

Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması¹

Dr. Cahit ŞANVER

Sakarya Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü
sanver@sakarya.edu.tr

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü
oktarates@gmail.com

Özet

Devlet sistemi vergilerle elde edilen ekonomik kaynakları olmadan çalışamaz. Vergilemenin birincil amacı optimal vergi hasılatını etkin şekilde kamu hazinesine aktarılmasını temin etmektir. Vergi güvenlik önlemleri mükelleflerin öz denetimlerini de sağlayan bir müessesedir. Türk vergi sistemindeki vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için de vergi sisteminin içine yerleştirilecek vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. Ba ve Bs Bildirimleri Maliye Bakanlığının yetkisi çerçevesinde getirilmiş olan genel nitelikte bir vergi güvenlik müessesesidir.

Çalışmada öncelikle vergi güvenlik önlemi kavramı tanımlanmış, daha sonra Ba ve Bs bildirimlerinin kapsamı ve uygulanması hakkında bilgiler verilmiştir. Son olarak söz konusu bildirimlerin vergi güvenlik müessesesi olarak etkinliği ampirik araştırma ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışma sonucunda Türk vergi sisteminde yer alan Ba ve Bs bildirimlerinin etkin bir vergi güvenlik önlemi olduğu ve bu gibi etkin vergi güvenlik önlemlerinin vergi sistemine dahil edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: vergi hukuku, vergi güvenlik önlemi, Ba-Bs bildirimleri.

Tax Security Measures for Income Taxes and Research on Taxpayers View on Ba-Bs Reports

Abstract

State system cannot work without economic resources derived from taxes. The main fiscal purpose of taxation is to provide optimum tax revenue. Tax security measures are an institution that provides self-audits of taxpayers. To prevent tax loses and

¹ Bu makale, Cahit Şanver tarafından İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne doktora tezi olarak sunulan "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması" başlıklı çalışmadan derlenmiştir. Eleştiri ve katkılarından dolayı Prof. Dr. Turgay Berksoy'a, Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu'na, Doç. Dr. Binhan Elif Yılmaz'a ve Yrd. Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a teşekkür ederiz.

leakages in Turkish tax system, there is a need tax security measures to be placed in the tax system. Ba and Bs declarations, which is authority of the Ministry of Finance, which has been brought is a general tax security measure.

In this study first, tax security measures have been identified, then about Ba and Bs reports and application are given. Finally, the Ba and Bs reports' effectiveness of the tax security measures tried to be determined by empirical research. As a result of this study, Ba and Bs reports in the Turkish tax system is an effective tax security measure and as such should be included in an effective tax system, the tax is concluded that the security measures.

Keywords: tax law, tax security measures, Ba-Bs reports.

Jel Classification Codes: K34, H21, H24

GİRİŞ

Vergilemenin temel mali amacı optimal vergi hasılatını sağlamaktır. Bu amaca ulaşabilmek için yükümlülerin vergilerini yasalarda öngörülen biçimde tam olarak ödemelerine, diğer bir deyişle vergi yasalarının etkinlikle uygulanıp vergi kaybına sebebiyet verilmemesi vergi sisteminin bünyesinde yer alan güvenlik önlemlerine bağlıdır. Vergi denetimi geniş anlamda elbette ki en önemli vergi güvenlik sistemlerinden biridir. Ancak Türk vergi sisteminde genel anlamda güvenlik önlemlerini bir kenara bırakırsak, yeterli düzeyde özel vergi güvenlik önlemlerinin bulunduğu söylenemez. Vergi güvenliği açısından, genel anlamda emeğe dayalı olan vergi denetimleri vergi güvenlik önlemi olarak kabul edilmektedir. Bununla beraber mükelleflerin tümü denetlenemediği için, bu yöntem vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede hem yetersiz kalmakta hem de maliyetli olmaktadır. Toplam vergi matrahının takibi için Türk vergi sisteminde teknik imkânlardan da yararlanarak etkili vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır.

Yükümlülerin vergi yükünden kurtulmak için göstermiş oldukları çabaların başarıya ulaşmasının vergilemenin amaçlarının gerçekleştirilmesinde şüphesiz ki olumsuz tesirleri olacaktır. Vergilendirmeye esas teşkil eden matrahların yükümlü tarafından saptanması ve beyan edilmesi, modern vergi sistemlerinde de uygulanan bir yöntemdir. Beyan esası, mükelleflerin vergilendirmeye esas alınan kazançlarını elektronik ya da kağıt ortamında yetkili muhasebecisinin de onaylayarak vergi dairesine kendisinin bildirmesidir. Vergi idaresi ilk etapta mükellefin beyan ettiği net kazancının doğru olduğunu kabul etmekte, ancak denetimlerde de bulunmaktadır. Esasta beyan yönteminin ağırlıklı olarak uygulandığı vergi sistemlerinde beyanın doğruluğunun araştırılması ve tespiti vergi idaresinin önemli bir görevidir.

Beyan esasında beyanların doğruluğunun tespitinde en etkin araç vergi denetimidir. Ancak vergi denetiminin hem zaman alıcı hem de yeterli sayıda denetim elemanının bulunmayışı gibi nedenlerle uygulama güçlükleri bulunmaktadır.

Mükelleflerin beyanlarının doğruluğu, sonradan yapılan vergi incelemeleri ile

denetlenebileceği gibi beyanname verilmeden önce yükümlüleri doğru beyanda bulunmaya yöneltecek ekonomik ve mevzuat esaslı önlemler de alınabilir. Mükelleflerin gerçek kazançlarını beyan etmeleri için, emeğe dayanan, çoğunlukla yetersiz olan ve subjektif olabilecek pahalı ve zaman alan yöntemler değil, vergi sistemi içine dâhil edilecek daha etkili genel ve özel vergi güvenlik önlemlerinin bulunması gerekmektedir.

Vergileme konusunda yapılan çalışmaların amacı, vergilerin mali amacına uygun olarak en yüksek verimi sağlayacak vergi sistemini geliştirmektir. Bu sistemin, bir vergiden beklenen mali, iktisadi ve sosyal işlevleri gerektiği gibi yerine getirebilmesi, bu sistemi oluşturan unsurlar arasında güçlü teknik ve organik bağların kurulması ile mümkündür. Ayrıca böyle bir sistemin kurulması, sistemin kendi kendini denetlemesini mümkün hale getirecektir.

Bu çalışmada genel olarak gelire dayalı vergilerde bulunan ve uygulanan genel ve özel vergi güvenlik önlemlerine değinilmiş ancak daha çok genel esaslı uygulanmakta olan Ba ve Bs Bildirimlerinin vergi güvenliği açısından önemi ele alınarak, vergi güvenliği açısından mükelleflerin bu bildirimlerin etkinliğine ilişkin görüşlerinin belirlenmesine çalışılmıştır.

1. Kavramsal Çerçeve

Vergilemenin ilk ve asıl amacı, mali amaçtır, yani kamu hizmetlerini ve faaliyetlerini finanse etmektir. Bunun için de vergi sisteminin optimal vergi hasılatını sağlaması gerekmektedir (Turhan, 1998: 35-41; Aksoy, 1999: 262). Bu amaca ulaşabilmek için yükümlülerin vergilerini yasalarda öngörülen biçimde tam olarak ödemeleri, bir başka deyişle vergi yasalarının etkinlikle uygulanıp vergi kaybının önlenmesi gerekir. Beyan esasına dayanan modern vergi sistemlerinde vergilemede güvenliği sağlamanın en sağlıklı yolu şüphesiz ki denetimdir.

Vergi güvenliği, vergilerin mali ve mali olmayan amacına uygun olarak, en yüksek verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümü şeklinde tanımlanmaktadır (Aksoy, 1999: 262). İyi bir vergi sistemi vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarını yerine getirebilmeli ve bu sistemi oluşturan unsurlar arasında ilişkileri takip ederek, kendi güvenlik önlemlerini içermelidir.

Modern vergiciliğin esası, matrahın ve ödenecek verginin yükümlü tarafından beyan edilmesine dayanmaktadır. Türk vergi sistemi de bu ilkeyi benimsemiştir. Ancak bu yöntemin uygulamadaki başarı şansı elbette ki yükümlü beyanlarının tümünün gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının denetimine bağlı olacaktır. Maliye Bakanlığı verilerine göre Türk vergiciliğinde mükelleflerin çok az bir oranı ancak denetlenebilmektedir. Bakanlık verilerine göre 2012 yılında 2.440.000 beyannameli Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefinin ancak 46.845'i vergi incelemesine tabi tutulmuştur (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012: 44). Bu durumda aynı yıl için vergi incelemesi geçiren mükelleflerin oranı ancak sadece % 2'dir.

Vergi güvenlik önlemleri, genel güvenlik önlemleri ve özel güvenlik önlemleri olarak ayrı ayrı değerlendirilebilir.

Genel vergi güvenlik önlemleri; Vergi Denetimi, Yoklama, İnceleme, Arama, Aramalı İnceleme, Bilgi Toplama, Vergi Kimlik Numarası Uygulaması, Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), Vergilerin Açıklanması, Vergi Levhası, Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması, Vergi İstihbarat Arşivi, Veri Tabanı Oluşturulması, İhbar İkramiyesi, Uluslararası İşbirliği, Stopaj, Belge Düzeninin İşletilmesi ve kayıt nizamıdır.

Gelir vergisinde yer alan özel güvenlik önlemleri asgari vergi ve emsal kira bedelidir. Kurumlar vergisinde ise transfer fiyatlaması, örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazançları ve vergi cennetlerine yönelik düzenlemelerdir. Bununla birlikte geçmişte uygulanmış ancak bir kısmı şu an yürürlükte olmayan aşağıda belirttiğimiz özel güvenlik önlemleri de bulunmaktadır. Bunlar; Hayat Standardı Esası, Asgari Gayrisafi Hasılat Esası, Ortalama Kar Haddi, Asgari Zirai Kazanç, Asgari Zirai Vergi, Servet Beyanı, Gider Esasıdır.

Vergi güvenlik önlemlerini, genel ve özel vergi güvenlik önlemi olarak iki başlık altında toplamak mümkündür. Genel vergi güvenlik önlemlerine makro düzeyde vergi güvenlik önlemleri de diyebiliriz. Tüm vergi sistemini ilgilendiren ve mükelleflerin doğru beyanları yapmalarını sağlayan önlemlerdir. Her bir verginin içinde olan ve mükellefleri kendiliğinden doğruyu beyan etmelerini sağlayan önlemlere de özel vergi güvenlik önlemleri denir.

2. Gelir Üzerindeki Vergilerde Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

Makro düzeyde ve genel anlamda vergi güvenliği sağlamanın bir aracı olan denetim, vergilendirme ile ilgili bilgilerin en iyi yükümlülerce bilineceği düşüncesi üzerine kurulan yükümlülerin beyanı ve vergi idaresinin de bu beyanları denetimi usulüne dayanan bu yöntemde yükümlü bildirimlerinin gerçeği tam olarak yansıtması esas olmakla beraber uygulamada bu durumun aksine sıkça rastlanılmaktadır. Yükümlülerce beyan edilen vergilendirme ile ilgili bilgilerin doğruluğunun sağlanması her şeyden önce geniş ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlı bulunmaktadır (Akbay, 1990: 211). Vergi denetiminin amacı, vergi yükümlülüğünü meydana getiren gerçek olaylarla, matrahın dayandığı hesap ve işlemlerin doğruluğunun tespit edilmesidir. Bu yönüyle vergi denetimi, vergi gelirlerini güvenlik altına alan etkili bir araçtır. Beyan esasına dayanan bir vergi sisteminin başarısında, yükümlülerin vergi bilinci, ahlakı, kamu harcamalarının etkinliği, vergi idaresinin, vergi yargısının ve vergi denetiminin uygulama etkinliğinin de payı büyüktür.

Beyan esasında mükelleflerin gerçek kazançlarını bildirmeleri neticesinde vergi gelirlerinin artması beklenmektedir. Ancak bu denetlenmelidir ve Vergi idaresi denetim yetkisini kullanabildiği ölçüde vergi gelirlerini arttırabilir (Tuncer, 1984: 133).

Denetim, bir vergi sisteminin en önemli unsurlarından biridir. Vergi

ödemeyenle vergi kaçırın yükümlü arasındaki eşitsizliğin giderilmesi, haksız rekabetin önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması bakımından vergi denetiminin önemi tartışmasız bir nitelik taşır.

Kelime anlamı olarak denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 1998: 5). “Vergi denetimi, yükümlülerin kanunlar gereğince faaliyetlerine başlamadan, faaliyet dönemi içerisinde ve faaliyet dönemi sonunda vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini tespit etmek amacıyla yazılı veya sözlü olarak yapılan bir eylemler bütünüdür” (Aslan, 1997: 3) şeklinde ifade edilmektedir. Vergi denetimleri ülkemizde kanunlarla belirlenmiş ve inceleme, yoklama, aramalı inceleme ve bilgi toplama faaliyetleriyle Maliye Bakanlığının ilgili kuruluşu olarak yarı özerk yapıda kurulan (Oktar, 2012: 188) Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

Vergi güvenliği topyekun bir faaliyetler bütünüdür ve aynı zamanda sistemle entegre çalışması gerekmektedir. İyi bir vergi güvenliği için vergi kanunlarının iyi olması, bunun yanında vergi idaresinin iyi çalışması, vergi denetim mekanizmalarının iyi işlemesi, yargı sisteminin hızlı ve etkin çalışmasının yanında mükellefin takibine yönelik vergi güvenlik müesseselerinin de iyi olması gerekmektedir. Vergi güvenliğinin sağlanması için denetimin yanı sıra, vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergiyi doğuran olaya neden olan faaliyetlerinin takibi de önem taşımaktadır.

Genel ve ulusal anlamda vergi güvenlik faaliyetlerinin başka boyutları da bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının, vergi alacağını güvence altında bulundurmak amacıyla birçok durumda üçüncü kişileri de vergiye ilişkin şekli ve maddi ödevleri yerine getirmelerini sağlamak veya asıl yükümlü ile birlikte ya da onun yerine vergi borcunu ödemek zorunda tuttuğu sorumluluk uygulaması (Aksoy, 1999: 41; Doğrusöz, 1992: 27-30) bunlardan biridir.

3. Gelir Üzerindeki Vergilerde Özel Vergi Güvenlik Önlemleri

Gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini elde ederken ya da elde ettikleri anda uygulanan vergilerdir. Yaygın vergi sınıflandırma şekli olan gelir, tüketim ve servet vergileri arasında, gelir türünde gruplandırılan vergiler (diğer kazanç ve iratlar unsuru hariç) üretim faktörlerinin üretime katılmaları neticesinde elde ettikleri gelirlerden alınan vergilerden oluşmaktadır. Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler Gelir vergisi ve Kurumlar vergisidir. Burada vergi güvenliği açısından iki vergi ayrı ayrı ele alınarak incelenecektir.

3.1. Gelir Vergisinde Özel Vergi Güvenlik Önlemleri

Gelir vergisinden beklenen verimin sağlanması ve fonksiyonunu ifa edebilmesi, vergi yükümlülerinin elde edilen kazanç ve iratlarını doğru olarak

beyan etmesine bağlıdır. Bunun sağlanabilmesi de vergi sisteminin güvenlik önlemleriyle donatılmasını gerektirir. Aksi durumda verginin verimliliği düşer ve vergi yükü bütün ağırlığı ile vergisi stopaj yoluyla tahsil edilen ücretlilere ve kısmen de vergisini doğru ödeyen vergi yükümlülerinin üzerinde kalacaktır. Bu haliyle vergi adaletinden de bahsedilemez. Bu nedenle, idare yükümlülerin beyan ettikleri vergilerin doğru beyan edilmesini sağlayacak düzenlemelere ek olarak gerçek gelirin beyanını sağlayacak önlemleri de alması gerekir.

Gelire dayalı vergilerin mükellef sayısının milyonları geçtiği (2.440.145 (GİB, 2013)) ve mevcut mükelleflerin beyannamelerinin sayı olarak ancak % 2-3'ünün doğrudan denetime tabi tutulduğu bilinmektedir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012: 44-45). Mükelleflerin çok büyük bir kısmı vergi denetimine daha özetle belirtilirse vergi incelemesine tabi tutulamamaktadır. Bu durumda denetim mekanizması dışında özel olarak vergi güvenlik önlemlerinin alınması gereklidir.

Gerçek vergi matrahının beyan edilmesini güvence altına alacak mekanizmaların az olması nedeniyle vergi kaçırıcıların yakalanma olasılığı da gittikçe azalmaktadır. Bu durum da vergi sisteminin gereği gibi işlenmesini engellemektedir. Bu nedenle vergi sistemi içerisinde muhakkak surette geliri kavramaya yönelik oto kontrol müesseselerinin yerleştirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde oto kontrol sistemi bulunmayan bir vergi kanunu, ne kadar mükemmel hazırlanırsa hazırlansın mevcut yasal düzenleme de olduğu gibi, vergi adaletini sağlamak ve yukarıda belirtilen diğer fonksiyonları yerine getirmekten uzak olacaktır.

Gelir vergisi kanunumuzda gelirin yedi unsuru sayılmaktadır. Bunlar Ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ücretler ve diğer kazanç ve iratlardır. Bu gelir unsurlarının her birinde ayrı ayrı özel vergi güvenlik önlemi bulunmamaktadır. Aşağıda değinileceği üzere sadece ticari, zirai kazançlarda ve gayrimenkul sermaye iratlarında özel güvenlik müessesesi bulunmaktadır.

Gelir vergisinde en çok beyanname veren gelir vergisi mükellefleri ticari kazanç elde edenlerdir. Önceki dönemlerde gelir vergisinde ve ticari kazançlar üzerinde ortalama kar haddi, asgari kazanç gibi özel vergi güvenlik önlemleri uygulanmıştı. Ancak bunlar günümüzde gelir vergisinde yer almamaktadır. Günümüzde ticari kazançlarda sadece şans talih oyunu tertipleyenler üzerinde özel vergi güvenlik önlemi bulunmaktadır. Buna göre şans ve talih oyunları oynatanlar ve düzenleyenler aylık dönemler itibarıyla hesaplanan asgari vergi uygulamasına tabidirler (Şenyüz, 1998: 98). Asgari vergi, oyun masa ya da makinelerine göre hesaplanmak ve takip eden ayın 20. günü akşamına kadar gelir vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilip aynı süre içinde ödenmek zorundadır. Geçici verginin mahsup edilmesi, benzer şekilde tahakkuk eden asgari vergi o yıla ilişkin verilen yıllık beyanname üzerinden bu faaliyetlere ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilmeyen vergiler red

ve iade edilmez. Vergi güvenlik müessesesi olan kısım burasıdır. Yükümlünün ilgili dönem için ödenecek hem geçici vergisi hem de asgari vergisi varsa, geçici verginin asgari vergiden indirilmesi gerekir. Böylelikle geçici verginin asgari vergiden düşülen ya da bir başka deyişle asgari vergi içine girmiş kısmı terkin edilir geri kalan kısmı terkin edilmez (GVK, Mük. Md. 111).

Zirai kazançların vergilendirilmesinde temel vergileme rejimi olarak stopaj (tevkifat) esası benimsenmiştir. Zirai kazancın tespitinde hasılat yerine işletme büyüklüğü ölçülerinin esas alınarak, çiftçiye külfet getirmeyen bir vergileme rejimi uygulamaya konulmuştur (Aydın, 2001: 70-71).

Zirai kazançlarda diğer bazı kurumlardan da yararlanılarak özel vergi güvenliği oluşturulmuştur. GVK'nun 4369 Sayılı Kanunla değiştirilen 53. maddesinin son fıkrasında “VUK’un hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan ve ziraat odası, bulunmayan yerlerde tarım il veya ilçe müdürlüklerinden çiftçi belgesini almayan çiftçiler çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi aynı ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar.

Gayrimenkul sermaye iratları (GMSİ) yaygın olarak stopaj yoluyla vergilendirilse de genel vergilendirme şekli beyan usulüdür. Stopaj uygulanmasının başlı başına genel bir vergi güvenlik önlemi olduğu belirtilmelidir. GMSİ’lerinde özel olarak uygulanan vergi güvenlik önlemi emsal kira bedeli uygulamasıdır. Emsal kira bedeli, esas itibarıyla gayrimenkullerin bedelsiz olarak kanunda belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleri ile muvazaalı olarak gerçek kira gelirlerinin altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik önlemi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir (Pehlivan, 2013: 209). Söz konusu madde hükmüne göre kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanmasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır (Ülgen, 2002: 69).

3.2. Kurumlar Vergisinde Özel Vergi Güvenlik Önlemleri

Kurumlar vergisindeki özel vergi güvenlik müesseseleri olarak örtülü sermaye (Arpacı, 2005: 116), kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi (Öztürk, 2010: 171), transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı (Demirci, 2012: 49) ve vergi cennetlerine (Bilici, 2004: 611) ilişkin düzenlemelerdir. Ancak bu çalışmanın kapsamına bu konunun detayları dahil olmadığı için sadece bu kadarı ile yetinilecektir.

4. Genel Vergi Güvenlik Önlemi olarak Ba ve Bs Bildirimlerinin Etkinliğine İlişkin Araştırma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 148, 149 ve Mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak 2005 yılında 350 Sıra No.lu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle (RG, 25882, 21.07.2005) bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun “Bilgi Verme” başlıklı 148. maddesi; “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı’nun veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.*” ve aynı kanunun “Devamlı Bilgi Verme” başlıklı 149. maddesi ise; “*Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.*” hükmünü içermektedir.

Bu getirilen yükümlülüğün amacı, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) ile bildirimlerini bakanlık olarak toplayarak, mükellefleri çapraz denetime tabi tutmak ve bu yolla mükelleflerin işlemlerini otokontrol gereği olarak kayıt altına almalarını sağlamaktır.

Bilanço esasına tabi olan ve kayıtlarını elektronik ortamda tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu yükümlülüklerini her ay elektronik ortamda bildirmek zorundadırlar. Bilanço esasına tabi olan gelir vergisi mükellefleri ticari ve zirai kazanç sahipleri olabilirken, kurumlar vergisi mükelleflerinin de büyük bir kısmı bilanço esasına tabidir.

381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2008 ve takip eden 2009 yılına ilişkin mükelleflerin aylık dönemler itibariyle mal ve/veya hizmet alımları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had katma değer vergisi hariç 8.000 TL olarak belirlenmişti. 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve hizmet alışları ile mal ve hizmet satışlarına uygulanacak had katma değer vergisi hariç 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiş ve sınır düşürülerek kapsam genişletilmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve hizmet alışları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirmeleri gerekmektedir. Söz konusu miktar 2011, 2012 ve 2013 yılları için de geçerliliğini korumaktadır.

2005 yılında getirilen ve 2010 yılından itibaren bildirim sınırının düşürülmesi ile kapsamı biraz daha genişletilen bu bildirim müessesesinin, vergi denetimi açısından iki şekilde etkisinin olacağı düşünülmektedir. İlk etki olarak bu bildirimler, vergi denetim elemanlarının mükellefleri karşıt ya da çapraz

incelemeye tabi tutarak vergi ziyanına neden olan mükellefleri kolaylıkla ve maliyeti düşük bir şekilde tespitine imkan sunmaktadır. Özellikle elektronik olarak yapılan bu bildirimler, vergi denetim elemanlarının adeta masa başında ve ekran karşısında denetimlerini gerçekleştirmelerine imkan vermektedir. Hatta ileride personel kullanmaksızın bu bildirimlerin elektronik programlar yolu ile takibi bile mümkün hale gelecektir. İkinci olarak, bakanlığın bu imkanlara sahip olduğunu düşünen mükellefler mutlaka denetleneceklerini düşüneceklerinden en gerçekçi rakamları beyan edecekler ve vergi kurallarına uyacaklardır.

Bu ve benzer bildirimler denetim faaliyetlerini kolaylaştırmakta ve denetimlere zemin hazırlamaktadır. Etkili olduğunu düşündüğümüz bu bildirimlerin, mükelleflerin belge düzenine uymalarında da katkısı bulunmaktadır. Mükelleflerin Ba ve Bs bildirimleri hakkındaki görüş ve düşünceleri, ayrıca vergi denetim faaliyeti olarak bu bildirimlerin nasıl kabul edildiği ampirik araştırma yapılarak belirlenmeye çalışılmıştır.

4.1. Yöntem, Anakütle ve Örneklem

Araştırmanın yöntemi, gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile anket yapılması şeklinde gerçekleşmiştir. Türk Gelir ve Kurumlar vergisine tabi olan ve bilanço esasındaki mükellefler araştırmanın anakütlesini oluşturmaktadır. Maliye bakanlığı verilerine göre 2013 yılı Nisan ayı itibariyle Mükellef sayıları şöyledir (Maliye Bakanlığı, GİB):

Gelir Vergisi (beyannameli)	1.779.577
Kurumlar vergisi mükellef sayısı	660.568
Toplam	2.440.145

Bu mükelleflerin ne kadarının bilanço esasına tabi olduğuna ilişkin bir sayı elde edilememiştir. Maliye bakanlığının internet sayfalarında böyle bir ayırım belirtilmemektedir. Bu nedenle bilanço esasına tabi olsun ya da olmasın tüm mükellefler anakütleyi oluşturmaktadır. Yaklaşık 2,5 milyon gerçek ve tüzel kişiliğin tamamıyla görüşme ve anket çalışması yapılamayacağından dolayı, örnekleme yöntemi kullanılmaktadır. Saha araştırmalarında örnekleme büyüklüğünün tespitinde ayrıntılı yapılan bir hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Örneklemin hepsinde % 5'lik bir belirlilik düzeyinde çalışılmıştır. Bu, eğer örnek kütle 100 kere seçilmiş olsa idi, bunlardan en az 95 tanesi anakütlenin özelliklerini temsil edecek güce sahip olduğunu göstermektedir (Altunışık ve diğ., 2007: 127). Araştırmada anakütle büyüklüğü belli olduğu için örneklemin tespiti yapılması gerekmektedir (Bal, 2001: 113).

Araştırma yöntemleri hakkında yazılmış kaynaklarda % 5 belirlilik düzeyinde, ne kadarlık anakütle için ne kadar bir örneklemin yeterli olacağı belirlenmiştir (Kurtuluş, 1996: 236; Altunışık ve diğ., 2007: 126-127). Buna

göre bizim anakütlemiz olan 2.440.145 kişi için yeterli örneklem sayısının da 385 olduğu belirtilmektedir. Bu kadar bir örnek kütle için yeterli olduğu bilinmekle birlikte çalışmanın güvenilirliğini daha da artırmak için bunun çok üzerinde örneklem (906 anket) alınmıştır. Hedeflenen 1000 anketin 950 kadarı yapılmış ancak değerlendirilmeye 906 anket alınmıştır. 906 adet ankete dayalı olarak elde edilen verilerin analizi için istatistiksel yöntemler kullanılmıştır. Mükellefler üzerinde yapılan araştırmada frekans analizi, parametrik olmayan analiz yöntemleri olan Ki-Kare testi yapılmış, sonuçları 0,05 anlamlılık düzeyine (% 95 güven aralığı) göre değerlendirilmiştir. Anket verilerine dayanılarak anakütle üzerinde tahminlerin yapıldığı, iki değişkenin birbirinden bağımsız olup olmadıklarının testi Ki-Kare testi ile yapılmaktadır. Bu test değişkenler arasındaki farklılıkların belirlenmesinde kullanılmaktadır (Akkaya ve Pazarlıoğlu, 1998: 157-158).

Geliştirilmiş olan bir ölçeğin ne kadar iyi olduğunu tespit etmek ve anketten elde edilen verilerin doğruluk seviyesini analiz etmek için güvenilirlik analizleri yapılır ve ölçeğin geçerliliği incelenir. Güvenilirlik, ölçümlerin doğruluk ve kesinliğini, verilerin zaman içinde değişmemesi ve tutarlılığını ifade eder. İç tutarlılık güvenilirliği, katılımcıların bir ölçümdeki tüm maddelere verdikleri cevapların bir tutarlılık testidir. Eğer maddeler aynı konseptin bağımsız ölçekleri iseler aralarında bir korelasyon olacaktır. İç tutarlılık alfa katsayısı ile ölçülür. Cronbach Alfa Katsayısı, verisine göre, Cronbach Alfa Katsayısı 0,842'dir. Bu oran 0,60'ın üzerinde olduğu için anketin iç tutarlılık güvenilirliğinin yüksek olduğu söylenebilir.

4.2. Bulgular

Türkiye'de Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde yapılan bu araştırma, Ocak – Temmuz 2011 aylarını kapsayan dönemde ve Türkiye'nin 30 kadar ilinde yapılmış ancak, ağırlıklı olarak İstanbul, Kocaeli, Sakarya, Bursa, Ankara, İzmir illerini kapsamaktadır.

Yaş gruplarına göre en çok mükellef % 32 ile 40 yaş üstü kişiler, sonra % 22 ile 31-35 yaş arasındadır. En az mükellefin % 9 ile 18-25 yaş aralığında olduğu, 26-35 ve 36-40 yaş aralığında bulunan mükelleflerin oranlarının da % 18 ile aynı olduğu görülmektedir. Katılımcı mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun (% 84) erkek olduğu, ancak % 16'sının kadın olduğu belirlenmiştir.

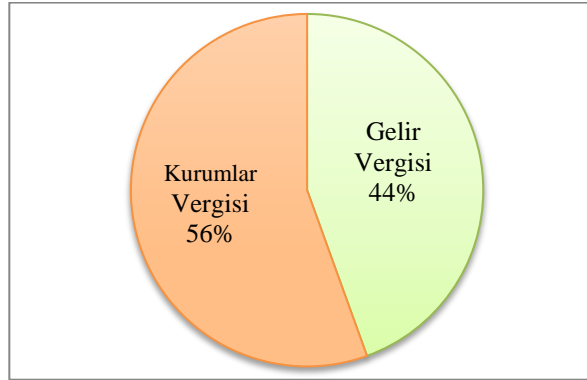
Katılımcıların % 44'ü lisans mezunudur. Lise mezunlarının oranı % 31, önlisans mezunlarının oranı % 13, ilköğretim mezunu olanların oranı % 8 ve lisansüstü mezunu olanların da oranı % 5'dir. Buna göre üniversite mezunu olanların toplam oranının % 61 olduğu hesaplanmaktadır.

Ankete katılan mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisinden hangisine tabi olduklarına göre ayırımında birbirine yakınlık bulunmaktadır. 906 katılımcı mükellefin % 55'i Kurumlar vergisi mükellefi iken % 45'i Gelir vergisi mükellefidir.

Tablo 1: Katılımcıların Mükellefiyet Türüne Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Gelir Vergisi	403	44,5
Kurumlar Vergisi	503	55,5
Toplam	906	100,0

Vergi güvenlik müesseselerinden Ba ve Bs bildirimlerini kapsayan bu araştırmanın daha çok birinci sınıf (bilanço esasına tabi) mükellefler üzerinde olması istendiğinden kurumlar vergisi mükelleflerinin daha çok olmasına özen gösterilmiştir. Çünkü kurumlar vergisi mükellefleri bilanço esasına tabi olmak zorundadırlar. Ayrıca vergi güvenlik tedbirlerinin daha çok büyük mükellef olan kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde yoğunlaştığı da bir gerçektir. Örneğin Maliye Bakanlığı 2012 yılı verilerine göre, yapılan denetimlerin % 4'ü gelir vergisi beyannameleri üzerinde, % 12'si kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde olduğu yönündedir. (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012: 45).



Grafik 1: Katılımcıların Mükellefiyet Türüne Göre Oranları

Araştırmaya katılan mükelleflerin bilanço, işletme hesabı, basit usul ve serbest meslek hesabı usullerinden hangisine tabi olduklarına göre ayrımında ağırlık, bilanço usulüne tabi olanlardadır. 906 katılımcı mükellefin % 77'si bilanço esasına tabi iken, % 14'ü işletme hesabına, % 4'ü basit usule ve % 5'i de serbest meslek kazanç usulüne tabidir.

Tablo 2: Katılımcıların Vergilendirme Usullerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Bilanço usulü	698	77,0
İşletme Hs. usulü	126	13,9
Basit usul	38	4,2
Serbest Meslek	44	4,9
Toplam	906	100,0

Bilanço esasına tabi olan mükelleflerin neredeyse yarısının (% 48) lisans mezunu olduğu, işletme esasına tabi olanların nispi çoğunluğunun (% 39) lise mezunu olduğu, basit usule tabi olanların çoğunluğunun lise (% 40) ve lisans mezunu (% 40) olduğu, serbest meslek erbabının ise daha çok lisans mezunu (% 39) olduğu görülmektedir. Serbest meslek erbabı için bir sıkıntı bulunmaktadır ki oda halk arasında işyeri olmayan ve kendi hesabına çalışan uzmanlık gerektiren bazı meslekler için de serbest meslek kavramının kullanılmasıdır. Bu nedenle serbest meslek erbabının % 39'u lise mezunudur.

Katılımcı mükelleflere vergi denetim faaliyetlerinin bir parçası olan bilgi toplama faaliyeti kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından mükelleflerden istenen Ba-Bs gibi bildirimlerin vergi güvenliği konusundaki etkinliğinin derecesi sorulmuştur. Katılımcıların büyük birçoğunun bu sorulara cevap verdiği görülmektedir (817-878 arası). Genel olarak bakıldığında Maliye Bakanlığı tarafından istenen vergi denetimi ve güvenliği kapsamındaki bildirimlerin etkili olduğu (4; “etkilidir”) görülmektedir. Ancak örtülü sermaye ve ilişkili kişiler ile ilgili bildirimlerin etkili olduğu noktada katılımcıların tereddütlerinin olduğu görülmektedir. Katılımcılar bu konulardaki sorulara ortalama olarak 3,25 ile 3,35 arasında değerler vermişlerdir. Yani bu iki konudaki genel görüş “kararsız” şeklindedir. Diğer bildirimler için genel kanaatin “etkilidir” olduğu yönündedir.

Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere mükellefler vergi denetim uygulamalarının bir parçası olan düzenli bildirimlere ortalama olarak 3,25 - 4,08 arasında not vererek değerlendirmişlerdir.

Tablo 3: Tüm Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere Bakışı

	Cevaplayan	Ortalama	Std. Sapma
Genel olarak Ba-Bs bildirimleri	862	4,02	0,859
Ba* bildiriminin etkisi	873	4,07	0,865
Bs** bildiriminin etkisi	872	4,08	0,873
Ba-Bs kapsamının genişletilmesi	873	3,81	0,956
Ba-Bs sınırının düşürülmesi	863	3,55	1,024
Transfer fiyatlama bildirimi uygulaması	873	3,50	1,007
Örtülü sermaye bildirimi uygulaması	878	3,35	1,040
İlişkili kişilere düşük fiyatlı satışların bildirilmesi	875	3,25	1,046
İlişkili kişilere yüksek fiyattan giderlerin bildirilmesi	875	3,31	1,052
İlişkili kişilere borç faizi ödemelerinin bildirilmesi	877	3,32	1,057

* Birinci sınıf mükelleflerin (bilanço esasına tabi olan) belli bir tutarın üzerindeki alışlarına ait bildirim.

** Birinci sınıf mükelleflerin (bilanço esasına tabi olan) belli bir tutarın üzerindeki satışlarına ait bildirim.

Mükelleflerin en yüksek derecede etkilidir dedikleri bildirimler ortalama değerleriyle birlikte şöyle sıralanabilir. Bs (belli bir tutarın üzerindeki satışların) bildirimlerinin etkisi (4,08), Ba (belli bir tutarın üzerindeki alışların) bildirimlerinin etkisi (4,07), Genel olarak Ba-Bs bildirimleri (4,02) ve Ba-Bs kapsamının genişletilmesidir (3,81).

Bu değerler tüm mükelleflerin katılımlarına göre hesaplanmış değerlerdir. Oysa yukarıdaki tabloda yer alan ve maliye bakanlığı tarafından istenen bildirimlerin büyük bir çoğunluğu birinci sınıf mükellefler için geçerli olan bildirimlerdir. Daha gerçekçi sonuç alabilmek için bu bildirim uygulamalarıyla ilgisi olmayan basit usuldeki mükellefler ile ikinci sınıf mükelleflerin bu sorulara vermiş oldukları cevapları değerlendirme dışı tutmak gerekmektedir.

Tablo 4: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere Bakışı

	Cevaplayan	Ortalama	Std. Sapma
Genel olarak Ba-Bs bildirimleri	684	4,10	0,838
Ba bildirimlerinin etkisi	693	4,14	0,844
Bs bildirimlerinin etkisi	693	4,16	0,856
Ba-Bs kapsamının genişletilmesi	690	3,85	0,973
Ba-Bs sınırının düşürülmesi	682	3,60	1,044
Transfer fiyatlaması bildirim uygulaması	689	3,50	1,002
Örtülü sermaye bildirim uygulaması	692	3,36	1,020
İlişkili kişilere düşük fiyatlı satışların bildirilmesi	689	3,27	1,033
İlişkili kişilere yüksek fiyattan giderlerin bildirilmesi	691	3,31	1,039
İlişkili kişilere borç faizi ödemelerinin bildirilmesi	692	3,32	1,036

Maliye bakanlığının istediği düzenli bildirim uygulamalarıyla ilgisi olmayan basit usuldeki mükellefler ile işletme esasına tabi mükelleflerin bu sorulara vermiş oldukları cevapları değerlendirme dışı tuttuğumuzda bu bildirimlerin daha etkili olduğu sonucu görülebilmektedir. Tüm mükellefler bildirimlere ortalama olarak 3,30-4,08 arasında not vererek değerlendirmiş iken, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bu bildirimlere ortalama olarak 3,27-4,16 arasında not vererek değerlendirmişlerdir. Bilanço esasına tabi olan mükellefler kendilerine uygulanan ve maliye bakanlığının istediği bildirimlerin vergi güvenliğinin önemli bir parçası olduğunu düşünmektedirler. Hangi bildirim daha etkili bir güvenlik aracı olduğuna yönelik yukarıda verilen sıralama ise değişmemiştir. Yine en etkili bildirim

Bs ve Ba bildirimini olduğu tabloda da görülmektedir.

Yaş gruplarına göre mükelleflerin genel olarak Ba ve Bs Bildirimlerine bakışı farklılık göstermemektedir. Genel olan kanaat tüm yaş gruplarında aynıdır. Yani tüm yaş gruplarındaki mükelleflerin çoğunluğu bu bildirimlerin etkili olduğunu düşünmektedir. Ancak bazı yaş gruplarında bu oranlar değişiklik gösterdiği tabloda da görülmekle birlikte ki-kare test değerine baktığımızda bildirimlerin yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık gösterdiğini söyleyemeyiz.

Ki-kare test değerine göre öne sürülen bir hipotezin istatistiki olarak anlamlı olup olmadığı H_0 ve H_1 hipotezlerinin test edilmeleri ile tespit edilmektedir. H_0 hipotezi: Yaş grupları ile Ba ve Bs Bildirimlerinin etkinliğine bakış anlamlı bir farklılık/ilgi göstermemektedir.

H_1 hipotezi: Yaş grupları ile Ba ve Bs Bildirimlerinin etkinliğine bakış anlamlı bir farklılık/ilgi göstermektedir.

Burada iki değişken için hesaplanan ki-kare hesaplanan değeri % 5 güven aralığına göre 0,05 olan tablo değeri ile karşılaştırılır. Eğer hesaplanan ki-kare test değeri 0,05'den büyük ise H_0 hipotezi, bu değer 0,05'den küçük ise H_1 hipotezi kabul edilir.

Bilanço esasına tabi mükelleflerin yaş, eğitim ve cinsiyet itibarıyla genel olarak Ba ve Bs bildirimlerinin etkinliğine bakışı hesaplanan ki-kare test değerleri tablo değerinden büyük çıkmış ve H_0 hipotezi kabul edilerek anlamlı farklılıklar göstermediği belirlenmiştir. Buna göre tüm mükellefler için bu bildirimlerin etkili olduğu söylenebilir. Ancak mükelleflerin hangi vergiye (gelir-kurumlar) tabi olduklarına göre bildirimlere bakışları anlamlı bir farklılık gösteriyor (H_1 hipotezi: Mükelleflerin hangi vergiye tabi olmaları ile Ba-Bs bildirimlerinin etkinliğine bakışı anlamlı farklılık göstermektedir). Hesaplanan ki-kare tablo değeri 0,00 olup 0,05'den küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Gelir vergisi mükelleflerinin % 73 etkili olduğunu düşünürken bu oran kurumlar vergisi mükellefleri için % 85'dir. Ki-kare test değerine göre de bu sonuçlar anlamlıdır.

Tablo 5: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Tabi Oldukları Vergi Türüne Göre Genel Olarak Ba ve Bs Bildirimlerine Bakışı

Mükellefin vergi türü	Genel olarak Ba-Bs bildirimleri			Toplam
	Etkisiz	Kararsız	Etkili	
Gelir V. Sayı	10	51	163	224
	Vergi türü içindeki %	4,5%	22,8%	72,8%
Kurumlar V. Sayı	21	47	392	460
	Vergi türü içindeki %	4,6%	10,2%	85,2%
Toplam Sayı	31	98	555	684

Mükellefin vergi türü	Genel olarak Ba-Bs bildirimleri			Toplam
	Etkisiz	Kararsız	Etkili	
Gelir V. Sayı	10	51	163	224
Vergi türü içindeki %	4,5%	22,8%	72,8%	100,0%
Kurumlar V. Sayı	21	47	392	460
Vergi türü içindeki %	4,6%	10,2%	85,2%	100,0%
Toplam Sayı	31	98	555	684
Vergi türü içindeki %	4,5%	14,3%	81,1%	100,0%

Ki-kare test değeri: 0,00.

Aşağıdaki tabloda, sadece bilanço esasına tabi olan mükelleflerin maliye bakanlığı tarafından düzenli olarak istenen bildirimlere bakışları yüzdeler halinde görülmektedir. Buna göre mükelleflerin vergi denetim uygulamaları içerisinde en etkili olarak değerlendirdikleri bildirimler sırasıyla şöyledir; Bs bildirimlerinin etkisi (% 84,70), Ba bildirimlerinin etkisi (% 84,70), Genel olarak Ba-Bs bildirimleri (% 81,14) ve Ba-Bs kapsamının genişletilmesidir (% 69,13).

Tablo 6: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Maliye Bakanlığı Tarafından İstenen Bildirimlere Bakışı (%)

	Etkisiz (%)	Kararsız (%)	Etkili (%)	Ki-Kare Uygunluk (Asy.Sig.)
Genel olarak Ba-Bs bildirimleri	4,53	14,33	81,14	0,00
Ba bildirimlerinin etkisi	5,63	9,67	84,70	0,00
Bs bildirimlerinin etkisi	5,63	9,67	84,70	0,00
Ba-Bs kapsamının genişletilmesi	8,55	22,32	69,13	0,00
Ba-Bs sınırının düşürülmesi	15,84	27,86	56,30	0,00
Transfer fiyatlaması bildirim uygulaması	16,55	26,27	57,18	0,00
Örtülü sermaye bildirim uygulaması	20,66	30,92	48,41	0,00
İlişkili kişilere düşük fiyatlı satışların bildirilmesi	25,83	28,01	46,15	0,00
İlişkili kişilere yüksek fiyattan giderlerin bildirilmesi	23,88	28,36	47,76	0,00
İlişkili kişilere borç faizi ödemelerinin bildirilmesi	24,28	26,16	49,57	0,00

Buna karşılık mükelleflerin bu bildirimler içerisinde en etkisiz olarak değerlendirdikleri ise sırasıyla şöyledir; İlişkili kişilere düşük fiyatlı satışların

bildirilmesi (% 25,83), İlişkili kişilere borç faizi ödemelerinin bildirilmesi (% 24,28) ve İlişkili kişilere yüksek fiyattan giderlerin bildirilmesidir (% 23,88).

Katılımcıların vergi denetim faaliyetleri içerisinde etkili olmadığını düşündüğü yani etkililik oranının % 50'nin altında olduğu 4 bildirim uygulaması bulunmaktadır. Bunlar; Örtülü sermaye bildirim uygulaması ve İlişkili kişilerle yapılan gider, borç ve satışlardır.

Mükelleflere sorulan bildirim faaliyetlerinin yukarıda açıklanan sonuçları istatistiksel olarak da anlamlıdır. Ki-kare uygunluk test sonuçları tablonun en sağ sütununda görülmektedir. Bu değerler ki-kare uygunluk testi Asymp. Sig. değeridir. Hesaplanan ki-kare test değerinin tüm bildirimler için 0,00 olduğu görülmektedir. Buna göre hesaplanan ki-kare test değerleri 0,05 olan tablo değerinden küçük olduğu için hep bir hipotez için H_0 hipotezleri reddedilmekte ve H_1 hipotezleri kabul edilmektedir. Bu sonuçlara göre bilanço esasına tabi olan mükellefler ile bilanço esasına tabi olmayan mükelleflerin yukarıdaki tabloda verilen bildirimlerin etkili ya da etkisiz olarak verdikleri cevaplar anlamlı farklılık göstermektedir. Bilanço esasına tabi olan mükellefler bu bildirimlerin etkili birer vergi güvenlik önlemi olduğunu kabul etmektedirler (Asymp. Sig. değerleri $< 0,05$).

Tablo 7: Mükelleflerin Genel Olarak Vergi Denetim Faaliyetleri ile Düzenli Bildirimlere Bakışının Karşılaştırılması

Genel olarak vergi denetimleri	Genel olarak Ba-Bs bildirimleri			Toplam
	Etkisiz	Kararsız	Etkili	
Etkisiz Sayı	14	21	86	121
Vergi denetimleri etkisiz diyenler içinde %	11,6%	17,4%	71,1%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	45,2%	21,4%	15,6%	17,8%
Kararsız Sayı	1	10	34	45
Vergi denetimlerinde kararsız kalanlar içinde %	2,2%	22,2%	75,6%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	3,2%	10,2%	6,2%	6,6%
Etkili Sayı	16	67	431	514
Vergi denetimleri etkili diyenler içinde %	3,1%	13,0%	83,9%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	51,6%	68,4%	78,2%	75,6%
Toplam Sayı	31	98	551	680
Vergi denetimleri içinde %	4,6%	14,4%	81,0%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Ki-kare test değeri: 0,00.

Hesaplanan ki-kare test değeri 0,00 olup, tablo değeri olan 0,05'den küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Genel olarak Ba ve Bs bildirimlerine etkili diyen mükellefler vergi denetim faaliyetlerinin de etkili olduğunu söylemektedirler (% 78). Ancak genel olarak Ba ve Bs bildirimlerine etkisiz diyen mükelleflerin daha az bir kısmı genel olarak vergi denetim faaliyetlerinin etkisiz olduğuna katılmaktadırlar (% 45).

Genel vergi denetim faaliyetlerini etkisiz gören mükellefler, Ba ve Bs bildirimlerinin daha etkili olduğunu düşünmektedirler. Kararsız kalanlar içinde durum aynıdır. Vergi denetim faaliyetlerinin etkinliğinde kararsız kalanlar Ba ve Bs bildirimleri konusunda kararsız kalmamış, aksine etkili olduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 8: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile Elektronik Defter Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

Genel olarak Ba-Bs bildirimleri	Elektronik defter zorunluluğu getirilmesi			Toplam
	Etkisiz	Kararsız	Etkili	
Etkisiz Sayı	11	9	21	41
%	26,8%	22,0%	51,2%	100,0%
Kararsız Sayı	26	43	94	163
%	16,0%	26,4%	57,7%	100,0%
Etkili Sayı	55	91	501	647
%	8,5%	14,1%	77,4%	100,0%
Toplam Sayı	92	143	616	851
%	10,8%	16,8%	72,4%	100,0%

Ki-kare test değeri: 0,00.

Yukarıdaki tablo için de hesaplanan ki-kare test değeri 0,00 olup, tablo değeri olan 0,05'den küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkili diyen ve kararsız kalan mükelleflerin yarısından fazlası vergi iadesi için de etkili bir uygulamadır demişlerdir (Asymp. Sig. 0,00<0,05).

Elektronik defter uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Elektronik defter uygulamasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 81) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler. Elektronik defter uygulamasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 60 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmeleri anlamlı bir sonuçtur.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 77'si elektronik defter uygulaması için de etkili bir uygulamadır demişlerdir (Asymp. Sig. 0,00<0,05).

Maliye Bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması şu an yürürlükte olmayan ancak ileri dönemlerde uygulanabilecek etkin bir yöntem olabilir. Bu uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir.

Tablo 9: Ba Bs Bildirimlerinin Etkinliği ile MB Üzerinden Online Defter Uygulamasının Etkinliğinin Karşılaştırılması

Genel olarak Ba-Bs bildirimleri	MB int. sayfası üzerinden muhasebe uygulaması getirilmesi			Toplam
	Etkisiz	Kararsız	Etkili	
Etkisiz Sayı	10	7	24	41
%	24,4%	17,1%	58,5%	100,0%
Kararsız Sayı	26	29	102	157
%	16,6%	18,5%	65,0%	100,0%
Etkili Sayı	61	109	477	647
%	9,4%	16,8%	73,7%	100,0%
Toplam Sayı	97	145	603	845
%	11,5%	17,2%	71,4%	100,0%

Ki-kare test değeri: 0,00.

Hesaplanan ki-kare test değeri 0,00 olup, tablo değeri olan 0,05'den küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Söz konusu uygulamasının etkili olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 79) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler. Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması uygulamasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin de % 62 oranında bu bildirimler için etkili bir yol olduğunu düşünmeleri anlamlıdır.

Ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir diyen mükelleflerin % 74'ü Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması uygulaması için de etkili bir uygulamadır demişlerdir (Asymp. Sig. 0,00<0,05).

Ayrıca ankete katılan mükelleflerin 4 ayrı senaryoyu tercihlerine göre sıralamaları istenmiştir. Mükelleflerin tercihine sunulan bu dört senaryo şöyledir;

- Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının düşük, ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistem,
- Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının bugünkü gibi olduğu, ancak tüm işlemlerin kredi kartı ile yapıldığı bir sistem,
- Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının düşük, ancak tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistem,
- Gelir vergisi / kurumlar vergisi oranlarının daha yüksek, ancak tüm işlemlerin nakit ile yapıldığı bir sistem.

Mükelleflerin büyük bir çoğunluğu bu sıralama sorusuna cevap vermiştir (840 cevap). Ham veriler şeklinde alınan bu sıralama daha sonra puanlanarak anlamlı tablo haline getirilmiştir. Mükelleflerin sıralamaları için sunulan 4

seçenek olduğu için 4 puan üzerinden not verildi. Birinci tercihler için en yüksek not olan 4, ikinci tercihler için 3, üçüncü tercihler için 2 ve dördüncü tercihler için 1 puanı verilerek ortalama değerlere ulaşıldı. Bu sonuçlar aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 10: Genel Olarak Ba-Bs Bildirimlerine Bakış ile Mükelleflerin Vergi Oranları ve Nakit Kullanımı Bileşimi Tercihleri

Seçtiği senaryo	Genel olarak Ba-Bs bildirimleri			Toplam
	Etkisiz	Kararsız	Etkili	
Düşük oran + Sayı	19	37	306	362
kredi kartı yaygınlığı				
Seçilen senaryo içinde %	5,2%	10,2%	84,5%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	63,3%	39,4%	57,0%	54,8%
Aynı oran + Sayı	1	16	50	67
kredi kartı yaygınlığı				
Seçilen senaryo içinde %	1,5%	23,9%	74,6%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	3,3%	17,0%	9,3%	10,1%
Düşük oran + Sayı	9	32	154	195
nakit işlem yaygınlığı				
Seçilen senaryo içinde %	4,6%	16,4%	79,0%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	30,0%	34,0%	28,7%	29,5%
Yüksek oran + Sayı	1	9	27	37
+ nakit işlem yaygınlığı				
Seçilen senaryo içinde %	2,7%	24,3%	73,0%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	3,3%	9,6%	5,0%	5,6%
Toplam				
Sayı	30	94	537	661
Seçilen senaryo içinde %	4,5%	14,2%	81,2%	100,0%
Ba-Bs bildirimleri içinde %	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Ki-kare test değeri: 0,02.

Hesaplanan ki-kare test değeri 0,02 olup, tablo değeri olan 0,05'den küçük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Senaryoları sıralama sorusuna cevap veren mükelleflerin büyük kısmı (%81,2) Ba-Bs bildirimlerinin etkili bir vergi güvenlik yöntemi olduğunu belirtmiştir. Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu söyleyen mükelleflerin çoğunluğu (% 57) 1. senaryoyu tercih etmektedir. İlginç olan nokta da, Ba-Bs bildirimlerinin etkili bir güvenlik önlemi olmadığını düşünen mükelleflerin daha büyük bir çoğunluğu (% 63,3) yine 1. senaryoyu tercih etmiştir. Bu iki katılımcı grubun ikinci olarak tercih ettikleri seçenek 3. senaryodur. Ki-kare test sonuçları bu yorumların istatistiksel olarak da anlamlı olduğu sonucunu vermiştir.

SONUÇ

Son yıllarda Maliye Bakanlığı tarafından uygulanmakta olan genel ve özel vergi güvenlik önemlerinin araştırmaya katılan katılımcılar tarafından etkili yöntemler olarak değerlendirildiği tespit edilmiştir. Özellikle, elektronik defter uygulaması, bankacılık sisteminin ticari işlemlerde kullanılmasının zorunlu hale getirilmesi ve Ba ve Bs bildirimlerinin vergi güvenliği konusunda etkili birer yöntem olduğu yapılan araştırma sonucunda belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında geliştirilen diyalog ve çözüm yollarının da (uzlaşma gibi) etkinliği göz ardı edilmemelidir.

Mükellefler, vergi güvenlik önlemleri içinde yer alan Ba ve Bs bildirimleri için genel olarak etkilidir demişlerdir. Etkilidir dedikleri bu bildirimler ve 5 üzerinden ortalama değerleri şöyle sıralanabilir. Bs (belli bir tutarın üzerindeki satışların) bildirimlerinin etkisi (4,08), Ba (belli bir tutarın üzerindeki alışların) bildirimlerinin etkisi (4,07), Genel olarak Ba-Bs bildirimleri (4,02) ve Ba-Bs kapsamının genişletilmesidir (3,81).

Maliye bakanlığının istediği bildirimler olan Ba ve Bs bildirimlerinin etkili olarak belirtilmesinin yanı sıra, elektronik defter uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki de bulunmaktadır. Buna göre, elektronik defter uygulamasının etkili olduğunu düşünen mükelleflerin büyük bir çoğunluğu (% 81) Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim yolu olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca elektronik defter uygulamasının etkisiz bir denetim yolu olduğunu düşünen mükelleflerin bile % 60'ı Ba ve Bs bildirimleri için etkili bir yol olduğu yönünde kanaat belirtmişlerdir.

Ayrıca “Ba-Bs bildirimlerinin vergi güvenlik uygulaması için etkilidir” diyen mükelleflerin % 77’si elektronik defter uygulaması için de “etkili bir uygulamadır” demişlerdir.

Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması şu an yürürlükte olmayan ancak ileri dönemlerde uygulanabilecek etkin bir vergi güvenlik yöntemi olabilir. Bu yöntemin yürürlüğe konulması ile Ba ve Bs bildirimlerine gerek kalmadan bakanlık bu bilgilere rahatlıkla erişebilecektir. Bu uygulamasının vergi güvenliği kapsamında etkili bir yol olduğunu düşünenler ile genel olarak Ba-Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünenler arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmüştür. Maliye bakanlığının internet sayfası üzerinden muhasebe kayıtlarının tutulması uygulamasının etkili bir vergi güvenliği yolu olduğunu düşünenlerin büyük bir çoğunluğu (% 79), Ba-Bs bildirimlerinin de etkili bir denetim aracı olduğunu düşünmektedirler.

Belirtilen bu etkin vergi güvenlik müessesesinin devreye sokulması ile hem kayıt dışı faaliyetlerin azalması, hem vergilerin tabana yayılması ve hem de vergi gelirlerinin fark edilir bir oranda artması kolaylıkla mümkündür. Bir öneri olarak, bütün mükelleflerin yasal defterlerinin elektronik ortama

aktarılarak ve aynı anda gelir idaresi başkanlığı ile otomasyonunun/irtibatının sağlanması Ba ve Bs bildirimlerinin tüm mükellefler tarafından otomatik olarak yapılması ve bu bildirim kapsamının tüm mükelleflere yayılması anlamına geleceğinden vergi güvenlik önleminde gelinebilecek bir ileri aşama olacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Akbay, Mehmet (1990), Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, Türkiye'de Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı. APK. Kurulu Yayınlan, No: 1990/308, Ankara.
- Akkaya, Şahin, M. Vedat Pazarlıoğlu (1998), Ekonometri I, 4. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- Aksoy, Şerafettin (1999), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Altunışık, Remzi, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu ve Engin Yıldırım (2007), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, 5. Baskı, Sakarya Kitabevi, Sakarya.
- Arpacı, Ömer (2005), “Örtülü Kazanç Dağıtımında Sermaye Şirketi Kavramı”, Yaklaşım, S. 152, ss. 114–118.
- Aslan, Abdullah (1997), “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Vergi Dünyası, Sayı: 185, ss. 3-7.
- Aydın, Fazıl (2001), “Türkiye'de Tarım Sektörünün Değerlendirilmesi-III”, Yaklaşım, Yıl: 9, Sayı: 106, Ekim-2001, ss. 67-71.
- Bal, Hüseyin (2001), Bilimsel Araştırma Yöntem ve Teknikleri, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Isparta.
- Bilici, Nurettin (2004), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları: Vergi Cennetleriyle Mücadele”, 19. Maliye Sempozyumu, Belek, ss. 601-619.
- Demirci, Abdulkadir (2012), “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Gerçekçi Bir Şekilde Sahip Olunan Seçenekler Kavramı”, Vergi Dünyası, Yıl: 31, S. 365, ss. 48-70.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin (1992), Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme (Stopaj), İstanbul.
- Güredin, Ersin (1998), Denetim, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Kurtuluş, Kemal (1996), Pazarlama Araştırmaları, 5. Baskı, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul.
- Maliye Bakanlığı (2013), Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.05.2013.
- Oktar, S. Ateş (2012), Vergi Hukuku, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Öztürk, İbrahim (2010), 2010 Türkiye Ekonomisi Raporu, MÜSİAD Yayınları, İstanbul.

Pehlivan, Osman (2013), Vergi Hukuku, Murathan Yayınevi, Trabzon.

Resmi Gazete, Sayı: 25882 Sayı, Tarih: 21.07.2005.

Şenyüz, Doğan (1998), Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.

Tuncer, Selahaddin (1984), Vergi Uygulamaları, 5. Baskı, Güray Matbaası, İstanbul.

Turhan, Salih (1998), Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Ülgen, Soner (2002), “Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Esası”, Yaklaşım, Sayı: 109.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2012), Faaliyet Raporu 2012, Ankara.