

VERGİLEMENİN OPERASYONEL MALİYETLERİ: MERSİN VERGİ İDARESİ BAŞKANLIĞI ÖRNEĞİ

Gülsüm GÜRLER HAZMAN¹
Yüksel AKSU²

ÖZ

Kamu harcamalarının birincil ve en önemli finansmanı vergilerdir. Bu vergilerin konulmasından tahsilatına kadar olan süreçte mükelleflere ve vergi idaresine bir kısım maliyetler yüklemektedir. Verginin konulmasından sonra oluşan ilk maliyet, verginin salındığı kişiye (mükellef) getirdiği yükürdür. Vergilemenin ikinci maliyeti piyasa üzerinde oluşan etkidir. Üçüncüsü ise, operasyonel maliyetler dediğimiz vergi sisteminin uygulanması nedeniyle ortaya çıkan idari maliyetler ile uyum maliyetleridir. Vergileme de etkinliğin ölçülmesi için vergileme maliyetlerinin ölçülmesi önemlidir. Her ne kadar vergileme maliyetlerinin ölçümünü yapmak güç olsa da, vergi idaresi bünyesinde görev alan yöneticiler açısından konunun değerlendirilmesini yapmak ve idari açıdan maliyetleri ölçmek mümkündür. Çalışmamızda operasyonel maliyetlerden bahsederek, bu maliyetleri Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı nezdinde yapılan mülakat yardımıyla daha niceliksel hale getirmeye çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: Operasyonel Maliyetler, İdari Maliyetler, Uyum Maliyetleri

JEL Sınıflandırması: H20

OPERATIONAL COSTS OF TAXATION: AN EXAMPLE OF THE TAX ADMINISTRATION DEPARTMENT IN MERSİN

ABSTRACT

The primary and the most important financing of public spending is taxes. The period from the initiation of these taxes to collection of these taxes imposed different costs on taxpayers and tax administration. The initial cost of the tax that occurs after imposing is a burden which is brought to person (taxpayer). The secondary cost of taxation is the effect that occurs on the market. Thirdly we call operational costs that are administrative costs and compliance costs, occur because of implementing tax system. Measuring the costs of taxation is important to measure the effectiveness of taxation. Although it is difficult to measure the costs of taxation, it is possible to evaluate this subject with managers in tax administration and to measure the costs of tax administration. In our study, referring to the operational costs, will try to make these costs to be more quantitative with the help of Mersin Tax Administration Department.

KeywordS: Operational Costs, Administrative Costs, Compliance Costs

JEL Classification: H20

¹ Doç Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi Maliye Bölümü, gulsungurles@hotmail.com

² Doktora Öğrencisi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Maliye Bölümü, aksuyuksel28@hotmail.com

1. Giriş

Kamu ekonomisinde kamu harcamalarının finansmanı kamu gelirleri ile sağlanmaktadır. Kamu gelirleri içerisinde en önemli unsur vergi gelirleridir. Devlet egemenlik gücüne dayanarak Anayasa ile verilmiş olan vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle vergi salmakta bu sayede, kamu harcamalarını finanse etmekte ve iktisadi, sosyal görevlerini yerine getirmektedir. Devletin bu şekilde vergi salması ile birlikte çeşitli kesimler üzerine yük ve maliyetler oluşmaktadır.

Bu yük ve maliyetlerin ilki uygulanan vergilerle mükellefin gelir düzeyinde meydana gelen azalmalardır. Bu maliyetin etkisi direkt olarak görülmektedir. Vergilemenin direkt olmayan maliyetleri ise iki türdür bunlar; etkinlik maliyetleri ve operasyonel maliyetler şeklinde ele alınmaktadır. Etkinlik maliyeti, uygulanan vergilerden dolayı piyasa aktörlerinin kararlarının etkilenmesidir. Operasyonel maliyetler ise, verginin ödenmesinden hariç olarak vergi idaresine ve mükellefe yüklediği maliyetlerdir.

Bu çalışmada ile vergilemenin direkt olmayan maliyetlerinden birisi olan operasyonel maliyet kavramı ve unsurları ele alınacak, bu kavram ve unsurlar çerçevesinde Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı nezdinde gerçekleştirilen uygulama ile operasyonel maliyetin boyutları tahmin edilmeye çalışılacak ve konu hakkında çeşitli öneriler getirilecektir. Ancak uyum maliyetlerinin tahminin oldukça zor olması nedeniyle, sadece Vergi İdaresi Başkanlığı bünyesinde idari anlamdaki maliyetler tespit edilecek ve hem idari hem de uyum maliyetleri hakkında görüş ve öneriler ele alınacaktır.

2. Vergileme Maliyetleri: Kavramsal Çerçeve

Bir ülkede vergi sisteminin sahip olduğu temel özellikler mükelleflerin vergi yükünü belirleyen ve etkileyen unsurlardan birisidir. Özellikle gelir ve kurumlar vergi açısından işletmenin organizasyon yapısı ile bağlantılı olarak mükellefin vergi yükü, vergi idaresi tarafından vergiden kaçmaya yönelik alınan tedbirlerin başarısı, mükellefin çevre faktörü (suç işleme karşısındaki toplumdaki tutum), gibi özellikler vergi yükünü etkilemektedir (Mayr and Mcgrath, 1997: 263). Vergileme, kişilerin harcanabilir gelirini ve servetlerini azaltmakta, kişiler için bir fedakârlık niteliği taşımaktadır. Vergilendirme ile, kayıtlı ekonomide faaliyette bulunan firmalar üzerinde ek maliyetler oluşacaktır. Bu yüzden bazı mükellef grupları, daha az vergi ödeyerek faaliyetlerini daha ucuz hale getirmek çabasında olabilirler (Alexev vd., 2004: 376). Bu fedakârlığı minimize etmek isteyen mükellefler daha az vergi ödemenin yollarını arayabilirler. Mükelleflerin beyanına dayanan modern vergi sistemlerinde, vergi ödeyenlerin gerçek gelirlerini beyan etmelerini sağlamak için vergi incelemeleri, ceza uygulamaları ve benzeri araçlar kullanılmaktadır. Bununla birlikte vergi inceleme oranının ve cezaların yüksekliği, mükelleflerin gelirlerini doğru biçimde beyan etmelerine imkan sağlayabilir (Demir ve Demir, 2008: 61).

Vergilemenin maliyetleri, idari (yönetimsel) maliyetler, vergiden kaçınma/kaçma maliyetleri, vergiye uyum maliyetleri, rant kollama maliyetleri şeklinde ele alınmaktadır. Vergilemenin en önemli maliyetlerinden birisi ise vergilendirme kapasitesi açısından “ağırlık kaybı” olarak da ifade edilen çıktı kayıplarıdır (Robson, 2005: 1). Bu kayıp ekonominin üretim kapasitesinin yavaşlamasına, büyümenin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Bu yüzden devlet uyguladığı vergi politikaları ile ekonomik büyümeyi etkilemeye çalışmaktadır. Ancak unutmamak gerekir ki, vergi mükellefleri vergi oranlarındaki değişikliklere karşı son derece duyarlıdır. Bu nedenle vergi gelirlerini arttırmak için vergi sistemini yeniden düzenlemenin refah maliyeti yüksek olabilir (Hansson, 2007: 564). Dolayısıyla vergilendirme maliyeti, vergiden kaçınmanın maliyeti ve hükümetin vergi geliri bulma yeteneğinden etkilenmektedir (Kau and Rubin, 2002: 395). Vergileme maliyetinin harcanabilir özel gelirdeki azalma yanında, ülkeden sermaye çıkışı nedeniyle ortaya çıkan ilave yükün toplamına eşit olduğu ifade edilmektedir. Bu durumda ilave kamu harcaması için katlanılan maliyet hesaplanırken, vergi gelirlerindeki artış yanında bu ilave yükün de dikkate alınması neticesinde daha az kamu malı üretileceği sonucuna ulaşılmaktadır (Göker, 2008: 126). Bu durumda kamu harcama düzeyinin azalması ve kamu harcama bileşiminin değişmesi kaçınılmazdır. Kamu harcama düzeyinin azalması yanında, kamu harcama bileşimi de özel yatırımların verimliliğini artıran kamu girdileri lehine değişecektir (Göker, 2008: 122).

Vergilemenin maliyeti vergi politikasına bağlı olarak da oluşabilmektedir, bu açıdan optimal bir vergi politikası analizi, vergiden kaçınma ve vergi idaresini birlikte ele almalıdır (Kopczuk, 2005: 2118). Özellikle ek vergiler ile veya oranların artırılmasıyla vergi gelirlerini artırmaya yönelik izlenecek politikalar karşısında mükellefler, beyan ettikleri gelirlerini düşürme eğilimde olacaktır.

Bununla birlikte vergileme maliyeti vergi rekabetini de etkileyecektir. Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri (özellikle kalifiye işgücü ve sermaye) için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabası, olarak tanımlanmaktadır (Aktan ve Vural, 2004: 2). Vergileme maliyetlerinin yüksek olduğu durumlarda, mükellefler daha düşük maliyetlerin söz konusu olduğu alanlara yada sektörlere kayabilecektir.

3. Vergilemede Operasyonel Maliyet Kavramı

Operasyonel maliyetler; vergileme sonucu oluşan ve kamu idaresi tarafından katlanılan idari maliyetler ile mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerinden dolayı katlanmak zorunda oldukları uyum maliyetlerinden meydana gelmektedir (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 140). Vergileme maliyeti, vergilemede etkinliğin ölçülmesinde esas itibarıyla çok önemli olmakla birlikte, nicel olarak ölçümede yaşanan güçlükler nedeni ile ihmal edilmektedir. Durum böyle olsa da, vergilemenin maliyeti

yadsınamaz bir gerçektir. Vergileme maliyetlerini politik ve operasyonel maliyetler olarak sınıflandırmak mümkündür.

Politikacılar kendi amaçlarına ulaşmak için önemli politikaları desteklerler ancak, politik maliyetlerden de aynı zamanda kaçınırlar (Geys and Vermeir, 2008b: 301). Vergilendirmenin politik maliyetlerinin varlığı, oy maksimizasyonu ile birlikte açıklanmaktadır. Politika uygulayıcılar genellikle vergilemenin bozucu maliyetlerini göz ardı etmektedirler (Kwang Ng, 1998: 11). Bu maliyetler kendileri açısından daha az oy anlamına gelmektedir. Mükellef açısından ise daha fazla vergi yükü şeklinde sonuçlanabilmektedir. Dolayısıyla vergilendirmede politikacıların potansiyel maliyetleri iki yönlü olarak ele alınmaktadır. İlk olarak, onları sevilmeyen birisi yapılabilir. İkincisi, bir sonraki seçim sırasında onların görevden alınması olasılığını artırabilir. Bu açıdan vergi politikaları uygulamaya konurken, yeniden seçim oran veya oy payları ve popülerlik açısından seçim maliyetleri çoğu zaman açıkça dikkate alınmaktadır (Geys and Vermeir, 2008a: 636).

Vergi idaresinin vergilemeden kaynaklanan idari maliyetleri ile mükelleflerin uyum maliyetlerinin birleşimini ifade eden operasyonel maliyetlere yönelik ilk sistematik çalışmaların 18. Yüzyıldan itibaren Adam Smith ile birlikte başladığını söylemek mümkündür. Smith, özellikle "Ulusların Zenginliği" adlı eserinde belirtmiş olduğu vergileme ilkeleriyle aslında vergileme faaliyeti sonucu ortaya çıkan idari maliyetler ile uyum maliyetlerine atıfta bulunmuştur. Ancak, bu konu 20. yüzyıl başlarına kadar iktisatçıların ilgisini çekmeyi başaramamıştır. Günümüzde ise, operasyonel maliyetlere yönelik çalışmaların özellikle 1980'li yıllardan itibaren artmaya başladığı görülmektedir (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 138). Operasyonel maliyetler içerisinde yer alan vergilemede uyum maliyeti, vergi sisteminin idaresinde mükellefler üzerinde hissedilen maliyetlerden birisidir. Bir çok çalışmada vergilemede uyum maliyetlerinin yüksekliğine vurgu yapılmakta ve söz konusu maliyetlerin azaltılmasının vergi politikalarının objektif hedefleri arasında yer aldığı ifade edilmektedir (Slemrod and Blumenthal, 1996: 411).

Operasyonel maliyetlerle ilgili ilk sayılabilecek çalışma, 1935 yılında Haig tarafından yapılmıştır (Chattopadhyay and Das-Gupta, 2002: 2, Evans, 2003: 65). Yazar yapmış olduğu çalışmada ABD'de uygulanan yerel ve federal vergilerin mükellefler üzerinde meydana getirdiği uyum maliyetlerinin boyutlarını inceleme kapsamına almıştır. Anket yöntemine dayalı olarak yapılan bu çalışmada vergiler sonucu oluşan uyum maliyet düzeyinin toplam vergi maliyetlerinin %2,3'ünü oluşturduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bu çalışma, söz konusu maliyetlerin dönem dönem mükellefler lehine veya gelir idaresi lehine dönüştürüldüğünü saptamıştır. 1980'li yıllara gelindiğinde operasyonel maliyetlerle ilgili olarak yapılan çalışmaların ivme kazandığı görülmektedir. Bu dönemde Slemrod ve Sorum'un ABD ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmada gelir vergisinin meydana getirdiği operasyonel maliyetler incelenmiştir (Slemrod ve Sorum, 1984). Operasyonel maliyetlerle ilgili olarak 1980'li yıllarda hız kazanan çalışmaların 2000'li yıllara gelindiğinde operasyonel maliyetlerle ilgili olarak daha çok amprik çalışmaların ön plana çıktığı görülmekte-

dir. Bu dönemde Evans, Tran-Nam konuyla ilgili olarak yapmış oldukları çalışmada, farklı vergi türlerinin meydana getirdikleri potansiyel vergi uyum maliyetlerinin hesaplanmasında “vergi değerlendirme metodu” (tax value method) adı altında bir yöntem geliştirmişlerdir. 2004 yılında yapılmış olan bir diğer çalışmada ise, Avrupa Birliği ülkelerinde faaliyet gösteren firmaların KDV ile ilgili olarak katlandıkları uyum maliyetleri incelenmiştir. Bu çalışma, aynı zamanda operasyonel maliyetlerle ilgili olarak uluslararası alanda yapılmış olan en kapsamlı çalışmalardan birisi olduğundan dolayı oldukça önemlidir. Woellner ise, 2005 yılında yapmış olduğu çalışmada, vergilerin Avustralyalı mükellefler üzerinde meydana getirdiği psikolojik maliyetleri hesaplamaya çalışmıştır (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 147-148).

3.1 Operasyonel Maliyetin Türleri

Vergilemenin operasyonel maliyetleri, idari ve uyum maliyetleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunlar (Velthoven and Winden, 1991: 69);

- Kamu sektörü açısından idari maliyetler; genel olarak yasalardan, vergi uygulamalarından, vergi tahsilatından, vergi denetimlerinden ve vergi davalarından kaynaklanmaktadır.

- Mükellef açısından uyum maliyetleridir.

Vergilemede sonucunda bazen mükellefe, bazen de idareye maliyet yüklenirken, çoğu zaman her ikisi üzerinde maliyetler oluşabilir. Örneğin vergi sisteminin basit ve anlaşılabilir yapıya kavuşturulması her iki maliyet unsurunda da olumlu etki yapacaktır. Diğer bir durumda ise, örneğin vergilerin beyan esasına göre beyan edilip ödenmesi mükellefe ilave yükümlülük getirdiğinden, bu yöntemin uygulandığı vergilerde idari maliyetler düşerken uyum maliyetleri yükselecektir.

3.1.1. İdari Maliyetler

Vergilendirme maliyeti konusu ilk önceleri vergi toplamının idari maliyetleri olarak anlaşılmaktaydı (Lommerud vd., 2004: 709). Ancak günümüzde vergilendirme maliyetleri sadece idari maliyetlerden meydana gelmemektedir. Burada sözü edilen idari maliyetler, vergi sisteminin uygulanması sonucunda kamu idaresinin katlandığı maliyetlerdir. İdari maliyetlere, vergi idaresinde çalışan memurların maaş ve ücretleri, kırtasiye harcamaları, vergi müfettişlerinin maaş ve yollukları, iletişim maliyetleri, bilgisayar-yazılım maliyetleri örnek verilebilir. Ancak bazı yazarlar idari maliyetleri daha geniş şekilde tanımladığı da görülmektedir.

Örneğin Tran-Nam (2000: 333), vergileme sonucu oluşan idari maliyet unsurlarını;

(i) Vergi politikasının düzenlenmesi ve planlanması aşamasında katlanılan maliyetler,

(ii) Vergi kanunlarının hazırlanması ve yasalaştırılması ile ilgili maliyetler,

(iii) Vergi sisteminin yönetim maliyetleri ve

(iv) Vergileme ile ilgili oluşan uyuşmazlıkların çözülmesi aşamasında katlanılan (uzlaşma ve vergi yargısı ile ilgili) maliyetler şeklinde oldukça geniş bir yelpazede değerlendirmiştir. Bu maliyetlerden vergi idaresi ile ilgili olan özellikle vergi idaresinden kaynaklanan sorunların neden olduğu maliyetler geçici kabul edilmiştir (Slemrod ve Yitzhaki, 2002: 1448). Jacoby gibi bazı yazarlar ise, vergiler ile ilgili olarak uygulanan sübvansiyonları, indirim ve istisnaları da idari maliyetler çerçevesinde ele almışlardır (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 141). Ayrıca vergi ödemelerindeki işlem maliyetleri, personelin yönetimi ve idare maliyetleri, mükellefler hakkındaki tüm bilgilerin toplanma maliyetleri gibi maliyetler vergilemenin idari maliyetleri arasında sayılmaktadır (Hettich and Winer, 1988: 706).

Vergilemenin idari maliyetleri hakkında yapılan çalışmalar da genel olarak; vergi sistemi içinde vergi oranlarının çok sayıda olmasının vergilemenin idari maliyetini arttıracığı bu yüzden daha az sayıda vergi oranı yani daha sade ve anlaşılır bir vergi sisteminin gerekli olduğu vurgulanmaktadır (Slemrod, 1989: 9). Vergi tabanının bu şekilde genişletilmesi, vergi gelirleri artışını ve idari maliyetleri etkiler, ama aynı zamanda vergilendirmede aşırı yük getirebilir, bu nedenle mümkün olduğu ölçüde vergi sisteminin sadelik ve açıklığını zedelemeyen şekillendirilmesi gereklidir (Kopczuk, 2005: 2094).

Verginin idari maliyetleri üzerinde etkili olan unsurlardan biri de vergi sisteminin karışıklığıdır. Birim gelirin idari maliyeti artırıcı yönde etki yapan bu unsur nedeniyle, daha basit, daha az ayrıntılı ayrıcalıklı uygulamaları nispeten az düzeyde olan vergilerin, söz konusu maliyeti de daha düşük olur. Bu açıdan en düşük maliyetli vergi, baş vergisidir. Vergi yönetiminin yapılması maliyet üzerinde etkili olan bir başka unsurdur. Federal sistemde olduğu gibi bir çok alt yönetimlerin olması, merkezi sistemli idarelere göre verginin maliyetini artırmaktadır. Çünkü faaliyetler çoğu zaman tekrarlanmaktadır (Akça, 1999: 68).

Vergi sisteminin etkinlik düzeyinin belirlenmesinde idari maliyetlerin önemli bir yerinin olduğunu belirtmek gerekir. Bu açıdan toplanan bir birim vergi geliri başına düşen idari maliyet miktarını gösteren “idari maliyet/vergi geliri” rasyosu önemli bir etkinlik kriteri olarak kullanılmaktadır. Ancak söz konusu rasyonun gelir idaresinin etkinlik düzeyinin belirlenmesinde tek başına yeterli olmayacağı ifade edilmektedir. Çünkü “idari maliyet/vergi geliri” rasyosu sadece maliyet azalışlarından etkilenmediği, aynı zamanda vergi gelirlerinin değişmesiyle (ki bu, vergi oranlarının artırılması ya da ekonomik büyümeden kaynaklanabilir) de etkilenebilmektedir. Bu durum “idari maliyet/vergi geliri” rasyosunun da değişmesine neden olacaktır. Ayrıca vergi oranlarının yükseltilmesi, vergilemenin doğrudan ve dolaylı maliyetlerinin (uyum maliyetlerinin) artmasına da neden olacaktır (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 141).

Bu açıdan vergileme ile ilgili yapılacak olan düzenlemelerde vergileme maliyetlerini özellikle idari maliyetlerin dikkate alınması gereklidir. Söz konusu maliyet-

lerin artması; kamusal kaynakların israf edilmesine, mükellefin vergiden kaçınma yada vergi kaçakçılığı çabalarının artmasına neden olacaktır. Bu durum kamusal gelirleri olumsuz etkileyecektir.

3.1.2 Uyum Maliyetleri

Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergilerin etkinliğini ve vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir (Ariff vd., 1997: 1254). Uyum maliyetlerinin tam olarak bir tanımını yapmak epey güçtür. Bu güçlüğü rağmen uyum maliyetlerinin aşağıda sıralanan unsurlardan meydana geldiği ifade edilebilir (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 142-143);

(i) Mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek için katlandıkları parasal maliyetler. Bunlar; vergileme ile ilgili olarak mükelleflerin çalıştırdıkları personellere ödedikleri maaş ve ücretler, vergi yardımcılara ödedikleri ücretler, vergisel yükümlülükler kapsamında yapılan iletişim, kırtasiye, yazılım ve donanım maliyetleri, vergiler ile ilgili olarak bilgi edinmek amacıyla katıldıkları panel, konferans vs. maliyetleri, vergisel yükümlülükler için yapılan seyahat maliyetlerini kapsamaktadır.

(ii) Mükelleflerin vergi ile ilgili olarak katlandıkları zaman maliyetleri.

(iii) Vergilerin etkinlik maliyetleri sonucu meydana gelen bazı uyum maliyetleri.

(iv) Vergileme sonucu meydana gelen psikolojik maliyetler. Bu maliyet unsurları mükelleflerin vergileme faaliyetiyle ilgili olarak yaşadıkları endişe, kaygı, öfke vs. şeklinde ortaya çıkan psikolojik bozulmaları ifade etmektedir.

Bu maliyetlerin bir kısmında parasal olarak ölçülememe sorunu olabilmektedir. Bunların başında da psikolojik maliyetler gelmektedir. Yine zaman maliyetinin parasal olarak ölçülmesinde sıkıntılar olabilmektedir. Çeşitli ülkelerde yapılan çalışmalarda özellikle anket yöntemi kullanılarak uyum maliyetleri ölçülmeye çalışılmıştır. Örneğin Gunz, Macnaughton ve Wensley' e göre ankete katılan firmaların %47'si uyum maliyetlerinin mükelleflerinin faydası açısından kabul edilebilir olduğunu ifade etmiştir. Buna göre mükelleflerin yarından azı için, vergiye uyum maliyetleri düşük ve kabul edilebilir düzeydedir (Gunz vd., 1996: 21). Vaillancourt ve Clemens ise, 2040 Kanadalı mükellefle yüz yüze yaptığı görüşme sonucu 1985'de oluşan uyum maliyetini saptamaya çalışmıştır. Tüm mükellefler yılda ortalama 5,5 saatlerini (84,80 Kanada Doları değerinde) vergi yasalarına uyum faaliyetleri için harcamakta, ortalama 32,40 C\$ ek giderle uyum maliyeti 117,20 C\$ olarak gerçekleşmiştir. Genel olarak yapılan çalışmalarda uyum maliyetlerinin, eğitim ve gelir düzeyiyle birlikte yükseldiği tespit edilmiştir. (Vaillancourt ve Clemens, 2008: 85).

Vergilemede uyum maliyetleri ekonomik açıdan vergi kaçakçılığı ve dolayısıyla vergilemede etkinlik kaybına neden olmaktadır. Bu kayıpta sadece vergi idaresinin payının olup olmadığını araştıran bir çalışmada, vergi otoritesinin tutumunun

vergilemede uyum maliyetlerini önemli ölçüde etkilediği tespit edilmiştir (Eichfelder and Kegels, 2012: 26). Vergileme uyum maliyetlerinde vergi idaresinin etkisinin tartışıldığı çalışmalarda, vergi idaresinin bu maliyetleri minimuma indirmesi için çeşitli öneriler getirilmiştir. Özellikle personel eğitimi, vergi idaresini yeniden yapılandırma çerçevesinde öneriler mevcuttur (Messina and Walton, 1998: 275).

Vergilemede uyum maliyetleri hakkında yapılan pek çok ampirik çalışma mevcuttur. Bunlardan özellikle firma büyüklüğü ile kurulan bağlantıya bakıldığında, küçük firmaların vergiye uyum düzeylerinin büyük firmalara oranla daha yüksek olduğu saptanmıştır (Hudson and Godwin, 2000: 41).

4. Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı'nda Vergilemede Operasyonel Maliyet Hakkında Tespit ve Değerleme Yapmaya Yönelik Mülakat Sonuçlarının Analizi

Vergileme maliyetleri konusu, idarenin üzerinde durması gereken en önemli konulardan birisidir. En genel anlamda devlet açısından bu maliyetler, vergi tahsil etmek için katılan giderlerdir, bu giderler ise kamu gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır. Özellikle vergilemede tasarruf ilkesine ters düşen bu giderlerden operasyonel maliyetler çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır. İdari ve uyum maliyetlerinden oluşan operasyonel maliyeti belli bir bölge için tahmin etmek kolay değildir. Ancak vergi idarecilerinden alınacak bilgiler ile idari maliyetler tahmin edilebilir ve uyum maliyeti hakkındaki tahminleri ve tespitleri sorularak, operasyonel maliyet hakkında genel bilgi sahibi olunabilir. Bu amaçla mülakat ve veri toplama ve inceleme yöntemleri kullanılarak çalışmaya yön verilmeye çalışılmıştır.

4.1 Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın konusu, Mersin ili Vergi İdaresi Başkanlığı görev alanına giren sahada vergilemenin operasyonel maliyetini tahmin etmek ve bu konudaki mevcut durum itibarıyla mülakata katılanların görüş ve önerilerini almaktır. Ancak operasyonel maliyetler içerisindeki uyum maliyetlerinin boyutlarının tahmini neredeyse imkansızdır. Buradan hareketle belli bir bölge itibarıyla, devlet açısından bir tür kamu geliri kaybı olan vergileme maliyetlerinin idari anlamdaki boyutları tahmin edilecek ve operasyonel maliyetler hakkında hem teorik hem de uygulamalı sonuçlara dayalı değerlendirme yapılabilecektir.

Nitel araştırmalarda kullanılan veri toplama yöntemleri 3 çeşittir. Bunlar; görüşme ya da mülakat yönetimi, gözlem ve doküman incelemesidir (Yıldırım ve Şimşek, 2000: 91). Bu araştırmada nitel araştırma yöntemi olarak; ayrıntılı doküman, belge ve arşiv incelemesi ile birlikte mülakat yöntemi kullanılmıştır. Araştırma için gerekli olan dokümanlara her zaman kolayca ulaşmak mümkün değildir. Dolayısıyla analize yardımcı olacak nitelikte dokümanlara ulaşmak bazen yeterli gelmekte, ayrıntılı belgelere ulaşma mümkün olmamaktadır.

Doküman incelemesi yönteminin yanında, mülakat yöntemi de kullanılmıştır. Dolayısıyla elde edilen dokümanların nasıl analiz edileceği, önceden belirlenen yarı yapılandırılmış anket formu ile genel hatları ile ortaya konmuştur. Araştırma kapsamında Mersin ili vergi idaresinde görev yapan üst düzey idareciler ve gelir uzmanları ile görüşülmüştür. Doküman incelemesinin yanında bunu destekler tarzda mülakat yöntemi de kullanıldığından, bu amaç için yarı yapılandırılmış mülakat formu hazırlanmıştır. Mülakat formu hazırlanırken bu konuda yapılmış ulusal ve uluslar arası çalışmalar dikkate alınmış ve yapılan değerlemeler ışığında üzerinde durulması gereken sorular tespit edilmiştir. Son olarak araştırma, 1- 31 Aralık 2011 döneminde gerçekleştirilmiş ve Mersin ili Vergi İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nde gerçekleştirilmiştir.

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nde 5 ayrı alt birim ve vergi idare müdürlükleri ile diğer vergi daireleri görev yapmaktadır. Söz konusu alt birimler; Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü, Mükellef Hizmetleri ve Usul Müdürlüğü, Tahsilat Müdürlüğü, Hukuk Bürosu, Daimi Takdir Komisyonu'ndan oluşmaktadır. Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü dışında Denetim Grup Müdürlüğü ile İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Grup Müdürlüğü mevcuttur. Araştırma konusu itibarıyla Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün görev ve ilgi alanına girdiğinden, mülakatlar bu müdürlük nezdinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada üst düzey yöneticiler ile görüşme gerçekleştirildiğinden bu müdürlük bünyesindeki üst düzey yöneticiler 19 kişiden oluşmaktadır. Dolayısıyla 19 kişi ile yüz yüze mülakat gerçekleştirilmiştir.

Verilerin analizinde ise, betimsel analiz kullanılmıştır. Bu analizde amaç, elde edilen bulguları düzenlenmiş biçimde sunmaktır. Bu analiz yöntemi için öncelikle hangi konuların açıklanacağı belirlenmiştir. Temalar belirlendikten sonra, elde edilen bulgular içerisinde bu temanın dışında kalacak veriler ayıklanmıştır. Elde edilen bilgilerin tanımlanmasında ise, bulgular arasında ilişkilendirme ve karşılaştırma yapılarak bulguların yorumlanması sağlanmıştır.

4.2 Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırma bulgularının değerlendirilmesi için, yarı yapılandırılmış mülakat formları kullanılarak 19 kişi yapılan görüşme sonuçlarının sistematik olarak aktarılması gerekecektir.

Mülakata katılan vergi idaresinin üst düzey yöneticilerinin görev süreleri 2-24 yıl arasındadır. Görev sürelerinin değişken olması, konu hakkındaki görüşleri arasında farklılık olup olmadığının değerlendirilmesinde yardımcı olacaktır.

Mülakata başlarken her bir kişiye “vergi tahsilatının sağlanmasında devletin katlandığı maliyetleri biliyor musunuz?” sorusu yönelmiş ve hepsi “evet” cevabını vermiştir. .

4.2.1 İdari Maliyetler Hakkındaki Değerlendirmeler

İdari maliyetler hakkındaki değerlendirmeler, beş temel kategoride (soruda) ele alınmıştır. Mükalata katılanların sorulara verdikleri cevaplar değerlendirilirken kullanılan sayısal veriler, Mersin ili Vergi Dairesi Başkanlığı, Strateji Birimi, 2010 yılı Faaliyet Raporu'ndan alınmıştır.

1. Vergi politikalarının izlenmesi ve yürütülmesi için yapılan maliyetler nelerdir? Yeterli midir?

Toplam kalite yönetimi, hizmet içi eğitim seminerleri, mevzuat değişikliğinde bilgilendirme toplantıları, vergileme hakkında sivil toplum kuruluşları ve üniversiteler işbirliği ile düzenlenen konferans ve paneller, broşür basımları, veri kayıp ve kaçaklarının yoğun olduğu iş kollarında yaptırılan sektörel incelemeler, şeklinde sıralanmıştır.

- 2010 yılı itibarıyla vergi politikalarını izlemek için ortalama yapılan harca- ma (seminer toplantı vs.): 790.000,00 TL

- İdari gider olarak 2010 yılına ait vergi denetmenleri/müfettişlere ödenen hak edişler: 550.000,00 TL

2. İdari bir diğer maliyet olarak vergi sisteminin yönetimi için yapılan gi- derler yeterli midir? (personel giderleri ve genel giderler açısından)

Tablo 1: Vergi Sistemi Yönetim Giderlerinin Yeterliliği Görüşü

	Vergi Sisteminin Yönetim Giderleri	
	Personel giderleri açısından	Genel giderler açısından
Yeterli	1 kişi	2 kişi
Kısmen yeterli	5 kişi	7 kişi
Yeterli değil	13 kişi	10 kişi
Toplam kişi sayısı	19 kişi	19 kişi

Mülakata katılan kişilerden çoğunluğu idari anlamdaki maliyet unsurlarından olan hem personel giderleri hem de genel giderler açısından yapılan harcamaları yeterli bulmamaktadır. Dolayısıyla vergi sisteminin yönetim giderlerinin yetersiz olduğunu düşünmektedirler. Bu bağlamda 2010 yılı için bu konudaki harcamalar ortalama olarak;

- Personel giderleri: 88.512.000,00 TL
- Cari giderler (personel giderleri hariç): 6.780.000,00 TL, şeklinde gerçekleşmiştir.

3. Bir diğer idari maliyet olan vergi uyumsuzluklarını çözme yolları için uzlaşma ve vergi yargısı açısından yapılan giderler hakkındaki düşünceleri sorulmuştur.

Vergi uyumsuzluklarının uzlaşma ile sonuçlandırılmasının vergilemenin idari maliyetlerini azaltacağı genel kabul görmektedir. Ayrıca zaman ve iş yükü açısından da olumlu katkılar sağlayacağı ifade edilmektedir. Uzlaşma için katlanılan giderlerin çok olduğunu düşünen 6 kişi olmasına rağmen az olduğunu düşünen 13 kişi vardır.

Vergi yargısı için katlanılan gider olarak 2010 yılı için idare aleyhine sonuçlanan davalarda maliyet 624.250,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

4. Vergi yönetiminin vergi tahsilatı uygulamalarını başarılı buluyor musunuz?

Tablo 2: Vergi Yönetimine ait Vergi Tahsilat Giderlerinin Başarısı

	Vergi sisteminin yönetim giderleri
Başarılı	4 kişi
Kısmen başarılı	3 kişi
Başarılı değil	12 kişi
Toplam kişi sayısı	19 kişi

Vergi tahsilatını başarısız bulan kişilere bu başarısızlığın nedenleri ve yaşanan aksaklıklar hakkında düşünceleri sorulmuştur. Mülakatta alınan cevaplar genel olarak bir araya getirildiğinde, üst düzey yöneticiler açısından vergi tahsilatının başarısızlığının nedenleri;

• Bireylerin ödedikleri vergiler dolayısıyla katlandıkları fedakârlık ile yararlandıkları hizmetlerin faydası karşılaştırıldığında, fedakârlıklarının daha fazla olduğunu düşünmeleri

- Vergi bilincinin yeterince oluşmamış olması
- Mükellef nezdinde vergilemede adalet ve eşitliğinin tam olarak sağlanmadığının hissedilmesi
- Vergi cezalarının yetersiz olması
- Vergileme sürecinin bürokratik aşamalarının yoğun olması
- Vergi denetimlerinin etkin olmaması
- Tahsilat kovuşturmalarının zamanında başlatılmaması
- Kredi kartı ile tahsilatın tüm vergi borçları için uygulanmaması
- Vergi tahsilatı bürolarının yaşam alanı içerisinde belirli yerlerde olmaması
- Bankaları e-haciz göndermede sınır olması

- Vergi tahsilatını arttıracak nitelikte mükellefe yönelik seminer veya broşür gönderme uygulamalarının yetersizliği şeklinde sıralanabilir.

5. Vergilemenin idari maliyetini mümkün olduğu ölçüde azaltmak hakkında önerileriniz nelerdir? Hangi kalemler itibariyle idari maliyetlerde tasarrufa gidilebilir?

Vergi yönetiminin vergilemenin idari maliyetlerini mümkün olduğu ölçüde az seviyeye indirmesi, vergi tahsilatları açısından önem arz etmektedir. Bu konudaki öneriler genel olarak;

- Vergi kanun ve yönetmeliklerinin basitlik ilkesine uygun şekilde açık ve anlaşılır olması yönünde uygulamalara ağırlık verilmelidir,
- Personel seçiminde mesleki deneyim önem arz ettiği için donanımlı ve eğitilmiş personel ile çalışmaya ağırlık verilmelidir,
- Mümkün olduğu ölçüde geleceğe yönelik idari maliyetleri arttıracak uygulamalara yer verilmemelidir,
- Vergisel sorumlulukların yerine getirilmesinde internetin kullanım olanaklarının artırılması,
- Şehir ya da beldede vergi borçlarını ödemek için tahsilat büroları oluşturulmalı,
- Defter tutma, beyan ve bildirim ödevlerinin sadeleştirilerek gereksiz uygulama ve prosedürlerin arındırılması, şeklinde ifade edilmektedir.

Vergilemenin idari maliyetlerinin mümkün olduğu ölçüde azaltılmasının vergi hasılatlarında artışa neden olacağı ve vergilemenin mali amacına hizmet edeceği genel kabul görmektedir. Tasarrufa gitmenin mümkün olduğu düşünülen harcama türleri ise; kırtasiye alımları, taşıt alımları, personel giderleri, binalara ilişkin yapılan harcamalar, seyahat ve ulaşım giderleri olarak ifade edilmiştir. Mülakata katılanların %20'si ise "tasarrufa gerek yok çünkü yapılan harcamalar asgari düzeydedir", şeklinde cevap vererek, vergi yönetimi için yapılan harcamaların zaten asgari seviye yürütüldüğünü ifade etmiştir.

4.4.2 Uyum Maliyetleri Hakkındaki Değerlendirmeler

Vergilemede uyum, mevzuata uygun olarak beyannamenin tam olarak ve zamanında verilmesini sağlamaktadır. Uyum maliyeti ise mükelleflerce bu amaçlara yüklenen maliyetler olmaktadır. Bu maliyeti ölçmek oldukça zordur.

1. Vergilemenin uyum maliyetleri vergilemenin idari maliyetlerini etkiler mi?

Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı bünyesindeki mülakata dahil edilen üst düzey yöneticileri açısından, vergilemenin uyum maliyeti ile vergilemenin idari mali-

yetleri açısından değerlendirme yapmaları istenmiş ve “vergilemenin uyum maliyetleri vergilemenin idari maliyetlerini etkiler mi?”, sorusu yöneltilmiştir. Cevaplayıcıların sadece 2 tanesi “hayır etkilemez” cevabını vermiştir. Dolayısıyla görüşülen kişilerin çoğunluğu uyum maliyetlerinin, vergilemenin idari maliyetlerini etkilediğini düşünmektedir.

2. Vergileme uyum maliyetinin azaltılması için vergi sisteminden beklenen en önemli uygulamalar nelerdir?

Uyum maliyetlerini azaltacağı tahmin edilen uygulamaların neler olduğunun sorulduğu soruda, Vergi İdaresi Başkanlığı’ndaki üst düzey yöneticiler tarafından özellikle değerlendirme yapmaları istenmiştir. Alınan cevaplarda, vergi sisteminin karmaşıklığının mümkün ölçüde azaltılarak vergilemede basitlik ve açıklık ilkelerinin sağlanmasının gerekliliği üzerinde durulmaktadır.

Tablo 3: Vergilemede Uyum Maliyetlerini Etkileyen Unsurlar

	Evet	Fikrim yok	Hayır	Mülakata Katılan Toplam Kişi Sayısı
Vergi sisteminin karmaşıklığı <i>vergilemede uyum maliyetini etkiler?</i>	17	-	2	19
Sık sık çıkarılan vergi afları <i>vergilemenin uyum maliyetini etkiler</i>	9	1	9	19
Vergi cezaları <i>vergilemenin uyum maliyetini etkiler</i>	16	-	4	19
Vergi cezalarının caydırıcılığının yeterliliği <i>vergilemenin uyum maliyetini etkiler</i>	17	-	2	19
Vergi denetimlerinin etkinliği <i>vergilemenin uyum maliyetini etkiler.</i>	17	-	2	19

Vergilemenin uyum maliyetlerini etkileyebilecek unsurların tahmin edilebilmesi için mülakata dahil olan kişilere çeşitli sorular yöneltilmiştir. Araştırmaya katılanların çoğunluğunun ifadesinden yola çıkarak; vergi sisteminden ve vergi uygulamalarından kaynaklanan nedenlerle vergilemede uyum maliyetleri artmaktadır. Özellikle vergi sistemi açısından daha basit ve kolay anlaşılır vergi sisteminin önemi vurgulanmakta ve vergileme uyum maliyetlerini olumlu yönde etkileyeceği yani azaltacağı ifade edilmektedir. Ayrıca vergileme hakkındaki denetimler ve vergi cezalarının da vergilemede uyumu etkileyeceği düşünülmektedir. Mülakata katılanların neredeyse tamamına yakını bu unsurların vergilemede uyum maliyeti açısından önemli olduğunu düşünmektedir. Ancak vergi afları hakkındaki soruya verilen cevaplar genel olarak eşit dağılım göstermektedir. Vergi idaresi başkanlığının üst düzey yöneticilerine göre, vergi aflarının vergilemenin uyum maliyetini etkileyip etkilemeyeceği net değildir.

5. Sonuç

Bir çok ülkede hazırlanan vergi reformları içerisinde, vergileme maliyetleri konusu üzerinde önemle durulmaktadır. Ancak bu maliyetlerin hesaplanması oldukça güçtür özellikle vergilemede operasyonel maliyetler içinde yer alan uyum maliyetlerinin boyutlarını tahmin etmek çok zordur. Uyum maliyetleri mükelleflerin vergi idaresi uygulamalarına ve vergi kanunlarına riayet etmek için katlandıkları maliyetlerdir. Vergilemenin operasyonel maliyetleri terimi içerisinde uyum maliyetlerinin yanında, daha çok vergi idaresinin katlanmak durumunda olduğu yönetim maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilen idari maliyetler de yer almaktadır.

Vergi maliyetlerinin artması ile birlikte vergi gelirlerinde ortaya çıkan gelir kaybını telafi edebilmek için çeşitli öneriler geliştirilmektedir. Özellikle vergi oranlarının arttırılması durumunda, beklenen gelir artışının sağlanamayacağı konusunda genel bir görüş hakim olmaya başlamıştır. Vergi oranlarının indirilmesinin yanında vergileme maliyetlerinin mümkün olduğu ölçüde azaltılması önerisinin de, vergi tahsilatlarını olumlu etkileyeceği açıktır. Bu maliyetlerinin nelerden kaynaklandığının bilinmesi, bu maliyetlerin azaltılması için atılması gereken ilk adımdır. Bu açıdan çalışmada vergilemenin maliyetlerinden birisi olan operasyonel maliyetler ele alınmış ve Mersin ili örnek olarak alınarak, vergi idarecilerinin bakış açısıyla konu değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede vergi idarecilerinin vergilemenin idari ve uyum maliyetleri hakkındaki görüş ve önerileri alınmıştır.

Bireylerin vergiye uyumunu belirleyen birçok faktör vardır. Bu faktörler her ülkede aynı gerçekleşmeyebilir. Çeşitlilik göstermekle beraber; mükellefin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi cezaları, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi uyumsuzluğu çözüm yolları, vergi idaresinin etkinliği ve denetimler, vergi afları gibi unsurlar vergi uyumunu etkilemektedir.

Buradan hareketle, özellikle idari maliyetler açısından gereksiz ya da önemsiz görünen unsurlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Vergilemenin uyum maliyetleri açısından ise, bu maliyetleri etkileyen unsurlar araştırılarak çeşitli öneriler getirilmiştir. Özellikle vergilemenin uyum maliyetleri açısından, vergi sisteminden ve vergi uygulamalarından kaynaklanan unsurların etkili olduğu ifade edilmiştir. Vergi sisteminden beklenen ilk özelliğin basitlik ve açıklık olduğu ve bu ilkelerin vergilemede uyum üzerinde son derece etkili olduğu tahmin edilmiştir. Bu önerinin sadece vergilemenin uyum maliyeti için değil, aynı zamanda idari maliyetlerin azaltılması içinde son derece önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu önerileri ve değerlendirmelerin, ilerleyen dönemlerde yapılması tasarlanan vergi reformlarına yardımcı olabileceği tahmin edilmektedir.

Kaynaklar

AKÇA F. Nilgün B. (1999), “Vergi Maliyeti Üzerine”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:1, Sayı: 1, 67-73.

AKTAN, Coşkun Can ve İstiklal Yaşar VURAL (2004), “Vergi Rekabeti,” Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:22, 1-18.

ALEXEEV, Michael, JANEBA, Eckhard ve Stefan OSBORNE (2004), “Taxation and Evasion in the Presence of Extortion by Organized Crime”, Journal of Comparative Economics, 32, 375–387.

ARIFF, Mohamed, ISMAIL, Zubaidah ve Alfred LOH (1997), “Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Singapore”, Journal of Business Finance&Accounting, 24 (9), 1253-1268.

BENK, Serkan ve Ekrem KARAYILMAZLAR (2010), “Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, Sayı 159, 137-154.

DEMİR, Erol ve Alper DEMİR (2008), “Vergi Kaçırma Eğilim ve Uzlaşma”, İktisat, İşletme Finans Dergisi, 23(267), 61-69.

EICHFELDER, Sebastian and Chandal KEGELS (2012), “Compliance Costs Caused by Agency Action? Empirical Evidence and Implementation for Tax Compliance”, Journal of Economic Psychology, Available online 9 October 2012.

EVANS, Chris (2003), “Studying the Studies: An Overview of Recent Research into Taxation Operating Costs, eJournal of Tax Research, 64-92.

EVANS, Chris ve Binh TRAN-NAM (2002), Evaluating the Compliance Costs and Benefits of the Tax Value Method, Australian Taxation Studies Program Report, 1-24.

GEYS, Benny ve Jan VERMEIR (2008a), “The Political Cost of Taxation: New Evidence from German Popularity Ratings”, Electoral Studies 27, 633-648.

GEYS, Benny ve Jan VERMEIR (2008b), “Taxation and Presidential Approval: Separate Effects from Tax Burden and Tax Structure Turbulence?”, Public Choice 135, 301–317.

GÖKER, Zeliha (2008), “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”, Maliye Dergisi, Sayı 154, 121-134.

GUNZ, Sally, Alan MACNAUGHTON ve Karen WENSLEY (1996), “Measuring The Compliance Costs of Tax Expenditures: The Case of Research and Development Incentives”, Working Paper: 6, 1-47.

HANSSON, Asa (2007), "Taxpayers' Responsiveness to Tax Rate Changes and Implications for the Cost of Taxation in Sweden", *Int Tax Public Finan.*, 14, 563–582.

HETTICH, Walter ve Stanley L. WINER (1988), "Economic and Political Foundations of Tax Structure", *The American Economic Review*, 78 (4), 701-712.

HUDSON, John and Micheal GODWIN (2000), "The Compliance Costs of Collecting Direct Tax in the UK: An Analysis of PAYE and National Insurance", *Journal of Public Economics*, 77, 29-44.

KAU, James B. ve Paul H. RUBIN (2002), "The Growth of Government: Sources and Limits", *Public Choice* No.113, 389-402.

KOPCZUK, Wojciech (2005), "Tax Bases, Tax Rates and the Elasticity of Reported Income", *Journal of Public Economics*, 89, 2093–2119.

KWANG NG, Yew (1998), "The Optimal Size of Public Spending and the Distortionary Cost of Taxation", Monash University, Department of Economics, Working Paper Series, 1-22.

LOMMERUD, Kjell E., SANDVIK, Bjorn ve Odd Rune STRAUME (2004), "Good Jobs, Bad Jobs and Redistribution", *Scandinavian Journal of Economics* 106 (4), 703–720.

MAYR, Thomas P. ve Raymond H. McGRATH (1997), "Tramp Shipping: The Role of Taxation in International Resource Allocation", *Maritime Policy & Management: The Flagship Journal of International Shipping and Port Research*, 24 (13), 261-283.

MESSINA, Michel and Peter WALTON (1998), "The Impact of Government on Company Cash Flows in France and the United Kingdom", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 7(2), 273-293.

ROBSON, Alex (2005), "The Cost of Taxation", *Perspective on Tax Reform* (8), The Center for Independent Studies, Australia.

SAUMEN, Chattopadhyay ve Arindam DAS-GUPTA (2002), "The Compliance Cost of the Personal Income Tax and Its Determinants", National Institute of Public Finance and Policy New Delhi.

SLEMROD, Joel (1989), "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", NBER Working Paper No.38, 1-42.

SLEMROD, Joel B. ve Marsha BLUMENTHAL (1996), "The Income Tax Compliance Cost of Big Business", *Public Finance Review*, 24, 411-438.

SLEMROD, Joel ve Nikki SORUM (1984), The Compliance Cost of the US Individual Income Tax System, National Bureau of Economic Research Working Paper, 1401, 1-38.

SLEMROD, Joel ve Shlomo (2002), "Tax Avoidance, Evasion and Administration", Handbook of Public Economics, (3), (Ed: A.J. AVERBACH ve M. FELDSTEIN), Chapter: 22.

TRAN-NAM, Binh (2000), "The Implementation Costs of the GST in Australian: Concepts, Preliminary Estimates and Implications", Journal of Australian Taxation, 2000, 331-343.

VAILLANCOURT, Francois ve Jason CLEMENS (2008), Compliance and Administrative Costs of Taxation in Canada, Chapter:3, The Fraser Institute, 55-102.

VELTHOVEN, Be Van and Frans Van WINDEN (1991), A Positive Model of Tax Reform, Public Choice, 72, 61-86.

YILDIRIM, Ali ve Hasan ŞİMŞEK (2000), Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

