

HÜKÜMET-BİREY İLİŞKİLERİNİN VERGİ UYUMUNA ETKİSİ VE TÜRKİYE

Dr. Mehmet Tunçer
Cumhuriyet Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

•••

Özet

Gelir ihtiyacının artması devletin en büyük gelir kaynağı olan vergiler üzerinde daha önemle durulması gereğini doğurmuştur. Bu gereksinim, vergiler kadar eski bir konu olan vergi uyumu üzerinde daha yoğun çalışmalar yapılmasına neden olmuştur.

Vergi uyumu, vergi yükümlülüğünün mükellefler tarafından doğru olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Vergi uyumuna ilişkin çalışmalarda, klasik vergi uyumu modelindeki sınırlı sayıdaki değişkenin çok daha ötesinde ekonomik, sosyo-psikolojik ve vergi yönetimine ilişkin değişik faktörlerin vergi uyumuna olası etkileri araştırılmakta ve vergi uyumunu artırıcı yönde öneriler getirilmektedir. Bu anlamda, hükümet-birey ilişkileri de değişik yönleriyle vergi uyumuna etki edebilmektedir. Çalışmanın amacı, bu ilişkilerin vergi uyumuna olası etkilerini yapılan araştırmalar çerçevesinde incelemek ve teorik çalışmanın uygulaması niteliğinde Türkiye'ye yönelik öneriler getirmektir. Çalışma, Türkiye'deki vergi uyumunu yeterli düzeye çıkarabilmek için hükümet-birey ilişkilerinde yaşanan değişik sorunların araştırılması ve bunların çözümüne yönelik düzenli çalışmalar yapılması gerektiği sonucuna varmıştır.

*The Effect of Government-Individual Relations on Tax Compliance:
The Case of Turkey*

Abstract

The increased need for revenues has created a renewed interest in taxes which are the most important source of revenue. This need produced many studies on tax compliance which is a problem that is as old as taxes.

Tax compliance can be defined as accurate reporting of tax liability by the taxpayers. The studies on tax compliance seek to reveal the possible effects of many economic and socio-psychological factors and factors related to tax administration that are beyond the limited number of variables in classical studies on tax compliance and propose ways to increase tax compliance. In this sense, government-individual relations may affect tax compliance in various ways. The aim of this study is to examine the effects of these relations on tax compliance in the context of these studies, and as an application of the theoretical study, to offer policies for Turkey. The study concludes that regular work should be done in investigating and solving the problems in government-individual relations in order to increase the tax compliance to a satisfactory level in Turkey.

Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye

GİRİŞ

Müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte, devletin yüklenmiş olduğu görevlerin boyut ve niteliklerinde ortaya çıkan değişim devletin gelir ihtiyacının da hızla artmasına neden olmuştur. Bu ihtiyaca ek olarak, vergi gelirlerinin devletin normal gelir kaynakları içindeki büyüklüğü de gözönüne alındığında, vergi ile ilgili konuların önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Bütün devletler, devletin gelirinin azalmasından, bireyin adalet duygusunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uyumsuzluğu ile mücadele edebilmek ve vergi uyumunu artırabilmek için çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Bu anlamda, vergi uyumu sorununun vergiler kadar eski bir konu olduğu söylenebilir.

Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu; vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, enflasyon oranı, vergi ahlakı, hükümet-birey ilişkileri ve vergi idaresinin etkinliği gibi bir dizi ekonomik, sosyo-psikolojik ve vergi yönetimine ilişkin faktör tarafından belirlenmektedir. Bu faktörler üzerinde değişiklikler yapılarak vergi uyumsuzluğu ve buna bağlı olarak ortaya çıkan etkinsizlikler azaltılabilir.

Türkiye'de, bir bölümü devletin uygulamalarından (istisna, muafiyet ve vergi teşvikleri gibi) kaynaklansa da, vergi gelirleri toplamına yakın bir büyüklükte vergi kaybının olduğu düşünüldüğünde vergi uyumunu artırmaya yönelik çalışmalara olan gereksinim kendiliğinden ortaya çıkacaktır.

Buna göre bu çalışmada, mükelleflerin vergiye uyum düzeylerinin belirlenmesinde önemli rolü olabileceğini düşündüğümüz sosyo-psikolojik faktörlerden hükümet-birey ilişkilerinin etkileri incelenecektir. Bu çerçevede öncelikle çalışmamızla ilgili tanımlamalara yer verilmiş, daha sonra hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumu üzerindeki etkileri teorik olarak ve Türkiye incelemesi çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır.

I. TANIMLAR

Vergi uyumu (tax compliance, taxpayer compliance); beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir (ROTH vd., 1989:21).

Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise; yukarıdaki tanımda belirtilen standartlara aykırı olarak, vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini (underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) içerir. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün, cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmesini de kapsar. Ancak, mükellefin, ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla, mali işlemlerini yasalara uygun olarak yapılandırması vergi uyumsuzluğu değildir (ROTH vd., 1989:2).

Vergi uyumuna ve vergi uyumsuzluğuna ilişkin bu tanımları daha geniş anlamda yorumladığımızda kayıtdışı ekonominin de vergi uyumsuzluğu kapsamına girdiğini söyleyebiliriz. Çünkü kayıtdışı ekonomi, vergi işlemleri anlamında mükellefiyetin gizlenmesi veya vergiye tabi gelirin gizlenmesi anlamına gelip, vergiye tabi gelirin hiçbir şekilde beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Çalışmamızda, vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğu kavramlarını bu geniş anlamı da içerecek şekilde kullanmaktayız.

Vergilemeye ilişkin süreçlerin karmaşıklığını dikkate aldığımızda vergi uyumsuzluğunun, yalnızca mükelleflerin karar ve davranışlarını etkileyen faktörler üzerinde durularak anlaşılamayacağını söyleyebiliriz. Bu açıdan vergi ile ilgili olan (veya olmayan) bütün kurallara yönelik uyumsuzlukları anlayabilmek için, bu ihlalleri yapan bireylerin sosyal şartlarının ve motivasyonlarının yanında, onları aykırı davranmaya iten kurallar sisteminin ve uygulama sürecinin de incelenmesi gerekmektedir (KIDDER/McEWEN, 1989:56).

Bilindiği gibi vergi kuralları; yasama organı, hükümet, yargı kararları ve vergi memurlarının yorumları ile sürekli olarak tanımlanır ve yeniden şekillendirilir. Vergi ödeme davranışı da sürekli olarak yeniden biçimlenen bu kurallar kümesi içinde meydana gelir. Bundan dolayı, belirli bir yılda yasalara uygun olan bir davranış bir sonraki yıl aykırı olabilir. Yine vergi uyumsuzluğu daha önce uygun görülen bir davranışı yasaklayarak artırılabilceği gibi, yasaklanmış bir davranışa daha sonra izin vererek de azaltılabilir. Bu anlamda, vergi uyumu davranışı vergi mükelleflerinin faaliyetlerinin olduğu kadar, kuralları yapan ve uygulayanların kararlarının da bir ürünüdür. Sonuç olarak, belirli bir zamandaki vergi uyumu ve uyumsuzluğunun; politik, yasal ve idari kararlarla vergi ödeyicilerinin davranışlarının bir sonucu olduğunu

söyleyebiliriz. Bundan dolayı, vergi uyumsuzluğunun anlaşılabilmesi için bu unsurlar arasındaki karmaşık ilişkilerin bütün öğeleriyle araştırılması gerekmektedir (LEWIS, 1982:155-160; SPICER/LUNDSTEDT, 1976:295).

Vergi uyumu sorununun vergiler kadar eski bir konu olduğunu söyleyebiliriz. Gözlemlenen vergi uyumsuzluğu örneklerinin tanımlanması, açıklanması ve nihayet azaltılması için yöntemlerin bulunması bütün ülkeler için en önemli uğraşılardan biridir. Bu çerçevede vergi uyumu konusuna değişik açılardan yaklaşılabilir (ANDREONI vd., 1998: 818): (1) Kamu maliyesi sorunu olarak, (2) Yasaların uygulanması sorunu olarak, (3) Örgütlenme planı sorunu olarak, (4) Emek arzı sorunu olarak, (5) Ahlak sorunu olarak veya (6) Bütün bunların bir birleşimi olarak.

Vergi uyumuna ilişkin araştırmalar Allingham ve Sandmo (1972) ile Srinivasan (1973)'ün çalışmalarıyla başlamış ve sonraki klasik model çalışmalarında konuya daha çok beklenen fayda (expected utility) teorisi çerçevesinde mükelleflerin vergi uyumsuzluğu durumunda yakalanma korkusuyla vergilerini ödeyecekleri şeklinde yaklaşmıştır.

Vergi uyumuna ilişkin klasik model, hem denetim olasılığının hem de cezaların şiddetinin vergi kaçakçılığını etkileyeceği tahminini yaparak, denetim olasılığının yüksek ve cezaların da ağır olması durumunda bireylerin daha uyumlu olacağı sonucuna varmaktadır.

Görüldüğü gibi, vergi uyumuna ilişkin klasik model bireyleri rasyonel, ahlakla ilgisi olmayan karar vericiler şeklinde değerlendirerek vergi uyumu sorununu beklenen faydayı maksimize etmeye yönelik bir süreç olarak ele almaktadır. Ancak, denetim olasılığı ve cezalar vergi uyumunu bir dereceye kadar etkilese de, bu faktörlerin vergi uyumu davranışının tamamını, daha doğrusu çoğunu, açıklayamadığı da bir gerçektir.

Soruna rasyonel tercih açısından bakıldığında bile, çoğu ülkedeki ağır olmayan müeyyideler ve düşük denetim olasılığı karşısında modele göre vergi kaçakçılığının çok daha fazla olması gerekirken, ekonomik modellerde öngörülenden daha yüksek bir uyum düzeyi gerçekleşmektedir. Başka bir ifadeyle, umulan fayda yaklaşımı çerçevesinde vergi uyumunun pür ekonomik analizinin yapılması durumunda, çoğu bireyin rasyonel olması koşuluyla vergi kaçırması gerekeceğinden "bireyler neden vergi kaçırır?" sorusu yerine "bireyler neden vergi öder?" sorusunu sormak gerekecektir (ALM vd., 1992a:21-23).

Klasik yaklaşımın yeterli olmadığını anlaşılmasıyla birlikte, bireylerin vergi uyum düzeylerini belirleyen diğer faktörlerin neler olduğunu ve bunların etkisinin hangi düzeyde olduğunu belirlemeye yönelik çalışmalar ekonomistler, psikologlar ve diğer sosyal bilimciler tarafından ayrıntılı olarak yapılmaya başlanmıştır.

Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS)'ne göre altmıştan fazla faktör vergi uyumuna etki edebilmektedir (ALM vd., 1992b:315). Bunları; ekonomik, vergi yönetimine ilişkin ve sosyo-psikolojik faktörler şeklinde sınıflandırarak birkaç örnek verebiliriz.

Vergi uyumuna ilişkin klasik modeldeki vergi oranları, gelir düzeyi, denetim olasılığı ve vergi cezalarını ekonomik belirleyiciler olarak adlandırabiliriz. Bunların dışında enflasyon oranlarını da ekonomik faktörler arasında sayabiliriz.

Vergi uyumuna ilişkin çalışmalarda, klasik modelde öncelikle incelenen resmi yaptırımların yanında, resmi olmayan sosyal yaptırımların etkisi de araştırılmıştır. Buna göre, saygınlık kaybı, ayıplama ve dışlama gibi sosyal yaptırımların resmi yaptırımlar kadar bireylerin vergiye uyumlarını etkileyebileceği kabul edilmektedir.

Vergi uyumunu belirleyen faktörlerden önemli bir bölümünün vergi yönetimi ile ilişkili olduğunu söyleyebiliriz. Bu çerçevede; vergi yönetimi için yeterli düzeyde kaynak ayrılıp-ayrılmadığı, birbirleriyle ve mükellefle olan ilişkileri açısından vergi birimlerinin örgütlenme yapısının yeterli olup-olmadığı, bireylerin yeterli ölçüde kayıt altına alınıp-alınmadığı ve her ülkenin kendi yönetiminin gücüne göre ağırlık vermesi gereken vergi türlerini belirleyip-belirlemediği gibi konuların araştırılması gerekmektedir. Benzer şekilde; vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi afları ve vergi yardımcılığı sistemi (muhasebecilik ve müşavirlik sistemi) de vergi yönetimi başlığı altında vergi uyumuna etki eden önemli konulardır.

Bireylerin vergi uyumlarını etkileyen çok sayıda sosyo-psikolojik faktör de vardır. Örneğin, vergi gelirlerinin hükümetler tarafından kamu harcamalarında kullanılmasına ilişkin görüşler bireylerin vergi uyumlarına etki edebilir. Şöyle ki, bireyler, hükümetin sunduğu hizmetlere değer verdikleri ve yapmış olduğu ödemelerin bu ve diğer hizmetlerin finansmanı için zorunlu olduğunu düşündükleri için vergilerini gönüllü olarak ödüyor olabilirler (ALM vd., 1992b:313).

Bireylerin vergi kaçırılmaları durumunda hissedecekleri suçluluk ve utanma duygusu vergi uyumları üzerinde etkide bulunacaktır. Bu anlamda, ahlaki olarak yanlış olduğu düşünülen bir şeyin yapılmasında hissedilen bu duyguların vergi kaçaklığı durumunda da hissedilip-hissedilmediği önemli olmaktadır. Burada bireylerin vergi ahlakının yanında vergi ödemeye ilişkin sosyal normların da son derece önemli olduğunu söylemeliyiz. Bundan dolayı, benzer mali sistemlere sahip ancak vergi uyumuna ilişkin farklı sosyal tutumları olan ülkelerde vergilere ilişkin davranışlarda önemli ve belirgin farklılıklar gözlenmektedir. Bu açıdan vergi uyumuna ilişkin ülkelerarası karşılaştırmalar yararlı sonuçlar verebilmektedir (ALM vd., 1995:3-6).

Vergi uyumuna etki eden sosyo-psikolojik faktörler arasında hükümetin yaptığı işlere yönelik algılanan adalet anlayışını da gösterebiliriz. Bu açıdan hükümetin yetkilerini kullanırken vatandaşlar arasında haksız ayrımlar yapmaması önemli olmaktadır.

Bireylerin demografik özellikleri de vergi uyumlarına etki edebilmektedir. Yapılan araştırmalardan elde edilen bulgular vergi uyumunun yaş, cinsiyet, ırk ve eğitim gibi özelliklere bağlı olarak değişebildiğini göstermektedir.

Görüldüğü gibi vergi uyumu politik, ekonomik ve yasal yönleri olan sosyal bir fenomen olup, tarihsel gelişmelerden, dinsel geleneklerden, coğrafik koşullardan ve ahlaki ilke ve tutumlardan etkilenebilmektedir. Bundan dolayı, vergi mükellefinin davranışını değiştirebilmek için büyük bir dikkat ve çaba göstermek gerekmektedir (PORCANO, 1988:47-48).

Bu değerlendirmelerden sonra vergilemeye ilişkin süreçlerde sosyo-psikolojik faktörlerin etkisini daha ayrıntılı olarak inceleyelim.

II. VERGİLEMEDE SOSYO-PSİKOLOJİK FAKTÖRLER

Bu başlık altındaki açıklamalarımıza klasik ekonomi teorisine yapılan genel bir eleştiriyle başlayalım (FREY, 1992:162): "Ekonomi teorisi insan davranışlarındaki farklılıkları açıklayabilmek için fırsatlardaki değişiklikleri incelemeye çalışır. Bu amaçla, nispi fiyatlardaki artış ve azalışlar, fırsat maliyetlerdeki değişiklikler ve cezalandırma tehdidi ile ilişkilendirilmiş düzenlemeler gibi etmenler insan davranışlarının belirlenebilmesi için incelenir. Ancak, yalnızca fiyat ve düzenlemeleri kullanarak aynı yönde motivasyon sağlayıp belirli politika amaçlarına ulaşmaya çalışılması durumunda, yalnızca bireyin *dışından* gelen teşvik edicilere güveniliyor demektir."

Klasik ekonomi teorisini bu şekilde eleştiren Frey (1992:162), önerilerini de ortaya koymaktadır: "Oysa, insan davranışlarının çok farklı nitelikteki motivasyon türleri aynı zamanda diğer sosyal bilimlerin, özellikle de sosyoloji ve psikolojinin özünde yatmaktadır. Buna göre, insanların, içsel (internal) veya özden (intrinsic) gelen nedenlerle, ekonomik dille tercihlerin değişmesiyle davranışlarını değiştirecekleri kabul edilir. Bu durumda davranış, insan tercihlerinin bir bölümünü oluşturan ahlaki (moral/ethical) düşünceler üzerinde kurulmaktadır."

Bilindiği gibi vergi, maliye politikasının araçlarından biri, belki de en önemlisi olmasından ötürü devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesinin de etkin bir aracıdır. Bu nedenle verginin bir de sosyolojisi ve sosyal psikolojisi vardır. Bu sonuncu özellik kamu maliyesinin diğer kurumları, örneğin bütçe ve kamu harcaması için de geçerlidir. Ancak, vergi dışındaki kurumların, bireylerle doğrudan ve etkisini anında hissettiren fiili ilişkisi bulunmadığından, bireysel

anlamda psikolojisi söz konusu değildir. Örneğin, birey verginin bizzat mükellefi ve ödeyicisi olduğu gibi, vergilemeden ötürü cezaya da çarptırılmaktadır. Bu koşullar altında, mükelleflerin vergiye olan uyumlarının daha iyi anlaşılabilmesi için bireylerin psikolojisi ve bu psikolojiden kaynaklanan davranışları, yani verginin psikolojik ve sosyal psikolojik yönü üzerinde önemle durulması gerekir (USER, 1992:1-2).

Önceki konuda vergi uyumuna ilişkin klasik modeli incelerken, vergi uyumsuzluğuna yönelik denetimlerin azlığı ve cezaların küçüklüğüne karşın vergi uyumunun, teoride tahmin edilenin aksine yüksek olduğunu söylemiştik. Ayrıca, denetim olasılığı ve devlet tarafından konulan cezaların yanında dürüst olmaya yönelik bireysel düzeyde hissedilen ahlaki zorunluluk veya vergi kaçakçısı olarak tanınmanın neden olacağı sosyal sonuçların da vergi uyumsuzluğunun açıklanmasında incelenmesi gerektiğini de belirtmiştik. Buna göre, saygınlık kaybı, ayıplama ve dışlama gibi sosyal yaptırımların resmi yaptırımlar kadar bireylerin vergi uyumları üzerinde etki edebileceği kabul edilmektedir. O halde, vergi uyumunu ya da vergi uyumsuzluğunu incelerken denetim olasılığı ve cezaların şiddetinden başka faktörlerin de modelin içine katılması gerekmektedir.

Vergileme konusundaki psikolojik çalışmaların öncülerinden olan Schmolders (1976:101,114), optimal vergi noktasının psikolojik şartlar tarafından belirlenen vergileme sınırlarının içinde kaldığını, bu sınırların tüm toplumlar için farklı olduğunu ve bu farklılığın da halkın devlete karşı tavrı ve fedakarlık duygusuyla, yani vergi zihniyetiyle ilişkili olduğunu belirtmiştir. Yazar vergi zihniyetinin önemi konusunda o kadar iddialıdır ki, vergilemenin sınırlarının her şeyden önce psikolojik nitelikte olduğunu bile ileri sürmüştür.

Bu genel girişten sonra, vergilemenin sosyo-psikolojik belirleyenleri olarak vergi mükelleflerinin uyum kararlarını etkileyebilecek üç faktörü aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- aa) Bireylerin vergi beyanı kararlarını doğrudan etkileyen ahlaki kural ve hassasiyetleri;
- bb) Vergi kanunlarına veya onların uygulanmasına yönelik adalet, tarafsızlık düşüncelerinin, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme gönüllülükleri üzerindeki etkisi;
- cc) Vergi mükelleflerinin hükümetin harcamaları ve yolsuzlukları hakkındaki değerlendirmelerinin vergi uyumu üzerindeki etkileri.

Görüldüğü gibi, vergilemeye ilişkin sosyo-psikolojik faktörler; vergi ahlaki, adalet algılamaları ve hükümet-birey ilişkileri şeklinde üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, bu konuları birbirinden tamamen ayırarak incelemek de mümkün değildir. Çünkü bu

unsurlar birbirleriyle sürekli etkileşim içinde olup, bunların bir anlamda içiçe olduğunu söyleyebiliriz.

Şimdi bu faktörlerden hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumu üzerindeki olası etkilerini ve vergi uyumunu artırıcı yönde alınabilecek önlemleri incelemeye çalışalım.

III. HÜKÜMET-BİREY İLİŞKİLERİ ve VERGİ UYUMU

Vergi uyumu açısından, vergileme yetkisini elinde tutan ve toplanan gelirleri kullanan siyasal otoritenin nasıl algılandığı son derece önemlidir. Eğer bireyler ödedikleri vergilerin hizmete dönüştüğüne ve bu hizmetlerin adil bir biçimde bölüştürüldüğüne inançlarını kaybetmişlerse, vergi ödemeyi gereksiz addedebilirler. Bu noktada, insanların herhangi bir alandaki duygu ve düşüncelerini olduğu gibi komşu bir alana transfer etme eğilimi gözönüne alınmalıdır. Bu eğilim yüzünden, demokratik sistem içinde tercihlerini mevcut iktidar lehinde kullanmamış kişi ve gruplar iktidarın çeşitli tasarruflarını (mali tasarruflar dahil) fazla incelemeden, duydukları genel hoşnutsuzluğa dahil ederler (USER, 1992:29-30).

Bilindiği gibi politik süreçte pekçok yön vardır. Buna göre politik süreç, öncelikle, politikacıların davranışlarını yönlendiren resmi ve gayr-i resmi kuralları, politikaların oluşturulmasında elde edilmek istenen amaçları ve halka hizmet sunarken ulaşılmak istenen özel çıkarları içine alır. Benzer şekilde, politik kültür, politikacıların yönettiği halkı ve onların politik sisteme yönelik davranış ve ilişkilerini de içerir. Politik arenadaki bu iki yön birbirini oylama süreci, kanun, yönetmelik ve vergilerin konulması ve kamu hizmetlerinin arzıyla etkilemektedir. Bütün bu süreç içindeki gelişmeler resmi kurallara hangi ölçüde saygı gösterileceğine ilişkin atmosferi yaratır. Buna göre zincirin herhangi bir halkasında oluşacak olumsuzluk vergi uyumuna da yansımaktır (MYLES, 2000:53). Örneğin, vergi mükellefi ödediği paraların iyi harcanmadığına inanırsa hükümet tarafından "aldatıldığı" hissiyle bu duruma, vergi sorumluluklarının tamamını yerine getirmekten kaçınarak karşılık verebilir (COWEL/GORDON, 1988:305-306; SPICER/LUNDSTEDT, 1976:296).

Bilindiği gibi, kamu sektörünün, aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluklarla ilgili değişik yorumlardan kaynaklanan özelliklerinden dolayı, özel sektöre göre daha az etkin olduğu yolunda yaygın bir inanış vardır. Buna göre, kamu mallarının arzı için söz konusu olan ideal çözümler, politik arenadaki bozukluklardan dolayı her zaman gerçekleşmeyebilir. Çünkü ekonominin politik kültürü hükümetin ne istediğini, bunu nasıl yapmaya çalıştığını ve ne ölçüde başarılı olduğunu etkilemektedir. Bu şekilde gerçekleşen adaletsiz hükümet politikalarına karşı vergi mükelleflerinin tepkisi vergi uyumsuzluğunu artırmak şeklinde olabilir (MYLES, 2000:51-52).

Kamu sektörünün özel sektörle karşılaştırıldığında daha fazla savurgan olması konusunda değişik nedenler ileri sürülmektedir. Öncelikle, bugünkü politik kültürde bile örgütlenme kuralı olarak kolayca değişmeyen aşırı bürokrasi anlayışı hala geçerlidir. Böyle bir kültür; kaynakların, sosyal açıdan faydalı ürünlere dönüştürülmesinden çok, gereksiz bürokratların desteklenmesi gibi boş yere harcanması özelliğiyle nitelendirilebilir. Yine kaynakların amaçlanmamış kullanımlara aktarılmasına neden olan yolsuzluk (corruption) olgusu da her zaman görülebilir. Ayrıca, kaynaklar dürüst olarak harcansa bile, üretim teknikleri etkin olmayabilir. Bu gerekçelerden dolayı kaynakların bürokratik süreçte verimli kullanılmasından çok israf edildiğine inanılır (MYLES, 2000:53).

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yoğunlaşan bürokratik sorunlardan dolayı, vergi uyumsuzluğu ile yalnızca vergi oranlarının düşürülmesi veya cezaların artırılması şeklindeki geleneksel politikalarla mücadele edilmesi durumunda sosyal refah ve kamu gelirleri daha da azalabilir. Çünkü bürokraside yoğun olarak görülebilen rüşvet şeklindeki yolsuzluk uygulamaları vergi kaçakçılığı sorununu daha da karmaşık hale sokmaktadır. Bu durumda sorunun çözümü için, yolsuzlukla ilgili vergi memurlarının disipline edilmesi şeklindeki yolsuzluk karşıtı yöntemlerin uygulanması en etkin yol olacaktır (CHU, 1990:392-397; SHU, 1992:287-290).

Bilindiği gibi modern anlamda vergi, herhangi bir faydanın değişimine dayanmaksızın, yalnızca devletin egemenlik haklarının bir göstergesi olarak ve ödeme gücü ilkesine göre toplanan bir mali yükümlülük şeklinde algılanmaktadır. Vergilemeye ilişkin çağdaş tanımlarda da yer alan bu "karşılıksız" olma özelliğine karşın, verginin mükellefler tarafından kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılanması vergi uyumu açısından önemli sonuçlar doğurabilmektedir.

Gelirler ve harcamalar, başka bir ifadeyle, kamu harcamalarının "bedeli" olan vergi ile verginin "karşılığı" olan kamu hizmetleri arasındaki ilişki anlamında "mali bağlantı"nın (fiscal connection) (LEWIS, 1982:42) önemini ortaya koyan ilk çalışmalardan biri 1963 yılında ABD'de gerçekleştirilmiştir (MUELLER, 1963:210-235). Bu çalışmada cevaplayıcılara bir harcamalar listesi sunularak devletin her bir harcama kalemine daha fazla mı, daha az mı yoksa aynı miktarda mı para ayırması gerektiği sorulmuştur. Cevaplayıcıların %70'i yaşlı insanlara daha fazla yardım edilmesini ve %60'ı da yoksullar için daha fazla para ayrılmasını istemiştir. Ancak, bu iki harcama programına verilen destek, kişilere bu iki harcama kalemini yükseltmek için vergilerin artırılmasına razı olup-olmadıkları sorulunca yarı yarıya azalmıştır.

Küçük bir İngiliz yükümlü üzerinde yürütülen bir çalışmada da, amaçları açıklandığı takdirde vergilemenin daha olumlu gözle görüldüğü saptanmıştır (LEWIS, 1979:255).

Alm vd. (1992c:111) de yaptıkları çalışma sonucunda, bireylerin ödedikleri vergilerle finanse edilen bir kamu malından yararlandıklarına inanmalarının vergiye uyum gönüllülüğünü artırdığını bulmuşlardır. Bireylerin, kendilerinden başkalarının da kamu malının finansmanına katkıda bulduklarını bilmeleri durumunda vergi uyumlarını özellikle arttırdıklarını da tespit etmişlerdir.

Bu sonuçları değerlendirdiğimizde, mükelleflere yönelik olarak, kendi vergi ödemeleri ile finanse edilmiş ve kendilerinin de bunlardan yararlandığı mal ve hizmetler hakkında bilgilendirici programlar sunulmasının vergi uyumunu artırabileceği sonucunu çıkarabiliriz.

Bireylerin vergilerle ilgili yasa ve düzenlemelere uyumunu sağlayabilmek için yalnızca gözetim ve denetim yöntemleri yeterli olmayıp, bunun yanında idarenin sunmuş olduğu hizmetlerin kalitesini artırması, etkin "müşteri" hizmetleri sunması ve vergi mükelleflerine ölçülü ve adaletli davranması gerekir. Çünkü, özellikle vergi sisteminin gittikçe daha karmaşık ve anlaşılmasız bir hale gelmesiyle birlikte, vergi mükelleflerinin beyan yükümlülüklerini sağlıklı bir biçimde yerine getirebilmeleri konusunda vergi birimlerinin yeterli düzeyde yardımda bulunmasının ahlaki bir zorunluluk olduğu söylenebilir. Ayrıca vergi yönetiminin sorumluluk ve tarafsızlık görevlerini iyileştirmesi vergi uyumu üzerinde uzun dönemli pozitif etki de yapacaktır (SMITH, 1992:223-224).

Vatandaşların hükümetin yaptığı işlere yönelik duyduğu tatmin onların yasalara olan uyum düzeylerini etkilemektedir. Örneğin, hükümetin toplumsal ve ekonomik sorunları çözmedeki ve vatandaşlara arzulan kamu hizmetlerini sunmadaki başarısızlığı hoşnutsuzluğa neden olacaktır. Yine uygulanan politikaları vatandaşların uygun görüp-görmediği de önemlidir. Buna göre, vatandaşlar kendi ahlaki ve politik değerlerine uygun olmayan politikalar uygulayan lider ve kuruluşlara karşı çıkarlar. Vatandaşların vergi yasalarına olan uyumunu artırabilmek için hükümetin politikalarından duyacakları tatminin önemi gözönüne alındığında, tatminsizliğin kaynaklarının belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması yararlı olabilecektir (TYLER vd., 1985:700-720).

Vergi birimlerinin mükelleflere yönelik pozitif davranışlarına mükelleflerin vergi uyumlarını artırarak cevap verebileceklerine yönelik kuvvetli sosyo-psikolojik nedenler ileri sürülmüştür. Buna göre, insanlar kendilerine yönelik yapılan davranışlara benzer şekilde, hatta daha iyisiyle karşılık vermeye çalışırlar (reciprocity) (CIALDINI, 1989:211-213). Gouldner'a (1960:171-177) göre; "Benzer şekilde karşılık verme davranışı, evrensel düzenleme ve ahlaki sorumluluk anlamında, insan davranışlarının temel bir ilkesi haline gelmiştir."

Vatandaşların vergi ve diğer günlük yasalara uyumlarına etki eden sosyo-psikolojik faktörler arasında yönetimin meşruiyeti (legitimacy) ve yönetime bağlılık, (allegiance) kavramları da gösterilebilir. Meşruiyet ve yönetime bağlılık (sadaikat), yönetimin kendilerine ve diğerlerine nasıl davrandığına ilişkin vatandaşların algılamaları tarafından belirlenmekte olup, sonuçta bu algılamalar da vatandaşların yasalara uyumunu belirlemektedir. Buna göre, hem fayda hem de maliyet yükleyici hizmetleri sunarken, yönetimin tarafsız olma ve kendilerine saygılı davranma konusunda caba harcadığına inanan bireyler, yönetime yönelik negatif algılamalara sahip olan bireylere göre, yönetime daha büyük bir meşruiyet atfetmekte ve yasalara daha uyumlu olmaktadır (TYLER, 1990:40-56).

Bu anlamda politik birimler, vatandaşlar üzerine sorumluluk yükleyici uygulamalara giderken, bu uygulamaların kamu birimlerine olan desteğe yapacağı etkiyi dikkate almalıdırlar. Demokratik toplumlarda, vatandaşların gönüllü işbirliğine duyulan büyük güvenden dolayı, onlar üzerine külfet getirici ve davranışlarını kısıtlayıcı düzenlemeler yapmak özellikle zordur. Bu işbirliği de sonuç olarak, vatandaşın devlete ve onun kurum ve çalışanlarına olan sadaikatinden doğmaktadır. Bundan dolayı vatandaşların yönetime olan bağlılığını olumsuz etkileyecek uygulamalardan özellikle kaçınmak gerekmektedir (TYLER vd., 1989:629-631; TYLER, 1984:51-54).

Benzer şekilde karşılık verme, yönetime bağlılık ve meşruiyet kavramlarıyla ilgili yaptığımız bu açıklamalardan, vergi birimlerinin sorumlu, saygılı ve adaletli uygulamalarının mükelleflerin vergi sistemine yönelik saygı ve işbirliğini artıracığı sonucunu çıkarabiliriz. Bunun tersi de doğrudur. Buna göre, vergi idaresinin mükelleflere yönelik sorumlu ve saygılı olmayan adaletsiz işlemlerine mükellefler de benzer şekilde karşılık vererek vergi yasalarına olan uyumlarını azaltırlar (SMITH, 1992:227).

Vergi uyumunun psikolojik belirleyenlerine ilişkin sınırlar aşıldığında bireylerin ödeme güçlerinin kalmadığını hissedecekleri ve toplanabilen verginin çok azalacağı vurgulanmıştır (SCHMÖLDERS, 1976:112-114). Bu anlamda vergiye karşı oluşabilecek olumsuz tepkilerin üç düzeyinden söz edilebilir (REYNAUD, 1966:23):

- aa) Katılmama: Burada birey kendini topluma yabancı hisseder. Kayıtsızdır ve vergisini ödemeyi düşünmez. Ayrıca çalışkan ve üretken de değildir.
- bb) Hakkının gasp edildiği hissi: Bir üst düzeydeki tepki şeklidir. Bu durumda birey artık kayıtsız değil, öfkeli. Kendisinin veya üyesi olduğu grubun sistemli olarak ve açıkça haksızlığa uğradığını düşünerek tepki olarak vergi kaçakçılığına yönelir.

cc) Vergi alerjisi: Olumsuz tepkilerin en üst düzeyi olup, vergiye tahammülsüzlük had safhadadır. Artık vergilemeye ilişkin her konu tepki yaratır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan sonra hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumunun en önemli belirleyicilerinden biri olduğunu söyleyebiliriz. Kısaca özetleyecek olursak; toplanan vergilerle yapılan hizmetler, bunların bölüşümü ve genel olarak hükümet politikalarından duyulan tatmin vergi uyumu düzeyinin belirlenmesi açısından son derece önemlidir.

Şimdi, buraya kadar yaptığımız açıklamalarının bir uygulaması niteliğinde, Türkiye'deki hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumuna olası etkilerini ve vergi uyumunu artırıcı yönde alınması gereken önlemlerin neler olabileceğini incelemeye çalışalım.

IV. TÜRKİYE'DEKİ HÜKÜMET-BİREY İLİŞKİLERİNİN VERGİ UYUMUNA ETKİLERİ

Demokratik toplum olma niteliğini geliştirme çabasındaki bir ülke olarak Türkiye'de vatandaşların gönüllü işbirliğine gereksinim duyulan alanların başında vergilemeye ilişkin süreçler gelmektedir. Bu işbirliğinin yeterli düzeyde sağlanabilmesi diğer etkenlerin yanında devlet-vatandaş ilişkilerinin de nasıl algılandığına bağlıdır.

Ülkemizdeki devlet-vatandaş ilişkilerinin değişik şekilleri vergi uyumuna etkileri açısından incelenebilir. Örneğin, ülkemizdeki siyasal karar alma mekanizması; bireylerin bu sürece katılımı, bu katılımın niteliği, etkinliği ve var olan sorunların mükelleflerin vergi yasalarına uyumları üzerindeki olası etkilerinin neler olabileceği yönüyle incelenebilir. Benzer şekilde, kamu gücünün kullanımında ortaya çıkan yolsuzluk, savurganlık ve aşırı bürokrasi gibi kötü yönetim uygulamaları da ülkemizdeki vergi uyumuyla ilişki kurularak incelenebilir. Şimdi, ülkemizdeki devlet-vatandaş ilişkilerinin bazılarında yaşanan sorunları ve vergi uyumunu artırma yönünde alınabilecek önlemleri sıralamaya çalışalım.

a) Devlet-vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olabilmesi ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak ve yeterli düzeyde yerine getirilebilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına ve bu arada özellikle devlete ait kurum ve kuruluşlara yeterli bir düzeyde güvene gereksinim vardır. Çünkü, herhangi bir sistemin (siyasal, toplumsal, vb.) kurumlarına güven duyulması, o sistemin meşruiyetinin bir göstergesini teşkil etmektedir. Buna göre, belli başlı kurumlarına makul düzeylerde güven duyulmayan bir sistem halkın gözünde doğru, haklı, adil -kısacası, meşru- olamaz (ESMER, 1999:41). Demokrasinin meşruiyet ihtiyacının diğer yönetim şekillerine göre daha fazla olduğunu da

gözönüne aldığımızda, demokrasinin değişik kurumlarına yönelik güvenin ve buna da bağlı olarak ortaya çıkan meşruiyet algılamalarının vatandaşların yasalara olan uyumlarını etkilediğini söyleyebiliriz (TYLER, 1990:40-56; TYLER vd., 1989:629-631).

Bu açıdan, değişik yıllarda ve düzenli olarak ülkemizdeki çeşitli kurum ve kuruluşlara duyulan güveni ölçmeye çalışan araştırmalar yapılmaktadır. Bu çalışmaların sonuçları, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları açısından da son derece önemli olan Türk siyasal sistemi, meclis, mahkemeler ve memurlar gibi kurum ve kuruluşlara yönelik düşük bir güvenin olduğunu ortaya koymaktadır. Hatta 'hiç' güvenilmeme oranlarına göre başta gelen ilk dört kurum arasında siyasi partiler, hükümet ve T.B.M.M. de yer almaktadır (TÜSİAD, 1991:19-24; ESMER, 1999:41-47; ADAMAN vd., 2001a:8-9; ADAMAN vd., 2001b:13). Bu tablonun, vatandaşların başta vergi yasaları olmak üzere diğer toplumsal kural ve düzenlemelere yönelik uyumları üzerinde olumsuz etki yaptığı söylenebilir.

b) Türk siyasal sistemine yönelik güvensizliğin arkasında başta 1982 Anayasası, Siyasi Partiler Kanunu (SPK) ve seçim sistemimiz olmak üzere pek çok olumsuzluğun olduğunu söyleyebiliriz. Kendine özgü koşullar içinde 07.11.1982 tarihinde %91.37 (RG, 1982) oranında bir halk desteğiyle kabul edilen 1982 Anayasası'nın değiştirilmesi düşüncelerine bugün hemen her kesim destek vermektedir. Benzer şekilde, ülkemizin ekonomik ve siyasal krizlerle karşılaştığı dönemlerde daha yoğun olmak üzere, hemen her platformda SPK'nun değiştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bu çerçevede, başta Anayasa ve SPK olmak üzere ilgili yasa ve yönetmeliklerde yapılacak köklü değişikliklerle siyasal karar alma mekanizmasının işlerliğinin ve siyasal katılımın artırılmasıyla genel olarak siyasal sisteme ve özel olarak da partiler, TBMM ve hükümete olan güven ve meşruiyet algılamalarının iyileşmesi sağlanabilecektir. Bu da, bireylerin yasaları benimsemesi ve onlara uymaları açısından belirleyici bir rol oynayacaktır.

c) ülkemizdeki devlet-birey ilişkilerinin vergi uyumu açısından önemli yönlerinden biri de sıkça yaşanan savurganlık ve yolsuzluk şeklindeki kötü yönetim uygulamalarıdır. Bu tür uygulamalar ekonomi üzerinde bir yandan kendi varlıklarıyla doğrudan, bir yandan da vatandaşların sisteme yönelik adalet düşüncelerini zedeleyerek vergi ve benzeri yasalara uyumlarını azaltmalarına neden olarak dolaylı şekilde bir yük oluşturur.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin (2001) hazırladığı "Savurganlık Ekonomisi" başlıklı rapora göre, 1990-2000 yılları arasında Türkiye'yi yöneten siyasi ve ekonomik kadroların neden olduğu savurganlık 195.2 milyar dolar olarak hesaplanmıştır. Ülkemizdeki savurganlığın örnekleri olarak; siyasi yetersizlik ve ekonomik yönetim hatalarının yükselttiği risk nedeniyle fazladan ödenen iç ve dış borç faizleri, geciken kamu yatırımlarına giden yıpranma ve

bakım harcamaları, KİT'lerin borçlanma gereksinimleri, fon bankalarının (batık bankalar) zararları, kamu bankalarının görev zararları, yurtdışı temsilciliklerin fazla kadrolarına yapılan harcamalar, kamu lojmanlarının bakım ve sigorta masrafları, bakanlık sayısının fazlalığı ve kamu araçlarının yakıt ve bakım masrafları gösterilebilir.

Ülkemizdeki vergi dairelerinde çalışan personel üzerinde yapılan anket çalışmasının sonuçları da vergi gelirlerinin etkin bir şekilde kullanılmasının önemine dikkat çekmektedir (KARYAĞDI, 2001:145-146). Anket çalışmasında "sizce aşağıdakilerden hangisi önemlidir?" sorusuna %6 oranında 'verginin toplanması', %94 oranında da 'verginin harcanması' cevabı verilirken; "toplamış olduğunuz verginin etkin bir şekilde kullanıldığına inanıyor musunuz?" sorusuna %3 oranında 'evet', %97 oranında da 'hayır' cevabı verilmiştir. Çalışmada, harcamacı kuruluşların yapmış oldukları harcamaların sosyal faydaya hizmet ettiklerini göstermeleri ve bunun için de son derece şeffaf olmaları gerektiği belirtilmektedir. Yolsuzlukların yaygınlaştığı veya en azından yolsuzluk söylentilerinin çoğaldığı bir ortamda kişilerin devlete olan güvenleri sarsılmakta ve verginin sosyal yönünü halka anlatabilmek için harcanan çabaların büyük bir kısmı boşa çıkmaktadır. Araştırmada, toplanan vergilerin etkin kullanılmasının yalnızca mükelleflerin vergi yasalarına uyumu açısından değil vergi idaresinin etkinliğinin artırılması açısından da önemli olduğu vurgulanmaktadır.

d) Türkiye'deki yolsuzlukların büyüklüğü ve bunun yaygınlığına olan inanış da vergi uyumunu azaltan önemli sosyo-psikolojik faktörler arasında yer almaktadır. Ülkemizdeki yolsuzlukların büyüklüğü hem ulusal hem de uluslararası yayınlarda açıkça belirtilmektedir. Örneğin, Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun hazırladığı "Yolsuzlukla Mücadele ve İyi Yönetim" başlıklı rapora göre, Türkiye'de yabancı yatırımların gerçekleşmemesinin en önemli nedeni olarak yüzde 65 oranıyla 'yolsuzluk' gösterilmektedir (MG, 2001). 19 Ekim-24 Kasım 2000 tarihleri arasında Türkiye genelinde 18 yaş ve üzeri 3021 kişiyle yüz yüze görüşerek yapılan anket çalışmasına göre de, Türkiye'nin çözülmesi gereken en önemli sorunları arasında enflasyon ve işsizlikten sonra rüşvet ve yolsuzluk üçüncü sırada görülmektedir (ADAMAN vd., 2001a:7). 1200 firma üzerinde yapılan ve Kasım 2001'de tamamlanan anket çalışmasında ise, enflasyon/hayat pahalılığından sonra rüşvet ve yolsuzluk ikinci sırada yer almıştır (ADAMAN vd., 2001b:12).

Uluslararası "Yolsuzluk Algılaması Endeksi" (Corruption Perceptions Index) ne göre, en az yolsuzluğun olduğu ülkeye 10 puanın verildiği sıralamada, Türkiye 2000 yılında 99 ülke arasında 3.6 puanla 55. sıradayken (T.I., 2000:14), 2001 yılı verilerine göre yine 3.6 puanla 91 ülke arasında 56. sırada yer alabilmiştir (T.I., 2001). Bir başka endeks Türkiye'nin, yolsuzlukların ülke ekonomisine verdiği zarar bakımından, incelenen ülkeler arasında ilk sıralarda

yer aldığını göstermektedir. Price Waterhouse Coopers'ın (2001:2) yayımladığı The Opacity Index'e göre, dünya genelinde ekonomik ve coğrafi özellikleri dikkate alınarak seçilmiş 35 ülke sıfırdan 150'ye kadar puan verilerek sıralanmış ve bu sıralamada, yolsuzlukların en fazla olduğu ve şeffaf olmayan Çin birinci olurken, 74 puan alan Türkiye dördüncü sırada yer almıştır. Çalışmaya göre, devletin gelir kaybı ve kaynak israfı nedeniyle yolsuzluklar, ekonomilerde gizli bir vergi gibi mali yük oluşturmaktadır. Buna göre, Türkiye'nin, yolsuzluklar nedeniyle yüzde 36 oranında fazladan vergi ödemek durumunda kaldığı belirtilmektedir. Benzer şekilde, Dünya Bankası'nın hazırladığı raporlarda Türkiye yolsuzlukla suçlanarak, kamu ihalelerinde kazanan firmaların, ihale tutarının yüzde 15'ine varan miktarda siyasi partilere 'katkı' yapmak durumunda kaldıkları vurgulanmaktadır (BOULTON/MUNIR, 2001).

Türkiye'de yolsuzlukların yaygınlığının çeşitli nedenleri vardır. Genel olarak baktığımız zaman bugünkü yapısıyla yönetim sistemimizin bireyleri yolsuzluk yapmaya ittiğini ya da en azından yolsuzluğu önleyemediğini söyleyebiliriz. Bunun da en önemli nedeni kamudaki şeffaflığın ve denetlenebilirliğin yeterli olmamasıdır (ATO, 2001). Bu kapsamda, kamunun kural koyma, izin verme, belge ve lisans işlemlerinin etkin kurallara bağlanmaması; vergi mevzuatının yeterince açık olmaması; Devlet İhale Kanunu (DİK)'yla bağlantılı olarak ihalelerde ve harcama kararlarında belirsizlik; özelleştirme ve hazine arazisi tahsis işlemlerindeki belirsizlikler; bürokrasinin kalitesi, karmaşıklığı ve dokunulmazlığı; iktidar ve bakan değişikliklerinde izlenen personel politikası; kamu personeli ücret düzeyi ve genel olarak kamu personel rejimi; adli sistemin etkin olmayışı ve kurumsal kontrollerin yetersizliği ülkemizdeki yolsuzlukları besleyen faktörlere örnek olarak gösterilebilir.

Türkiye'deki yolsuzlukların önlenmesi için değişik önlemler alınabilir. Son dönemde, geçmiş yolsuzlukların ortaya çıkarılması için yapılan çok sayıdaki operasyon bu açıdan olumlu bir gelişme olarak görülebilir. Ancak, bu operasyonların hızlı ve etkin bir biçimde sonuçlandırılabilmesi ve yeni yolsuzluklara imkan vermeyecek yapısal değişikliklerin yapılabilmesi çok daha önemlidir. Bu anlamda, son yıllarda hem özel hem de resmi raporlarda dile getirilen ve IMF'e verilen Niyet Mektuplarında (TCBHM, 2001) ve Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı'nda (2001) sıralanan ve Bankacılık Kanunu, Bütçe Kanunu, DİK, Fon ve Döner Sermayeler ve Kamulaştırma Kanunu gibi alanlarda yapılan ve yapılmakta olan yapısal değişiklikler, ülkemizi ilkeleri IMF tarafından da belirlenen standartlara (IMF, 1999; IMF, 2000; IMF, 2001) ulaştırdığı ölçüde mali şeffaflığın sağlanması ve yolsuzlukların önlenmesi daha kolay olacaktır.

e) Hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumu açısından önemli olan bir diğer boyutu, vergi mükelleflerinin ödediği paraların hükümet tarafından nasıl

harcandığına yönelik algılamadır. Türkiye'deki aşırı bürokrasiyi, savurganlığın ve yolsuzlukların yaygınlığını, politik arenadaki bozuklukları ve şeffaflığın olmayışını gözönüne aldığımızda, kamu harcamalarının yapılışındaki sürecin mükelleflerin vergiye uyumlarını olumsuz etkileyecek unsurlara sahip olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi gelirlerinin kullanımının ülkemizdeki vergi uyumunu olumsuz etkileyebileceğini, değişik kamu harcamalarının yıllar itibariyle GSMH ve bütçe içindeki dağılımlarının gelişimine bakarak da görebiliriz. Tablo 4.1'de görüldüğü gibi, 1980-2001 döneminde konsolide bütçe harcamalarının GSMH içindeki payı 23.1 puan artarken, bu artışta faiz ödemeleri dışındaki kalemlerin önemli bir payı olmamıştır. Tabloda görüldüğü gibi dönem boyunca faiz ödemelerinin payındaki yükseliş (%0.6'dan %22.2'ye) yaklaşık olarak konsolide bütçe harcamalarının payındaki artış kadar olmuştur. Personel harcamaları, diğer cari harcamalar ve diğer transferlerin payında genel olarak çok önemli bir değişim olmazken yatırım harcamalarının payı yaklaşık olarak %40 düzeyinde azalarak dönem başındaki %3.5 oranından %2.2'ye inmiştir.

TABLO 4.1: Ekonomik Ayrıma Göre Konsolide Bütçe Harcamalarının Gsmh İçindeki Payı (%)

	1980	1985	1990	1995	1998	1999	2000	2001
Toplam Harcamalar	20.3	15.1	16.9	21.8	29.3	35.9	37.2	43.4
Cari Harcamalar	9.3	5.9	8.9	8.2	9.7	11.7	10.8	11.0
Personel Harcamaları	6.4	3.6	7.2	6.4	7.2	8.8	7.9	8.2
Diğer Cari Harcamalar	2.9	2.3	1.7	1.8	2.5	2.9	2.9	2.8
Yatırım Harcamaları	3.5	3.0	1.7	1.2	2.0	2.0	2.0	2.2
Transfer Harcamaları	7.5	6.2	6.3	12.4	17.6	22.2	24.4	30.2
Faiz Ödemeleri	0.6	2.0	3.5	7.3	11.5	13.7	16.3	22.2
Diğer Transferler	6.9	4.2	2.8	5.1	6.1	8.5	8.1	8.0

Kaynak: TC Devlet Planlama Teşkilatı, Erişim: 29.12.2001. [WWW document], URL <http://www.dpt.gov.tr>; Ekonomik Göstergeler; T.C. Maliye Bakanlığı, Yıllık Ekonomik Rapor 2000

Ülkemizde sık sık yaşadığımız mali krizler ve bunların sonucunda uygulanmaya çalışılan istikrar ve liberalizasyon programları da kamu harcamalarının iç dağılımına ilişkin Tablo 4.1 ve Tablo 4.2'de görülen olumsuz gelişmeyi hızlandırmaktadır. Gerçekten de bu tür programlardan en çok etkilenen ve bütçeden daha az pay ayrılan alanların başında yatırım harcamaları

ve bakıma ilişkin cari hizmetler gibi üretken faaliyetler gelmektedir (FALAY, 2000:55).

Bu durumu Tablo 4.2'deki konsolide bütçe harcamalarının iç dağılımına baktığımızda daha iyi görebiliyoruz. Buna göre, cari harcamaların ve yatırım harcamalarının payı dönem boyunca iniş ve çıkışlar hariç- sürekli azalırken, transfer harcamalarının payı ise faiz ödemelerinin etkisiyle sürekli olarak artmaktadır. Faiz ödemelerinin konsolide bütçe harcamaları içindeki payı 1980 yılında %2.9 iken 2001 yılında %51.1 düzeyine çıkmıştır.

TABLO 4.2: Ekonomik Ayrıma Göre Konsolide Bütçe Harcamalarının Dağılımı (%)

	1980	1985	1990	1995	1998	1999	2000	2001
Toplam Harcamalar	100	100	100	100	100	100	100	100
Cari Harcamalar	45.9	39.2	48.8	37.5	33.3	32.7	29.2	25.3
Personel Harcamaları	32.6	24.0	38.6	29.2	24.8	24.6	21.4	18.9
Diğer Cari Harcamalar	13.3	15.2	10.2	8.3	8.5	8.1	7.8	6.4
Yatırım Harcamaları	17.6	20.7	14.7	6.0	6.4	5.5	5.3	5.2
Transfer Harcamaları	36.6	40.6	36.6	56.5	60.3	61.8	65.5	69.5
Faiz Ödemeleri	2.9	12.5	20.4	33.5	39.6	38.1	43.9	51.1
Diğer Transferler	33.7	28.1	16.2	23.0	20.7	23.7	21.6	18.4

Kaynak: DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-1998); TC Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Erişim: 29.12.2001. [WWW document]. URL <http://www.bumko.gov.tr>

Konsolide bütçe harcamalarındaki bu gelişim (personel ve diğer cari harcamalarıyla yatırım harcamalarının yetersizliği ve faiz ödemelerindeki hızlı artış) bir yandan ekonominin üretim potansiyelini olumsuz etkilerken bir yandan da, konumuzla ilgili olarak, mükelleflerin kamu harcamalarına bakışına bağlı olarak vergi uyumunu azaltıcı etki yapabilmektedir. Cari ve yatırım harcamalarındaki yetersizlik kamu çalışanlarının verimliliğini ve kamu hizmetlerinin kalitesini de olumsuz etkilemektedir.

Faiz ödemelerindeki bu artış, 2001 yılında toplam vergi gelirlerinin dahi bunları karşılayamaması sonucunu doğurmuştur. 2001 yılında yaklaşık olarak 39.8 katrilyon TL tutarındaki vergi gelirlerine karşın 41.1 katrilyon TL faiz ödemesi gerçekleştirilmiştir.

Artan personel sayısına rağmen personel harcamalarının seviyesinin ve diğer cari giderlerin artmamasına (hatta son yıllarda önemli düzeyde azalmasına) ve yatırımların düzeyinin dönem başına göre %50'nin üzerinde

azalmasına karşın, toplam vergi gelirlerinin tamamının faiz ödemelerine finanse eder hale dönüşmesi devletin vergi toplama meşruyetini tartışılır hale getirmektedir (KONUĞMAN vd., 2000:189).

Kamu harcamalarındaki bu gelişme eğitim, sağlık, adalet ve ulaştırma gibi hizmetlerin yetersizliğiyle günlük yaşantımızda kendisini hissettirmektedir. Bu durumu Türkiye verilerini AB ülkeleri ve diğer aday ülke verileriyle karşılaştırdığımızda da görebiliyoruz (TİSK, 2000): Kamu eğitim harcamalarının GSMH'ye oranı açısından AB ortalaması %5.3 düzeyindeyken, aday ülkeler arasında en düşük oran %2.2 ile Türkiye'ye aittir. Kamu sağlık harcamalarının GSMH'ye oranı açısından ise, %6.7 olan AB ortalamasının yanında aday ülkeler arasında en düşük orana %2.7 ile Türkiye sahiptir. Bin kişiye düşen doktor sayısı açısından baktığımızda da benzer durumla karşılaşmaktayız. 3.2 olan AB ortalamasına karşın, Türkiye 1.1 ile AB'ye üye ve aday 28 ülke arasında son sırada yer almaktadır. Benzer olumsuzlukları ortalama yaşam süresi ve 5 yaşın altında ölüm oranları gibi istatistiklerde de görmek mümkündür. Yargılama sistemindeki sorunlardan ve trafik kazalarının büyüklüğünden ülkemizdeki adalet ve ulaştırma hizmetlerinin de yetersiz olduğunu kolaylıkla söyleyebiliriz.

İstatistiklere ve bireylerin günlük yaşantısına olumsuz bir şekilde yansıyan kamu harcamalarının Türkiye'deki bu durumuna, vergi mükelleflerinin, ödediği paraların iyi harcanmadığı ve hükümet tarafından 'aldatıldığı' inancıyla, vergi sorumluluklarını yerine getirmekten kaçınarak karşılık vermesi büyük bir olasılıktır. Yukarıda belirttiğimiz Türkiye'deki kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik güven ve meşruyet algılamaları, savurganlık, yolsuzluk ve şeffaflıkla ilgili açıklamalar da bu olasılığı artırmaktadır.

Görüldüğü gibi, kamu ve özel kesime yönelik teorik anlamdaki etkinlik tartışmaları bir yana, ülkemizdeki uygulamadan kaynaklanan nedenlerle kamu sektöründe yaşanan etkinsizlikler mükelleflerin vergiye uyumlarını olumsuz etkileyebilmektedir. Bu etkinsizliklerin giderilmesi yolunda yapılacak çalışmalar ve bu çalışmaların sonuçlarını vatandaşların hem devletle olan ilişkilerinde yaşayarak, hem de yapılacak olan bilgilendirme faaliyetleriyle görmesi ülkemizdeki vergi uyumunun artırılması açısından yararlı olacaktır.

Üçüncü başlık altında incelediğimiz mali bağlantının vergi uyumu üzerindeki etkisini dikkate aldığımızda, ülkemizde vergilemenin gerekçelerinin sık sık ve tutarlı bir şekilde vurgulanması ve mükelleflere yönelik olarak, kendi vergi ödemeleri ile finanse edilmiş ve kendilerinin de yararlandığı mal ve hizmetler hakkında bilgilendirici programlar sunulması yararlı olacaktır.

Türkiye'de idarenin sunduğu her türlü hizmetin kalitesinin artırılması ve vatandaşlara ayrımcılık yapmadan tarafsız bir şekilde hizmet götürülmesi vergi uyumunu artıracaktır. Bu çerçevede devlet-birey ilişkilerinin diğer bir boyutu olan vergi yönetimiyle ilgili mükelleflerin değerlendirmeleri de vergi uyumu

açısından son derece önemlidir. Bunun için, mükelleflerin vergilerinin karşılığını alacağı birinci yerin vergi idareleri olması gerektiği gerçeğinden hareketle; vergi idarelerinin örgütlenme, personel, araç-gereç donanımı ve bilgi akışı yönüyle yeterli bir düzeye ulaştırılması ve her türlü hizmetlerinde mükelleflerin memnuniyetinin sağlanmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Devletin gelir ihtiyacının artması vergiler kadar eski bir konu olan vergi uyumu üzerinde daha kapsamlı araştırmalar yapılması gerektiği doğurmuştur.

Vergi yükümlülüğünün doğru olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilen vergi uyumu, vergi oranları ve denetim olasılığından vergi ahlaki ve hükümet-birey ilişkilerine kadar çok sayıda sayıda faktör tarafından belirlenmektedir.

Bugünkü araştırmalarda; klasik vergi uyumu modelindeki sınırlı sayıdaki faktörün çok daha ötesinde, ekonomik, sosyo-psikolojik ve vergi yönetimine ilişkin değişik faktörlerin mükelleflerin vergiye uyumları üzerindeki etkisinin nasıl olabileceği tahmin edilerek, vergi uyumunu artırıcı yönde öneriler getirilmeye çalışılmaktadır.

Vergi uyumuna etki eden sosyo-psikolojik faktörler arasında yer alan hükümet-birey ilişkileri de değişik yönleriyle vergi uyumunu artırıcı veya azaltıcı özellikler içerebilmektedir. Bu çerçevede, vergileme yetkisini elinde tutan ve toplanan gelirleri kullanan siyasal otoritenin nasıl algılandığı belirleyici olabilmektedir. Bunun için; siyasal karar alma mekanizması, bu mekanizmanın işleyişi ve bu süreçte bireylerin katılımı; kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkabilen aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar; vergi mükelleflerinin vergilerinin karşılığını alıp-almadıklarına yönelik inançları; idarenin sunmuş olduğu hizmetlerin kalitesi ve hizmetleri sunuş biçimiyle yönetimin meşruiyeti ve yönetime bağlılık gibi önemli konular hükümet-birey ilişkileri açısından öncelikle incelenmelidir.

Bu konularla ilgili Türkiye'de yaşanan değişik sorunlar vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır. Çalışmamızda bu sorunların bazılarını incelemiş bulunmaktayız. Türkiye'deki düşük vergi uyumunun yeterli düzeye çıkartılabilmesi için, hükümet-birey ilişkilerinde yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bunların giderilmesine yönelik düzenli çalışmaların yapılması gereklidir.

KAYNAKLAR

- ADAMAN, Fikret/ÇARKOĞLU, Ali/ŞENATALAR, Burhan (2001a), *Yolsuzluk Araştırması: Şubat 2001* (İstanbul: TESEV Yayınları).
- ADAMAN, Fikret/ÇARKOĞLU, Ali/ŞENATALAR, Burhan (2001b), *İş Dünyası Gözünden Türkiye'de Yolsuzluk Araştırması: Kasım 2001* (İstanbul: TESEV Yayınları).
- ALLINGHAM, Michael G./SANDMO, Agnar (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economics*, Vol. 1 (Nov.):323-338.
- ALM James/SANCHEZ, Isabel/JUAN, Ana De (1995), "Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance," *Kyklos*, 48/1:3-18.
- ALM James/McCLELLAND, Gary H./SCHULZE, William D. (1992a), "Why Do People Pay Taxes?," *Journal of Public Economics*, 48/1:21-38.
- ALM, James/JACKSON, Betty R./McKEE, Michael (1992b), "Deterrence and Beyond: Toward a Kinder, Gentler IRS," SLEMROD, Joel (ed.), *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement* (Ann Arbor: University of Michigan Press):311-329.
- ALM, James/JACKSON, Betty R./McKEE, Michael (1992c), "Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data," *National Tax Journal*, 45/1:107-114.
- ANDREONI, James/ERARD, Brian/FEINSTEIN, Jonathan (1998), "Tax Compliance," *Journal of Economic Literature*, 36/2:818-860.
- ATO (Ankara Ticaret Odası) (2001), *Sayıştay 2000 Yılı Mali Raporu* (Ankara).
- BOULTON, Leyla/MUNIR, Metin (2001), "Turkey is Facing Tough International Criticism of its Corrupt and Inefficient Public Procurement System," *Financial Times* (26 Nisan 2001).
- CHU, C.Y.Cyrus (1990), "A Model of Income Tax Evasion with Venal Tax Officials: The Case of Taiwan," *Public Finance*, 45(3):392-408.
- CIALDINI, Robert B. (1989) "Social Motivations to Comply: Norms, Values and Principles," ROTH, Jeffrey A./SCHOLZ, John T. (eds.), *Taxpayer Compliance, Vol.2: Social Science Perspectives* (Philadelphia:University of Pennsylvania Press):200-227.
- COWEL, Frank A./GORDON, James P.F. (1988), "Unwillingness to Pay: Tax Evasion and Public Good Provision," *Journal of Public Economics*, 36:305-321.
- DPT (1998), *Ekonomik ve Sosyal Göstergeler:1950-1998* (Ankara).
- ESMER, Yılmaz (1999), *Devrim, Evrim, Statüko: Türkiye'de Sosyal Siyasal Ekonomik Değerler* (İstanbul: TESEV Yayınları).
- FALAY, Nihat (2000), "Gelişmekte Olan Ülkelerde Mali Kriz Bağlamında İstikrar ve Liberalizasyon, Kamu Hizmetleri ve Kamu Gelirleri," *İktisat Dergisi*, Sayı 407:53-58.
- FREY, Bruno S. (1992), "Tertium Datur: Pricing, Regulating and Intrinsic Motivation," *Kyklos*, 45/2:161-184.
- GOULDNER, A.W. (1960), "The Norm of Reciprocity: A Preliminary Statement," *American Sociological Review*, 25:161-178.
- IMF (1999), *Manual on Fiscal Transparency*.
- IMF (2000), *Report on the Observance of Standards and Codes: Turkey*.
- IMF (2001), *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*.
- KARYAĞDI, Nazmi (2001), *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi* (Ankara: Ankara Sanayi Odası, Yayın No:51).
- KIDDER, Robert/McEWEN, Craig (1989), "Taxpaying Behavior in Social Context: A Tentative Typology of Tax Compliance and Noncompliance," ROTH, Jeffrey A./SCHOLZ, John T. (eds.), *Taxpayer*

- Compliance, Vol.2: Social Science Perspectives* (Philadelphia:University of Pennsylvania Press):47-75.
- KONUKMAN, Azız/AYDIN, Ali Rıza/OYAN, Oğuz (2000), "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yapılandırılması: Tespit ve Öneriler," *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri* (15. Türkiye Maliye Sempozyumu, 15-17 Mayıs 2000, Akdeniz Üniversitesi İİBF Yayın No:3, Antalya):169-204.
- LEWIS, Alan (1982), *The Psychology of Taxation* (New York: St. Martin's Press).
- LEWIS, Alan (1979), "An Empirical Assessment of Tax Mentality," *Public Finance*, 34:245-257.
- MG (MİLLİYET GAZETESİ) (2001), 04.05.2001.
- MUELLER, Eva (1963), "Public Attitudes Toward Fiscal Programs," *Quarterly Journal of Economics*, 77/2:210-235.
- MYLES, Gareth D. (2000), "Wasteful Government, Tax Evasion and the Provision of Public Goods," *European Journal of Political Economy*, Vol. 16:51-74.
- PORCANO, Thomas M. (1988), "Correlates of Tax Evasion," *Journal of Economic Psychology*, 9:47-67.
- PRICE WATERHOUSE COOPERS (2001), *The Opacity Index:2001*, Erişim: 10.02.2001. [WWW document]. URL http://www.opacityindex.com/scripts/dow_download.pl?qfilename=opacityindex_full.pdf&rm=send_file.
- REYNAUD, Pierre-Louis (1966), "İktisadi Psikoloji ve Maliye," *İ.Ü. Maliye Enstitüsü Konferansları*, 12. Seri, İstanbul:19-26.
- RG (RESMİ GAZETE) (1982), 20.11.1982, No:17874.
- ROTH, Jeffrey A./SCHOLZ, John T./WITTE, A.D. (eds.) (1989), *Taxpayer Compliance, Vol.1: An Agenda for Research* (Philadelphia:University of Pennsylvania Press).
- SCHMÖLDERS, Günter (1976), *Genel Vergi Teorisi* (İstanbul: Fakülteler Matbaası, Çev.: Salih Turhan).
- SHU, Wei (1992), "Income Tax Evasion and Enforcement: A Purely Theoretical Analysis of Chinese Income Tax System," *Public Finance*, 47/2:287-302.
- SMITH, Kent W. (1992), "Reciprocity and Fairness: Positive Incentives for Tax Compliance," SLEMROD, Joel (ed.), *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement* (Ann Arbor: University of Michigan Press):223-250.
- SPICER, Michael W./LUNDSTEDT, S.B. (1976), "Understanding Tax Evasion," *Public Finance*, 31/2:295-305.
- SRINIVASAN, T.N. (1973), "Tax Evasion: A Model," *Journal of Public Economics*, 2:339-346.
- TCBHM (TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı) (2001) *Ekonomik Politikalar Bildirgesi* (Ankara, 3 Mayıs 2001).
- TC DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (2001), Erişim: 01.03.2002. [WWW document]. URL <http://www.dpt.gov.tr>.
- TC MALİYE BAKANLIĞI (2000), *Yıllık Ekonomik Rapor:2000* (Ankara).
- TC MALİYE BAKANLIĞI, BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (2001) Erişim: 01.03.2002. [WWW document]. URL <http://www.bumko.gov.tr>
- TI (TRANSPARENCY INTERNATIONAL) (2000), *Annual Report:2000*, Erişim: 09.06.2001. [WWW document]. URL http://www.transparency.org/documents/annual-report/ar_2000/ti2000.html.
- TI (TRANSPARENCY INTERNATIONAL) (2001), *Corruption Perceptions Index: 2001*, Erişim: 27.06.2001. [WWW document]. URL <http://www.transparency.org/documents/cpi/2001/cpi2001.html#cpi>.

- TİSK (TÜRKİYE İŞVEREN SENDİKALARI KONFEDERASYONU) (2000), *Avrupa Birliği'ne Üyelik Sürecinde AB Ülkeleri ve Diğer Aday Ülkeler Karşısında Türkiye'nin Durumu: TİSK Kıyaslama (Benchmarking) Raporu, Ekonomik ve Sosyal Alanlarda Seçilmiş 80 Gösterge* (Ankara).
- TOBB (TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ) (2001), *Savurganlık Ekonomisi Araştırması* (Ankara).
- TÜRKİYENİN GÜÇLÜ EKONOMİYE GEÇİŞ PROGRAMI (2001).
- TÜSİAD (1991), *Türk Toplumunun Değerleri* (İstanbul: TÜSİAD Yayın No:T/91, 6145).
- TYLER, Tom R. (1990), *Why People Obey the Law* (New Haven: Yale University Press).
- TYLER, Tom R. (1984), "The Role of Perceived Injustice in Defendants' Evaluations of Their Courtroom Experience," *Law and Society Review*, 18:51-74.
- TYLER, Tom R./CASPER, Jonathan D./FISHER, Bonnie (1989), "Maintaining Allegiance Toward Political Authorities: The Role of Prior Attitudes and the Use of Fair Procedures," *American Journal of Political Science*, 33:629-652.
- TYLER, Tom R./RASINSKI, Kenneth A./McGRAW, Kathleen M. (1985), "The Influence of Perceived Injustice on the Endorsement of Political Leaders," *Journal of Applied Social Psychology*, 15:700-725.
- USER, İnci (1992), *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı, Yayınlanmamış Doktora Tezi* (İstanbul: M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü).