak olan ödemelerin vergilendirilmesi esaslarını getirmektedir.[692]

KVK kapsamında yer alan; kontrol edilen yabancı kurum kazancının vergilendirilmesi, örtülü sermaye uygulaması, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve dar mükellefiyette vergi kesintisi uygulamalarına ilişkin kanun

[689] Bahçe, Gümüş, **a.g.e.**, 2017
[690] Eroğlu, **a.g.e.**, 2014
[691] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5. Madde
[692] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 12. ve 13. Madde

hükümleri gerek uluslararası ve gerekse yerel bazda vergi planlaması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını engellemek üzere getirilmiş olan ve dünya uygulamalarına uyumlu düzenlemelerdir.

Bu düzenlemelerin her biri kendi başına ayrı bir inceleme konusu olduğundan kanun hükümleri aktarılmak suretiyle özet bilgi verilmesinin uygun olduğu düşünülmüştür.

A.KVK Md.7'de Düzenlenmiş Bulunan Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Vergilendirme Esasları

Uluslararası vergi uygulamasında kural olarak yurt dışı iştirak kazançları ancak iştirak ana şirkete kar dağıttığı takdirde ana şirketin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilebilmektedir. Fakat yerleşim ülkesinde vergiden kaçınmak amacıyla yurtdışı operasyonlarını doğrudan kendi eliyle değil de efektif vergileme oranının düşük veya sıfır düzeyinde olduğu ülkelerde kurdukları iştirakler üzerinden gerçekleştiren ve bu iştiraklerin elinde toplanan karları yine aynı kaygılarla dağıtmaktan imtina eden kişilerin vergiden kaçınmasını engellemek amacıyla kontrol edilen yabancı kurum kavramı ve bu kavram etrafında özel bir vergileme rejimi geliştirilmiş, zamanla bu rejim Türkiye de dahil olmak üzere geniş bir coğrafyaya yayılmıştır.

Bu çerçevede, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun kabulüyle birlikte kontrol edilen yabancı kurum kazancı esasında vergileme Türk vergi sistemine de girmiştir. 7. Madde ilgili konuyu düzenlemektedir.[693] Maddeden anlaşılacağı üzere çeşitli kriterler getirilerek bu kriterlerin altında kalıp da yurtdışında kontrol edilen bir iştirak olması durumunda bahsedilen iştirakin elde edeceği kazançların aslında Türkiye'de yer alan kurumun kazancı olması gerektiği vurgulanmıştır. Buradaki odak nokta aslında içi boş olan bir şirketin diğer ülkelerden royaty, management fee vb. sınıflandırmalardaki gelirleri elde etmesinin mümkün olmadığından hareketle yönetici şirketin Türkiye'de bulunması durumunda bahsedilen tüm gelirlerin Türkiye'deki şirket tarafından elde edilmiş sayılıp vergilenmesi gerektiğidir.

[693] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 7. Madde

Vergi mükellefleri özellikle de yurtdışı grup firmaları olan kurumlar vergisi mükellefleri bahsedilen yöntemi kullanarak bir vergi planlaması yapmakta ve böylece Türkiye'de elde edilip vergilenmesi gereken kazancı yurtdışına aktarmaktadır.[694] Bu tip uygulamaların önüne geçmek üzere KVK'da detaylı bir düzenleme yapılarak kurumlar vergisi mükelleflerinin bu yöntem ile yurt dışına kazanç aktarımı yapma ihtimalleri engellenmeye çalışılmıştır.[695]

B. Kurumlar Vergisi Kanunu 12. Maddesinde Düzenlenmiş Bulunan Örtülü Sermaye Uygulamasının Esasları

Örtülü sermaye düzenlemesinin vergi planlaması yapılmasına imkan sağlayan bir yapısı vardır. Şöyle ki kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerinden doğrudan veya dolaylı olarak temin edilerek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşmayan kısmı (banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacağından altı katını aşmayan kısmı) örtülü sermaye olarak değerlendirilmemektedir.[696] Bu bağlamda, anılan sınır çerçevesinde borçlanma yapılması ve ortaya çıkacak kur farkı ve faizlerin giderleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere grup şirketleri özellikle de yurtdışı ortaklar Türkiye mukimi şirketin fon ihtiyacını sermaye koyarak karşılamak yerine fon kullandırarak karşılamaktadır. Temin etmiş oldukları krediler/fonlar üzerinden de faiz hesaplaması yaparak hem kredi kullandırdıkları firmanın finansman giderlerini arttırarark vergi matrahını azaltmakta hem de stopaj ödemesi yapılmadan kar dağıtımı yapılmasını sağlamaktadırlar.[697]

Bu uygulama ile kredi kullanan firma nezdinde kurumlar vergisinden kaçınılırken kredi kullandıran firma bazında ise stopaj hesaplaması yapılmadan kar dağıtımı yapılmaktadır. Türk vergi mevzuatında belli bir tutara kadar spesifik bu tip uygulamaları engelleyecek herhangi bir düzenleme bulunmamak ile birlikte transfer

[694] Eroğlu, **a.g.e.**, 2014
[695] Bahçe, Gümüş, **a.g.e.**, 2017
[696] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 12. Madde
[697] Karyağdı**, a.g.e.**, 2014

fiyatlandırması mevzuatı genel mantığı bu uygulamanın da vergi kanunları ile uyumlu olmadığını açıklayan niteliktedir.

Transfer fiyatlandırması mevzuatının bu yönündeki görüşüne ilişkin olarak spesifik bir düzenleme bulunmamış olması vergi mükelleflerinin bu gibi konularda vergi planlaması dahilinde düzenlemeler yapmasına imkan vermektedir. Ancak KVK'nın 12. Maddesinde bu uygulamaya açık bir biçimde sınır getirilerek öz sermayenin 3 katını aşan bir ilişkili kişi borçlanmasında bu borçlar nedeniyle ödenecek olan faizlerden öz sermayenin 3 katını aşan kısmına tekabül eden tutarların Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınıp vergisinin ödenmesi kuralı koyulmuştur.[698]

Böylece bahsedilen yöntem ile vergi mükelleflerinin vergi planlaması yaparak vergi matrahını aşındırmasının önüne geçilmek istenmiştir. Bu madde kapsamında mükelleflerin grup içi fonlamalarında belli bir noktaya kadar vergi planlaması yapılabilmesine imkan tanınmakta ancak bunun üstündeki kısımlar için vergi planlaması yapılmasına müsaade edilmeyip vergiden kaçınma durumunu oluşturacak bir mükellef davranışı ile karşılaşıldığında vergi tarhiyatı yapılmaktadır.

C.Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Maddesinde Düzenlenmiş Bulunan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasının Esasları

Eski Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan örtülü kazanç müessesesi Yeni KVK'da OECD kuralları çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir. Yeni hüküm uygulaması özellikle Katma Değer Vergisi'ne tabi olma hususu başta gelmek üzere çeşitli tartışmalarla sürmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi iki temel kavram üzerine oturtulmuştur. Bunlar, ilişkili kişi ve emsal bedel kavramlarıdır. İşletmelerin kendisiyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilerle yapacağı mal veya hizmet alım satımlarında uygulayacağı koşulların, diğer bir deyişle emsallerin, ilişkili kişilere de uygulanması gereklidir. Bu kurala

[698] İsmail Hakkı Topal, Örtülü Sermaye, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:123, 2008

uyulmaması halinde elde edilen kazanç örtülü yoldan dağıtılmış kabul edilmekte ve vergi matrahından indirimine izin verilmemektedir.

Diğer taraftan, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesine 2008 yılında 5766 sayılı Kanun'la bir ilave yapılarak yurt içinde transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü yoldan dağıtıldığının kabulü için hazine zararının doğması şartı getirilmiştir.[699]

Transfer fiyatlandırması düzenlemeleri mevzuatımıza 2006 yılında tüm dünyada gelişen düzenlemelere uygun olarak girmiştir. Bu bakımdan KVK'da yapılan düzenlemelerin yanı sıra tüm firmalar özellikle de grup firmaları vergi planlamalarını yaparken vergi kaçırma davranışlarına başvurmamak ve olası vergi incelemelerinde vergi tarhiyatlarına maruz kalmamak için bu alanda uzman olan kurumlardan destek almaya başlamışlardır.[700]

Yukarıda da açıklanan kanun maddesinden anlaşılacağı grup firmalarının birbirleri ile işlemleri mercek altına alınıp işlemlerinin özellikle emsal bedel üzerinden yapılıp yapılmadığı kontrol edilmeye çalışılmıştır. Bu tip işlemlerinde emsal bedel ilkesine aykırı uygulamalar gerçekleştiren firmalar vergi incelemelerinde eksik ödedikleri vergileri vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödemek durumunda kalmıştır.[701]

Anlaşılacağı üzere transfer fiyatlandırması alanı vergi mükelleflerinin vergi planlamaları sırasında vergiden kaçınma davranışını sergilemelerine müsait bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi idaresi de bu alanın mükellefler tarafından kullanılmasını engelleyip vergi gelirlerin azalmasına müsaade etmemek için yukarıda açıklanan maddeyi düzenlemiş ve bu alanı denetim altına almıştır.

---

[699] 06.06.2008 tarihli ve 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

[700] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13. Madde

[701] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 359. Madde

D.Kurumlar Vergisi Kanunu 30/7. Maddesinde Düzenlenmiş Bulunan Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisine İlişkin Uygulamanın Esasları

1980'ler sonrası artan globalleşme ile mal ve sermaye hareketlerinin akışkanlığı da artmıştır. Bunun bir getirisi olarak vergisel sorunlar baş göstermiştir. Küreselleşmenin etkisi ile ortaya çıkan vergisel sorunlar yerel anlamda değerlendirilen değil tüm ülkeleri ilgilendiren uluslararası anlamda vergi sorunlarıdır. Küresel vergi sorunları arasında çifte vergilendirme, kara para aklama, vergi kaçakçılığı ve zarar verici vergi rekabeti sayılabilir. Bu tip sorunların önüne geçebilmek amacıyla da tüm ülkelerin işbirliği içinde uluslarası geçerliliği olan vergi mevzuatları üretmesi gerekir. Bu minvalde ülkelerin genel olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını imzaladığı görülmektedir.

Dünyada ve Türkiye'de vergi cenneti ülkeler için gerçekleşen bu gelişmeler neticesinde Türk vergi mevzuatında KVK anlamında da bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda yapılan düzenleme ile vergi cenneti olarak adlandırılan yerlere yapılacak ödemeler yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi amaçlanmıştır. Ancak, kanunda bir düzenleme yer almakla birlikte bunun uygulanmasına ilişkin ikincil düzenleme halen yapılmamıştır. Dolayısıyla, vergi cenneti olduğu kabul edilecek bir ülkeye yapılacak olan ödemeler için kanunda uygulanması gereken %30 oranındaki stopajın bugün itibarıyla uygulanma imkanı bulunmamaktadır.[702]

Bir örnekle açıklamak gerekirse, X AŞ yurt dışından bir hizmet almış ve hizmete ilişkin olarak yurt dışından fatura gönderilmiştir. Söz konusu faturaya göre hizmeti veren şirketin merkezi Şeysel Adaları ve banka hesabı da Lüksemburg'tur. Esasen bu çok sık kullanılan tipik bir uygulama örneğidir. 2006 yılında yürürlüğe giren KVK Md.30/7 uyarınca vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelere ait faturalara netten brüte gidilerek %30 oranında stopaj uygulanması gerekmektedir.[703]

[702] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 30/7. Madde

[703] 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 30.7 başlıklı bölümünde yapılan ilgili açıklamalar

Vergi cennetlerine yapılacak ödemeler için uygulanacak stopaj tutarı 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, bugün itibariyle Bakanlar Kurul henüz bu ülkelere ilişkin listeyi yayınlamadığından stopaj uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır. Vergi planlaması açısından bakıldığında stopaj yapılmayacak iken, muhafazakâr bakış açısıyla stopaj yapılması da söz konusu olabilecektir. Ancak Türkiye'deki kurumlar vergisi mükelleflerinin bu yönde herhangi bir uygulaması bulunmamaktadır ve vergi inceleme elemanlarının da bu yönde eleştirisi olmamaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ KAÇIRMA DAVRANIŞLARI

I.Vergi Uyumsuzluk Türü Olarak Vergi Kaçakçılığı

"Günümüzde, kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve vergi uyumu gibi kavramları çok sık duymaktayız. Bu kavramlar her ne kadar farklı anlamlar ifade etse de, bazen birbirinin yerine kullanılmakta ve karışıklığa yol açmaktadır."[704]

Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu kavramlar her ne kadar birbirlerinin yerine kullanılsa da gerçek hayatta içerik olarak aynı anlama gelmediğidir. Her birinin vergi mevzuatımızda ayrı düzenlemelerden kaynaklandığını belirtmekte fayda vardır. Vergi mevzuatımızda vergi kaçakçılığı tanımlanıp mükelleflerin hangi hareketlerinin vergi kaçakçılığı olarak tabir edilebileceği ve müeyyidelerinin neler olabileceği belirtilmiştir.[705]

Vergi kaçakçılığı kavramı vergi mevzuatımızda müeyyideleri ile birlikte net bir şekilde belirtilmiştir. Ancak vergiden kaçınma davranışı için vergi kanunlarımızda kavramsal olarak herhangi bir ibareye yer verilmemiştir. Vergiden kaçınma davranışı vergi mevzuatımızda kanun koyucu tarafından kimi zaman bilerek kimi zaman ise bilmeden mükelleflerin az vergi ödemesine yol açacak kanun boşlukları olarak tanımlanabilmektedir.[706]

Vergiden kaçınma davranışının sergilenmesine neden olacak kanun boşluklarının düzenlemeler sırasında kanun koyucu tarafından istenerek bırakıldığı durumlar genelde bir ekonomik planlama neticesinde ortaya konulmaktadır ve ülkenin ekonomik konjonktürü açısından yararlı olabilmektedir. Mükellefler genel olarak bu tip boşluklardan yararlanmaya sevk edilebilmektedir.[707] Öte yandan istenilmeden

[704] Bayraklı, Saruç, Sağbaş**, a.g.e.**, 2004, s.214-254
[705] Taşkın, **a.g.e.**,2010
[706] Bayraklı, Saruç, Sağbaş**, a.g.e.**, 2004, s.214-254
[707] Taşkın, **a.g.e.**, 2010

bırakılmış olan kanun boşluklarının mükellefler tarafından sonuna kadar kullanılması vergi gelirlerinin azalması sonucuna yol açacağından ülke ekonomisi ve özellikle kamu hizmetlerinin devamı için olumsuz sonuçlar doğurabilecektir.[708]

Anlaşılacağı üzere her ne kadar bahsedildiği gibi vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramları birbirinden farklı kavramlar olup düzenleme amacı da kullanım amacı da farklı olsa da son dönemlerde birbirinin yerine kullanılır olmaya başlamıştır. Bu nedenle de ikisinin birleşiminde oluşan yeni kavramlar özellikle yurtdışı akademik çalışmalarında üretilmeye başlanmıştır.

Kasten vergi kaçırma ile bilmeden vergi kaçırmayı etkileyen davranışlar arasında oldukça fark bulunmaktadır ve ilgili mükelleflerin karakterleri de birbirinden oldukça farklıdır. Ancak bu durum, kaçırılan vergi miktarı olarak bilmeden kaçırılan verginin bilerek kaçırılan vergiden daha az olduğu anlamına gelmemektedir. Sadece kaçırma davranışının kasten yapılan bir davranış olduğu kabul edilmektedir.

Vergi kaçakçılığı, en kısa ifadesiyle vergi kanunlarında öngörülen düzenlemelere uyulmaması olarak tanımlanabilir. Mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere aykırı davranarak vergisini hiç ödememesi ya da eksik ödemesi durumuna vergi kaçakçılığı denir.[709] Vergi kaçakçılığı; vergi oranlarının yüksekliği, idarenin mükelleflere karşı yaklaşımı, mükelleflerin vergi etiği, meslekleri, eğitim düzeyleri gibi pek çok faktörden etkilenebilmektedir.[710]

Mükellefler rasyonel bireyler olarak vergi ödediklerinde elde edecekleri yararın hesaplamasını yaparlar ve mükelleflerin bu hesaplamasında vergi bir maliyet olarak ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucunda da mükellefler bir maliyet olarak gördükleri vergi ödemelerini azaltmanın yolunu ararlar ve vergi kaçakçılığı davranışını sergilerler.[711]

Vergiden kaçınma davranışları yasaldır ancak yine idarenin vergi kaybına uğramasına yol açmaktadır. Vergi kaçırma davranışları yasadışı olarak tasvir

---

[708] **A.e.**

[709] Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Kitapevi, 2008, s.217

[710] **A.e.**

[711] Yenni Mangoting, Eko Ganis Sukoharsono, Rosidi, Nurkholis, "Developing a Model of Tax Compliance from Social Contract Perspective: Mitigating the Tax Evasion", **Procedia Social and Behavioral Sciences**, Sayı:211, Eylül 2015, s.966-971

ediliyorken vergiden kaçınma davranışları ise yasal olarak kabul edilir.[712] Bu bakımdan vergiden kaçınma davranışı ile de vergi kaçırma davranışı ile de idare aynı miktarda vergi kaybına uğratılsa da her iki davranışın müeyyideleri oldukça farklı olmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu ve cezası Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlığı altında belirtilmiştir.[713] Söz konusu maddede kaçakçılık suçu olarak belirtilen davranışlar iki gruba ayrılmış ve uygulanan cezalar farklılaştırılmıştır.

Anlaşılacağı üzere vergi düzenlemelerinin mükellef üzerindeki etkileri ve vergiye karşı tepkileri vergilemenin hangi aşamada olduğuna göre farklılık göstermektedir. Bunun yanı sıra yine mükellefin bizzat kendinden kaynaklanan veya diğer faktörlerden kaynaklanan nedenlerle verginin mükellef üzerindeki etkisi değişmektedir. Mükellefin vergi kaçakçılığı davranışına başvurmasını önlemeye yönelik bir vergi sistemi kurulmalıdır.

Vergi mükelleflerinin vergiye uyumunun sağlanması konusunda yukarıda açıklanan teorik sebeplere uygun düzenlemelerin yapılmasının yanı sıra yine bir önceki bölümde açıklanan bazı makro ve mikro ekonomik sebeplerle de vergi uyumsuzluğunu ortaya çıkarabilmektedir. Mükelleflerin vergiye tepkileri olarak çıkan vergi kaçakçılığı davranışı ekonomi ve hukuk açısından en tehlike arz eden davranış biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda mükelleflerin vergiye tepkileri olarak ortaya çıkan vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi uyumu kavramlarını ve bu kavramlar temelinde diğer vergisel kavramların detaylarını göz önünde bulundurmak yapılacak olan analizler bakımından faydalı olacaktır.

II.Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi mükelleflerinin özellikle de kurumlar vergisi mükelleflerinin kanun boşluklarından yararlanmak ve vergi maliyetlerini kısarak küresel rekabete ayak uydurmak için yapmış oldukları vergi planlamalarını sık sık yapılan vergi kanunlarındaki değişiklikler etkilemektedir. Yapmış oldukları planlarında değişikliğe

[712] İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.200
[713] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 359. Madde

sebep veren bu tip mevzuat değişiklikleri temas ettiği vergi türlerine göre mükelleflerin vergiye tepkilerini yeniden düzenlemektedir.

Vergi kanunlarında değişiklik yapan düzenlemelerin vergi mükelleflerinin davranışlarını etkilemesi içeriği önem taşımaktadır. Yapılan düzenlemeler içerik olarak çeşitli etkenler bakımından vergi uyumunu arttırıcı ya da destekleyici yönde değişiklikler içeriyorsa vergi mükelleflerinin vergiye tepkileri de olumlu yöne kayacaktır. Aksi yöndeki mevzuat düzenlemeleri ise mükelleflerin vergiye karşı olan tepkilerini arttırarak vergi planlaması ile ortaya çıkan vergiden kaçınma davranışının dışına çıkılmasına ve sonuç olarak vergi kaçakçılığının artmasına sebep olabilecektir. Bu bakımdan tüm vergi kanunlarını vergi oranları ve düzenlemeleri de dahil olmak üzere pek çok yönden etkileyen yakın zamanda yayınlanan ve hayata geçen kanun olarak "7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"u incelemek yerinde olacaktır.[714]

7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 28 Kasım 2017 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve 5 Aralık 2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.[715]

Bahsi geçen kanun pek çok vergi kanununda ve vergi düzenlemelerinde değişiklik yapılmasını içermektedir. Kanun'da yer alan düzenlemelerden bir kısmı 2018 yılı ve sonraki yıllarda elde edilecek gelirlere uygulanmasını içermektedir. Bu bakımdan kanunun dikkatlice incelenmelidir, çünkü vergi mükelleflerinin hayatına hızlıca girmesi gereken düzenlemeleri içermektedir.

Bahsedilen Kanun ile kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi planlamalarını özellikle etkileyen en önemli düzenleme tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 2018-2019-2020 yılı kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranının %20'den %22'ye çıkarılması olmuştur.[716]

Bahsedilen madde kapsamında artan vergi yükünün özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi planlamalarına yansıyacağı tahmin edilmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi planlamalarını değiştirmeleri durumunda vergi uyumu

[714] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
[715] **A.e.**
[716] **A.e.**

kapsamında ne yönde uygulamalara sahip olacakları da çalışmamız kapsamında önem arz etmektedir.

Kurumlar vergisi oranlarını değiştiren madde kapsamındaki düzenlemelerin temelinde vergi oranlarında artış yapıldığı ve bu durumda da vergi yükünün arttığı anlaşılmaktadır. Bu kanun ile devletin kamu gelirlerini arttırmayı hedeflediği açıktır. Aynı zamanda kanun boşluklarından faydalanılarak vergiden kaçınma davranışının ortaya çıkması engellenmeye çalışılmıştır. Ancak bu düzenlemelerin kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye tepkileri anlamında ne yönde bir etki yaratacağı önemlidir.

Bu kapsamda mükelleflerin, vergi kaçırma davranışlarına sevk edilmeleri de kaçınılmaz olabilir. Mükellefler artan vergi yükünden kaçınmak amacıyla vergi kaçırma davranışına başvururken vergi kaçırma davranışına sebep olan davranışın inceleme elemanları tarafından tespiti durumunda 3 kat vergi ziyaı cezası ile karşı karşıya kalmaları ihtimalini de hesaba katarak vergi planlamalarını yapmaları gerekmektedir.[717]

Bu kapsamda 7061 sayılı kanun ile vergi mevzuatımızda oluşan değişikliklerin vergi mükelleflerinin vergi planlamalarını ne yönde etkileyebileceğini anlayabilmek için ilgili kanunun bazı önemli maddelelerinin incelenmesinde fayda görülmektedir. Değişikliklerin her birinin içeriğini geçmiş düzenlemeler ile incelediğimizde vergi mükelleflerinin vergi yükünün ne yönde arttığını anlayabiliriz ve dolayısıyla buna ilişkin olan vergiye tepki davranışlarının vergi planlamaları kapsamında ne şekilde yansıyabileceğine anlayabiliriz.

7061 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu anlamında yapılan önemli değişiklikler aşağıda özetlenmiştir:

- ✓ İlgili Kanun ile kira gelirlerini (gayrimenkul sermaye iradı) beyan eden mükellefler için geçerli olan götürü gider uygulamasında değişiklik yapılarak kullanılan oran % 25'ten % 15'e düşürülmüştür.[718] Bu düzenleme ile bir nevi kira geliri elde eden ve beyan eden mükelleflerin vergi yükünün arttığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu düzenleme öncesi vergi mükellefleri kira gelirlerinin beyanında götürü gider yöntemini

[717] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
[718] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

kullandıklarından kira gelirinin %25'ine tekabül eden kısmının kira gelirinin elde edilmesine ilişkin maliyetlerden oluştuğu kabul edilerek beyanda bulunulmaktaydı.[719] Ancak bu oran %15'e düşürüldüğünden artık vergi mükellefleri götürü gider yöntemini kullandığında doğrudan kira gelirinin %25'ini değil %15'ini gider olarak düşebilecek ve daha fazla vergi ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumda da vergi mükelleflerinin götürü gider yöntemini kullandıkları zaman daha fazla vergi ödemek durumunda kalacakları sonucu çıkmaktadır. Sonuç olarak vergi mükellefleri vergi planlaması kapsamında kira gelirlerinin miktarına bağlı olarak yöntemlerini değiştirmek durumunda kalabilecektir. Bu uygulama ile mükelleflerin kira gelirlerinin beyanında götürü gider yönteminden vazgeçmesi gibi bir durum da doğabilir. Mükellefler doğrudan götürü gider yöntemini uygulamak yerine giderlerinin birebir hesaplanıp gelirden daha fazla gider düşmesi yöntemine kayarak vergiden kaçınma davranışı sergileyebilirler. Öte yandan giderlerinin birebir hesaplanması yöntemine zaman harcamak istemeyebilir ve böyle bir durumda da vergi planlaması kapsamında vergi incelemesi geçirdiği durumda maruz kalacağı vergi risklerini göze alarak vergi kaçakçılığı davranışını sergileyebilir ve kira gelirlerini hiç beyan etmeyebilirler.

✓ İlgili Kanun ile yapılan diğer bir düzenleme ise gelir vergisi tarifesinin 3. gelir dilimine uygulanan %27'lik oranının %30'a çıkarılmasını öngören düzenlemedir.[720] Ancak ücret gelirleri hususundaki bu oran artışı konusu komisyondaki görüşmeler sırasında Tasarı metninden çıkarılmıştır. Tasarı metninde yer alan bu düzenleme büyük tartışma yaratmıştır. Özellikle vergiden kaçınma davranışı sergileyebilecek durumda olmayan gerçek kişilerin ücret gelirlerinden kesinti yoluyla ödenen vergi oranlarındaki bu ciddi artış emeğin vergilendirmesinde aşırıya kaçılması durumunu ortaya çıkaracak ve aynı zamanda da vergi adaletini sarsıcı bir durum yaratacaktı.

[719] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
[720] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Vergileme ilkeleri arasında yer alan en önemli ilkelerden biri vergilemede adalet ilkesidir.[721] Bu ilke kapsamında özellikle emek gelirlerinin vergilendirilmesinde sermaye gelirlerinin vergilendirilmesine göre daha ayrıcalıklı bir durum göz önünde bulundurulmalıdır. Vergilemede adalet ilkesi prensipte eşit düzeyde olan kişilerin aynı şartlarda vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Emek gelirlerinin sermaye gelirleri ile karşılaştırıldığında aynı düzeyde elde edilmediğinden ötürü emek gelirlerinin daha ayrıcalıklı bir biçimde vergilenmesi gerekmektedir.[722] Ancak yeni düzenleme ile emek gelirlerinin daha fazla vergilendirilmesi yoluna gidilerek bu ilkenin zedelenmesine yol açılmıştır. Bu maddenin düzenlenmesinde idarenin bütçe açıklarını düzenlemek amacıyla elde etmesi gereken gelirleri kamu gelirleri içerisinde en büyük payı oluşturan vergi gelirlerine yönelttiği ve bu kapsamda da vergi gelirleri içinde tahsilatı en kolay ve ödenmesinde problem olmayan gelir vergisi dilimlerinin arttırılması yöntemini seçtiği anlaşılmaktadır. Ayrıca emek gelirlerinin vergilendirilmesi genel olarak kaynakta kesinti yöntemi ile tahsil edilip devlete vergi sorumluları aracılığı ile ödendiğinden vergi kaçırma davranışının olabilirliğinin en az olduğu alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Emek gelirlerinin tam beyanı durumunda vergi kaçırma davranışının sergilenmesi pek mümkün olmayacaktır. İdare de bu uygulamayı dikkate aldığından ve bütçe içerisinde incelemelerinde en yüksek vergi geliri kalemlerinden biri olarak gördüğünden bu alanda vergi oranlarının daha da arttırılması yoluna başvurarak gelirlerini artırma yöntemini seçmiştir.

İdarenin emek gelirlerinin vergi oranlarında artışa başvurmasının nedeni bütçedeki açıkları kapatmak amacıyla en çok gelir elde edebileceği alan olarak görmesinden kaynaklanmaktadır. Rakamlar anlamında bakıldığında bu durum makul olarak görülebilir ancak vergi kanunlarındaki değişikliklerin Anayasa'da yer alan maddelere, Anayasa'nın özüne ve ruhuna uygun olması gerektiği de unutulmamalıdır. Evleviyetle de her bir yeni vergi düzenlemesinin vergilemenin anayasal ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Bu bakımdan ücret gelirlerinin vergi yükünü artıran bu uygulamanın vergilemenin anayasal ilkelerine de uygun olduğunu söylemek pek yerinde olmayacaktır.

[721] Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011
[722] **A.e.**

En kolay vergileme ve vergiyi tahsil etme alanlarından birinin ücret gelirlerinden elde edilen vergi miktarı olması nedeniyle idare vergileme yetkisini bu alanda kullanmak istemektedir. Bu tip uygulamanın tersten okunması da gerekmektedir. En kolay vergileme alanı ve aynı zamandan vergiden kaçınma davranışının en az olduğu alan olarak düşünüldüğünden bu alana başvurulmuştur. Ancak emek gelirlerinin vergilendirmesinde de optimal vergi oranının üzerinde bir vergileme olması durumunda bunun vergi ödeme davranışlarına da olumsuz yönde yansıyacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Kaynakta kesinti nedeniyle bu alandan vergi toplamanın daha kolay olduğu bir gerçektir. Ancak optimal vergi oranı eşiğinin üzerine çıkılması durumunda emeğin boş zamanı çalışmaya tercih etmesi durumu da ortaya çıkabilecektir.

Böyle bir durumda da emek arzı artacak ve işverenler emek için daha fazla ücret ödemeye razı olacaklardır. Daha fazla ücret ödenmesi yüksek vergi oranları kapsamında daha fazla maliyet demek olduğundan işverenler buna da katlanmak istemeyip ücretlerin belli bir noktadan sonrasını bordrodan geçirmeyerek çalışanlara kayıt dışı bir biçimde ödeme yapmaya başlayabileceklerdir. Bu kötü senaryoda kamu açıklarının kapatılması anlamında başvurulan vergi gelirleri arttırma yönteminden mükelleflerin ve vergi sorumluların vergi kaçırma davranışına sevk edilmesi gibi bir durum ortaya çıkabilecektir. Sonuçları itibariyle emek gelirlerinin daha yüksek tutarda vergilenmesi, idare tarafından en arzulanmayan durum olan kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Bu noktada mükelleflerin optimal vergi oranının üzerinde vergilendirilmesi durumunda dahi bu tip işlemlere başvurmasının önüne geçmek amacıyla bu alanda yürürlükte olan Vergi Usul Kanununda yüklü miktarda cezalar öngörülmüştür.[723] Potansiyel vergi incelemesinde bu tip cezaların tahakkuk ettirilme ihtimalinin olması vergi mükelleflerinde bir caydırıcılık etkisi yaratarak vergi kaçırma davranışına kayıt dışı bir ekonomi yaratarak başvurması ihtimalini engellemektedir.

Emek gelirleri üzerinden vergi oranlarının arttırılması durumunda ortaya çıkabilecek potansiyel durumlar açıklanmıştır. Bu bakımdan emek gelirlerine ilişkin olan vergi oranlarının arttırılmasının her ne kadar bütçede gelir kalemlerini artıp bütçe açıklarının düzenlenmesinde etkili olma ihtimali söz konusu olsa da diğer taraftan

[723] 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı **Vergi Usul Kanunu**

kayıt dışı ekonominin ortaya çıkması ihtimalinin gündeme gelmesi söz konusu olabilecektir. Tüm bu durumlar birlikte değerlendirildiğinde tasarı metninde yer alan emek gelirleri üzerindeki vergi oranlarının arttırılmasına ilişkin hükmün son durumda kabul edilmiş olan yasa metninden çıkarılmış olması yerinde bir uygulama olarak görülmektedir.

7061 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu anlamında yapılan önemli değişiklikler aşağıda özetlenmiştir:

- ✓ İlgili kanun ile yapılan ve kurumlar vergisi mükelleflerini yakından ilgilendiren diğer bir düzenleme ise Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları üzerinden %20 yerine % 22 oranında kurumlar vergisi ödeyecek olmalarıdır.[724]

Çalışmamızın kapsamını oluşturan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını etkileyen değişkenlerden biri olarak vergi oranı kabul edilmiştir. Vergi oranlarının mükelleflerin vergiye tepkilerini etkileyen önemli bir değişken olduğu literatürde yapılan ampirik çalışmalar kapsamında kabul gören bir yaklaşımdır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde kurumlar vergisi oranındaki %2'lik bir artış mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen önemli bir değişken olabilecektir.

Kurumlar vergisi oranının artmasının mükelleflerin vergi uyumunu ne yönde etkileyeceği konusunda klasik teorinin varsayımlarından hareket edilerek bir açıklama yapılabilir. Yitzhaki'nin görüşlerinde olduğu gibi öncelikle vergi oranlarının artması nedeniyle kurumlar vergisi mükelleflerinin kullanılabilir geliri azalacaktır. Öte yandan yakalanmaları durumunda vergi oranlarının yükselmesinden dolayı daha yüksek vergi cezası ödenmek durumunda kalınacaktır. Bu kapsamda vergi oranlarının artması ile caydırıcı faktörlerden biri olan ceza miktarının yüksekliği sonucunda vergi uyumunun artacağı sonucuna ulaşılabilir. Öte yandan ampirik çalışmaların bulgularına bakıldığında konunun tersten okunması da söz konusu olabilecektir. Vergi oranlarının artışı vergi yükünün de artması anlamına geleceğinden kurumlar vergisi mükellefleri

[724] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**

bu durumdan olumsuz etkilenip vergiye tepki göstererek vergi kaçırma davranışına da başvurabilecektir.

Kurumlar vergisi oranının mevzuatımızdaki gelişimini incelediğimizde 2006 yılında 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilerek kurumlar vergisi oranı %30 gibi bir rakamdan %20'ye düşürülmüştü.[725] Bu dönemde yapılan bu köklü değişikliğin arkasında yatan pek çok neden vardır. Bunlar arasında vergi oranlarının mükellefler tarafından makul görülüp tam ve doğru beyan usulüne sevk edilerek kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi de yer almaktadır. Öte yandan kanunun kabul edildiği dönemde yoğun yabancı sermaye yatırımlarının yer almasından kaynaklı olarak bu tip yatırımları artırmak amacıyla da vergi oranının azaltılması durumu söz konusu olmuştur.[726] Azalan kurumlar vergisi oranı ile yabancı yatırımcılar için kurum şekline konumlanmış mükelleflere yatırım yapmak azalmış vergi oranlarından dolayı cazip değerlendirilebilecektir. Bu ve buna benzer birçok sebepten ötürü %30'dan %20'ye indirilen kurumlar vergisi oranı son düzenleme ile yeniden arttırılarak %22'ye çıkarılmıştır. Bahsedilen artışın temel sebeplerinden biri kamu gelirlerinin arttırılması için kamu gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin arttırılması yöntemine başvurulmasıdır. Bu bakımdan zaten vergi ödeyen mükelleflerden daha fazla vergi alınması yolunun tercih edilmiş olduğu da kabul edilebilir.

Mükellefler artan vergi oranları ile efektif vergi yükünü de dikkate alarak bir vergi planlaması yapacaklar ve bu durumda artan vergi yükü ile vergiye uyum veya vergiden kaçınma davranışına nasıl başvuracaklarına karar vereceklerdir. Ancak görünüşte artan kurumlar vergisi oranının mükelleflerin vergi uyum davranışlarını etkileyeceği kesindir.

Burada bir hususa daha değinmekte fayda olacaktır. Tasarı metninde kurumlar vergisi oranının %22 olarak uygulanacağı tam mükellef kurumlar olarak finansman vb. kurumlar sayılmış iken diğer hükümlerde vergi gelirlerinin artmasına tekabül eden bazı maddeler çıkarıldığından, bahsedilen madde hükmü genişletilerek tüm vergi mükellefleri için kurumlar vergisi oranının %22 olarak uygulanacağı hüküm altına

[725] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 359. Madde
[726] Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**

alınmıştır.[727] Öncelikle tasarı metninde finansman kuruluşlarının sayılması genel olarak vergi ödeyen durumda olan kurumların finansman kuruşları olmasıyla ilişkilidir. Burada da yine kanun koyucunun kamu gelirlerini arttırma yolu izlerken vergi ödeyen mükelleflerden daha fazla vergi alma yoluna başvurmayı tercih ettiği anlaşılabilir.

- ✓ Kurumların en az 2 yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından sağlanan kazanca uygulanan %75'lik istisna oranı %50'ye düşürülmüştür.[728]

Bu hükümde kaleme alınan düzenleme kurumlar vergisi mükelleflerinde spesifik uygulama alanı bulan bir vergisel teşvik olduğundan mükelleflerin vergi planlamalarını kesin olarak etkilemesi gibi bir durum söz konusu olmayacaktır. Öte yandan gayrimenkul satış kazancı istisnasına başvurma koşullarına göre vergi planlaması yapan mükellefler bu durumdan etkilenecek ve nihayetinde de vergi planlamalarını bu yönde değiştirebileceklerdir.[729]

Gayrimenkul satışlarından elde edilen kazanç için önceki düzenlemede daha fazla istisna durumunun uygulanması söz konusu iken yeni düzenleme ile istisna kazanca uygulanacak oran düştüğünden kurumlar daha az kazanç beyan etme yoluna giderek vergi uyum davranışından uzaklaşıp vergi kaçırma davranışına başvurabilecektir.

Sonuç olarak bahsi geçen madde hükmü spesifik bir düzenleme olup mükelleflerin vergi planlamalarına doğrudan etki etmeyebilir. Öte yandan ticari iş planlarında gayrimenkul satışı olan mükellefler de daha fazla istisna tutarından yararlanma ihtimallerini kaybettiklerinden gayrimenkul satışından elde edecekleri fiili kazançlarından daha az kazanç beyan ederek vergi kaçırma davranışına başvurabileceklerdir.

Bu konuda dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da kanun koyucunun sadece taşınmazların satışından elde edilen kazançlara ilişkin vergi istisnasının oranını

[727] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
[728] **A.e.**
[729] Öznur Gökçe Altınbaş, "7061 Sayılı 'Bazı Vergi Kanunları ile Kanun ve KHK'larda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun' Kapsamındaki Vergisel Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Ocak 2018

%75'den %50'ye düşürmüş olmasıdır. Öte yandan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar üzerinden uygulanacak istisna oranı ise %75 olarak devam etmektedir ve bu oran düşürülmemiştir. Bu bakımdan istisna oranı sadece taşınmaz satışına ilişkin elde edilen kazançlar için düşürüldüğünden hisse satışı vb. diğer işlemlerde vergi planlamasını şuandaki duruma göre etkileyecek herhangi bir konu bulunmamaktadır.[730]

- ✓ Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenecektir.[731]

Yukarıdaki hüküm kendi başına kısa bir hüküm olmakla birlikte içinde pek çok konuyu barındırmaktadır. Sanal ortamda gerçekleşen bütün işlemlerin KDV'ye tabi olması gerektiği belirtilmektedir. Ancak bu kadar geniş kapsamlı olan bir madde içerisine birçok yeni düzenleme de girmesi gerekecektir. Çünkü dar mükellef kurumların internet üzerinden yapmış olduğu satışların KDV'ye tabi olması gerektiği hükmü ortaya çıkmaktadır ve bu hüküm de beraberinde pek çok prosedürü getirmektedir.

Öncelikle Türkiye'de vergi mükellefiyet kaydı olmayan dar mükellef kurumların internet üzerinden tam mükellef gerçek kişilere yapmış olduğu satışlar için KDV'li fatura düzenleme yükümlülüğünün doğması nedeniyle bu tip mükelleflerin KDV yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmesi gerekecek ve KDV'li fatura düzenleyip bunu da Türkiye'de beyan ederek ödemesi uygun olacaktır.[732] Böyle bir sistemde dar mükellef kurumun Türkiye'de ödediği vergiyi de kendi ülkesinde indirmesine izin verecek bir mekanizmanın oluşturulması gerekecektir. Bu durum da bir hayli düzenleme ve deneyim gerektirdiğinden bu madde hükmü bu haliyle mükelleflerin tam olarak bu konuda nasıl bir yöntem izlemeleri gerektiğini açıklayamamaktadır.

---

[730] **A.e.**

[731] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

[732] Altınbaş, **a.g.e.**,2018

Düzenleme, günümüz koşullarında Katma Değer Vergisi'nin tam toplanabilmesi için yerinde bir düzenleme olmakla beraber ilave açıklamalar yapılmadan uygulanabilirliği pek mümkün görünmemektedir. Uygulanabilirliği anlamında netlik olmayan bu madde mükelleflerin kanunu anlamasını güçleştirmektedir. Bu durum da vergilemenin temel ilkelerinden biri olan vergilerin açık ve anlaşılabilir olması gerektiği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Kanun maddesinin böyle geniş bir alanı kapsayan uygulama için yeterince anlaşılamaması ve aynı zamanda da ilave açıklamalar yapılmadan ve yeterince açık olmadan yürürlüğe konulması mükelleflerin vergi kanunlarına bakış açısını etkileyebilmekte ve hiçbir vergi mükellefi tarafından ilgili vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmediği düşünülerek vergiden kaçınma davranışı sergilenmesi kaçınılmaz olarak ortaya çıkabilecek sonuçlardan biridir.

Bu madde hükmü için son dönemde hareketlenen sanal ortam uygulamalarının KDV mevzuatımızla uyumlu hale getirilmesi için yerinde olduğu ancak sistemsel olarak yürürlüğünün açıklanmamasından dolayı mükellefler tarafından uygulanabilirliğinin az olduğu söylenebilir.[733] Hatta uygulanabilirliğinin bu kadar muğlak olmasından dolayı mükellefleri vergiden kaçınma davranışına sevk etme ihtimali de gündeme gelebilmektedir.

Öte yandan bu madde hükmünün idare tarafından da incelenmesi yerinden olacaktır. Yürürlüğe konulan bu madde kapsamında henüz uygulanabilirlik anlamında net düzenlemeler olmadığından mükellefler tereddüt ederek bu maddedeki düzenlemeler kapsamına giren işlemleri olsa bile madde hükmünü uygulamaktan imtina göstereceklerdir.

Hal böyle iken bu madde hükmü anlaşılamamasından ve uygulanamamasından dolayı idare ile mükellefin olumlu ilişkilerinin zedelenmesi sonucunu doğurabilecektir. Tüm bunlar da sonuç itibariyle sadece KDV değil genel anlamda tüm vergilerin toplanabilmesini zorlaştırabilecektir. Bu noktada yapılan vergi düzenlemelerinin mükellef ile idare arasındaki hassas dengelerin gözetilerek dikkatlice oluşturulması vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanabilmesi için önem arz etmektedir.[734]

[733] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**
[734] Altınbaş, **a.g.e.**,2018

- ✓ İlgili kanun kapsamında genel olarak ÖTV Kanunu'nda yapılan değişikleri incelediğimizde pek çok ürün için yeni düzenlenmiş olan ÖTV tutarlarının mükelleflerin vergi yükünü arttırdığı söylenebilir.[735] Bu durumun kurumlar vergisi mükellefleri özelinde bir yük getirmesi söz konusu değildir. Ancak ihtiyaçları ölçeğinde almak durumunda kaldıkları bu mallar için ilave bir vergi olarak ÖTV'ye katlanmak durumunda kalmaları maliyetlerini arttırmakta ve genel olarak vergi planlamalarını dolaylı da olsa etkilemektedir.

Öte yandan temel tüketim maddeleri arasında kalan bazı ürünlere de ÖTV getirilmesi sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin değil tüm mükelleflerin tüketimi kapsamında yer almaktadır ve mükelleflerin bu tip ürünleri tüketmekten vazgeçmeleri mümkün bulunmamaktadır. Mükellefler yeni ÖTV oranlarına rağmen bu ilave vergi yüküne katlanıp bu ürünleri tüketmeye devam edecektir. Böyle bir durum da yine mükellefin vergilendirme ve vergi toplama yöntemi anlamında idareye olan güvenini sarsacak ve vergi ödeme konusunda genel anlamda isteksizleştirecektir. Bu uygulama tüm mükellefler anlamında vergi uyumunu tehlikeye düşürecek bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

- ✓ MTV[736] konusunda yeni kanun ile yapılan yüksek artışlar yine sadece kurumlar vergisi mükelleflerini değil tüm vergi mükelleflerinin ağır vergi yükü ile karşılaşmasına sebep olmaktadır.[737] Bu durum da mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma şeklinde tepkilerine neden olabilecektir. Mükelleflerin vergilemede adalet konusunda idareye olan güvenini de sarsacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri anlamında düşünülecek olunursa özellikle bu tip vergilerde de artışların olması kurumlar vergisi oranının artmasının yanında diğer dolaylı vergi maliyetlerinin de artmasına sebep olacak ve ister istemez bu tip

[735] 06.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu**
[736] 23.02.1963 tarihli ve 111342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
[737] **A.e.**

düzenlemeler vergi planlamalarına etki edecek ve vergiye olan tepkilere de mutlaka yansıyacaktır.[738]

MTV konusunda yapılan düzenlemeler Tasarı metninde daha yüksek oranlarda yer almaktaydı ve mükellefler arasında büyük yankı uyandırmıştı. Tüm bu tepkiler değerlendirilerek yasalaşan metinde oranlarda birtakım indirimlere gidilmiştir. Ancak bu tip indirimler yapılmış olsa da yüksek oranlar mutlaka tüm mükellefleri etkileyecek durumda kalmıştır.

İdarenin 7061 Sayılı kanun ile yapmış olduğu düzenlemeler özellikle vergi oranları anlamında artış getirdiği noktalar konusunda idarenin en kolay vergi toplayabildiği alanlar olarak kendini göstermiştir. İdare en çok vergiyi topladığı mükellefleri ilave vergilere maruz bırakmayı uygun görmüştür. Adil olan vergileme ise kayıt dışı ekonominin olduğu ya da hiç vergi ödemeden faaliyetlerine devam edilen konuları vergilendirmek şeklinde olmalıdır. İdare getirdiği düzenlemeler ile ülkede artan kayıt dışı ekonomi alanını küçültmenin ve eksik alınan vergileri toplamanın yöntemlerini arayarak bu alanların vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapmalıdır. Hem bu tip bir uygulama mükelleflerin de vergilemede adalet ilkesinin önemsendiğine olan inancını artıracaktır.

Damga vergisi maktu ve nispi olarak ikiye ayrılan niteliğe sahip bir vergi türüdür.[739] Buna göre imzalanmış kağıtlar üzerinde rakam olması durumunda damga vergisi doğmaktadır ve bu ortaya çıkan damga vergisi yükümlülüğünden imza edenler Damga Vergisi Kanunu'na göre müteselsilen sorumlu olmaktadır.[740] Damga vergisi tüm iş süreçlerinde özellikle kurumlar vergisi mükelleflerin imza etmek zorunda kaldıkları sözleşmelerden dolayı yükümlülük altına girdikleri bir vergi türü olarak ortaya çıkmaktadır.[741] Bu durum da kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükünün olabildiğince artmasına sebep olmaktadır. Bu yüzden genel olarak damga vergisi hususu kurumlar vergisi mükelleflerinin kaçındıkları bir vergi türü olarak görülmektedir.

[738] Altınbaş, **a.g.e.**,2018
[739] Değer, **a.g.e.**,2006
[740] Özbalcı, **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2012
[741] Değer, **a.g.e.**,2006

7061 Sayılı Kanun ile kanun hükmünde sayılan bazı sözleşmelerin damga vergisinden imtina edilmesi söz konusu olmuştur.[742] İşte bu noktada bazı ayrıcalıklı durumlar için damga vergisi muafiyetinin getirilmiş olması mükellefleri teşvik eden bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu maddenin etkisi vergi uyumunu arttırıcı bir durum olarak görülebilir.

- ✓ 7061 Sayılı kanun ile diğer vergi türlerinde vergi oranlarında yapılan artışın tersine özel iletişim vergisi oranlarında ciddi bir azalışa gidilmiştir.[743] Bu durum kurumlar vergisi mükelleflerini doğrudan etkileyen bir düzenleme olmamakla beraber dolaylı olarak maliyetlerini azalttığından fayda sağlayacak bir hüküm olarak düşünülebilir. Kanun koyucunun genel olarak vergi oranlarını arttıran bir yöntem benimserken ÖİV konusunda oranlarda azalışa gitmesinin sebebi anayasal bir hak olan haberleşme hakkının daha iyi uygulanabilmesini teşvik etmekten kaynaklandığı düşünülebilir.

Bu minvalde 5 Aralık 2017 tarihinde kabul edilen 7061 Sayılı Kanun ile yürürlükte olan vergi mevzuatımızda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin pek çoğu özellikle kurumlar vergisi oranının artması gibi vergi mükelleflerinin vergi yükünü arttıran niteliktedir. Öte yandan bazı alanlarda özellikle KDV ve BSMV gibi vergilerde mükelleflere tanınan muafiyetlerin arttırılması söz konusu olmuştur.

Genel anlamda vergi mükelleflerinin vergi yükünü arttığı açık olan bu kanun ile ilgili bu alandaki düzenlemelerin sebebi olarak başka bazı vergisel teşviklerin arttırılacağı yönünde açıklamalar yapılmaktadır. Yine son dönemde KDV mevzuatının değiştirilmesi ve Avrupa ülkelerinde uygulanan KDV Kanunları ile uyumlu hale getirileceği açıklanmaktadır. Bu bakımdan bir yandan yeni kanun ile vergi oranları arttırılıp mükelleflerin vergi yükü optimal sınıra çıkarılırken diğer yandan bazı konularda yapılacak düzenlemeler ile özellikle üretime ve ekonomiye katkı sağlayan kurumlar vergisi mükelleflerine çeşitli konularda desteklerin sağlanacağı belirtilmektedir. Bunlara örnek verilecek olursa ülkemizde çok ağır işleyen KDV iade

[742] 23.02.1963 tarihli ve 111342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
[743] **A.e.**

mekanizmasının hızlandırılması ve KDV iadesi alma hakkına sahip olan mükelleflerin bir an evvel KDV iadelerini almalarına olanak sağlayan mekanizmalar geliştirileceği belirtilmektedir. Böylece de mükellefler vergi idaresinden olan vergi alacaklarını daha hızlı ve tam tutarında temin ederek üretim sürecine daha hızlı sokabilecektir.

Öte yandan yine bahsedilen nitelikteki kurumlar vergisi mükelleflerine verilen yatırım teşvik tutarlarının arttırılması ve personele ödenen gelir vergisi ile SGK anlamında ilave teşviklerin sağlanacağı da açıklanmaktadır. Bu kapsamda 7061 Sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler neticesinde birçok konuda mükelleflerin vergi yükü artmıştır. Ancak diğer taraftan artan bu vergi yüklerinin belli bir kısmına kadar olanlar ile ülke ekonomisinin kalkınmasında önemli niteliklere haiz kurumlar vergisi mükelleflerine verilen teşviklerin arttırılacağı da belirtilmektedir. Ancak bahsedilen yeni düzenlemeler ile asıl olarak hedeflenenin bütçe dengesinin sağlanabilmesi için vergi gelirlerindeki artışa ihtiyaç duyulması olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu bölüme kadar mükelleflerin vergi planlamalarını etkileme niteliğine haiz olan ve mevzuatımızda yer alan bazı kanun maddelerine ve yeni düzenlemelere değinildi. Bu kapsamda mevcut vergi düzenlemelerinde yer alan veya yeni kanun ile ortaya çıkan yeni düzenlemeler neticesinde artan vergi yükleri ile mücadele etmek amacıyla vergi mükellefleri vergi planlaması yapmaktadır. Bazı durumlarda ise mükellefler var olan vergi teşviklerinden efektif olarak yararlanabilmek adına vergi planlamasına başvurmaktadır.

Vergi planlamaları yapılırken yukarıda bahsedilen teşvik ve vergi yükü kriterleri tüm vergi mükellefleri tarafından dikkate alınmaktadır. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri anlamında bu kriterler değerlendirildiğinde kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari işletme işleten bir tacir konumunda olduğu ve kâr amacı güttüğü söylenebilir. Bu kapsamda kâr marjını sekteye uğratabilecek vergi yükünü minimize etmek amacıyla bir vergi planlaması yolunu tercih edecekleri yönündeki görüş hakimdir.[744]

Vergi planlaması yapılması özellikle kurumlar vergisi mükellefleri için olağan karşılanan ve en azından orta ölçekli bir işletme için vergi işlerinin iyi yönetilebilmesine yönelik gerekli olan bir yöntemdir.[745] Hal böyle iken vergi

[744] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002
[745] Eroğlu, **a.g.e.**, 2014

gelirlerini toplayıcı durumda olan devletin de vergi mükelleflerinin vergi planlaması yapmalarını engelleyecek bir pozisyonu yoktur, aksine mükelleflerin doğru ve yerinde vergi kararları alabilmeleri için bu süreci desteklemektedir. Bu teşvikler hali hazırda devlet tarafında düzenlenmiş ve mükelleflere sunulmuş olan, özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin ekonomik döngüyü işletebilmeleri anlamında var olan düzenlemelerdir.[746]

Ancak bu noktada da ince bir ayrım bulunmaktadır. Bahsedilen yere kadar yapılan vergi planlamaları kapsamında vergi mükelleflerinin vergi uygulamaları devletin zararına değil devlet tarafından zaten planlanmış olan düzenin mükellefler tarafından da benimsenip uygulanmasına ilişkindir. Öte yandan mükelleflerin devlet tarafından da kabul gören uygulamaların ötesine giderek bazı madde hükümlerini kötüye kullanıp vergiden kaçınma davranışı hatta daha da ötesine gidip vergi kaçakçılığı davranışına başvuran nitelikte vergi planlaması yapması devlet tarafından engellenmesi gereken bir durum olarak ortaya çıkmaktadır ve bu tip vergi kaçakçılığına sebebiyet veren davranışları vergi planlaması kapsamında değerlendirmek mümkün değildir. Bu durumun tam rekabet piyasasının sekteye uğraması ve vergi gelirlerinin tam toplanamayarak bütçe dengesinin bozulması gibi birçok olumsuz sonucu bulunmaktadır.

III.Vergi Mahremiyetinin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi Mahremiyeti ilkesi; mükelleflerin vergisel uygulamalarının gizli tutulması, kişisel verilerin gizliliği ve güvenliği açısından anayasal bir ilkenin yerine getirilmesi anlamına geldiğinden uygulamada var olmaktadır. İnsan hakları açısından da oldukça önemli bir ilkedir. Ancak vergi mahremiyeti ilkesinin uygulanmasının ülkeden ülkeye farklılık gösterdiğini belirtmek gerekir. Bazı ülkelerde vergi kaçırma davranışı sergileyen ve yüksek rakamlara ulaşanlar açıklanırken bazı ülkelerde ise her vergi beyannamesi bile halka açıklanabilmektedir.[747]

Vergi Mahremiyeti ilkesi, Vergi Usul Kanunu 5. Maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde uyarınca vergi işleri ile ilgilenen birtakım kamu görevlileri sayılarak bu

[746] Şakar,**a.g.e.**, 2008

[747] M. Mustafa Erdoğdu, v.d., "Political Economy of Tax Evasion and Tax Loss in the Real Sector: A Property Tax Reform Proposal for Turkey", **Handbook of Reseacrh on Public Finance in Europe and the MENA Region**, Bölüm:13, s.265-296

görevlilerin mükelleflerin ticari sır niteliğinde olan bazı bilgi ve belgelerini ifşa etmemesi konusunda düzenlemeler getirilmiştir.[748]

Bilindiği üzere verginin vatandaş ve devlet olmak üzere iki süjesi bulunmaktadır. Devlet kamu harcamalarını yapabilmek adına toplamak zorunda olduğu kamu gelirleri için kamu gücünü kullanmaktadır ve bu ikili yapıda vatandaşa göre daha güçlü konumdadır.[749] İşte bu noktada vergi mahremiyeti ilkesi konusunda vergi usul kanunda yapılan düzenlemeler de mükellefin elindeki gücü ortaya koymaktadır yani bir mükellef hakkı olarak görülmektedir.[750] Gerçekten vergi işlerini yapan memurlar mükelleflerin birçok gizli bilgisini edinmektedir. Bu tip bilgileri ifşa etmeleri ya da başka tip işlemlerinde kullanmaları hukuk güvenliği ilkesine de zarar vererek kamu düzeninin bozulması gibi tehlikeleri ortaya çıkarabilecektir.

Yukarıda açıklanan bu tip sakıncalardan dolayı vergi ile ilgili bilgilerin vergi memurları tarafından açıklanmasının ya da başka işlerde kullanılmasının engellenmesi amacıyla mevzuatımıza girmiş olan vergi mahremiyeti ilkesi yerindedir.[751]

Türk vergi sistemi genel olarak beyan esasına dayandığından vergi mahremiyeti ilkesi sayesinde mükelleflerin vergi idaresine güveni artarak güvenli ve gönüllü bir biçimde gerekli bildirimlerini idareye yapabileceklerdir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahremiyeti ilkesine uymayanlar vergi mahremiyeti ilkesinin ihlali suçunu işlemiş olacaklar ve kanunda öngörülen cezalar ile karşılaşmak durumunda kalacaklardır. Genel olarak vergi suçlarında kamu yararı gözetilmesine rağmen vergi mahremiyetinin ihlali suçunda asıl olarak korunmak istenen kişisel menfaattir.[752]

Vergi Mahremiyeti ilkesi bahsedilen sebeplerden dolayı yerinde bir düzenleme olarak değerlendirilebilir. Ancak konuyu bir de bilgi edinme hakkı kapsamında değerlendirmekte fayda vardır. Şeffaf ve açık yönetim ilkesi gereği yürütülen karar

[748] 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 5. Maddesi
[749] Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.66-67
[750] Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.166
[751] N. Alper Ünal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:133, 2004, s.100
[752] Buminhan Duman, "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:65, Sayı:4, 2016, s.1577-1601

süreçlerine ve gizliliği olmayan bilgi ve belgelere idare dışındakilerin de erişebilmesi bilgi edinme hakkını ifade etmektedir.[753]

4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu kapsamında vergi mahremiyeti özellikle sayılmamasına rağmen diğer sayılan hükümlerden dolayı vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin Bilgi Edinme Kanunu kapsamı dışında olduğu kabul edilebilir. [754]

Bilgi edinme hakkı da günümüz demokratik düzenlerinin şeffaflık anlamında bireylere tanımış olduğu en önemli haklardan biridir. Ancak bilgi edinme hakkına ilişkin olarak meşru sınırlar içerisinde istenilebilen bilgiler verilmediği durumda sadece idari kabahat ile cezalandırılma söz konusu iken vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin açıklanması durumunda ise adli ceza ile cezalandırılma söz konusu olmaktadır.[755] Bu durum da ister istemez memurların bir ceza karşılaştırması yaparak hangi kapsama girdiğini tahmin edemedikleri bilgiler için vergi mahremiyetini ihlal suçundan cezalandırılmaktansa bilgi edinme hakkının ihlali suçu ile cezalandırılırılması şeklinde bir tercihte bulunmasına sebep olmaktadır.[756] Hal böyle olunca da vergi mahremiyeti ilkesi kapsamı daha da genişlemekte ve neredeyse hiçbir bilgiye idare dışındakilerinin ulaşamaması gibi bir durum söz konusu olmaktadır. Vergi Mahremiyeti ilkesi lehine vergilemede şeffaflık ilkesinden ödün verilmektedir.

Vergi mahremiyeti ilkesi insan hakları ve anayasal ilkelerin yerine getirilmesi anlamında büyük önem arz eder, fakat uygulanmasının sınırları vergilemede şeffaflık gibi başka bazı ilkelerinin ihlali anlamında hayati önemdedir. Bu ilkenin en uç noktalarda uygulanması yani her vergi bilgisinin gizli tutulması vergilemede şeffaflık/saydamlık vb. ilkelerine zarar verebilmektedir. Mükellefler üzerinde net olmayan bilgiler yaratabilmektedir.

Ülkemizde her noktada vergi mahremiyeti ilkesi o denli bahane edilir hale gelmektedir ki vergi inceleme oranlarına bile ulaşabilmek mümkün bulunmamaktadır.

---

[753] Serkan Ağar, "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, 2012, s.366

[754] 24.10.2003 tarihli ve 25269 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu

[755] Ağar, **a.g.e.**, s.379-380

[756] **A.e.**

Bu durum da vergi mahremiyeti ilkesinin başka amaçlar için kullanılarak suiistimal edildiği izlenimini uyandırmaktadır.

Hal böyle olunca da vergi mahremiyeti ilkesinin temel gerekçelerinden biri olan idareye güvenin sağlanmasının aksine ifşa edilmeyen bilgilerden dolayı idareye olan güven azalmakta ve mükelleflerin vergi uyumsuzluğu göstermesi gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Bu kapsamda üllkemizde kayıt dışı ekonominin bu denli büyümesinin sebeplerinden biri olarak vergi mahremiyeti ilkesi sayılabilir. Tüm mükelleflerde bu uygulamalar bir nevi vergi kaçakçılığını teşvik etmekte ve kayıt dışı ekonomi alanının genişlemesine neden olmaktadır.

Vergi mahremiyeti ilkesi literatürde uzun yıllardır tartışılan ve çözüm bulunmaya çalışılan vergi uyumu çalışmalarının kısıtlanmasına neden olmaktadır.

IV.Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi afları Türkiye'de yoğun olarak başvurulan bir vergi geliri toplama kurumu olsa da diğer pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde de kullanılmaktadır.[757] Devlet genel olarak ihtiyaçları olan vergi gelirlerini toplayabilmek için bu tip bir yola başvurur. İlgili vergi yasaları çıkarıldığı dönemlede 'vergi barışı' adı altında paneller düzenlenerek ilgili düzenlemeler vatandaş ile devlet arasında bir barış olarak tanıtılır. Yapılan tüm tanıtımlarda ilgili vergi yasalarından olabildiğince fazla mükellefin yararlanması hedeflenir.[758]

Vergi afları ile Türkiye'de neredeyse her 5 yılda bir mükelleflerin geçmiş 5 yıla ilişkin vergi kanunlarında sayılan vergi türlerinde genel bir güvence alması yani denetlenme ihtimalinin sıfıra indirilmesi sağlanmaktadır. Vergi afları ile mükellefler bir nevi daha fazla vergi kaçırma davranışına sevk edilmektedir.

Öncelikle mükellef her koşulda vergi affına başvuracağını düşünüp denetlenme ihtimalini minimuma indireceğini hesap ederek eksik vergi beyanına başvurmaktadır. Öte yandan vergi kaçırma davranışından uzak duran diğer mükellefler ise vergi afları

[757] Fatih Savaşan, "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ('Vergi Barışı' Uygulama Sonuçları)", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1,2006, s.41
[758] İstanbul Vergi Merkezi, **Vergi Barışı Paneli**, Legal Yayınevi, 2016, s.7

ile vergi sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflerin affedilmesi durumunda ekonomik rekabet konusunda kendilerinin daha dezavantajlı bir duruma düştüğünü kabul ederek, vergi kaçırma davranışına başvurmaktadır. Bu bakımdan vergi aflarının hem vergi kaçırma eğilimi olan mükellefler anlamında hem de vergi uyumuna eğilimi olan mükellefler anlamında olumsuz bir duruma yol açtığını söylemek yersiz olmayacaktır.[759]

Türkiye'de vergi uyum oranlarının çok düşük ve kayıt dışı ekonomi alanının çok geniş olduğunu belirtmiştik. Çeşitli çalışmalardan çıkan sonuçlara göre Türkiye Avrupa'da en yüksek kayıt dışı ekonomi oranına sahip ülkelerden biridir. Kaldı ki resmi oranlar dışında resmi olmayan oranlara göre kayıt dışı ekonominin çok daha büyük olduğu varsayıldığında Türkiye'nin vergi kaçırmaya eğilimi ve bunun önlenmesi konusundaki zayıflığı daha da net bir biçimde ortaya çıkmaktadır.

Türkiye'de sık sık çıkarılan vergi affı kanunları vergi gelirlerinin toplanmasının sekteye uğramasına neden olan problemlerden bir tanesidir. Neredeyse 2-3 yıl arayla benzer özelliklerde ve çok kapsamlı bir şekilde olan vergi affı yasaları yürürlüğe koyulmaktadır. Bu yasalar ile de geçmiş 5 yıla ilişkin ödenmemiş olan tüm vergilerin affı söz konusu olabilmekte ve mükellefler ilave bir yük altına girmeden son 5 yılda ödemediği tüm vergi tutarlarını ödeyebilmektedir. Böylece de vergi affı ile bir nevi vergilerini düzenli ödememiş olan mükellefler ödüllendirilmekte ve çıkar elde etmelerine zemin hazırlanmaktadır. Bu durum aslında tam rekabet piyasasının mükemmel işleyişine de zeval vermekte ve vergilerini zamanında ödemeyen ile ödeyen arasında haksız rekabet ortamı yaratmaktadır.[760]

Öte yandan vergi aflarının kapsamına genellikle mükelleflerin geriye yönelik olarak küçük tutarlarda vergi ödemesi yaparak geçmiş 5 yılına ilişkin vergi incelemesi geçirmeyeceğinin güvencesi sağlanabilmektedir.[761] Bu durum da yine mükelleflerin ilgili dönemlerde vergi kaçırmak için türlü yollara başvurmasına sebebiyet vermektedir. Çünkü böylece mükellefler nasıl olsa vergi affı yasalarının çıkacağını ve buna başvurarak usulsüz vergi uygulamaları konusunda ceza almayacaklarından emin

[759] Ahmet Tekin, Güner Tuncer, Ersin Nail Sağdıç, "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", **Sakarya İktisat Dergisi,** 2016

[760] Ercan Yelman, "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanunun Mali Yönden İncelenmesi", **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 15, Aralık 2017

[761] 03.08.2016 tarihinde kabul edilen 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

olmaktadır.[762] Avrupa ülkeleri arasında vergi affı yasalarına en yakın ve sıklıkla karşılaşan bir ülke olduğumuz söylenebilir.

Vergi Affı vergi uyum davranışından sapma gösteren mükelleflere bu durumlarını beyan etmeleri halinde ödemekle yükümlü kalacakları cezalardan daha az miktarda bir tutar ödeme yaparak o konuda kendilerine bir daha vergi incelemesi geçirmeyecekleri taahhüdünün devlet tarafından verilmesi halidir.

Mükelleflerin eksik ödedikleri vergiler nedeniyle geçirecekleri vergi incelemelerinde bahsedilen hususlarının tespit edilmesi halinde yüklü miktarda cezalara maruz kalması mümkün olacaktır. Asıl olan da idarenin vergi denetim sıklığını arttırarak vergi kaçıran mükelleflerin bu durumlarını tespit edip gerekli tarhiyatları yapması durumudur. Çünkü vergi uyumunun sağlanmasına katkıda bulunabilecek durum, vergilerini ödemeyen mükelleflerin yakalanıp cezaları ile birlikte bu miktarları ödemelerinin sağlanmasıdır.[763] Böylece vergi ödeyen mükellefler de vergi ödemelerinin öneminin farkına varacak ve vergi ödeme hususunda herhangi bir cayma yaşamadan vergilerini ödemeye devam edeceklerdir.[764] Öte yandan vergilerini ödemeyen mükellefler cezalandırılarak ödemekten imtina ettikleri tutarlardan daha yüksek miktarda vergi ödemeleri sağlanarak cezalandırılmış olacaktır. Tüm bu kapsamda da hem mükellef nezdinde vergi adaleti sağlanmış olacak hem de idare eksik vergi geliri elde etmemiş olacaktır.

Yukarıdaki paragrafta anlatılan durum ideal bir vergi sistemi olarak ifade edilebilir ve uygulanması hedeflenen sistemdir. Öte yandan devletler zaman zaman bütçe açıklarını karşılamak amacıyla bir an evvel eksik ödenen vergileri toplamak isteyebilir.[765] Böyle durumlarda da vergi denetimleri yolu ile bunları yapmak uzun zaman alacağından doğrudan vergi afları yürürlüğe koyularak mükelleflerin eksik ödedikleri vergileri doğrudan kendilerinin beyan etmesi teşvik edilmektedir. Bunun karşılığında da hem mükellef hem devlet kendinden birtakım tavizler vermektedir. Devlet eksik ödenen vergileri daha hızlı ve emek/denetim harcamadan tespit etmiş

[762] Savaşan, **a.g.e.**,2016
[763] Tekin, Tuncer, Sağdıç, **a.g.e.**, 2016
[764] **A.e.**
[765] Savaşan, **a.g.e.**,2016

olmakta ancak bunun karşılığında da bir kısım vergi alacağından feragat etmiş olmaktadır.[766]

Öte yandan mükellef de eksik ödemiş olduğu vergilerin denetimler ile tespit edilmesine fırsat vermeden ilgili tutarları beyan ederek ödemektedir. Böylece de hem denetimler ile tespit edilmesi halinde karşılaşacağı cezalardan kurtulmakta hem de ilgili dönemlerin idare tarafından tekrar incelenmeyeceğinin taahhüdünü almaktadır. İşte bu açıdan vergi afları ile her iki taraf da birtakım tavizler vermiş olmakla birlikte birtakım da avantajlar elde etmiş olmaktadır. Devlet eksik de olsa hızlıca bir kısım vergi alacağını denetimlere gerek kalmadan toplamış olmaktadır. Mükellef de vergi kaçırma yoluna başvurmuş olsa da bunun bir kısmını ödeyip bir kısmını yine kendine kar bırakarak bir daha vergi incelemesi geçirmeme yönünde kendini güvenceye almış olmaktadır.

Hal böyle iken vergi afları her iki tarafı da mutlu eden bir uygulama olarak görülmektedir. Ancak bu durum mükelleflerin vergiye karşı tepkilerini oluşturan psikolojilerine yönelik incelenecek olunursa mükelleflerin vergi aflarına güvenerek daha fazla vergi kaçırma davranışına başvurmasının söz konusu olabileceği sonucuna ulaşılabilir. Bu durum da vergi uyum davranışının tamamen sekteye uğramasına sebep olabilmektedir. Mükellefler vergi aflarının mutlak surette çıkacağını düşünerek kaçırmış oldukları vergilerin bir kısmını ödeyerek kendilerini güvenceye alacaklarını planlayıp vergilerini ödemekten imtina edebileceklerdir. Hatta bu durum vergi ödeyen zümreyi de olumsuz etkileyerek devlet tarafından vergi ödemeyen kesimin ödüllendirilip vergi ödeyen kesimin ise cezalandırıldığı izleniminin ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Bundan dolayı vergi ödeyen kesimin de vergilerini ödememeye başlaması durumu söz konusu olabilecektir.

Özet olarak vergi afları vergi uyum davranışını tamamen olumsuz olarak etkileyen ve mükellefleri daha fazla vergi kaçırma davranışına sevk eden bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizdeki durumu incelediğimizde bilindiği üzere vergilerde zaman aşımı süresi 5 yıldır. Mükelleflerin son 5 yıl içerisinde eksik ödenen bir vergisinin olması durumunda ve bu durumun tespit edilmesi halinde vergi cezası ödemeleri söz konusu

[766] Yelman, **a.g.e.**, 2016

olmaktadır. Ülkemizde vergi afları ile ilgili durum incelendiğinde ise neredeyse her 5 yılda bir bütün vergi türlerini ve bütün vergi mükelleflerini kapsayacak şekilde geniş kapsamlı vergi yasalarının meclisten geçirildiği gözlemlenmektedir.

Örneğin 2011 yılında 6111 Sayılı Vergi Affı Yasası yürürlüğe girmiş ve tüm vergi türlerinde mükelleflere geçmiş 5 yıldaki vergi ödemelerine ilişkin başvurma hakkı tanınmıştır.[767] Akabinde 2016 yılında 6736 Sayılı Vergi Affı Yasası yine yürürlüğe girmiş ve neredeyse 6111 yasası ile benzer hükümler içermiştir.[768] Bu iki ana Vergi Affı Kanunu dışında ara dönemlerde de yine eksik ödenen vergi tutarlarının silinmesine ilişkin 6552 Sayılı Yasa gibi çeşitli yasalar ile avantajlar getirilmiştir.[769] Tüm bunların devamında 2018 yılında 7143 Sayılı genel kapsamlı yeni bir vergi affı yasası çıkarılarak mükelleflerin geçmiş 5 yıla ilişkin vergi uyumsuzluklarından kurtulmaları sağlanmıştır.[770] Bu da demek oluyor ki ülkemizde vergi affına başvurma yöntemi hatırı sayılır niteliktedir.

Tüm bu durum da vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilecek bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellefler Türkiye'deki vergi sistemini bu şekilde algılayarak eksik ödedikleri vergilerin yanlarına kar kalacağını düşünerek hareket etmektedir. Devlet de bütçe açıklarına çare bulabilmek adına vergi affını bir yöntem olarak kullanarak vergi uyumunu sekteye uğratmaktadır.

V.Kayıt Dışı Ekonomi

Bir önceki bölümlerde de bahsedildiği gibi mükelleflerin devletin bazı alanlarda sunmuş olduğu vergisel teşviklerden ve indirimli oranlardan faydalanabilmek amacıyla bir vergi planlaması yapmaları arzulanan bir durumdur. Bu bakımdan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükünü azaltıp bunları genel işletme maliyetlerinin azalışı olarak karlılığına yansıtabilmeleri hem kar amacı güden bir tacir pozisyonunda olan kurumlar vergisi mükellefleri için hem de ekonomik döngünün

[767] 25.02.2011 tarihli ve 27857 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

[768] 03.08.2016 tarihinde kabul edilen 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

[769] 11.09.2014 tarihli ve 29166 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

[770] 18.05.2018 tarihli ve 30425 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 7143 Sayılı Vergi ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

sağlanıp bütçeye kaynak yaratmak amacıyla vergi gelirlerini toplamak isteyen devlet için olumlu bir durumdur.

Arzu edilen vergi planlaması yukarıda açıklandığı gibi olmakla birlikte vergiye bağlı ve vergi dışı bazı sebeplerden dolayı vergi planlamaları tam tersi sonuçlar doğuracak şekilde dizayn edilebilmektedir. Vergi yükü ve vergi oranlarındaki artışlar, vergi ceza oranlarındaki değişiklikler, idarenin denetleme oranları, vergi yüklerine ilave olarak Sosyal Güvenlik yükümlülüklerinin eklenmesi, vergilendirme ortamının belirsizliği, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği gibi pek çok vergi içerikli sebeplerden dolayı kayıt dışı ekonomi oluşmaktadır.[771] Vergi içerikli sebepler dışında işsizlikte artış, enflasyon, siyasal nedenler gibi pek çok diğer sebepler de kayıt dışı ekonominin oluşmasına sebep olabilmektedir.

Yukarıda bahsedilen sebeplerden dolayı ortaya çıkan ve en arzulanmayan durum olan kayıt dışı ekonominin yukarıda sayılan sebeplerinin daha detaylı olarak irdelenmesi aşağıda yer almaktadır:

- ✓ Vergi yükü ve vergi oranlarındaki artış; vergi oranlarındaki artış vergi mükelleflerinin vergi yükünü artıran bir unsur olarak ortaya çıkmakta ve mükelleflerin vergi planlamaları sırasında vergiye tepki göstererek gelirlerinin bir miktarını hiç beyan etmeyerek kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

- ✓ Vergi ceza oranlarındaki artış; ekonomik modelde vergi oranlarındaki artışın vergi kaçırma davranışını azaltarak kayıt dışı ekonominin azalmasına sebep olacağı kabul görmüşken genel olarak vergi ceza oranlarındaki artış ile de vergi kaçırma davranışı arasında negatif bir bağ olduğu kabul edilmektedir.

Çalışmanın diğer bölümlerinde de açıklandığı gibi Allingam ve Sandmo modeline göre geleneksel vergi kaçakçılığı teorisi vergi ceza oranlarının artması durumunda mükelleflerin vergi kaçırma kararına fayda maliyet analizi yaparak ulaşacağını kabul etmektedir.[772] Buna göre kaçırılan vergi tutarı fayda tutarını ifade

[771] Canan Ermiş, "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı", Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı İktisat Bölümü, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Tez Danışmanı: Nevin Coşar, 2008
[772] Allingham, Sandmo, **a.g.e.**, 1972

ederken yakalanma durumunda tahakkuk ettirilecek ceza miktarı ise maliyet tutarını belirtmektedir. Mükellefler bu noktada fayda-maliyet yaklaşımına göre değerlendirme yapacak ve vergi kaçırıp kaçırmayacaklarına karar vereceklerdir. Genel olarak vergi ceza oranlarındaki artış mükelleflerin vergi kaçırma durumunda elde edecekleri faydaya göre daha fazla maliyet oluşturan bir unsur olduğundan vergi ceza oranlarındanki artış mükelleflerin vergi uyumunu arttıracaktır. Bu bakımdan vergi ceza oranlarındaki artış ile mükellefler vergi kaçırma davranışından imtina gösterecekleri için kayıtdışı ekonominin de alanı daralabilecektir.

Literatürde vergi ceza oranlarındaki artışın vergi kaçırma davranışı ve dolayısıyla kayıt dışı ekonomi üzerinde olumlu bir etkisi olduğu kabul edilmişken devletin vergi kaçırma davranışlarını azaltmak ve kayıt dışı ekonomiyi küçültmek için bu görüş ile uyumlu olarak vergi ceza oranlarını arttırması beklenmektedir. Vergi ceza oranlarının arttırılması yerine vergi oranlarında artış yapılmasının tercih edilmesi durumunda vergi uyumu ve kayıtdışı ekonomi üzerinde olumsuz bir etki doğması beklenmektedir. Çünkü vergi oranlarında doğrudan yapılacak bir artış mükelleflerin kaçamayacakları bir vergi yükü anlamına gelmektedir. Ortaya çıkan bu vergi yükü kapsamında mükelleflerin vergi kaçırma davranışına başvurması kaçınılmaz olmaktadır. Bu durumun da genel çerçeveden bakıldığında ülke ekonomisi için sonucu kayıt dışı ekonominin büyümesi şeklinde kendini göstermesidir. Öte yandan devletin alacağı kararlarda vergi oranlarının artışı yerine vergi ceza oranlarının artışı yolunu tercih etmesi mükelleflerin vergi planlamaları sırasında vergiye uyum göstermeleri ile sonuçlanabilecektir. Mükelleflerin vergi oranları sabit kaldığından vergi yüklerinde ciddi bir artış olmayacak ancak vergi kaçırma ihtimali durumunda artan vergi ceza oranları nedeniyle yüksek miktarda vergi cezası ödeme ihtimali oluşacaktır. Bu durumda da mükellefler vergiye uyum gösterme davranışı sergileyebilecektir.

Ancak ülkemizde yapılan vergi düzenlemelerinin genel olarak vergi ceza oranlarından ziyade vergi oranlarında artışa gidilmesi yönünde olduğu görülmektedir. Bu yönteme başvurulması daha çabuk ve kolay bir şekilde vergi geliri elde edilmesi amacını taşımaktadır. Çünkü vergi oranlarındaki artış ile hali hazırda vergi ödeyen mükellefler vergi oranı arttığında artan vergi oranlarına göre vergi ödeyecekler ve kamu kesimi de daha hızlı ve kolay bir şekilde vergi gelirlerini toplayarak bütçeyi dengelemek için o anda gerekli olan kaynağı bulmuş olacaktır. Ne yazık ki bu yöntemin bütçe dengeleri ve vergi sorunlarına kısa süreli çözümler üreten bir yöntem

olduğunu söylemek gerekmektedir. Çünkü geniş dönemde bahsedilen vergi oranlarındaki artış yukarıda da açıklandığı gibi mükelleflerin vergiye tepkilerini vergi kaçırma yöntemine başvurarak göstermelerine sebep olacak ve hem uzun dönemde vergi gelirlerinde azalış meydana gelecek hem de kayıt dışı ekonomi büyüyerek ülke ekonomisine yansıması olumsuz yönde olacaktır.

Detaylarına diğer bölümlerde değinilen 7061 Sayılı Kanun ile de idare genel olarak zaten vergi tahsilatı yapabildiği kesimleri daha fazla vergilendirme yöntemine başvurmuş olup, vergi tahsilatı yapamadığı ve hiç gelir beyan etmeyen kesimlerin vergilendirilmesine katkı sağlayacak herhangi pozisyona başvurmamıştır.[773] Kanun kapsamında zaten vergi ödeyen kesimler için vergi oranlarında artışa gidilerek vergi gelirlerinin arttırılması hedeflenmiştir. Öte yandan vergi ceza oranlarının artışına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda da zaten fazlasıyla vergi ödeyip vergi yükümlülüklerini yerine getiren zümre ödüllendirilmeyi beklerken bir nevi cezalandırılmış izlenimi oluşmaktadır. Bu izlenime kapılan vergi mükellefleri klasik ekonomik teoriye göre fayda maliyet analizlerini yaparak vergi planlamaları sırasında vergi yüklerini azaltmak için vergi kaçırma yoluna başvurabileceklerdir.

Bahsi geçen kanun kapsamında yapılan yeni düzenlemeler incelendiğinde vergi ceza oranlarının artışına ilişkin maddelere rastlanmamaktadır. Bu durum da mükellefleri vergi kaçırma davranışından caydıracak herhangi bir madde hükmüne yer verilmediği anlamına gelmektedir. İdare, vergi toplama derdinde olduğundan genel olarak vergi tahsilatı ve kayıt dışı ekonomi problemine çözüm bulma yoluna gitmemiştir. Şu anda toplanacak vergi miktarındaki artış ile yetinmiştir. Eğer idare, vergi ceza oranlarının arttırılmasına ilişkin düzenlemeler yapmayı tercih etmiş olsaydı kısa vadede vergi gelirleri üzerinde bir artış olmayacaktı ancak uzun vadede mükelleflerin olası yakalanmalarda katlandıkları vergi cezalarının artması söz konusu olacağından mükelleflerin yapacakları fayda maliyet analizlerinde vergi ödemeyi tercih etmeleri durumu ortaya çıkacaktı. Bu durum da uzun vadede vergi gelirlerinin artmasını ve kayıt dışı ekonominin daralmasına katkıda bulunacaktır.

[773] 05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**

✓ Yakalanma olasılığı; Yakalanma olasılığındaki bir artışın, daha fazla gelirin beyan edilmesine yol açacağı sadece teorik olarak öngörülmemiş aynı zamanda bu konuda yapılan bazı ampirik çalışmalar da bu öngörüyü desteklemiştir. Ancak şunu da söylemek gerekir ki tüm ampirik çalışmalar bu yönde sonuçlanmamıştır.

Yakalanma olasılığı denetim sıklığı ile doğrudan ilişkilidir. Bu bakımdan denetim sıklığının artması durumunda mükellefler vergi kaçırmaları halinde yakalanma ihtimallerinin daha yüksek olduğu algısına kapılabileceklerdir. Bu durum da ekonomik teorinin de savunduğu gibi vergi uyumunun artmasını sağlayabilecektir.[774]

✓ Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri; kayıt dışı ekonominin temel sebeplerinden biri olarak işçi ve işverene yüklenen sosyal güvenlik yükü sayılabilir. Hem işçi hem de işveren için hesaplanması gereken sosyal güvenlik primlerinde işverene ait olan kısım işveren maliyeti olarak ortaya çıkmaktadır.[775]

Öte yandan işçinin yükümlülüğünde olan sosyal güvenlik primleri ise işçi üzerinde kalan bir yük olarak ortaya çıkmakta ise de işveren tarafından işçinin maaşından kesilip sosyal güvenlik kurumuna ödenmesi gereken bir tutar olarak kendini göstermektedir.[776]

Sosyal güvenlik primlerinin yüksek oranlarda olması ve ücretler üzerinde vergi yükü yanında ciddi bir maliyet oluşturmasından dolayı mükellefler özellikle işçilere yapmış oldukları ödemeleri tam beyan etmeyip hem vergi hem de sosyal güvenlik primi kaçırma yoluna gitmektedir.[777] Artan işsizlik durumunda iş arayan kişilerin sosyal güvenlik primlerinin belli bir tutar üzerinden yatırılmasını kabul etmesi durumunda yapılan ücret ödemelerinin bir kısmı bordroya yansıtılmadan elden ödenerek hem vergi hem de sosyal güvenlik yükümlülüğünden imtina edilmiş

[774] Allingham, Sandmo, **a.g.e.**, 1972
[775] Ramazan Elma, **Sosyal Güvenlik Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, s.32
[776] Tuncay Kaya, "Gerçek Ücret ile İşyeri Kayıtlarına İntikal Ettirilen ve Sosyal Güvenlik Kurumuna Bildirilen Ücretin Farklı Olması Durumunda Gerçek Ücretin Tespiti",**Lebib Yalkın Yayınları**, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/gercek-ucret-ile-isyeri-kayitlarina-intikal-ettirilen-ve-sosyal-guvenlik-kurumuna-bildirilen-ucretin-farkli-olmasi-durumunda-gercek-ucretin-tespiti.html
[777] **A.e.**

olunmaktadır.[778] Böyle bir durumda işçi kabul etmiş olsa da olası bir vergi ve sosyal güvenlik incelemesinde bahsedilen vergilerin ve sosyal güvenlik primlerinin doğru hesaplanıp tahsil edilip ilgili kurumlara ödenmesinden işverenler sorumlu olduğundan ceza tarhiyatları işveren üzerine yapılmaktadır.[779] Bun minvalde mükelleflerin ağır vergi ve sosyal güvenlik primi yükleri karşısında "payroll taxes" denilen vergilerden imtina edebilmek amacıyla vergi kaçırma davranışına başvurmuş olmalarıdır.

- ✓ Vergilendirme ortamının belirsiz olması; Vergilemenin temel ilkeleri arasında verginin açık ve net olması gerektiği yer almaktadır[780]. Vergi düzenlemeleri de öyle bir dizayn edilmelidir ki vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellefler ilgili kanun maddelerini yorumladıklarında vergiyi doğuran olayı ve alınacak vergiyi net olarak anlayabilsin.

Ülkemizde yer alan vergi düzenlemeleri incelendiğinde ise vergi yapısının karmaşık ve özellikle de tahsil edilecek vergilerin anlaşılması zor bir dil ile yazıldığı görülmektedir. Bu durum da ister istemez bütün mükellefleri zor durumda bırakmakta ve hem tabi oldukları vergileri anlamalarını hem de ödemekle yükümlü oldukları miktarı tespit etmekte güçlük çekmelerine sebep olmaktadır.

Vergi kanunlarının zor bir dil ile yazılmış olması ve anlaşılamayacak durumda olması mükellefleri zorda bırakmakta ve kanunlarının uygulanabilirliğine olan inancını kırmaktadır. Mükellefleri, vergi kanunlarını uygulayabilmeleri için daha fazla danışmanlık hizmeti almaya sevk etmektedir. Mükelleflerin kendi başına doğrudan uygulayabilecekleri hizmetler için de kanunların karmaşıklığından dolayı danışmanlık hizmeti almak zorunda kalmaları mükelleflerin maliyetini daha da arttırmakta ve mükelleflerin vergi planlamalarında vergi kaçakçılığı davranışına sevk edilmesine sebebiyet vermektedir.

Vergilemenin en temel ilkelerinden biri olan vergilemenin net olması ve vergi kanunlarının anlaşılabilir olması ilkesine uygun olarak düzenlenen bir vergi mevzuatı, olası bu tip vergi kaçırma davranışlarına sevk durumunun önüne geçilmesinde büyük katkı sağlayacaktır.

---

[778] M. Kemal Oktar, "Kayıt Dışı İstihdam ve Sosyal Güvenlik", **TBB Dergisi**, Sayı:53, 2004
[779] Adnan Mahiroğulları, "Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdam ve Önlemeye Yönelik Stratejiler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, 2017, s.547-565
[780] Karakoç, **a.g.e.**, 2012

Vergi mevzuatı düzenlemelerinde vergi mükelleflerini rahatsız eden ve bu bağlamda vergi kaçırma davranışına sevk eden bir diğer durum ise parlamento tarafından onaylanan kanun ile yapılan düzenlemeler dışında Bakanlar Kurulu'na verilen kısıtlı yetkilerin Bakanlar Kurulu tarafından genişletilerek daha büyük bir alanda mükellef aleyhine yapılacak düzenlemelerde kullanılmasıdır. Bu tip uygulamalar incelendiğinde Bakanlar Kurulu tarafından yapılan artırımların Anayasamızın 73. maddesinde yer alan vergilerin kanun ile konulup kanun ile kaldırılabileceği maddesine çoğunlukla aykırı olduğu tespit edilebilmektedir.[781]

Vergilemenin yasallığı ilkesi 1215 tarihli Magna Carta'dan beri genel kabul görmüş bir ilkedir. Bahsedilen düzenlemelerin devamı niteliğinde olan vergilemenin yasallığı ilkesi bizim de Anayasamızda yer almaktadır. Ancak bazen vergi mevzuatımızda yer alan kanun maddelerinde de yürütme organına geniş yetkiler verilerek verginin yasallığı ilkesi zedelenebilmektedir.[782] Buna göre bazı konularda Bakanlar Kurulu vergi oranlarını yasada var olan orana göre ciddi derecede artırmaya yetkili kılınabilmektedir. Böyle durumlarda mükelleflerin hazırlıklı olduğu vergi oranları da değişikliğe uğramakta ve mükellefler adil vergilemeye olan inancını yitirmektedir. Bakanlar Kurulu kararı ile çok sık yapılan vergi mevzuatındaki değişiklikler hem vergi mükelleflerini hem de vergi idarelerini müşkül duruma düşürebilmektedir.[783]

- ✓ <u>Meslek mensuplarının yönlendirmeleri;</u> Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ülkemizde karmaşık ve anlaşılması zor olan bir vergi mevzuatı mevcuttur. Mükelleflerin bunları anlayıp yorumlaması ve sistemin içerisine kendilerini adapte etmesi oldukça zaman alan bir süreç olmaktadır. Bu nedenle de sık sık meslek mensuplarına danışmak durumunda kalınmaktadır.[784] Bu şekilde işleyen süreçte vergilerin tam ve zamanında ödenebilmesi için meslek mensuplarına büyük görev düşmektedir. Meslek mensuplarının vergi mevzuatı anlamında yetkin olması ve mükellefleri vergi yükleri anlamında

[781] 09.11.1982 tarihli ve 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2707 sayılı Kanun ile ilan edilen 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
[782] Güneş, **a.g.e.**,2014
[783] **A.e.**
[784] Hanifi Ayboğa, "Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi", **Marmara Üniversitesi İktisadi idari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2003, s.327-359

doğru yönlendirmesi çok önemlidir. Meslek mensuplarının doğru yönlendirmeleri durumunda yapılan vergi planlaması ile mükelleflerin vergi kaçakçılığına başvurmasının önüne geçilmesi mümkün olmaktadır.

Meslek mensupları vergi kaçakçılığına sebebiyet verecek durumların ortaya çıkması hususunda hassas davranmalıdır.[785] Hatta vergi kaçakçılığının önlenmesi için bu konularda hassasiyet göstermeyen ve mükellefleri vergi kaçakçılığına sevk eden meslek mensuplarına ağır yaptırımlar uygulanmalıdır.[786]

Yapılan incelemelerde kurumlar vergisi mükelleflerinin genellikle vergi yükünü azaltmak için dışarıdan sahte fatura temin ederek hesaplarına yansıtması ve böylece maliyetlerini yüksek göstermesi durumlarına başvurduğu anlaşılmaktadır. Bu şekilde kurumlar vergisi mükellefleri maliyetlerini yüksek göstererek kurumlar vergisi matrahını aşındırmakta ve vergi kaybına neden olabilmektedir. Öte yandan sahte fatura alıp hesaplarına gyansıtarak eksik KDV ödemelerine de zemin oluşturmakta ve devlet nezdinde bakıldığında vergi kaybına neden olunmaktadır.[787] Bahsedilen işlemlerin uygulanabileceği bir vergi kaçakçılığı davranışının sergilenebilmesi için belli bir teknik bilgi düzeyi gerektiğinden bu tip işlemlerin yapılmasına genel olarak meslek mensupları destek olmaktadır.[788] Hal böyle olunca da meslek mensuplardan mükelleflere vergi kaçakçılığını önlemek anlamında destek vermesi beklenirken, mükelleflere vergi kaçırma hususunda destek verdikleri görülmektedir. Bu tip olayların önüne geçebilmek adına mükelleflerini bilinçli olarak yanlış yönlendirerek vergi kaçırma davranışlarına sevk eden meslek mensuplarının cezalandırılması yerinde olacaktır.[789]

Genel olarak incelendiğinde mükelleflerin vergi kaçırma davranışı sergilemelerine sebep olabilecek vergi ile ilgili ve ilgili olmayan birçok sebep bulunmaktadır. Tüm bu sebepler bir araya geldiğinde de mükelleflerin vergiye tepkileri ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu tepkiler de ülke ekonomisi için en

[785] Engin Hepaksaz, "Vergi Mükellefi-Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki-Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)", **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:20, Sayı:1, Haziran 2018, s.233-251
[786] **A.e.**
[787] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002
[788] Hepaksaz, **a.g.e.**,2018
[789] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002

arzulanmayan durum olan kayıt dışı ekonominin büyümesi sonucunu doğurabilmektedir.

Kayıtdışı ekonominin sonuçları incelenmeye başlandığında ülke ekonomisinin dengesini tam anlamıyla bozan bir durum yarattığı sonucu ortaya çıkmaktadır.[790] Kayıt dışı ekonominin en tabi ve öncelikli sonucu vergi gelirlerinin azalması olduğundan genel olarak kamu gelirlerinin azalması durumunu da ortaya çıkaracaktır. Yeterli gelir olmaması durumu da kamu harcamalarının yapılamamasına sebebiyet verecektir.[791] Kamu harcamalarının yapılamaması da devletin devlet olma fonksiyonunu yerine getirememesi demektir. Bu da vatandaşları bir arada tutan en kuvvetli mekanizmanın vatandaşlar nezdinde sarsılması anlamına gelir.

Kayıt dışı ekonominin diğer bir sonucu ise vergisini tam ödeyen ve vergi uyumu gösteren mükelleflerin daha fazla vergi ödemek durumunda kalmasıdır. Çünkü bu tip mükellefler vergi kaçakçılığı davranışına başvurup kayıt dışı ekonomi alanını genişleten mükelleflerin ödemekten imtina ettikleri vergileri de ödemek durumunda kalmaktadır. Bu durum da vergi mekanizmalarını doğru ve yerinde sonuç vermesini sağlayacak olan vergisini tam ve doğru ödeyen mükelleflerin ödüllendirilip aksi davranış sergileyenlerin ise cezalandırılması hususuna aykırı bir mesele olarak ortaya çıkacaktır. Tüm bu gelişmelerin sonucunda vergi uyumu gösteren mükellefler de yanlış etkilenerek vergi uyum davranışlarını sekteye uğratıp vergi kaçırma davranışına başvurabilecektir.[792]

Kayıt dışı ekonomi nedeniyle bir kesimin hiç vergi ödemeden kar elde ederken bir kesimin ise elde etmiş olduğu kardan vergi ödemesi durumu mükelleflerin işletme maliyetlerini değiştirebilmekte ve haksız rekabet ortamının doğması durumunu ortaya çıkarabilmektedir.[793] Tam rekabet piyasasının mükemmel dengesinin varlığının kabul edildiği bir ortamda vergilendirme konusunda tam rekabet piyasası objelerinin eşit şartlar altında yarışması engellenmiş olacaktır. Tüm bunlar da ülke ekonomisinin dengesinin alt üst olmasına sebep olabilecektir.

---

[790] Hünkar Güler, Ekrem Toparlak, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Politikalarının Sürdürülebilirliği Üzerindeki Etkisi", **İstanbul İktisat Dergisi**, Sayı:68, 2018/1, s.161-179

[791] **A.e.**

[792] Ceyhun Elgin, "Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği", **ODTÜ Geliştirme Dergisi**, Sayı:39, 2012, s.237-258

[793] **A.e.**

Kayıt dışı ekonominin en etkin ve ilk hissedilen noktası ise milli gelir üzerinde olmaktadır. Ülke ekonomisi içerisinde hiç beyan edilmeyen bir alanın olması milli gelirin de eksik hesaplanması gibi bir sonucu doğurmaktadır. Ekonomik ve mali göstergelerin yanlış hesaplanması durumu ortaya çıkmaktadır.[794]

VI.Kayıt Dışı Ekonomi Sonucu Üstlenilen Vergisel Riskler ve Alternatifleri

Mükelleflerin yukarıda bahsedilen birçok sebepten dolayı vergi planlamaları ile vergiden kaçınma yolunu tercih etmek yerine vergi kaçırma davranışlarına başvurmayı tercih etmesi gerçekleşebilmektedir. Böyle bir durum da kayıt dışı ekonomi alanının genişlemesine sebebiyet vermektedir.[795] Mükellefler genel olarak ağır vergi yükünden kurtulmak amacıyla vergi kaçırma davranışına başvurmaktadır. Vergi kaçırma davranışının bir ileri boyutu olarak karşımıza çıkan durum ise aşağıdaki çeşitli işlemlere başvurarak mükelleflerin kayıt dışı ekonomi alanını büyütmesidir:

- ✓ Mükellefler, başka anlaşmalı firmalardan temin etmiş oldukları fiktif faturaları gider yazarak hem kurumlar vergisi matrahlarını hem de ödemeleri gereken KDV tutarlarını aşındırmaktadır[796]

- ✓ Mükellefler yine matrahlarını azaltabilmek adına aslında maliyet olmayan birçok gideri de fiktif olarak maliyetlerine kaydedip maliyetlerini şişirmektedir[797]

- ✓ Mükellefler elde ettikleri gelirleri eksik göstermek için belgesiz satış yapıp elde etmiş oldukları gelirleri gelir tablosuna ve diğer hesaplarına yansıtmamaktadır[798]

- ✓ Bazı durumlarda kurumlar vergisi mükellefleri maliyetlerini azaltabilmek için çalışanlarına ödemiş oldukları ücretleri tam olarak bordroda göstermeyerek beyan etmemektedir. Böylece kayıtdışı ücret

[794] **A.e.**
[795] Güler, Toparlak, **a.g.e.**, 2018
[796] Mahmut Vural, **KDV İade Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 6.Baskı, İstanbul, Temmuz 2015
[797] Erdağ, **a.g.e.**, 2002
[798] Elgin, **a.g.e.**,2012

ödemesi yaparak ücretlere ilişkin gelir vergisi, sosyal güvenlik primi ve damga vergisi tutarlarını devlet aleyhine aşındırmaktadır.[799]

Vergi mükellefleri temelde yukarıda bahsedilen yöntemlere başvurarak kayıtdışı işlemler yapıp kayıt dışı ekonomi alanını genişletmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerin bu tip işlemlere başvurmasının temel sebebi vergiden kaynaklanan maliyetlerini azaltma isteğidir.[800]

Bu noktada bu tip işlemlere uygulanacak olan yaptırımların mevzuattaki yerini incelemek isabetli olacaktır. Çünkü mükellefler vergi yüklerini azaltmak amacıyla bu tip işlemlere başvururken yakalanmaları durumunda tabi olacakları ağır cezaların da bilincinde olmalıdır. Mükelleflerin bu tip işlemlere başvururken elde etmiş oldukları kazançlara ilişkin bir vergi incelemesi geçirmeleri durumunda bahsedilen işlemlerin tespitinde haklarında tahakkuk ettirilebilecek cezaların bilincinde olması ve buna göre fayda maliyet analizi yapıp bu işlemlere başvurup başvurmayacaklarına karar vermesi önem arz eder.

A.Vergi Usul Kanunu ile Öngörülen cezalar

Mükelleflerin kayıt dışı ekonomi alanının genişlemesine sebep olacak yukarıda bahsedilen açıktan işlemlere başvurması durumunda öncelikle başvurmuş oldukları bu işlemlere ilişkin karşılaşabilecekleri cezaları bilmeleri önem arz eder.[801] Vergi mevzuatımızda kayıtdışı işlemlere ilişkin ağır düzenlemeler yer almaktadır. Vergi Usul Kanunumuzda bu tip işlemler için kaçakçılık cezaları öngörülmüştür. VUK 344. Maddesi'nde açıklanan vergi ziyaı cezası aşağıda belirtildiği gibidir:

"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi

[799] Kaya, **a.g.e.**
[800] Mahiroğulları, **a.g.e.**,2017
[801] Gülsüm Akalın, Ferdi Kesikoğlu, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Büyüme İlişkisi", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:5, 2007, s.71-87

geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır. ”[802]

VUK 344. Maddeden anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığına girmeyen işlemler nedeniyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda 1 katı vergi ziyaı cezası uygulanırken, VUK 359.maddede sayılan ve vergi kaçakçılığına sebebiyet veren işlemler için ise 3 kat vergi ziyaı cezası uygulanacağı belirtilmiştir.[803]

Kanun maddesinde mükellefin eksik ödemiş olduğu vergilerin idare tarafından vergi incelemesi yolu ile veya diğer yollar ile tespit edilmesi halinde vergi ziyaı cezasının 1 kat veya 3 kat oranında uygulanacağı açıklanmıştır.[804] Öte yandan mükelleflerin eksik ödedikleri tutarları kendilerinin beyan etmesi durumunda eksik ödemiş oldukları vergi tutarının yarısı kadar vergi ziyaı cezası ödeyecekleri öngörülmüştür. Bu hüküm ile kanun koyucu vergi mükelleflerinin eksik ödemiş oldukları tutarları gönüllü beyan etmelerini teşvik etmek istemiştir.[805]

Yukarıda açıklanan madde hükmünde VUK 359. Maddede sayılan suçlara ilişkin vergi ceza oranları farklı belirlenmiştir. Bu nedenle bu maddede yazılan suçların içeriğini anlamak faydalı olacaktır. Buna göre VUK 359.maddede kaçakçılık suç ve cezalarına ilişkin aşağıdaki düzenleme mevcuttur:

> “a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
>
> 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
>
> 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter

[802] 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 344. Maddesi
[803] **A.e.**
[804] Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul,1999
[805] Ürel, **a.g.e.**, 2003

tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344.üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."[806]

VUK'taki ilgili madde hükmünden de anlaşılacağı gibi kayıt dışı ekonomi alanının genişlemesine sebep olan kayıtdışı işlemlere Vergi Usul Kanunu kapsamında hapis cezasına kadar varan cezalar öngörülmüştür.[807]

Vergi kaçakçılığı işlemleri dışında mükelleflerin ziyaa uğrattıkları vergiler için eksik ödedikleri vergi miktarına ilave olarak eksik ödenen verginin 1 katı kadar vergi ziyaı cezası ve aynı zamanda eksik ödenen verginin ödenmesi gerektiği tarihten ceza tarhiyatı yapılana kadar işleyen süreler için gecikme faizi hesaplanması gerekir.[808] Bu

[806] 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi
[807] Aksoy, **a.g.e.**,1999
[808] Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000

tip bir hesaplamanın yapılabilmesi genellikle olası bir vergi incelemesinde vergi inceleme elemanları tarafından tespit edilmeleri durumunda gerçekleşmektedir.[809] Bahsedilen 3 unsurdan oluşan rakam ceza miktarı olarak mükellefler aleyhine tahakkuk ettirilir. Bu 3 unsuru şu şekilde özetleyebiliriz:

- ✓ Eksik ödenen vergi miktarı (verginin aslı)
- ✓ Eksik ödenen verginin 1 katı kadar vergi ziyaı cezası
- ✓ Ödenmesi gereken tarihten tarhiyat yapılan tarihe kadar geçen sürede hesaplanması gereken gecikme faizi

Burada gecikme faizi ile gecikme zammı arasındaki farka değinmekte de fayda vardır. Genel olarak her ikisi de aynı anlamda kullanılsa bile düzenlenmiş oldukları kanunlardan hesaplama yöntemine kadar çok çeşitli yönlerden farklılık göstermektedir. Eğer kesinleşmiş bir vergi borcu var ise buna ilişkin olarak 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre gecikme faizi hesaplanmaktadır.[810] Örneğin kurumlar vergisi mükellefi, 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesini zamanında beyan etmiş ve vergi borcunu kesinleştirmiş ise kesinleşen borcunu zamanında ödemediği durumda bahsedilen borç için gecikme zammı hesaplanması gerekecektir. Bu tutar da beyan edilen verginin ödenmesi gereken zamandan günümüze kadar geçen süre için hesaplanacaktır.

Öte yandan eğer ki vergi incelemesi sırasında eksik ödenmiş bir vergi tutarı olduğu tespit edilirse bahsedilen tutar için vergi inceleme sırasında vergi tarhiyatı yapılacaktır ve bu tarhiyat sırasında da eksik ödenmiş olan vergi için ödenmesi gereken zamandan günümüze kadar geçen süreye ilişkin gecikme faizi hesaplanacaktır.[811]

Anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda bahsedilen maddelerine göre herhangi bir vergi incelemesinde mükellefin eksik vergi ödediğinin tespit edilmesi durumunda maddelerde yazılan hükümlere göre vergi tarhiyatı yapılacaktır. Bahsedilen vergi tarhiyatı VUK'da belirtildiği gibi vergi kaçakçılığı sayılmayan davranışlara ilişkin bir tarhiyat ise eksik ödenen verginin 1 katı kadar vergi ziyaı cezası

[809] Aksoy, **a.g.e.**,1999
[810] 28.07.1953 tarihli ve 8469 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
[811] Aksoy, **a.g.e.**,1999

ödenecektir.[812] Öte yandan VUK 359. Maddede sayılan vergi kaçakçılığı davranışı nedeniyle ortaya çıkan tarhiyat ise eksik ödenen verginin 3 katı kadar vergi ziyaı cezası uygulanması gerekecektir.[813]

Özetleyecek olursak olası bir vergi incelemesinde vergi inceleme elemanları tarafından mükellefin VUK 359. Maddede sayılan suçlardan birini işlediğini tespit etmesi halinde vergi tarhiyatı aşağıdaki kalemleri içerecek şekilde hesaplanacaktır:

- ✓ Eksik ödenen verginin aslına
- ✓ Bahsedilen verginin 3 katı kadar vergi ziyaı cezası
- ✓ Eksik ödenen verginin ödenmesi gerektiği tarihten vergi tarhiyatının yapıldığı ana kadar geçen süre için hesaplanacak gecikme faizinden oluşacaktır.

Burada vergi ziyaı cezası konusunda dikkat edilmesi gereken diğer bir durum daha mevcuttur. Eğer ki mükellef, son 5 yıl içerisinde bir vergi incelemesi daha geçirmesi nedeniyle veya başka sebepler ile vergi ziyaı cezası ödemiş ise ikinci defa geçirilen vergi incelemesinde tahakkuk ettirilen vergi ziyaı cezası yarısı kadar arttırılarak tahakkuk ettirilecektir. Bu durumdaki vergi tarhiyatında vergi ziyaı cezası 1 kat yerine 1,5 kat olarak uygulanacaktır.[814] Öte yandan eğer 5 yıl içerisinde ikinci defa geçirilen bir vergi incelemesi mevcut ise ve vergi incelemesinde vergi kaçakçılığı davranışına ilişkin tarhiyat yapılacaksa vergi ziyaı cezası 3 kat yerine 4,5 kat olarak uygulanacaktır.[815]

Bahsedilen hükmün temeli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunumuzun 339.maddesinde yer alan tekrerrür haline ilişkin açıklamalar içerisinde yer almaktadır:

> "Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar

[812] Karakoç**, a.g.e.**, 2000
[813] 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi
[814] Ürel, **a.g.e.**, 2003
[815] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002

ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. ”[816]

Anlaşılacağı üzere kanun koyucu mükelleflerin 5 yıl içerisinde vergi ziyaaına sebep veren suçu birden fazla işlemesi durumunda vergi ziyaı cezasını %50 oranında arttırarak uygulamaktadır. Öte yandan usulsüzlük cezasına sebep olan aynı suçu 2 yıl içerisinde birden fazla işlemesi durumunda ise usulsüzlük cezasının %25 oranında arttırılarak uygulanması uygun görülmüştür. Kanun koyucu bu tip bir uygulamaya giderek mükelleflerin aynı suçu alışkanlık haline getirip sürekli işlemesinin önüne geçmeyi hedeflemiştir.[817]

Tüm bu açıklamalardan ortaya çıkan kanun koyucunun özellikle vergi kaçakçılığı davranışının tespiti halinde ağır cezalar öngörmüş olmasıdır.[818]

Vergi mükellefleri özellikle de kurumlar vergisi mükellefleri artan vergi yükünden kurtulmak amacıyla vergi kaçırma davranışlarına başvurmaktadır.[819] Ancak mükellefler bu tip davranışları ile elde ettikleri kazançların yanı sıra yakalanmaları durumunda ödemekle yükümlü olacakları tutarları ve bu tutarlara ilişkin vergi mevzuatımızda açıklanan kanun maddelerini iyi okumalıdır. Kısacası mükellefler vergi kaçırmanın nasıl bir maliyet oluşturduğunun da bilincine varmalıdır.

Ülkemizdeki kurumlar vergisi mükellefleri genellikle artan vergi yükü altında ve güncel vergi mevzuatı değişiklikleri nedeniyle artan vergi yüküne tepki gösterebilmek için vergi kaçakçılığı davranışının maliyetini hesaplamadan vergi kaçırma davranışına başvurmaktadır.

Mükellefler vergi planlamalarını hassas dengeler içerisinde gerçekleştirmelidir. Bu dengeler kapsamında sergilemeyi düşündükleri vergiye tepki davranışının sonuçlarının kendilerine ne şekilde bir maliyet yükleyeceğini muhakkak surette hesap etmelidir.

---

[816] 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 339. Maddesi

[817] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002

[818] Aksoy, **a.g.e.**,1999

[819] Burhan Öğütcü, “Vergi İnceleme Raporu ve Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, **İstanbul Barosu Dergisi Özel Sayısı**, Mart 2008, s.125-147

B.Uzlaşma Müessesinin Kayıt Dışı Ekonomi Sürecindeki İşlerliği

Kurumlar vergisi mükellefleri karlılıklarını arttırabilmek amacıyla vergi yüklerini azaltma yolunu seçmektedir. Vergi kaçakçılığına başvurarak eksik ödedikleri vergi nedeniyle elde ettikleri tutarlar ticari hayatlarını devam ettirebilmeleri için tatmin edici gibi görünmektedir. Öte yandan elde etmiş oldukları bu fayda tutarı karşılığında yüklenmiş oldukları riskleri göz önünde bulundurmamaktadırlar. Bu risklerle de ancak vergi incelemeleri sırasında karşılaşmaları mümkündür.

İşte bu noktada vergi kanunlarımızda vergi kaçırma davranışına ağır cezalar yüklenmiş olması vergi kaçırma davranışının caydırıcılığı konusunda etkili olabilmektedir. Ancak caydırıcılığın devam etmesi için uygulamadaki örnekler de önemli olmaktadır. Her ne kadar vergi kanunlarında çeşitli hükümlerde vergi kaçırma davranışına ağır cezalar koyulmuş olsa da çeşitli düzenlemeler ile vergi kaçırma davranışına verilecek cezaların düşürülme ve hatta tamamen silinme ihtimalinin olması ilgili kanun düzenlemelerinin vergi kaçırma üzerindeki caydırıcı etkisini yok edebilmektedir. Bu uygulamaların başında uzlaşma müessesesi ve ülkemizde artık bir klasik haline gelen ve periyodik olarak çıkarılan vergi afları gelmektedir.

Vergi kaçırma davranışlarına ilişkin vergi cezalarının kesinleşmesi durumunda başvurulacak yolları incelemeden önce asıl olarak mükelleflerin vergi kaçırmaya ilişkin vergi kanunlarında yer alan maddelere olan bakış açısını incelemek gerekir. Sonrasında ise vergi cezalarının tahakkuk ettirilmesi sonucunda mükelleflerin bu cezalara karşı başvuru yollarını incelemek yerinde olacaktır.

Öncelikle bahsedildiği gibi Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçırma davranışınlarına ağır cezalar öngörülmüştür. Hatta tekrarlanması durumunda verilecek cezaların katlanarak artması durumları da belirtilerek vergi kaçırma davranışlarının daha katı bir biçimde cezalandırılması yoluna başvurulmuştur.

Vergi kanunlarında ve onları destekleyen diğer kanunlarda hal böyle iken vergi mükelleflerinin uygulamalarda ve yakın çevrelerindeki örneklerde vergi kaçırma davranışı sergileyen mükelleflerin kanunlarda belirtildiği gibi ağır cezalara maruz kalmadığını görmesi; ilgili madde hükümlerinin uygulanabilirliğine olan inançlarının kaybolmasına neden olabilmektedir. Mükellefler öncelikle bu kanun düzenlemelerinden haberdar değildir ve haberdar olsalar dahi uygulanma zayıflığı

nedeniyle ciddiye almamaktadırlar. Üstelik de bu dönemde vergi kaçırma davranışına başvurarak elde edecekleri karların tatmini diğer düşüncelere müsaade etmemektedir. Ne yazık ki vergi kanunlarımızdaki düzenlemeler ile fiili uygulamaların çelişki yaratacak durumda olması mükelleflerin bu tip düşüncelerinin ve davranışlarının pekişmesine neden olmaktadır.

Vergi kaçırma davranışına başvuran mükellefler vergi incelemesi ile ağır cezalara maruz kaldığında vergi inceleme elemanı tarafından tahakkuk ettirilen vergi cezalarından kurtulmanın yolunu aramaktır.[820] İşte bu noktada vergi mevzuatımızın mükelleflere sunmuş olduğu ve zaman zaman tahakkuk ettirilen vergi cezalarının azalmasını hatta bazı durumlarda tamamının silinmesini sağlayan uzlaşma mekanizması karşımıza çıkmaktadır.[821]

Uzlaşma müessesi ile vergi uyuşmazlığı yargı yoluna gidilmeden çözümlenmiş olabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta her durumda uzlaşma yolu ile ilgili uyuşmazlığın çözümlenemeyeceği ve uzlaşma sonucunda mükellef ile idarenin uzlaşamaması sonucunun ortaya çıkması halinde mükellefin dava yoluna başvurma hakkının saklı kalacağıdır.[822] Burada dava yoluna başvurma sürelerinin uygulanamaması gibi bir durumun ortaya çıkması ihtimali de vardır.[823] Bu konunun da mükelleflerin dava haklarını ellerinden kaçırmamaları için özenle takip etmeleri gereken bir husus olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

Uzlaşma yoluna başvurulup uzlaşmanın da sağlanması durumunda mükellefler ödemesi gereken verginin ve cezaların çok altında miktarlarda vergi ödemesi yaparken vergi idaresi de toplaması gereken vergilerin bir miktarından vazgeçmiş olmaktadır. Uzlaşma müessesinin iyi ve kötü yanları olduğunu savunan görüşler mevcuttur.

Uzlaşma müessesesinin mevzuatımızda yer almasının olumlu olduğunu savunan görüşlere göre; uzlaşma yolu uzlaşmanın sağlanması durumunda hem idare hem de

[820] Onur Eroğlu, Ömer Özgür Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2,2015
[821] **A.e.**
[822] Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı:17, 2016, s.273-300
[823] Karakoç**, a.g.e.**, 2000

mükellef tarafında ve hatta dolaylı olarak kamu ekonomisi açısından da olumlu sonuçlar doğurmaktadır.[824]

İdare, uzlaşma müessesi ile toplaması gereken vergilerin ve bunlara ilişkin cezaların bir bölümünden vazgeçmektedir. Bu feragatı karşılığında da vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte ve ayrıca da pek çok kamu davasını izleme yükümlülüğünden kurtulmaktadır. Mükellef de uzlaşma halinde cezaları ile ödemek durumunda kalacağı vergilerin bir kısmını ödemekten kurtulmaktadır. Böylece hem idare hem de mükellef uzun süre devam edecek olan anlaşmazlık sürecinden kurtulmaktadır. Bunun karşılığında her iki taraf da kendisinden bazı ödünler vermektedir.[825]

Uzlaşma müessesesinin vergi uygulamalarında ciddi sakıncalar yaratacağını savunan görüşe göre ise uzlaşma müessesesi vergisini eksik ödeyen mükellefleri ödüllendirmektedir. Bu tip mükellefler uzlaşma müessesesi sayesinde çeşitli siyasal ilişkilerinden dolayı ön plana çıkarak bir nevi ödüllendirmekte ve eksik ödediği verginin cezası ile tahsil edilmesi yerine kimi zaman hem cezasından hem de verginin aslından vazgeçilerek vergilerini zamanında ödeyen mükellefler cezalandırılmış olunmaktadır. Ayrıca vergi idaresi de eksik vergi tahsilatı yaparak kamu gelirlerini sekteye uğratmaktadır. Düzenli ve zamanında ödeme yapan mükellefler cezalandırılırken vergi yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler cezalandırılmaktadır.[826] Uzlaşma müessesesi bir nevi vergi kaçakçılığını teşvik etmekte ve hatta vergi kanunlarında vergi kaçırma davranışları için sıralanan hükümleri de anlamsız kılmaktadır.

Uzlaşma müessesi 1963 yılında Türkiye'de uygulamaya konmuştur ve bu sayede vergi idaresi ile vergi kaçırma davranışı sergileyen mükellefler bir araya gelerek kaçırılan vergi tutarlarının ödenmesi konusunda uzlaşma sağlamaktadır. Uzlaşma

[824] Eroğlu, Eftekin, **a.g.e.**, 2015
[825] **A.e.**
[826] Ayşe Necef Yereli, "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi", **Ege Akademik Bakış**, Cilt:8, Sayı:2, 2008, s.823-842

sağlanması durumunda daha önce hiç ödenmemiş olan vergilerin ve vergi ziyaı cezalarının bir kısmı ve hatta bazen tamamı vergi idaresi tarafından silinmektedir.[827]

Uzlaşma müessesesine benzer bir düzenleme de 213 Sayılı Vergi Usul Kanunumuzun 376. Maddesinde bulunmaktadır.[828] Bu madde hükmünde ceza tarhiyatı yapılan mükellefin iyi niyet göstermesi durumunda ceza tutarında belli miktar indirime gidilmektedir. Asıl olarak uzlaşma müessesi de 376. Maddenin devamında ek maddeler ile düzenlenmiştir.

Uzlaşma süresince üzerinde uzlaşılması planlanan rakam değişiklik gösterebilmektedir ve yapılacak tekliflere göre mükellef ile idare arasındaki ilişkilerin de etkili olması durumuna göre mükellef ile idare arasında uzlaşma sağlanabilir veya sağlanamayabilir. Kısacası uzlaşmanın iki sonucu olabilir: uzlaşmanın sağlanması veya uzlaşmanın sağlanamaması.[829] Uzlaşmanın sağlanması durumunda öncesinde vergi kaçırma davranışına başvuran mükellef eksik vergi ödemesi yaparak durumu kapatmaktadır.[830] Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise mükellefler kendilerine verilen süreler içerisinde yargı yoluna başvurabilmektedir.[831]

Uzlaşma müessesesi mükelleflere tanınan bir avantaj olarak görülse de aslında mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarının desteklenmesi olarak da okunabilir. Bir önceki bölümde açıklandığı gibi vergi kaçırma davranışı mükelleflerin vergi yükünden kurtulup karlarını artırmak amacıyla sonuçlarını hesap etmeden başvurdukları bir davranış halidir. Kanun koyucu da bu tip vergi kaçakçılığı davranışlarına ilişkin vergi mevzuatında ağır cezalar öngörmüştür.

Vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla kanun koyucu vergi cezalarını yüksek oranlarda belirlemiştir. Bu durum da literatürde öngörüldüğü gibi vergi kaçırma davranışının önüne geçilebilmesi için kullanılan en önemli yöntemlerden biridir. Ancak öte yandan mükellefler de karşılaşılacakları bu cezaları hiç hesaplamadan vergi kaçakçılığı davranışına başvurmaktadır. Karşılaşacakları cezaların hesabını yaparak

---

827 M. Mustafa Erdoğdu, v.d., "Political Economy of Tax Evasion and Tax Loss in the Real Sector: A Property Tax Reform Proposal for Turkey", **Handbook of Reseacrh on Public Finance in Europe and the MENA Region**, Bölüm:13, s.265-296

828 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı **Vergi Usul Kanunu** 376. Maddesi

829 Necef Yereli, **a.g.e.**,2008

830 **A.e.**

831 Arslaner**, a.g.e.**, 2016

hareket etseler, vergi kaçırma davranışına başvurmamayı tercih edebileceklerdir. Öte yandan bu kadar ağır cezalar ilk etapta mükellefleri caydırıcı pozisyonda olsa bile uzlaşma müessesi ile vergi cezalarında ciddi indirimlere gidilmesi mükelleflerin bu tip cezalara karşı olan hassasiyetini azaltmaktadır.

Hal böyle olunca vergi kaçırma davranışının sonucunda tabi olunacak cezaları araştırmayan mükellefler vergi kaçırma davranışı sonucunda karşılaşacakları yüklü miktardaki vergi cezalarını bilmediğinden eksik vergi tahakkuk ettirme davranışına başvurabilmektedir. Öte yandan vergi kaçırma davranışı sonucunda karşılaşacağı vergilerin bilincinde olan mükellefler ise yaptıkları araştırmalarda uzlaşma müessesi ile vergi kanunlarında varolan ağır yaptırımların yumuşatılabileceğini bildiğinden yine vergi kaçırma davranışına başvurmayı tercih edecektir. Sonuç olarak kanun koyucunun vergi kaçırma davranışına ilişkin ağır cezalar düzenlemesi karşısında uzlaşma müessesesinin de var olması mükelleflerin vergi kaçırma davranışından caymasına yardımcı olmayacak aksine hem sonuçları araştırmayan mükellefler için hem de sonuçları araştırıp uzlaşma müessesesinin bilincinde olan mükellefler için vergi kaçırma davranışını devam ettirmek cazip hale gelecektir. Bu tip düzenlemeler mükelleflerin vergi kaçırma davranışından caydırılmasından ziyade cesaretlendirilmesine hizmet etmektedir. İdarenin bu tip konularda taviz vermemesi; vergi kaçırma davranışının genel olarak engellenmesi ve kamu gelirlerinin uzun vadede eksilmeden toplanmasını sağlayacaktır.

Kanun koyucu her ne kadar uzlaşma müessesi ile vergileri olması gerektiği rakamlar üzerinden toplamaktan taviz vermiş olsa da VUK 359. Maddede sayılan vergi kaçırma suçları ile ilgili olarak uzlaşma müessesine başvurulamayacağını da düzenlemiştir. VUK 359. Madde kapsamındaki vergi kaçırma suçları için vergi ziyaı cezalarını daha yüksek tutup uzlaşma müessesesinden de yararlanılamayacağının düzenlenmesi bu kapsamdaki suçlar için taviz verilmediğini göstermektedir. Böylece kayıt dışı ekonominin büyümesine sebep olacak alan için vergi kanunlarında hem ağır düzenlemeler yapılmış hem de uzlaşma müessesesinin dışında tutulmuştur.

C.Pişmanlıkla Beyan ve Kayıt Dışı Ekonomi

Vergi kanunlarımıza göre, genel uygulama mükellefin beyanı üzerine vergi dairesince tarh işlemi yapılmasıdır.[832] Mükellefin hatalı verdiği beyanlarını düzeltmeleri ya da vermeyi unuttuğu beyannameleri sonradan vermesi de mümkündür. Bu beyannameler pişmanlıkla verildiğinde ceza kesilmez.[833]

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde pişmanlıkla beyan hükümlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır:

> "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez.
>
> 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
>
> 2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
>
> 3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
>
> 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
>
> 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber

[832] Nihal Saban, "Vergi Hukuku Okumaları Gerçek: Kolektif Bellekten Pozitif Hukuk Tasarımına", **İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı**, Mart 2008, s.9-17
[833] **A.e.**

verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”[834]

Mükelleflerin tahakkuk ettirilen vergi cezalarından kurtulabilmek için başvurdukları uzlaşma müessesi dışında vergi incelemesine tabi olmadan ve uzlaşma müessesine başvurmaya gerek kalmadan VUK 371. Madde kapsamındaki hükümlere uygun olarak vergi idaresine başvurup pişmanlıkla beyanda bulunarak eksik ödemiş olduğu vergiyi ödemeyi kabul etmeleri de mümkündür.[835] Böyle bir durumda yine madde hükmünden de anlaşılacağı üzere mükellefler herhangi bir vergi ziyaı cezası ödemek ile yükümlü olmayacaklardır.[836] Mükelleflerin pişmanlıkla beyanda bulunmaları durumunda tabi olacakları vergi yükü aşağıdaki maddeleri içerecek şekilde olacaktır:

- ✓ Eksik ödenen vergi tutarı
- ✓ Eksik ödenen vergi tutarına ilişkin olarak verginin ödenmesi gereken tarihten ödendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacak gecikme faizi.

Kanun koyucunun pişmanlıkla beyan gibi bir madde düzenlemesi her ne kadar vergi kaçırma davranışına belli bir süreye kadar göz yumduğu anlamına gelse de idarenin çok çaba sarf etmeden eksik tahsil etmiş olduğu vergileri toplaması anlamına gelecektir. Çünkü son durumda mükellef kendi rızası ile gidip pişman olduğunu belirterek eksik ödemiş olduğu vergileri gecikme faizi ile birlikte geri ödemektedir.[837] Böylece de idare vergi inceleme elemanları aracılığı ile incelemeler başlatıp uzun yıllar alacak bir sürecin veya uzlaşma müessesi nedeniyle oluşacak vergi kayıplarının önüne geçmektedir.

Sonuç itibariyle bu bahsedilen alternatiflerin hepsi topluca değerlendirildiğinde vergi mükellefleri vergi kaçırma davranışına başvurup elde edecekleri karın karşılığında yakalandıkları durumda karşılaşabilecekleri vergi tarhiyatlarını veya

[834] 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı **Vergi Usul Kanunu** 371.Maddesi
[835] Ürel**, a.g.e.**, 2003
[836] **A.e.**
[837] Ürel, **a.g.e.**, 2003

pişmanlıkla beyanda bulunmaları durumunda karşılaşabilecekleri yükü iyi hesaplamalıdır.

Özellikle kayıt dışı ekonomi alanının büyümesine sebep olacak davranışlara başvurmaları durumunda herhangi bir vergi incelemesi geçirip bu durumlar tespit edilirse elde ettikleri kardan kat ve kat daha fazla vergi cezaları ile karşı karşıya kalmaları mümkündür. Bu nedenle vergi kaçırma davranışına başvurdukları durumda bunu göz önünde bulundurmalı ve dikkatli hesaplamalar yapmalıdırlar. Öte yandan mükelleflerin kanunda düzenlenen uzlaşma müessesine başvurarak tahakkuk ettirilen yüklü miktardaki cezaları indirme ihtimalleri de bulunmaktadır. Ancak burada yine dikkat edilmesi gereken husus mükelleflerin VUK 359'da belirtilen ve kayıt dışı ekonomi alanının genişlemesine sebep olan vergi kaçırma davranışları için uzlaşma müessesesinin işletilemeyecek olmasıdır.[838]

Bu durumda VUK 359. Maddede yazılı olan davranışları sergileyerek vergi kaçırma davranışına başvuran mükelleflerin yakalanmaları durumunda uzlaşma müessesesine başvurmaları ihtimali de olmayacağından çok yüklü miktarda vergi tahakkukuna maruz kalmaları mümkündür. Bu nedenle VUK 359. Madde kapsamındaki davranışlara başvurup fayda hesaplaması yapılırken vergi incelemesi durumunda tabi olacakları ve asla indirime gidemeyecekleri yüklü miktardaki cezaları da dikkate almalıdırlar.[839]

Öte yandan VUK 359. Madde kapsamındaki davranışlara başvurup vergi kaçırma hareketi sergilemiş olsalar bile eğer VUK 371. Maddede sayılan ve yukarıda da açıklanan şartları sağlarlarsa pişmanlıkla beyan hükümlerinden yararlanabileceklerdir. Böylece de yüklü miktarda cezalara maruz kalmayarak sadece eksik ödemiş oldukları vergi miktarına ilave olarak ödemeyi geciktirdikleri dönemler için gecikme faizi ödemek durumunda kalacaklardır. Ancak vergi planlaması yapılırken pişmanlıkla beyan hükmünden faydalanılması durumunda ödenecek gecikme faizinin de mükellefler için tamamen bir maliyet olacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bakımdan fayda maliyet analizi iyi yapmalı ve bilinçli olarak pişmanlıkla beyan hükmünden yararlanmak amacıyla vergi kaçırma davranışına

[838] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002

[839] 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359.Maddesi

başvurulmamalıdır. Çünkü böyle bir durumda mükellef sadece zaman kazanmış olacak öte yandan gecikme faizi ödediği için ilave bir maliyete katlanmış olacaktır.[840]

Tüm bu çerçevede mükellefler iyi bir planlama yapmalı ve vergi kaçırmanın maliyetinden de haberdar olarak vergi kaçırmanın maliyetinin vergi kaçırmadan dolayı elde edilecek kara değip değmeyeceğini iyi hesaplamalıdır.

VII.Vergi Kaçırmanın Maliyeti

Diğer bölümlerde açıklandığı gibi ülkemizdeki vergi sisteminin dayandığı vergi teorisi genel anlamda ödeme gücü teorisidir. Ülkemizde kabul gören teorinin bu ödeme gücü teorisi olmasından dolayı vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla vergilemede adalet uygulamalarına hizmet eden muafiyet ve istisnaların (artan oranlılık, muafiyet, istisna vb) daha sağlam ve uygulanabilir temellere dayandırılması gerekir.[841] Aksi durumda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu oldukça zorlaşacak ve mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergiden kaçış davranışlarına başvurmaları kaçınılmaz olacaktır. Çünkü ülkemizdeki vergi sistemimizin ve anayasal vergileme ilkelerimizin dayandığı vergi teorisi mükelleflerin vergi kaçırmalarına zemin hazırlayacak niteliktedir.

Mükelleflerin vergi kaçırması öncelikle ekonomik modellerde de belirtildiği gibi fayda maliyet analizi yapmalarına dayanmaktadır. Mükellefler soyut kavramları bir kenara bırakarak tamamen sayılarla uğraşıp vergi ödememeleri durumunda kendilerinin sağlayacağı avantajları hesaplamaktadır. Bu hesaplamalarda vergi ahlakı, vergi kültürü, prestij vb. soyut kavramlar yer almamaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, mükelleflerin yapacakları fayda maliyet analizinde kaçıracakları verginin kendilerine olan maliyetini doğru hesaplayabilmeleridir. Bunu yapabilmek için de görece karmaşık ve anlaşılması zor olan vergi mevzuatımızın iyi bilinmesi ve karşılaşılacak yaptırımların doğru tasvir edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, soyut kavramları hesaba katmasa bile vergi kaçırma davranışını seçtiklerinde oluşabilecek maliyetleri doğru hesaplayabilmelidirler. Kaçırılan verginin Vergi Usul Kanunu'nda hangi maddelerde sayıldığı ve yakalanılması durumunda ne tip yaptırımlar uygulanabileceği doğru hesap

[840] Karakoç, **a.g.e.,**2000
[841] Ok, Gündel, **a.g.e.**, 2002

edilmelidir. Uygulanacak cezaları bir kenara bırakacak olursak, ticari yaşamlarında yasal mali tablolarında vergi kaçırma durumları ile vergi kaçırmama durumları arasındaki farkı yansıtacak iyi bir analiz yapılmaları zaruridir. Tüm bu koşullar dikkate alındığında vergi kaçırmanın maliyeti kaçırmamadan daha büyük çıkabilmektedir. Bu noktada bunu bir örnek üzerinden açıklamak ve yeri geldikçe ilgili vergi kanunlarının maddelerine atıfta bulunmak yerinde olacaktır.

Ticari sınıflandırmada orta ölçekli firma sınıfına giren bir kurumlar vergisi mükellefi karını arttırma amacı ve vergi oranlarının yüksek olması, adil olmayan vergi sisteminin yürürlükte olması gibi temel vergi mükellefi bahaneleri ile vergi kaçırma davranışına başvurabilecektir. Alınan bu karar da şirket hesaplarında en büyük maliyet kalemi olarak görünen işçilik maliyetlerinde azalışın yapılmasına yönelik olabilmektedir. Bu nedenle yönetici pozisyonunda çalışan ve daha yüksek maaş ödemek durumunda olunan kişilerin ücretlerinin cüzi bir miktarı bordrodan geçirilir yani vergi mevzuatına uygun bir şekilde vergilemesi yapılır. Diğer kalan kısmının ise ücretler üzerindeki gelir vergisi, sosyal sigorta primi ödemeleri ve damga vergisi yükümlülüklerinden kurtulmak amacıyla yasadışı yollardan çalışanlara aktarılması söz konusu olur.

Bu durumda da bahsi geçen kurumlar vergisi mükellefi, çalışanlarına ödediği ücretin gelir vergisi, sosyal sigorta primi ve damga vergisi yükümlülüklerini yerine getirmemiş olacak ve bu yönden elde ettiği fayda ile karını arttırma yoluna gidecektir. Öte yandan ortaya çıkaracağı sonuçlar bakımından incelenmesi halinde elde edileceği tahmin edilen karın ne derece daha az gerçekleşeceği ortaya çıkabilecektir.

Şirketin 2011 ve 2015 yılları arasında 50 ay boyunca 30 çalışanına kayıtdışı ücret ödemesi yaptığı kabul edilsin. Yıllar itibariyle bordroya girmeyen ve kayıt dışı ücret ödemesi şeklinde yapılan

Tablo 4.1 : Net Ödenen Rakamlar

Yıllar	**Net Ödenen Rakamlar (TL)**
2011	226.470,00 TL
2012	630.685,00 TL
2013	1.127.591,85 TL
2014	368.277,93 TL
2015	2.554.450,00 TL
Toplam	4.907.474,78 TL

Kaynakça: Yazar tarafından oluşturuldu

tutarlar şu şekildedir:

Eğer şirket Tablo 4.1'de bahsedilen tutarları bordro aracılığı ile vergi mevzuatına uygun olarak ödemiş olsaydı bu tutarların brütleştirilmesi gerekecekti ve brüt rakamlar üzerinden %15 oranında işçi için Sosyal Sigorta Primi (SSP) ödenecekti ve %22,5 oranında da işveren için SSP ödenecekti. Aynı zamanda bu tutarlar üzerinden ilgili yıllarda kümülatif vergi matrahının bulunduğu vergi dilimine göre Gelir Vergisi Kanunu (GVK) uyarınca gelir vergisi ödenecekti. Son olarak da Damga Vergisi Kanunu'na göre brüt ücret tutarı üzerinden ilgili yılda belirlenen oranda damga vergisi ödenmesi gerekecekti. Tablo 4.1'de verilen rakamlar net ödeme rakamları olduğu için bu tutarların bahsedilen vergi yükümlülüklerinin yerine getirildikten sonra ödendiği rakamlar olduğu kabul edileceğinden brütleştirilmesi gerekecektir.

Tablo 4.1'de belirtilen rakamların üst düzey yöneticilere yapılan ödemeler olduğu kabul edilebileceğinden 2016 yılında da artan oranlılığa göre ücretler için gelir vergisi oranları %15 ile %35 arasında değiştiğinden brütleştirmede %27 rakamını kullanmanın uygun olacağı kabul edilmiştir. Yıllık rakamları %27 ile brütleştirebilmek için ilgili rakamları %73'e bölmek gerekecektir. Ayrıca bahsedilen ücret ödemelerinden %15 oranında işçi için SSP ödeneceği kabul edildiğinden yapılan brütleştirme sırasında aynı zamanda %15'lik SSP için de ayrıca brütleştirme yapılamsı gerekecektir. Gelir vergisine ilişkin yapılan brütleştirme rakamına ayrıca %15'lik SSP için de brütleştirme yapabilmek için 0,85'e bölmek gerekecektir. Bunun sonucunda bulunan rakam, Tablo 4.1'deki ücretlerin kayıtdışı değil de bordro ile ödenmesi durumunda bordroda görünecek brüt ücretlere tekabül edecektir. Brüt ücretleri bulduktan sonra üzerinden %15 SSP, %27 gelir vergisi ve her yıl için ücretlerde geçerli olan damga vergisi oranı ile çarpılarak damga vergisi yükümlülüğü hesaplanacaktır.

Tüm yükümlülükler vergi kaçırma davranışı sonucunda mükellefin eksik ödediği vergi dolayısıyla elde ettiği kazanç olacaktır. Mükellefin ödemekten kaçındığı vergiler aşağıdaki Tablo 4.2'de gösterilmiştir:

Tablo 4.2'den de anlaşılacağı üzere mükellefin ücretlerle ilgili vergi kaçırma davranışı eksik ödeyeceği gelir vergisi, işçi ve işveren açısından sigorta primleri ve damga vergisi anlamına gelmektedir. Böylece mükellef Tablo 4.2'de "toplam risk" olarak ifade edilen 4.839.593,32 TL vergi tutarını beyan etmemiş olacaktır. Hal böyle olunca ve bu hesaplama yapılınca mükellefin vergi kaçırma davranışı ile ciddi bir kar

Tablo 4.2 : Net Ödenen Ücretlerin Brütleştirilmesi (TL)

	Net ödeme	**Brüt**	**SGK (işçi payı)**	**GVM**	**GV**	**SGK işveren payı**	**SGK işveren işsizlik**	**Damga vergisi**	**Toplam risk**
2011	226.470,00	364.979,85	54.746,98	310.232,88	83.762,88	74.820,87	7.299,60	2.408,87	223.039,19
2012	630.685,00	1.016.414,18	152.462,13	863.952,05	233.267,05	208.364,91	20.328,28	6.708,33	621.130,71
2013	1.127.591,85	1.817.231,02	272.584,65	1.544.646,37	417.054,52	372.532,36	36.344,62	13.792,78	1.112.308,94
2014	368.277,93	593.518,02	89.027,70	504.490,32	136.212,39	121.671,19	11.870,36	4.504,80	363.286,44
2015	2.554.450,00	4.116.760,68	617.514,10	3.499.246,58	944.796,58	843.935,94	82.335,21	31.246,21	2.519.828,04
Toplam	4.907.474,78	7.908.903,76	**1.186.335,56**	6.722.568,19	**1.815.093,41**	**1.621.325,27**	**158.178,08**	**58.661,00**	**4.839.593,32**

Kaynakça: Yazar tarafından oluşturuldu

marjı elde ettiği düşünülebilir. Ancak unutmamak gerekir ki mükellef bahsedilen net ücret ödemelerini yasal yollardan beyan etmiş olsaydı net ödeme olarak çalışanlarına yapacağı ve Tablo 4.2'de "toplam net ödeme" olarak açıklanan 4.907.474,78 TL'yi ilgili yıllarında gelir tablolarında gider kalemi olarak dikkate alabilecek ve ödeyeceği kurumlar vergisinden düşebilecekti. Aynı zamanda ilgili ücret ödemelerini yasal olarak beyan edip bahsedilen toplam vergi yükümlülüğünü beyan etmiş olsaydı kaçırmış olduğu ve Tablo 4.2'de "toplam risk" olarak izah edilen 4.839.593,32 TL'yi yine ilgili yıllardaki gelir tablolarında gider kalemi olarak dikkate alabilecekti. Ülkemizde 2006 yılından beri uygulanan ve bazı istisnalar dışında sabit olan %20'lik kurumlar vergisi oranı gider olarak yazabilecek toplam tutara uygulandığında 1.949.413,62 TL ((4.839.593,324+4.907.474,78)*%20) gider yazabilecek kurumlar vergisi tutarı bulunabilecektir. Bu durumda mükellefin bahsedilen vergi kaçırma işlemi ile elde ettiği kazanç 4.839.593,32 olmayacak, 2.890.179,70 TL (4.839.593,32-1.949.413,62 = 2.890.179,70) olacaktır. Bu bahsedilen kazanç şirketin vergi kaçırma durumu ile ilgili denetlenmeme ve yaptığı davranışın tespit edilmemesi durumundaki kazancıdır.

Şirketin bahsedilen rutin denetimler veya spesifik vergi denetimlerinde yakalanması veya yasal olmayan yollarla maaş ödemesi yapılan çalışanlardan birinin ihbarı üzerine direk bu alanda denetlenmesi durumunda şirketin ödeyeceği vergi cezalarını ve vergi kaçırmanın kazancına karşılık maliyetini incelemek gerekir. Belirtmek gerekir ki bahsedilen vergi kaçırma işlemi Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçlarından biri olarak belirtilmiştir ve bu durumda mükellefin yakalanması halinde mükellefin ödemesi gereken vergi ziyaı cezası eksik ödediği verginin bir katı kadar değil, 3 katı kadar olacaktır.[842] Ayrıca vergi kaçırma kapsamında olan vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin uzlaşma mekanizmasına başvurulamamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde kaçakçılık suçları ve bunlara ilişkin cezalar düzenlenmiştir.[843] Buna göre pek çok fiil kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Eğer bu maddede yazılı kanuna aykırı eylemler gerçekleşir ise suç tamamlanmış ve işlenmiştir. Bundan ayrıca idarenin yani Maliye Bakanlığı'nın zarar görmesi gerekmemektedir. Bu fiillerden sadece "çifte defter" kullanmak suçu vergi matrahının azalmasına sebep olmuş ise bu suç işlenmiş sayılır. Ayrıca bu suçlar kasden yani bilerek ve istenerek işlenebilen suçlardır. Suçun oluşması için bu fiillerin bilerek ve istenerek icra edilmiş olması gerekmektedir.

Bahsi geçen açıklamalar yukarıdaki örneğe uygulandığında, mükellefin yakalanması durumunda ödeyeceği toplam vergi cezası belli bir tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi de dahil olmak üzere Tablo 4.3'te açıklanmıştır.

[842] 10.01.1961 tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı **Vergi Usul Kanunu** 359.Maddesi
[843] **A.e.**

Tablo 4.3 : Vergi Riski Hesaplamaları

	Vergi aslı	**Vergi cezası**	**Faiz**	**Toplam**
GV	1.815.093,41	5.445.280,24	518.123,96	7.778.497,61
SGK*	2.965.838,91	308.812,50	824.994,78	4.099.646,18
DV	58.661,00	175.983,00	16.261,47	250.905,47
Toplam	4.839.593,32	5.930.075,73	1.359.380,21	**12.129.049,26**

*SGK cezasının hesaplanması vergi cezalarının hesaplanmasından farklı olarak ilgili kanununda yer alan usullere göre hesaplanmıştır.

Kaynakça: Yazar tarafından oluşturulmuştur

Mükellef, vergi kaçırma davranışı ile 1.949.413,62 TL kazanç elde etmişti. Öte yandan yakalanma ihtimali çalışanlarının şikâyeti söz konusu olabileceğinden yüksektir ve eğer yakalanırsa Tablo 4.3'te belirtildiği üzere 12.129.049,26 TL vergi cezası ödemek durumunda kalacaktır. Üstelik bu cezaya ilişkin olarak uzlaşma yolu kapalı olduğundan en kötü senaryo olan bu cezayı mutlak surette ödemek durumunda kalacaktır.

Eğer mükellef 5 yıl içerisinde en az bir kez daha vergi ziyaı cezası ödemiş ise Vergi Usul Kanunu'na göre vergi ziyaı cezası bir kat değil bir buçuk kat olacaktır. Açıklanan örnek için mükellefin son 5 yıl içerisinde vergi ziyaı cezası ödemiş olduğu kabul edilecek olunursa ödeyeceği vergi ziyaı cezası dört buçuk kat olacaktır. Bu durumda da vergi kaçırmanın maliyeti daha da artmış olacaktır.

Mükellef açısından incelendiğinde vergi kaçırma davranışının sayısal maliyeti bahsedilen şekilde ifade edilebilecekken, soyut kavramlar anlamında katlanması gereken maliyetin de ayrıca vergi kaçırmanın maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Mükellefin bahsedilen vergi kaçırma maliyetinden kurtulmasının tek yolu pişmanlıkla beyandan geçmektedir. Pişmanlıkla beyanda mükellefin kaçırdığı verginin tamamını ve ilgili sürede geçen geçen gecikme faizini ödemesi gerekecektir. Böylece üç kat vergi ziyaı cezası ödemekten kurtulmuş olacaktır. Bu kapsamda vergi kaçırmanın maliyeti mükellef açısından Tablo 4.4'teki gibi olacaktır.

Tablo 4.4: Pişmanlıkla Beyanda Vergi Riski Hesaplamaları(TL)

	Vergi aslı	**Vergi cezası**	**Faiz**	**Toplam**
GV	1.815.093,41	-	518.123,96	2.333.217,37
SGK	2.965.838,91	-	824.994,78	3.790.833,68
DV	58.661,00	-	16.261,47	74.922,47
Toplam	4.839.593,32	-	1.359.380,21	**6.198.973,52**

Kaynakça: Yazar tarafından oluşturuldu

Mükellefin pişmanlıkla beyanda kaçırmış olduğu vergiyi ve geç ödemesinden kaynaklanan faizi ödemesi gerekecektir. Vergi aslı zaten vergi kaçırma davranışına hiç başvurmasaydı da ödeyeceği bir tutar olduğundan, vergi kaçırma davranışından ötürü pişmanlık duyması nedeniyle pişmanlıkla beyan hükümlerinden yararlandığı halde mükellefin katlanacağı maliyet yalnızca toplam gecikme faizi olan 1.359.380,21 TL olacaktır.

Bu minvalde kurumlar vergisi mükelleflerinin fayda maliyet analizi yaparak karar verecekleri vergi kaçırma davranışını her açıdan irdelemesi ve yapılan davranışın Türk vergi mevzuatında ne şekilde değerlendirildiğinin, hangi kapsamdaki suçlara girdiğinin iyi incelenmesi gerekmektedir. Ayrıca şirketin vergi kaçırma hareketinin ilgili dönemdeki yasal mali tablolarına etkisi ile vergi kaçırmadığı durumda yasal mali tablolarında oluşacak durumu karşılaştırması yerinde olacaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMUNU BELİRLEYEN FAKTÖRLERE YÖNELİK UYGULAMA

I.Anket Çalışmaları

A. Evren ve Örneklem

Araştırmada örneklemin, alınmış olduğu evreni temsil etme derecesi önemlidir. En uygun örneklem büyüklüğünün saptanması, araştırmanın amaçlarına ve mevcut sınırlandırıcı faktörlere göre değişmektedir.[844]

Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde, bazı formüller geliştirilmiştir. Araştırmacı, örneklemin alınacağı evreni, ilgili özelliğin standart sapmasını kestirecek kadar tanıyorsa, kabul edilebilir hata payını kararlaştırabiliyorsa ve sonucun öngörülen hata aralığı içine düşme olasılığını veren güven düzeyini seçebiliyorsa; örneklem büyüklüğü sayısal olarak saptanabilir.[845]

2018 yılı Aralık ayında İstanbul'da bulunan kurumlar vergisi mükellef sayısı 302.285'tir. Evren büyüklüğünün bilindiği bu durumlarda, örneklem büyüklüğünü saptamak için aşağıdaki formül kullanılmaktadır.[846]

$$n = \frac{Nt^2\,(p*q)}{d^2(N-1) + t^2\,p*q}$$

N: Hedef kitledeki birey sayısı

n: Örnekleme alınacak birey sayısı

p: İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı) = 0,5

q: İncelenen olayın görülmeyiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı) = 0,5

---

[844] Rauf Arıkan, **Araştırma Teknikleri ve Rapor Hazırlama**, Ankara, Asil Yayınları, 2004, s.152
[845] Muzaffer Sencer, **Toplum Bilimlerinde Yöntem**, Beta Basım, İstanbul,1989, s.401
[846] Kazım Özdamar, **Modern Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Eskişehir, Kaan Kitabevi, 2003, s.116-118

t : Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer = 1,96

d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen ± örnekleme hatasıdır. = 0,05

$$n = \frac{(302.2085)(1,96)^2(0,5)(0,5)}{(0,05)^2(302.285-1)+ (1,96)^2(0,5)(0,5)} = 383,6 \approx 384 \text{ kişi}$$

Ölçeğin uygulanacağı en az sayıdaki katılımcıyı belirten örneklem büyüklüğü 384 kişi olarak saptanmıştır. Çalışmada toplam 428 katılımcıya ulaşılmıştır. Ancak eksik ve hatalı cevaplanan 13 anket formu analiz dışı tutulduğundan, 415 kişinin verileri esas alınmıştır.

B.Araştırmanın Metodolojisi

Çalışma, kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi işlerinden sorumlu kişilerine uygulanmış olup toplamda 415 kişi için yapılmıştır. Bu mükelleflere üniversite mezunu iki anketör tarafından ulaşılarak çalışmanın akademik amaçlı yapıldığı, doğru ya da yanlış cevap olmadığı, işaretleyecekleri şıkkın kendileri için en doğru şık olmasının önemli olduğu, mükellef isimlerinin kesinlikle istenmediği açıklanarak sonuçların toplu olarak analiz edilip kendi cevaplarının gizli tutulacağı garantisi verilmiştir. Genellikle ulaşılan kişiler ile anket gerçekleştirildiğinden ret oranı çok düşük olmaktadır.

Mükelleflerin vergi uyum düzeyini ölçmek amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi işlerinden sorumlu 415 kişisi ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Katılımcılara birçoğu daha önce vergi uyum literatüründe vergi uyum düzeyini ölçmek amacıyla kullanılan 40 adet beşli likert ölçekli ifade yöneltilmiştir. Ayrıca çalışanların kişisel özelliklerini içeren 7 adet soru yöneltilip, çalıştıkları firma özelliklerine ilişkin de 7 adet ilave soru yöneltilmiştir. Sonuç olarak toplamda ankete katılan kişilere 54 adet soru sorulmuştur. Anket sorularına “Ekler” bölümünden ulaşılabilir.

Yapılan varsayımlar:

- ✓ Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefleri vergiden kaçınmakta ve vergi kaçırmaktadır

- ✓ Türkiye'de kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye karşı tepkilerini belirleyen; vergi sisteminden, idaresinden ve ekonomik konjonktürden kaynaklanan faktörler mevcuttur.

Hipotez ise şu şekilde ifade edilebilir: kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiden kaçınmalarınıve vergi kaçırmalarını belirleyen mükellef davranışlarını etkileyen, vergi sisteminden, vergi idaresinden, ekonomik yapıdan kaynaklanan faktörler mevcuttur. Bağımlı değişken vergi uyumu iken bağımsız değişkenleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- ✓ Vergi sisteminin adaletsiz olması
- ✓ Vergi oranlarının yüksek olması
- ✓ Vergi sisteminin karmaşık ve maliyetli olması
- ✓ Vergi cezalarının etkin uygulanmaması
- ✓ Vergi aflarına sık başvurulması
- ✓ Vergi idaresi yapısının yetersizliği
- ✓ Vergi inceleme ve denetimlerin azlığı
- ✓ Mükellef-idare ilişkilerinin bozukluğu
- ✓ Milli gelirin düşüklüğü, enflasyonun etkisi
- ✓ Yaş
- ✓ Eğitim
- ✓ Gelir, sermaye ve diğer kurumsal faktörler

C.Verilerin Değerlendirilmesi ve Bulguları

1.Verilerin Analizi

Araştırma bulguları, katılımcılardan elde edilen veriler üzerinde SPSS v25.0 paket programı kullanılarak gerçekleştirilen analizlerin sonucunda elde edilmiştir. Anket verileri ile 415 kişinin verdiği cevaplar analiz edilmiştir. Elde edilen veriler yüzde ve frekans yöntemleriyle analiz edilmiştir. Sonuçlar tablolar halinde elde

edilmiş ve değerlendirilmiştir. Araştırmada farklılık analizlerinin yanı sıra neden-sonuç ilişkileri de incelenmiştir.

2. Araştırmanın Bulguları

a.Demografik Özellikler

Araştırmaya katılan 415 kişiye ilişkin bulgular Tablo 5.1 ve Tablo 5.2'de görülmektedir. Araştırmaya katılanların %64,8'i erkek, %35,2'si kadın, %61'i 46 yaş ve üzerinde, %69,2'si evli, %39,8'i lisans mezunu, %38,6'sı 6 ile 10 yıl arasında firmada çalışmakta, %46,5'inin 11 ile 20 yıl arasında toplam iş deneyimi bulunmakta ve %35,9'u muhasebe müdürü olarak görev yapmaktadır.

Tablo 5.1: Araştırmaya Katılan Kişilere Ait Özellikler (n=415)

Gruplar	***Frekans***	***Yüzde***
Cinsiyet		
Kadın	146	35,2
Erkek	269	64,8
Yaş		
25 – 35 Yaş Arası	31	7,5
36 – 45 Yaş Arası	131	31,6
46 Yaş ve Üzeri	253	61,0
Medeni Durum		
Evli	287	69,2
Bekar	128	30,8
Eğitim Düzeyi		
Lise	156	37,6
Lisans	165	39,8
YL/DR	94	22,7
Firmada Çalışma Süresi		
5 Yıl ve Altı	107	25,8
6 – 10 Yıl Arası	160	38,6
11 – 20 Yıl Arası	110	26,5
21 – 30 Yıl Arası	25	6,0
31 Yıl ve Üzeri	13	3,1

Tablo 5.2: Araştırmaya Katılan Kişilere Ait Özellikler (n=415) (Devam

Gruplar	*Frekans*	*Yüzde*
Toplam İş Deneyimi		
5 Yıl ve Altı	15	3,6
6 – 10 Yıl Arası	73	17,6
11 – 20 Yıl Arası	193	46,5
21 – 30 Yıl Arası	101	24,3
31 Yıl ve Üzeri	33	8
Firmadaki Görev		
Finans Md.	47	11,3
Muhasebe Md.	149	35,9
Genel Md.	120	28,9
Vergi Sorumlusu	75	18,1
Diğer	24	5,8

Araştırmaya katılan kişilerin çalıştıkları firmalara ilişkin bulguları Tablo 5.3 ve Tablo 5.4'te belirtilmektedir. Firmaların %48'i 11 ile 20 yıl arasında faaliyet göstermekte, %22,4'ü perakende alanında, %61,4'ü hizmet, %38,6'sı imalat sektöründe, %38,3'ünün 11 ile 50 milyon TL arasında ortalama cirosu bulunmakta, %32,3'ünün 11 ile 50 milyon TL arasında 2016 yılı cirosu bulunmakta, %54'ü aile işletmesi, %26,3'ünün 11 ile 50 milyon TL sermayesi bulunmakta ve %36,1'inde 50 ile 100 işçi çalışmaktadır.

Tablo 5.3. Firmalara Ait Özellikler (n=415)

Gruplar	*Frekans*	*Yüzde*
Firma Yaşı		
10 Yıl ve Altı	90	21,7
11 – 20	199	48,0
21 Yıl ve Üzeri	126	30,4
Firma Çalışma Alanı		
Perakende	93	22,4
Tekstil	26	6,3
Otomotiv	24	5,8
Bulut Bilişim	80	19,3

Tablo 5.4: Firmalara Ait Özellikler (n=415)
(Devam)

Gruplar	***Frekans***	***Yüzde***
İnşaat	**48**	**11,6**
Maden	8	1,9
Ulaşım	56	13,5
Enerji	80	19,3
Firma Sektörü		
Hizmet	255	61,4
İmalat	160	38,6
Firmanın Ortalama Cirosu		
1mTL-10m TLarası	60	14,5
11m TL-50m TL arası	159	38,3
51m TL-100m TL arası	106	25,5
101m TL üstü	90	21,7
Firmanın 2016 Yılı Cirosu		
1mTL-10m TLarası	76	18,3
11m TL-50m TL arası	134	32,3
51m TL-100m TL arası	131	31,6
101m TL üstü	74	17,8
Kurumsallaşma Durumu		
Aile	224	54
Kurumsal	191	46
Firmanın Sermaye Miktarı		
1m TL altı	96	23,1
1m TL -10m TL	109	26,3
10m TL-50m TL arası	82	19,8
50m TL-100m TL arası	88	21,2
100m TL üstü	40	9,6
Çalışan Sayısı		
50 Altı	76	18,3
50 – 100	150	36,1
101 – 500	109	26,3
501 ve Üzeri	80	19,3

b.Açıklayıcı Faktör Analizi

Çalışmada kullanılan ölçeğin yapı geçerliliği açıklayıcı faktör analizi ile değerlendirilmiştir. Analiz işlemlerine başlamadan önce ölçekte bulunan "Günümüzdeki vergi yükünü göz önüne alırsak, vergi kaçıran mükellefleri pek suçlayamayız.", "Genel olarak risk almayı sevmem.", Zenginler için yasal boşluk çok fazla, tüm mükelleflerden vergi uyumu beklenemez", "Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir.", "Vergi gelirleri israf edilmektedir.", "Önemli olan yakalanmamaktır.", "Vergi oranları çok yüksek olursa, vergi kaçırmak etiktir.", "Vergi sistemi belirsiz ise vergi kaçırmak etiktir.", "Toplanan paranın büyük çoğunluğu israf edilirse, vergi kaçırma etiktir.", "Herkes vergi kaçırırsa vergi kaçırma etiktir.", "Muhtemel yakalanma olasılığı düşük ise vergi kaçırma etiktir.", "Ödeyebilme gücüm yoksa vergi kaçırma etiktir.", "Daha az ödersem, diğerleri daha fazla ödemek zorunda olacağı anlamına gelse bile vergi kaçırma etiktir.", "Sık sık vergi affı çıkarılması, mükelleflerin vergi kaçırması eğilimini arttırır.", "Vergi mevzuatının sık sık değişmesi vergi kaçırma davranışını arttırmaktadır.", "Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması vergi kaçırma davranışını etkilemektedir.", "Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması vergi kaçırma davranışını etkilemektedir.", "Meslek mensuplarının bakış açısı ve yönlendirmesi vergi kaçırma davranışlarını etkilemektedir." ifadeleri olumsuz bulunarak test cevapları tersine dönüştürülmüştür (1=5, 2=4, 3=3, 4=2, 5=1).

Bu işlem tamamlandıktan sonra, ölçeğin yapı geçerliliği faktör analizi ile test edilerek, tek ya da çok faktörlü olup olmadığı araştırılmıştır. Faktör sayısının belirlenmesinde çizgi grafiği, faktör öz değerleri ve varyansa yapılan katkı toplamı dikkate alınmıştır. Ölçeğin faktör desenini ortaya koymak amacıyla faktörleştirme yöntemi olarak temel bileşenler analizi ve döndürme yöntemi olarak da dik döndürme yöntemlerinden maksimum değişkenlik (varimax) seçilmiştir.

Faktör yapısını belirlemek amacıyla, 415 kişinin ölçeğe verdiği tepkilerden elde edilen puanlara, temel bileşenler faktör analizi uygulanmıştır. Veri setinin faktör analizine uygunluğunun test edilmesi için, Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ve Bartlett küresellik testi uygulanmıştır. Ölçeğe ait KMO değeri kabul

edilebilir sınır olan 0,60'ın[847] üzerinde 0,96 olarak tespit edilmiş, Bartlett küresellik testi de 0,50'nin üzerinde olduğu ve 0,05 önem derecesinde anlamlı olduğundan veri seti faktör analizine uygun bulunmuştur.

Tablo 5.5: Açıklayıcı Faktör Analizi

Faktörün Adı	Soru İfadesi	Faktör Yükü	Faktör %'si
Vergi Etiği	Madde 9	0,800	24,174
	Madde 16	0,776	
	Madde 7	0,773	
	Madde 38	0,772	
	Madde 31	0,759	
	Madde 1	0,758	
	Madde 15	0,714	
	Madde 3	0,670	
	Madde 2	0,658	
	Madde 29	0,631	
	Madde 26	0,624	
	Madde 5	0,609	
	Madde 4	0,591	
Vergi Mevzuatı	Madde 36	0,779	17,485
	Madde 35	0,760	
	Madde 34	0,758	
	Madde 39	0,743	
	Madde 33	0,729	
	Madde 37	0,724	
	Madde 20	0,671	
Vergi Sisteminin Adil Olması	Madde 25	0,735	12,153
	Madde 10	0,696	
	Madde 11	0,665	
	Madde 23	0,629	
	Madde 27	0,628	
	Madde 12	0,601	
Kamu Hizmetleri	Madde 24	0,748	9,299
	Madde 13	0,747	
	Madde 14	0,741	
	Madde 28	0,739	
Ceza Miktarı	Madde 21	0,795	7,930
	Madde 18	0,784	
	Madde 19	0,781	
Toplam			71,040
Kaiser - Meyer – Olkin Örneklem Yeterliliği			0,963
Bartlett's Küresellik Testi		Ki Kare	11630,66
		p değeri	0.000

[847] Mahir Nakip, **Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2003, s.409

Bulunan KMO katsayısı, verilerin analize uygun olduğunu göstermektedir. Varyansı açıklama oranının 0,50 ve üzerinde olması ölçütü esas alınmıştır. Örneklem yeterliliği ölçüsü 0,50 değerinin altında kalan, faktör altında tek kalan ve faktör ağırlığı 0,50'nin altında olan sorular analizden çıkarılarak yapılan faktör analizinde özdeğerleri 1 ve üzerinde olan 5 faktör elde edilmiştir. Bu faktörler sırasıyla; "Vergi Etiği", "Vergi Mevzuatı", "Vergi Sisteminin Adil Olması", "Kamu Hizmetleri" ve "Ceza Miktarı" olarak anlamlandırılmıştır. Toplam açıklanan varyans %71 olarak bulunmuştur. Tablo 5.5, ölçeğe ait faktör analizi sonuçlarını, faktör yüklerine göre büyükten küçüğe doğru sıralanmış bir halde göstermektedir.

c.Güvenilirlik Analizi

Araştırma değişkenlerine ait tanımlayıcı değerlere, değişkenlerin birbirleriyle ilişkilerine yönelik analizlere geçmeden önce, açıklayıcı faktör analizi neticesinde gruplandırılma biçimleri kesinleşen sorular elde edilen sonuçlara göre birleştirilerek güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Güvenilirlik analizlerinde, içsel tutarlılığı ölçmede Cronbach's Alpha katsayısı dikkate alınmıştır.

Cronbach's Alpha katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanır:[848]

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşük,
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilir ve
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Tablo 5.6, ölçek ve boyutlarına ilişkin güvenilirlik analizinin sonuçlarını ortaya koymaktadır. Vergi uyumu ölçeğinin güvenilirlik katsayısının 0,970; vergi etiği boyutunun güvenilirlik katsayısı 0,955; vergi mevzuatı boyutunun güvenilirlik katsayısının 0,948; vergi sisteminin adil olması boyutunun güvenilirlik katsayısının 0,908, kamu hizmetleri boyutunun güvenilirlik katsayısı 0,865 ve ceza miktarı boyutunun güvenilirlik katsayısının 0,867 olduğu görülmektedir. Analiz sonucunda elde edilen değerler, literatürde öngörülen 0,60 alt limit kriterini sağlamaktadır.[849]

[848] Şeref Kalaycı, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 4. Baskı, Ankara, Asil Yayınları, 4. Baskı, 2009, s.405

[849] -Lee J. Cronbach, **Essentials of Psychological Testing**, 5. Baskı, New York: Harper Collins, 1990

Dolayısıyla bu sonuçlar, araştırmada kullanılan ölçek ve boyutlarına ilişkin ifadelerin yüksek derecede içsel tutarlılığı olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 5.6: Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Ölçek	Soru Sayısı	Güvenilirlik Katsayısı
Vergi Etiği	13	0,955
Vergi Mevzuatı	7	0,948
Vergi Sisteminin Adil Olması	6	0,908
Kamu Hizmetleri	4	0,865
Ceza Miktarı	3	0,867
Vergi Uyumu	33	0,970

d.Normal Dağılım Analizi

Ölçek ve boyutlarına ait görüşlerin dağılımının normalliği SPSS programı yardımıyla Skewness ve Kurtosis değerleri incelenerek ortaya konulmuştur. Tek değişkenli normalliği değerlendirmek için kullanılan istatistik yöntemlerden biri kurtosis ve skewness katsayılarının incelenmesidir. Skewness değerinin ±1, kurtosis değerinin ise ±2 arasında olması, dağılımın normallikten aşırı bir sapma göstermediği yönünde değerlendirilmektedir. Skewness ve Kurtosis değerleri Tablo 5.7'de sunulmaktadır.

Tablo 5.7: Skewness ve Kurtosis Değerleri (n=415)

Değişkenler	Skewness	Kurtosis
Vergi Etiği	-,866	,951
Vergi Mevzuatı	-,610	,074
Vergi Sisteminin Adil Olması	-,613	,094
Kamu Hizmetleri	-,620	,484
Ceza Miktarı	-,634	-,044
Vergi Uyumu	-,611	-,073

Test sonucuna göre; değişkenlerin belirlenen değerler arasında değer aldığı ve normal dağılım gösterdiği saptanmaktadır. Bu nedenle, çözümlemelerde; parametrik teknikler kullanılmıştır.

-Keith F. Punch, **Introduction to Social Research- Quantitive and Qualitive Approach**, 2. Baskı, Sage Publications Inc., California, 2005

e.Toplanan Verilerle İlgili Olarak Yapılan Fark Testleri

1) Cinsiyete Göre Yapılan Fark Testleri

Vergi uyumu ve boyutları ile cinsiyet arasındaki ilişki "Bağımsız Gruplar t Testi"ne göre test edilmiştir. Tablo 5.8, cinsiyet göre değişkenlerin farklılık analizi sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 5.8: Cinsiyete Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Cinsiyet	N	Ort.	Std. Sp.	F	t	P
Vergi Etiği	Kadın	146	4,0537	,78344	,062	1,557	,120
	Erkek	269	3,9325	,74323			
Vergi Mevzuatı	Kadın	146	3,9814	,90852	,669	2,346	,019
	Erkek	269	3,7754	,82342			
Vergi Sisteminin Adil Olması	Kadın	146	4,0320	,76171	,066	3,013	,003
	Erkek	269	3,7931	,77650			
Kamu Hizmetleri	Kadın	146	4,1010	,83076	,234	4,490	,000
	Erkek	269	3,7240	,80938			
Ceza Miktarı	Kadın	146	3,9475	,95868	,375	3,430	,001
	Erkek	269	3,6047	,97962			
Vergi Uyumu	Kadın	146	4,0305	,69970	,000	2,995	,003
	Erkek	269	3,8187	,68117			

Tablo 5.8'e göre, vergi etiği kişinin cinsiyetine göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Ancak, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu cinsiyete göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir ($p<0,05$).

Analiz bulgularına göre kadınların vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu skorları erkeklere göre daha yüksek çıkmıştır.

2) Yaşa Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile yaş arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.9, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.9: Yaş - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	,335	,716
Vergi Mevzuatı	,050	,951
Vergi Sisteminin Adil Olması	,531	,588
Kamu Hizmetleri	,700	,497
Ceza Miktarı	1,057	,349
Vergi Uyumu	,387	,679

Tablo 5.9 incelendiğinde, değişkenlerin grup varyanslarının eşit olduğu (p>0.05) saptanmaktadır. Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için "Tukey Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.10, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.10: Yaşa Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Yaş	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	25-35	31	3,89	,692	**G. Arası**	,651	,325	,564	,569
	36-45	131	3,93	,770	**Grup İçi**	237,779	,577		
	46 ve +	253	4,00	,761	**Toplam**	238,430			
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	25-35	31	3,40	,896	**G. Arası**	6,792	3,396	4,685	,010
	36-45	131	3,86	,813	**Grup İçi**	298,621	,725		
	46 ve +	253	3,89	,864	**Toplam**	305,413			
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	25-35	31	3,56	,770	**G. Arası**	3,413	1,706	2,838	,060
	36-45	131	3,86	,793	**Grup İçi**	247,709	,601		
	46 ve +	253	3,92	,766	**Toplam**	251,121			
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	25-35	31	3,73	,673	**G. Arası**	,692	,346	,494	,610
	36-45	131	3,83	,837	**Grup İçi**	288,403	,700		
	46 ve +	253	3,88	,853	**Toplam**	289,094			
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	25-35	31	3,50	1,05	**G. Arası**	2,492	1,246	1,286	,277
	36-45	131	3,67	,934	**Grup İçi**	399,081	,969		
	46 ve +	253	3,77	1,00	**Toplam**	401,573			
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	25-35	31	3,67	,651	**G. Arası**	1,875	,937	1,953	,143
	36-45	131	3,87	,703	**Grup İçi**	197,708	,480		
	46 ve +	253	3,93	,691	**Toplam**	199,583			
	Toplam	415	3,89	,694					

Tablo 5.10'a göre, vergi etiği, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile yaş arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05). Ancak, vergi mevzuatı kişinin yaşına göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir (p<0,05). Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için ikili karşılaştırma testlerinden "Tukey Testi" yapılmıştır. Tablo 5.11, Tukey Testi sonuçlarını vermektedir.

Tablo 5.11. Yaş - Tukey Testi

Değişken	Yaş (I)	Yaş (J)	Ort. Farkı (I-J)	Std. Hata	p
Vergi Mevzuatı	25-35	36-45	-,46058*	,17004	,019
		46 ve +	-,49462*	,16201	,007

Analiz sonuçlarına göre, 25 ile 35 yaş arasındaki kişilerin vergi mevzuatı değişken ortalamasının 36 ile 45 yaş ve 46 yaş ve üzerindeki kişilerden daha düşük olduğu tespit edilmiştir (p<0,05). Bu durumda 25 ile 35 yaş arasındaki kişilerin 36 ile 45 yaş ve 46 yaş ve üzeri kişilere göre vergi mevzuatı skorunun ve vergi uyumu düzeyinin daha düşük olduğu söylenebilir.

3) Medeni Duruma Göre Yapılan Fark Testleri

Vergi uyumu ve boyutları ile medeni durum arasındaki ilişki "Bağımsız Gruplar t Testi"ne göre test edilmiştir. Tablo 5.12, medeni duruma göre değişkenlerin farklılık analizi sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 5.12: Medeni Duruma Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Mdn.Drm.	N	Ort.	Std. Sp.	F	t	P
Vergi Etiği	Evli	287	3,9938	,76607	,094	,750	,454
	Bekar	128	3,9333	,74382			
Vergi Mevzuatı	Evli	287	3,8283	,88501	2,434	-,695	,488
	Bekar	128	3,8917	,79887			
Vergi Sisteminin Adil Olması	Evli	287	3,8914	,80434	3,614	,559	,576
	Bekar	128	3,8451	,72034			
Kamu Hizmetleri	Evli	287	3,8397	,86578	1,643	-,617	,538
	Bekar	128	3,8945	,76566			
Ceza Miktarı	Evli	287	3,7027	1,00998	1,298	-,700	,484
	Bekar	128	3,7760	,92795			
Vergi Uyumu	Evli	287	3,8949	,71321	2,187	-,700	,484
	Bekar	128	3,8894	,65269			

Tablo 5.12'ye göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile medeni durum arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

4) Eğitim Düzeyine Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile eğitim düzeyi arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.13, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.13: Eğitim Düzeyi - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	,892	,410
Vergi Mevzuatı	,149	,862
Vergi Sisteminin Adil Olması	,931	,395
Kamu Hizmetleri	,136	,873
Ceza Miktarı	1,070	,344
Vergi Uyumu	,172	,842

Tablo 5.13'e göre, değişkenlerinin grup varyanslarının eşit olmasından dolayı (p>0,05) grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için "Tukey Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.14, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.14'e göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile eğitim düzeyi arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık vardır (p<0,05).

Tablo 5.14: Eğitim Düzeyine Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Eğitim	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	Lise	156	3,93	,797	**G. Arası**	4,200	2,100	3,694	,026
	Lisans	165	4,09	,732	**Grup İçi**	234,230	,569		
	YL/DR	94	3,84	,714	**Toplam**	238,430			
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	Lise	156	3,76	,852	**G. Arası**	13,714	6,857	9,685	,000
	Lisans	165	4,06	,841	**Grup İçi**	291,699	,708		
	YL/DR	94	3,61	,822	**Toplam**	305,413			
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	Lise	156	3,81	,815	**G. Arası**	6,472	3,236	5,450	,005
	Lisans	165	4,02	,731	**Grup İçi**	244,649	,594		
	YL/DR	94	3,71	,760	**Toplam**	251,121			
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	Lise	156	3,77	,794	**G. Arası**	8,952	4,476	6,582	,002
	Lisans	165	4,03	,862	**Grup İçi**	280,143	,680		
	YL/DR	94	3,68	,804	**Toplam**	289,094			
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	Lise	156	3,60	1,01	**G. Arası**	15,345	7,672	8,184	,000
	Lisans	165	3,95	,915	**Grup İçi**	386,229	,937		
	YL/DR	94	3,51	,980	**Toplam**	401,573			
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	Lise	156	3,82	,687	**G. Arası**	7,680	3,840	8,244	,000
	Lisans	165	4,05	,696	**Grup İçi**	191,903	,466		
	YL/DR	94	3,72	,647	**Toplam**	199,583			
	Toplam	415	3,89	,694					

Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için ikili karşılaştırma testlerinden "Tukey Testi" yapılmıştır. Tablo 5.15, Tukey Testi sonuçlarını vermektedir.

Tukey testi analiz sonuçlarına göre, lisans mezunu kişilerin vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişken ortalaması lise ve yüksek lisans/doktora mezunu kişilerden daha yüksek olduğu tespit edilmektedir ($p<0,05$).

Tablo 5.15: Eğitim Durumu - Tukey Testi

Değişken	Eğitim (I)	Eğitim (J)	Ort. Farkı (I-J)	Std. Hata	p
Vergi Etiği	Lisans	YL/DR	,24861*	,09744	,030
Vergi Mevzuatı	Lisans	Lise	,29687*	,09397	,005
		YL/DR	,44662*	,10873	,000
Vergi Sisteminin Adil Olması	Lisans	Lise	,20379*	,08605	,048
		YL/DR	,30692*	,09958	,006
Kamu Hizmetleri	Lisans	Lise	,25457*	,09209	,016
		YL/DR	,35097*	,10656	,003
Ceza Miktarı	Lisans	Lise	,34860*	,10812	,004
		YL/DR	,44694*	,12512	,001
Vergi Uyumu	Lisans	Lise	,22633*	,07621	,009
		YL/DR	,33165*	,08819	,001

5) Firmada Çalışma Süresine Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile firmada çalışma süresi arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.16, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.16: Firmada Çalışma Süresi - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	2,182	,070
Vergi Mevzuatı	1,483	,206
Vergi Sisteminin Adil Olması	1,263	,284
Kamu Hizmetleri	1,807	,127
Ceza Miktarı	1,275	,279
Vergi Uyumu	2,509	,041

Tablo 5.16 incelendiğinde, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri ve ceza miktarı değişkenlerinin grup varyanslarının eşit olduğu ($p>0,05$); vergi uyumu değişkeninin ise grup varyansının eşit olmadığı ($p<0,05$) tespit edilmektedir. Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri ve ceza miktarı değişkenlerine "Tukey Testi"; vergi uyumu değişkenine ise

"Tamhane T2 Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.17, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.17: Firmada Çalışma Süresine Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Ç.Süre	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	5 ve -	107	3,84	,847	**G. Arası**	5,281	1,320	2,322	,056
	6-10	160	4,10	,686	**Grup İçi**	233,149	,569		
	11-20	110	3,95	,728	**Toplam**	238,430			
	21-30	25	3,88	,819					
	31 ve +	13	3,81	,824					
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	5 ve -	107	3,78	,911	**G. Arası**	1,774	,444	,599	,664
	6-10	160	3,92	,818	**Grup İçi**	303,639	,741		
	11-20	110	3,82	,818	**Toplam**	305,413			
	21-30	25	3,72	,858					
	31 ve +	13	3,83	1,23					
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	5 ve -	107	3,77	,826	**G. Arası**	5,148	1,287	2,145	,074
	6-10	160	4,01	,712	**Grup İçi**	245,973	,600		
	11-20	110	3,83	,775	**Toplam**	251,121			
	21-30	25	3,74	,827					
	31 ve +	13	3,66	,955					
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	5 ve -	107	3,87	,784	**G. Arası**	1,674	,419	,597	,665
	6-10	160	3,90	,866	**Grup İçi**	287,420	,701		
	11-20	110	3,78	,773	**Toplam**	289,094			
	21-30	25	3,71	,999					
	31 ve +	13	3,96	1,05					
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	5 ve -	107	3,68	1,03	**G. Arası**	3,750	,938	,966	,426
	6-10	160	3,83	,940	**Grup İçi**	397,823	,970		
	11-20	110	3,61	,915	**Toplam**	401,573			
	21-30	25	3,70	1,20					
	31 ve +	13	3,66	1,23					
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	5 ve -	107	3,80	,742	**G. Arası**	3,269	,817	1,707	,148
	6-10	160	4,00	,632	**Grup İçi**	196,313	,479		
	11-20	110	3,85	,678	**Toplam**	199,583			
	21-30	25	3,78	,755					
	31 ve +	13	3,79	,928					
	Toplam	415	3,89	,694					

Tablo 5.17'e göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile firmada çalışma süresi arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

6) Toplam İş Deneyimine Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile toplam iş deneyimi arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.18, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.18: Toplam İş Deneyimi - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	,456	,768
Vergi Mevzuatı	1,206	,308
Vergi Sisteminin Adil Olması	,762	,551
Kamu Hizmetleri	1,289	,274
Ceza Miktarı	1,815	,125
Vergi Uyumu	1,239	,294

Tablo 5.18'e göre, değişkenlerinin grup varyanslarının eşit olmasından dolayı (p>0,05) grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için "Tukey Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.19, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.19: Toplam İş Deneyimine Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	TİD	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	5 ve -	15	3,84	,768	**G. Arası**	1,066	,267	,460	,765
	6-10	73	4,02	,760	**Grup İçi**	237,364	,579		
	11-20	193	4,00	,760	**Toplam**	238,430			
	21-30	101	3,93	,755					
	31 ve +	33	3,87	,773					
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	5 ve -	15	3,78	,636	**G. Arası**	,316	,079	,106	,980
	6-10	73	3,80	,901	**Grup İçi**	305,097	,744		
	11-20	193	3,87	,856	**Toplam**	305,413			
	21-30	101	3,84	,816					
	31 ve +	33	3,82	1,02					
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	5 ve -	15	3,93	,725	**G. Arası**	,607	,152	,248	,911
	6-10	73	3,86	,831	**Grup İçi**	250,514	,611		
	11-20	193	3,90	,754	**Toplam**	251,121			
	21-30	101	3,85	,783					
	31 ve +	33	3,77	,839					
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	5 ve -	15	3,85	,705	**G. Arası**	,688	,172	,244	,913
	6-10	73	3,92	,892	**Grup İçi**	288,406	,703		
	11-20	193	3,85	,806	**Toplam**	289,094			
	21-30	101	3,80	,841					
	31 ve +	33	3,89	,941					
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	5 ve -	15	4,11	,813	**G. Arası**	2,810	,702	,722	,577
	6-10	73	3,77	1,03	**Grup İçi**	398,763	,973		
	11-20	193	3,71	,982	**Toplam**	401,573			
	21-30	101	3,67	,883					
	31 ve +	33	3,67	1,24					
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	5 ve -	15	3,87	,611	**G. Arası**	,342	,085	,176	,951
	6-10	73	3,91	,711	**Grup İçi**	199,241	,486		
	11-20	193	3,91	,677	**Toplam**	199,583			
	21-30	101	3,86	,698					
	31 ve +	33	3,83	,799					
	Toplam	415	3,89	,694					

Tablo 5.19'a göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile toplam iş deneyimi arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0.05).

7) Göreve Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile görev arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.20, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.20: Görev - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	,882	,475
Vergi Mevzuatı	3,339	,010
Vergi Sisteminin Adil Olması	2,052	,086
Kamu Hizmetleri	,475	,754
Ceza Miktarı	2,121	,077
Vergi Uyumu	1,284	,276

Tablo 5.20 incelendiğinde, vergi etiği, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişkenlerinin grup varyanslarının eşit olduğu (p>0,05); vergi mevzuatı değişkeninin ise grup varyansının eşit olmadığı (p<0,05) saptanmaktadır. Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek vergi etiği, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişkenlerine "Tukey Testi"; vergi mevzuatı değişkenine ise "Tamhane T2 Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.21, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.21: Göreve Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Görev	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	Finans	47	3,98	,783	**G. Arası**	2,674	,669	1,163	,327
	Muh.	149	3,98	,757	**Grup İçi**	235,756	,575		
	GnlMd	120	4,03	,763	**Toplam**	238,430			
	VergiS.	75	3,95	,697					
	Diğer	24	3,67	,865					
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	Finans	47	3,82	,786	**G. Arası**	4,329	1,082	1,474	,209
	Muh.	149	3,79	,851	**Grup İçi**	301,084	,734		
	GnlMd	120	3,94	,793	**Toplam**	305,413			
	VergiS.	75	3,91	,883					
	Diğer	24	3,52	1,19					
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	Finans	47	3,80	,789	**G. Arası**	5,281	1,320	2,202	,068
	Muh.	149	3,91	,785	**Grup İçi**	245,840	,600		
	GnlMd	120	3,93	,707	**Toplam**	251,121			
	VergiS.	75	3,89	,769					
	Diğer	24	3,45	,984					
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	Finans	47	3,88	,952	**G. Arası**	,297	,074	,106	,981
	Muh.	149	3,87	,777	**Grup İçi**	288,797	,704		
	GnlMd	120	3,84	,828	**Toplam**	289,094			
	VergiS.	75	3,81	,812					
	Diğer	24	3,89	1,08					
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	Finans	47	3,77	,937	**G. Arası**	3,801	,950	,979	,419
	Muh.	149	3,72	,981	**Grup İçi**	397,772	,970		
	GnlMd	120	3,82	,874	**Toplam**	401,573			
	VergiS.	75	3,63	1,12					
	Diğer	24	3,44	1,14					
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	Finans	47	3,88	,714	**G. Arası**	2,434	,609	1,266	,283
	Muh.	149	3,89	,693	**Grup İçi**	197,148	,481		
	GnlMd	120	3,95	,658	**Toplam**	199,583			
	VergiS.	75	3,88	,662					
	Diğer	24	3,60	,893					
	Toplam	415	3,89	,694					

Tablo 5.21'e göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile görev arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

8) Firma Yaşına Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile firma yaşı arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 22, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.22: Firma Yaşı - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	1,670	,189
Vergi Mevzuatı	2,080	,126
Vergi Sisteminin Adil Olması	1,639	,195
Kamu Hizmetleri	,562	,570
Ceza Miktarı	,905	,405
Vergi Uyumu	1,752	,175

Tablo 5.22 incelendiğinde, değişkenlerin grup varyanslarının eşit olduğu (p>0,05) saptanmaktadır. Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için değişkenlere "Tukey Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.23, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.23: Firma Yaşına Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	F.Yaş	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	10 ve -	90	3,84	,845	**G. Arası**	2,130	1,065	1,857	,157
	11-20	199	4,02	,746	**Grup İçi**	236,301	,574		
	21 ve +	126	3,99	,706	**Toplam**	238,430			
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	10 ve -	90	3,80	,930	**G. Arası**	,472	,236	,319	,727
	11-20	199	3,83	,834	**Grup İçi**	304,941	,740		
	21 ve +	126	3,89	,848	**Toplam**	305,413			
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	10 ve -	90	3,77	,838	**G. Arası**	1,300	,650	1,072	,343
	11-20	199	3,89	,772	**Grup İçi**	249,822	,606		
	21 ve +	126	3,91	,743	**Toplam**	251,121			
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	10 ve -	90	3,90	,832	**G. Arası**	,221	,110	,157	,855
	11-20	199	3,84	,833	**Grup İçi**	288,874	,701		
	21 ve +	126	3,84	,846	**Toplam**	289,094			
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	10 ve -	90	3,67	1,05	**G. Arası**	,371	,185	,190	,827
	11-20	199	3,73	,954	**Grup İçi**	401,202	,974		
	21 ve +	126	3,75	,986	**Toplam**	401,573			
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	10 ve -	90	3,81	,751	**G. Arası**	,770	,385	,798	,451
	11-20	199	3,91	,671	**Grup İçi**	198,813	,483		
	21 ve +	126	3,92	,689	**Toplam**	199,583			
	Toplam	415	3,89	,694					

Tablo 5.23'e göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile firma yaşı arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

9) Firma Sektörüne Göre Yapılan Fark Testleri

Vergi uyumu ve boyutları ile firma sektörü arasındaki ilişki "Bağımsız Gruplar t Testi"ne göre test edilmiştir. Tablo 5.24, firma sektörüne göre değişkenlerin farklılık analizi sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 5.24: Firma Sektörüne Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Sektör	N	Ort.	Std. Sp.	F	t	P
Vergi Etiği	Hizmet	255	3,9665	,74571	,039	-,293	,770
	İmalat	160	3,9889	,78161			
Vergi Mevzuatı	Hizmet	255	3,8353	,84044	,001	-,376	,707
	İmalat	160	3,8679	,88984			
Vergi Sisteminin Adil Olması	Hizmet	255	3,8248	,80179	1,607	-1,730	,084
	İmalat	160	3,9604	,73556			
Kamu Hizmetleri	Hizmet	255	3,8461	,81815	,097	-,324	,746
	İmalat	160	3,8734	,86512			
Ceza Miktarı	Hizmet	255	3,6575	1,01321	2,356	-1,775	,077
	İmalat	160	3,8333	,93087			
Vergi Uyumu	Hizmet	255	3,8702	,69353	,004	-,852	,395
	İmalat	160	3,9299	,69619			

Tablo 5.24'e göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile firma sektörü arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

10) Firmanın Ortalama Cirosuna Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile firmanın ortalama cirosu arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.25, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.25: Firmanın Ortalama Cirosu - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	1,780	,150
Vergi Mevzuatı	3,252	,022
Vergi Sisteminin Adil Olması	1,479	,220
Kamu Hizmetleri	,382	,766
Ceza Miktarı	1,453	,227
Vergi Uyumu	1,609	,187

Tablo 5.25 incelendiğinde, vergi etiği, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişkenlerinin grup varyanslarının eşit olduğu (p>0,05); ancak, vergi mevzuatı, değişkeninin grup varyansının eşit olmadığı

(p<0,05) saptanmaktadır. Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için vergi etiği, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişkenlerine "Tukey Testi"; vergi mevzuatı, değişkeni için "Tamhane T2 Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.26, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.26: Firmanın Ortalama Cirosu Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	O.Ciro	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	1-10	60	3,81	,870	**G. Arası**	3,245	1,082	1,890	,131
	11-50	159	3,94	,790	**Grup İçi**	235,186	,572		
	51-100	106	4,09	,681	**Toplam**	238,430			
	101 ve +	90	4,00	,694					
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	1-10	60	3,74	,912	**G. Arası**	3,965	1,322	1,802	,146
	11-50	159	3,76	,871	**Grup İçi**	301,449	,733		
	51-100	106	3,93	,742	**Toplam**	305,413			
	101 ve +	90	3,96	,913					
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	1-10	60	3,74	,811	**G. Arası**	3,370	1,123	1,864	,135
	11-50	159	3,81	,794	**Grup İçi**	247,751	,603		
	51-100	106	3,97	,701	**Toplam**	251,121			
	101 ve +	90	3,96	,803					
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	1-10	60	3,72	,817	**G. Arası**	1,267	,422	,603	,613
	11-50	159	3,87	,835	**Grup İçi**	287,827	,700		
	51-100	106	3,89	,817	**Toplam**	289,094			
	101 ve +	90	3,86	,873					
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	1-10	60	3,50	1,04	**G. Arası**	5,850	1,950	2,025	,110
	11-50	159	3,70	,997	**Grup İçi**	395,723	,963		
	51-100	106	3,88	,910	**Toplam**	401,573			
	101 ve +	90	3,71	,986					
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	1-10	60	3,74	,748	**G. Arası**	2,909	,970	2,026	,110
	11-50	159	3,85	,701	**Grup İçi**	196,674	,479		
	51-100	106	3,99	,633	**Toplam**	199,583			
	101 ve +	90	3,94	,700					
	Toplam	415	3,89	,694					

Tablo 5.26'ya göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile firmanın ortalama cirosu arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

11) Firmanın 2016 Yılı Cirosuna Göre Yapılan Fark Testler

Ölçek ve boyutları ile firmanın 2016 yılı cirosu arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.27, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.27: Firmanın 2016 Yılı Cirosu - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	1,596	,190
Vergi Mevzuatı	2,689	,046
Vergi Sisteminin Adil Olması	,558	,643
Kamu Hizmetleri	,712	,545
Ceza Miktarı	,817	,485
Vergi Uyumu	1,294	,276

Tablo 5.27 incelendiğinde, vergi etiği, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişkenlerinin grup varyanslarının eşit olduğu (p>0,05); ancak, vergi mevzuatı, değişkeninin grup varyansının eşit olmadığı (p<0,05) saptanmaktadır. Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için vergi etiği, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişkenlerine "Tukey Testi"; vergi mevzuatı, değişkeni için "Tamhane T2 Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.28, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.28: Firmanın 2016 Yılı Cirosu Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Cir.'16	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	1-10	76	3,88	,828	**G. Arası**	2,063	,688	1,196	,311
	11-50	134	4,01	,776	**Grup İçi**	236,368	,575		
	51-100	131	3,92	,750	**Toplam**	238,430			
	101 ve +	74	4,08	,657					
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	1-10	76	3,80	,884	**G. Arası**	2,100	,700	,949	,417
	11-50	134	3,81	,882	**Grup İçi**	303,313	,738		
	51-100	131	3,82	,771	**Toplam**	305,413			
	101 ve +	74	4,00	,934					
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	1-10	76	3,81	,784	**G. Arası**	2,609	,870	1,439	,231
	11-50	134	3,84	,801	**Grup İçi**	248,512	,605		
	51-100	131	3,85	,749	**Toplam**	251,121			
	101 ve +	74	4,04	,775					
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	1-10	76	3,79	,800	**G. Arası**	2,506	,835	1,198	,310
	11-50	134	3,96	,887	**Grup İçi**	286,588	,697		
	51-100	131	3,77	,770	**Toplam**	289,094			
	101 ve +	74	3,86	,880					
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	1-10	76	3,62	1,02	**G. Arası**	1,918	,639	,657	,579
	11-50	134	3,78	1,01	**Grup İçi**	399,655	,972		
	51-100	131	3,68	,932	**Toplam**	401,573			
	101 ve +	74	3,79	,984					
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	1-10	76	3,82	,728	**G. Arası**	1,639	,546	1,134	,335
	11-50	134	3,91	,707	**Grup İçi**	197,944	,482		
	51-100	131	3,85	,666	**Toplam**	199,583			
	101 ve +	74	4,00	,681					
	Toplam	415	3,89	,694					

Tablo 5.28'e göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile firmanın 2016 cirosu arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

12) Kurumsallaşma Durumuna Göre Yapılan Fark Testleri

Vergi uyumu ve boyutları ile kurumsallaşma durumu arasındaki ilişki "Bağımsız Gruplar t Testi"ne göre test edilmiştir. Tablo 5.29, kurumsallaşma durumuna göre değişkenlerin farklılık analizi sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 5.29: Kurumsallaşma Durumuna Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Kurumsal.	N	Ort.	Std. Sp.	F	t	P
Vergi Etiği	Aile	224	3,9674	,78054	,906	-,226	,821
	Kurumsal	191	3,9843	,73463			
Vergi Mevzuatı	Aile	224	3,8291	,88629	3,952	-,484	,628
	Kurumsal	191	3,8699	,82740			
Vergi Sisteminin Adil Olması	Aile	224	3,8333	,79954	1,738	-1,241	,215
	Kurumsal	191	3,9284	,75266			
Kamu Hizmetleri	Aile	224	3,9051	,82198	,059	1,282	,201
	Kurumsal	191	3,7997	,85001			
Ceza Miktarı	Aile	224	3,7158	1,02294	1,354	-,213	,831
	Kurumsal	191	3,7365	,94083			
Vergi Uyumu	Aile	224	3,8833	,71194	2,631	-,317	,751
	Kurumsal	191	3,9050	,67475			

Tablo 5.29'a göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile kurumsallaşma durumu arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

13) Firmanın Sermayesine Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile firmanın sermayesi arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.30, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.30: Firma Sermayesi - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	2,452	,045
Vergi Mevzuatı	1,562	,184
Vergi Sisteminin Adil Olması	1,903	,109
Kamu Hizmetleri	,534	,711
Ceza Miktarı	2,560	,038
Vergi Uyumu	2,393	,051

Tablo 5.30 incelendiğinde, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri ve vergi uyumu değişkenlerinin grup varyanslarının eşit olduğu ($p>0,05$) ancak, vergi etiği ve ceza miktarı değişkeninin grup varyansının eşit olmadığı ($p<0,05$) saptanmaktadır. Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri ve vergi uyumu değişkenlerine "Tukey Testi"; vergi etiği ve ceza miktarı değişkenleri için "Tamhane T2 Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.31, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.31: Firma Sermayesine Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Serm.	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	1-	96	3,87	,811	**G. Arası**	3,495	,874	1,525	,194
	1-10	109	4,01	,681	**Grup İçi**	234,935	,573		
	11-50	82	3,97	,745	**Toplam**	238,430			
	51-100	88	3,92	,862					
	101 ve+	40	4,21	,563					
Toplam		415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	1-	96	3,74	,912	**G. Arası**	2,230	,557	,754	,556
	1-10	109	3,84	,766	**Grup İçi**	303,183	,739		
	11-50	82	3,89	,812	**Toplam**	305,413			
	51-100	88	3,85	,946					
	101 ve+	40	4,00	,865					
Toplam		415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	1-	96	3,69	,842	**G. Arası**	5,714	1,429	2,387	,051
	1-10	109	3,89	,731	**Grup İçi**	245,407	,599		
	11-50	82	3,85	,812	**Toplam**	251,121			
	51-100	88	4,00	,743					
	101 ve+	40	4,04	,692					
Toplam		415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	1-	96	3,77	,799	**G. Arası**	1,005	,251	,358	,839
	1-10	109	3,90	,757	**Grup İçi**	288,089	,703		
	11-50	82	3,87	,887	**Toplam**	289,094			
	51-100	88	3,88	,899					
	101 ve+	40	3,85	,894					
Toplam		415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	1-	96	3,65	,991	**G. Arası**	6,575	1,644	1,706	,148
	1-10	109	3,72	,961	**Grup İçi**	394,998	,963		
	11-50	82	3,61	1,03	**Toplam**	401,573			
	51-100	88	3,73	1,04					
	101 ve+	40	4,08	,699					
Toplam		415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	1-	96	3,78	,748	**G. Arası**	2,625	,656	1,366	,245
	1-10	109	3,91	,610	**Grup İçi**	196,958	,480		
	11-50	82	3,89	,719	**Toplam**	199,583			
	51-100	88	3,90	,749					
	101 ve+	40	4,08	,571					
Toplam		415	3,89	,694					

Tablo 5.31'e göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile firma sermayesi arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

14) Çalışan Sayısına Göre Yapılan Fark Testleri

Ölçek ve boyutları ile çalışan sayısı arasındaki ilişki "Tek Yönlü ANOVA Analizi"ne göre test edilmiştir. Grup varyanslarının homojenlik analizi için Levene Testi kullanılmıştır. Tablo 5.32, Levene Testine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.32: Çalışan Sayısı - Levene Testi

Değişkenler	Levene Değeri	p Değeri
Vergi Etiği	3,034	,029
Vergi Mevzuatı	1,205	,307
Vergi Sisteminin Adil Olması	,743	,527
Kamu Hizmetleri	,484	,693
Ceza Miktarı	1,537	,204
Vergi Uyumu	1,502	,214

Tablo 5.32 incelendiğinde, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişkenlerinin grup varyanslarının eşit olduğu (p>0,05); vergi etiği değişkeninin ise grup varyanslarının eşit olmadığı (p<0,05) saptanmaktadır. Grupların birbirinden istatistiki olarak farklı olduğunu belirlemek için vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu değişkenlerine "Tukey Testi"; vergi etiği değişkenine ise "Tamhane T2 Testi" uygulanmıştır. Tablo 5.33, ANOVA analizine ait sonuçları göstermektedir.

Tablo 5.33: Çalışan Sayısına Göre Farklılık Analizi (n=415)

Değişkenler	Ç.Sayı	N	Ort.	St.Sp	Var. K.	K. T.	K. O.	F	P
Vergi Etiği	50-	76	3,81	,899	**G. Arası**	2,688	,896	1,562	,198
	50-100	150	3,98	,780	**Grup İçi**	235,742	,574		
	101-500	109	4,05	,657	**Toplam**	238,430			
	501 ve +	80	4,00	,690					
	Toplam	415	3,97	,758					
Vergi Mevzuatı	50-	76	3,72	,924	**G. Arası**	2,976	,992	1,348	,258
	50-100	150	3,80	,844	**Grup İçi**	302,437	,736		
	101-500	109	3,90	,850	**Toplam**	305,413			
	501 ve +	80	3,97	,825					
	Toplam	415	3,84	,858					
Vergi Sisteminin Adil Olması	50-	76	3,73	,807	**G. Arası**	3,908	1,303	2,166	,092
	50-100	150	3,83	,794	**Grup İçi**	247,214	,601		
	101-500	109	3,93	,728	**Toplam**	251,121			
	501 ve +	80	4,01	,770					
	Toplam	415	3,87	,778					
Kamu Hizmetleri	50-	76	3,77	,802	**G. Arası**	,738	,246	,351	,789
	50-100	150	3,85	,847	**Grup İçi**	288,356	,702		
	101-500	109	3,90	,843	**Toplam**	289,094			
	501 ve +	80	3,87	,842					
	Toplam	415	3,85	,835					
Ceza Miktarı	50-	76	3,54	1,05	**G. Arası**	3,498	1,166	1,204	,308
	50-100	150	3,75	,947	**Grup İçi**	398,075	,969		
	101-500	109	3,73	,946	**Toplam**	401,573			
	501 ve +	80	3,82	1,03					
	Toplam	415	3,72	,984					
Vergi Uyumu	50-	76	3,75	,758	**G. Arası**	2,389	,796	1,660	,175
	50-100	150	3,88	,695	**Grup İçi**	197,193	,480		
	101-500	109	3,95	,643	**Toplam**	199,583			
	501 ve +	80	3,96	,687					
	Toplam	415	3,89	,694					

Tablo 5.33'e göre, vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu ile çalışan sayısı arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

f. İki Yönlü MANOVA Analizler,

1) Yaş ve Eğitimin Vergi Uyumu Boyutları Üzerindeki Etkisi

Vergi uyumu boyutlarının yaş ve eğitim düzeylerine göre farklılık gösterip göstermediği iki yönlü MANOVA ile incelenmiş ve sonuçlar Tablo 5.34'de verilmiştir.

Tablo 5.34: Yaş ve Eğitim Düzeyine Göre Vergi Uyumu Boyutları Puanlarının MANOVA Değerleri (n=415)

Etki		F	Hipotez sd	p	η^2
Yaş*Eğitim	Wilks' Lambda	0,791	5	0,557	0,010

Yaş ve eğitimin vergi boyutlarında anlamlı bir etkiye sahip olmadığı Wilks' Lambda p değeri göstermektedir (p>0,05).

2) Ortalama Ciro ve Sermayenin Vergi Uyumu Boyutları Üzerindeki Etkisi

Vergi uyumu boyutlarının ortalama ciro ve sermayeye göre farklılık gösterip göstermediği iki yönlü MANOVA ile incelenmiş ve sonuçlar Tablo 5.35'te verilmiştir.

Tablo 5.35: Ortalama Ciro ve Sermayeye Göre Vergi Uyumu Boyutları Puanlarının MANOVA Değerleri (n=415)

Etki		F	Hipotez sd	p	η^2
Ortalama Ciro * Sermaye	Wilks' Lambda	0,977	5	0,085	0,023

Tablo 5.35'teki bulgular incelendiğinde ortalama ciro*sermaye etkileşiminin vergi uyumu boyutları üzerinde etkisi anlamlı olmadığı tespit edilmektedir (p>0,05).

g. Korelasyon Analizi

Tablo 5.36, değişkenler arasındaki ilişkileri ifade eden korelasyon katsayılarını ve değişkenlerin tanımlayıcı istatistik bulgularını göstermektedir. Tanımlayıcı istatistikler bağlamında değişkenlerin ortalama ve standart sapma değerleri verilmektedir. Tablodaki Pearson korelasyon katsayıları ise araştırma değişkenleri arasındaki ilişkilere işaret etmektedir. Katılımcıların verileri incelenerek, sonuçları ortaya konulan Tablo 5.36'daki korelasyon analizi, araştırma değişkenleri arasındaki ilişkilerin yönüne ve kuvvetine ilişkin fikir vermektedir.

Tablo 5.36: Korelasyon Analizi (n=415)

Değişkenler	Ort.	St. Sp.	1.	2.	3.	4.	5.
1. Vergi Etiği	3,97	0,75	1				
2. Vergi Mevzuatı	3,84	0,85	,712**	1			
3. Vergi Sisteminin Adil Olması	3,87	0,77	,707**	,767**	1		
4. Kamu Hizmetleri	3,85	0,83	,586**	,563**	,585**	1	
5. Ceza Miktarı	3,72	0,98	,530**	,571**	,585**	,513**	1

** p<0.01

Değişkenlerin ortalaması 3,72 ile 3,97; standart sapması ise 0,75 ile 0,98 arasında değişmektedir. Vergi etiği ($\overline{X}$=3,97); vergi mevzuatı ($\overline{X}$=3,84), vergi sisteminin adil olması ($\overline{X}$=3,87), kamu hizmetleri ($\overline{X}$=3,85) ve ceza miktarı ($\overline{X}$=3,72) değişkenlerinin ortalaması orta seviyededir.

Vergi mevzuatı ile vergi etiği (r=0,712), vergi sisteminin adil olması (r=0,767), kamu hizmetleri (r=0,563) ve ceza miktarı (r=0,571) arasında 0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü ilişki bulunmaktadır.

h. Regresyon Analizi

Araştırma değişkenlerinin neden-sonuç ilişkisindeki etki düzeyinin test edilmesi için çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemde iki ya da daha fazla bağımsız faktörün bağımlı faktörler üzerindeki etkisi regresyon denklem parametreleri kullanılarak gözlemlenmektedir.

Vergi sisteminin adil olması bağımlı değişkeni ile ilgili regresyon analizi sonuçları Tablo 5.37'de görülmektedir. Burada vergi sisteminin adil olması bağımlı değişkeni ile arasında ilişki olduğu öngörülen bağımsız değişkenler (vergi etiği, vergi mevzuatı, kamu hizmetleri, ceza miktarı) modele dahil edilerek regresyon analizi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 5.37: Regresyon Analizi

Bağımlı Değişken: Vergi Sisteminin Adil Olması	**Std. Beta**	**p**
Bağımsız Değişken		
Vergi Etiği	0,247	0,000
Vergi Mevzuatı	0,118	0,002
Kamu Hizmetleri	0,140	0,000
Ceza Miktarı	0,446	0,000
F = 205,582 p<0,05 R^2 = 0,667		

Tablo 5.37'de temsil edilen; vergi etiği, vergi mevzuatı, kamu hizmetleri ve ceza miktarı olan bağımsız değişkenin vergi sisteminin adil olması üzerindeki etkisini ifade eden model istatistiki açıdan anlamlıdır (p<0,01). Ayrıca kurulan model varyansın %66,7'sini açıklamaktadır.

II.Araştırmanın Sonuçlarının Yorumlanması

Çalışmada vergi uyumunu etkileyen değişkenleri anlamak amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kararlarının alınmasında rol oynayan kişilerle anket çalışmaları yapılmıştır. Buna ilişkin olarak da anket çalışmalarında belirli ölçek kriterlerine göre belirlenen kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ve muhasebe kararlarında yer alan kişiker ile çalışılmış ve ceza miktarı, gelir miktarı, vergi etiği, vergi mevzuatı, adalet, kamu hizmetlerinin derecesi gibi değişkenlerin ve diğer demografik değişkenlerin vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Anket sürecinde alınan cevaplara göre yapılan analizler yukarıdaki bölümde açıklanmıştır.

Ankette beşli likert tipi sorular yer almaktadır. Sorulara "katılıyorum", "katılmıyorum" şeklinde cevaplar verilmesi istenmektedir. 1'den 5'e kadar yapılan derecelendirmeye göre cevaplara 1 verilmesi "kesinlikle katılmıyorum" 5 verilmesi ise "kesinlikle katılıyorum" anlamına gelmektedir. 3 ise ankete katılan kişinin sorulan sorunun cevabı konusunda kararsız olduğu anlamına gelmektedir. Anketin analizine geçilmeden önce olumsuz olan soruların dönüştürülmesi işlemi gerçekleştirilmiştir.

Dönüştürme işlemlerinden sonra beşli likert tipi anketlerde kullanılan yöntemlerden biri olan faktör analizi ankete uygulanmıştır. Faktör analizinin yapılmasının nedeni anketin genel durumunu görüp daha net sonuçlara ulaşılabilecek sorularla analize devam edilmesi arzusudur.

Faktör analizi sonucunda anketin 5 boyutunun olduğu anlaşılmaktadır. Bu boyutlar da Tablo 5.5'te görüleceği gibi şu şekilde isimlendirilmiştir: "vergi etiği", "vergi mevzuatı", "vergi sisteminin adil olması", "kamu hizmetleri", "ceza miktarı". Tablo 5.5'te her boyutun anket içerisindeki faktör ağırlığı da görülebilir. Örneğin ankette faktör ağırlığı yaklaşık olarak %25 olan vergi etiği boyutudur. Bu durum da anketimizin en önemli alanını vergi etiği boyutunun oluşturduğunu göstermektedir. Anketin vergi etiği üzerine kurulu olduğu faktör analizi ile de doğrulanmıştır. Her bir boyutun ölçülmesine tekabül eden sorular da her bir boyutun yanında yine Tablo 5.5'te belirtilmiştir. Her bir boyuta tekabül eden soruların da anket içerisindeki faktör ağırlığı ayrı ayrı yine ilgili tabloda belirtilmiştir.

Faktör analizi sonucunda anketten ortaya çıkan 5 boyutun faktör açıklama oranının toplamda %71 olduğunu anlaşılmıştır (Tablo5.5). Literatürde faktör

analizinin geçerli olması için genel olarak kabul gören oran %50'dir. Çalışmadaki ankette ortaya çıkan oran %71 olduğundan yapılan faktör analizinin geçerli olduğu ve anketin geri kalan analizlerinde de yine bu oranın kullanılmasının mümkün olabildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Öte yandan anketin KMO değerinin de genel kabul gören minimum sınır olan %60 üzerinde olup olmadığı incelendiğinde ilgili değerin de %96 olup faktör analizinin geçerliliğinin sağlandığı anlaşılmaktadır. Yapılan küresellik testi de anlamlı çıkmıştır.

Özetleyecek olursak, kullanılan anketin geçerliliğini test edebilmek amacıyla öncelikle bazı olumsuz sorular için dönüştürmeler yapılmıştır. Bu dönüştürmeler sonrasında faktör analizi yapılmış ve faktör analizi ile anketin 5 boyuttan oluştuğu ortaya konulmuştur. Bu boyutları temsil eden soruların hangileri olduğunu ve bu sorular ile her bir boyutun anket içerisindeki faktör ağırlığı Tablo 5.5'teki gibi ortaya konulmuştur. Anketin KMO değeri %96 (en az %60 olmalıydı) çıkmış ve küresellik testi de anlamlı çıkmıştır. Ayrıca faktör analizine konu olan her bir sorunun da faktör ağırlığı hedeflenen %50 oranının üzerinde bulunmuştur (Tablo 5.5). Faktör boyutlarının tamamının anketi genel olarak açıklama oranı da %71 (en az %50 olması gerekirdi) çıkmıştır. Tüm bu sonuçlar da faktör analizinin, kullanılan anket için uygulanabilir olduğunu göstermiş ve diğer analizlere faktör analizi sonuçlarına göre gidilmesini engelleyen bir durum olmadığını açıklamıştır.

Faktör analizi sonrasında anket içerisindeki bazı sorular elenip kalanlar ile anket analizi devam ettirilmiştir. Ancak bu noktada yine de kalan soruların anketin devamı için ne kadar geçerli olduğunu anlayabilmek amacıyla güvenilirlik analizi yapılmıştır.

Güvenilirlik analizi için faktör analizi sonrasında ankette kalan soruların, faktör boyutlarının ve tüm anketin Cronbach Alpha katsayısı ölçülmüştür. Güvenilirlik analizlerinde bu katsayının minimum %60 olması hedeflenir. Yapılan ankete de uygulandığında her bir boyut için %60 kriterinin sağlandığı anlaşılmıştır (Tablo 5.6). Bu durum da ankette eleme sonrası kalan soruların güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır. Tablo 5.6'da anketin tümünü oluşturan boyuta vergi uyumu boyutu denmiştir ve vergi uyumu boyutunun güvenilirlik katsayısı %97 bulunmuştur. Bu minvalde anketin genel boyutunun da güvenilir olduğu doğrulanmıştır.

Faktör ve güvenilirlik analizleri tamamlandıktan sonra hipotezlerin test edilmesine geçilmiştir. Ankette yer alan her bir demografik göstergenin vergi uyumu boyutu ve faktör analizi sonucunda ortaya çıkan diğer 5 adet faktör boyutunun arasındaki ilişki sınanmıştır. Anketin yapılmasının asıl amacı vergi uyumunu etkileyen faktörleri ortaya çıkarıp vergi uyumunun arttırılması için gerekli önlemlerin alınmasının sağlanmasıdır. Bu yüzden ankette yer alan bağımsız değişkenlerin vergi uyumunu ne ölçüde etkilediğini anlamak amacıyla hipotez testleri yapılmıştır. Hipotez testleri sonucundan cinsiyet, yaş, firma sektörü vb. bağımsız değişkenlerin vergi uyumunu etkileyip etkilemediği ve etkiliyorsa da arasındaki bağlantının ne yönde olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Bahsedilen hipotez testlerini yapabilmek için parametrik testler ya da parametrik olmayan testlerin yapılması gerekmektedir. Bu testlerden hangisinin uygulanacağını anlamak amacıyla anketin tüm boyutları için yine SPSS'de verilerin normal dağılıp dağılmadığının analizi yapılmıştır.

Normal dağılım analizinde Kurtosis ve Skewness (Basıklık ve Çarpıklık) değerleri incelenmiştir. Kurtosis değerinin +1 ve -1 aralığında olması, Skewness değerlerinin ise +2 ve -2 arasında olması durumunda anket verilerinin normal dağıldığına karar verilir. Çalışmada kullanılan anket için Kurtosis ve Skewness değerleri incelendiğinde anketin tüm boyutları için değerlerin Kurtosis ve Skewness aralığını sağladığını böylece de anket verilerinin normal dağıldığı anlaşılmıştır (Tablo 5.7). Bu durumda da hipotez testlerinin yapılmasında parametrik testlerin kullanılmasının yerinde olduğu kararına varılmıştır.

Vergi uyumu ve anketteki diğer 5 faktör boyutu ile anketteki bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi incelemek için yapılacak fark testleri için parametrik testlerin kullanılacağı netleştirildikten sonra her bir fark testinde "bağımsız gruplar t testi" veya "tek yönlü Anova analizi" parametrik testlerinden hangisi uygunsa o testin kullanılması gerekecektir.

Parametrik testlerden hangisinin uygulanacağına karar vermek için karşılaştırılacak demografik göstergelerden iki değişkenli olanlar için "bağımsız gruplar t testi" uygulanması gerekirken, ikiden fazla değişkenli olan demografik göstergeler için ise "tek yönlü ANOVA testi" uygulanması yerinde olacaktır.

Demografik göstergelerden biri olan cinsiyet ile faktör boyutları ve anketin geneli olan vergi uyumu boyutu arasındaki ilişkiyi anlamak için fark testlerinden "bağımsız gruplar t testi"ne başvurulması gerekecektir. Çünkü cinsiyet bağımsız değişkeni iki değişkenli olan bir demografik göstergedir. Cinsiyet için bu test uygulandığında Tablo 5.8'de yer alan sonuçlara ulaşılmıştır. Bu tabloda yer alan P sütunundaki değerler %5'in altında ise cinsiyet ile boyutlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmış olunacaktır. Yani cinsiyet ile anketin faktör boyutları arasında bir ilişki olduğu anlaşılacaktır. Bu ilişkinin boyutunun ne yönde olduğunu anlamak için ise ortalama sütununa bakılması gerekecektir. Bu sütunda hangisi daha fazla ise etkinin onda daha pozitif yönlü olduğu anlaşılacaktır. Eğer P sütunu %5'in üstünde ise bahsedilen bağımsız değişken ile bahsedilen boyutlar arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılacaktır. Cinsiyet bağımsız değişkeni ile faktör boyutları ve anketin geneli olan vergi uyumu boyutu arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını görmek için Tablo 5.8'deki P sütunu incelendiğinde vergi etiği boyutunun %5'in üzerinde olduğu anlaşılmış ve vergi etiği ile cinsiyet arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır.

Öte yandan "vergi mevzuatı", "vergi sisteminin adil alması", "kamu hizmetleri", "ceza miktarı", "vergi uyumu" boyutları için P sütunu incelendiğinde %5'in altında değerler aldığı anlaşılmış ve bu durumda da ilgili faktör boyutları ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İlgili farklılığın yönünü anlamak amacıyla çıkan sonuçları içeren tablodan ortalama sütunu incelenir. Bahsedilen boyutlar anlamında ortalama sütunu incelendiğinde kadınların erkeklere göre vergi etiği, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı gibi boyutların vergi uyumunu daha fazla etkilediği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca vergi uyumu boyutundaki skorlar da erkeklere göre kadınlarda daha yüksek çıkmıştır. Kadınların vergi uyumu konusunda daha hassas olduğu düşünülebilir.

Bahsedilen fark testleri yaş bağımsız değişkeni için yapıldığında yaş demografik göstergesinde ikiden fazla değişken olduğu için "tek yönlü ANOVA testi"nin uygulanması gerekecektir. Tek yönlü anova testi uygulandığında çıkan tablodan yine öncelikle P sütununa bakılması gerekecektir. Eğer P sütunundaki değer %5'ten küçük ise anlamlı farklılık olduğu sonucuna ulaşılır ve farklılığın boyutunu görebilmek için "bağımsız gruplar t testi"ndeki gibi sadece ortalama sütunundaki değere bakmak yeterli olmaz. Değişkenlerin yönünü anlayabilmek adına tekrar test yapılması gerekir.

Bu noktada hangi testin uygulayacağını anlamak için levene testi uygulanır. Levene testi sonuçlarını gösteren tabloda da yine P sütununa bakılır ve eğer P sütunundaki değer %5'ten büyük ise değişkenlerin grup varyanslarının eşit olduğu sonucuna ulaşılarak farklılığın yönünü anlamak için Tukey testi uygulanır. Eğer Levene testi uygulandığında P sütunundaki değer %5'in altında ise bu durumda grup varyanslarının eşit olmadığı sonucuna ulaşılarak farklılığın yönünü anlamak amacıyla Tamhane T2 testi uygulanır.

Çalışmada kullanılan ankette yaş demografik göstergesi 3 ve daha fazla değişkenli olduğundan anket boyutları ve anketin tümü ile yaş bağımsız değişkeni arasında ilişki olup olmadığını anlamak amacıyla "tek yönlü ANOVA testi" uygulanmıştır. Anova testi sonuçlarını içeren tabloda (Tablo 5.10) p değerine bakıldığında vergi mevzuatı boyutunun %5'ten küçük olduğu anlaşılmıştır. Diğer boyutlarda ise p değerinin %5'ten büyük olduğu anlaşılmıştır. Bu verilere göre yaş ile "vergi etiği", "vergi sisteminin adil olması", "kamu hizmetleri", "ceza miktarı" ve "vergi uyumu" boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklara ulaşılamamıştır. Öte yandan yaş ile "vergi mevzuatı" boyutu arasında istatiksel olarak anlamlı farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Farklılığın yönünü anlayabilmek amacıyla öncelikle levene testi yapılmıştır ve p değeri %5'ten büyük olarak tespit edildiğinden değişkenlerin grup varyanslarının eşit olduğu kabul edilerek Tukey testi uygulanmasına karar verilmiştir. Tukey testi sonucunda 25 ile 35 yaş arasındaki kişilerin vergi mevzuatı konusundaki fikirlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin 36 ile 45 yaş ve 46 yaş ve üzeri kişilere göre daha düşük olduğu tespit edilmiştir. 25 ile 35 yaş arası genç çalışan grubu vergi mevzuatının daha az karmaşık olduğunu düşünmekte ve bu durumun da vergi uyum düzeyi daha düşük olarak değerlendirilebilmektedir.

Yukarıda etraflıca açıkladığımız yöntemler nezdinde ankette yer alan tüm bağımsız değişkenlere gerekli testler uygulanıp vergi uyumu ile aralarındaki bağlantı ortaya konulmuştur.

Testlerin uygulandığı 14 adet bağımsız değişken şunlardır: cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim düzeyi, firmada çalışma süresi, toplam iş deneyimi, görev, firma yaşı, firma sektörü, firmanın ortalama cirosu, firmanın 2016 yılı cirosu, firmanın kurumsallaşma durumu, firmanın sermayesi, firmanın çalışan sayısı. Tablo 5.8 ile

Tablo 5.33 arasında bağımsız değişkenlere uygulanmış olunan test sonuçlarını görebilirsiniz.

14 adet bağımsız değişkene uygulanan fark testleri sonucunda medeni durum, firmada çalışma süresi, toplam iş deneyimi, görev, firma yaşı, firma sektörü, firmanın ortalama cirosu, firmanın 2016 yılı cirosu, kurumsallaşma durumu, firmanın sermayesi ve çalışan sayısı ile vergi uyumu arasında bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır

Yapılan fark testleri sonucunda anlamlı farklılık çıkan bağımsız değişkenler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Cinsiyet (Tablo 5.8)
- ✓ Yaş (Tablo 5.9, Tablo 5.10, Tablo 5.11)
- ✓ Eğitim düzeyi (Tablo 5.13, Tablo 5.14, Tablo 5.15)

Vergi uyumu ile aralarında anlamlı farklılık bulunan bağımsız değişkenleri yukarıdaki gibi belirttikten sonra her biri için ayrı ayrı aralarındaki ilişkinin boyutlarının yorumlanmasına geçilebilir.

✓ Cinsiyet (Tablo 5.8): Ankete katılan kişilere cinsiyet sorusu da yöneltilmiştir. Yapılan fark testleri sonucunda cinsiyetin bazı faktör boyutları ve vergi uyumu açısından istatistiki olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Anket 5 faktör boyutuna ayrılmış ve toplam anket için de vergi uyumu boyutu denilerek toplamda 6 faktör boyutu ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişki incelenmiştir. Anketin faktör boyutları vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ile vergi uyumu boyutudur. Cinsiyet ile vergi etiği arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılığa ulaşılamamış ancak cinsiyet ile vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu boyutları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılığa ulaşılmıştır. Bahsedilen boyutlar ile cinsiyet arasında ilişki olduğu yapılan "bağımsız gruplar t testi" ile Tablo 5.8'de ortaya konulmuştur. Buna göre kadınların vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu boyutları açısından değerleri erkeklere göre daha yüksek çıkmıştır. Bahsedilen boyutlar açısından kadınların erkeklere göre yüksek çıkan değerlerinin altında yatan sebepleri her bir faktör

boyutu açısından tek tek incelemekte fayda vardır. Öncelikle vergi mevzuatı boyutu açısından kadınların değerleri erkeklere göre daha yüksek çıkmıştır. Bu da kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kararlarının alınmasında görevli olan kadınların erkeklere göre vergi mevzuatı anlamında yapılan değişikliklikleri daha yakından takip ettiği ve aynı zamanda yapılan değişikliklerin vergi mevzuatını anlaşılabilir kılıp kılmadığı konusu ile daha yakından ilgili olduğu anlamına gelmektedir. Öte yandan vergi sisteminin adil olması boyutuna ilişkin değerler de yine kadınlarda erkeklere göre daha yüksek çıkmıştır. Bu durum da kadınların vergi düzenlemelerinin vergi sisteminin adaletine ne kadar temas ettiği ile daha yakından ilgili olduğunu göstermektedir. Kamu hizmetleri boyutu açısından da kadınların değerleri erkeklere göre daha yüksek çıkmıştır. Bu durum da ödenen vergilerin kamu hizmetlerine yansıma derecesi ile kadınların erkeklere göre daha ilgili olduğu anlamına gelmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kararlarının alınmasından sorumlu olan kadın çalışanlar kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerini daha fazla dikkate almakta ve vergi uyum davranışlarını da buna göre şekillendirmektedir. Öte yandan kadınların ceza miktarı faktör boyutu konusundaki değerleri de erkeklere göre daha yüksek çıkmıştır. Bu durum da vergi ceza miktarlarının artması halinde kadınların erkeklere göre daha fazla etkilendiğini ve vergi uyum derecelerini buna göre şekillendirdiğini göstermektedir. Klasik teorinin en temel varsayımlarından biri olan caydırıcı faktörlerin yani denetim oranları ve ceza miktarının artması durumunda vergi uyumunun artacağı varsayımı kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kararlarını alan kadın çalışanları açısından bir faktör olarak gündeme gelebilmektedir. Vergi uyum boyutu anlamında ise yine kadınların değerleri erkeklerden daha yüksektir. Kısacası kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kararlarının alınmasından sorumlu kadın çalışanlarının vergi uyum dereceleri erkeklere göre daha yüksektir.

Genel olarak çalışmamız sonucunda kadınların vergi skorlarının erkeklere göre daha yüksek olması literatürdeki çalışmalar ile uyumludur. Literatürde pek çok çalışmada kadınların vergi uyumunun erkeklere göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır.[850] Erkekler kadınlara göre vergi kaçırmayı daha çok sevmektedir. Bu hususun altında yatan sebeplerin başında ailelerin kız çocuklarını yetiştirirken

[850] Vogel, **a.g.e.**, 1974; Witte ve Woodbury, **a.g.e.**, 1985

erkeklere nazaran sosyal kurallara daha uygun yetiştirme çabasında olması gelmektedir.[851] Ayrıca kadınların iş dünyasında daha etkin olma çabasının sonuçların nedenleri arasında yer aldığı söylenebilir.

Öte yandan bazı çalışmalarda ise cinsiyet ile vergi uyum düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.[852]

- ✓ Yaş (Tablo 5.9, Tablo 5.10, Tablo 5.11): Ankete katılan kişilerden ankette yaşlarını da belirtmeleri istenmiştir. Bu hususta belirtilen aralıklar şu şekildedir: 25-35 yaş, 36-45 yaş ve 46 ve üzeri yaş şeklindedir. İşaretlemiş oldukları yaşlarına göre ankette yer alan vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu boyutları ile yaş arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olup olmadığı ölçülmüştür. Yaşa göre yapılan farklılık analizinde Tek Yönlü ANOVA uygulanmıştır (Tablo 5.10). Yaş ile vergi mevzuatı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Bu farklılığın yönünü anlamak amacıyla yapılan Levene testi (Tablo 5.9) ve Tukey testi (Tablo 5.11) sonucunda 25-35 yaş arasında olan çalışan grubunun 36-45 yaş arası olan ve 46 ve üzeri yaş grubunda olan çalışanlara göre vergi mevzuatı faktör boyutu anlamındaki değerlerinin daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum da 25-35 yaş arası grupta yer alan çalışanların kararlarını alırken vergi mevzuatı konusundan 36-45 yaş arası ve 46 ve üzeri yaş grubunda yer alan çalışanlara göre daha az etkilendiğini göstermektedir. Daha genç yaş grubu olan 25-35 yaş grubu diğer yaşlı gruplara göre vergi ile ilgili kararlarını alırken vergi mevzuatı konusundaki değişiklikleri takip etmeyi önemli bulmamakta ve vergi mevzuatının karmaşık olduğunu düşünerek negatif yaklaşmaktadır. Bu durum da vergi uyum düzeyinin genç yaş grubunda yaşlı gruba göre daha düşük olmasına neden olabilmektedir. Bunun arkasında yatan sebepler ise daha fazla tecrübesi olan ve vergi mevzuatına hakimiyeti bu alandaki tecrübesi ile artan kişilerin vergi mevzuatı konusunda yapılan sık değişikliklerin ve karmaşıklığın farkında olması ile açıklanabilir. Sektörde uzun yıllar çalışan kişiler vergi mevzuatı konusunda yapılan sık değişikliklerin ve her bir konunun karmaşık düzenlemeleri nedeniyle vergi uyumu anlamında vergi mevzuatının ne kadar etkili ve önemli olduğunun

[851] Saruç, **a.g.e.**, 2015, s.122
[852] Grasmick ve Bursik, **a.g.e.**, 1990

bilincindedir. Bu durum da vergi ile ilgili tüm kararların mutlaka vergi mevzuatı ile ilişkili bir biçimde alınması gerektiğini düşünmeleri sonucunu doğurmaktadır. Bu minvalde de vergi uyum düzeyinin yaşlı grupta genç gruba göre daha yüksek olması sonucunu doğurabilecektir.

Birçok çalışma bizim çalışmamız ile aynı yönde yaş ile vergi uyumu arasında doğrusal bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır.[853] Yani genç mükellefler yaşlı mükelleflere göre daha fazla vergi kaçırmaktadır.[854]

Anket çalışmalarında genel olarak genç mükelleflerin vergi kaçırma eğilimin yaşlı vergi mükelleflere göre daha yüksek olması genç mükelleflerin daha dürüst davranarak sorulara açık cevaplar vermesinden kaynaklı olabilmektedir.

Yaş ile vergi uyumu arasında genel olarak literatür çalışmalarında doğryu yönlü bir ilişki bulunmuş olmasına rağmen tersi yönde bulguları olan çalışmalar da yer almaktadır. Ayrıca yaş ile vergi uyumu arasında istatiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşan çalışmalar da bulunmaktadır.[855]

- ✓ Eğitim Düzeyi (Tablo 5.13, Tablo 5.14, Tablo 5.15): Ankete katılan kişilere eğitim düzeyi ile ilgili de sorular yöneltilmiştir. Buna göre eğitim düzeyi aralıkları olarak şunlar belirtilmiştir: Lise, Lisans ve Yüksek lisans/Doktora. Buna ilişkin derecelendirme detaylarına "Ekler" bölümünden ulaşılabilir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi kararlarının alınmasından sorumlu olan kişilerin vergi uyum kararlarını eğitim düzeylerinin etkileyip etkilemediğini anlamak amacıyla eğitim düzeyine göre farklılık analizi Tek yönlü ANOVA testi ile yapılmıştır. Testin sonuçlarını içeren detaylar Tablo 5.14'ten yer almaktadır. Buna göre ilgili vergi kararlarını almaktan sorumlu çalışanlar ile vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu boyutları arasındaki istatistiksel olarak anlamlılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İlişkinin ne yönde olduğunu anlamak amacıyla yapılan Levene testi (Tablo 5.13) ve Tukey testi (Tablo 5.15) yapılmıştır. Yapılan test sonuçlarından lisans mezunu kişilerin vergi etiği, vergi

[853] Vogel, **a.g.e.**, 1974; Slemrod, **a.g.e.**, 1985
[854] Witte ve Woodbury, **a.g.e.**, 1985
[855] Grasmick ve Bursik, **a.g.e.**, 1990

mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı ve vergi uyumu boyutlarının değerlerinin lise ve yüksek lisans/doktora mezunu olan kişilerden daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışma sonuçlarında vergi uyumu da dahil olmak üzere tüm faktörler için eğitim düzeyi anlamında lisans mezunlarının skorları hem lise hem de yüksek lisans/doktora mezunlarından daha yüksek çıkmıştır.

Literatürde eğitim araştırmaları iki düzeyde yapılmaktadır. Bunlardan ilki mali konulardaki yetkinlik ile ilgilidir, diğeri ise eğitim-öğrenim düzeyi ile ilgilidir.[856] Bizim çalışmamızda eğitim düzeyi anlamında bir karşılaştırma gerçekleştirilmiştir. Literatürde eğitim araştırmaları anlamında ilk sınıflandırmada yer alan vergi mevzuatına yetkinlik hususunu da eğitim düzeyi ile ilişkilendirmek mümkündür. Çünkü eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin vergi mevzuatı hususunda ve vergi gelirleri konusundaki bilgi birikiminin de daha yüksek olduğu ileri sürülebilir. Bu bakımda eğitim anlamında literatürde yapılan ikili ayrım iç içe geçmiş haldedir. Mali konulardaki bilgisizliğin genel olarak vergilere karşı negatif bir yapı oluştucağı ve bu bakımdan da vergi uyum düzeyini düşüreceği kabul edilmektedir.[857] Buna paralel olarak yukarıda yaptığımız çıkarım ile mali konulardaki bilgisizlik eğitim düzeyinin de düşük olduğu anlamına gelebilecektir ve bu durumda da eğitim düzeyi düşük olan kişilerin vergi uyum düzeyi daha düşük olacaktır.

Öte yandan literatürde doğrudan eğitim düzeyi ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda da eğitim düzeyinin yüksekliğinin vergi uyum düzeyini de arttıracağı sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmamızda lisans mezunlarının lise ve yüksek lisans/doktora mezunlarına göre vergi uyum düzeyinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu minvalde literatür ile de uyumlu olması bakımından öncelikle lisans mezunları ve lise mezunları karşılaştırmasını yapmak yerinde olacaktır. Çalışmaya lisans mezunlarının vergi uyum düzeyi lise mezunlarına göre daha yüksektir. Literatürde eğitim düzeyi ile ilgili doğrudan yapılan çalışmaların sonuçları ile uyumlu görünmektedir. Öte yandan literatürde eğitim hususunda mali bilgi düzeyinin karşılaştırılması anlamında yapılan

[856] Saruç, **a.g.e.**, 2015, 120
[857] Cullis ve Lewis, **a.g.e.**, 1985

çalışmaların sonuçları ile de yukarıda bahsedilen şekilde bir çıkarım yapılarak aynı sonuçlara ulaşılmış olduğu söylenebilir.

Öte yandan literatürde eğitim düzeyi ile vergi uyum düzeyi arasında negatif ilişki olduğunu ortaya koyan çalışmalar da bulunmaktadır. Hatta vergi uyum düzeyi ile eğitim düzeyi arasında istatiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşan çalışmalar da mevcuttur.

Çalışmamızın eğitim düzeyine ilişkin diğer sonuçları ise lisans mezunlarının yüksek lisans/doktora mezunlarına göre vergi uyum düzeyinin daha yüksek olması ile ilgilidir. Bu bakımdan bir üst paragrafta değinildiği gibi literatürde bunu destekleyen araştırmalar olmakla birlikte azınlıktadır. Lisans mezunlarının vergi uyum düzeyinin yüksek lisans/doktora mezunlarına göre daha yüksek olmasının sebebi yüksek lisans/doktora mezunlarının anket sorularını cevaplarken daha dürüst davranmış olabileceği ile de açıklanabilir.

Özetleyecek olursak yapılan hipotez testleri sonucundan cinsiyet, yaş ve eğitim düzeyinin ankette yer alan çeşitli faktör boyutları üzerinde etkisi bulunmakta ve dolayısıyla vergi uyumunu da etkilemektedir. Genel tabloda kadınların vergi uyum derecesinin erkeklere göre daha yüksek olduğu, yaş olarak daha tecrübeli grubun ve eğitim düzeyi anlamında da lisans mezunlarının vergi uyum boyutunun daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan hipotez testleri ile ulaşılan sonuçlar dışında anketimize katılan kişilerin vermiş oldukları cevapların genel olarak durumunu anlamak amacıyla yukarıda tabloları ile belirtildiği gibi kolerasyon analizi yapılmıştır. Korelasyon analizi sonuçları da Tablo 5.36'dan bulunabilir.

Bu tablodan ankette yapılan faktör analizi sonuçlarına göre oluşan bölümlendirme neticesinde ortaya çıkan 5 adet faktör boyutunu kapsayan sorulara verilen cevapların derecelendirmede hangi rakamlara tekabül ettiği ortalamalarından anlaşılmaya çalışılacaktır. Bu açıdan bir inceleme yapıldığında faktör boyutlarından vergi etiği değişkenini oluşturan sorulara ankete katılanların verdiği cevaplamada 1'den 5'e kadar yaptıkları işaretlemenin ortalaması alındığında 3.97 olduğunu tespit edilmektedir. Bu durum da ankete katılanların vermiş oldukları cevaplardan vergi etiğinin ortalamanın üzerinde olduğu (pozitife yakın olduğu) anlaşılmaktadır.

Öte yandan vergi mevzuatı konusundaki ortalamaya bakılacak olursa burada ise oranın 3,84 olduğu görülmektedir. Bu durum da genel olarak ankete katılanların vergi uyum kararlarında vergi mevzuatı konusundaki tüm faktörlerin etkili olduğu sonucunu doğrulamaktadır.

Anketin vergi sisteminin adil olması faktör boyutunu gösteren sorulara ilişkin olarak ankete katılanların ortalamada 3,87'ye tekabül edecek işaretlemeler yaptığı gözlemlenmektedir. Bu durum da ankete katılanların pek çoğunun vergi sisteminin adil olup olmaması konusundan etkilenerek vergi uyum kararlarını aldığını göstermektedir.

Anketin kamu hizmetleri boyutunu içeren sorularına ankete katılanların verdiği puanlamadan ortalamada 3,85'e tekabül ettiği anlaşılmaktadır. Bu durum da ankete katılanların genel olarak ödenen vergiler ile temin edilen kamu hizmetlerinin karşılaştırmasını yaparak vergi uyum kararlarını aldığını ve kamu hizmetlerinin durumunun vergi uyum kararlarında ortalamanın üstünde etkili olduğunu göstermektedir.

Anketin ceza miktarı boyutunu içeren sorularına ankete katılanların verdiği puanlamadan ortalamada 3,72'ye tekabül ettiği anlaşılmaktadır. Bu durum da ankete katılanların genel olarak vergi ceza miktarlarından etkilendiğini göstemektedir. Vergi ceza miktarları mükelleflerin vergi uyum kararlarında etkili olmaktadır. Klasik teori ile uyumlu olarak vergi uyum kararlarında ceza miktarlarının etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Korelasyon analizinde her bir boyutun ortalamada hangi dereceye sahip olduğu anlaşıldıktan sonra bahsedilen ortalamanın standart sapmasının ne kadar olabileceğine ilişkin bir çalışma yapılmıştır. Bununla ilgili sonuçlar da Tablo 5.35'te standart sapma sütunundan görülebilir. Anlaşılacağı üzere genel olarak her bir faktör boyutu için belirtilen ortalama puandan standart sapma ile bulunan sonuca göre 1 br kadar aşağı veya yukarı kayma olabileceği görülmüştür.

Anket sonucunda elde edilen verilerden vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri ve ceza miktarı gibi boyutları vergi uyum kararlarında etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi gibi bağımsız değişkenlerin de vergi uyumunu etkilediği ortaya konulmuştur.

Klasik teoride vergi uyumu üzerinde etkili olduğu belirtilen gelir miktarı konusunda yapılan anket çalışmasında gelir miktarı ve vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır, yani gelir miktarının vergi uyum davranışları üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Öte yandan vergi oranlarını da içerecek şekilde dizayn edilmiş olan vergi etiği boyutunun da vergi uyum davranışları üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmış ve vergi etiğinin yüksek olması durumunda vergi uyumunun da artacağı anlaşılmıştır.

Klasik teorinin vergi uyum değişkenlerinden biri olan denetim sıklığı hususunda tespitler yapmak amacıyla anketin ilk halinde bulunan sorular olmasına rağmen faktör analizi sırasında yapılan elemelerde denetim sıklığına ilişkin anket soruları elendiğinden buna denetim sıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisi incelenememiştir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum düzeyini ölçen ve tartışan yurtdışı temelli çalışmalarda kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını firma yaşı, firma sektörü, firma cirosu, firmanın çalışan sayısı gibi değişkenlerin de etkileyebileceği belirtilmiştir. Çalışmamızda bu tip değişkenlere yer verilmesine rağmen sonuçlar, bu değişkenler ile vergi uyum düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığını göstermiştir.

SONUÇ

Çalışma, verginin teorik gelişimi ve Türkiye'deki vergilerin hangi teoriye dahil olduğunun açıklanması ile başlamıştır. Teorik gelişme sonrasında vergi uyumu kavramının içeriği incelenmiş, Türkiye'de ve tüm dünyada ne anlamda kullanıldığı irdelenmiştir. Çalışma vergi uyumu kavramının ülkelerin ekonomileri anlamında ne kadar önemli olduğu hususuna temas etmiş ve vergi uyum oranları ülkemiz ve tüm dünya için incelenmiştir. Vergi uyumunun geçmişten gelen ve gelecekte de tüm ülkeler dahil olmak üzere artarak devam edecek önemine vurgu yapmak amacıyla tarihsel gelişimine değinilmiştir.

Çalışmanın temelini oluşturan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumundan ayrılmadan vergi planlaması yoluna gitmesi sonucunda başvurdukları kurumlar vergisi kanunu kapsamındaki bazı mekanizmalar incelenerek bu alanın vergi uyumuna etkisi araştırılmıştır. Öte yandan vergi uyumunun tüm önemine rağmen gelişen koşullar kapsamında bir mükellef tepkisi olarak ortaya çıkan vergi kaçakçılığı davranışı ve bu kapsamda mükelleflerin kayıt dışı işlemlerinin içeriği ve dokunduğu vergi türleri de karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır.

Vergiye tepkilerin geçmişinin 1215 Magna Carta'ya kadar dayandığını söylemek yanlış olmayacaktır. Buna rağmen vergi kaçakçılığı konusundaki akademik çalışmalar son dönemde daha çok önem kazanmış ve bu alanda önemli genişlikte bir literatür oluşturulmuştur.

Vergi uyumu konusunda yapılan çalışmaların temeli klasik ekonomik modelin fayda maliyet analizine dayanan varsayımları ile başlamaktadır. Bahsedilen model vergi uyumunu ancak teorik düzeyde matematiksel olarak açıklayabilmektedir. Buna göre vergi kaçırma davranışının faydası rakamsal olarak vergi kaçırmamaya göre daha yüksek ise rasyonel mükelleflerin vergi kaçırma davranışına başvurması uygun görülmektedir.

Allingham ve Sandmo tarafından 1972 yılında yapılan analizler ile takibinde Yitzhaki tarafından yapılan ve genişletilen ekonomik analizler çalışmanın dayanağı

olan temel kaynakları göstermektedir. Ancak yapılan analizler genellikle ekonomik model temelli olmuş ve kişilerin davranışlarını etkileyen diğer sosyo-kültürel etkiler dikkate alınmamıştır. Çalışmada kurumlar vergisi mükelleflerinin karar alıcılarına vergi uyumu konusundaki algılarını ölçmek amacıyla anket çalışması uygulanmış ve anket sonuçları literatür ile harmanlanarak vergi uyum davranışını etkileyen değişkenler analizlerde yer alan sınırlarda tespit edilmiştir.

Çalışmanın temel amacı literatürde Allingham ve Sandmo (1972) tarafından oluşturulan ekonomik modeldeki değişkenlerin (ceza miktarı, denetlenme oranı, vergi oranı ve gelir) ve diğer bazı sosyal ve ekonomik değişkenlerin (vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri vb.) ve bazı demografik özelliklerin (yaş, eğitim düzeyi, firma yaşı, firma sektörü, firmanın çalışan sayısı, firma cirosu vb.) kurumlar vergisi mükelleflerinin davranışlarına etkisini sınamak ve elde edilen verileri istatiksel analiz programları ile yorumlayarak kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye karşı tepkilerini etkileyen maddi ve manevi değişkenlerin etkileme derecelerini tasnif etmektir.

Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin davranışlarını bu değişkenler dışında etkileyen ancak tam anlamıyla ölçülmesinin mümkün olmadığı diğer bazı sosyo-kültürel faktörleri incelemek de çalışmanın amaçları arasında yer almaktadır. Sonuç olarak bu çalışma ile kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumuna etkisi olan tüm bu faktörleri her anlamda inceleyip sıraladıktan sonra vergi uyumunun artması ve dolayısıyla kamu gelirlerinin artışı için hem devlet tarafından hem de diğer kamu otoriteleri tarafından alınması gereken tedbirleri açıklamak amaçlanmaktadır.

Öte yandan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye tepkileri kapsamında ortaya çıkan ve vergi kaçaklığı olarak adlandırılan kayıt dışı işlemlerine ilişkin bilgi vermek ve bu işlemler neticesinde mükelleflerin kazanç sağlamayı planlanladıkları rakamlar ile gerçekleşen rakamlar arasındaki farklar hususunda yorumlar yapmak da bu çalışmanın amaçları arasında yer almaktadır. Ayrıca bu kapsamda üstlenilen riskin ve bu riskin gerçekleşme ihtimalinin ne olduğunun ortaya konulması durumunda mükellef tepkilerinin boyutunun incelenmesi de çalışmanın amaçları arasında yer almaktadır.

Tüm bu açıklamalar çeşitli teorik modeller kapsamında yorumlanıp vergi uyumu anket çalışması kullanılarak incelenmiştir.

Uygulama bölümünde öncelikle belirlenen kriterleri yerine getiren kurumlar vergisi mükellefleri seçilerek klasik ekonomik modellerde vergi uyumunu etkilediği belirtilen 4 değişken (vergi oranı, ceza katsayısı, gelir miktarı, denetim oranı) ve diğer bazı sosyo ekonomik değişkenler (vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri vb.) için anket soruları oluşturulmuştur. Bahsedilen kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi politikalarının belirlenmesinde karar alıcı konumunda olan çalışanlarına veya yöneticilerine vergi uyumu konusundaki fikirlerini anlayabilmek adına beşli likert tipi anket uygulanmıştır.

Elde edilen çıktılar istatiksel programlar (SPSS) kullanılarak ve tablolar haline getirilerek yorumlanmış ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumunu etkileyen faktörler çalışmanın sınırlarında tespit edilmiştir. Çalışma bulgularının dikkate alınarak hazırlanacak vergi politikalarının vergi uyumunu hem mükellef hem de devlet lehine olacak şekilde arttırabileceği düşünülmektedir.

Mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen çeşitli değişkenlerin tespit edilmesi, önem derecelerinin sıralanması, Türkiye'de kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye uyumunu artırma konusunda davranışlarını olumlu etkileyecek yöntemlerin belirlenmesi tezin hipotezini oluşturmaktadır. Tezden elde edilen sonuçlar kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumunu etkileyen değişkenleri özetlemiş ve önem derecelerini sıralamıştır.

Bu kapsamda yapılan çalışmalar özellikle büyük ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumunun artırılmasına yönelik vergi otoritesinin çalışmalarının ve mücadelesinin oluşumuna ilişkin yeni bir alan yaratabilecektir.

Vergi uyumu anlamında Türkiye açısından ilk kez çalışmamızda kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye tepkilerini ölçmek amacıyla bir çalışma yapılmıştır. Bu durumun da literatür anlamında yeni bir alan yaratarak bu konudaki çalışmaların önünün açılmasını sağlayacağı düşünülmektedir.

Anket sonuçlarından vergi uyumu kararlarında medeni durum, firmada çalışma süresi, toplam iş deneyimi, görev türü, firma yaşı, çalışılan firmanın sektörü, çalışılan firmanın ortalama cirosu, çalışılan firmanın 2016 yılı cirosu, çalışılan firmanın kurumsallaşma düzeyi, çalışılan firmanın sermayesi, çalışılan firmanın toplam çalışan sayısı gibi bağımsız değişkenlerin etkilerinin vergi uyumu üzerinde etkisi olmadığı

sonuçlarına ulaşılmış ve ankette yer alan diğer demografik göstergelerin yani cinsiyet, yaş ve eğitim düzeyini vergi uyum kararlarında etkili olduğu tespit edilerek etki yönü detaylıca açıklanmıştır.

Öte yandan çalışmamız kapsamında yürütülen anket ile vergi etiği, vergi mevzuatı, vergi sisteminin adil olması, kamu hizmetleri, ceza miktarı gibi konuların kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum kararları üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmamızın vergi otoritelerine vergi mükelleflerine vergi uyumunun arttırılması anlamında doğru kararlar alabilmeleri için yol gösterecek önerilerde bulunduğu ve literatüre özellikle kurumları vergisi mükelleflerinin vergi uyum kararlarında etkili olan değişkenlerin tespit edilmesi anlamında katkıda bulunduğu düşünülmektedir. Çalışmamız sonrasında literatürde kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyumunun incelenmesine ilişkin daha fazla çalışma yapılarak anlamlı sonuçlarla desteklenmesi temenni edilmektedir.

KAYNAKÇA

01.01.2017 tarihli Tebliğ:	Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
1961 T.C. Anayasası:	20 Temmuz 1961 gün ve 10859 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 334 Kanun Numaralı 1961 T.C Anayasası
1982 T.C. Anayasası:	9 Kasım 1982 tarihli 17863 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 2709 Kanun Numaralı 1982 T.C Anayasası
4842 Sayılı Kanun:	24.04.2003 tarihli ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
5084 Sayılı Kanun:	06.02.2004 tarihli ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5084 sayılı Yatırımın ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
5746 Sayılı Kanun:	12.03.2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
6111 Sayılı Kanun:	25.02.2011 tarihli ve 27857 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
6183 Sayılı Kanun:	06.06.2008 tarihli ve 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
6552 Sayılı Kanun:	11.09.2014 tarihli ve 29166 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
6736 Sayılı Kanun:	03.08.2016 tarihinde kabul edilen 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
7061 Sayılı Kanun:	05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

7143 Sayılı Kanun: 18.05.2018 tarihli ve 30425 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 7143 Sayılı Vergi ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Acheampong, Owsu, Ofori Debrah, Isaac Osei Yeboah: "An Assessment of Tax Compliance Level of Small Enterprises in Ghana", **European Journal of Business and Management**, Cilt:8, Sayı:12, 2016, s.81-89

Ağar, Serkan: "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, 2012, s.366

Ajzen, Icek: "The Theory of Planned Behavior", **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, Cilt:50, 1991, s.179-211

Akalın, Gülsüm, Ferdi Kesikoğlu: "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Büyüme İlişkisi", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:5, 2007, s.71-87

Akerlof, George: "A Theory of Social Custom, of which Unemployment may be One Consequence", **The Quarterly Journal of Economics**, Cilt:94, Sayı:4, 1980, s.749-775

Akinloye Akinboade, Oludele: "Correlates of Tax Compliance of Small and Medium Size Businesses in Cameroon", **Managing Global Transitions**, Cilt: 13, Sayı:4, 2015, s.389-413

Akinloye, Akinboade, Oludele: "Determinants of Tax Compliance Behaviour of Small and Medium Size Businesses in Cameroon's Littoral and Central Provinces", **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2014, s.397-414

Akgül Yılmaz, Gülay: "2000'li Yıllarda Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi", **Marmara Üniversitesi İktisadi idari Bilimler Dergisi**, Cilt: XXXIII, İstanbul, 2012, s.455-496

Akgül Yılmaz, Gülay: **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999

Aktan, Coşkun Can, Hilmi Çoban: "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2006

Aktan, Coşkun Can: "Siyasal Ahlak ve Siyasal Yozlaşma", **Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri**, Ankara, Hak-İş Yayınları, 2001, s.51-69

Al Karaawy, Najim Abd Aliwie: "Taxation of International Business Organizations", **Academy of Accounting and Financial Stıdies Journal**, Cilt:22, Sayı:1, 2018, s.12

Alada, A. Dinç: **İktisat Felsefesi ve Belirsizlik**, İstanbul, Bağlam Yayıncılık, 2000

Allingham, Michael G., Agnar Sandmo: "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, North Holland Publishing Company, 1972, s.323-338

Alm, James: "Tax Compliance and Administration", **Journal of Public Administration and Public Policy**, Sayı:72, s.741-768

Alm, James: "Expanding the Theory of Tax Compliance from Individuals to Group Motivations", **Economics Working Paper Series**, Tulane, Sayı:1309, 2013, s.2

Alm, James: "What is an Optimal Tax System", **National Tax Journal**, Sayı:49, 1996, s.117-1

Alm, James, Benno Torgler: "Do Ethics Matter? Tax Morality and Morality", **Journal of Business Ethics**, Sayı:101, 2011, s.635-651

Alm, James, Betty Jackson, Michael McKee: "Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance", **American Economic Review**, Cilt:82, Sayı:4,1992, s.26

Alm, James, Isabel Sanchez, Ana de Juan: "Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance", **Kyklos**, Cilt:48, Sayı:1, 1995, s.3-18

Alm, James, v.d.: "Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior", **Journal of Economic Psychology**, Sayı:31, 2010, s.577-586

Altınbaş, Öznur Gökçe: "7061 Sayılı 'Bazı Vergi Kanunları ile Kanun ve KHK'larda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun' Kapsamındaki Vergisel Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Ocak 2018

Altuğ, Figen: **Kamu Bütçesi**, 2. Baskı, Bursa, Ezgi Kitabevi, 2004

Andreoni, James, Brian Erard, Jonathan Feinstein: "Tax Compliance", **Journal of Economic Literature**, Cilt:36, Sayı: 2, 1998, s.818-860

Ardıyok, Şahin — "Türk Hukukunda Yeni Bir Yaklaşım: Hukuk ve Ekonomi Öğretisi", 2008, http://www.actecon.com/assets/upload/services/ardiyokhukukekonomi-pdf09032015085007.pdf

Arıkan, Rauf: — **Araştırma Teknikleri ve Rapor Hazırlama**, Ankara, Asil Yayınları, 2004

Arias, J. Roberto: — "A Note on Indirect Tax Evasion", 2005, http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2005/arias.pdf

Arkan, Sabih: — **Ticari İşletme Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2012

Aristoteles: — **Politika**, İstanbul, Remzi Yayınevi, 1993

Arslaner, Hakan: — "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı:17, 2016,

Ayboğa, Hanifi: — "Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi", **Marmara Üniversitesi İktisadi idari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2003, s.327-359

Bahçe, Abdullah Burhan, Öner Gümüş: — "Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:1, 2017

Bakanlar Kurulu Kararı: — 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

Balassone, Fabrizio, Philip Jones: — "Tax Evasion and Tax Rates: Properties of a Penalty Structure", **Public Finance Review**, 1998

Baldemir, Ercan, Hatice Özkoç, Öznur İşçi: — "MIMIC Model ve Yolsuzluk Üzerine Türkiye Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:2, 2009, s.49-63

Barbuta-Mişu, Nicoleta: — "A Review of Factors For Tax Compliance", **Economics and Applied Informatics Journal**, Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati, 2011, s.69-76

Bayraklı, Hasan Hüseyin, Naci Tolga Saruç, İhsan Sağbaş: — "Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Yöntemleri", **19. Maliye Sempozyumunda Sunulan Bildiri**, Antalya, 2004

Becker, Gary S.: — "Crime and Punishment: An Economic Approach", **Journal of Political Economy**, Sayı:76, 1968, s. 169-217

Benk, Serkan, Ekrem Karayılmazlar: "Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı:15, s.137-154

Berkes, Niyazi: **Türkiye'de Çağdaşlaşma**, 17. Baskı, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 2012

Beron, Kurt J., Helen V. Tauchen, Witte Ann D.: "The Effect of Audits and Socioeconomic Variables on Compliance", **National Library of Australia**, 1992

Beşel, Furkan, Kadriye İzgi Şahbaz: "Vergi Uyumunun Arttırılmasına Yönelik Bir Öneri: Kısmi Tahsis Uygulaması", **Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2017, s.47-60

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu: 24.10.2003 tarihli ve 25269 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu

Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku: Genel Hükümler**, Türk Vergi Sistemi, 20. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayınevi, 2008

Binici, Turan, A. Ali Koç, Carl R. Zulauf: "Risk Attitudes of Farmers in Terms of Risk Aversion: A Case Study of Lower Seyhan Plain Farmers in Adana Province, Turkey", **Turkish Journal of Agriculture and Forestry**, Cilt:27, Sayı:4, 2003, s. 305-312

Blumenthal, Marsha, Charles Christian, Joel Slemrod: "The Determinants of Income Tax Compliance: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota", **NBER Working Paper No: 6575**, 1998

Blumenthal, Marsha, Joel Slemrod: "The Compliance Cost of Taxing Foreign-Source Income: Its Magnitude, Determinants and Policy Implications", **International Tax and Public Finance**, Sayı:2, 1995, s.37-53

Blumenthal, Marsha, Joel Slemrod: "The Income Tax Compliance Cost of Big Business", **Public Finance Review**, Cilt:24, Sayı:4, 1996, s.411-433

Bosco, Luigi, Luigi Mittone: "Tax Evasion and Moral Constraints: Some Experimental Evidence", **Kykloes**, Cilt:50, Sayı:3, 1997, s.297-324

Boylan, Scott J., Geoffrey B. Sprinkle: "Experimental Evidence on the Relation Between Tax Rates and Compliance: The Effect of Earned vs. Endowed Income", **Journal of American Taxation Association**, Cilt:23, Sayı:1, 2001

Bozkurt, Cuma: "Kayıtdışı Ekonominin Bir Değerlendirmesi ve Türkiye", **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, Sayı:13(1), 2014, s.41-58

Branham, Elizabeth: "Closing the Tax Gap: Encouraging Voluntary Compliance Through Mass-Media Publication of High-Profile Tax Issues", **Hasting Law Journal**, Cilt: 60, Sayı:1507, 2009, s.1507-1533

Caroll, John S.: "Compliance with the Law: A Decision-Making Approach to Taxpaying", **Law and Human Behavior**, Cilt:11, Sayı:4, s.319-335

Christiansen, Vidar: "Two Comments on Tax Evasion", **Journal of Public Economics**, Cilt 13, Sayı:3, 1980, s.389-393

Clotfelter, Charles: "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns", **The Review of Economics and Statistics**, Cilt:65, Sayı:3, 1983, s.73-363

Cowell, A. Frank, James P.F. Gordon: Unwillingness to Pay: Tax evasion and Public Good Provision", **Journal of Public Economics**, 1988, s.305-321

Cowell, Frank A.: "Tax Sheltering and the Cost of Evasion", **Oxford Economic Papers**, Cilt:42, Sayı:1, 1990, s.43-231

Cronbach, J. Lee: **Essentials of Psychological Testing**, 5. Baskı, New York: Harper Collins, 1990

Cullis, John Philip Jones, Amal Soliman: "Spite Effects in Tax Evasion Experiments", **The Journal of Socio-Economics**, Cilt:41, Sayı:4, s.418-423

Cullis, John, Alan Lewis: "Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention", **Journal of Economic Psychology**, 1997, s.305-321

Çakar, Elif, Fatih Saraçoğlu: "Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2014, s.54

Çelebi, A. Kemal: "Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, Ankara, Hermes Baskıcılık, 2012, s.15-32

Çetintaş, Hakan, Hasan Vergil: "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı: 4(1), 2003, s.15-30

Çiçek, Halit, Mehmet Karakaş, Abdunnur Yıldız: **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/381, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık, 2008

Çotuksöken, Betül, Saffet Babür: **Orta Çağda Felsefe**, İstanbul, Kabalcı Yayınevi, 1993

Das-Gupta, Arindam: "The Economic Theory of Tax Compliance with Special Reference to Tax Compliance Costs", **Working Papers from National Institute of Public Finance and Policy**, Sayı:13, 2004, s.3-27

Damga Vergisi Kanunu: 11.07.1964 tarihli ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

Davletkan, Toigonbaeva, Rüya Eser: "Psikoloji ve İktisadın Birleşmiş Olarak Davranışsal İktisat", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi**, Sayı: 6, 2011, s.287-321

Değer, Nuri: **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s.556

Değer, Nuri: **Damga Vergisi Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.89

Demir, İhsan Cemil: "Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma", *Maliye Dergisi*, Sayı: 157, 2009, s.210-226

Demir, Ömer: **İktisat ve Ahlak**, Liberte Yayınları, Cantekin Matbaası, 2003

Didinmez, İrem, Erdem Seçilmiş: "İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri", **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergis**i, Cilt:18, Sayı:2, 2018, s.105-128

Dilik, Sait: "Sosyal Güvenliğin Finansmanında Yansıma Olayı -Primler ve Devlet Katkıları", **Kamu-İş Yayınları**, Cilt:7, Sayı: 4, 2004, s.1-24

Dinçkol, Abdullah: **Hukuk Sosyolojisine Giriş**, İstanbul, Der Yayınları, 2019

Dubin, Jeffrey A., Louis L. Wilde, Michael J. Graetz: "Are We a Nation of Tax Cheaters? New Econometric Evidence on Tax Compliance", **The American Economic Review, Papers and Proceedings of the Ninety-Ninth Annual Meeting of the American Economic Association**, Cilt:77, Sayı:2, 1987, s. 240-245

Dubin, Jeffrey A., Louis L. Wilde: "An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance", **National Tax Journal**, Cilt:44, Sayı:1, s.61-74

Duman, Buminhan: "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:65, Sayı:4, 2016, s.1577-1601

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya: **Kamu Bütçesi**, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2014

Edizdoğan, Nihat: **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Kitapevi, 2008

Eğilmez, Mahfi, Ercan Kumcu: **Ekonomi Politikası Teori ve Uygulaması**, 19. Baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi, 2004

Eğilmez, Mahfi: **Hazine**, 12. Baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi, 2004

Eichfelder, Sebastian, François Vaillancourt: "Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures", **Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, Quantitative Research in Taxation**, Discussion Paper No:178, 2014, s.1-43

Elffers, Henk, Russel H. Weigel, Dick J. Hessing: "The Consequences of Different Strategies for Measuring Tax Evasion Behavior", **Journal of Economic Psychology**, Cilt:8, Sayı:3, 1987, s.311-337

Elgin, Ceyhun: "Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği", ODTÜ Geliştirme Dergisi, Sayı:39, 2012, s.237-258

Elma, Ramazan: **Sosyal Güvenlik Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi

Emlak Vergisi Kanunu: 11.08.1970 tarihli ve 1357 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

Eragbhe, Emmanuel, Kennedy Prince Modugu: "Tax Compliance Costs of Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria", **International Journal of Accounting and Taxation**, Cilt:2, Sayı:1, 2014, s. 63-87

Erard, Brian, Jonathan Feinstein: "Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game", **RAND Journal of Economics**, Cilt:25, Sayı:1, 1994, s.1-19

Erdağ, Nevzat: **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Beta Yayınları, 2002

Erdem, Metin: **Devlet Borçları**, 6.Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi

Erdoğdu, M. Mustafa v.d.: "Political Economy of Tax Evasion and Tax Loss in the Real Sector: A Property Tax Reform Proposal for Turkey", **Handbook of Research on Public Finance in Europe and the MENA Region**, Bölüm:13, s.265-296

Erdoğdu, M. Mustafa: "Sosyal Harcamaların Kapsamı ve Türkiye'de Sosyal Bütçe", **Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar**, Editörler:

Figen Altuğ, Ahmet Kesik, Murat Şeker, Ankara, Şeçkin Yayınevi, 2013

Ermiş, Canan: "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı", Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı İktisat Bölümü, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Tez Danışmanı: Nevin Coşar, 2008

Eroğlu, Onur, Ömer Özgür Eftekin: "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, 2015

Eroğlu, Onur: **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, İstanbul, Ekin Yayınevi, 2014

Erol, Ahmet: **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2011

Ersel, Hasan: "Küreselleşen Dünyada Vergi Toplamak Neden Zor?", **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar**, Derleyenler: Ayşegül Yakar Önal, Sezai Temelli, İstanbul, Beta Yayınları, 2012

Eskicioğlu, Osman: **Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2007

Eyüpgiller, Saygın: "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", **Yaklaşım Dergisi**, 2002, s.113

Feld, Lars P. Bruno S. Frey: "Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact", **2nd International Conference on Taxation organized by the Centre for Tax System Integrity of the Australian National University**, Canberra, 2002, s.2

Feld, P. Lars, S. Bruno Frey: "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", **Law and Policy**, Cilt: 29, Sayı:1, 2007, s.102-120

Fischer, C.M., M. Wartick, M. Mark: "Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of the Literature", **Journal of Accounting Literature**, Sayı:11, 1992, s.1-46

Fjeldstad, Odd-Helge: "To Pay or Not to Pay? Citizens' Views on Taxation in Local Authorities in Tanzania", **CMI Working Papers**, Sayı:8, 2004

Fletcher, Clive, Catriona Lovatt, Caroline Baldry:	"A Study of State, Trait and Test Anxiety and Their Relationship to Assessment Center Performance", **Journal of Social Behavior and Personality**, Cilt:12, Sayı:5,1997, s.205-214
Freud, Sigmund:	**Kitle Psikolojisi**, Çeviren: Kamuran Şipal, İstanbul, Say Yayınları, 2015
Frey, S. Bruno:	"Deterrence and Tax Morale in the European Union", **European Review**, Cilt: 11, Sayı:3, 2003, s.385-406
Friedland, Nehemia:	"A Note on Tax Evasion as a Function of the Quality of Information About the Magnitude and Credibility of Threatened Fines: Some Preliminary Research", **Journal of Applied Social Psychology**, Cilt: 12, Sayı:1, 1982, s.54-59
Friedland, Nehemiah, Shlomo Maital, Aryeh Rutenberg:	"A Simulation Study of Income Tax Evasion", **Journal of Public Economics**, Cilt:10, 1978, s.107-116
Friedman, Eric:	"The Determinants of Unofficial Activity", **Journal of Public Economics**, Cilt:76, Sayı:3, 2011, s.59-93
Friend, Irwin, Marshall E Blume:	"The Demand for Risky Assets", **American Economic Review**, Sayı:64, s.900-921
Gangl, Katharina, v.d.:	"Effects of Supervision on Tax Compliance: Evidence From a Field Experiment in Austria", **Economics Letters**, Sayı:123, 2014, s.378-382
Gberegbe, Ferry Barineka, A. Gabriel Idornigie, Lilian Okorite Nkanbia Davies:	"Perception of Tax Fairness and Personal Income Tax Compliance In Ken Saro-Wiwa Polytechnic, Bori", **IOSR Journal of Economics and Finance**, Cilt:6, 2015, s.1-11
Gedik Yatırım:	"Veri Alarmı-Bütçe", Temmuz 2019, https://gedik-cdn.foreks.com/yatirim/reports/files
Gelir Vergisi Kanunu:	06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
Gideon, Michiel:	"Do Individuals Perceive Income Tax Rates Correctly?", **Public Finance Review**, Sayı:45, 2017, s.97-117
Gider Vergileri Kanunu:	23.07.1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu

Goerke, Laszio, Marco Runkel: "Profit Tax Evasion Under Oligopoly with Endogenous Market Structure", **National Tax Journal**, Sayı:4, 2006, s.851-857

Gordon, James P.P.: "Individual Morality and Reputation Costs as Deterrents to Tax Evasion", **European Economic Review**, Cilt:33, Sayı:4, 1989, s.797-805

Gökbel, Doğan: **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s 188

Gökbunar, Ali Rıza, Sibel Selim, Halit Yanıkkaya: "Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 18, Sayı: 63, s.69-94

Gözler, Kemal: **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018

Gözler, Kemal: **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 23. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019

Graetz, J. Michael, Louis Wilde: "The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy", **National Tax Journal**, Cilt:38, Sayı:3, 1985

Grasmick, Harold G., Robert J. Gursik Jr.: "Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model", **Law and Society Review**, Cilt:24, Sayı:3, 1990, s.837-862

Guala, Francesco, Luigi Mittone: "Experiments in Economics: External Validity and the Robustness of Phenomena", **Journal of Economic Methodology**, Cilt:12, Sayı:4, 2005, s.495-515

Gupta, Sanjay, Lillian F. Mills: "Does Disconformity in State Corporate Income Tax Systems Affect Compliance Cost Burdens?", **National Tax Journal**, 2003, s.1

Güler, Hünkar, Ekrem Toparlak: "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Politikalarının Sürdürülebilirliği Üzerindeki Etkisi", **İstanbul İktisat Dergisi**, Sayı:68, 2018/1, s.161-179

Gümrük Kanunu: 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu

Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2014

Güran, Mehmet Cahit: "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", **H.Ü. İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, 2004, s.243-265

Hepaksaz, Engin: "Vergi Mükellefi-Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki-Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)", **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:20, Sayı:1, Haziran 2018, s.233-251

Ho, Daniel, Brossa Wong: "A Study of Hong Kong Tax Compliance Ethics", **International Business Research**, Cilt:2, Sayı:4, 2009, s.188-193

Hobbes, Thomas: **Leviathan**, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 1993

Holzinger, Lilia Arcos, Nicholas Biddle: "Behavioral Insights of Tax Compliance: An Overview of Recent Conceptual and Empirical Approaches", **Tax and Transfer Policy Institute (TTPI) Working Paper**, 2016, s.10

Huberman, Leo: **Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla**, 6. Baskı, İstanbul, İletişim Yayınları, 2005

Hyun, J.K.: "Tax Compliances in Korea and Japan: Why Are They Different?", **Policy Research Institute**, Ministry of Finance, Japan, 2005, s.115

İstanbul Vergi Merkezi: **Vergi Barışı Paneli**, Legal Yayınevi, 2016

James, Simon, Edward Alison: "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", **Journal of Finance and Management in Public Services**, Cilt 2, 2004, s.27-42

Juan, Ana de, Miguel A. Lasheras, Rafaela Mayo: "Voluntary Tax Compliant Behavior of Spanish Income Tax Payers", **Public Finance**, Cilt:49, 1994, s.90-105

Kahneman, Daniel: **Thinking, Fast and Slow**, Macmillan, 2011

Kahneman, Daniel, Amos Tversky: "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk", **Econometrica**, Cilt:47, Sayı:2, 1979, s.91-291

Kalaycı, Şeref: **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 4. Baskı, Ankara, Asil Yayınları, 2009

Kamdar, Nipoli: "Corporate Income Tax Compliance: A Time Series Analysis", **Applied Economics Journal**, Cilt:25, Sayı:1, 1997, s.37-38

Kamleitner, Bernadette, "Tax Compliance of Small Business Owners", **International Journal of Entrepreneurial Behavior and Research**, Cilt: 18, Sayı: 3, 2012, s.330-351

Christian Korunka,
Erich Kirchler:

Kaplow, Louis: "How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax", **National Tax Journal**, Sayı:49, 1996, s.135-150

Karakoç, Yusuf: "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, 2013, s.1259-1308

Karakoç, Yusuf: "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi", **Dergipark**, s.413-455, https://dergipark.org.tr/download/article-file/273375

Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012

Karakoç, Yusuf: **Sosyal Maliye**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Adalet Matbaacılık, 1995

Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000

Kargı, Veli, Ayşegül Güven: "Küreselleşme Sürecinde Kayıt Dışı Ekonomi", apbs.mersin.edu.tr/files/velikargi/Publications_018.pdf

Karyağdı, Nazmi: **Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı**, 4. Baskı, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2014

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği: 17.03.1995 tarihli ve 22230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 46 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi Kanunu: 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Kaya, Tuncay: "Gerçek Ücret ile İşyeri Kayıtlarına İntikal Ettirilen ve Sosyal Güvenlik Kurumuna Bildirilen Ücretin Farklı Olması Durumunda Gerçek Ücretin Tespiti", Lebib Yalkın Yayınları, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/gercek-ucret-ile-isyeri-kayitlarina-intikal-ettirilen-ve-sosyal-guvenlik-kurumuna-bildirilen-ucretin-farkli-olmasi-durumunda-gercek-ucretin-tespiti.html

Kırman, Ahmet: **488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, 2. Baskı, Ankara, 1997

Kircher, Erich, Stephan Muehlbacher, v.d.:	"Effort and Aspirations in Tax Evasion: Experimental Evidence", **Applied Psychology: An International Review, American Psychological Association**, Cilt:58, Sayı:3, 2009, s.488-507
Kirchler, Eric, Ingrid Wahl:	"Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance", **Journal of Economic Psychology**, Cilt 31, 2010, s.331-346
Kirchler, Erich, Boris Maciejovsky, Herbert Schwarzenberger:	"Specious Confidence after Tax Audits: A Contribution to the Dynamics of Compliance", **Papers on Strategic Interaction**, 2003
Kirchler, Erich, Erik Hoelzl, Ingrid Wahl:	"Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'slippery slope' framework", **Journal of Economic Psychology**, Nisan 2008, s.210-225
Kirchler, Erich:	**The Economic Psychology of Tax Behaviour**, Cambridge University Press, 2007
Kirmanoğlu, Hülya:	Kamu Ekonomisi Analizi, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2007
Kitapçı, İsmail:	"Bilişsel Psikolojinin Vergi Uyumuna Etkisi", **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt:53, Sayı:611, 2016, s.57-69
Kitapçı, İsmail:	"Bir Sosyal Sermaye Bileşeni Olarak Güven Kavramı ve Vergi Etiğine Etkisi", **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt:54, Sayı: 626, 2017 s. 43-58
Kitapçı, İsmail:	"Rasyonaliteden İrrasyonaliteye: Davranışsal İktisat Yaklaşımı ve Bilişsel Önyargılar", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2017, s.85-102
Kitapçı, İsmail:	**Vergi Etiği Vergi Psikolojisi**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2015
Klepper, Steven, Daniel Nagin:	"The Anatomy of Tax Evasion", **Journal of Tax Law, Economics and Organization**, Cilt:5, Sayı:1, 1989, s.1-24
Kornhauser, Lewis A.:	"Aggregate Rationality in Adjudication and Legislation", **Politics, Philosophy and Economics**, 2008
Kreutzer, D., D. R. Lee:	"On Taxation and Understated Monopoly Profits", **National Tax Journal**, Sayı:39, 1986, s.241-243
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği:	03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1

Kurumlar Vergisi Kanunu:	21.06. 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
Laffont, Jean-Jacques:	Macroeconomic Constraints, Economic Efficiency and Ethics: An Introduction to Kantian Economics", **Economica**, Cilt:42, Sayı:168, 1975, s.37
Laibson, David, John A. List:	"Principles (Behavioral)Economics", **American Economic Review**, Cilt:105,2015, s.90
Lewis, Alan:	"Attitudes to Public Expenditure and Their Relationship to Voting Preferences" **Political Studies Association**, 1982
Lignier, Pascal:	"The Costs and Benefits of Complying with the Tax System and Their Impact on the Financial Management of the Small Firm", **Journal of the Australasian Tax Teachers Association**, Sayı:2, 2006, s.117-150
Lillemets, Kerly:	"Tax Morale, Influencing Factors, Evaluation Opportunities and Problems: The Case of Estonia", **Discussions on Estonian Economic Policy Conference Paper**, 2010
Lisi, Gaetano, Maurizio Pugno:	"Tax Morale, Entrepreneurship, and the Irregular Economy", W**orking Papers from Universita' di Cassino, Dipartimento di Scienze Economiche**, 2011
Loureiro, Joana Manuela Sa Paiva:	Behavioural Economics and Tax Compliance, **Dissertation Proposal Master in Economics**, FEB Economia E. Gestao, Supervisors: Teresa Proença, Carlas Mauro, Eva Oliveira, Eylül 2014, s.12
Lubell, Mark, John T. Scholz:	"Cooperation, Reciprocity and the Collective-Action Heuristic", **American Journal of Political Science**, Sayı:45, 2001, s.160-178
Lubian, Diego, Luca Zarri:	"Happiness and Tax Morale: an Empirical Analysis", **Working Paper Series Department of Economics University of Verona**, Sayı:4, s. 1-39
Macaulay, Stewart:	"Non-Contractual Relations in Business: A Preliminary Study", **American Sociological Review**, Sayı:28, s.55-67
Mahiroğulları, Adnan:	"Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdam ve Önlemeye Yönelik Stratejiler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, 2017, s.547-565
Maliye Hesap Uzmanları Derneği:	**Beyanname Düzenleme Klavuzu**, Ankara, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, 2016

Mangoting, Yenni, Eko Ganis Sukoharsono, Rosidi, Nurkholis: "Developing a Model of Tax Compliance from Social Contract Perspective: Mitigating the Tax Evasion", **Procedia Social and Behavioral Sciences**, Sayı:211, Eylül 2015, s.966-971

Marandu, Edward E., Christian John Mbekomize, Alexander N. Ifezue: "Determinant of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations", **International Journal of Economics and Finance**, Cilt:7, Sayı:9, 2015

Marelli, Massimo: "On Indirect Tax Evasion", **Journal of Public Economics**, Sayı:25, 1984, s.96-181

Marelli, M., R. Martina: "Tax Evasion and Strategic Behaviour of the Firms", **Journal of Public Economics**, Sayı:37, 1988, s.55-69

Marshall, Gordon: **Sosyoloji Sözlüğü**, Çev: Osman Akınhay, Derya Kömürcü, İstanbul, Bilim ve Sanat Yayınları, 1999, s.915

Mason, Robert, Lyle D. Calvin: "A Study of Admitted Income Tax Evasion", **Law and Society Review**, Cilt:13, Sayı:1, 1978, s.73-89

McCaffery, Edward J., Jonathan Baron: "Thinking About Tax", **Olin Research Paper No:04-13**, USC Law School, 2004

McGee, Robert W., Geoff A. Goldman: "Ethics and Tax Evasion: A Survey of South African Opinion", **The Ethics of Tax Evasion: Perspectives in Theory and Practice**, Editör: Robert W. McGee, Springer Science and Business Media, 2011, s.337

McGill, Gary Anderson: "The Cpa's Role in Income Tax Compliance: An Empirical Study of Variability in Recommending Aggressive Tax Positions", **Doktora Tezi**, 1988

Mills, F. Lillian: "Corporate Tax Compliance and Financial Reporting", **National Tax Journal**, Cilt:49, Sayı:3, 1996, s. 421-435

Mittone, Luigi: "Dynamic Behaviour in Tax Evasion: An Experimental Approach", **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, Cilt:35, Sayı:5, 2006, s.813-835

Moore, Barrington Jr.: **Diktatörlüğün ve Demokrasinin Toplumsal Kökenleri**, Çev: Şirin Tekelli, Alaeddin Şenel, 2. Baskı, İstanbul, İmge Kitabevi, 2003

Moser, Donald V., John H. Evans, Chung K. Kim: "The Effects of Horizontal and Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions", The Accounting Review, Cilt:70, Sayı:4, 1995, s.619-634

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu: 23.02.1963 tarihli ve 111342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Murphy, Jeffrie G.: "The Unhappy Immoralist", **Journal of Social Philosophy**, 2004

Murphy, Kristina: "Procedurel Justice and Tax Compliance", **Working Paper for Australian National University**, No:56, 2004

Musgrave, Richard A.: **The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy**, New York, McGraw Hill, 1959

Muter, Naci Birol, Pelin Mastar Özcan: "Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, Ankara, Hermes Baskıcılık, 2012, s.15-32

Nakip, Mahir: **Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2003, s.409

Newman, Wadesango, v.d.: "Tax Compliance of Small and Medium Enterprises Through the Self-Assessment System: Issues and Challenges", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Cilt:22, Sayı:3, 2018, s.1-15

Ng'winula Mahangila, Deogratius: "SMES' Corporate Income Tax Compliance in Tanzania", **Thesis for the degree of Doctor of Philosophy Business** Administration, University of Southampton Faculty of Business and Law, Tanzanya, 2014, s.187

OECD: **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, Forum on Tax Administration Compliance Sub-group, 2004, s.7

OECD: **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma**, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014

Oğuzman, Kemal, Nami Barlas: **Medeni Hukuk: Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar**, 22. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2016

Ok, Nuri, Ahmet Gündel: **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2002

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, Şubat 2019

Oktar, M. Kemal: "Kayıt Dışı İstihdam ve Sosyal Güvenlik", **TBB Dergisi**, Sayı:53, 2004

Öğütcü, Burhan: "Vergi İnceleme Raporu ve Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge", **İstanbul Barosu Dergisi Özel Sayısı**, Mart 2008, s.125-147

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan: **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001

Önder, İzettin: "Küreselleşmenin Ulusal Vergilendirme Kapasitesi Üzerindeki Etkileri", **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar**, Derleyenler: Ayşegül Yakar Önal, Sezai Temelli, İstanbul, Beta Yayınevi, 2012

Öz, Semih: **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, İstanbul, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005

Özbalcı, Yılmaz: **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012

Özbalcı, Yılmaz: **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2004

Özbalcı, Yılmaz: **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012

Özbalcı, Yılmaz: **Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2012

Özdamar, Kazım: **Modern Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Eskişehir, Kaan Kitabevi, 2003

Özel Tüketim Vergisi Kanunu: 06.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Pamuk, Şevket: **Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi**, 4. Baskı, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2014

Park, Chang-Gyun, Jin Kwon Hun: "Examining the Determinants of Tax Compliance by Experimental Data: A Case of Korea", **Journal of Policy Modelling**, Cilt:25, Sayı:8, 2003, s.673-684

Paternoster, Raymond: "The Deterrent Effect of the Perceived Certainty and Severity of Punishment: A Review of Evidence and Issues", **Justice Quartery**, Cilt:4, Sayı:2, 1987, s.173-217

Punch, F. Keith: **Introduction to Social Research- Quantitive and Qualitive Approach**, 2. Baskı, California, Sage Publications Inc., 2005

Pınar, Abuzer:	"Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adalet", **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar**, Derleyenler: Ayşegül Yakar Önal, Sezai Temelli, İstanbul, Beta Yayınevi, 2012
Pınar, Abuzer:	**Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, 6. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013
Platon:	**Devlet**, İstanbul, Remzi Yayınevi,1995
Pommerehne, Werner W., Hannelore Weck Hannemann:	"Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland", **Public Choice**, Cilt:88, Sayı:1-2,1996, s.70-161
Pope, Jeff, Hijattulah Abdul-Jabbar:	"Small and Medium-Sized Enterprises and Tax Compliance Burden in Malaysia: Issues and Challenges for Tax Administration", **The Journal of Small Enterprise Research**, 2014, s.1
Porcano, Thomas M.:	"Correlates of Tax Evasion", **Journal of Economic Psychology**, Cilt:9, Sayı:1, 1988, s.47-67
Reckers, Philip, Debra Sanders, Stephen J. Roark:	"The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance", **National Tax Journal**, Cilt: 47, Sayı:4, 1994, s.825-836
Rice, Eric:	"The Corporate Tax Gap: Evidence on Tax Compliance by Small Corporations", **Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement**, The University of Michigan Press,1992, s.126
Roberts, Micheal L., Peggy A. Hite, Cassie F. Bradley:	"Understanding Attitudes Toward Progressive Taxation", **The Public Opinion Quartery**, Cilt:58, Sayı:2, 1994, 165-190
Roth, A. Jeffrey, T. John Scholz, Ann Dryden Witte:	"Taxpayer Compliance: An Agenda for Research", **University of Pennsylvania Press**, Cilt:1, Philadelphia, 1989
Rothstein, Bo:	"Trust, Social Dilemmas and Collective Memories", **Journal of Theoretical Politics**, Cilt:12 Say:4, s.565-596
Saad-Filho, Alfredo, Deborah Johnston:	**Neoliberalizm Muhalif Bir Seçki**, Çev: Şeyda Başlı, Tuncel Öncel, İstanbul, Yordam Kitabevi, 2007

Saban, Nihal: "Vergi Hukuku Okumaları Gerçek: Kolektif Bellekten Pozitif Hukuk Tasarımına", **İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı**, Mart 2008, s.9-17

Sabır, Hasan **Küreselleşen Pazar Ekonomileri ve Rekabet Politikaları**, İstanbul, Derin Yayınevi, 2007

Sandford, Cedric: "The Rise and Rise of Tax Compliance Costs", **Tax Compliance Costs: Measurement and Policy**, Editör: Cedric Sandford, UK, The Institute for Fiscal Studies, 1995

Sandmo, Agnar: "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View", **National Tax Journal**, Cilt:58, Sayı:4, 2005, s.643-663

Saraçoğlu, Osman Fatih: "Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance Tax Audits and Enforcement", **International Journal of Business and Social Science**, Cilt:2, Sayı:7, 2011, s.67-87

Sarı, Hamit: "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından Haksız Yararlanmaların Önüne Geçmeye Yönelik Tedbirler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 365, Ocak 2012, s. 55

Sarıbay, Ali Yaşar: **Global Bir Bakışla Politik Sosyoloji**, İstanbul, Everest Yayınları, 2008

Sarılı, Mustafa Ali: "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002

Saruç, Naci Tolga: "The Determinants of Tax Evasion: Experiments With Turkish Subjects" University of Leicester, Department of Economics, **Doktora Tezi**, 2001

Saruç, Naci Tolga: **Vergi Uyumu Teori ve Uygulama**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2015

Savaş, Fuat Vural: **Anayasal İktisat**, 3. Baskı, İstanbul, Avcıol Basımevi, 1997

Savaşan, Fatih, Hakkı Odabaş: "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Amprik Bir Çalışma", **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:10, 2005, s.1-28

Savaşan, Fatih: "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışılıkla Mücadelenin Serencamı", **SETA Analiz**, Siyaset, Ekonomi Ve Toplum Araştırmaları Vakfı, https://www.setav.org/turkiyede-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisilikla-mucadelenin-serencami/, 2011

Savaşan, Fatih: "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ('Vergi Barışı' Uygulama Sonuçları)", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1,2006, s.41

Schmölders, Gunter: "Mali Psikoloji", **Dergipark**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı:15, 1968

Schneider, Friedrich, Andreas Buehn, E. Claudio Montenegro: "Shadow economies All Over the World: New Estimates for 162 countries from 1999 to 2007", **Policy Research Working Paper**, 2010

Schneider, Friedrich: "Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts", **ShadEcEurope**, 2015, s.6-7

Schwartz, Richard D., Sonya Orleans: "On Legal Sanctions", **The University of Chicago Law Review**, Cilt:34, Sayı:2, 1967

Sencer, Muzaffer: **Toplum Bilimlerinde Yöntem**, İstanbul, Beta Yayınevi, 1989

Serbest Bölgeler Kanunu: 15.06.1985 tarihli ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

Sharoja Sapiei, Noor, Mazni Abdullah, Noor Adwa Sulaiman: "Regressivity of the Corporate Taxpayers' Compliance Costs", **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Sayı:164, 2014, s.26-31

Sharoja Sapiei, Noor, Jeyapalan Kasipillai: "Evaluation of Corporate Income Tax Compliance Costs Under the Malaysian Self- Assessment System", **Australian Tax Forum**, Sayı:29, 2014, 3-42

Sharoja Sapiei, Noor, Jeyapalan Kasipillai, Uchenna Cyril Eze: "Determinants of Tax Compliance Behaviour of Corporate Taxpayers in Malaysia", **Journal of Tax Research**, Cilt:12, Sayı:2, 2014, s.383-409

Slemrod, Joel: "An Empirical Test for Tax Evasion", **The Review of Economics and Statistics**, Cilt:67, Sayı:2, 1985, s.38-232

Slemrod, Joel, Shlomo Yitzhaki: "The Costs of Taxationand the Marginal Costs of Funds", **IMF Staff Papers**, Sayı:43, s.98-172

Slemrod, Joel, Viswanath Venkatesh: "The Income Tax Compliance Cost of Large and Mid-Size Business", **Ross School of Business Working Paper Series**, Working Paper No:914, University of Michigan, 2002, s.18

Smith, Adam: **Milletlerin Zenginliği**, Hasan Ali Yücel Klasikler Dizisi, Çev: Haldun Derin, Sunuş: Gülten Kazgan, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006

Song, Young-dahl, Tinsley E. Yarbrough: "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", **American Society for Public Administration**, Cilt:38, Sayı:5, 1978, s.442-452

Spicer, M. W., S.B. Lundstedt: "Understanding Tax Evasion", **Public Finance**, Cilt:31, Sayı:2, 1976, s.295-305

Spicer, Michael W., J. Everett Thomas: "Audit Probabilities and the Tax Evasion Decision: An Experimental Approach", **Journal of Economic Psychology**, Cilt:2, Sayı:3, s.241-245

Srinivasan, Thirukodikaval Nilakanta: "Tax Evasion: A Model", **Journal of Public Economics**, Cilt:2, Sayı:4, 1973, s.339-346

Stamatopoulas, Ionnis, Stamatina Hadjidema, Konstantinos Eleftheriou: "Corporate Income Tax Compliance Costs and their Determinants: Evidence from Greece", **Munich Personal RePEc Archive**, University of Piraeus, 2016, s.1-31

Susam, Nazan: **Kamu Maliyesi Temel Kavramlar ve Esaslar**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2019

Şahin İpek, Elif Ayşe: "Bütçe Hakkının Kullanılması Bakımından TBMM'nin Bütçe Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi", **Maliye Finans Yazıları**, Sayı:107, 2017, s.69-108

Şakar, Ayşe Yiğit: **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008

Şen, Hüseyin, İsa Sağbaş: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 3. Baskı, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017

Şener, Oruç Hami: **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2016

Şenyüz, Doğan: **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004

Tanör, Bülent: **Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri**, 25. Baskı, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 2016

Tanör, Bülent: **Kurtuluş Kuruluş**, 6. Baskı, İstanbul, Cumhuriyet Kitapları, Kurtiş Matbaacılık, 2004

Taşdemir, Murat: "Belirsizlik Altında Tercihler ve Beklenen Fayda Modelinin Yetersizlikleri", **Sosyal Bilimler Dergisi**, 2007/1, s.308

Taşkan, Yusuf Ziya: **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, İstanbul, Siyasal Kitabevi, 2007

Taşkın, Yasemin: "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri ", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010, s.79

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: **Aylık Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu**, Temmuz 2019, s.3

Tekin, Ahmet, Güner Tuncer, Ersin Nail Sağdıç: "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", **Sakarya İktisat Dergisi**, 2016

Tekin, Ahmet: "OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:26, Nisan 2010, s.55

Tekin, Cem, Emre Kartaloğlu: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2007

Teknoloji Bölgeleri Gelişirme Kanunu: 06.07.2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunub

Topal, İsmail Hakkı: "Örtülü Sermaye", **Mevzuat Dergisi**, Sayı:123, 2008

Torgler, Benno, Cristina Murphy: "Tax Morale in Austrialia: What Shapes It and Has It Changed over Time?", **Center for Research Economics, Management and the Arts,** Working Paper, Sayı: 30, 2005

Torgler, Benno, Markus Schaffner, Alison Macintyre: "Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality", **International Studies Program Working Paper**, Cilt:7, Sayı: 27, 2007, s.1-36

Torgler, Benno, Markus Schaffner: "Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation", **Center for Research in Economics, Management and Arts (CREMA)**, Working Paper No: 2007-11, s.4

Torgler, Benno: "Tax Morale and Institutions, Center for Research in Economics", **Management and the Arts**, Working Paper, 2003

Torgler, Benno: "Tax Morale in Asian Countries", **CREMA Working Paper Series from Center for Research in Economics**, Management and the Arts, 2004

Torgler, Benno: **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Emprical Analysis**, UK, Edward Edgar, 2007

Trivedi, V. Umashanker, Mohammed Shehata, Bernadette Lynn: "Impact of personal and situational factors on Tax Compliance: An Experimental Analysis", **Journal of Business Ethics**, Sayı: 47, 2003, s.175-197

Trivedi, V.U. v.d.: "Attitudes, Incentives and Tax Compliance", **Canadian Tax Journal**, Cilt:53, Sayı:1, 2005, s.29-61

Tunçer, Mehmet: "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:57, Sayı:3, s. 107-128

Türk Ceza Kanunu: 12 Ekim 2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

Türk Ticaret Kanunu: 13.01.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Türk, İsmail: **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005

Tversky, Amos, Daniel Kahneman: "Judgement Under Uncertainty: Heuristics and Biases" **Science: New Series**, Cilt: 185, Sayı: 4157, 1974, s.1124-1131

Tyler, R. Tom: "Why People Obey the Law", **Princeton University Press**, Princeton, 2006

Tyler, Tom R., E. Allan Lind: "A Relational Model of Authority in Groups", **Advances in Experimental Social Psychology**, Sayı:25, 1992, s.115-192

Uluatam, Özhan: **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2005

Uslaner, Eric: "Trust as an Alternative to Risk", **Public Choice**, Cilt:157, Sayı:3-4, 2003

Ünal, N. Alper: "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:133, 2004, s.100

Ürel, Gürol: **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003

Vartiainen, Hannu, Peter Diamond: **Davranışsal İktisat ve Davranışsal İktisadın Uygulamaları**, Çeviren: Hatime Kamilçelebi, Nobel Akademik Yayıncılık, 2016

Venzel, Michael:	"Misperceptions of Social Norms About Tax Compliance: From Theory to Intervention", **Journal of Economic Psychology**, Cilt:26, Sayı:6, 2005, s.862-883
Vergi Usul Kanunu:	10-12 Ocak 1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Vogel, J.:	"Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data", **National Tax Journal**, Cilt:27, Sayı:4, 1975, s.499-513
Vural, Mahmut:	**KDV İade Rehberi**, 6. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2015
Walker, M. David:	"Tax Compliance: Challenges to Corporate Tax Enforcement and Options to Improve Securities Basis Reporting", **United States Government Accountability Office**, United States, 2006, s.1-23
Wang, F.S. Leonard, AndJohnl Conant:	"Corporate Tax Evasion and Output Decisions of the Uncertain Monopolist", **National Tax Journal**, Cilt:41, Sayı:4, 1988, s.579-581
Webley, P., Henry S.J. Robben, v.d.:	**Tax Evasion: An Experimental Approach**, Cambridge University Press, 1992
Webley, Paul, Caroline Adams, Henk Elfers:	"Value Added Tax Compliance", **Behavioral Public Finance**, Editörler: Edward J. McCaffery, Joel Slemrod, Russell Sage Foundation, New York, s.176
Wenzel, Michael:	"Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance: From Theory to Intervention", **Journal of Economics Psychology**, Sayı:25, 2005, s.862-883
Wenzel, Micheal:	"The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity", **Journal of Applied Psychology**, Cilt:87, 2002, Sayı:4, s.45
Williams, Kirk R., Richard Hawkins:	"Perceptual Research on General Deterrence: A Critical Review", **Law and Society Review**, Cilt:20, Sayı:4, 1986, s.545-572
Winden, Frans Van, Elliott Ash:	"On the Behavioral Economics of Crime", **Review of Law and Economics**, Columbia University, 2012, s.180-211
Witte, Ann D., Diane F. Woodbury:	"The Effect of Tax Laws and Tax Administrationon on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax", **National Tax Journal**, Cilt:38, Sayı:1, 1985, s.1-13

Yağanoğlu, Nazmi Y., Nilgün Serim: "Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü", **Vergi Dünyası**, 2011

Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006

Yaniv, Gideon: "Tax Evasion and the Income Tax Rate: A Theoretical Reexamination", **Public Finance**, Sayı:49, s. 107-112

Yelman, Ercan: "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi", **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 15, Aralık 2017

Yereli, Ahmet Burçin, Ahmet Yılmaz Ata: "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011

Yereli, Ayşe Necef: "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi", **Ege Akademik Bakış**, Cilt:8, Sayı:2, 2008, s.823-842

Yılmaz, Binhan Elif, Murat Şeker: **Vergi Karşı Tepkiler Mükellef Davranışları: İstanbul Örneği**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No:86, İstanbul, 2007

Yılmaz, Binhan Elif: **Maliye**, İstanbul, Der Yayınları, 2018

Yitzhaki, Shlomo: "A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, 1974, s.201

Yunus bt, Nuridayu, Rosiati bt Ramli, Norul Syuhada bt Abu Hassan: "Tax Penalties and Tax Compliance of Small Medium Enterprises (SMEs) in Malaysia", **International Journal of Business, Economics and Law**, Cilt:12, Sayı:1, 2017, s.81-91

Yurdadoğ, Volkan, Ramazan Gökbunar, Barış Tunçay: "Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bakış", **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:23, Sayı:3, 2016, s. 805-816

Zafer, Hamide: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2016

Zerdin, Mark: **The Mergers and Acquisitions Review**, 11. Baskı, İngiltere, The Law Reviews

Zhang, Nan, v.d.: "Willing to Pay? Tax Compliance in Britain and Italy: An Experimental Analysis", **Plos One**, Mayıs 2015

EKLER

EK 1 : Anket Soruları

Tablo 1: Anket Soruları

No	Anket Soruları
1	Hiçbir zaman vergi kaçırmam
2	Vergi kaçırmak ciddi bir suçtur
3	Mükellef vergi kaçırdığı için hapis cezasına çarptırılmalıdır
4	Mükellef gönüllü olarak vergi dairesine bilgi vermek zorundadır
5	Kişi, vergi kaçıran ailesi bile olsa idareye bildirmelidir.
6	Kendime en yakın beş insanı (akraba, arkadaş, meslektaş ve benzeri) düşündüğümde bunların arasında vergi kaçıran olduğunu sanmıyorum.
7	Eğer vergi kaçırdığım açığa çıkıp yakın çevrem tarafından bilinseydi utancımdan onların yüzüne zor bakardım.
8	Günümüzdeki vergi yükünü göz önüne alırsak, vergi kaçıran mükellefleri pek suçlayamayız.
9	Genel olarak risk almayı sevmem
10	Diğer insanlarla karşılaştırdığımda vergi kaçırma fırsatlarımın daha az olduğunu düşünüyorum
11	Zenginler için yasal boşluk çok fazla olduğundan vergi kaçırma fırsatları daha yüksektir
12	Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir.
13	Vergi gelirleri israf edilmektedir.
14	Ödediğim vergiler karşılığında yerinde hizmet aldığımı düşünüyorum
15	Önemli olan yakalanmamaktır.
16	Vergi kaçırırsam vizdan azabı çekerim
17	Vergi kaçırırsam vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimalimin yüksek olduğunu düşünüyorum
18	Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin yakalandığında ödeyeceği mali ceza oldukça yüksektir.
19	Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin yakalandığında hapis cezasına çarptırılma ihtimali oldukça yüksektir.
20	Vergi mevzuatı genel bilgimin yüksek olduğunu düşünüyorum
21	Vergi kaçırırken yakalansaydım bunun başıma büyük dertler açacağını zannederim.
22	Ödediğim vergi benimle aynı düzeyde geliri olan mükelleflerle hemen hemen aynıdır.
23	Geliri benden yüksek olanların benden daha fazla vergi ödediğini düşünüyorum
24	Devlet tarafından toplanan vergiler akıllıca kullanılarak bana hizmet olarak geri dönüyor.

Tablo 2: Anket Soruları (Devamı)

No	Anket Soruları
25	Genel olarak kurumlar vergisi adildir.
26	Vergi oranları çok yüksek olursa, vergi kaçırmak etiktir.
27	Vergi sistemi belirsiz ise vergi kaçırmak etiktir.
28	Toplanan paranın büyük çoğunluğu israf edilirse, vergi kaçırma etiktir.
29	Herkes vergi kaçırırsa vergi kaçırma etiktir.
30	Muhtemel yakalanma olasılığı düşük ise vergi kaçırma etiktir.
31	Ödeyebilme gücüm yoksa vergi kaçırma etiktir.
32	Daha az ödersem, diğerleri daha fazla ödemek zorunda olacağı anlamına gelse bile vergi kaçırma etiktir.
33	Sık sık vergi affı çıkarılması, mükelleflerin vergi kaçırması eğilimini arttırır.
34	Vergi ödev ve yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflere yönelik ödüllendirme sistemlerinin geliştirilmesi (örneğin, mükellefe ayrıcalıklı vergi planlaması yapma olanağı getirilmesi) vergiye uyum davranışını olumlu yönde etkiler.
35	Vergi mevzuatının sık sık değişmesi vergi kaçırma davranışını arttırmaktadır.
36	Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması vergi kaçırma davranışını etkilemektedir.
37	Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması vergi kaçırma davranışını etkilemektedir.
38	Meslek mensuplarının bakış açısı ve yönlendirmesi vergi kaçırma davranışlarını etkilemektedir.
39	Vergi sistemlerindeki her değişiklik (oran değişimi, teşvik sistemi değişimi gibi) işletme davranışlarını etkiler.
40	Vergi mevzuatı, işletmenin yatırım kararlarını etkiler.

Tablo 3: Anket Derecelendirme Detayları

Cinsiyetiniz	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
Kadın	146	1
Erkek	269	2
Toplam	415	
Yaşınız	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
25-35	31	1
36-45	131	2
46 ve üzeri	253	3
Toplam	415	
Medeni durumunuz	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
Evli	287	1
Bekar	128	2
Toplam	415	
Eğitim durumunuz	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
Lise	156	1
Lisans	165	2
Yüksek lisans / Doktora	94	3
Toplam	415	
Firmadaki çalışma süreniz	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
5 ve altı	107	1
6-10 yıl	160	2
11-20 yıl	110	3
21-30 yıl	25	4
31 ve üstü	13	5
Toplam	415	
Toplam iş tecrübeniz	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
5 ve altı	15	1
5-10 yıl	73	2
10-20 yıl	193	3
20-30 yıl	101	4
30 ve üstü	33	5
Toplam	415	
Firmadaki göreviniz	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
Finans müdürü	47	1
Muhasebe müdürü	149	2
Genel müdür	120	3
Vergi sorumlusu	75	4
Diğer	24	5
Toplam	415	

Tablo 4: Anket Derecelendirme Detayları(Devam)

Firma yaşı	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
10 ve altı	90	1
11-20 arası	199	2
21 ve üzeri	126	3
Toplam	415	
Firma çalışma alanı	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
Perakende	93	1
Tekstil	26	2
Otomotiv	24	3
Bulut Bilişim	80	4
İnşaat	48	5
Maden	8	6
Ulaşım	56	7
Enerji	80	8
Toplam	415	
Firmanın ortalama cirosu	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
1mTL-10m TLarası	60	1
11m TL-50m TL arası	159	2
51m TL-100m TL arası	106	3
101m TL üstü	90	4
Toplam	415	
Kurumsallaşma durumu	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
Aile	224	1
Kurumsal	191	2
Toplam	415	
Firmanın Sermaye Miktarı	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
1m TL altı	96	1
1m TL -10m TL	109	2
10m TL-50m TL arası	82	3
50m TL-100m TL arası	88	4
100m TL üstü	40	5
Toplam	415	
Çalışan sayısı	**Katılımcı sayısı**	**Derecelendirme**
50 Altı	76	1
50 – 100	150	2
101 – 500	109	3
501 ve Üzeri	80	4
Toplam	415	

Tablo 5: Anket Sorularının Cevap Dağılımı

Soru No	1. Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3. Kararsızım	4. Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
1	5	17	94	168	131	415
2	6	11	94	153	151	415
3	7	21	99	145	143	415
4	6	25	91	167	126	415
5	9	30	94	145	137	415
6	7	22	99	153	134	415
7	8	16	91	158	142	415
8	10	27	99	143	136	415
9	5	14	81	178	137	415
10	5	26	97	157	130	415
11	4	19	120	171	101	415
12	8	24	104	148	131	415
13	12	15	74	162	152	415
14	13	26	94	164	118	415
15	6	16	97	165	131	415
16	4	16	84	160	151	415
17	9	23	118	164	101	415
18	25	47	96	135	112	415
19	17	29	86	154	129	415
20	5	33	120	139	118	415
21	15	43	104	141	112	415
22	8	24	104	148	131	415
23	8	27	108	163	109	415
24	10	29	119	147	110	415
25	10	14	92	173	126	415
26	7	25	93	155	135	415
27	7	19	113	161	115	415
28	10	25	116	154	110	415
29	7	22	105	142	139	415
30	6	24	115	154	116	415
31	6	20	83	152	154	415
32	5	25	93	143	149	415
33	7	29	104	158	117	415
34	7	22	114	140	132	415
35	10	36	102	139	128	415
36	9	24	118	147	117	415
37	7	26	109	149	124	415
38	8	22	88	155	142	415
39	7	18	113	143	134	415
40	16	125	62	140	72	415
Top.	341	1056	3987	6133	5083	16600

EK 2 : SPSS Analizleri

Cinsiyet

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kadın	146	35,2	35,2	35,2
	Erkek	269	64,8	64,8	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Yaş

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	25-35	31	7,5	7,5	7,5
	36-45	131	31,6	31,6	39,0
	46 ve +	253	61,0	61,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Medeni_Drm

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Evli	287	69,2	69,2	69,2
	Bekar	128	30,8	30,8	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Eğitim

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Lise	156	37,6	37,6	37,6
	Lisans	165	39,8	39,8	77,3
	YL/DR	94	22,7	22,7	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Ç_Süre

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5 ve -	107	25,8	25,8	25,8
	6-10	160	38,6	38,6	64,3
	11-20	110	26,5	26,5	90,8
	21-30	25	6,0	6,0	96,9
	31 ve +	13	3,1	3,1	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

TİD

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5 ve -	15	3,6	3,6	3,6
	6-10	73	17,6	17,6	21,2
	11-20	193	46,5	46,5	67,7
	21-30	101	24,3	24,3	92,0
	31 ve +	33	8,0	8,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Görev

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Finans Md	47	11,3	11,3	11,3
	Muhasebe Md	149	35,9	35,9	47,2
	Gnl Md	120	28,9	28,9	76,1
	Vergi Sorumlusu	75	18,1	18,1	94,2
	Diğer	24	5,8	5,8	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Firma_Yaş

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5,0	24	5,8	5,8	5,8
	6,0	16	3,9	3,9	9,6
	7,0	18	4,3	4,3	14,0
	8,0	16	3,9	3,9	17,8
	9,0	8	1,9	1,9	19,8
	10,0	8	1,9	1,9	21,7
	11,0	32	7,7	7,7	29,4
	12,0	18	4,3	4,3	33,7
	13,0	26	6,3	6,3	40,0
	14,0	8	1,9	1,9	41,9
	15,0	32	7,7	7,7	49,6
	16,0	42	10,1	10,1	59,8
	17,0	16	3,9	3,9	63,6
	18,0	8	1,9	1,9	65,5
	19,0	9	2,2	2,2	67,7
	20,0	8	1,9	1,9	69,6
	21,0	34	8,2	8,2	77,8
	22,0	16	3,9	3,9	81,7
	23,0	8	1,9	1,9	83,6
	25,0	10	2,4	2,4	86,0
	28,0	20	4,8	4,8	90,8
	31,0	18	4,3	4,3	95,2
	32,0	16	3,9	3,9	99,0
	35,0	4	1,0	1,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

FYaş_Gr

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	10 ve -	90	21,7	21,7	21,7
	11-20	199	48,0	48,0	69,6
	21 ve +	126	30,4	30,4	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Firma_Konu

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Perakande	93	22,4	22,4	22,4
	Tekstil	26	6,3	6,3	28,7
	Otomotiv	24	5,8	5,8	34,5
	Bulut Bilişim	80	19,3	19,3	53,7
	İnşaat	48	11,6	11,6	65,3
	Maden	8	1,9	1,9	67,2
	Ulaşım	56	13,5	13,5	80,7
	Enerji	80	19,3	19,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

FKonu_Gr

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hizmet	255	61,4	61,4	61,4
	İmalat	160	38,6	38,6	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Ciro_Ort

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-10	60	14,5	14,5	14,5
	11-50	159	38,3	38,3	52,8
	51-100	106	25,5	25,5	78,3
	101 ve +	90	21,7	21,7	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Ciro_2016

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-10	76	18,3	18,3	18,3
	11-50	134	32,3	32,3	50,6
	51-100	131	31,6	31,6	82,2
	101 ve +	74	17,8	17,8	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Kurumsallaşma

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Aile	224	54,0	54,0	54,0
	Kurumsal	191	46,0	46,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Sermaye

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-10	96	23,1	23,1	23,1
	11-50	109	26,3	26,3	49,4
	51-100	82	19,8	19,8	69,2
	101 ve +	88	21,2	21,2	90,4
	5,0	40	9,6	9,6	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Çalışan_Sayı

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	50 -	76	18,3	18,3	18,3
	50-100	150	36,1	36,1	54,5
	101-500	109	26,3	26,3	80,7
	501 ve +	80	19,3	19,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

Factor Analysis

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,963
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	11630,663
	df	528
	Sig.	,000

Rotated Component Matrix[a]

	Component				
	1	2	3	4	5
V9	,800				
V16	,776				
V7	,773				
V38	,772				
V31	,759				
V1	,758				
V15	,714				
V3	,670				
V2	,658				
V29	,631				
V26	,624				
V5	,609				
V4	,591				
V36		,779			
V35		,760			
V34		,758			
V39		,743			
V33		,729			
V37		,724			
V20		,671			
V25			,735		
V10			,696		
V11			,665		
V23			,629		
V27			,628		
V12			,601		
V24				,748	
V13				,747	
V14				,741	
V28				,739	
V21					,795
V18					,784
V19					,781

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.[a]

a. Rotation converged in 6 iterations.

Total Variance Explained

Component	Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %
1	7,977	24,174	24,174
2	5,770	17,485	41,659
3	4,010	12,153	53,811
4	3,069	9,299	63,111
5	2,617	7,930	71,040

Extraction Method: Principal Component Analysis.

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=V1 V2 V3 V4 V5 V7 V9 V10 V11 V12 V13 V14 V15 V16 V18 V19
V20 V21 V23 V24 V25 V26 V27
    V28 V29 V31 V33 V34 V35 V36 V37 V38 V39
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,970	33

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
V1	124,5060	495,352	,717	,969
V2	124,4361	494,483	,734	,969
V3	124,5229	491,724	,753	,969
V4	124,5566	493,629	,727	,969
V5	124,5831	489,456	,767	,969
V7	124,4892	494,603	,702	,969
V9	124,4458	496,755	,702	,969
V10	124,5590	495,445	,678	,969
V11	124,6434	498,056	,665	,969
V12	124,5855	492,480	,725	,969
V13	124,4482	503,934	,459	,970
V14	124,6386	495,772	,627	,969
V15	124,5157	493,985	,743	,969
V16	124,4145	496,968	,665	,969
V18	124,8458	493,812	,574	,970
V19	124,6361	495,430	,597	,970
V20	124,6771	491,910	,738	,969
V21	124,7735	494,490	,608	,969
V23	124,6627	491,973	,752	,969
V24	124,7108	495,757	,635	,969
V25	124,5349	496,534	,661	,969
V26	124,5470	492,461	,734	,969
V27	124,6145	494,315	,720	,969
V28	124,6843	496,448	,631	,969
V29	124,5518	492,774	,723	,969
V31	124,4458	496,059	,665	,969
V33	124,6361	492,623	,730	,969
V34	124,5904	491,257	,760	,969
V35	124,6602	489,259	,751	,969
V36	124,6602	490,650	,768	,969
V37	124,6169	490,904	,769	,969
V38	124,5108	494,328	,689	,969
V39	124,5639	492,280	,749	,969

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=V1 V2 V3 V4 V5 V7 V9 V15 V16 V26 V29 V31 V38
```

```
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,955	13

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
V1	47,7060	83,469	,791	,950
V2	47,6361	83,831	,761	,951
V3	47,7229	82,650	,781	,951
V4	47,7566	83,866	,728	,952
V5	47,7831	82,180	,766	,951
V7	47,6892	82,944	,785	,951
V9	47,6458	83,766	,797	,950
V15	47,7157	83,243	,795	,950
V16	47,6145	83,745	,759	,951
V26	47,7470	83,228	,744	,952
V29	47,7518	83,095	,748	,952
V31	47,6458	83,374	,756	,951
V38	47,7108	82,805	,770	,951

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=V20 V33 V34 V35 V36 V37 V39
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,948	7

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
V20	23,1349	27,267	,773	,945
V33	23,0940	27,134	,799	,943
V34	23,0482	26,722	,843	,939
V35	23,1181	26,191	,831	,940
V36	23,1181	26,433	,868	,937
V37	23,0747	26,828	,831	,940
V39	23,0217	26,925	,837	,940

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=V10 V11 V12 V23 V25 V27
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,908	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
V10	19,3446	15,463	,733	,894
V11	19,4289	16,033	,712	,897
V12	19,3711	15,108	,756	,890
V23	19,4482	15,079	,781	,887
V25	19,3205	15,460	,747	,892
V27	19,4000	15,511	,744	,892

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=V13 V14 V24 V28
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,865	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
V13	11,3976	7,100	,601	,871
V14	11,5880	6,378	,740	,816
V24	11,6602	6,341	,763	,806
V28	11,6337	6,455	,754	,811

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=V18 V19 V21
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,867	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
V18	7,5446	3,973	,729	,833
V19	7,3349	4,310	,738	,822
V21	7,4723	4,129	,778	,785

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
Etik	415	1,00	5,00	3,9752	,75889	-,866	,120	,951	,239
Mevzuat	415	1,00	5,00	3,8478	,85890	-,610	,120	,074	,239
Adil	415	1,00	5,00	3,8771	,77883	-,613	,120	,094	,239
Kamu	415	1,00	5,00	3,8566	,83564	-,620	,120	,484	,239
Ceza	415	1,00	5,00	3,7253	,98488	-,634	,120	-,044	,239
VergiGnl	415	1,21	5,00	3,8932	,69432	-,611	,120	-,073	,239
Valid N (listwise)	415								

V1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,2	1,2	1,2
	Katılmıyorum	17	4,1	4,1	5,3
	Kararsızım	94	22,7	22,7	28,0
	Katılıyorum	168	40,5	40,5	68,4
	Kesinlikle Katılıyorum	131	31,6	31,6	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	6	1,4	1,4	1,4
	Katılmıyorum	11	2,7	2,7	4,1
	Kararsızım	94	22,7	22,7	26,7
	Katılıyorum	153	36,9	36,9	63,6
	Kesinlikle Katılıyorum	151	36,4	36,4	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	21	5,1	5,1	6,7
	Kararsızım	99	23,9	23,9	30,6
	Katılıyorum	145	34,9	34,9	65,5
	Kesinlikle Katılıyorum	143	34,5	34,5	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	6	1,4	1,4	1,4
	Katılmıyorum	25	6,0	6,0	7,5
	Kararsızım	91	21,9	21,9	29,4
	Katılıyorum	167	40,2	40,2	69,6
	Kesinlikle Katılıyorum	126	30,4	30,4	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,2	2,2	2,2
	Katılmıyorum	30	7,2	7,2	9,4
	Kararsızım	94	22,7	22,7	32,0
	Katılıyorum	145	34,9	34,9	67,0
	Kesinlikle Katılıyorum	137	33,0	33,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	22	5,3	5,3	7,0
	Kararsızım	99	23,9	23,9	30,8
	Katılıyorum	153	36,9	36,9	67,7
	Kesinlikle Katılıyorum	134	32,3	32,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	8	1,9	1,9	1,9
	Katılmıyorum	16	3,9	3,9	5,8
	Kararsızım	91	21,9	21,9	27,7
	Katılıyorum	158	38,1	38,1	65,8
	Kesinlikle Katılıyorum	142	34,2	34,2	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,4	2,4	2,4
	Katılmıyorum	27	6,5	6,5	8,9
	Kararsızım	99	23,9	23,9	32,8
	Katılıyorum	143	34,5	34,5	67,2
	Kesinlikle Katılıyorum	136	32,8	32,8	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,2	1,2	1,2
	Katılmıyorum	14	3,4	3,4	4,6
	Kararsızım	81	19,5	19,5	24,1
	Katılıyorum	178	42,9	42,9	67,0
	Kesinlikle Katılıyorum	137	33,0	33,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,2	1,2	1,2
	Katılmıyorum	26	6,3	6,3	7,5
	Kararsızım	97	23,4	23,4	30,8
	Katılıyorum	157	37,8	37,8	68,7
	Kesinlikle Katılıyorum	130	31,3	31,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	4	1,0	1,0	1,0
	Katılmıyorum	19	4,6	4,6	5,5
	Kararsızım	120	28,9	28,9	34,5
	Katılıyorum	171	41,2	41,2	75,7
	Kesinlikle Katılıyorum	101	24,3	24,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	8	1,9	1,9	1,9
	Katılmıyorum	24	5,8	5,8	7,7
	Kararsızım	104	25,1	25,1	32,8
	Katılıyorum	148	35,7	35,7	68,4
	Kesinlikle Katılıyorum	131	31,6	31,6	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	12	2,9	2,9	2,9
	Katılmıyorum	15	3,6	3,6	6,5
	Kararsızım	74	17,8	17,8	24,3
	Katılıyorum	162	39,0	39,0	63,4
	Kesinlikle Katılıyorum	152	36,6	36,6	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	13	3,1	3,1	3,1
	Katılmıyorum	26	6,3	6,3	9,4
	Kararsızım	94	22,7	22,7	32,0
	Katılıyorum	164	39,5	39,5	71,6
	Kesinlikle Katılıyorum	118	28,4	28,4	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	6	1,4	1,4	1,4
	Katılmıyorum	16	3,9	3,9	5,3
	Kararsızım	97	23,4	23,4	28,7
	Katılıyorum	165	39,8	39,8	68,4
	Kesinlikle Katılıyorum	131	31,6	31,6	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	4	1,0	1,0	1,0
	Katılmıyorum	16	3,9	3,9	4,8
	Kararsızım	84	20,2	20,2	25,1
	Katılıyorum	160	38,6	38,6	63,6
	Kesinlikle Katılıyorum	150	36,1	36,1	99,8
	8,00	1	,2	,2	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,2	2,2	2,2
	Katılmıyorum	23	5,5	5,5	7,7
	Kararsızım	118	28,4	28,4	36,1
	Katılıyorum	164	39,5	39,5	75,7
	Kesinlikle Katılıyorum	101	24,3	24,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	25	6,0	6,0	6,0
	Katılmıyorum	47	11,3	11,3	17,3
	Kararsızım	96	23,1	23,1	40,5
	Katılıyorum	135	32,5	32,5	73,0
	Kesinlikle Katılıyorum	112	27,0	27,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	17	4,1	4,1	4,1
	Katılmıyorum	29	7,0	7,0	11,1
	Kararsızım	86	20,7	20,7	31,8
	Katılıyorum	154	37,1	37,1	68,9
	Kesinlikle Katılıyorum	129	31,1	31,1	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,2	1,2	1,2
	Katılmıyorum	33	8,0	8,0	9,2
	Kararsızım	120	28,9	28,9	38,1
	Katılıyorum	139	33,5	33,5	71,6
	Kesinlikle Katılıyorum	118	28,4	28,4	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	15	3,6	3,6	3,6
	Katılmıyorum	43	10,4	10,4	14,0
	Kararsızım	104	25,1	25,1	39,0
	Katılıyorum	141	34,0	34,0	73,0
	Kesinlikle Katılıyorum	112	27,0	27,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	8	1,9	1,9	1,9
	Katılmıyorum	24	5,8	5,8	7,7
	Kararsızım	104	25,1	25,1	32,8
	Katılıyorum	148	35,7	35,7	68,4
	Kesinlikle Katılıyorum	131	31,6	31,6	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	8	1,9	1,9	1,9
	Katılmıyorum	27	6,5	6,5	8,4
	Kararsızım	108	26,0	26,0	34,5
	Katılıyorum	163	39,3	39,3	73,7
	Kesinlikle Katılıyorum	109	26,3	26,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,4	2,4	2,4
	Katılmıyorum	29	7,0	7,0	9,4
	Kararsızım	119	28,7	28,7	38,1
	Katılıyorum	147	35,4	35,4	73,5
	Kesinlikle Katılıyorum	110	26,5	26,5	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,4	2,4	2,4
	Katılmıyorum	14	3,4	3,4	5,8
	Kararsızım	92	22,2	22,2	28,0
	Katılıyorum	173	41,7	41,7	69,6
	Kesinlikle Katılıyorum	126	30,4	30,4	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	25	6,0	6,0	7,7
	Kararsızım	93	22,4	22,4	30,1
	Katılıyorum	155	37,3	37,3	67,5
	Kesinlikle Katılıyorum	135	32,5	32,5	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	19	4,6	4,6	6,3
	Kararsızım	113	27,2	27,2	33,5
	Katılıyorum	161	38,8	38,8	72,3
	Kesinlikle Katılıyorum	115	27,7	27,7	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,4	2,4	2,4
	Katılmıyorum	25	6,0	6,0	8,4
	Kararsızım	116	28,0	28,0	36,4
	Katılıyorum	154	37,1	37,1	73,5
	Kesinlikle Katılıyorum	110	26,5	26,5	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V29

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	22	5,3	5,3	7,0
	Kararsızım	105	25,3	25,3	32,3
	Katılıyorum	142	34,2	34,2	66,5
	Kesinlikle Katılıyorum	139	33,5	33,5	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	6	1,4	1,4	1,4
	Katılmıyorum	24	5,8	5,8	7,2
	Kararsızım	115	27,7	27,7	34,9
	Katılıyorum	154	37,1	37,1	72,0
	Kesinlikle Katılıyorum	116	28,0	28,0	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	6	1,4	1,4	1,4
	Katılmıyorum	20	4,8	4,8	6,3
	Kararsızım	83	20,0	20,0	26,3
	Katılıyorum	152	36,6	36,6	62,9
	Kesinlikle Katılıyorum	154	37,1	37,1	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V32

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	5	1,2	1,2	1,2
	Katılmıyorum	25	6,0	6,0	7,2
	Kararsızım	93	22,4	22,4	29,6
	Katılıyorum	143	34,5	34,5	64,1
	Kesinlikle Katılıyorum	149	35,9	35,9	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	29	7,0	7,0	8,7
	Kararsızım	104	25,1	25,1	33,7
	Katılıyorum	158	38,1	38,1	71,8
	Kesinlikle Katılıyorum	117	28,2	28,2	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V34

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	22	5,3	5,3	7,0
	Kararsızım	114	27,5	27,5	34,5
	Katılıyorum	140	33,7	33,7	68,2
	Kesinlikle Katılıyorum	132	31,8	31,8	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V35

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,4	2,4	2,4
	Katılmıyorum	36	8,7	8,7	11,1
	Kararsızım	102	24,6	24,6	35,7
	Katılıyorum	139	33,5	33,5	69,2
	Kesinlikle Katılıyorum	128	30,8	30,8	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V36

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	9	2,2	2,2	2,2
	Katılmıyorum	24	5,8	5,8	8,0
	Kararsızım	118	28,4	28,4	36,4
	Katılıyorum	147	35,4	35,4	71,8
	Kesinlikle Katılıyorum	117	28,2	28,2	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V37

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	26	6,3	6,3	8,0
	Kararsızım	109	26,3	26,3	34,2
	Katılıyorum	149	35,9	35,9	70,1
	Kesinlikle Katılıyorum	124	29,9	29,9	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V38

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	8	1,9	1,9	1,9
	Katılmıyorum	22	5,3	5,3	7,2
	Kararsızım	88	21,2	21,2	28,4
	Katılıyorum	155	37,3	37,3	65,8
	Kesinlikle Katılıyorum	142	34,2	34,2	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V39

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7	1,7	1,7
	Katılmıyorum	18	4,3	4,3	6,0
	Kararsızım	113	27,2	27,2	33,3
	Katılıyorum	143	34,5	34,5	67,7
	Kesinlikle Katılıyorum	134	32,3	32,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

V40

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	16	3,9	3,9	3,9
	Katılmıyorum	125	30,1	30,1	34,0
	Kararsızım	62	14,9	14,9	48,9
	Katılıyorum	140	33,7	33,7	82,7
	Kesinlikle Katılıyorum	72	17,3	17,3	100,0
	Total	415	100,0	100,0	

T-Test

Group Statistics

	Cinsiyet	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Etik	Kadın	146	4,0537	,78344	,06484
	Erkek	269	3,9325	,74323	,04532
Mevzuat	Kadın	146	3,9814	,90852	,07519
	Erkek	269	3,7754	,82342	,05021
Adil	Kadın	146	4,0320	,76171	,06304
	Erkek	269	3,7931	,77650	,04734
Kamu	Kadın	146	4,1010	,83076	,06875
	Erkek	269	3,7240	,80938	,04935
Ceza	Kadın	146	3,9475	,95868	,07934
	Erkek	269	3,6047	,97962	,05973
VergiGnl	Kadın	146	4,0305	,69970	,05791
	Erkek	269	3,8187	,68117	,04153

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Etik	Equal variances assumed	,062	,804	1,557	413	,120	,12123	,07788	-,03186	,27431
	Equal variances not assumed			1,532	284,522	,127	,12123	,07910	-,03448	,27693
Mevzuat	Equal variances assumed	,669	,414	2,346	413	,019	,20605	,08781	,03343	,37867
	Equal variances not assumed			2,279	273,682	,023	,20605	,09041	,02806	,38404
Adil	Equal variances assumed	,066	,798	3,013	413	,003	,23890	,07929	,08304	,39476
	Equal variances not assumed			3,030	302,613	,003	,23890	,07884	,08376	,39404
Kamu	Equal variances assumed	,234	,629	4,490	413	,000	,37705	,08398	,21197	,54213
	Equal variances not assumed			4,455	291,089	,000	,37705	,08463	,21048	,54362
Ceza	Equal variances assumed	,375	,541	3,430	413	,001	,34278	,09995	,14631	,53925
	Equal variances not assumed			3,452	303,229	,001	,34278	,09931	,14736	,53820
VergiGnl	Equal variances assumed	,000	,993	2,995	413	,003	,21177	,07070	,07280	,35073
	Equal variances not assumed			2,972	290,894	,003	,21177	,07126	,07151	,35202

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Yaş
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05).
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	25-35	31	3,8983	,69213	,12431	3,6444	4,1521	2,54	5,00
	36-45	131	3,9336	,77099	,06736	3,8004	4,0669	1,15	5,00
	46 ve +	253	4,0061	,76151	,04788	3,9118	4,1004	1,00	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	25-35	31	3,4009	,89627	,16097	3,0722	3,7297	1,14	5,00
	36-45	131	3,8615	,81372	,07110	3,7209	4,0022	1,71	5,00
	46 ve +	253	3,8955	,86475	,05437	3,7885	4,0026	1,00	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	25-35	31	3,5699	,77073	,13843	3,2872	3,8526	2,00	5,00
	36-45	131	3,8664	,79325	,06931	3,7293	4,0035	1,00	5,00
	46 ve +	253	3,9203	,76658	,04819	3,8254	4,0152	1,17	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	25-35	31	3,7339	,67372	,12100	3,4867	3,9810	2,75	5,00
	36-45	131	3,8359	,83768	,07319	3,6911	3,9807	1,00	5,00
	46 ve +	253	3,8824	,85348	,05366	3,7767	3,9881	1,00	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	25-35	31	3,5054	1,05364	,18924	3,1189	3,8919	1,00	5,00
	36-45	131	3,6768	,93456	,08165	3,5153	3,8384	1,00	5,00
	46 ve +	253	3,7773	1,00047	,06290	3,6535	3,9012	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	25-35	31	3,6774	,65141	,11700	3,4385	3,9164	2,33	5,00
	36-45	131	3,8709	,70341	,06146	3,7493	3,9925	1,85	5,00
	46 ve +	253	3,9312	,69195	,04350	3,8456	4,0169	1,21	5,00
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	,335	2	412	,716
Mevzuat	,050	2	412	,951
Adil	,531	2	412	,588
Kamu	,700	2	412	,497
Ceza	1,057	2	412	,349
VergiGnl	,387	2	412	,679

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	,651	2	,325	,564	,569
	Within Groups	237,779	412	,577		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	6,792	2	3,396	4,685	,010
	Within Groups	298,621	412	,725		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	3,413	2	1,706	2,838	,060
	Within Groups	247,709	412	,601		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	,692	2	,346	,494	,610
	Within Groups	288,403	412	,700		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	2,492	2	1,246	1,286	,277
	Within Groups	399,081	412	,969		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	1,875	2	,937	1,953	,143
	Within Groups	197,708	412	,480		
	Total	199,583	414			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Dependent Variable		(I) Yaş	(J) Yaş	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
							Lower Bound	Upper Bound
Etik	Tukey HSD	25-35	36-45	-,03538	,15173	,970	-,3923	,3215
			46 ve +	-,10782	,14456	,736	-,4479	,2322
		36-45	25-35	,03538	,15173	,970	-,3215	,3923
			46 ve +	-,07243	,08177	,650	-,2648	,1199
		46 ve +	25-35	,10782	,14456	,736	-,2322	,4479
			36-45	,07243	,08177	,650	-,1199	,2648
	Scheffe	25-35	36-45	-,03538	,15173	,973	-,4081	,3374
			46 ve +	-,10782	,14456	,757	-,4630	,2473
		36-45	25-35	,03538	,15173	,973	-,3374	,4081
			46 ve +	-,07243	,08177	,676	-,2733	,1285
		46 ve +	25-35	,10782	,14456	,757	-,2473	,4630
			36-45	,07243	,08177	,676	-,1285	,2733
	Tamhane	25-35	36-45	-,03538	,14139	,992	-,3849	,3141
			46 ve +	-,10782	,13321	,808	-,4400	,2243
		36-45	25-35	,03538	,14139	,992	-,3141	,3849
			46 ve +	-,07243	,08264	,763	-,2710	,1262
		46 ve +	25-35	,10782	,13321	,808	-,2243	,4400
			36-45	,07243	,08264	,763	-,1262	,2710
Mevzuat	Tukey HSD	25-35	36-45	-,46058*	,17004	,019	-,8606	-,0606
			46 ve +	-,49462*	,16201	,007	-,8757	-,1135
		36-45	25-35	,46058*	,17004	,019	,0606	,8606
			46 ve +	-,03403	,09164	,927	-,2496	,1815
		46 ve +	25-35	,49462*	,16201	,007	,1135	,8757
			36-45	,03403	,09164	,927	-,1815	,2496
	Scheffe	25-35	36-45	-,46058*	,17004	,026	-,8783	-,0428
			46 ve +	-,49462*	,16201	,010	-,8926	-,0966
		36-45	25-35	,46058*	,17004	,026	,0428	,8783
			46 ve +	-,03403	,09164	,933	-,2592	,1911
		46 ve +	25-35	,49462*	,16201	,010	,0966	,8926
			36-45	,03403	,09164	,933	-,1911	,2592
	Tamhane	25-35	36-45	-,46058*	,17597	,036	-,8980	-,0232
			46 ve +	-,49462*	,16991	,018	-,9194	-,0698

		36-45	25-35	,46058*	,17597	,036	,0232	,8980
			46 ve +	-,03403	,08950	,974	-,2490	,1810
		46 ve +	25-35	,49462*	,16991	,018	,0698	,9194
			36-45	,03403	,08950	,974	-,1810	,2490
Adil	Tukey HSD	25-35	36-45	-,29652	,15487	,136	-,6608	,0678
			46 ve +	-,35040*	,14755	,047	-,6975	-,0033
		36-45	25-35	,29652	,15487	,136	-,0678	,6608
			46 ve +	-,05388	,08346	,795	-,2502	,1424
		46 ve +	25-35	,35040*	,14755	,047	,0033	,6975
			36-45	,05388	,08346	,795	-,1424	,2502
	Scheffe	25-35	36-45	-,29652	,15487	,161	-,6770	,0839
			46 ve +	-,35040	,14755	,061	-,7129	,0121
		36-45	25-35	,29652	,15487	,161	-,0839	,6770
			46 ve +	-,05388	,08346	,812	-,2589	,1512
		46 ve +	25-35	,35040	,14755	,061	-,0121	,7129
			36-45	,05388	,08346	,812	-,1512	,2589
	Tamhane	25-35	36-45	-,29652	,15481	,174	-,6800	,0870
			46 ve +	-,35040	,14658	,064	-,7166	,0158
		36-45	25-35	,29652	,15481	,174	-,0870	,6800
			46 ve +	-,05388	,08442	,892	-,2568	,1490
		46 ve +	25-35	,35040	,14658	,064	-,0158	,7166
			36-45	,05388	,08442	,892	-,1490	,2568
Kamu	Tukey HSD	25-35	36-45	-,10201	,16711	,815	-,4951	,2911
			46 ve +	-,14854	,15921	,620	-,5230	,2260
		36-45	25-35	,10201	,16711	,815	-,2911	,4951
			46 ve +	-,04653	,09006	,863	-,2584	,1653
		46 ve +	25-35	,14854	,15921	,620	-,2260	,5230
			36-45	,04653	,09006	,863	-,1653	,2584
	Scheffe	25-35	36-45	-,10201	,16711	,830	-,5125	,3085
			46 ve +	-,14854	,15921	,647	-,5397	,2426
		36-45	25-35	,10201	,16711	,830	-,3085	,5125
			46 ve +	-,04653	,09006	,875	-,2678	,1747
		46 ve +	25-35	,14854	,15921	,647	-,2426	,5397
			36-45	,04653	,09006	,875	-,1747	,2678
	Tamhane	25-35	36-45	-,10201	,14142	,854	-,4504	,2464
			46 ve +	-,14854	,13237	,608	-,4775	,1804
		36-45	25-35	,10201	,14142	,854	-,2464	,4504
			46 ve +	-,04653	,09075	,940	-,2646	,1715
		46 ve +	25-35	,14854	,13237	,608	-,1804	,4775
			36-45	,04653	,09075	,940	-,1715	,2646
Ceza	Tukey HSD	25-35	36-45	-,17147	,19657	,658	-,6338	,2909
			46 ve +	-,27196	,18728	,315	-,7125	,1686

		36-45	25-35	,17147	,19657	,658	-,2909	,6338
			46 ve +	-,10049	,10594	,610	-,3497	,1487
		46 ve +	25-35	,27196	,18728	,315	-,1686	,7125
			36-45	,10049	,10594	,610	-,1487	,3497
	Scheffe	25-35	36-45	-,17147	,19657	,684	-,6544	,3114
			46 ve +	-,27196	,18728	,349	-,7321	,1881
		36-45	25-35	,17147	,19657	,684	-,3114	,6544
			46 ve +	-,10049	,10594	,638	-,3607	,1598
		46 ve +	25-35	,27196	,18728	,349	-,1881	,7321
			36-45	,10049	,10594	,638	-,1598	,3607
	Tamhane	25-35	36-45	-,17147	,20610	,795	-,6841	,3411
			46 ve +	-,27196	,19942	,450	-,7707	,2268
		36-45	25-35	,17147	,20610	,795	-,3411	,6841
			46 ve +	-,10049	,10307	,700	-,3481	,1471
		46 ve +	25-35	,27196	,19942	,450	-,2268	,7707
			36-45	,10049	,10307	,700	-,1471	,3481
VergiGnl	Tukey HSD	25-35	36-45	-,19350	,13836	,343	-,5190	,1319
			46 ve +	-,25383	,13182	,133	-,5639	,0562
		36-45	25-35	,19350	,13836	,343	-,1319	,5190
			46 ve +	-,06033	,07456	,698	-,2357	,1151
		46 ve +	25-35	,25383	,13182	,133	-,0562	,5639
			36-45	,06033	,07456	,698	-,1151	,2357
	Scheffe	25-35	36-45	-,19350	,13836	,377	-,5334	,1464
			46 ve +	-,25383	,13182	,158	-,5777	,0700
		36-45	25-35	,19350	,13836	,377	-,1464	,5334
			46 ve +	-,06033	,07456	,721	-,2435	,1229
		46 ve +	25-35	,25383	,13182	,158	-,0700	,5777
			36-45	,06033	,07456	,721	-,1229	,2435
	Tamhane	25-35	36-45	-,19350	,13216	,385	-,5204	,1334
			46 ve +	-,25383	,12482	,140	-,5653	,0576
		36-45	25-35	,19350	,13216	,385	-,1334	,5204
			46 ve +	-,06033	,07530	,809	-,2413	,1206
		46 ve +	25-35	,25383	,12482	,140	-,0576	,5653
			36-45	,06033	,07530	,809	-,1206	,2413

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

```
T-TEST GROUPS=Medeni_Drm(1 2)
  /MISSING=ANALYSIS
```

```
/VARIABLES=Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl
/CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Group Statistics

	Medeni_Drm	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Etik	Evli	287	3,9938	,76607	,04522
	Bekar	128	3,9333	,74382	,06574
Mevzuat	Evli	287	3,8283	,88501	,05224
	Bekar	128	3,8917	,79887	,07061
Adil	Evli	287	3,8914	,80434	,04748
	Bekar	128	3,8451	,72034	,06367
Kamu	Evli	287	3,8397	,86578	,05111
	Bekar	128	3,8945	,76566	,06768
Ceza	Evli	287	3,7027	1,00998	,05962
	Bekar	128	3,7760	,92795	,08202
VergiGnl	Evli	287	3,8949	,71321	,04210
	Bekar	128	3,8894	,65269	,05769

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Etik	Equal variances assumed	,094	,759	,750	413	,454	,06054	,08070	-,09810	,21918
	Equal variances not assumed			,759	250,671	,449	,06054	,07979	-,09661	,21770
Mevzuat	Equal variances assumed	2,434	,119	-,695	413	,488	-,06347	,09135	-,24303	,11609

	Equal variances not assumed			-,723	268,373	,471	-,06347	,08783	-,23640	,10946
Adil	Equal variances assumed	3,614	,058	,559	413	,576	,04635	,08285	-,11650	,20921
	Equal variances not assumed			,584	270,387	,560	,04635	,07942	-,11001	,20272
Kamu	Equal variances assumed	1,643	,201	-,617	413	,538	-,05481	,08888	-,22953	,11991
	Equal variances not assumed			-,646	273,632	,519	-,05481	,08480	-,22176	,11214
Ceza	Equal variances assumed	1,298	,255	-,700	413	,484	-,07337	,10474	-,27927	,13253
	Equal variances not assumed			-,724	263,933	,470	-,07337	,10140	-,27302	,12628
Vergi Gnl	Equal variances assumed	2,187	,140	,074	413	,941	,00550	,07389	-,13974	,15074
	Equal variances not assumed			,077	264,919	,939	,00550	,07142	-,13512	,14612

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Eğitim
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05).
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	Lise	156	3,9305	,79792	,06388	3,8043	4,0567	1,00	5,00
	Lisans	165	4,0923	,73287	,05705	3,9797	4,2050	1,15	5,00
	YL/DR	94	3,8437	,71438	,07368	3,6974	3,9900	1,92	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	Lise	156	3,7637	,85216	,06823	3,6290	3,8985	1,00	5,00
	Lisans	165	4,0606	,84193	,06554	3,9312	4,1900	1,14	5,00
	YL/DR	94	3,6140	,82234	,08482	3,4455	3,7824	1,00	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	Lise	156	3,8194	,81561	,06530	3,6904	3,9484	1,00	5,00
	Lisans	165	4,0232	,73157	,05695	3,9108	4,1357	1,17	5,00
	YL/DR	94	3,7163	,76036	,07843	3,5606	3,8720	2,00	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	Lise	156	3,7772	,79493	,06365	3,6515	3,9030	1,25	5,00
	Lisans	165	4,0318	,86257	,06715	3,8992	4,1644	1,00	5,00
	YL/DR	94	3,6809	,80439	,08297	3,5161	3,8456	1,00	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	Lise	156	3,6090	1,01329	,08113	3,4487	3,7692	1,00	5,00
	Lisans	165	3,9576	,91596	,07131	3,8168	4,0984	1,00	5,00
	YL/DR	94	3,5106	,98094	,10118	3,3097	3,7116	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	Lise	156	3,8271	,68784	,05507	3,7183	3,9359	2,00	5,00
	Lisans	165	4,0534	,69647	,05422	3,9464	4,1605	1,21	5,00
	YL/DR	94	3,7218	,64772	,06681	3,5891	3,8545	2,15	4,91
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	,892	2	412	,410
Mevzuat	,149	2	412	,862
Adil	,931	2	412	,395
Kamu	,136	2	412	,873
Ceza	1,070	2	412	,344
VergiGnl	,172	2	412	,842

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	4,200	2	2,100	3,694	,026
	Within Groups	234,230	412	,569		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	13,714	2	6,857	9,685	,000
	Within Groups	291,699	412	,708		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	6,472	2	3,236	5,450	,005
	Within Groups	244,649	412	,594		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	8,952	2	4,476	6,582	,002
	Within Groups	280,143	412	,680		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	15,345	2	7,672	8,184	,000
	Within Groups	386,229	412	,937		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	7,680	2	3,840	8,244	,000
	Within Groups	191,903	412	,466		
	Total	199,583	414			

Multiple Comparisons

Dependent Variable		(I) Eğitim	(J) Eğitim	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
							Lower Bound	Upper Bound
Etik	Tukey HSD	Lise	Lisans	-,16183	,08420	,134	-,3599	,0362
			YL/DR	,08677	,09845	,652	-,1448	,3184
		Lisans	Lise	,16183	,08420	,134	-,0362	,3599
			YL/DR	,24861*	,09744	,030	,0194	,4778
		YL/DR	Lise	-,08677	,09845	,652	-,3184	,1448
			Lisans	-,24861*	,09744	,030	-,4778	-,0194
	Scheffe	Lise	Lisans	-,16183	,08420	,159	-,3687	,0450
			YL/DR	,08677	,09845	,678	-,1551	,3286
		Lisans	Lise	,16183	,08420	,159	-,0450	,3687
			YL/DR	,24861*	,09744	,040	,0092	,4880
		YL/DR	Lise	-,08677	,09845	,678	-,3286	,1551
			Lisans	-,24861*	,09744	,040	-,4880	-,0092
	Tamhane	Lise	Lisans	-,16183	,08565	,169	-,3675	,0438
			YL/DR	,08677	,09752	,755	-,1479	,3215
		Lisans	Lise	,16183	,08565	,169	-,0438	,3675
			YL/DR	,24861*	,09319	,025	,0242	,4730
		YL/DR	Lise	-,08677	,09752	,755	-,3215	,1479
			Lisans	-,24861*	,09319	,025	-,4730	-,0242
Mevzuat	Tukey HSD	Lise	Lisans	-,29687*	,09397	,005	-,5179	-,0758
			YL/DR	,14975	,10987	,361	-,1087	,4082
		Lisans	Lise	,29687*	,09397	,005	,0758	,5179
			YL/DR	,44662*	,10873	,000	,1909	,7024
		YL/DR	Lise	-,14975	,10987	,361	-,4082	,1087
			Lisans	-,44662*	,10873	,000	-,7024	-,1909
	Scheffe	Lise	Lisans	-,29687*	,09397	,007	-,5277	-,0660
			YL/DR	,14975	,10987	,396	-,1202	,4197
		Lisans	Lise	,29687*	,09397	,007	,0660	,5277
			YL/DR	,44662*	,10873	,000	,1795	,7137
		YL/DR	Lise	-,14975	,10987	,396	-,4197	,1202
			Lisans	-,44662*	,10873	,000	-,7137	-,1795
	Tamhane	Lise	Lisans	-,29687*	,09461	,006	-,5240	-,0698
			YL/DR	,14975	,10885	,429	-,1123	,4118
		Lisans	Lise	,29687*	,09461	,006	,0698	,5240
			YL/DR	,44662*	,10719	,000	,1885	,7048
		YL/DR	Lise	-,14975	,10885	,429	-,4118	,1123
			Lisans	-,44662*	,10719	,000	-,7048	-,1885

Adil	Tukey HSD	Lise	Lisans	-,20379*	,08605	,048	-,4062	-,0014
			YL/DR	,10313	,10062	,561	-,1335	,3398
		Lisans	Lise	,20379*	,08605	,048	,0014	,4062
			YL/DR	,30692*	,09958	,006	,0727	,5412
		YL/DR	Lise	-,10313	,10062	,561	-,3398	,1335
			Lisans	-,30692*	,09958	,006	-,5412	-,0727
	Scheffe	Lise	Lisans	-,20379	,08605	,062	-,4152	,0076
			YL/DR	,10313	,10062	,592	-,1440	,3503
		Lisans	Lise	,20379	,08605	,062	-,0076	,4152
			YL/DR	,30692*	,09958	,009	,0623	,5516
		YL/DR	Lise	-,10313	,10062	,592	-,3503	,1440
			Lisans	-,30692*	,09958	,009	-,5516	-,0623
	Tamhane	Lise	Lisans	-,20379	,08665	,057	-,4118	,0042
			YL/DR	,10313	,10205	,676	-,1425	,3488
		Lisans	Lise	,20379	,08665	,057	-,0042	,4118
			YL/DR	,30692*	,09692	,005	,0734	,5404
		YL/DR	Lise	-,10313	,10205	,676	-,3488	,1425
			Lisans	-,30692*	,09692	,005	-,5404	-,0734
Kamu	Tukey HSD	Lise	Lisans	-,25457*	,09209	,016	-,4712	-,0380
			YL/DR	,09639	,10767	,644	-,1569	,3496
		Lisans	Lise	,25457*	,09209	,016	,0380	,4712
			YL/DR	,35097*	,10656	,003	,1003	,6016
		YL/DR	Lise	-,09639	,10767	,644	-,3496	,1569
			Lisans	-,35097*	,10656	,003	-,6016	-,1003
	Scheffe	Lise	Lisans	-,25457*	,09209	,023	-,4808	-,0284
			YL/DR	,09639	,10767	,670	-,1681	,3609
		Lisans	Lise	,25457*	,09209	,023	,0284	,4808
			YL/DR	,35097*	,10656	,005	,0892	,6127
		YL/DR	Lise	-,09639	,10767	,670	-,3609	,1681
			Lisans	-,35097*	,10656	,005	-,6127	-,0892
	Tamhane	Lise	Lisans	-,25457*	,09252	,019	-,4767	-,0325
			YL/DR	,09639	,10457	,735	-,1555	,3482
		Lisans	Lise	,25457*	,09252	,019	,0325	,4767
			YL/DR	,35097*	,10674	,004	,0940	,6079
		YL/DR	Lise	-,09639	,10457	,735	-,3482	,1555
			Lisans	-,35097*	,10674	,004	-,6079	-,0940
Ceza	Tukey HSD	Lise	Lisans	-,34860*	,10812	,004	-,6029	-,0943
			YL/DR	,09834	,12642	,717	-,1990	,3957
		Lisans	Lise	,34860*	,10812	,004	,0943	,6029
			YL/DR	,44694*	,12512	,001	,1526	,7412
		YL/DR	Lise	-,09834	,12642	,717	-,3957	,1990
			Lisans	-,44694*	,12512	,001	-,7412	-,1526

	Scheffe	Lise	Lisans	-,34860*	,10812	,006	-,6142	-,0830
			YL/DR	,09834	,12642	,739	-,2122	,4089
		Lisans	Lise	,34860*	,10812	,006	,0830	,6142
			YL/DR	,44694*	,12512	,002	,1396	,7543
		YL/DR	Lise	-,09834	,12642	,739	-,4089	,2122
			Lisans	-,44694*	,12512	,002	-,7543	-,1396
	Tamhane	Lise	Lisans	-,34860*	,10801	,004	-,6079	-,0893
			YL/DR	,09834	,12969	,833	-,2139	,4106
		Lisans	Lise	,34860*	,10801	,004	,0893	,6079
			YL/DR	,44694*	,12378	,001	,1487	,7452
		YL/DR	Lise	-,09834	,12969	,833	-,4106	,2139
			Lisans	-,44694*	,12378	,001	-,7452	-,1487
VergiGnl	Tukey HSD	Lise	Lisans	-,22633*	,07621	,009	-,4056	-,0471
			YL/DR	,10532	,08911	,465	-,1043	,3149
		Lisans	Lise	,22633*	,07621	,009	,0471	,4056
			YL/DR	,33165*	,08819	,001	,1242	,5391
		YL/DR	Lise	-,10532	,08911	,465	-,3149	,1043
			Lisans	-,33165*	,08819	,001	-,5391	-,1242
	Scheffe	Lise	Lisans	-,22633*	,07621	,013	-,4136	-,0391
			YL/DR	,10532	,08911	,498	-,1136	,3242
		Lisans	Lise	,22633*	,07621	,013	,0391	,4136
			YL/DR	,33165*	,08819	,001	,1150	,5483
		YL/DR	Lise	-,10532	,08911	,498	-,3242	,1136
			Lisans	-,33165*	,08819	,001	-,5483	-,1150
	Tamhane	Lise	Lisans	-,22633*	,07728	,011	-,4118	-,0408
			YL/DR	,10532	,08658	,535	-,1031	,3138
		Lisans	Lise	,22633*	,07728	,011	,0408	,4118
			YL/DR	,33165*	,08604	,000	,1245	,5388
		YL/DR	Lise	-,10532	,08658	,535	-,3138	,1031
			Lisans	-,33165*	,08604	,000	-,5388	-,1245

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Ç_Süre
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05).
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	5 ve -	107	3,8426	,84723	,08191	3,6802	4,0049	1,00	5,00
	6-10	160	4,1072	,68667	,05429	4,0000	4,2144	1,00	5,00
	11-20	110	3,9524	,72834	,06944	3,8148	4,0901	1,15	5,00
	21-30	25	3,8800	,81923	,16385	3,5418	4,2182	2,23	5,00
	31 ve +	13	3,8166	,82463	,22871	3,3182	4,3149	2,54	4,92
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	5 ve -	107	3,7850	,91123	,08809	3,6104	3,9597	1,00	5,00
	6-10	160	3,9241	,81884	,06473	3,7963	4,0520	1,00	5,00
	11-20	110	3,8273	,81896	,07808	3,6725	3,9820	1,14	5,00
	21-30	25	3,7257	,85806	,17161	3,3715	4,0799	2,00	5,00
	31 ve +	13	3,8352	1,23284	,34193	3,0902	4,5802	1,14	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	5 ve -	107	3,7788	,82632	,07988	3,6204	3,9372	1,00	5,00
	6-10	160	4,0115	,71231	,05631	3,9002	4,1227	2,17	5,00
	11-20	110	3,8318	,77535	,07393	3,6853	3,9783	1,17	5,00
	21-30	25	3,7467	,82793	,16559	3,4049	4,0884	2,00	5,00
	31 ve +	13	3,6667	,95501	,26487	3,0896	4,2438	2,33	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	5 ve -	107	3,8738	,78486	,07588	3,7234	4,0243	2,00	5,00
	6-10	160	3,9078	,86676	,06852	3,7725	4,0431	1,00	5,00
	11-20	110	3,7864	,77359	,07376	3,6402	3,9326	1,00	5,00
	21-30	25	3,7100	,99917	,19983	3,2976	4,1224	1,00	5,00
	31 ve +	13	3,9615	1,05990	,29396	3,3210	4,6020	2,25	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	5 ve -	107	3,6822	1,03034	,09961	3,4848	3,8797	1,00	5,00
	6-10	160	3,8396	,94056	,07436	3,6927	3,9864	1,00	5,00
	11-20	110	3,6121	,91597	,08733	3,4390	3,7852	1,00	5,00
	21-30	25	3,7067	1,20308	,24062	3,2101	4,2033	1,00	5,00
	31 ve +	13	3,6667	1,23977	,34385	2,9175	4,4159	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	5 ve -	107	3,8080	,74220	,07175	3,6657	3,9502	2,06	5,00
	6-10	160	4,0025	,63281	,05003	3,9037	4,1013	2,00	5,00
	11-20	110	3,8529	,67864	,06471	3,7246	3,9811	1,21	4,97
	21-30	25	3,7867	,75578	,15116	3,4747	4,0986	2,33	4,82
	31 ve +	13	3,7972	,92836	,25748	3,2362	4,3582	2,33	4,79
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	2,182	4	410	,070
Mevzuat	1,483	4	410	,206
Adil	1,263	4	410	,284
Kamu	1,807	4	410	,127
Ceza	1,275	4	410	,279
VergiGnl	2,509	4	410	,041

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	5,281	4	1,320	2,322	,056
	Within Groups	233,149	410	,569		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	1,774	4	,444	,599	,664
	Within Groups	303,639	410	,741		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	5,148	4	1,287	2,145	,074
	Within Groups	245,973	410	,600		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	1,674	4	,419	,597	,665
	Within Groups	287,420	410	,701		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	3,750	4	,938	,966	,426
	Within Groups	397,823	410	,970		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	3,269	4	,817	1,707	,148
	Within Groups	196,313	410	,479		
	Total	199,583	414			

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY TİD
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05).
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	5 ve -	15	3,8462	,76813	,19833	3,4208	4,2715	2,23	4,85
	6-10	73	4,0285	,76080	,08904	3,8509	4,2060	1,92	5,00
	11-20	193	4,0020	,76083	,05477	3,8940	4,1100	1,00	5,00
	21-30	101	3,9368	,75592	,07522	3,7876	4,0860	1,15	5,00
	31 ve +	33	3,8765	,77353	,13465	3,6022	4,1507	2,54	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	5 ve -	15	3,7810	,63629	,16429	3,4286	4,1333	3,00	4,86
	6-10	73	3,8082	,90106	,10546	3,5980	4,0185	1,86	5,00
	11-20	193	3,8727	,85644	,06165	3,7511	3,9943	1,00	5,00
	21-30	101	3,8458	,81658	,08125	3,6846	4,0070	1,14	5,00
	31 ve +	33	3,8268	1,02255	,17800	3,4643	4,1894	1,14	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	5 ve -	15	3,9333	,72594	,18744	3,5313	4,3353	2,83	5,00
	6-10	73	3,8676	,83146	,09732	3,6736	4,0616	1,17	5,00
	11-20	193	3,9050	,75493	,05434	3,7978	4,0122	1,00	5,00
	21-30	101	3,8564	,78352	,07796	3,7018	4,0111	1,17	5,00
	31 ve +	33	3,7727	,83937	,14612	3,4751	4,0704	2,00	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	5 ve -	15	3,8500	,70584	,18225	3,4591	4,2409	2,50	5,00
	6-10	73	3,9247	,89237	,10444	3,7165	4,1329	2,00	5,00
	11-20	193	3,8536	,80664	,05806	3,7391	3,9682	1,00	5,00
	21-30	101	3,8020	,84137	,08372	3,6359	3,9681	1,00	5,00
	31 ve +	33	3,8939	,94172	,16393	3,5600	4,2279	1,00	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	5 ve -	15	4,1111	,81325	,20998	3,6607	4,5615	2,33	5,00
	6-10	73	3,7763	1,03198	,12078	3,5355	4,0170	1,00	5,00
	11-20	193	3,7116	,98263	,07073	3,5721	3,8511	1,00	5,00
	21-30	101	3,6733	,88315	,08788	3,4989	3,8476	1,00	5,00
	31 ve +	33	3,6768	1,24299	,21638	3,2360	4,1175	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	5 ve -	15	3,8727	,61158	,15791	3,5340	4,2114	2,70	4,76
	6-10	73	3,9170	,71151	,08328	3,7510	4,0830	2,45	5,00
	11-20	193	3,9125	,67791	,04880	3,8163	4,0088	2,00	5,00
	21-30	101	3,8626	,69886	,06954	3,7246	4,0005	1,21	4,97
	31 ve +	33	3,8310	,79995	,13925	3,5474	4,1147	2,33	4,82
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	,456	4	410	,768
Mevzuat	1,206	4	410	,308
Adil	,762	4	410	,551
Kamu	1,289	4	410	,274
Ceza	1,815	4	410	,125
VergiGnl	1,239	4	410	,294

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	1,066	4	,267	,460	,765
	Within Groups	237,364	410	,579		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	,316	4	,079	,106	,980
	Within Groups	305,097	410	,744		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	,607	4	,152	,248	,911
	Within Groups	250,514	410	,611		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	,688	4	,172	,244	,913
	Within Groups	288,406	410	,703		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	2,810	4	,702	,722	,577
	Within Groups	398,763	410	,973		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	,342	4	,085	,176	,951
	Within Groups	199,241	410	,486		
	Total	199,583	414			

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Görev
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05).
```

Oneway

Descriptives

						95% Confidence Interval for Mean			
		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	Lower Bound	Upper Bound	Minimum	Maximum
Etik	Finans Md	47	3,9804	,78356	,11429	3,7503	4,2104	2,00	5,00
	Muhasebe Md	149	3,9861	,75777	,06208	3,8634	4,1087	1,92	5,00
	Gnl Md	120	4,0346	,76338	,06969	3,8966	4,1726	1,00	5,00
	Vergi Sorumlusu	75	3,9518	,69712	,08050	3,7914	4,1122	1,00	5,00
	Diğer	24	3,6731	,86532	,17663	3,3077	4,0385	1,31	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	Finans Md	47	3,8298	,78678	,11476	3,5988	4,0608	1,86	5,00
	Muhasebe Md	149	3,7967	,85136	,06975	3,6589	3,9346	1,00	5,00
	Gnl Md	120	3,9440	,79384	,07247	3,8006	4,0875	1,14	5,00
	Vergi Sorumlusu	75	3,9105	,88337	,10200	3,7072	4,1137	2,00	5,00
	Diğer	24	3,5238	1,19052	,24301	3,0211	4,0265	1,14	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	Finans Md	47	3,8014	,78915	,11511	3,5697	4,0331	2,00	5,00
	Muhasebe Md	149	3,9128	,78595	,06439	3,7855	4,0400	1,00	5,00
	Gnl Md	120	3,9389	,70774	,06461	3,8110	4,0668	2,17	5,00
	Vergi Sorumlusu	75	3,8911	,76988	,08890	3,7140	4,0682	1,17	5,00
	Diğer	24	3,4514	,98476	,20101	3,0356	3,8672	1,17	4,83
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	Finans Md	47	3,8883	,95241	,13892	3,6087	4,1679	1,00	5,00
	Muhasebe Md	149	3,8742	,77744	,06369	3,7483	4,0000	1,75	5,00
	Gnl Md	120	3,8417	,82880	,07566	3,6919	3,9915	1,00	5,00
	Vergi Sorumlusu	75	3,8133	,81279	,09385	3,6263	4,0003	2,00	5,00
	Diğer	24	3,8958	1,08326	,22112	3,4384	4,3533	1,00	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	Finans Md	47	3,7730	,93795	,13681	3,4977	4,0484	1,33	5,00
	Muhasebe Md	149	3,7204	,98110	,08038	3,5615	3,8792	1,00	5,00
	Gnl Md	120	3,8250	,87497	,07987	3,6668	3,9832	1,00	5,00
	Vergi Sorumlusu	75	3,6356	1,12463	,12986	3,3768	3,8943	1,00	5,00
	Diğer	24	3,4444	1,14490	,23370	2,9610	3,9279	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	Finans Md	47	3,8859	,71423	,10418	3,6762	4,0956	2,06	4,91
	Muhasebe Md	149	3,8949	,69359	,05682	3,7826	4,0071	2,06	5,00
	Gnl Md	120	3,9556	,65895	,06015	3,8364	4,0747	1,85	4,97
	Vergi Sorumlusu	75	3,8865	,66230	,07648	3,7341	4,0388	2,45	5,00
	Diğer	24	3,6073	,89330	,18234	3,2301	3,9845	1,21	4,64
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	,882	4	410	,475
Mevzuat	3,339	4	410	,010
Adil	2,052	4	410	,086
Kamu	,475	4	410	,754
Ceza	2,121	4	410	,077
VergiGnl	1,284	4	410	,276

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	2,674	4	,669	1,163	,327
	Within Groups	235,756	410	,575		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	4,329	4	1,082	1,474	,209
	Within Groups	301,084	410	,734		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	5,281	4	1,320	2,202	,068
	Within Groups	245,840	410	,600		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	,297	4	,074	,106	,981
	Within Groups	288,797	410	,704		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	3,801	4	,950	,979	,419
	Within Groups	397,772	410	,970		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	2,434	4	,609	1,266	,283
	Within Groups	197,148	410	,481		
	Total	199,583	414			

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY FYaş_Gr
```

```
/STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
/MISSING ANALYSIS
/POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05)
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	10 ve -	90	3,8402	,84598	,08917	3,6630	4,0174	1,00	5,00
	11-20	199	4,0209	,74634	,05291	3,9165	4,1252	1,00	5,00
	21 ve +	126	3,9994	,70605	,06290	3,8749	4,1239	1,31	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	10 ve -	90	3,8032	,93066	,09810	3,6083	3,9981	1,00	5,00
	11-20	199	3,8385	,83414	,05913	3,7219	3,9551	1,00	5,00
	21 ve +	126	3,8946	,84895	,07563	3,7449	4,0442	1,14	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	10 ve -	90	3,7722	,83817	,08835	3,5967	3,9478	1,00	5,00
	11-20	199	3,8978	,77246	,05476	3,7898	4,0058	2,00	5,00
	21 ve +	126	3,9193	,74378	,06626	3,7882	4,0505	1,17	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	10 ve -	90	3,9000	,83279	,08778	3,7256	4,0744	2,25	5,00
	11-20	199	3,8417	,83338	,05908	3,7252	3,9582	1,00	5,00
	21 ve +	126	3,8492	,84681	,07544	3,6999	3,9985	1,00	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	10 ve -	90	3,6704	1,05704	,11142	3,4490	3,8918	1,00	5,00
	11-20	199	3,7337	,95404	,06763	3,6003	3,8670	1,00	5,00
	21 ve +	126	3,7513	,98607	,08785	3,5775	3,9252	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	10 ve -	90	3,8118	,75115	,07918	3,6545	3,9691	2,06	4,91
	11-20	199	3,9120	,67104	,04757	3,8182	4,0058	1,85	5,00
	21 ve +	126	3,9218	,68957	,06143	3,8003	4,0434	1,21	5,00
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	1,670	2	412	,189
Mevzuat	2,080	2	412	,126
Adil	1,639	2	412	,195
Kamu	,562	2	412	,570
Ceza	,905	2	412	,405
VergiGnl	1,752	2	412	,175

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	2,130	2	1,065	1,857	,157
	Within Groups	236,301	412	,574		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	,472	2	,236	,319	,727
	Within Groups	304,941	412	,740		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	1,300	2	,650	1,072	,343
	Within Groups	249,822	412	,606		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	,221	2	,110	,157	,855
	Within Groups	288,874	412	,701		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	,371	2	,185	,190	,827
	Within Groups	401,202	412	,974		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	,770	2	,385	,798	,451
	Within Groups	198,813	412	,483		
	Total	199,583	414			

```
T-TEST GROUPS=FKonu_Gr(1 2)
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Group Statistics

	FKonu_Gr	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Etik	Hizmet	255	3,9665	,74571	,04670
	İmalat	160	3,9889	,78161	,06179
Mevzuat	Hizmet	255	3,8353	,84044	,05263
	İmalat	160	3,8679	,88984	,07035
Adil	Hizmet	255	3,8248	,80179	,05021
	İmalat	160	3,9604	,73556	,05815
Kamu	Hizmet	255	3,8461	,81815	,05123
	İmalat	160	3,8734	,86512	,06839
Ceza	Hizmet	255	3,6575	1,01321	,06345
	İmalat	160	3,8333	,93087	,07359
VergiGnl	Hizmet	255	3,8702	,69353	,04343
	İmalat	160	3,9299	,69619	,05504

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Etik	Equal variances assumed	,039	,843	-,293	413	,770	-,02243	,07662	-,17304	,12819
	Equal variances not assumed			-,290	325,936	,772	-,02243	,07745	-,17480	,12994
Mevzuat	Equal variances assumed	,001	,970	-,376	413	,707	-,03256	,08671	-,20302	,13789
	Equal variances not assumed			-,371	323,381	,711	-,03256	,08786	-,20541	,14028

Adil	Equal variances assumed	1,607	,206	-1,730	413	,084	-,13558	,07836	-,28961	,01845
	Equal variances not assumed			-1,765	359,403	,078	-,13558	,07683	-,28667	,01551
Kamu	Equal variances assumed	,097	,756	-,324	413	,746	-,02736	,08437	-,19321	,13849
	Equal variances not assumed			-,320	323,712	,749	-,02736	,08546	-,19548	,14076
Ceza	Equal variances assumed	2,356	,126	-1,775	413	,077	-,17582	,09907	-,37057	,01893
	Equal variances not assumed			-1,809	359,051	,071	-,17582	,09717	-,36691	,01527
VergiGnl	Equal variances assumed	,004	,948	-,852	413	,395	-,05969	,07005	-,19739	,07800
	Equal variances not assumed			-,851	336,890	,395	-,05969	,07011	-,19760	,07822

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Ciro_Ort
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05).
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	1-10	60	3,8128	,87044	,11237	3,5880	4,0377	1,00	5,00
	11-50	159	3,9419	,79073	,06271	3,8181	4,0658	1,00	5,00
	51-100	106	4,0900	,68181	,06622	3,9587	4,2213	1,31	5,00
	101 ve +	90	4,0068	,69414	,07317	3,8615	4,1522	2,08	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	1-10	60	3,7405	,91284	,11785	3,5047	3,9763	1,00	5,00
	11-50	159	3,7619	,87174	,06913	3,6254	3,8984	1,29	5,00
	51-100	106	3,9380	,74271	,07214	3,7950	4,0810	1,14	5,00
	101 ve +	90	3,9651	,91368	,09631	3,7737	4,1564	1,00	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	1-10	60	3,7444	,81156	,10477	3,5348	3,9541	1,00	5,00
	11-50	159	3,8134	,79431	,06299	3,6890	3,9378	1,17	5,00
	51-100	106	3,9701	,70177	,06816	3,8350	4,1053	1,17	5,00
	101 ve +	90	3,9685	,80374	,08472	3,8002	4,1369	2,00	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	1-10	60	3,7250	,81784	,10558	3,5137	3,9363	2,25	5,00
	11-50	159	3,8789	,83574	,06628	3,7480	4,0098	1,00	5,00
	51-100	106	3,8939	,81719	,07937	3,7365	4,0512	1,00	5,00
	101 ve +	90	3,8611	,87338	,09206	3,6782	4,0440	1,00	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	1-10	60	3,5056	1,04781	,13527	3,2349	3,7762	1,33	5,00
	11-50	159	3,7044	,99787	,07914	3,5481	3,8607	1,00	5,00
	51-100	106	3,8899	,91052	,08844	3,7146	4,0653	1,00	5,00
	101 ve +	90	3,7148	,98625	,10396	3,5082	3,9214	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	1-10	60	3,7465	,74851	,09663	3,5531	3,9398	2,06	4,88
	11-50	159	3,8512	,70166	,05565	3,7412	3,9611	1,85	5,00
	51-100	106	3,9940	,63337	,06152	3,8720	4,1160	1,21	4,97
	101 ve +	90	3,9468	,70079	,07387	3,8000	4,0936	2,06	5,00
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	1,780	3	411	,150
Mevzuat	3,252	3	411	,022
Adil	1,479	3	411	,220
Kamu	,382	3	411	,766
Ceza	1,453	3	411	,227
VergiGnl	1,609	3	411	,187

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	3,245	3	1,082	1,890	,131
	Within Groups	235,186	411	,572		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	3,965	3	1,322	1,802	,146
	Within Groups	301,449	411	,733		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	3,370	3	1,123	1,864	,135
	Within Groups	247,751	411	,603		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	1,267	3	,422	,603	,613
	Within Groups	287,827	411	,700		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	5,850	3	1,950	2,025	,110
	Within Groups	395,723	411	,963		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	2,909	3	,970	2,026	,110
	Within Groups	196,674	411	,479		
	Total	199,583	414			

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Ciro_2016
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	1-10	76	3,8836	,82844	,09503	3,6943	4,0729	1,00	5,00
	11-50	134	4,0103	,77624	,06706	3,8777	4,1430	1,15	5,00
	51-100	131	3,9278	,75022	,06555	3,7981	4,0575	1,00	5,00
	101 ve +	74	4,0894	,65779	,07647	3,9370	4,2418	2,08	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	1-10	76	3,8083	,88450	,10146	3,6062	4,0104	1,00	5,00
	11-50	134	3,8102	,88216	,07621	3,6595	3,9610	1,86	5,00
	51-100	131	3,8233	,77131	,06739	3,6900	3,9567	1,14	5,00
	101 ve +	74	4,0000	,93484	,10867	3,7834	4,2166	1,00	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	1-10	76	3,8158	,78437	,08997	3,6366	3,9950	1,00	5,00
	11-50	134	3,8420	,80108	,06920	3,7052	3,9789	1,17	5,00
	51-100	131	3,8537	,74994	,06552	3,7241	3,9833	1,17	5,00
	101 ve +	74	4,0450	,77553	,09015	3,8654	4,2247	2,00	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	1-10	76	3,7993	,80002	,09177	3,6165	3,9822	2,25	5,00
	11-50	134	3,9608	,88739	,07666	3,8092	4,1124	1,00	5,00
	51-100	131	3,7786	,77064	,06733	3,6454	3,9118	1,00	5,00
	101 ve +	74	3,8649	,88091	,10240	3,6608	4,0690	1,00	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	1-10	76	3,6228	1,02030	,11704	3,3897	3,8560	1,33	5,00
	11-50	134	3,7886	1,01743	,08789	3,6147	3,9624	1,00	5,00
	51-100	131	3,6819	,93266	,08149	3,5207	3,8431	1,00	5,00
	101 ve +	74	3,7928	,98497	,11450	3,5646	4,0210	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	1-10	76	3,8214	,72880	,08360	3,6548	3,9879	2,06	4,91
	11-50	134	3,9111	,70705	,06108	3,7903	4,0319	1,85	5,00
	51-100	131	3,8517	,66621	,05821	3,7366	3,9669	1,21	5,00
	101 ve +	74	4,0082	,68166	,07924	3,8503	4,1661	2,06	5,00
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	1,596	3	411	,190
Mevzuat	2,689	3	411	,046
Adil	,558	3	411	,643
Kamu	,712	3	411	,545
Ceza	,817	3	411	,485
VergiGnl	1,294	3	411	,276

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	2,063	3	,688	1,196	,311
	Within Groups	236,368	411	,575		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	2,100	3	,700	,949	,417
	Within Groups	303,313	411	,738		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	2,609	3	,870	1,439	,231
	Within Groups	248,512	411	,605		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	2,506	3	,835	1,198	,310
	Within Groups	286,588	411	,697		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	1,918	3	,639	,657	,579
	Within Groups	399,655	411	,972		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	1,639	3	,546	1,134	,335
	Within Groups	197,944	411	,482		
	Total	199,583	414			

```
T-TEST GROUPS=Kurumsallaşma(1 2)
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Group Statistics

	Kurumsallaşma	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Etik	Aile	224	3,9674	,78054	,05215
	Kurumsal	191	3,9843	,73463	,05316
Mevzuat	Aile	224	3,8291	,88629	,05922
	Kurumsal	191	3,8699	,82740	,05987
Adil	Aile	224	3,8333	,79954	,05342
	Kurumsal	191	3,9284	,75266	,05446
Kamu	Aile	224	3,9051	,82198	,05492
	Kurumsal	191	3,7997	,85001	,06150
Ceza	Aile	224	3,7158	1,02294	,06835
	Kurumsal	191	3,7365	,94083	,06808
VergiGnl	Aile	224	3,8833	,71194	,04757
	Kurumsal	191	3,9050	,67475	,04882

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Etik	Equal variances assumed	,906	,342	-,226	413	,821	-,01692	,07483	-,16401	,13017
	Equal variances not assumed			-,227	408,969	,820	-,01692	,07447	-,16330	,12947
Mevzuat	Equal variances assumed	3,952	,047	-,482	413	,630	-,04078	,08467	-,20721	,12566
	Equal variances not assumed			-,484	409,600	,628	-,04078	,08421	-,20631	,12476

Adil	Equal variances assumed	1,738	,188	-1,241	413	,215	-,09511	,07666	-,24580	,05557
	Equal variances not assumed			-1,247	408,953	,213	-,09511	,07629	-,24508	,05485
Kamu	Equal variances assumed	,059	,807	1,282	413	,201	,10540	,08224	-,05626	,26705
	Equal variances not assumed			1,278	398,131	,202	,10540	,08246	-,05671	,26750
Ceza	Equal variances assumed	1,354	,245	-,213	413	,831	-,02070	,09711	-,21159	,17019
	Equal variances not assumed			-,215	410,618	,830	-,02070	,09647	-,21033	,16893
VergiGnl	Equal variances assumed	2,631	,106	-,317	413	,751	-,02171	,06846	-,15628	,11285
	Equal variances not assumed			-,319	408,387	,750	-,02171	,06817	-,15571	,11228

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Sermaye
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05).
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	1-10	96	3,8798	,81184	,08286	3,7153	4,0443	1,15	5,00
	11-50	109	4,0120	,68188	,06531	3,8825	4,1415	1,92	5,00
	51-100	82	3,9784	,74524	,08230	3,8147	4,1422	2,31	5,00
	101 ve +	88	3,9231	,86267	,09196	3,7403	4,1059	1,00	5,00
	5,0	40	4,2115	,56332	,08907	4,0314	4,3917	2,92	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	1-10	96	3,7440	,91295	,09318	3,5591	3,9290	1,29	5,00
	11-50	109	3,8414	,76669	,07344	3,6959	3,9870	2,00	5,00
	51-100	82	3,8937	,81242	,08972	3,7152	4,0722	1,14	5,00
	101 ve +	88	3,8539	,94612	,10086	3,6534	4,0544	1,00	5,00
	5,0	40	4,0071	,86501	,13677	3,7305	4,2838	1,00	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	1-10	96	3,6944	,84246	,08598	3,5237	3,8651	1,00	5,00
	11-50	109	3,8976	,73139	,07005	3,7587	4,0364	1,17	5,00
	51-100	82	3,8516	,81229	,08970	3,6731	4,0301	2,00	5,00
	101 ve +	88	4,0000	,74321	,07923	3,8425	4,1575	1,17	5,00
	5,0	40	4,0417	,69260	,10951	3,8202	4,2632	2,17	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	1-10	96	3,7708	,79940	,08159	3,6089	3,9328	1,00	5,00
	11-50	109	3,9014	,75769	,07257	3,7575	4,0452	1,25	5,00
	51-100	82	3,8750	,88737	,09799	3,6800	4,0700	1,00	5,00
	101 ve +	88	3,8807	,89938	,09587	3,6901	4,0712	1,00	5,00
	5,0	40	3,8500	,89479	,14148	3,5638	4,1362	1,75	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	1-10	96	3,6597	,99116	,10116	3,4589	3,8606	1,33	5,00
	11-50	109	3,7248	,96101	,09205	3,5423	3,9072	1,00	5,00
	51-100	82	3,6138	1,03898	,11474	3,3855	3,8421	1,00	5,00
	101 ve +	88	3,7386	1,04735	,11165	3,5167	3,9605	1,00	5,00
	5,0	40	4,0833	,69900	,11052	3,8598	4,3069	2,67	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	1-10	96	3,7841	,74854	,07640	3,6324	3,9358	1,85	5,00
	11-50	109	3,9155	,61059	,05848	3,7996	4,0314	2,33	4,82
	51-100	82	3,8917	,71939	,07944	3,7337	4,0498	2,33	5,00
	101 ve +	88	3,9005	,74908	,07985	3,7418	4,0592	1,21	5,00
	5,0	40	4,0818	,57127	,09033	3,8991	4,2645	2,64	4,97
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	2,452	4	410	,045
Mevzuat	1,562	4	410	,184
Adil	1,903	4	410	,109
Kamu	,534	4	410	,711
Ceza	2,560	4	410	,038
VergiGnl	2,393	4	410	,050

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	3,495	4	,874	1,525	,194
	Within Groups	234,935	410	,573		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	2,230	4	,557	,754	,556
	Within Groups	303,183	410	,739		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	5,714	4	1,429	2,387	,051
	Within Groups	245,407	410	,599		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	1,005	4	,251	,358	,839
	Within Groups	288,089	410	,703		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	6,575	4	1,644	1,706	,148
	Within Groups	394,998	410	,963		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	2,625	4	,656	1,366	,245
	Within Groups	196,958	410	,480		
	Total	199,583	414			

```
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Çalışan_Sayı
  /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05)
```

Oneway

Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Etik	50 -	76	3,8138	,89938	,10317	3,6082	4,0193	1,00	5,00
	50-100	150	3,9856	,78047	,06373	3,8597	4,1116	1,15	5,00
	101-500	109	4,0501	,65726	,06295	3,9253	4,1749	2,46	5,00
	501 ve +	80	4,0067	,69043	,07719	3,8531	4,1604	1,31	5,00
	Total	415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00
Mevzuat	50 -	76	3,7237	,92445	,10604	3,5124	3,9349	1,00	5,00
	50-100	150	3,8057	,84496	,06899	3,6694	3,9420	1,29	5,00
	101-500	109	3,9017	,85066	,08148	3,7402	4,0632	1,00	5,00
	501 ve +	80	3,9714	,82533	,09227	3,7878	4,1551	1,14	5,00
	Total	415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00
Adil	50 -	76	3,7325	,80741	,09262	3,5480	3,9170	1,00	5,00
	50-100	150	3,8311	,79427	,06485	3,7030	3,9593	1,17	5,00
	101-500	109	3,9373	,72888	,06981	3,7989	4,0757	2,00	5,00
	501 ve +	80	4,0188	,77086	,08619	3,8472	4,1903	1,17	5,00
	Total	415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00
Kamu	50 -	76	3,7796	,80205	,09200	3,5963	3,9629	2,25	5,00
	50-100	150	3,8517	,84796	,06924	3,7149	3,9885	1,00	5,00
	101-500	109	3,9060	,84354	,08080	3,7458	4,0661	1,00	5,00
	501 ve +	80	3,8719	,84287	,09424	3,6843	4,0594	1,00	5,00
	Total	415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00
Ceza	50 -	76	3,5439	1,05387	,12089	3,3030	3,7847	1,33	5,00
	50-100	150	3,7533	,94788	,07739	3,6004	3,9063	1,00	5,00
	101-500	109	3,7370	,94616	,09063	3,5574	3,9166	1,00	5,00
	501 ve +	80	3,8292	1,03251	,11544	3,5994	4,0589	1,00	5,00
	Total	415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00
VergiGnl	50 -	76	3,7512	,75853	,08701	3,5779	3,9245	2,00	4,91
	50-100	150	3,8820	,69536	,05678	3,7698	3,9942	1,85	5,00
	101-500	109	3,9522	,64330	,06162	3,8300	4,0743	2,33	5,00
	501 ve +	80	3,9689	,68714	,07682	3,8160	4,1219	1,21	5,00
	Total	415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	3,034	3	411	,029
Mevzuat	1,205	3	411	,307
Adil	,743	3	411	,527
Kamu	,484	3	411	,693
Ceza	1,537	3	411	,204
VergiGnl	1,502	3	411	,214

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	2,688	3	,896	1,562	,198
	Within Groups	235,742	411	,574		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	2,976	3	,992	1,348	,258
	Within Groups	302,437	411	,736		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	3,908	3	1,303	2,166	,092
	Within Groups	247,214	411	,601		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	,738	3	,246	,351	,789
	Within Groups	288,356	411	,702		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	3,498	3	1,166	1,204	,308
	Within Groups	398,075	411	,969		
	Total	401,573	414			
VergiGnl	Between Groups	2,389	3	,796	1,660	,175
	Within Groups	197,193	411	,480		
	Total	199,583	414			

```
DATASET ACTIVATE DataSet1.

SAVE OUTFILE='C:\Users\Maltepe\Desktop\Merve Dolbun\MD_Data415.sav'
  /COMPRESSED.
ONEWAY Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza VergiGnl BY Sermaye
  /STATISTICS DESCRIPTIVES EFFECTS HOMOGENEITY
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC=TUKEY SCHEFFE T2 ALPHA(0.05).
```

Oneway

Descriptives

			N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean Lower Bound	95% Confidence Interval for Mean Upper Bound	Minimum	Maximum	Between-Component Variance
Etik	1 altı		96	3,8798	,81184	,08286	3,7153	4,0443	1,15	5,00	
	1-10		109	4,0120	,68188	,06531	3,8825	4,1415	1,92	5,00	
	11-50		82	3,9784	,74524	,08230	3,8147	4,1422	2,31	5,00	
	51-100		88	3,9231	,86267	,09196	3,7403	4,1059	1,00	5,00	
	101 ve +		40	4,2115	,56332	,08907	4,0314	4,3917	2,92	5,00	
	Total		415	3,9752	,75889	,03725	3,9019	4,0484	1,00	5,00	
	Model	Fixed Effects			,75698	,03716	3,9021	4,0482			
		Random Effects				,04668	3,8456	4,1048			,00370
Mevzuat	1 altı		96	3,7440	,91295	,09318	3,5591	3,9290	1,29	5,00	
	1-10		109	3,8414	,76669	,07344	3,6959	3,9870	2,00	5,00	
	11-50		82	3,8937	,81242	,08972	3,7152	4,0722	1,14	5,00	
	51-100		88	3,8539	,94612	,10086	3,6534	4,0544	1,00	5,00	
	101 ve +		40	4,0071	,86501	,13677	3,7305	4,2838	1,00	5,00	

	Total		415	3,8478	,85890	,04216	3,7650	3,9307	1,00	5,00	
	Model	Fixed Effects			,85993	,04221	3,7649	3,9308			
		Random Effects				,04221[a]	3,7306[a]	3,9650[a]			-,00224
Adil	1 altı		96	3,6944	,84246	,08598	3,5237	3,8651	1,00	5,00	
	1-10		109	3,8976	,73139	,07005	3,7587	4,0364	1,17	5,00	
	11-50		82	3,8516	,81229	,08970	3,6731	4,0301	2,00	5,00	
	51-100		88	4,0000	,74321	,07923	3,8425	4,1575	1,17	5,00	
	101 ve +		40	4,0417	,69260	,10951	3,8202	4,2632	2,17	5,00	
	Total		415	3,8771	,77883	,03823	3,8020	3,9523	1,00	5,00	
	Model	Fixed Effects			,77366	,03798	3,8025	3,9518			
		Random Effects				,06036	3,7095	4,0447			,01020
Kamu	1 altı		96	3,7708	,79940	,08159	3,6089	3,9328	1,00	5,00	
	1-10		109	3,9014	,75769	,07257	3,7575	4,0452	1,25	5,00	
	11-50		82	3,8750	,88737	,09799	3,6800	4,0700	1,00	5,00	
	51-100		88	3,8807	,89938	,09587	3,6901	4,0712	1,00	5,00	
	101 ve +		40	3,8500	,89479	,14148	3,5638	4,1362	1,75	5,00	
	Total		415	3,8566	,83564	,04102	3,7760	3,9373	1,00	5,00	
	Model	Fixed Effects			,83825	,04115	3,7757	3,9375			
		Random Effects				,04115[a]	3,7424[a]	3,9709[a]			-,00555
Ceza	1 altı		96	3,6597	,99116	,10116	3,4589	3,8606	1,33	5,00	
	1-10		109	3,7248	,96101	,09205	3,5423	3,9072	1,00	5,00	
	11-50		82	3,6138	1,03898	,11474	3,3855	3,8421	1,00	5,00	
	51-100		88	3,7386	1,04735	,11165	3,5167	3,9605	1,00	5,00	

	101 ve +		40	4,0833	,69900	,11052	3,8598	4,3069	2,67	5,00	
	Total		415	3,7253	,98488	,04835	3,6303	3,8203	1,00	5,00	
	Model	Fixed Effects			,98153	,04818	3,6306	3,8200			
		Random Effects				,06423	3,5470	3,9036			,00836
Vergi Gnl	1 altı		96	3,7841	,74854	,07640	3,6324	3,9358	1,85	5,00	
	1-10		109	3,9155	,61059	,05848	3,7996	4,0314	2,33	4,82	
	11-50		82	3,8917	,71939	,07944	3,7337	4,0498	2,33	5,00	
	51-100		88	3,9005	,74908	,07985	3,7418	4,0592	1,21	5,00	
	101 ve +		40	4,0818	,57127	,09033	3,8991	4,2645	2,64	4,97	
	Total		415	3,8932	,69432	,03408	3,8262	3,9602	1,21	5,00	
	Model	Fixed Effects			,69310	,03402	3,8264	3,9601			
		Random Effects				,04030	3,7814	4,0051			,00216

a. Warning: Between-component variance is negative. It was replaced by 0.0 in computing this random effects measure.

Test of Homogeneity of Variances

		Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Etik	Based on Mean	2,452	4	410	,045
	Based on Median	1,963	4	410	,099
	Based on Median and with adjusted df	1,963	4	358,100	,100
	Based on trimmed mean	2,106	4	410	,079
Mevzuat	Based on Mean	1,562	4	410	,184
	Based on Median	1,495	4	410	,203
	Based on Median and with adjusted df	1,495	4	387,220	,203
	Based on trimmed mean	1,503	4	410	,200
Adil	Based on Mean	1,903	4	410	,109
	Based on Median	1,638	4	410	,164

	Based on Median and with adjusted df	1,638	4	406,405	,164
	Based on trimmed mean	1,866	4	410	,115
Kamu	Based on Mean	,534	4	410	,711
	Based on Median	,366	4	410	,833
	Based on Median and with adjusted df	,366	4	396,112	,833
	Based on trimmed mean	,454	4	410	,770
Ceza	Based on Mean	2,560	4	410	,038
	Based on Median	2,204	4	410	,068
	Based on Median and with adjusted df	2,204	4	398,927	,068
	Based on trimmed mean	2,397	4	410	,050
VergiGnl	Based on Mean	2,393	4	410	,050
	Based on Median	2,282	4	410	,060
	Based on Median and with adjusted df	2,282	4	379,903	,060
	Based on trimmed mean	2,391	4	410	,050

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Etik	Between Groups	3,495	4	,874	1,525	,194
	Within Groups	234,935	410	,573		
	Total	238,430	414			
Mevzuat	Between Groups	2,230	4	,557	,754	,556
	Within Groups	303,183	410	,739		
	Total	305,413	414			
Adil	Between Groups	5,714	4	1,429	2,387	,051
	Within Groups	245,407	410	,599		
	Total	251,121	414			
Kamu	Between Groups	1,005	4	,251	,358	,839
	Within Groups	288,089	410	,703		
	Total	289,094	414			
Ceza	Between Groups	6,575	4	1,644	1,706	,148
	Within Groups	394,998	410	,963		
	Total	401,573	414			

VergiGnl	Between Groups	2,625	4	,656	1,366	,245
	Within Groups	196,958	410	,480		
	Total	199,583	414			

```
GLM Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza WITH Yaş Eğitim
  /METHOD=SSTYPE(3)
  /INTERCEPT=INCLUDE
  /PRINT=DESCRIPTIVE ETASQ HOMOGENEITY
  /CRITERIA=ALPHA(.05)
  /DESIGN=Eğitim*Yaş.
```

General Linear Model

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Etik	3,9752	,75889	415
Mevzuat	3,8478	,85890	415
Adil	3,8771	,77883	415
Kamu	3,8566	,83564	415
Ceza	3,7253	,98488	415

Multivariate Tests[a]

Effect		Value	F	Hypothesis df	Error df	Sig.	Partial Eta Squared
Intercept	Pillai's Trace	,838	424,555[b]	5,000	409,000	,000	,838
	Wilks' Lambda	,162	424,555[b]	5,000	409,000	,000	,838
	Hotelling's Trace	5,190	424,555[b]	5,000	409,000	,000	,838
	Roy's Largest Root	5,190	424,555[b]	5,000	409,000	,000	,838
Yaş * Eğitim	Pillai's Trace	,010	,791[b]	5,000	409,000	,557	,010
	Wilks' Lambda	,990	,791[b]	5,000	409,000	,557	,010
	Hotelling's Trace	,010	,791[b]	5,000	409,000	,557	,010
	Roy's Largest Root	,010	,791[b]	5,000	409,000	,557	,010

a. Design: Intercept + Yaş * Eğitim

b. Exact statistic

Tests of Between-Subjects Effects

Source	Dependent Variable	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Partial Eta Squared
Corrected Model	Etik	,260[a]	1	,260	,450	,502	,001
	Mevzuat	1,913[b]	1	1,913	2,603	,107	,006
	Adil	1,357[c]	1	1,357	2,244	,135	,005
	Kamu	,281[d]	1	,281	,402	,527	,001
	Ceza	1,763[e]	1	1,763	1,821	,178	,004
Intercept	Etik	1043,219	1	1043,219	1808,995	,000	,814
	Mevzuat	927,257	1	927,257	1261,801	,000	,753
	Adil	954,278	1	954,278	1577,956	,000	,793
	Kamu	979,900	1	979,900	1401,245	,000	,772
	Ceza	869,743	1	869,743	898,435	,000	,685
Yaş * Eğitim	Etik	,260	1	,260	,450	,502	,001
	Mevzuat	1,913	1	1,913	2,603	,107	,006
	Adil	1,357	1	1,357	2,244	,135	,005
	Kamu	,281	1	,281	,402	,527	,001
	Ceza	1,763	1	1,763	1,821	,178	,004
Error	Etik	238,171	413	,577			
	Mevzuat	303,500	413	,735			
	Adil	249,764	413	,605			
	Kamu	288,813	413	,699			
	Ceza	399,811	413	,968			
Total	Etik	6796,225	415				
	Mevzuat	6449,878	415				
	Adil	6489,389	415				
	Kamu	6461,625	415				
	Ceza	6160,889	415				
Corrected Total	Etik	238,430	414				
	Mevzuat	305,413	414				
	Adil	251,121	414				
	Kamu	289,094	414				

Ceza	401,573	414				

a. R Squared = ,001 (Adjusted R Squared = -,001)

b. R Squared = ,006 (Adjusted R Squared = ,004)

c. R Squared = ,005 (Adjusted R Squared = ,003)

d. R Squared = ,001 (Adjusted R Squared = -,001)

e. R Squared = ,004 (Adjusted R Squared = ,002)

```
GLM Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza WITH Ciro_Ort Sermaye
  /METHOD=SSTYPE(3)
  /INTERCEPT=INCLUDE
  /PRINT=DESCRIPTIVE ETASQ HOMOGENEITY
  /CRITERIA=ALPHA(.05)
  /DESIGN=Ciro_Ort*Sermaye.
```

General Linear Model

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Etik	3,9752	,75889	415
Mevzuat	3,8478	,85890	415
Adil	3,8771	,77883	415
Kamu	3,8566	,83564	415
Ceza	3,7253	,98488	415

Multivariate Tests[a]

Effect		Value	F	Hypothesis df	Error df	Sig.	Partial Eta Squared
Intercept	Pillai's Trace	,914	868,274[b]	5,000	409,000	,000	,914
	Wilks' Lambda	,086	868,274[b]	5,000	409,000	,000	,914
	Hotelling's Trace	10,615	868,274[b]	5,000	409,000	,000	,914
	Roy's Largest Root	10,615	868,274[b]	5,000	409,000	,000	,914

Ciro_Ort * Sermaye	Pillai's Trace	,023	1,948[b]	5,000	409,000	,085	,023
	Wilks' Lambda	,977	1,948[b]	5,000	409,000	,085	,023
	Hotelling's Trace	,024	1,948[b]	5,000	409,000	,085	,023
	Roy's Largest Root	,024	1,948[b]	5,000	409,000	,085	,023

a. Design: Intercept + Ciro_Ort * Sermaye

b. Exact statistic

Tests of Between-Subjects Effects

Source	Dependent Variable	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Partial Eta Squared
Corrected Model	Etik	2,248[a]	1	2,248	3,931	,048	,009
	Mevzuat	3,311[b]	1	3,311	4,526	,034	,011
	Adil	4,355[c]	1	4,355	7,289	,007	,017
	Kamu	,158[d]	1	,158	,225	,635	,001
	Ceza	3,085[e]	1	3,085	3,198	,074	,008
Intercept	Etik	2085,912	1	2085,912	3647,528	,000	,898
	Mevzuat	1927,985	1	1927,985	2635,723	,000	,865
	Adil	1939,178	1	1939,178	3245,500	,000	,887
	Kamu	2040,517	1	2040,517	2916,673	,000	,876
	Ceza	1807,489	1	1807,489	1873,314	,000	,819
Ciro_Ort * Sermaye	Etik	2,248	1	2,248	3,931	,048	,009
	Mevzuat	3,311	1	3,311	4,526	,034	,011
	Adil	4,355	1	4,355	7,289	,007	,017
	Kamu	,158	1	,158	,225	,635	,001
	Ceza	3,085	1	3,085	3,198	,074	,008
Error	Etik	236,182	413	,572			
	Mevzuat	302,102	413	,731			
	Adil	246,766	413	,597			

	Kamu	288,937	413	,700			
	Ceza	398,488	413	,965			
Total	Etik	6796,225	415				
	Mevzuat	6449,878	415				
	Adil	6489,389	415				
	Kamu	6461,625	415				
	Ceza	6160,889	415				
Corrected Total	Etik	238,430	414				
	Mevzuat	305,413	414				
	Adil	251,121	414				
	Kamu	289,094	414				
	Ceza	401,573	414				

a. R Squared = ,009 (Adjusted R Squared = ,007)

b. R Squared = ,011 (Adjusted R Squared = ,008)

c. R Squared = ,017 (Adjusted R Squared = ,015)

d. R Squared = ,001 (Adjusted R Squared = -,002)

e. R Squared = ,008 (Adjusted R Squared = ,005)

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=Etik Mevzuat Adil Kamu Ceza
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Correlations

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Etik	3,9752	,75889	415
Mevzuat	3,8478	,85890	415
Adil	3,8771	,77883	415
Kamu	3,8566	,83564	415
Ceza	3,7253	,98488	415
VergiGnl	3,8932	,69432	415

Correlations

		Etik	Mevzuat	Adil	Kamu	Ceza	VergiGnl
Etik	Pearson Correlation	1	,712**	,707**	,586**	,530**	,915**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	415	415	415	415	415	415
Mevzuat	Pearson Correlation	,712**	1	,767**	,563**	,571**	,881**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	415	415	415	415	415	415
Adil	Pearson Correlation	,707**	,767**	1	,585**	,585**	,871**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000	,000
	N	415	415	415	415	415	415
Kamu	Pearson Correlation	,586**	,563**	,585**	1	,513**	,731**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,000
	N	415	415	415	415	415	415
Ceza	Pearson Correlation	,530**	,571**	,585**	,513**	1	,701**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000		,000
	N	415	415	415	415	415	415

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

```
REGRESSION
  /DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
  /MISSING LISTWISE
  /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA COLLIN TOL CHANGE
  /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
  /NOORIGIN
  /DEPENDENT Adil
  /METHOD=ENTER Etik Kamu Ceza Mevzuat
  /RESIDUALS DURBIN
  /SAVE PRED ZPRED RESID ZRESID.
```

Regression

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Adil	3,8771	,77883	415
Etik	3,9752	,75889	415
Kamu	3,8566	,83564	415
Ceza	3,7253	,98488	415
Mevzuat	3,8478	,85890	415

Correlations

		Adil	Etik	Kamu	Ceza	Mevzuat
Pearson Correlation	Adil	1,000	,707	,585	,585	,767
	Etik	,707	1,000	,586	,530	,712
	Kamu	,585	,586	1,000	,513	,563
	Ceza	,585	,530	,513	1,000	,571
	Mevzuat	,767	,712	,563	,571	1,000
Sig. (1-tailed)	Adil	.	,000	,000	,000	,000
	Etik	,000	.	,000	,000	,000
	Kamu	,000	,000	.	,000	,000
	Ceza	,000	,000	,000	.	,000
	Mevzuat	,000	,000	,000	,000	.
N	Adil	415	415	415	415	415
	Etik	415	415	415	415	415
	Kamu	415	415	415	415	415
	Ceza	415	415	415	415	415
	Mevzuat	415	415	415	415	415

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Mevzuat, Kamu, Ceza, Etik[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: Adil

b. All requested variables entered.

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,817[a]	,667	,664	,45142	,667	205,582	4	410	,000	1,982

a. Predictors: (Constant), Mevzuat, Kamu, Ceza, Etik

b. Dependent Variable: Adil

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	167,572	4	41,893	205,582	,0
	Residual	83,549	410	,204		
	Total	251,121	414			

a. Dependent Variable: Adil

b. Predictors: (Constant), Mevzuat, Kamu, Ceza, Etik

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	,480	,127		3,783	,000		
	Etik	,253	,044	,247	5,715	,000	,435	2,301
	Kamu	,110	,035	,118	3,156	,002	,581	1,720
	Ceza	,110	,029	,140	3,825	,000	,609	1,643
	Mevzuat	,404	,040	,446	10,220	,000	,427	2,343

a. Dependent Variable: Adil

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions (Constant)	Etik	Kamu	Ceza	Mevzuat
1	1	4,911	1,000	,00	,00	,00	,00	,00
	2	,034	11,931	,25	,01	,01	,77	,00
	3	,023	14,610	,59	,04	,04	,22	,28
	4	,021	15,375	,05	,04	,92	,00	,18
	5	,011	21,103	,11	,91	,02	,00	,54

a. Dependent Variable: Adil

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,5302	4,8687	3,8771	,63621	415
Residual	-1,80496	1,80367	,00000	,44923	415
Std. Predicted Value	-3,689	1,559	,000	1,000	415
Std. Residual	-3,998	3,996	,000	,995	415

a. Dependent Variable: Adil

ÖZGEÇMİŞ

1988 yılında Edirne'de doğdum. Muzaffer Atasay Anadolu Lisesi'ni tamamladıktan sonra lisans eğitimimi İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Uluslararası İlişkiler 3,96/4,00 ortalama ile fakülte birincisi olarak 2010 yılında tamamladım. Yine aynı dönemde İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi bölümünde başladığım çift anadal programını 2010 yılında 3,42/4,00 ortalama ile tamamladım. Ardından İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Teorisi bölümünde başlamış olduğum yüksek lisans eğitimimi 3,86/4,00 ortalama ile tamamlayıp aynı enstitünün Maliye bölümünde doktora programına başladım. Hali hazırda Doğuş Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ne devam etmekteyim.

İş hayatıma 2011 yılında Ernst&Young vergi bölümünde asistan olarak başladım. Özellikle şirket birleşme ve satın alma süreçlerinde hedef şirketlerin vergi inceleme raporlarının hazırlanmasında yer aldım. 2016 yılından beri vergi müdürü pozisyonunda Ernst& Young şirketinde iş hayatıma devam etmekteyim.