

PAPER DETAILS

TITLE: TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ ÜZERİNE AMPİRİK BİR
ÇALIŞMA

AUTHORS: Fatih SAVASAN,Hakki ODABAS

PAGES: 1-28

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/289560>

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ ÜZERİNE AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Fatih SAVAŞAN*
Hakkı ODABAŞ**

Özet

Bu çalışmada, serbest muhasebeci ve mali müşavirler (SMMM) ve vergi denetim elemanları ile Türkiye’de vergi kayıp kaçaklarının nedenleri üzerine yapılan anketle derlenen Likert tipi sıralı verilerin bulguları çapraz tablolar ve Spearman korelasyonu ile değerlendirilmiştir. Bulgulara göre, vergi kaybının yüksek boyutlarda olduğu önermesi denekler tarafından yüzde 93 gibi bir oranla kabul görmektedir. Bu düşüncedeki SMMM ve denetim elemanlarının ise daha çok vergi yükü, denetimde etkinsizlik, vergilemede adaletsizlik, vergi ahlakının ve bilincinin yetersizliği faktörlerini ön plana çıkardığını görmekteyiz. Spearman korelasyon katsayıları ise denetimde etkinsizlik, cezaların caydırıcı olmayışı, verginin tabana yayılmaması, kamu harcamalarının yetersizliği ve vergi bilinç ve ahlakının oluşmaması ile vergi kaybı arasında pozitif ve anlamlı ilişki olduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi kayıp ve kaçakları, vergi yükü, etkinlik, vergi etiği.

Abstract

This study aims to explore the determinants of the tax losses in Turkey using Likert type data gathered via interviews with accountants, financial advisors and auditors employed by the Ministry of Finance. It is found that 93 % of the participants agree to some extent with the following statement: ‘The tax losses in Turkey have reached to high levels’. The cross tables between the determinants and the tax losses show that the majority of the interviewees see the tax burden, inefficient auditing, unfair tax system, and the lack of tax ethics as important elements resulting in high tax losses. Spearman correlation coefficients are positive and significant for inefficient auditing, nondeterrent penalty scheme, inadequate tax base, inefficient public expenditure and the lack of tax ethics.

Keywords: Tax losses, tax burden, efficiency, tax ethics

* Yrd. Doç. Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi Uşak İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

** Yrd. Doç. Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi Uşak İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

GİRİŞ

Vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve kayıtdışılık, aralarında önemli farklılıklar vardır. Ancak, bu davranış biçimleri sonuçta vergi kaybına yol açmaktadır. Vergi kaçırma birey yasa dışı yollarla, özellikle vergi hukukunu oluşturan yasaları ve diğer düzenlemeleri ihlal ederek, vergi yükümlülüğünü azaltmaya çalışmaktadır. Yasa dışı yollardan kastedilen vergi yükümlülüğünü doğuran ekonomik aktivitenin yasa dışı olması değildir. Aktivite suç unsuru taşımasa da birey yasal olmayan yollardan daha az vergi ödemeye çalışmaktadır. Kayıtdışı ekonomi ise vergi kaçırma ile ilgili faaliyetlerden gelir doğurucu yasadışı faaliyetlere kadar ve ev üretimine kadar bir çok faaliyet için şemsiye terim olarak kullanılmaktadır. Buna rağmen, pratik tartışmalarda yasal fakat kayıt dışı veya yarı-kayıtlı kalmış faaliyetler ön plana çıkmaktadır. Böylece, aslında kayıtdışılık ile vergi kaçırma birbirinin yerine kullanılan iki kavramdır. Vergiden kaçınma ise, mükellefin yasal boşluklardan ve istisna ve muafiyetlerden faydalanan vergi yükümlülüğünü azaltıcı faaliyetlere girmesi anlamında kullanılmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçakları ile, devletin potansiyel vergi gelirinden daha az vergi geliri elde etmesi anlaşılmaktadır ve yukarıda kapsamı kısaca tartışılan mükellef davranışlarının en açık ve doğrudan bir sonucudur. Vergi gelirlerindeki azalış ile devletin vergi gelirleri, hedeflenenin altında kalmaktadır veya hedeflenen hasılat gerçekleşse bile potansiyel vergi geliri elde edilememektedir.

Bu çalışmada, vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri, vergi denetim elemanları ile vergisel işlemlerde mükelleflerin temsilcileri olan serbest muhasebeci ve mali müşavirler (SMMM) gözüyle irdelenecektir. Uygulama içinde olan bu iki kesim hem sürekli etkileşim halindedirler, hem de vergisel konularda belli ölçülerde uzmanlıkları vardır. Likert ölçeği kullanılarak hazırlanan anket soruları örnekleme oluşturan anket katılımcılarına yöneltilmiş, vergi kayıp ve kaçaklarını doğuran faktörlerin Türkiye örneğinde sahip oldukları ağırlıklar SMMM'ler ve vergi denetim elemanları gözüyle değerlendirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan faktörlerin teorik bir tartışması yapılacaktır. İkinci bölüm ve üçüncü bölümde, anket metodolojisi ve anket bulguları özetlenecek, katılımcılar gözüyle Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri

değerlendirilecektir. Son bölümde ise, sonuç ve değerlendirme yer alacaktır.

I. VERGİ KAYBINI DOĞURAN FAKTÖRLER

Vergi kayıp ve kaçakları ifadesi genel bir kavramdır ve bu kavramdan tam anlamıyla ne anlaşılması gerektiği de bazen yeterince irdelenmemektedir. Karakoç (2004: 90)'a göre “geniş anlamda vergi kaybı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/yada doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle Hazineye intikal etmemiş ve/yada edememiş olması anlamına gelmektedir. Dar anlamda vergi kaybı ise, hukuka aykırı olmayan neden ve/yada gerekçelere dayanarak Hazineye intikal etmeme durumudur. Kaçak ise, hukuka aykırı neden ve/yada gerekçelere dayanan Hazineye intikal etmeme halini ifade etmektedir”. Bu makalede ise, vergi kaybı vergi gelirlerinin potansiyelin altında gerçekleşmesi anlamında kullanılmıştır. Bu anlamda vergi kaybı, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma çabaları ile vergi gelirlerinde gerçekleşen azalmadır.

Vergi kaybına neden olan faktörler çok çeşitlidir ve farklı sınıflandırmalar yapılabilir. Örneğin, Karakoç (2004: 91-105) vergi kayıp ve kaçaklarını doğuran nedenleri hukuksal açıdan bir tasnife tabi tutmaktadır. Buna göre, vergi kayıp ve kaçaklarını hukuki düzenlemeden kaynaklananlar, idarenin hukuku uygulamasından kaynaklananlar ve vergi yargılamasından kaynaklananlar olmak üzere üç ana kategoriye ayırmak mümkündür.

Vergi kaybı ile sonuçlanan aktiviteleri yerine getirenler mükelleflerin bizzat kendileridirler. Öyleyse, mükellefleri bu tip davranışlara iten nedenlerden hareketle bir sınıflandırma yapmak da mümkündür. Bu nedenler, ekonomik, psikolojik ve sosyolojik olabilmektedir. Örneğin, mükelleflerden bazıları için net kazancını artırmak asıl neden, vergi adaletinde algılanan düzey tali neden olabilirken; bazıları için asıl neden devletin topladığı vergi gelirlerini ‘uygun olmayan’ şekilde harcamasıdır.

Biz bu çalışmada, vergi kaybı ile sonuçlanan davranışları kaynaklık eden faktörleri objektif ve subjektif faktörler olarak iki kategoriye ayıracağız. Mükellefler, rasyonel bireyler olarak, vergi sonrası net kazançlarını artırmak eğilimindedirler. Mükellefleri vergi kaybı ile sonuçlanan eylemlere iten başka nedenler de vardır. Bunlardan bazıları

(vergi oranlarındaki yükseklik, istisna ve muafiyetler gibi) objektif faktörler iken; bazıları mükellefin algısı ile ilgilidir (vergilemede adalet ve devlet harcamalarından sağlanan fayda gibi) ve subjektif faktörlerdir.

A) Objektif Faktörler

1. Vergi Yüğü

Vergi yüğü, genellikle toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı olarak tanımlanır. Vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı aynı değildir. Türkiye'de dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok yüksektir. Gelirler Genel Müdürlüğü verilerine göre 2004 yılında, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yüzde 69 iken dolaysız vergilerin payı yüzde 31 olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla vergi türlerine göre, dolaylı vergi yüğü ve dolaysız vergi yüğü hesaplamaları yapılarak her iki tür verginin GSYİH'ya oranı alınabilir. Vergi yüğü dışında devletin varlığının sonucu olan diğer bazı yüklerden de bahsetmek olasıdır. Sosyal güvenlik primleri de bu anlamda reel sektörün katlanmak zorunda kaldığı yüklerdendir. Öte yandan, bürokratik düzenlemelerden kaynaklanan maliyet artırıcı işlemler ve devlet görevlilerinin işi yavaşlatarak veya işi hızlandırma vaadiyle topladıkları bağışlar ve rüşvetler de devletin vatandaşa yüklediği yükler arasında sayılabilir.

2. İstisna ve Muafiyetler

Vergi kaybına yol açan faktörlerden biri de vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyetlerdir. Türk vergi sisteminde istisna ve muafiyetler ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla geniş yer bulmuştur. Türk vergi sisteminde yer alan istisnalar ile bazı sektörler ve faaliyetler desteklenmiş ve kaynak dağılımı önemli ölçüde etkilenmiştir. Ancak devlet finansman ihtiyacını vergi gelirleri ile karşılayamaz duruma gelmiştir. Emil vd (2005: 12)'de tartışıldığı gibi, özellikle 1984-1995 döneminde Türkiye istisna, muafiyet ve teşvikler nedeniyle önemli vergi kayıpları ile karşı karşıya kalmıştır.

Öte yandan, istisna ve muafiyetlerin yoğun bir şekilde uygulama alanı bulması vergide genellik ilkesinden sapılmasına da yol açmıştır. İstisna ve muafiyetlerin aşırı kullanımı sistemi basit olmaktan uzaklaştırıp daha karmaşık hale getirdiği gibi, hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin vergisel işlemlerde karşılaştıkları yükü arttırmaktadır.

3. Denetimde Etkinlik ve Cezalarda Caydırıcılık Sorunları

Birey, önce vergisel işlemlerinde dürüst olup olmayacağı kararını verir. Bu kararını etkileyen çeşitli faktörler söz konusudur: Ekonomik faktörler (net gelirini artırma gibi); psikolojik faktörler (devlet karşıtlığı, hilebazlık gibi) ve sosyolojik faktörler ('herkes kaçırıyor' anlayışı ve 'vergi olarak devlete verme yerine fakire kendim vereyim' düşüncesi gibi). Kararı, vergi kaçırma yönünde olduğunda ise rasyonel fakat (vergisel konularda) dürüst olmayan birey olarak hesap yapar.

Teorik çalışmalarda, mükellefin vergi kaçırma hesaplarını yaparken sorduğu şu sorunun yanıtı aranmaktadır: "Veri yakalanma ve cezalandırılma olasılığı göz önünde bulundurulduğunda, gelirim ne kadarını vergi otoritelerine bildirmeliyim?" (Pyle, 1989:87). Buna göre, birey beyan ettiği gelirin (X) üzerinden belli bir oranda (ϑ) vergi ödemektedir. Vergi otoritelerince denetime tabi tutulması olasılığı (p) bilinmektedir ve sabittir. Denetim sonucunda vergi kaçırdığının tespit edilmesi durumunda bir yandan beyan etmediği geliri ($W-X$) üzerinden vergi ödeyecek, diğer yandan bir de ceza (π) ödeyecektir. Ceza oranının vergi oranından yüksek olduğu varsayımı altında $\pi > \vartheta$ eşitsizliği yazılabilir. Mükellefin amacı bu bilgiler ışığında beklenen faydasını maksimize etmektir (Pyle, 1989: 89). Yani,

$$\text{maksimize } EU = (1-p)U(W - \vartheta X) + pU[W - \vartheta X - \pi(W - X)] \quad (1)$$

Denklem (1) göstermektedir ki, vergi kaçırma eylemine geçiş için gerekli koşul

$$\left. \frac{dEU}{dX} \right|_{X=W} < 0 \quad (2)$$

Buradan açıkça görülmektedir ki, eğer beyan edilmeyen her birim gelir için beklenen ceza ($p\pi$), vergi oranından (ϑ) küçük ise vergi kaçırma eğiliminde olan mükellef gelirini hiç beyan etmeyecek yada yarı beyan edecektir: $p\pi < \vartheta$. Bu statik modelin varsayımlarının yumuşatılması ile daha ilginç teorik sonuçlara ulaşılmaktadır. Bunlarla ilgili Pyle (1989) geniş bir literatür taraması sunmaktadır. Fakat, vergi denetiminde etkinlik (denetim sıklığı ve cezaların caydırıcılığı) açılarından gerekli arka planı, bu kısa teorik tartışma özetlemektedir.

Yukarıdaki açıklamaların açıkça ortaya koyduğu gibi, vergi kaybına yol açan davranışların nedeni, vergi mükelleflerinin vergi sonrası net

kazançlarını (ya hiç beyan etmeyerek yada eksik beyan ederek) artırmak istemeleridir. Bu analiz, aslında fenomenin sadece rasyonel bir bireyin vergi kaçırma düşüncesini eyleme koyarken yaptığı hesaplamayı özetlemektedir. Fakat, olayın psikolojik ve psiko-sosyal yönlerini gözardı etmektedir.

Türkiye’de vergi inceleme oranı, tüm mükelleflerin yüzde 2’si kadardır (Kızılot ve Çomaklı, 2004: 128). Bu oran, denetimin maliyeti ve her mükellefin denetlenmesinin olanaksızlığı düşünüldüğünde çok düşük sayılmaz. Ancak, ‘gerçek yakalanma olasılığı’ ile ‘algılanan yakalanma olasılığı’ arasında da bir ayırma gitmek gereklidir. Mükellef davranışına yön veren işte bu algıdır. Öyleyse denetimde asıl olan her mükellefin denetlenmesi değil, mükellefin denetlenme olasılığı algısını etkilemektir.

Yakalanma korkusunun vergi kaçırma davranışına etkisi konusundaki ampirik çalışmalarda, vergi kaçırmanın ve kayıtdışı sektörde faaliyet gösterenlerin diğer vergi mükelleflerine göre algıladıkları yakalanma olasılıklarının düşük olduğu tespit edilmiştir. Yakalanma olasılığı ‘algısı’ hangi faktörler tarafından belirlenmektedir? Yapılan araştırmalara göre, vergi matrahından yapılan indirimlerdeki detaylar yakalanma olasılığının düşük olduğu algısına yol açmaktadır. Yakalanma olasılığının düşük olduğu algısına yol açan diğer bir neden ise verginin beyan edilmesinde vergi türüne göre gözlemlenen farklılıklardır. Örneğin, gelir üçüncü bir kişinin beyanını gerektirmeyen kaynaklardan elde ediliyorsa yakalanma riski daha düşük algılanmaktadır (Webley vd, 1991: 8-9). Dolaylı vergilerde kaçırmanın hizmet sektöründe daha yaygın olduğu düşünülebilir. Bu sektörde, vergi kaçırma ile sonuçlanan faaliyet fiziksel bir mal ile ilgili olmadığından yarı-kayıtlılığın daha büyük olmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, ‘gerçek’ yakalanma olasılığı vergi idaresi tarafından sektörler ve vergi türleri arasında farklılaştırılabilse de, ‘algılanan’ yakalanma olasılığı sektöre ve vergi türüne göre değişme gösterecektir.

B) Subjektif Faktörler

Yukarıda tartışılan objektif faktörlerin yanında vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan psikolojik ve sosyal nitelikli subjektif faktörlere de göz atmak gerekmektedir. Vatandaşın devlete vergisel konularda bakışı ile vergi kaybı oluşması arasında yakından bir ilişki vardır. Buna göre, devletin vergi gelirlerini ‘israf ettiği’ anlayışının toplumda yaygın

olarak kabul görmesi vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşması önünde önemli bir engel teşkil etmektedir. Dolayısıyla, toplum içinde yaşayan mükelleflerin vergisel işlemlerinde de toplumla etkileşimleri rol almaktadır. Eğer bu etkileşim, vergi kaçırmanın vatandaşlar arasında ‘suç’ olarak kabul edilmesi bir yana ‘ayıp’ dahi kabul edilmemesi sonucunu doğurursa vergi kaçırma düşünen mükelleflerin önündeki psikolojik ve sosyolojik engel de ortadan kalkacaktır.

1. Vergi Sistemindeki Adalet(sizlik)in Algılanması

Adalet (algısı), vergi kaybına neden olan faktörler içinde ölçülmesi en zor olanlardandır. Yatay ve dikey adalet tanımları ile adalet ilkesinin sağlanması için gerekli çerçeve çizilmiştir. Ödeme gücünün göstergesi olarak gelir, harcama veya servet değişkenleri kullanılabilir. Ancak, bu değişkenler bireylerin tercihlerinin bir sonucudur. Aynı saatlik reel ücretle piyasada istihdam imkanı bulan iki bireyden daha çok mesai yapanın geliri yüksek olacaktır. Bu sonuç, aslında aynı pozisyonda olan iki bireyin farklı gelir elde ettiklerini göstermektedir. Gelir gibi bir ölçü ile bu iki bireyin pozisyonu ölçülmeye çalışıldığında fazla çalışma tercihini yapan fakat az çalışanla aynı pozisyonda olan birey daha çok vergilendirilmiş olacaktır (Rosen, 1995: 345). Bu da fazla çalışan bireyin adalet algılamasına olumsuz etki yapacaktır. Bu yüzden, sistemin gerçekte hedeflediği adalet yerine bireyin algısı vergiye bakışı etkileyecek ve bu da bireyin vergi kaçırma eğilimini artıracaktır.

Çalıştıklarının karşılığını alamadıklarını gören iş görenlerin daha az çalışması gibi, vergi mükellefleri de vergi sisteminde (veya genel ekonomik düzende) algıladıkları adaletsizlikleri ‘düzeltme’ eğilimine girmektedirler. Adaletsizlik algılaması, bireylerin ödedikleri vergi ile elde ettikleri fayda kıyaslamasından kaynaklanabileceği gibi, diğer bireyler ile kendi durumunu kıyaslama neticesinde de olabilir (Webley vd. 1991: 65). Bayraklı vd. (2004: 226)’nin yaptıkları anket çalışmasında, deneklerin yüzde 37’si ‘ödediğim vergi benimle aynı düzeyde geliri olan mükelleflerle hemen hemen aynıdır’ önermesine katılmamış, yüzde 47’si katılmış ve yüzde 16’sı ise kararsız kalmıştır. Aynı ankette yöneltilen ‘geliri benden yüksek olanların benden daha fazla vergi ödemediğini düşünüyorum’ önermesine ise deneklerin yüzde 75’i kesinlikle katılıyorum veya katılıyorum yanıtını vermişlerdir. Bu bulgular, yatay adaletin dikey adalete kıyasla daha fazla sağlandığı algısının

mükelleflerde olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışmanın sonraki sayfalarında, dikey adaletin sağlanamaması ve vergi kaybı ilişkisi SMMM ve denetim elemanları perspektifinden ele alınacaktır.

2. Mükellefin Kamu Harcaması Algısı

Mükelleflerin algıladıkları vergi yükü ile devlet harcamalarının kompozisyonu ve yeterliliği hakkındaki kanaatleri arasında yakın bir ilişki vardır. Devlet harcamalarında ‘uygunluk’ algılaması birey-vergi ilişkisinde önemli olmaktadır. Bu ilişki ‘bireyin devlet ile değişim ilişkisi’ (mübadele) olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, birey vergi yükünü hesaplarken devlet harcamalarından aldığı faydanın değerini vergi yükünden düşürmektedir (Webley vd., 1991: 17).

Ancak, Türkiye’de yapılan ampirik çalışmalarda mükelleflerin ödedikleri verginin mal ve hizmet olarak geri dönmediği algısına veya mükelleflerin önceliklerine uymadığı düşüncesine sahip oldukları ortaya çıkmaktadır. Toplanan vergilerin gerekli yerlere sarf edilmediğini düşünen mükelleflerin oranının yüzde 97 olduğunu ortaya koyan araştırmalar (Kızılot ve Çomaklı 2004: 133) Türkiye’de mükelleflerin vergi gelirlerinin harcama yerlerini onaylamadığını göstermektedir. Bayraklı vd. (2004:227) mübadele eşitliğine mükellef bakışını öğrenmek için yönelttikleri ‘devlet tarafından toplanan vergiler akılcıca kullanılarak bana hizmet olarak geri dönüyor’ önermesine katılımcıların sadece yüzde 8’i katılmış, deneklerin büyük çoğunluğu (% 76) ise önermeye katılmamıştır. Çoban ve Sezgin’in (2004: 784) mükelleflerin vergi algılaması ve devlete karşı tutumunu ortaya çıkarmak için yaptıkları ampirik çalışmada ise deneklerin yüzde 87’si kamu hizmetlerinden yeterince yararlanmadıklarını beyan etmişlerdir.

3. Vergi Bilinci

Vergi bilinci, mükellefin ödediği vergi ile aldığı kamusal mal ve hizmetleri ilişkilendirmesidir. Bu farkındalık düzeyi bireyin ve bireyin içinde bulunduğu yakın çevrenin etkileşimi altındadır. Vergi bilincinin oluşturulması için mükellefin, devletin ürettiği mal ve hizmetlerin ancak vergiler ile finanse edilebileceğini fark etmesi gerekmektedir.

4. Vergi Ahlakı

Birey içinde yaşadığı toplumun sağladığı sosyal çevreden ve bu sosyal çevreden de beslenen psikolojik şartlardan etkilenecek vergi kaçırma veya kaçırmama davranışını tercih eder.

Bayraklı vd. (2004:222-223), yaptıkları araştırmada mükelleflerin vergi ahlakını ortaya çıkarıcı ve toplumun vergi kaçırıcılara bakışını ölçücü önermeleri deneklere yöneltmişlerdir. Örneğin, ‘vergi sistemindeki adaletsizlik göz önüne alındığında vergi kaçırıcılara hak verilebilir’ ve ‘vergi yükünü göz önüne alırsak, vergi kaçırıcı mükellefleri pek suçlayamayız’ önermelerine sırasıyla deneklerin yüzde 56’sı ve yüzde 59’u katılmıştır. Yine aynı araştırmada ‘eğer vergi kaçırdığım açığa çıkıp yakın çevrem tarafından bilinseydi utancımın onlar yüzüne zor bakardım’ önermesine deneklerin yüzde 50’si katılmış; ‘vergi kaçırırsam vicdan azabı çekmezdim’ önermesine ise sadece yüzde 28’i katılmamıştır. Burada, mükelleflerin vergi kaçırma davranışını adalet ve vergi yükü gerekçeleriyle hoş görmelerine rağmen vergi kaçırma eylemi gerçekleştikten sonra ‘ortaya çıkması halinde utanç duymaları’ ve ‘vicdan azabı çekmeleri’ ilginç bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.

II. ANKET METODOLOJİSİ

Bu çalışmada, vergi kaybını doğuran faktörlerin uygulayıcılar gözüyle değerlendirilmesinin yapılması amaçlanmıştır. Likert (1932) tipi ölçek kullanılarak 534 SMMM ve vergi denetim elemanına anket uygulanmış ve katılımcılara vergi kaybına yol açan faktörler hakkında düşünceleri sorulmuştur.

Ankette kullanılan beş noktalı Likert ölçeğine göre katılımcılar önermelere katılma yada katılmama derecelerini ortaya koymuşlardır. Örneğin, “Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları yüksek boyutlara ulaşmıştır” önermesine katılımcılar, ‘kesinlikle katılıyorum’, ‘katılıyorum’, ‘kararsızım’, ‘katılmıyorum’ ve ‘kesinlikle katılmıyorum’ yanıtlarından birini seçerek, bu önermeye katılım derecelerini sergilemişlerdir. Burada, Likert ölçeğinin bir gereği olarak, katılımcılar verdikleri yanıtlarla sıralama yapmaktadırlar. Sıralama dışında yanıtları nicelleştirme (belli aralıkta sonsuz sayıda değer verme) olasılığı yoktur. Yani, herhangi bir önermeye ‘katılıyorum’ yanıtını veren iki katılımcı arasında katılma derecesi arasında bir fark olup olmadığı tespit edilemez.

Bu yanıt ile, her iki katılımcının da, ‘kesinlikle katılıyorum’ yanıtını verenden daha az şiddetle ve ‘kararsızım’ yanıtını verenden daha kesinlikte önermeyi sahiplendiğini anlamakla beraber bu yorumu rakamsal ifadeye dönüştürememekteyiz.

Türkiye’de ve Dünya’da vergisel konularda çok sayıda anket çalışması yapılmıştır. Bunlardan bazıları Bayraklı, Saruç ve Sağbaş (2004), Demir (1999), Gerçek ve Yüce (1998), Muter, Sakınç ve Çelebi (1993)’tür. Anket çalışmalarında, anketin dizayn ve uygulama aşamalarında dikkat edilmesi gereken bir çok nokta vardır. Anket soruları (burada vergi kaybını doğuran faktörler) incelenen konuyu yeterince aydınlatacak kapsamda olmalıdır; fakat, katılımcıların yanıtlamaktan veya doğru yanıtlamaktan kaçınmalarına neden olacak ayrıntıda olmamalıdır. Bu yüzden istatistiksel çalışmalarda, anket verilerini toplamak ve analiz etmek, bir takım kurum ve kuruluşların yayınladıkları verileri analiz etmekten çok daha fazla özen gerektirmektedir.

Çalışmanın evrenini SMMM ve vergi denetim elemanları oluşturmaktadır. TURMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) kayıtlarına göre Türkiye’de yaklaşık 31,000 ‘çalışan kütüğüne kayıtlı’ SMMM bulunmaktadır. Bu çalışmada ‘vergi denetim elemanları’ olarak anket uygulanan maliye bakanlığı çalışanları, merkez ve taşra teşkilatına bağlı denetim elemanları (hesap uzmanı, maliye müfettişi, gelirler kontrolörü, vergi denetmeni) ile defterdarlık bünyesinde çalışan daha çok şekilsel denetimle görevli memurlardır. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü vergi denetim kadroları istatistiklerine göre gelirler genel müdürlüğüne bağlı (merkez ve taşrada) 2787 ve Bakan’a bağlı 405 olmak üzere toplam 3,192 kişi çalışmaktadır. Ayrıca, maliye bakanlığı taşra teşkilatı bünyesinde, vergi mükelleflerini ‘yoklama’ ile görevli memurlar sınırlı bir denetim işlevi görmektedirler.

Mart/Nisan 2004’te gerçekleştirilen bu ankette, anketörler yaptıkları çalışmanın akademik amaçlı olduğunu, verdikleri yanıtların isim ve etiketlerden bağımsız olarak topluca analize tabi tutulacağını belirtmişlerdir. Ankette, 317’si (yaklaşık yüzde 60’ı) SMMM ve 217’si (yaklaşık yüzde 40’ı) vergi denetim elemanı olmak üzere toplam 534 katılımcı yer almaktadır. Anket katılımcılarının yer itibarıyla (il ve ilçe) yüzde dağılımı ise sırasıyla yaklaşık olarak 66 ve 34’tür.

Tablo 1. Merkezileşme Ölçüleri

Önermeler	Medyan			Mod		
	Tüm Örneklem	SMMM	Denetim El.	Tüm Örneklem	SMMM	Denetim El.
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük boyutlara ulaşmıştır.” (Vergi Kaybı)	1	1	1	1	1	1
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir” (Vergi Kaybı Eğilimi)	2	2	2	2	2	2
“Türkiye’de az kazanan az, çok kazanan çok vergi alınmaktadır.” (Adalet)	4	4	4	4	4	4
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına daha çok KDV neden olmaktadır.”	2	2	2	2	2	2
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına daha çok gelir ve kurumlar vergisi neden olmaktadır.”	2	2	2	2	2	2
“Vergi yükünün yüksekliği vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenidir.”	2	2	2	1	1	2
“Gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulaması vergi kayıp ve kaçaklarının önemli bir nedenidir.”	2	2	3	2	2	4
“Vergi istisna ve muafiyetleri vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.”	3	3	2	4	4	4
“Vergilerin geniş bir tabana yayılmaması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.”	2	2	2	2	2	1
“Vergi denetim elemanlarının sayıca az ve/veya yetersiz olması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.”	2	2	2	2	2	2
“Vergi cezalarının yetersiz oluşu vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.”	2	2	2	4	4	1
“Ödenen verginin mal ve hizmet olarak geri dönmemesi vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.”	2	2	2	2	2	2
“Vergi bilincinin yerleşmemiş olması vergi kayıp ve kaçaklarının önemli nedenlerindendir.”	2	2	2	2	2	1
“Ülkemizde veri ahlakının oluşmamış olması vergi kayıp ve kaçaklarının önemli nedenlerindendir.”	2	2	2	2	2	1

Likert ölçeğinde alınan yanıtlar, katılımcıların önermeye katılım derecesini göstermektedir ve yukarıda tartışıldığı gibi, katılım dereceleri arasındaki mesafenin nicel karşılığı bilinmemektedir. Bu yüzden, merkezileşme eğiliminin tespitinde aritmetik ortalama yerine medyan (ortanca) ve modun kullanılması daha doğrudur.

Tablo 1’de medyan ve mod, tüm örneklem için ve SMMM ve vergi denetim elemanları kategorileri için ayrı ayrı verilmiştir. Medyan,

sıralanmış gözlem değerlerinin tam ortasında yer alan gözlem değeri; mod ise, frekansı en yüksek olan gözlem değeridir. Likert ölçeğinde sırasıyla ‘kesinlikle katılıyorum’, ‘katılıyorum’, ‘kararsızım’, ‘katılmıyorum’ ve ‘kesinlikle katılmıyorum’ olmak üzere beş yanıt kategorisi kullanılmıştır. Buna göre, vergi kayıplarının önemli boyutlara ulaştığı önermesine hem SMMM’ler hem de vergi denetim elemanları daha çok ‘kesinlikle katılıyorum’ yanıtını vermişlerdir. Ancak, vergi kayıplarının yükseliş eğilimine sahip olduğu önermesine ‘katılıyorum’ yanıtını vermişlerdir. Öyleyse, katılımcılar, vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek boyutlara ulaştığını kabul etmekle beraber kayıpların bir çeşit maksimuma ulaştığını ve dolayısıyla artış eğiliminde olmadığını düşünmektedirler.

Önermelere katılım açısından SMMM’ler ve vergi denetim elemanlarının yaklaşımlarında çoğunlukla benzerlikler gözlense de aralarında bazı önemli farklılıklar da vardır. Örneğin, vergi yükünün vergi kayıplarının önemli bir nedeni olduğu önermesine SMMM’ler daha çok ‘kesinlikle katılıyorum’ yanıtını verirken, vergi denetim elemanları ‘katılıyorum’ yanıtını vermişlerdir. Artan oranlı tarife ve vergi kaybı ilişkisine SMMM’lerin çoğu katılırken, vergi denetim elemanlarının çoğu katılmamaktadır. Vergi cezaları ile ilgili önermede iki kategori arasındaki ayırım daha belirgindir: SMMM’lerin çoğu vergi cezalarının caydırıcı olmaması ile kayıplar arasındaki ilişkiye katılmazlarken, vergi denetim elemanları çoğunlukla ‘kesinlikle katılıyorum’ yanıtını vermişlerdir.

III. BULGULAR

Teorik olarak vergi kaybına neden olduğu yukarıda tartışılan faktörlerin, Türkiye örneğinde sahip oldukları ağırlıklar vergisel konularda taraf olan SMMM’ler ve vergi denetim elemanları gözüyle çapraz tablolar kullanılarak değerlendirilecektir. Çapraz tablolarda ‘Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları önemli boyutlara ulaşmıştır’ önermesi ile vergi kaybına neden olan faktörlere ilişkin önermeler arasındaki ilişki incelenecektir. Ancak, önce anket katılımcılarının önermelere verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olup olmadığı irdelenecektir. Eğer, fark istatistiksel olarak anlamlı ise çapraz tablolar iki kategori için ayrı ayrı düzenlenecek ve değerlendirilecek; anlamlı değilse, iki gruba ait yanıtlar birlikte değerlendirilecektir. Ardından, Likert ölçeği kullanılarak elde edilen sıralı

veriler kullanılarak vergi kaybı ile vergi kaybını doğuran değişkenler arasındaki ilişki hesaplanan Spearman sıra korelasyonları ile topluca değerlendirilecektir.

A) Vergi Kaybının Nedenleri Açısından Smm ve Vergi Denetim Elemanları Arasındaki Farklılıkların Analizi:

Anket katılımcıları arasında kendilerine yöneltilen önermelere yaklaşım açısından bir farklılık olup olmadığının tespiti anket sonuçlarının değerlendirilmesi açısından önemlidir. Veri sıralı veri olduğundan bu tespiti parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U testi ile yapmak mümkündür. Mann-Whitney U testi sıralı verilerin sıra numaralarının ortalamalarının farklı olmadığı sıfır hipotezini sınamaktadır. Buna göre, vergi kaybına yol açan faktörlerden KDV, vergi yükü yüksekliği, artan oranlı tarife, vergi istisna ve muafiyetleri, vergi denetim ve cezaları ile vergi bilinci konularına yaklaşım açısından sıfır hipotez reddedilmiş ve meslek grupları arasında anlamlı bir fark bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Farklılıkların detaylarına, önermelere verilen yanıtlar izleyen bölümlerde çapraz tablolar yardımıyla ayrı ayrı ele alınırken girilecektir. Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre meslek gruplarının yanıtları arasındaki farklılık anlamlı ise yanıtlar bu alt kategoriler halinde değerlendirilecek, değilse birlikte değerlendirilecektir.

Tablo 2. Meslek Grupları Arasında Farklılıkların Tespiti: Mann-Whitney U Test Sonuçları

Önerme	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Anlamlılık
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük boyutlara ulaşmıştır.”	34353	84756	-0,27	0,978
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir”	32270,5	55706,5	-1,121	0,262
“Türkiye’de az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi alınmaktadır.”	33723	84126	-0,406	0,685
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına daha çok KDV neden olmaktadır.”	29540	79943	-2,81**	0,005
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına daha çok gelir ve kurumlar vergisi neden olmaktadır.”	33939,5	57375,5	-0,114	0,909
“Vergi yükünün yüksekliği vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenidir.”	29276,5	79362,5	-3,07**	0,002
“Gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulaması vergi kayıp ve kaçaklarının önemli bir nedenidir.”	28329,5	78732,5	-3,64**	0,000
“Vergi istisna ve muafiyetleri vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.”	30033	53038	-2,213*	0,027
“Vergilerin geniş bir tabana yayılmaması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.”	34228	57664	-0,005	0,996
“Vergi denetim elemanlarının sayıca az ve/veya yetersiz olması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.”	30847	54283	-1,998*	0,046
“Vergi cezalarının yetersiz oluşu vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.”	30043	53696	-2,58**	0,01
“Ödenen verginin mal ve hizmet olarak geri dönmemesi vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.”	33376	83779	-0,607	0,544
“Vergi bilincinin yerleşmemiş olması vergi kayıp ve kaçaklarının önemli nedenlerindendir.”	29100,5	52753,5	-3,26**	0,001
“Ülkemizde vergi ahlakının oluşmamış olması vergi kayıp ve kaçaklarının önemli nedenlerindendir.”	31489	55142	-1,804	0,071

* ve ** Meslek gruplarının önermelere katılım dereceleri arasında farkın sırasıyla %5 ve %1 seviyelerinde anlamlı olduklarını göstermektedir.

B) Anket Bulgularının Çapraz Tablolar İle Değerlendirmesi

Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini ortaya çıkarmaya yönelik olarak Likert ölçeğine göre hazırlanan önermelere katılımcıların verdikleri yanıtlar çapraz tablolar yardımı ile değerlendirilmiştir.

1. Vergi Kaybı ve Vergi Yüğü

Vergi yükünün yüksekliği, vergi mükelleflerinin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetleri içine girmelerinde en önemli etkenlerden biri olarak kabul edilmektedir. Vergi yükü, çoğunlukla vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı ile ifade edilmektedir. Buna göre, bir ülkedeki üretim veri vergi siteminde vergi tahsilatı için potansiyeli göstermektedir. Oranın artması vergi mükelleflerinin kazançlarının artan bölümünü devletin aldığını göstermektedir. Net kazancını artırmak hedefi ile bireyler vergi yükü arttıkça, bu yükü azaltıcı tedbirler peşinde koşacaklardır.

Tablo 3. Vergi Kaybı ve Vergi Yüğü

				Vergi yükünün yüksekliği vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenidir					Toplam
Anket Katılımcılarının Mesleklerine Göre Dağılımı				kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	kesinlikle katılmıyorum	
SMMM	Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları büyük	kesinlikle katılıyorum	Sayı	87	71	2	21	6	187
			%	46,5%	38,0%	1,1%	11,2%	3,2%	100,0%
		katılıyorum	Sayı	41	54		13		108
			%	38,0%	50,0%		12,0%		100,0%
		kararsızım	Sayı		1	1	1		3
			%		33,3%	33,3%	33,3%		100,0%
		katılmıyorum	Sayı	5	6			2	13
			%	38,5%	46,2%			15,4%	100,0%
		kesinlikle katılmıyorum	Sayı	3	1			1	5
			%	60,0%	20,0%			20,0%	100,0%
		Toplam	Sayı	136	133	3	35	9	316
			%	43,0%	42,1%	,9%	11,1%	2,8%	100,0%
Vergi Denetim Elemanı	Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları büyük	kesinlikle katılıyorum	Sayı	51	39	5	22	11	128
			%	39,8%	30,5%	3,9%	17,2%	8,6%	100,0%
		katılıyorum	Sayı	22	33	3	13	4	75
			%	29,3%	44,0%	4,0%	17,3%	5,3%	100,0%
		kararsızım	Sayı	1	1	1		1	4
			%	25,0%	25,0%	25,0%		25,0%	100,0%
		katılmıyorum	Sayı	2	6		1		9
			%	22,2%	66,7%		11,1%		100,0%
		kesinlikle katılmıyorum	Sayı				1		1
			%				100,0%		100,0%
		Toplam	Sayı	76	79	9	37	16	217
			%	35,0%	36,4%	4,1%	17,1%	7,4%	100,0%

Tablo 3’de anket katılımcılarının vergi yükü ile ilgili yanıtları yer almaktadır. SMMM’lerin ve denetim elemanlarının yaklaşık yüzde 93’ü (sırasıyla 187+108 ve 128+75 kişi) vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğu önermesine katılmaktadır. Ancak, bu önermeye katılan SMMM’lerin %86’sı (Tablo 3’de SMMM bölümündeki dört hücre toplamının -87, 71, 41 ve 54- son sütundaki iki rakam -187 ve 108-toplamına bölümü) denetim elemanlarının ise yüzde 71’i ‘vergi yükünün vergi kayıp kaçaklarında en önemli neden’ olduğu önermesine bir dereceye kadar katılmaktadırlar.

Ancak, vergi yükünün büyüklüğü yanında vergi yükünü oluşturan alt kategorilerin yani dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi kaybına kaynaklık açısından önemleri farklı olabilir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının çok yüksek olduğu bilinmektedir. Bu gerçeklik gelir grupları arasında adalet açısından ele alınabilir. Öte yandan, değişik mal gruplarının vergilendirilmesindeki farklılıklar nispi fiyatlarda değişmeye neden olmakta, bu ise vatandaşların tercihlerine etki ederek aşırı yük oluşturmaktadır.

Anket sonuçlarına göre¹ vergi kayıplarının daha çok KDV’den kaynaklandığını düşünen katılımcıların oranı yaklaşık yüzde 60’tır. Vergi kaybına daha çok gelir ve kurumlar vergisinin neden olduğunu düşünenlerin oranı ise yaklaşık yüzde 55’tir. Demek ki, SMMM’ler ve vergi denetim elemanları KDV’yi vergi kaybı oluşturma açısından daha önemli bulmaktadırlar. KDV tahsilatı ile gelir vergisi tahsilatı arasında da bir ilişki vardır. KDV tahsilatındaki düşüş, vergi mükelleflerinin gelirlerini düşük beyan etmelerine zemin hazırlamaktadır.

2. Vergi Kaybı ve İstisna ve Muafiyetler

Vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek boyutlarda olduğunu düşünen SMMM’lerin yaklaşık %42’si, denetim elemanlarının ise yarısı istisna ve muafiyetlerin vergi kayıp ve kaçaklarını artırdığını düşünmektedir. İstisna ve muafiyetlerin mükellef bazında muhasebe maliyetini (zaman ve para olarak) artırıcı etkisi yanında denetimi güçleştirici etkisi de vardır. Anket bulgularına göre, SMMM ve vergi denetim elemanlarının istisna ve muafiyetlerin etkisini görmekle birlikte vergi kaçırma faaliyetlerinin

¹ Tablo 2’de yer alan önermelere dair çapraz tablolardan bir kısmı yer kısıtından dolayı sergilenememiştir. İstek halinde yazarlardan temin edilebilir.

vergiden kaçınma faaliyetlerine göre daha yaygın olduğuna inandıkları genellemesini yapmak olasıdır. Vergi yükü ve kayıp ilişkisi deneklere göre daha yüksektir. Bir diğer bulgu ise, kararsızlarda ortaya çıkmaktadır: Vergi kayıplarının yüksek olduğunu düşünen SMMM ve denetim elemanları içinde vergi yükü konusunda kararsızlık daha az iken istisna ve muafiyetlerde daha fazla olması da deneklerin vergi yükü kayıp ilişkisi konusunda daha kesin olduklarını göstermektedir.

Tablo 4. Vergi Kaybı ve Vergi Sistemindeki İstisna ve Muafiyetler

				Vergi istisna ve muafiyetleri vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır					Toplam
Anket Katılımcılarının Mesleklerine Göre Dağılımı				kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	kesinlikle katılmıyorum	
SMMM	Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük	kesinlikle katılıyorum	Sayı	28	53	17	67	21	186
			%	15,1%	28,5%	9,1%	36,0%	11,3%	100,0%
		katılıyorum	Sayı	12	31	11	45	9	108
			%	11,1%	28,7%	10,2%	41,7%	8,3%	100,0%
		kararsızım	Sayı		1	1		1	3
			%		33,3%	33,3%		33,3%	100,0%
		katılmıyorum	Sayı		6	1	5	1	13
			%		46,2%	7,7%	38,5%	7,7%	100,0%
		kesinlikle katılmıyorum	Sayı	1	2		1	1	5
			%	20,0%	40,0%		20,0%	20,0%	100,0%
		Toplam	Sayı	41	93	30	118	33	315
			%	13,0%	29,5%	9,5%	37,5%	10,5%	100,0%
Vergi Denetim Elemanı	Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük	kesinlikle katılıyorum	Sayı	28	30	14	43	13	128
			%	21,9%	23,4%	10,9%	33,6%	10,2%	100,0%
		katılıyorum	Sayı	12	30	4	22	4	72
			%	16,7%	41,7%	5,6%	30,6%	5,6%	100,0%
		kararsızım	Sayı		2		1	1	4
			%		50,0%		25,0%	25,0%	100,0%
		katılmıyorum	Sayı	4	3	1	1		9
			%	44,4%	33,3%	11,1%	11,1%		100,0%
		kesinlikle katılmıyorum	Sayı					1	1
			%					100,0%	100,0%
		Toplam	Sayı	44	65	19	67	19	214
			%	20,6%	30,4%	8,9%	31,3%	8,9%	100,0%

Türkiye’de, vergiden kaçınma yollarından daha çok üst gelir gruplarının faydalandığını söylemek mümkündür. Zira, dar gelirli vergi sistemindeki boşluklardan faydalanmak amacıyla katlanılması gereken

maliyetleri (örneğin, birden çok mali müşavir ve iyi bir muhasebe birimi oluşturma maliyetleri) karşılamakta güçlük çekeceklerdir.

3. Vergi Kaybı ve Vergi Denetiminde Etkin(siz)lik

Türkiye’de denetim sorunu en sık tartışılan konulardan biridir. Denetimde sıklık ve verimlilik mükelleflerin vergisel uyumunu arttıran en önemli faktörlerden biri olarak görülmüştür. Ancak, katlanılması gereken maliyetler hızla arttığı için denetim oranını arttırmak zordur. Öyleyse, vergi cezalarındaki caydırıcılık ve etkin denetimle, mükelleflerin denetim algısını yükseltmek olasıdır.

Tablo 5. Vergi Kaybı ve Vergi Denetiminde Etkin(siz)lik

				Vergi denetim elemanlarının sayıca az ve/veya yetersiz olması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır					Toplam
Anket Katılımcılarının Mesleklere Göre Dağılımı				kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	kesinlikle katılmıyorum	
SMMM	Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük	kesinlikle katılıyorum	Sayı	67	70	3	37	10	187
			%	35,8%	37,4%	1,6%	19,8%	5,3%	100,0%
		katılıyorum	Sayı	22	55	5	18	8	108
			%	20,4%	50,9%	4,6%	16,7%	7,4%	100,0%
		kararsızım	Sayı	1		2			3
			%	33,3%		66,7%			100,0%
		katılmıyorum	Sayı		7	1	2	3	13
			%		53,8%	7,7%	15,4%	23,1%	100,0%
		kesinlikle katılmıyorum	Sayı	2	1		1	1	5
			%	40,0%	20,0%		20,0%	20,0%	100,0%
Vergi Denetim Elemanı	Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük	Toplam	Sayı	92	133	11	58	22	316
			%	29,1%	42,1%	3,5%	18,4%	7,0%	100,0%
		kesinlikle katılıyorum	Sayı	46	51	7	16	8	128
			%	35,9%	39,8%	5,5%	12,5%	6,3%	100,0%
		katılıyorum	Sayı	27	33	1	12	1	74
			%	36,5%	44,6%	1,4%	16,2%	1,4%	100,0%
		kararsızım	Sayı	1	2	1			4
			%	25,0%	50,0%	25,0%			100,0%
		katılmıyorum	Sayı	3	3	1	1	1	9
			%	33,3%	33,3%	11,1%	11,1%	11,1%	100,0%
Vergi Denetim Elemanı	Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük	kesinlikle katılmıyorum	Sayı		1				1
			%		100,0%				100,0%
		Toplam	Sayı	77	90	10	29	10	216
			%	35,6%	41,7%	4,6%	13,4%	4,6%	100,0%

Tablo 5’te vergi denetim memurlarının sayıca ve/veya eğitimce yetersizlikleri ve vergi kaybı ilişkisine dair bulgular yer almaktadır. Buna göre, vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğunu düşünen SMMM’lerin yaklaşık yüzde 73’ü; denetim elemanlarının ise yaklaşık yüzde 78’i vergi denetiminde etkinsizliği neden olarak görmektedirler. Önermede denetimde etkinlik ve vergi kaybı ilişkisini araştırmak için denetimde etkinliği sağlamada en önemli iki araç olan sayıca yetersiz olma ve gerekli bilgi donanımına sahip olma birlikte sorulmuştur. Sayıca yetersiz olma ve eğitim ayrı önermeler halinde sorulsa idi, özellikle denetim elemanlarından farklı yanıtlar alınabileceği öngörülebilir.

4. Vergi Kaybı ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığı

Vergi cezalarının caydırıcı yükseklikte ve kesinlikte olması, vergi yasalarına aykırı hareket etmeyi planlayan mükelleflerin kararlarında etkili olacaktır.

Tablo 6’da vergi cezalarının caydırıcı olmamasının vergi kaybı üzerindeki etkisine yönelik bulgular yer almaktadır. Tabloya göre, vergi cezalarının caydırıcılığını yetersiz bulanların oranı (kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum yanıtını verenlerin kümülatif yüzdesi) yaklaşık yüzde 51’dir. Bu oran denetim elemanlarında yüzde 60 civarındadır. Aynı oranlar, vergi kaybı ve cezaların caydırıcılığındaki yetersizlik önermeleri çapraz değerlendirildiğinde de yaklaşık olarak korunmaktadır. Bu sonuçlar, SMMM ve vergi denetim elemanlarının daha çok denetimde yetersizlik üzerinde durduklarını, vergi cezalarının caydırıcılığını yetersiz bulanların daha az olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar, yakalanmanın başlı başına bir tür ceza olduğu (uzlaşma veya mahkeme süreçleri ile uğraşma vs.), yakalanma olasılığı algısı yükseldikçe ceza yüksek olmasa da vergi kayıplarının azalabileceğini göstermektedir.

Tablo 6. Vergi Kaybı ve Vergi Cezalarında Caydırıcılık

				Vergi cezalarının yetersiz oluşu vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır					Toplam
Anket Katılımcılarının Mesleklerine Göre Dağılımı				kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	kesinlikle katılmıyorum	
SMMM	Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük	kesinlikle	Sayı	43	60	7	63	15	188
		katılıyorum	%	22,9%	31,9%	3,7%	33,5%	8,0%	100,0%
		katılıyorum	Sayı	22	26	4	41	15	108
			%	20,4%	24,1%	3,7%	38,0%	13,9%	100,0%
		kararsızım	Sayı	2		1			3
			%	66,7%		33,3%			100,0%
		katılmıyorum	Sayı	1	7		4	1	13
			%	7,7%	53,8%		30,8%	7,7%	100,0%
		kesinlikle katılmıyorum	Sayı				1	4	5
			%				20,0%	80,0%	100,0%
	Toplam		Sayı	68	93	12	109	35	317
			%	21,5%	29,3%	3,8%	34,4%	11,0%	100,0%
Vergi Denetim Elemanı	Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük	kesinlikle	Sayı	43	36	3	35	11	128
		katılıyorum	%	33,6%	28,1%	2,3%	27,3%	8,6%	100,0%
		katılıyorum	Sayı	23	24	1	23	4	75
			%	30,7%	32,0%	1,3%	30,7%	5,3%	100,0%
		kararsızım	Sayı	1	2			1	4
			%	25,0%	50,0%			25,0%	100,0%
		katılmıyorum	Sayı	1	2	1	3	2	9
			%	11,1%	22,2%	11,1%	33,3%	22,2%	100,0%
		kesinlikle katılmıyorum	Sayı					1	1
			%					100,0%	100,0%
	Toplam		Sayı	68	64	5	61	19	217
			%	31,3%	29,5%	2,3%	28,1%	8,8%	100,0%

5. Vergi Sisteminde (Algılanan) Adaletsizlik

Ödeme gücü ilkesine göre, vergi sistemi eğer az kazananadan az, çok kazananadan çok vergi alınmasını doğuruyorsa adalet sağlanmış olur. Bunu ortaya çıkarmaya çalışan önerme bakımından SMMM’ler ile denetim elemanları arasında bir farklılığın olmadığı tablo 2’de yer alan Mann-Whitney U test sonuçlarında ortaya konulduğu için bu soruya verilen yanıtlar tüm örneklem için değerlendirilmiştir. Anket bulgularına göre, Türkiye’deki vergi sisteminin bu ilkeye uyumlu olduğunu düşünen SMMM ve vergi denetim elemanı oranı sadece yaklaşık yüzde 24 iken,

vergi sisteminin bu ilkeyi barındırmadığını düşünenlerin oranı yaklaşık yüzde 72'dir.

Tablo 7. Vergi Sistemindeki Adalet ve Vergi Kayıplarına İlişkin Anket Sonuçları

			Türkiye'de az kazanan az, çok kazanan çok vergi alınmaktadır					
			kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	kesinlikle katılmıyorum	Toplam
Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları büyük boyutlara	kesinlikle katılıyorum	Sayı	25	39	14	121	117	316
		%	7,9%	12,3%	4,4%	38,3%	37,0%	100,0%
	katılıyorum	Sayı	19	35	7	95	27	183
		%	10,4%	19,1%	3,8%	51,9%	14,8%	100,0%
	kararsızım	Sayı		1	2	2	2	7
		%		14,3%	28,6%	28,6%	28,6%	100,0%
	katılmıyorum	Sayı	2	4		10	6	22
		%	9,1%	18,2%		45,5%	27,3%	100,0%
	kesinlikle katılmıyorum	Sayı		1		2	3	6
		%		16,7%		33,3%	50,0%	100,0%
	Toplam	Sayı	46	80	23	230	155	534
		%	8,6%	15,0%	4,3%	43,1%	29,0%	100,0%

Adalet ilkesinin geçerliliğinin olup olmadığı tartışması daha çok algıya dayalıdır. Vergi sisteminin hedeflediği adalet ile vatandaşların gerçekleşen adalet algılaması farklı olabilir. Gelir gruplarının vergi kaçırma olanakları farklılaşabilir. Yatay adalet ilkesine göre eşitler eşit muamele görmeli; dikey adalet ilkesine göre farklılar, farklı muamele görmelidir. Dikey adalet ilkesine göre artan oranlı vergi (düz oranlı vergiden daha çok) yüksek gelirlilerin yüksek vergiye muhatap olmalarını sağlamaktadır. Fakat, vergi sistemi bir bütün olarak ele alındığında bu ilkenin sırf artan oranlı tarife ile sağlanamayacağı açıktır. Zira, vergi tarifesinde üst gelir gruplarına doğru ortalama vergi oranlarının artması, söz konusu mükellefleri, gerek vergi sistemindeki istisna ve muafiyetleri kullanarak gerekse denetimde etkinsizlikten ve cezalarda caydırıcılığın az olmasından faydalanarak vergi yükünü azaltma çabasına yönlendirebilir. Bu nedenle, mükellefler adaletin sağlanmasındaki başarıyı tarifeye göre değil, 'algılarına' dayanarak değerlendirmektedirler. Mükellefler eğer üst gelir grubunun gerektiği kadar vergi vermediğini düşünürlerse adalet algılamaları hedeflenenden farklı olacaktır.

Bu yüzden, çalışmada SMMM ve denetim elemanlarına ‘artan oranlı tarife uygulamasının vergi kaybına neden olduğu’ önermesi de yöneltilmiştir. Buna göre, katılımcıların yaklaşık yüzde 53’ü artan oranlı tarifenin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olduğunu düşünmektedir.

Vergi kayıplarının önemli nedenlerinden biri de verginin tabana yayılmamasıdır. Verginin tabana yayılmaması da algılanan adalet düzeyini etkileyebilir. Gelir vergisi mükelleflerinin sayısının gelişmiş ülkelere göre daha az olması, örneğin seçmen sayısına oranlandığında çok düşük kalması vergilendirilmeyen önemli bir kesimin olduğunu göstermektedir. Verginin tabana yayılmamasının vergi kaybına yol açmada önemli olduğu önermesine, deneklerin yüzde 78’lik bir bölümü katılmıştır. Vergi kayıp ve kaçaklarının önemli boyutlara ulaştığını düşünen katılımcılar ile çapraz değerlendirildiğinde de aynı oran yaklaşık olarak korunmaktadır.

6. Kamu Harcamalarının Kompozisyonu

Mükelleflerin ödedikleri vergilerin kendilerine mal ve hizmet olarak geri döndüğüne inanmaları vergisel uyum açısından önemlidir.

Tablo 8. Vergi Kaybı ve Kamu Harcamaları

			Ödenen verginin mal ve hizmet olarak geri dönmemesi vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır					
			kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	kesinlikle katılmıyorum	Toplam
Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük boyutlara	kesinlikle katılıyorum	Sayı	107	118	17	53	21	316
		%	33,9%	37,3%	5,4%	16,8%	6,6%	100,0%
	katılıyorum	Sayı	33	74	25	38	13	183
		%	18,0%	40,4%	13,7%	20,8%	7,1%	100,0%
	kararsızım	Sayı		3	3		1	7
		%		42,9%	42,9%		14,3%	100,0%
	katılmıyorum	Sayı	1	9	2	7	3	22
		%	4,5%	40,9%	9,1%	31,8%	13,6%	100,0%
	kesinlikle katılmıyorum	Sayı			2		4	6
		%			33,3%		66,7%	100,0%
	Toplam	Sayı	141	204	49	98	42	534
		%	26,4%	38,3%	9,2%	18,3%	7,8%	100,0%

Tablo 8’de, bu algının zayıflığı ile vergi kaybı ilişkisine dair anket katılımcılarının verdikleri yanıtlar yer almaktadır. Katılımcıların yaklaşık yüzde 65’i verginin geri dönmemesini vergi kaybına neden olarak

görmektedir. Bu yargı, vergi kayıplarının büyük boyutlara ulaştığını düşünenler arasında biraz daha yüksek (yüzde 67) çıkmıştır.

7. Vergi Kaybı ile Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci İlişkisi

Tablo 9’da vergi ahlakının oluşmamış olması ile vergi kaybı arasında ilişki olup olmadığı sorusuna verilen yanıtlar yer almaktadır. Buna göre, katılımcıların yaklaşık yüzde 85’i vergi ahlakının oluşmamış olmasını vergi kaybının nedeni olarak görmüştür. Bu oran vergi kaybının önemli boyutlara ulaştığı önermesine katılanlar için yaklaşık olarak korunmuştur.

Tablo 9. Vergi Kaybı ve Vergi Ahlakı

			Ülkemizde vergi ahlakının oluşmamış olması vergi kayıp ve kaçaklarının önemli nedenlerindendir					
			kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	kesinlikle katılmıyorum	Toplam
			Sayı					
Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları büyük boyutlara ulaşmıştır	kesinlikle katılıyorum	Sayı	142	135	14	23	2	316
		%	44,9%	42,7%	4,4%	7,3%	,6%	100,0%
	katılıyorum	Sayı	57	94	10	17	5	183
		%	31,1%	51,4%	5,5%	9,3%	2,7%	100,0%
	kararsızım	Sayı	4	1	1	1		7
		%	57,1%	14,3%	14,3%	14,3%		100,0%
	katılmıyorum	Sayı	5	11		4	2	22
		%	22,7%	50,0%		18,2%	9,1%	100,0%
	kesinlikle katılmıyorum	Sayı		2		1	3	6
		%		33,3%		16,7%	50,0%	100,0%
	Toplam	Sayı	208	243	25	46	12	534
		%	39,0%	45,5%	4,7%	8,6%	2,2%	100,0%

Vergi bilincinin yetersizliğini vergi kaybının oluşmasında önemli bir faktör olarak görenlerin oranı (yüzde 82) vergi ahlakı önermesine katılanların oranına yakındır.

C) Spearman Sıra Korelasyonu Sonuçları

Likert ölçeği ile toplanan veriler sıralı verilerdir. Sıralı veri özelliği taşıyan değişkenler arasındaki korelasyon Spearman sıra korelasyonu ile tespit edilebilir. Aşağıdaki tabloda Spearman sıralı korelasyonuna ait katsayılar ve bunların yüzde 1 ve yüzde 5 düzeylerde anlamlılık testi sonuçları yer almaktadır. Bu sonuçların genel bir değerlendirilmesi yapıldığında, en önemli bulgu şudur: Katılımcılara göre, yukarıda geniş açıklaması yapılan faktörlerden subjektif, yani vergi mükelleflerinin

algılamaları ile alakalı faktörler vergi kayıplarını artırıcı bir etkide bulunurken; objektif faktörlerden sadece denetimin etkinsizliği ve vergi cezalarının caydırıcı olmayışı vergi kayıpları ile pozitif ve anlamlı bir ilişki içindedirler. Bizce, bu bulgu, vergi kayıplarının azaltılması için mükellef ile devlet arasında güvene dayanan bir ilişkinin kurulmasının diğer nedenlerden daha etkin olduğunu göstermesi açısından önemlidir.

Tablo 10. Spearman Sıra Korelasyonu Sonuçları

		Katsayı	Standard Hata	T-İstatistiği	Anlamlılık
Vergi Kaybı	Vergi Yüğü	0,063	0,043	1,445	0,149
	KDV	0,062	0,043	1,435	0,152
	Gelir ve Kurumlar Vergisi	0,042	0,043	0,961	0,337
	İstisna ve Muafiyetler	-0,019	0,043	-0,437	0,663
	Vergi Denetiminde Etkin(siz)lik	0,085*	0,043	1,963	0,050
	Cezaların Caydırıcı Olmaması	0,091*	0,044	2,108	0,035
	Vergilemede Adalet	-0,16**	0,042	-3,770	0,000
	Artan Oranlı Tarife	-0,004	0,044	-,093	0,926
	Verginin Tabana Yayılmaması	0,114**	0,042	2,636	0,009
	Verginin Geriye Dönmediği İnancı	0,217**	0,041	5,122	0,000
	Vergi Bilinci Eksikliği	0,089*	0,043	2,071	0,039
	Vergi Ahlakı Eksikliği	0,177**	0,043	4,149	0,000

“*” ve “**”, katsayıların sırasıyla yüzde 5 ve yüzde 1 seviyelerinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Katsayılar incelendiğinde ise denetimde etkinsizlik, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, verginin mal ve hizmet olarak geri dönmemesi, verginin geniş bir tabana yayılmaması ve vergi bilinç ve ahlakının oluşmamış olması ile vergi kayıpları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Vergi kayıplarının büyük boyutlara ulaştığı önermesi ile denetim elemanlarının sayıca az ve/veya yetersiz olmaları arasında yüzde 95 güven düzeyinde pozitif bir ilişki bulunurken, istatistiksel olarak önemli çıkan ilişkilerde güven düzeyi daha da yükselmekte ve yüzde 99’a çıkmaktadır. Vergilemede adalet ‘Türkiye’de az kazananlardan az çok kazananlara çok vergi alınmaktadır’ önermesi ile vergi kaybı arasındaki korelasyondur ve bu önermeye katılım daha düşüktür. Dolayısıyla, vergi adaleti arttıkça vergi kaybı azalacaktır. Katsayı yüzde 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır.

Yukarıdaki korelasyon katsayıları meslek grupları için de ayrı ayrı hesaplanarak, ilişkinin yönünde ve anlamlılık seviyesinde değişme olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Sonuçlar çalışmanın ekindeki tablolarla özetlenmiştir. Ek tablo 1 ve tablo 10 karşılaştırıldığında görülmektedir ki, SMMM meslek grubu için anlamlılık seviyelerindeki küçük değişmelere rağmen tablo 14’te sergilenen sonuçlar tekrarlanmıştır. Fakat, vergi denetim elemanları kategorisinde önemli farklılıklar gözlemlenmektedir. Ek tablo 2’de yer alan sonuçlarda üç önemli değişiklik yer almaktadır: 1) Tüm örneklem için ve SMMM meslek grubu için vergi kaybı ile doğrudan vergiler arasında istatistiksel olarak anlamlı olmayan pozitif ilişki, vergi denetim elemanları için anlamlı hale gelmiştir. 2) Vergi denetim elemanları ile SMMM’ler arasında önemli bir farklılık, denetimde etkinsizlik ve cezaların caydırıcılığında gözlenmektedir. Bu değişkenlerle vergi kaybı arasındaki ilişki denetim elemanlarında istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır. 3) Bir diğer önemli farklılık ise vergi bilinci ve vergi ahlakı ile vergi kaybı arasında gözlenmektedir. Tüm örnek için ve SMMM meslek grubu için pozitif ve anlamlı çıkan ilişki vergi denetim elemanlarında istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır.

Sonuç olarak vergi denetim elemanlarına göre vergi kaybı denetim eksikliği ve cezalardan kaynaklanmamakta, verginin tabana yayılmamış olması ve gelir ve kurumlar vergisindeki kayıplar ön plana çıkmaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi kayıp ve kaçakları ve bunların Türkiye’deki boyutları ve nedenleri ile ilgili çok sayıda ampirik çalışma mevcuttur. Bu çalışmada ise konu, serbest muhasebeci ve mali müşavirler (SMMM) ile denetim elemanları perspektifinden ele alınmıştır. Örneklemde yer alan SMMM ve denetim elemanlarına Likert tipi veri elde etmek üzere konu ile ilgili önermeler yöneltilmiş ve elde edilen sıralı veriler çapraz tablolar ve Spearman sıra korelasyonu ile değerlendirilmiştir.

Çapraz tablolarla, daha çok Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek boyutlara ulaştığı önermesini kabul eden (kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum yanıtını veren) deneklerin kayıpların nedenleri ile ilgili önermelerden hangilerini öne çıkarttıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket bulgularına göre, katılımcıların yüzde 93’ü kayıpların yüksek boyutlarda olduğunu düşünmektedir. Bu düşüncedeki SMMM ve denetim

elemanlarına göre, vergi yükü (%86), istisna ve muafiyetler (%78), vergi sistemindeki adaletsizlik (%72), verginin tabana yayılmaması (%78), kamu harcamaları ile mükellef beklentilerinin uyumsuzluğu (%67) ve vergi ahlakı ve bilincinin eksikliği (%85 ve %82) vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır.

Spearman sıra korelasyonunda ise vergide etkinsizlik ve caydırıcılıkta eksiklik yanında daha çok algıya dayalı faktörler (adalet, devlet harcamalarından memnuniyet, vergi ahlakı ve bilinci eksikliği gibi) ile vergi kaybı arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler bulunmuştur. SMMM ve denetim elemanı ayırımı yapıldığında ise en önemli farklılık denetimde etkinsizlik, cezaların caydırıcı olmaması ve gelir ve kurumlar vergisi ile kayıplar arasındaki ilişkide gözlemlenmektedir. SMMM’lerde gelir ve kurumlar vergisi ile kayıplar arasında ilişki anlamlı çıkmamışken, denetim elemanlarında anlamlı çıkmıştır. SMMM’lerde denetimde etkinsizlik ve cezaların caydırıcı olmayışı ile kayıplar arasında ortaya çıkan pozitif ve anlamlı ilişki denetim elemanlarında anlamlılığını kaybetmiştir. Buradan, denetim elemanlarının, SMMM’lerin aksine, kayıplarla denetimde etkinlik sorunu arasında anlamlı bir ilişki kurmadıkları, kaybın gelir ve kurumlar vergisinden kaynaklandığını düşündükleri sonucuna ulaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

Bayraklı, H. Hüseyin; N. Tolga Saruç ve İsa Sağbaş (2004), ‘Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler: Anket Çalışması Bulguları’ **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 204-253.

Çoban, Hilmi ve Selami Sezgin (2004), ‘Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği’, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 776-792.

Demir, İ. C. (1999), “**Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Anket Çalışması**”, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi.

Emil, M. Ferhat; H. Hakan Yılmaz ve Caroline Van Rijckeghem, (2005) “**Kamu Borcu Nasıl Oluşturdu, Bu Noktaya Nasıl Gelindi? Turkish Debt 1990-2002: How Did We Get Here?**” TESEV Yayınları.

Gelirler Genel Müdürlüğü, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (20/03/2004).

Gerçek, Adnan ve M. Yüce (1998), “**Mükelleflerin Veriye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**”, Bursa Sanayi ve Ticaret Odası, Bursa.

Karakoç, Yusuf (2004), “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, s. 90.

Kızılot, Şükrü ve Şafak E. Çomaklı (2004), “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 115-158. s. 128.

Likert, R. (1932), “A Technique for the Measurement of Attitudes”, *Archives of Psychology*, no. 140, New York: Columbia University Press.

Pyle, David J. (1989), “**Tax Evasion and the Black Economy**”, St. Martin’s Press, New York.

Muter, Naci B.; Süreyya Sakınç ve A. Kemal. Çelebi (1993), “**Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması**”, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa.

Webley, Paul; Henry Robben, Henk Elffers ve Dick Hessing (1991), **Tax Evasion, an Experimental Approach**, Cambridge University Press, Cambridge, s. 8-9

Rosen, Harvey S. (1995), **Public Finance**, Irwin, 4. Edition.

TURMOB, <http://www.turmob.org.tr> (20/03/2005)

TÜSİAD, ‘Türk Vergi Sisteminde Yeniden Yapılanma İhtiyacı’ <http://www.tusiad.org/haberler/cozumler/vergisemineri.pdf> (6/7/2005).

Ek: Meslek Gruplarına Göre Spearman Sıra Korelasyonu Tabloları

Ek Tablo 1. SMMM Meslek Grubu İçin Vergi Kaybı ve Vergi Kaybının Nedenleri Arasındaki Korelasyon Katsayıları

		Katsayı	Standard Hata	T-İstatistiği	Anlamlılık
Vergi Kaybı	Vergi Yüğü	0,063	0,057	1,111	0,267
	KDV	0,092	0,056	1,636	0,103
	Gelir ve Kurumlar Vergisi	-0,034	0,055	-0,6	0,549
	İstisna ve Muafiyetler	0,024	0,056	0,417	0,677
	Vergi Denetiminde Etkin(sız)lık	0,148**	0,055	2,652	0,008
	Cezaların Caydırıcı Olmaması	0,113*	0,057	2,015	0,045
	Vergilemede Adalet	-0,120*	0,056	-2,142	0,033
	Artan Oranlı Tarife	-0,016	0,057	-0,289	0,773
	Verginin Tabana Yayılmaması	0,137*	0,054	2,449	0,015
	Verginin Geriye Dönmediği İnancı	0,222**	0,054	4,039	0,000
	Vergi Bilinci Eksikliği	0,116*	0,055	2,067	0,040
	Vergi Ahlakı Eksikliği	0,234**	0,054	4,294	0,000

“*” ve “**”, katsayıların sırasıyla yüzde 5 ve yüzde 1 seviyelerinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Ek Tablo 2. Vergi Denetim Elemanları Meslek Grubu İçin Vergi Kaybı ve Vergi Kaybının Nedenleri Arasındaki Korelasyon Katsayıları

		Katsayı	Standard Hata	T-İstatistiği	Anlamlılık
Vergi Kaybı	Vergi Yüğü	0,057	0,066	0,836	0,404
	KDV	0,020	0,068	0,287	0,774
	Gelir ve Kurumlar Vergisi	0,148*	0,067	2,187	0,030
	İstisna ve Muafiyetler	-0,082	0,069	-1,194	0,234
	Vergi Denetiminde Etkin(sız)lık	-0,011	0,068	-0,155	0,877
	Cezaların Caydırıcı Olmaması	0,067	0,069	0,989	0,324
	Vergilemede Adalet	-0,220**	0,065	-3,308	0,001
	Artan Oranlı Tarife	0,012	0,068	0,176	0,861
	Verginin Tabana Yayılmaması	0,081	0,067	1,190	0,235
	Verginin Geriye Dönmediği İnancı	0,209**	0,065	3,139	0,002
	Vergi Bilinci Eksikliği	0,049	0,068	0,720	0,472
	Vergi Ahlakı Eksikliği	0,09	0,071	1,323	0,187

“*” ve “**”, katsayıların sırasıyla yüzde 5 ve yüzde 1 seviyelerinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.