

VERGİ KAÇIRMA EĞİLİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER: ESKİŞEHİR'DEN BULGULAR¹

Arş. Gör. Gamze ÖZ YALAMA

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, (gamze.oz86@gmail.com)

Doç. Dr. Erdal GÜMÜŞ

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, (egumus25@gmail.com)

ÖZET

Vergiler, kamu harcamalarını finanse etme amacının yanı sıra ekonomik ve sosyal yaşamı etkileyen, bir istikrar politikası değişkeni olarak da kullanılmaktadır. Vergilerin sahip olduğu bu önem, vergi gelirlerinin yeterli düzeyde toplanmasını gerekli kılmaktadır. Ancak, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergi miktarları ile mükelleflerin beyan ederek filen ödedikleri vergi miktarları arasında yüksek farklar ortaya çıkmaktadır. Bu farkların en önemli sebeplerinden biri de vergi kaçakçılığıdır. Bu çalışmanın amacı, mükelleflerin vergi kaçırmasında etkili olan değişkenlerin bir anket çalışması ile incelenmesidir. Eskişehir’de yapılan anket çalışmasında vergi oranı, vergi cezaları, vergi denetimleri, vergi ahlakı, vergi sistemi ve demografik bazı değişkenlerin mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarını etkilediğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Vergi Psikolojisi, Birey Davranışları, Anket Yöntemi.

THE DETERMINANTS OF TAX EVASION BEHAVIOR OF TAXPAYERS: EVIDENCE FROM ESKİSEHIR

ABSTRACT

Besides taxes are used for financing government expenditures, it is also used as a stability policy variable that affects economic and social life. The importance of taxes makes it crucial to collect adequate tax revenues. However, there is a large gap between the amount of taxes legally owed and the amount of taxes that taxpayers report and pay to the tax agencies. One of the reasons for this gap is tax evasion. The purpose of this study is to investigate the factors involved in tax evasion by taxpayers via survey data conducted in Eskişehir. The results show that tax rate, tax penalty, tax audit, tax morale, tax system and some of the demographic variables contribute in explaining the tax evasion behavior of taxpayers.

Keywords: Tax Evasion, Tax Psychology, Individual Behavior, Survey Methods.

¹ Bu çalışma “Vergi Kaçırma Eğilimini Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Çalışma” isimli yüksek lisans tezinden yola çıkılarak geliştirilmiştir.

1. Giriş

Vergiler kamu harcamalarının temel kaynağını oluşturmaktadır. Vergi gelirleri bir taraftan kamu harcamalarını finanse etmekte öte yandan çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için bir istikrar aracı olarak kullanılmaktadır.

Yeni bir vergi yürürlüğe girdiğinde, mevcut vergilerin oranlarında, istisna ve muafiyetlerin kapsamında değişiklik yapıldığında ya da vergiyle ilgili önemli bir durum meydana geldiğinde mükellefler bu yeni durumla ilgili kendi vergisel durumlarını ilgilendirdiği ölçüde vergiye karşı olumlu ya da olumsuz bir fikir oluşturmaktadırlar.

Vergilemedeki bir değişiklik ile vergi yükleri bakımından mükelleflerin gerek şekli gerekse maddi yükümlülükleri artabilir. Bu durumda, vergilerin mükelleflerin kullanılabilir gelirlerini azaltması ve aktarıldığı (harcandığı) alanlardaki olası verimsiz kullanım algısı nedenleriyle mükelleflerin vergiye karşı tepkilerinin artmasına ve bu tepkilerin şiddetinin değişmesine neden olabilir.

Bu çalışmanın ikinci bölümünde vergi gelirleri ve vergi kaçırma yönelik genel bir değerlendirme yapılmış, üçüncü bölümünde vergi kaçırma eğilimi üzerinde etkili olan değişkenlere ait literatüre, dördüncü bölümünde Eskişehir ilinde yapılan saha çalışmasına ait evren ve örnekleme dair açıklayıcı bilgilere değinilmiştir. Beşinci bölümde ampirik bulgulara değinilmekte, altıncı bölümde anket değerlendirilmesine ve son bölümde sonuca yer verilmektedir.

2. Vergi Gelirleri ve Vergi Kaçırma Yönelik Genel Bir Değerlendirme

Vergi gelirlerinin gerek kamu harcamalarının finansmanında kullanılması, gerekse sosyal ve ekonomik amaçlarla politika aracı olarak kullanılması sebebiyle artan önemi, kendisini genel bütçe gelirleri içindeki payı itibariyle de göstermektedir.

Vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki paylarını gösteren Tablo 1 verileri incelendiğinde son yirmi yılda genel bütçe gelirlerinin yaklaşık %75 – 85’lik kısmının, 2011 yılı için ise %90’ının vergilerden, kalan kısmı ise vergi dışı gelirler, diğer gelirler, alınan bağış ve yardımlar, sermaye gelirleri gibi kaynaklardan sağlandığı görülmektedir.

Tablo 1: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı*

Yıllar	Vergi Gelirlerinin Bütçe İçindeki Payı	Yıllar	Vergi Gelirlerinin Bütçe İçindeki Payı
1990	82	2001	78
1991	82	2002	80
1992	81	2003	86
1993	75	2004	84
1994	79	2005	80
1995	78	2006	83

Tablo 1 devam

1996	84	2007	84
1997	83	2008	84
1998	79	2009	84
1999	79	2010	87
2000	80	2011	90

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, (Çevrimiçi), Erişim: 08/07/2012.

* Bütçe gelirleri, 1990 – 2003 yılları arasında vergi gelirleri, vergi dışı normal gelirler ve özel gelirler ve fonlardan, 2004 – 2006 yıllarında vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, sermaye gelirleri, alınan bağış ve yardımlardan, 2006 – 2010 yıllarında ise vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, diğer gelirler (faizler, paylar ve cezalar), sermaye gelirleri, alacaklardan tahsilâtlardan oluşmaktadır. Rakamlara red ve iadeler dahildir.

Vergilerin gerek kamu harcamalarının finansmanında gerekse sosyal ve ekonomik amaçlarla politika aracı olarak kullanılmasının yanı sıra kanunlara uygun bir şekilde toplanması gerekliliği vergi ilişkisinin tarafları olan, vergilendirme yetkisine sahip vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasındaki ilişkinin önemini de artırmaktadır. Çünkü vergi ilişkisi bir toplumsal ilişki olarak toplum düzeninin bir parçasını oluşturmakta ve çeşitli yasal düzenlemeleri beraberinde getirmektedir. Bu düzenlemeler kendisini çeşitli kurallar olarak göstermekte ve kişilere bazı şeyleri yapmaları, bazı şeyleri yapmamaları emredilmektedir. Koyulan kanunların gereğinin yerine getirilmemesi ya da kanuna aykırı davranılması durumunda suç meydana gelmektedir.

Kırbaş'a göre "bireylerin vergi ile ilgili fiillerinin bazılarında vergi kaybı ortaya çıkmakta ve devletin mali yönden zarara uğraması söz konusu olmaktadır. Bazı fiiller ise kanunda yazan bazı biçimsel düzenlemelere ters düşmektedir. Bazıları da kamu düzenini bozucu etkiler yapmaktadır. Farklı nitelik ve sonuçları olan bu vergi kanunlarına aykırı fiillerin hepsine geniş anlamda vergi suçu denmektedir. Dar anlamda vergi suçu ise sadece vergi kaybına yol açan suçlar olarak anlaşılmaktadır" (Kırbaş, 2012:166). Öncel, Kumrulu ve Çağan'a göre "vergi suçu, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Yani bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati "hazine yararı" oluşturmaktadır. Bununla birlikte hazine yararı ve korunan menfaat olarak "kamu yararı" özdeşleşmektedir" (Öncel vd., 2001:209).

Türk Ceza Kanununda genel ve soyut suç tanımlanmadığı gibi Vergi Usul Kanununda da vergi suçu kavramına açık bir şekilde yer verilmemiştir. Ancak Kanunun gerekçesi vergi suçunu, vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icap ettirecek şekilde yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Baykara, 2009:253).

Vergi suçları idari ve adli vergi suçları olarak gruplanabilmekte (Hızlı, 1984:106; Şenyüz, 2005:25; Kızılot vd., 2006:236) ve vergi kaçakçılığı suçu da adli vergi suçları arasında yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma girişimi başarılı olsun ya da olmasın, yasalara aykırı bir şekilde davranarak vergi yükümlülüğünü azaltmak ya da tamamen ortadan kaldırmak şeklinde ifade edilmektedir (Balter, 1983:2-5)¹. Ekonomistler vergi kaçırma eylemini,

¹ Bu çalışma vergi kaçırma eğilimini belirleyen değişkenleri tespit edebilmeyi amaç edinmektedir.

belirsizlik altında rasyonel karar verme sorunlarından biri olarak nitelemektedirler. Daha açık olarak, vergi kaçakçılığı daha düşük vergi ödeme ya da yakalanma ve cezalandırılma sonucuyla bitecek bir oyun oynama süreci olarak da ifade edilebilmektedir (Torgler, 2003:154).

Vergi kaçakçılığının boyutunun en önemli göstergelerinden birisi vergi boşluğudur. Vergi boşluğu, mükelleflerin gerçekte ödemeleri gereken vergi miktarı ile beyan ederek ödedikleri vergi miktarı arasındaki fark olarak tanımlanabilmektedir (Andreoni vd., 1998:819).

Tablo 2 verileri incelendiğinde Türkiye'nin vergi boşluğu ya da vergi kaybının boyutu ortaya çıkmaktadır. 2000 yılı için incelenen matrahın yaklaşık olarak %54'u kadar bir matrah farkı ortaya çıkmışken, bu oran 2001'de %184.8'e çıkmakta, 2005 yılında ise %118'e düşmektedir. 2007 yılında oran %48'lere kadar düşerken, 2008 yılında incelenen matrahın %267'si kadar matrah farkı ortaya çıkmakta ve bu rakam ile en yüksek seviyeye ulaşıldığı görülmektedir. Bununla birlikte bu rakamların inceleme yapılan sektörler ya da mükelleflere ait olduğu düşünüldüğünde, vergi incelemelerinin kapsamı genişletildiğinde bulunan farklar daha da artabilir.

Tablo 2: Vergi İnceleme Sonuçları*

Yıllar	İncelenen Matrah* (Bin TL) (1)	Bulunan Matrah Farkı* (Bin TL) (2)	(2/1) % Olarak
2000	3.621.021	1.987.099	54.8
2001	7.289.622	13.478.317	184.8
2002	13.863.392	7.971.330	57.4
2003	25.563.195	18.834.977	73.6
2004	22.124.052	18.712.916	84.5
2005	32.548.467	38.715.354	118.9
2006	46.796.638	47.419.483	101.3
2007	63.409.073	30.450.980	48.0
2008	78.838.889	211.092.889	267.7
2009	125.603.952	97.972.236	78.0
2012 ²	-	131.000.851.812	-

Kaynak: Gelir Kontrolörleri Derneği, Vergi İnceleme Sonuçları (2001 – 2009), <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>, GİB Faaliyet Raporu 2000, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2000/denetim.pdf>, (Çevrimiçi), Erişim: 10/07/2013.

2012 yılı verisi için, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dcis8zCRLPP9XnV0K5Q==H7deC+LxB18=&nm=1048>, (Çevrimiçi), Erişim: 10/07/2013.

* 2001 yılından itibaren elde edilen sonuçlara vergi dairesi müdürlerinin yaptıkları inceleme sonuçları da dâhildir. Tablo değerleri gösterilen kaynaktaki bilgilere sadık kalınarak tarafımızdan toplulaştırılmıştır.

² 31/12/2010 tarih ve 27802 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7/1 maddesi uyarınca Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun, her yıl vergi inceleme ve denetim istatistiklerini takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklaması gerekmektedir. Bununla birlikte Kurum tarafından açıklanan rapor, bulunan matrah farkı bilgisi açısından 2012 yılı verilerini kapsamaktadır.

Buehn & Schneider (2012:8-9) vergi kaçakçılığını konu ettikleri çalışmalarında 1999-2010 yıllarını ve 38 OECD ülkesini incelemiş, OECD ülkeleri arasında ortalama vergi kaçakçılığı açısından Türkiye'nin beşinci sırada olduğunu tespit etmişlerdir. Aynı çalışmada vergi kaçakçılığı yapanların kendi işini yapanlar arasında ülkemiz ikinci sırada yer almıştır.

Vergi kaçakçılığının boyutları göz önünde bulundurulduğunda, mükellefleri vergi kaçırmaya iten sebeplerin incelenmesi ve bu sebepleri en aza indirmeye yönelik önlemlerin alınması politika yapımcılar ve uygulayıcılar açısından oldukça önemli hale gelmektedir.

Vergi kaçırmanın cezai yaptırımına rağmen özellikle son dönemlerde Türkiye için tespit edilen vergi kaçırma davranışının boyutları oldukça yüksektir (Bu durum Tablo 2'deki matrah farkları dikkate alınarak görülebilir).

Günümüzde vergi sistemleri beyan usulüne dayanmakta, mükellefler ödeyecekleri vergi miktarını kendileri tespit etmektedir. Mükelleflerin bu beyanlarının ve ödedikleri vergi miktarlarının doğruluğu ise vergi denetim elemanlarınca denetlenmektedir. Ülkemizde 2000-2009 yıllarını kapsayan denetim oranları Tablo 3'te görülmektedir.

Tablo 3: Vergi Denetim Oranları (2000-2009)

Yıllar	İnceleme Sayısı (1)	Mükellef Sayısı (2)*	1/2
2000	60.335	2.388.850	2.53
2001	68.286	2.334.209	2.93
2002	113.244	2.315.241	4.89
2003	68.251	3.896.382	1.75
2004	153.881	4.031.702	3.81
2005	104.578	3.876.305	2.70
2006	110.442	3.937.878	2.80
2007	135.847	4.027.665	3.37
2008	113.073	4.035.013	2.80
2009	92.752	4.103.583	2.26

Kaynak: Acar, İ. A. ve Merter, M.E. (2005), "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, Maliye Dergisi, s. 16; GİB, 2004, 2008 ve 2009 Yılı Faaliyet Raporları, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (Çevrimiçi), Erişim: 10/07.2013.

* Faal vergi mükellefi sayılarıdır.

Tablo 3 incelendiğinde vergi denetim oranlarının %2 ile %3 arasında değişim gösterdiği görülmektedir. Mükelleflerin vergi denetimleri sonucunda yakalanma ve cezalandırılma riskini göze alarak vergi kaçırma davranışında buldukları göz önüne alınarak değerlendirme yapıldığında, vergi denetimlerinde etkinliği sağlayacak politikaların geliştirilmesi gerekli görülmektedir.

Gözlemlenen yüksek vergi kaçırma eğilimi beraberinde diğer önemli sorunlara da yol açmaktadır. Bunlar arasında yeterli vergi toplanamaması, bütçe açıklarının artması, yüksek vergi oranı uygulamalarına yol açması, adaletsiz bir vergi sisteminin oluşması ve dengesiz gelir dağılımının ortaya çıkması sayılabilir. Ayrıca vergi kaçırma suçuyla etkin mücadele edilmemesi, toplumdaki adalet anlayışının yıpranmasına yol açabilir ve bu durum halkın vergi sistemine olan güvenini sarsabilir. Türkiye'nin önemli sorunlarından biri haline gelen vergi kaçırma davranışı gösteren mükelleflerin bu davranışlarını etkileyen sebeplerin analiz edilmesi ve mükelleflerin vergi kaçırma tutumları ile mücadelede alınabilecek tedbirlerin belirlenmesi gerekir. Mükellefleri vergi kaçırma iten sebeplerin incelenmesi ve bu sebepleri en aza indirmeye yönelik önlemlerin alınması politika yapıcılar ve uygulayıcılar açısından oldukça önemli hale geldiği için, bu çalışmada, mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarında etkili olan değişkenler, saha çalışması yardımıyla araştırılmaktadır. Literatürdeki mevcut çalışmaların bir çoğunun mükelleflerin vergi karşısındaki tutumunu anlamaya yönelik olduğu göz önüne alındığında, bu çalışmanın spesifik olarak mükelleflerin "vergi kaçırma" karşısındaki tutum ve davranışlarını anket kullanılarak incelenmekte ve literatüre uygulama yönünden katkı sağlaması düşünülmektedir.

3. Literatür Taraması

Vergi mükelleflerinin, kendilerine tebliğ edilen vergi borçlarını vergi dairelerine ödemek ya da ödememek şeklinde iki davranış biçiminden birini seçecekleri açıktır. Yasalara aykırı davranarak vergisini ödemeyen mükellefler, vergi kaçırma suçu işlemiş olurlar. Vergi mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarını etkileyen faktörleri belirlemek ve politika oluşturmak vergi idareleri için oldukça önemlidir. Bu çalışmalarda vergi kaçırma eğilimini etkileyen genel kabul görmüş bir değişkene yer verilmemiştir. Bunun yerine, birçok çalışmaya göre farklılık arz eden birden fazla değişken üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda literatürdeki birçok farklı çalışma dikkate alınarak vergi kaçırma eğilimini etkileyen ortak faktörler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

3.1. Ekonomik ve Mali Faktörler

Vergi kaçırma eğilimi, ekonomik ve mali faktörler açısından ele alındığında rasyonel tercih kavramı ön plana çıkmaktadır. Scott (2000:127-128)'a göre rasyonel tercih teorisi "bireyler tercihlerini yansıtan istekler ya da amaçlar doğrultusunda hareket etmektedirler ve rasyonel bireyler kendilerine maksimum memnuniyeti sağlayacak alternatifi seçmektedirler". Bu durum mükellefler açısından ele alındığında verginin tam olarak ödenmesi ve ödenmemesi durumlarından elde edilecek getirinin karşılaştırılması ve maksimum memnuniyeti sağlayan alternatifin seçilmesi önemli olmaktadır. Bu seçimde ise beklenen fayda kavramı önemli bir yer tutmaktadır.

Vergi kaçırma eğilimini, mükelleflerin rasyonel insan davranışı içinde hareket ederek fayda maksimizasyonuna yönelmeleri açısından ele alan ve öncü nitelik taşıyan Allingham & Sandmo (1972) modelinde, mükelleflerin vergi beyanlarına ilişkin kararlarının belirsizlik altında verilen kararlar olduğuna ve mükelleflerin beklenen faydalarını maksimize etmeye yönelerek gerçek gelirini beyan etme ya da etmeme tercihinde bulduklarına değinilmektedir. Mükellef tarafından beyan edilen gelir ise, gerçek gelir miktarına, vergi oranına, ceza oranına

ve denetlenme olasılığına bağlı olarak açıklanmaktadır. Mükellefin geliri değiştiğinde, gelirden beyan edilen kısım, mükellefin riskten kaçınma durumunun artmasına, azalmasına veya sabit kalmasına göre ya artmakta ya azalmakta ya da sabit kalmaktadır. Vergi oranıyla vergi kaçakçılığı arasındaki ilişki ise gelir ve ikame etkileri yardımıyla açıklanabilmektedir. İkame etkisi, vergi oranlarındaki artış vergi kaçırma'yı daha kârlı hale getirdiği için olumsuz etki yapmaktadır. Gelir etkisinde ise vergi oranlarındaki artışın mükellefin refahını azaltması ve azalan riskten kaçınma varsayımı altında geliri azalan mükelleflerin daha az risk almak istemeleri söz konusudur. Bu sebeple gelir etkisi vergi kaçırma'yı azaltma eğiliminde olduğundan olumlu etki yapmaktadır. Bu durumda ikame etkisi vergi kaçırma'yı teşvik ederken, gelir etkisi mükellefin vergi kaçırma eğilimi üzerinde caydırıcı etki yapmaktadır. Ceza oranında ve mükellefin denetlenme olasılığındaki artış ise, gelirin beyan edilecek kısmını artırmaktadır (Allingham & Sandmo, 1972:329-330).

Vergi kaçırma eğiliminin açıklanmasında beklenen fayda modelinin yanı sıra vergi oranı, vergi yükü, gelir düzeyi, kamu harcamalarından elde edilen pay, gelir dağılımı gibi ekonomik ve mali değişkenler birçok yazarca incelenmiştir.

Clotfelter (1983:368-371); Crane & Nourzad (1990:190-198); Alm, Jackson & McKee (1992:110); Pommerehne & Weck-Hannemann (1996:168) tarafından yapılan çalışmalarda vergi oranlarındaki artışın vergi kaçakçılığını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Saraçoğlu (2008:114-119) tarafından yapılan çalışmada da vergi oranlarının azaltılmasının vergi kaçakçılığını azaltacağı sonucu ortaya çıkmıştır. Vergi oranları ile vergi kaçakçılığı arasındaki doğru yönlü ilişki olduğu sonucuna tezat teşkil eden çalışmalar da vardır. Örneğin, Feinstein (1991:23-24) marjinal vergi oranlarındaki artışın vergi kaçakçılığını azaltma yönünde etki yaptığı bulgusuna ulaşmıştır.

Bayraklı, Saruç & Sağbaş (2004:228)'in çalışmasında ise algılanan vergi yükündeki artışın vergi kaçırma eğilimini artıracığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Becker, Büchner & Sleeking (1987:249); Crane & Nourzad (1990:197) tarafından yapılan çalışmalarda mükelleflerce elde edilen gelir düzeyi arttıkça vergi kaçırma eğiliminin artacağı sonucuna ulaşılmıştır. Alm, Jackson & McKee (1992:110)'nin çalışmasında ise, yüksek gelir elde edenlerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmede daha yüksek uyum gösterdikleri sonucu elde edilmiştir. Bununla birlikte Spicer & Becker (1980:174); Feinstein (1991:15); Richardson (2006:160-165) tarafından yapılan çalışmalarda ise gelir düzeyi ile vergi kaçırma eğilimi arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Richardson (2006:160-165)'in çalışmasında elde edilen diğer bir sonuç verginin stopaj yoluyla elde edildiği gelir türlerinde (maaş, ücret gibi) vergi kaçırma eğilimi düşük olmaktadır.

Spicer & Lundstedt (1976:300) tarafından yapılan çalışmada beklenen aksine vergi kaçırma eğilimi ve cezaların ağırlığı ile vergi kaçırma eğilimi ve yakalanma olasılığı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Alm, Jackson & McKee (1992:110) ve Pommerehne & Weck-Hanneman (1996:164-168) çalışmalarında da ceza oranları ile vergi kaçırma eğilimi arasındaki ilişkinin çok anlamlı olmadığına dair bulgular elde edilmiştir. Bağdigen & Erdoğan (2010:108-109) tarafından yapılan çalışmada ise etkin bir şekilde uygulanan vergi cezalarının vergi suçlarının azaltılmasında önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Alm, Jackson & McKee (1992:110); Alm, McClelland & Schulze (1992:23-36)'in çalışmalarında vergi denetimlerindeki artışın vergi kaçırma eğilimini azaltacağı sonucuna ulaşılmıştır. Snow & Warren Jr. (2005:98-99) ise vergi kaçakçılığı sonucunda yakalanma olasılığının belirsizliğindeki artış, eğer mükellef kaçırıldığı verginin denetimler yoluyla yakalanacağına ve cezalandırılacağına inanma eğiliminde ise, mükelleflerin vergisini gönüllü olarak ödeme eğilimini artırmaktadır sonucuna ulaşmışlardır.

Becker, Büchner & Sleeking (1987:244) tarafından kamu harcamalarından elde edilen pay ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişki araştırılmış ve mükelleflerin transfer harcamalarından elde ettikleri payı diğer mükellefler ile karşılaştırdıkları ve eğer diğer mükelleflerden daha az pay aldıklarını hissedersen vergi kaçırma eğilimlerini artırdıkları sonucu elde edilmiştir.

3.2. Psikolojik ve Ahlaki Faktörler

Toplumdaki vergi zihniyeti ve vergi ahlaki düzeyi, mükelleflerin vatandaşlık algıları ve kurallara uyma davranışları vergi kaçırma eğilimi üzerinde etkileri olan kavramlar arasında yer almaktadır.

Nerre'nin Tretter (1974)'den aktardığı tanımda, vergi zihniyeti, "vergi mükellefinin vergiye ve devlete karşı takındığı tüm tutumları ve tüm davranışları içeren bir kavram" olarak ele alınmıştır. Vergi ahlaki ise vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanabilmektedir ve bireylerin vergi ödemekteki istekliliği ya da ahlaki olarak kendilerini zorunlu hissetmeleri veya vergi ödeyerek topluma katkıda bulduklarına inanmaları içsel motivasyon tanımını açıklamaktadır (Nerre, 2004:4; Torgler, 2005:526). Kirchler (1997:424-430) tarafından yapılan çalışmada, toplumda vergi zihniyeti pozitif ve vergi ahlaki yüksekse, yeni bir vergi ve mevcut vergi oranlarında bir artışın kabulünün daha kolay olduğunu, Lewis (1979:250-254) tarafından yapılan çalışma ise, vergi zihniyetinin yüksek olduğu toplumlarda vergi kaçırma eğiliminin düşük olabileceğini göstermektedir. Feld, Torgler & Bin Dong (2008:3)'un çalışmasında ise vergi ahlakının, vergi kaçırma eğilimini olumsuz etkilemekte olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dell'Anno (2009:990-995) tarafından mükelleflerin vergi kaçırma durumlarında toplumda saygınlıklarını kaybedeceklerini hissetmeleri "sosyal stigma" kavramıyla tanımlanmaktadır ve sosyal stigma azaldığında, vergi kaçakçılığı artmaktadır. Bayraklı, Saruç & Sağbaş (2004:229)'in çalışmasında da mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarının çevreleri tarafından öğrenilmesini utanç kaynağı olarak düşünmelerinin vergi kaçırma eğilimini azaltıcı etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Orviska & Hudson (2002:86-100)'in çalışmasında hem vatandaşlık bilincinin hem de yasalara uyma davranışının vergi kaçırma kararına etkileri araştırılmış ve bu iki unsurun da caydırıcı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Erard & Feinstein (1994:17) tarafından yapılan çalışmada suçluluk ve utanç duygusunun mükelleflerin gelirlerini doğru beyan etmeleri açısından önemli belirleyiciler olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dulleck vd. (2012:1) tarafından deney tasarımı şeklinde yürütülen çalışmada bireylerin kalp atış hızları aracılığıyla suçluluk duygusu ve vergiye karşı uyum arasındaki ilişki ölçülmüştür. Çalışmada 180 kişi denek olarak kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda insanların suçluluk duygusu ile vergiye karşı uyum arasında pozitif ilişki bulunmuştur. Bu çalışma geleneksel ekonomik ve mali faktörlerin ötesinde insan davranışlarına bağlı olarak politika oluşturma için bir yol da göstermektedir.

3.3. Demografik Faktörler

Mükelleflerin yaş, cinsiyet, eğitim durumu, medeni hal, meslek gibi demografik özellikleri vergi kaçırma eğilimleri üzerinde etkili olabilmektedir ve literatürde bu konuda yapılan çalışmaların bir kısmında demografik bazı faktörlerin vergi kaçırma eğilimi üzerinde pozitif veya negatif yönde etkili olduğuna, bir kısmında ise demografik değişkenlerin bir kısmı ile vergi kaçırma eğilimi arasında anlamlı ilişki bulunamadığına dair sonuçlar elde edilmiştir.

Spicer & Becker (1980:174)'ın çalışmasında erkek mükelleflerin kadın mükelleflere göre daha çok vergi kaçırdığı sonuçları elde edilmiştir. McGee & Tyler (2006:4-15) tarafından yapılan çalışmada da erkeklere kıyasla kadınlar vergi kaçakçılığını daha kabul edilemez bir davranış olarak görmektedirler.

Feinstein (1991:15) tarafından yapılan çalışmada bazı meslek gruplarında yer alan mükelleflerin, örneğin kendi işine sahip olanlar ve çiftçilerin, diğer mükelleflere göre vergi kaçırmaya daha yatkın oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte, 65 yaş üstü mükellefler daha az vergi kaçırma eğilimindeyken evli mükelleflerin daha çok vergi kaçırma eğiliminde olduğunu ileri sürmektedir.

Çoban (2004:146-146) tarafından yapılan çalışmada medeni durum ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkide, evli mükelleflerin vergi kaçırmaya bakış açılarının daha ılımlı olduğu sonucu elde edilmiştir. Aynı şekilde mükelleflerin yaşları arttıkça vergi kaçırma eğilimleri de artmaktadır.

Richardson (2006:160)'ın çalışmasında eğitim düzeyinin vergi kaçırma eğilimi ile ters yönlü bir ilişki içinde olduğu sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte mükelleflerin yaşları ve cinsiyetleri ile vergi kaçırma eğilimleri arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Spicer & Becker (1980:174)'ın çalışmasında vergi kaçırma eğilimi ve yaş arasında anlamlı bir ilişki bulunamazken, Çoban (2004:143-146) tarafından yapılan çalışmada eğitim seviyesi ve cinsiyet ile mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı da ileri sürülmüştür. Tuay ve Güvenç (2007:96) ise yaptıkları çalışmalarında vergi vermeye ilişkin olarak erkek vergi mükelleflerinin kadınlara göre daha yüksek ahlaki duyarlılık gösterdikleri sonucuna ulaşmışlardır.

3.4. Siyasi ve İdari – Yönetmel Faktörler

Gerek ülkelerin hükümet yapısıyla ilişkili değişkenlerin gerekse mükelleflerin vergi borcunun doğumundan borcun ödenmesine kadar geçen süreçte iletişimde olduğu vergi idaresinin yapısına ve vergi sistemine ilişkin değişkenlerin vergi kaçırma eğilimi üzerinde etkisi oldukça önemlidir.

Spicer & Becker (1980:172-174) tarafından vergi kaçakçılığı ve vergi sisteminde hissedilen eşitsizlik arasındaki ilişkinin deneysel bir yaklaşımla araştırıldığı çalışmada öncelikle mükellef ve idare arasındaki ilişkinin bir takas ilişkisi olduğu vurgulanmaktadır. Onlara göre, mükellef kamu faydası için kendi satın alma gücünden vazgeçmektedir ve mükellef vergi sistemindeki eşitsizliği hissettiğinde kaçırdığı vergi miktarını ayarlayarak eşitliği sağlamayı denemektedir. Burada mükellefin kendisini eşitsizliğin kurbanı hissetmesi ya da hissetmemesi

önemli olmaktadır ve mükellef kendini eşitsizliğin kurbanı olarak hissettiğinde, duyduğu öfke davranışına yansımaktadır. Vergi kaçakçılığında elde edilen gelirin marjinal faydası artmakta ve dolayısıyla kaçırılan vergi miktarı yükselmektedir.

Richardson (2006:154-165) tarafından yapılan çalışmada “vergi sisteminin karmaşık yapıda olması ile vergi kaçırma eğilimi arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır” hipotezi test edilmiştir ve vergi sisteminin karmaşıklığının vergi kaçırma eğilimi üzerinde etkisi olan en önemli değişken olduğu ve basit bir vergi sisteminin vergi kaçakçılığını azaltacağı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada aynı zamanda vergi sisteminin adil bir yapıda olması ile vergi kaçırma eğilimi arasındaki ilişki de araştırılmış ve mükelleflerin vergi sisteminin adil olduğuna ilişkin algısının vergi kaçırma eğilimini azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Frey & Feld (2002:23) tarafından yapılan çalışmada, vergi idaresinin mükellefe olumlu yönde yaklaşmasının, mükellefin vergi ödeme arzusunu artırdığı, idarenin mükellefi vergisini ödemek zorunda olan yükümlüler olarak görmesi ise mükellefleri vergi kaçırma ittiği sonucuna ulaşılmıştır.

Riahi-Belkaoui (2008:8)’nin vergi uyumu ve bürokrasi ilişkisinin ve dolaylı olarak da bürokrasinin vergi kaçırma eğilimi üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmasında bürokrasinin sorun olarak algılanmadığı ülkelerde vergi kaçırma eğiliminin düşük olabileceği sonucuna varılmıştır.

Saraçoğlu’nun (2008:115) anket çalışmasında ise mükellefler vergi kaçakçılığının en önemli sebebinin toplanan vergilerin kamusal hizmet olarak geri dönmemesini ileri sürmüşlerdir.

4. Evren ve Örneklem

Bu çalışmada, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinde etkili olan değişkenler, saha çalışması yardımıyla araştırılmaktadır. Çalışmanın örneklemini Eskişehir ilinde faaliyet gösteren 400 vergi mükellefi oluşturmaktadır. Çalışmanın uygulama alanı ise, Organize Sanayi bölgesinde faaliyet gösteren büyük ölçekli, küçük ve orta ölçekli işletmeler ve bu işletmelerde ücret elde ederek çalışanlar, il merkezinde bulunan çeşitli kamu kurumlarında, serbest meslek erbablarına ait bürolarda, muayenehanelerde ve küçük esnaflara ait iş yerlerinde çalışanlar olarak belirlenmiştir.

Uygulamada, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini değerlendirebilmek amacıyla bir anket formu kullanılmıştır ve formun hazırlanmasında literatürde yer alan gerek teorik gerekse ampirik uygulamaları içeren çalışmalardan yararlanılmıştır. Anket uygulaması Mayıs 2010 – Ağustos 2010 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, mükelleflerin kişisel durumlarına ilişkin yaş, cinsiyet, medeni hal, çocuk sayısı, eğitim seviyesi, meslek ve gelir düzeyi ile ilgili sorulardan; ikinci bölüm ise, vergi kaçırma eğilimini etkileyebilecek değişkenler esas alınarak tasarlanan sorulardan oluşmaktadır. İkinci bölümde yer alan sorular, beşli likert tipi ölçeğe³ göre hazırlanmış ve katılımcılardan görüşlerini kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum olmak üzere sırasıyla 5’ten 1’e kadar puanlamaları istenmiştir.

³ 5’li Likert Tipi ölçek sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılmaktadır. Ankete katılanlara çeşitli ifadeler yöneltilir ve bu ifadelere verdikleri cevabı katılıyorum-katılmıyorum şeklinde 5 farklı kategoride belirtmeleri istenir.

5. Ampirik Bulgular

Anket sonuçlarının içsel tutarlılığını sınamak amacıyla “Güvenilirlik (Cronbach’s Alpha) Testi” yapılmıştır. Mükelleflerin vergi kaçırma eğilimine ilişkin ifadelerin yer aldığı anketin ikinci bölümünün Cronbach’s Alpha değeri %77.5 olarak tespit edilmiştir. Bu sonuca göre, sorulara verilen cevapların tüm veri seti için %77.5 oranında anlamlı olduğu söylenebilmektedir.

Ankete katılan mükellefler hakkında birkaç önemli özet istatistik vurgulanmak istenirse açık bir şekilde görülmektedir ki mükellefler 31-40 ve 41-50 yaş aralığında yoğunlaşmakla birlikte, ankete katılanların %56.6’lık kısmının orta yaş aralığında bulunduğu söylenebilmektedir. Katılımcıların %21’i genç nüfusu temsil ederken, %22.5’lik kısım ise orta yaş üstü kesimi yansıtmaktadır. Katılımcıların %70.5’i erkek mükelleflerden oluşurken, %29.5’i kadın mükelleflerden oluşmaktadır.

Katılımcıların %73’ü evli, %22.3’ü bekâr, %2.3’ü boşanmış, yine %2.3’ü dul, 0.3’ü ise eşinden ayrı yaşamaktadır. Mükelleflerin, %35.5’i 2 çocuk sahibiyken, %27.5’i çocuk sahibi değildir. Mükelleflerin %33.3’ü lise, %33.0’ü üniversite, %21.3’ü ise yükseköğretim mezunu oldukları görülmektedir. Bu durum, genel itibarıyla katılımcıların belli bir eğitim düzeyine sahip olduklarını göstermektedir.

Katılımcıların, yaklaşık %51’lik kısmını ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı ya da basit usule göre vergilendirilen mükelleflerden oluşmakta, geriye kalan %49’luk kısım ise ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi gelir unsurları elde eden mükelleflerden oluşmaktadır. Mükellefler, aylık elde ettikleri gelir miktarlarına göre, ülkemizdeki yoksulluk sınırı verileri de göz önüne alınarak; alt, orta ve üst gelir grupları olarak sınıflandırılarak incelendiğinde, mükelleflerin %45.1’i alt gelir grubunda, %41.3’ü orta gelir grubunda, %13.9’u ise üst gelir grubunda yer almaktadır. Katılımcıların, gelir düzeyleri, mesleklerine ilişkin verilerle birlikte değerlendirildiğinde alt gelir grubunu çoğunlukla ücretliler ve küçük esnaflar oluşturmaktadır. Orta gelir grubunda da ücret geliri elde edenler ve küçük esnafların yanı sıra serbest meslek erbablarının büyük kısmı yer almaktadır. Üst gelir grubunun ise çoğunlukla tüccar ve sanayicilerden oluştuğu görülmektedir.

Mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerine ait hipotezlere ilişkin “tek örneklem t testi”⁴ sonuçları Tablo 4’te görülmektedir. Hipotez testinde orta değer 3, $\alpha=0.05$ olarak alınmıştır.

Tablo 4: Vergi Kaçırma Eğilimi İle İlgili Hipotezler

Hipotezler	t değeri	Ortalama	p değeri	Sonuç
H ₁ : Vergi mükellefleri vergi kaçırmanın potansiyel fayda ve muhtemel maliyetlerini mukayese ederek karar verirler.	1.945	3.113	0.052	Red
H ₂ : Vergi oranlarının yüksek olduğunun algılanması vergi kaçırma eğilimini artırır.	25.378	4.148	0.000	Kabul
H ₃ : Gelir seviyesi arttıkça vergi kaçırma eğilimi yükselir.	0.236	3.015	0.814	Red

⁴ Tek örneklem t-testi aynı örneklemin ölçülen ortalaması ile tahmin edilen ya da bilinen ortalamasını karşılaştırır.

Tablo 4 devam

H ₄ : Vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen cezaların nispeten ağır olması vergi kaçırma eğilimini azaltır.	20.499	4.073	0.000	Kabul
H ₅ : Vergi denetimi ile vergi kaçırma eğilimi arasında ters yönlü bir ilişki vardır.	13.840	3.763	0.000	Kabul
H ₆ : Vergi kaçırmanın yanlış bir davranış olduğu ve sonucunda suçluluk duygusunun hissedilmesi vergi kaçırma eğilimini azaltır.	12.275	3.715	0.000	Kabul
H ₇ : Vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşünüldüğünde vergi kaçırma eğilimi yükselir.	31.998	4.333	0.000	Kabul
H ₈ : Vergi idaresinin etkin ve adaletli çalışmasının algılanması vergi kaçırma eğilimini azaltır.	20.311	3.943	0.000	Kabul
H ₉ : Erkek vergi mükelleflerinin bayanlara göre vergi kaçırma eğilimleri yüksek olur.	1.125	3.073	0.261	Red
H ₁₀ : Evli vergi mükelleflerinin bekârlara göre vergi kaçırma eğilimleri yüksek olur.	-5.974	2.663	0.000	Kabul
H ₁₁ : Mükelleflerin yaşları ilerledikçe vergi kaçırma eğilimleri azalır.	-1.423	2.918	0.155	Red
H ₁₂ : Eğitim seviyesi arttıkça vergi kaçırma eğilimi artar.	-9.973	2.415	0.000	Kabul

Tablo 4 incelendiğinde rasyonel birey davranışı çerçevesinde kurulan ilk hipotezin reddedildiği görülmektedir. Bununla birlikte gelir arttıkça vergi kaçırma eğilimi artar, erkeklerin bayanlara göre vergi kaçırma eğilimleri fazla olur ve mükelleflerin yaşları ilerledikçe vergi kaçırma eğilimleri azalır şeklindeki hipotezlerinde reddedildiği görülmektedir.

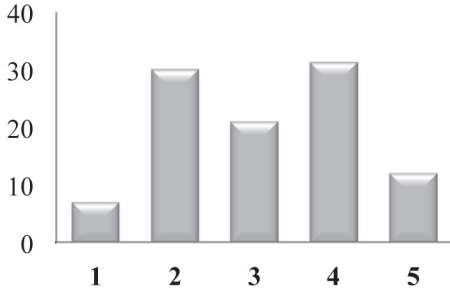
5.1. Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Değişkenler

Bu çalışmanın verileri anket yöntemi ile derlenmiş olup elde edilen verilerin belirlenen hipotezlere göre t testi istatistikleri Tablo 4'te gösterilmekte olup aynı veriler kullanılarak 1-3 nolu Grafiklerde mükelleflerin öngörülen hipotezlere verdikleri yanıtlar yüzdesel ifadelerle sunulmuştur.

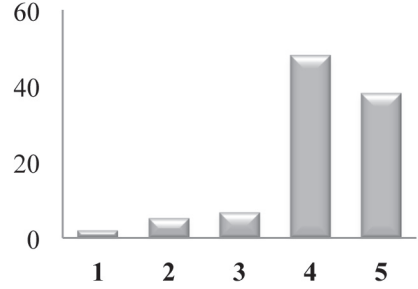
5.1.1. Beklenen Fayda

Vergi kaçırma davranışı sonrasında elde edilecek fayda ya da getiri ile maliyetlerin karşılaştırılarak karar verilmesi rasyonel birey davranışı çerçevesinde incelenmektedir.

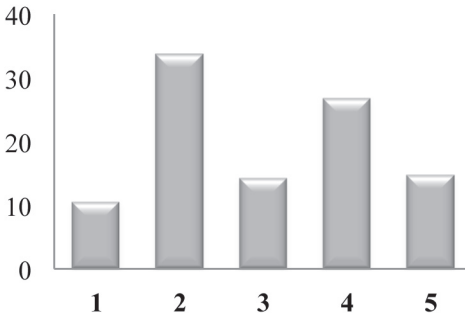
Grafik 1: Beklenen Fayda, Vergi Oranı, Gelir Düzeyi ve Vergi Cezaları ile Vergi Kaçırma Eğilimi



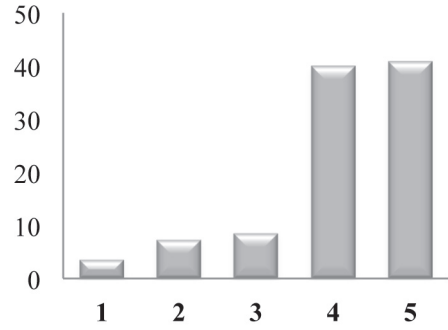
Panel A



Panel B



Panel C



Panel D

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

Rasyonel birey, vergi kaçırma davranışı sonucunda karşılaşması muhtemel yakalanma ve cezalandırılma durumlarını (maliyetleri) ve yakalanmama durumunda elde edeceği getiriyi (faydayı) karşılaştırarak vergi kaçırma ya da kaçırılmama karar vermektedir.

Grafik 1’de yer alan Panel A incelendiğinde, katılımcıların yaklaşık %43’ünün *vergi mükellefleri vergi kaçırmanın potansiyel fayda ve muhtemel maliyetlerini mukayese ederek karar verirler* ifadesine katıldığı, %36’sının katılmadığı, %21’inin ise kararsız kaldığı görülmektedir. Bu ifadeye katılan ve katılmayan mükelleflerin yüzdelerinin birbirine yakın olması dikkat çekicidir. Bu sonucu (H_1) hipotezinin test sonucu da doğrulamaktadır.

5.1.2. Vergi Oranları

Mükelleflerin, verginin ekonomik ve sosyal yaşama müdahalenin bir aracı haline gelmesine paralel olarak birçok değişik vergi türüne tabi tutuldukları görülmektedir. Ödemekle yükümlü bulunan bu vergi türlerinin yanı sıra vergi oranlarının da yüksek olması vergi kaçırma eğilimini artırıcı yönde etki yaptığı Panel B’de görülmektedir.

Mükelleflerin, %86'sı, vergi oranlarının yüksek olduğunun algılanması vergi kaçırma eğiliminin artırır, şeklindeki ifadeye katılırken, %7'si katılmamakta, %6'sı kararsız kalmaktadır.

5.1.3. Gelir Düzeyi

Mükelleflerce elde edilen gelir düzeyi de vergi kaçırma eğilimi üzerinde etkili olabilmektedir. Panel C, *gelir seviyesi arttıkça vergi kaçırma eğilimi yükselir* ifadesine verilen cevapların dağılımını göstermektedir.

Ankete katılan mükelleflerin yaklaşık %42'si gelir seviyesindeki artışın vergi kaçırma eğilimini artırıcı etkisi olduğuna katılırken, %44'ü bu ifadeye katılmamakta, %14'ü ise kararsız kalmaktadır. Bu ifadeye katılan ve katılmayan mükelleflerin birbirine yakın oranlarda olması başka faktörlerle birlikte mükelleflerin davranışlarını belirlediklerini ortaya koymaktadır. Bu hipotezinde t testi sonucunda reddedildiği görülmektedir.

5.1.4. Vergi Cezaları

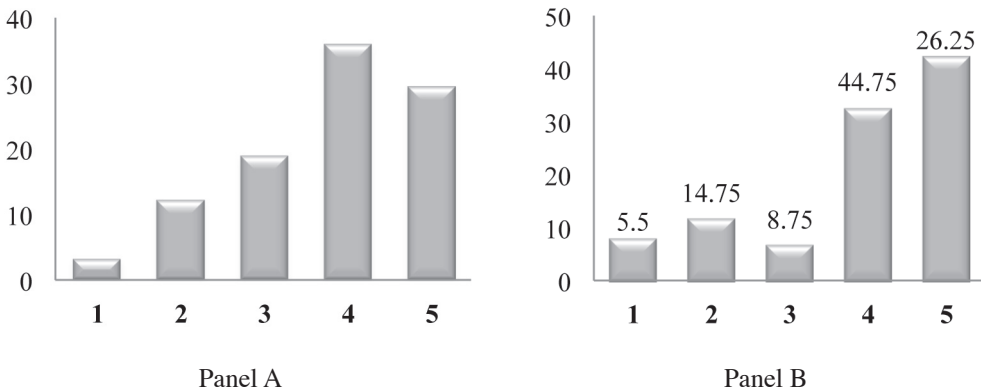
Panel D, *vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen cezaların nispeten ağır olması vergi kaçırma eğilimini azaltır*, ifadesine verilen cevapları göstermektedir.

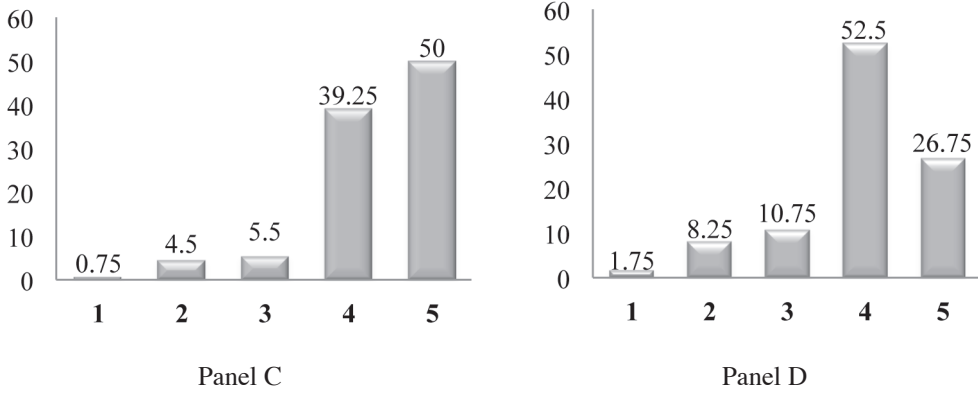
Vergi kaçırma davranışına yönelen mükellefler belli bir oranda cezalandırılma riskini göze almaktadırlar; ancak mükelleflerin katlanmak durumunda oldukları ceza oranlarının ağırlaştırılması caydırıcı bir etki yapabilmektedir. Nitekim ankete katılan mükelleflerin %81'i ağır vergi cezalarının vergi kaçırma eğilimini azaltıcı yönde etki yaptığını ifade etmektedirler.

5.1.5. Vergi Denetimi

Grifik 2, Panel A'da ankete katılan mükelleflerin, *vergi denetimi ile vergi kaçırma eğilimi arasında ters yönlü bir ilişki vardır*, ifadesine verdikleri yanıtlar görülmektedir. Mükelleflerin, %66'sı vergi denetim oranlarındaki artışın vergi kaçırma eğilimi üzerinde azaltıcı etkisi olduğunu belirtmekten, mükelleflerin %16'sı bu ifadeye katılmamaktadır.

Grifik 2: Vergi Denetimi, Vergi Ahlakı, Vergi Sistemi, Vergi İdaresi ile Vergi Kaçırma Eğilimi





1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

5.1.6. Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı kavramının göstergeleri arasında yer alan unsurlardan birisinde mükelleflerin vergi kaçırmanın yanlış olduğunu hissetmeleri ve sonucunda suçluluk duygusuna kapılmalarıdır.

Panel B, katılımcıların *vergi kaçırmanın yanlış bir davranış olduğu ve sonucunda suçluluk duygusunun hissedilmesi vergi kaçırma eğilimini azaltır*, ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir. Mükelleflerin %71'i bu ifadeye katılırken, %20'si katılmamakta, %9'u ise kararsız kalmaktadır. Bu sonuç vergi ahlakı kavramına verilmesi gereken önemi artırmaktadır. Politika yapıcılar tarafından, vergi kaçırma davranışının yanlışlığına, mükellefler tarafından hissedilen pişmanlık ve suçluluk duygusuna vurgu yapan projelerin geliştirilmesi vergi kaçırma eğiliminin azalması yönünde oldukça etkili olabilmektedir.

5.1.7. Vergi Sistemi

Mükellefler tarafından vergi sistemi içinde yer alan vergilerin çokluğu ya da bu vergilerin adaletsiz uygulandığına ilişkin yaygın bir kanaatin oluşması vergi kaçırma eğilimini olumsuz etkilemektedir. Bununla birlikte, vergi sisteminin emek gelirleri üzerine ağır, sermaye gelirleri üzerine ise nispeten daha hafif vergiler öngörmesinin algılanması da adaletsizliği artırmakta, mükellefleri vergi kaçırma iten sebeplerden birisi olmaktadır.

Panel C incelendiğinde katılımcıların %89'unun, *vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşünüldüğünde vergi kaçırma eğilimi yükselir*, ifadesine katıldığı, %5'lik bir kesimin ise bu ifadeye katılmadığı görülmektedir.

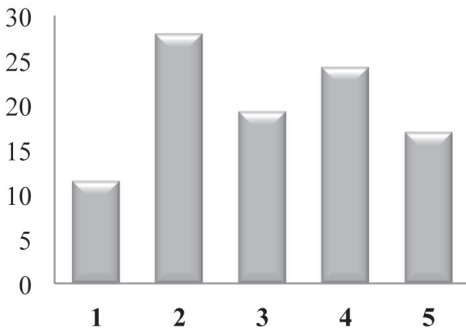
5.1.8. Vergi İdaresi

Mükelleflerin vergi borcunun doğduğu andan ödenmesine kadar geçen süreçte, vergi idaresi ile yakın ilişki içinde olduğu bir gerçektir. Vergi borcu dolayısıyla mükelleflerin

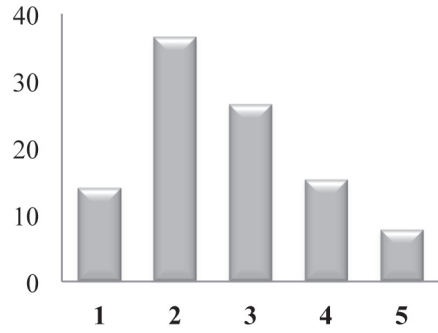
gelirlerinin belli bir miktarını vergi dairelerine ödedikleri göz önünde bulundurulduğunda vergi dairelerinde mükelleflere gösterilen kolaylıklar, işlemlerin hızlılığı mükellefler açısından oldukça önemli olmaktadır. Bu sebeple idarenin etkin ve verimli çalışması mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin azalması yönünde etkili olabilmektedir.

Panel D incelendiğinde ankete katılan mükelleflerin %79'unun *vergi idaresinin etkin ve adaleli çalıştığının algılanmasının vergi kaçırma eğilimini azaltır* ifadesine katıldıkları görülmektedir.

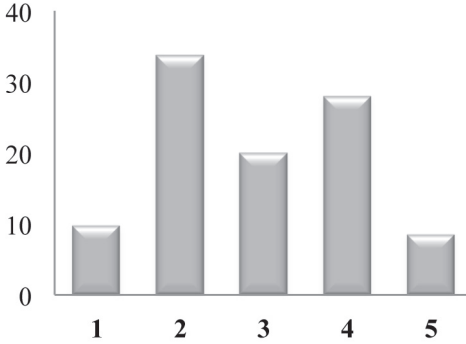
Grafik 3: Cinsiyet, Medeni Durum, Yaş, Eğitim Seviyesi ile Vergi Kaçırma Eğilimi



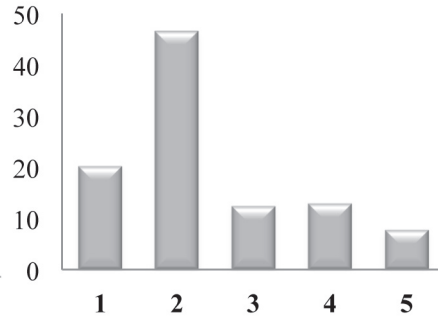
Panel A



Panel B



Panel C



Panel D

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

5.1.9. Cinsiyet

Grafik 3, Panel A'da görüldüğü gibi ankete katılan mükellefler, *erkek vergi mükelleflerinin bayanlara göre vergi kaçırma eğilimleri daha yüksek olur*, ifadesine %40 oranında katılırken,

%41 oranında katılmamakta, %19 oranında ise kararsız kalmaktadırlar. Bu ifadeye katılan ve katılmayan mükelleflerin neredeyse birbirine eşit çıkması cinsiyetin vergi yükümlülüğünü yerine getirmede çok da etkili olmadığını göstermektedir ki bu hipotezin de reddedildiği görülmektedir (Bakınız Tablo 4)

5.1.10. Medeni Durum

Katılımcıların *evli vergi mükelleflerinin bekârlara göre vergi kaçırma eğilimleri daha yüksek olur* ifadesine verdikleri yanıtlar Panel B’de **görülmeştir. Mükelleflerin %23’ü** bu ifadeye katılmaktayken, %51’i katılmamakta, %26’sı ise kararsız kalmaktadır.

5.1.11. Yaş

Katılımcıların, *mükelleflerin yaşları ilerledikçe vergi kaçırma eğilimleri azalır*, ifadesine verdikleri yanıtlar Panel C’de görülmektedir. Mükelleflerin %36’sı bu ifadeye katılırken, %44’ü katılmamaktadır.

Mükelleflerin %20’sinin ise kararsız kaldığı görülmektedir. Tablo 4 incelendiğinde de bu hipotezin reddedildiği görülmektedir.

5.1.12. Eğitim Seviyesi

Panel D’de görülmektedir ki, katılımcıların %21’i *eğitim seviyesi arttıkça vergi kaçırma eğilimi artar* ifadesine katılırken, %67’si katılmamaktadır. Ancak yapılan hipotez testi sonucunda bu hipotezin kabul edildiği görülmektedir.

6. Anket Değerlendirmesi

Çalışmada vergi kaçırma eğilimini etkileyen ekonomik ve mali faktörler grubunda yer alan beklenen fayda, vergi oranı, gelir düzeyi, vergi cezaları, vergi denetimleri gibi değişkenlerin mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini etkiledikleri görülmektedir. Çalışma sonucunda mükellefler artan vergi cezaları ve vergi denetimlerinin vergi kaçırma eğilimini azalttığını belirtmişlerdir.

Psikolojik ve ahlaki faktörler arasında ele alınan vergi ahlakının artışı ya da vergi kaçırma sebebiyle duyulan suçluluk hissi mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmaktadır.

Demografik faktörler arasında yer alan cinsiyet, yaş, eğitim durumu, medeni hal gibi değişkenler incelendiğinde çalışmada erkek mükelleflerin kadın mükelleflere göre vergi kaçırma eğilimlerinin fazla olacağı ve mükelleflerin yaşlarının ilerlemesiyle birlikte vergi kaçırma eğilimlerinin de azalacağı yönündeki hipotezlerin kabul görmediği sonucuna varılmıştır. Evli mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri yüksek olur ifadesine mükelleflerin yarısının katılmadığı görülmektedir.

İdari ve yönetsel faktörler arasında yer alan vergi sistemi ve vergi idaresi değişkenlerinin vergi kaçırma eğilimini etkilediği görülmektedir. Ankete katılan mükelleflerin etkin çalışan bir vergi idaresinin ve adil bir vergi sisteminin vergi kaçırma eğilimini azaltacağını beyan ettikleri görülmektedir.

7. Sonuç

Vergiler hem vergi borçlusu mükellefler hem de vergi alacaklısı devlet açısından değerlendirildiğinde ekonomik ve sosyal hayatın önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Vergilerin tam anlamıyla toplanamadığı, mükelleflerin gerçekte ödemeleri gereken vergi miktarları ile beyan ederek ödedikleri vergi miktarları arasında farkların ortaya çıktığı da bir gerçektir. Vergi kaçakçılığının yaygınlığı söz konusu farkı artıran en önemli mükellef davranışı olarak bilinmektedir.

Eskişehir’de yapılan anket yoluyla elde edilen veriler kullanılarak yapılan bu çalışmada mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarının belirleyicisi olarak vergilerin oranı, vergi sisteminde adalet algısı, vergi idaresinin etkinliği, vergi cezalarının ve denetimlerinin niteliği, oluşan vergi ahlakı ve mükelleflerin bazı demografik özellikleri gibi faktörlerin etkili olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bu sonuca göre vergi oranları ve vergi cezalarının yeniden gözden geçirilmesi önerilmektedir. Vergi denetiminde yeni yöntemler geliştirilerek denetim etkinliğinin artırılması gerekli görülmektedir. Vergi idaresinde adaletin, etkinliğin sağlanması ve mükelleflere hissettirilmesi vergi kaçırma eğilimini azaltmada önemli rol oynamaktadır. Öte yandan, vergi ahlakını artırmaya yönelik projelerin geliştirilmesi ve yürütülmesi ile vergi kaçırma azaltmanın mümkün olacağı değerlendirilmektedir.

Çalışmada, gelir arttıkça vergi kaçırma eğiliminin artacağı, erkek mükelleflerin kadın mükelleflere göre vergi kaçırma eğilimlerinin fazla olacağı ve mükelleflerin yaşlarının ilerlemesiyle birlikte vergi kaçırma eğilimlerinin de azalacağı yönündeki hipotezlerin kabul görmediği sonucuna varılmıştır.

Vergi idaresinin, potansiyel vergi gelirlerini tam tahakkuk ve tahsil edebilmesi için sözü edilen faktörlere bağlı politika geliştirmeleri önerilmektedir.

Kaynakça

- Acar, İ. A. & Merter, M. E. (2005). Türkiye’de 1990 sonrası dönemde vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik sorunu. *Maliye Dergisi*, 5-27.
- Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J., Jackson, B. R. & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- Alm, J., McClelland, G. H. & Schulze, W. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.
- Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein, J. (1998), Tax compliance, *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Bağdigen, M. ve Erdoğan, A. (2010). Vergi uygulamaları karşısında mükelleflerin tutum ve davranışlarının tespiti: Zonguldak ili örneği. *Finans, Politik & Ekonomik Yorumlar*, 47(548), 95-111.
- Balter, H. G. (1983). *Tax fraud and evasion*. Warren, Gorham & Lamont, Fifth Edition.

- Baykara, B. (2009). *Teori ve pratik yönleriyle vergi ve vergi ceza hukuku*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. & Sağbaş, İ. (2004). Vergi kaçırımı etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesi: anket çalışmasının bulguları. 19. Maliye Sempozyumu, Antalya.
- Becker, W., Büchner, H. J. & Sleeking, S. (1987). The impact of public transfer expenditures on tax evasion. *Journal of Public Economics*, 34, 243-252.
- Buehn, Andreas & Schneider, Friedrich (2012). Size and development of tax evasion in 38 OECD countries: What do we (not) know? CESIFO Working Paper, No. 4004.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363-373.
- Crane, S. E. & Nourzad, F. (1990). tax rates and tax evasion: evidence from California amnesty data. *National Tax Journal*, 43(2), 189-199.
- Çoban, H. (2004). *Vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki davranışları üzerine ampirik bir inceleme: Denizli örneği*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Pamukkale Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Dell'Anno, R. (2009). Tax evasion, tax morale and policy makers effectiveness. *The Journal of Socio-Economics*, 38, 988- 997.
- Dulleck, Uwe, Fooker, J., Newton, C., Ristl, A., Schaffner, M., & Torgler, B. (2012). Tax compliance and psychic costs: behavioral experimental evidence using a psychological marker. QuBE Working Papers 001, QUT Business School.
- Erard, B. & Feinstein, J.S.. (1994). The role of the moral sentiments and audit perceptions in tax compliance, *Public Finance/Finances Publiques*, 49 Erişim Tarihi: 27/05/2011, <http://www.jonathanfeinstein.com/PDFs/moral.pdf>
- Feinstein, J. S. (1991). An econometric analysis of income tax evasion and its detection. *RAND Journal of Economics*, 22(1), 14-35.
- Feld, L. P., Torgler, B. & Dong, B. (2008). Coming closer? Tax morale, deterrence and social learning after German unification. QUT School of Economics and Finance, Working/ Discussion Paper, No. 232.
- Frey, B. S. & Feld, L. P. (2002). Deterrence and morale in taxation: An emprical analysis. *CESIFO Working Paper No. 760*.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı, Erişim: 08/07/2012, <http://www.gib.gov.tr/>
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2000 Yılı Faaliyet Raporu, 2000 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları, s. 95, Erişim: 10/07/2013, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2000/denetim.pdf>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2004 Yılı Faaliyet Raporu, Faal Mükellef Sayıları, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, Erişim: 10/07/2013.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, Faal Mükellef Sayıları, Erişim: 10/07/2013, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009 Yılı Faaliyet Raporu, Faal Mükellef Sayıları, Erişim: 10/07/2013, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, Erişim: 15/06/2010, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm
- Gelir Kontrolörleri Derneği, Vergi İnceleme Sonuçları (2000–2009), Erişim: 10/07/2013, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>
- Hızlı, Y. (1984). *Türk vergi hukukunda kaçakçılık suçu*. Ankara: Kazancı Yayınları.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi hukuku, temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. & Dönmez, R. (2006). *Vergi hukuku*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Kirchler, E. (1997). The burden of new taxes: acceptance of taxes as a function of affectedness and egoistic versus altruistic orientation. *Journal of Socio-Economics*, 26(4), 421-437.
- Lewis, A. (1979). An empirical assessment of tax mentality. *Public Finance*, 34(2), 245-257.
- McGee, R. W. & Tyler, M. (2006). Tax evasion and ethics: a demographic study of 33 countries. *Andreas School of Business Working Paper*, Erişim: 11/01/2010, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=940505
- Nerre, B. (2004). Modelling tax culture. european public choice society annual meeting, 15-18 April 2004, Berlin, Erişim: 11/01/2011, <http://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/41444/Paper-192.pdf>
- Orviska, M. & Hudson, J. (2002). Tax evasion, civic duty and law abiding citizen. *European Journal of Political Economy*, 19, 83-102.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2001). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi
- Öz, Gamze (2011). *Vergi kaçırma eğilimini belirleyen faktörler üzerine bir çalışma*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Pommerehne, W. W. & Weck-Hannemann, H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88, 161-170.
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross- country investigation. *Journal of International Accounting Auditing&Taxation*, 15, 150-169.
- Riahi-Belkaoui, A. (2008). Bureaucracy, corruption and tax compliance. In Robert W. McGee (Ed.), *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*, Springer.
- Saraçoğlu, Fatih (2008). Anket sonuçları çerçevesinde vergi oranlarının kaçakçılık üzerine etkilerinin analizi, *Vergi Dünyası*, 326, 109-120.
- Scott, J. (2000). Rational choice theory. in brownning. In G., Halcli, A. & Webster, F. (Ed.), *Understanding Contemporary Society: Theories of Present*, (126-138). Sage Publications.
- Snow, A. & Warren Jr., R. S. (2005). Tax evasion under random audits with uncertain detection. *Economic Letters*, 88, 97-100.
- Spicer, M. W. & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance/Finances Publiques*, 31(2), 295-305.

- Spicer, M. W. & Becker, L. A. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National Tax Journal*, 33(2), 171-175.
- Şenyüz, D. (2005). *Vergi ceza hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Torgler, B. (2003). Is tax evasion never justifiable?, Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance, Dissertation, der Universität Basel, 153-177.
- Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 21, 525-531.
- Tuay, E. & Güvenç, İ. (2007). Türkiye’de mükelleflerin vergiye bakışı. Gelir İdaresi Yayın No. 51.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012 Yılı Faaliyet Raporu, Erişim: 10/07/2013, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dcisSsil8zCRLPP9XnV0K5Q==&nm=1048>

