

## VERGİ YARDIMCILARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ\*

Mehmet TUNÇER\*\*

### Özet:

Bütün hükümetler devletin gelirinin azalmasından, bireyin adalet duygusunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uyumsuzluğu ile mücadele etmek için çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Bu açıdan, hükümetler, vergi uyumunu artırabilmek için vergi yardımcılarının etkisi konusunda kapsamlı araştırmalar yapmalıdır. Vergi literatürü, vergi yardımcıların, bir yandan özellikle yeterince açık olan vergi yasalarına uyumla ilgili çok sayıda bilgi ve hesaplamalara ilişkin engelleri ortadan kaldırarak sosyal açıdan yararlı bir rolü olduğunu; bir yandan da mükelleflerin yasal belirsizliklerin avantajlarını sömürmelerine neden olacak agresif öğütler verebildiklerini göstermektedir. Bu çalışmada, vergi yardımcıların vergi uyumuna ilişkin bu ikili rolü incelenmiştir. Çalışma, hükümetlerin vergi yardımcılarına ilişkin düzenlemeler planlarken söz konusu birbirine zıt rollerinin dikkate alınması gerektiği sonucuna varmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi yardımcısı, Vergi uyumu, Vergiye uyum, Vergi uyumsuzluğu

### THE EFFECTS OF TAX PRACTITIONERS ON TAX COMPLIANCE

#### Abstract:

All governments attempt to cope with tax noncompliance which has many negative effects such as decrease in government revenues and equity considerations of taxpayers. In this respect, governments, to improve tax compliance, must conduct comprehensive researches on the role of tax practitioners. The tax literature shows that while tax practitioners fulfill a socially beneficial role in reducing many of the informational and computational barriers to compliance with the tax laws especially when they are clear enough, they may give aggressive advice to taxpayers in exploiting tax laws especially when they are ambiguous. In this paper, the dual roles tax

\* Bu çalışma Mehmet Tunçer'in 2002 tarihli "Vergi Uyumunun Artırılması ve Türkiye" başlıklı doktora tezinden güncellenerek hazırlanmıştır.

\*\* Yrd. Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mehmettuncer1@yahoo.com

*practitioners play in tax compliance are analyzed. It concludes that governments, when planning regulations concerning tax practitioners, must consider the mentioned contradictory roles.*

**Keywords:** Tax, Tax Practitioner, Tax Compliance (Taxpayer Compliance), Tax Noncompliance

## GİRİŞ

Müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte, devletin yüklenmiş olduğu görevlerin boyut ve niteliklerinde ortaya çıkan değişim devletin gelir ihtiyacının da hızla artmasına neden olmuştur. Vergi gelirlerinin devletin normal gelir kaynakları içinde %90-95 gibi bir paya sahip olduğu göz önüne alındığında, vergi ile ilgili konuların önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Bütün devletler, devletin gelirinin azalmasından, bireyin adalet duygusunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uyumsuzluğu ile mücadele etmek ve vergi uyumunu artırabilmek için çeşitli çalışmalar yapmaktadır.

Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu; vergi oranları, denetim olasılığı (audit probability), para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği, vergi afları ve vergi yardımcıları (tax practitioners) gibi bir dizi faktör tarafından belirlenmektedir. Bu faktörler üzerinde değişiklikler yapılarak vergi uyumsuzluğu ve buna bağlı olarak vergi uyumsuzluğundan kaynaklanan etkisizlikler azaltılabilir.

Buna göre bu çalışmada, mükelleflerin vergiye uyum düzeyinin belirlenmesinde önemli rolleri olabileceğini düşündüğümüz vergi yardımcılarının etkileri teorik olarak incelenmiştir. Bu çerçevede öncelikle çalışmamızla ilgili tanımlamalara yer verilmiş, daha sonra vergi yardımcısı kullanımı ve bunların vergi uyumu üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkileri ayrıntılı olarak araştırılmıştır.

## I. TANIMLAR

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

“Vergi uyumu” kavramı, İngilizce’deki “tax compliance” ya da “taxpayer compliance” kavramlarının karşılığıdır. Türkçe’de aynı anlama gelecek şekilde benzer kavramlar da kullanılabilir. Bunlardan bazıları; “vergiye uygunluk”, “mükelleflerin vergiye uyumu”, “mükellefin uyumu”, “vergi yasalarına uyum”, “gönüllü uyum” ya da yalnızca “vergiye uyum” şeklinde belirtilebilir. Ancak buradaki “vergi

uyumu" kavramı, ekonomik birlik veya gümrük birliği içindeki üye ülkelerin değişik amaçlarla vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılması anlamına gelen vergi uyumlaştırması (tax harmonization) kavramından farklıdır. Çalışmamızda geçen "vergiye uyum", "vergiye uygunluk" ve "vergi uyumu" şeklindeki kavramlar, "vergi uyumlaştırması" kavramından farklı olarak, vergi yasalarının ve vergi idaresinin öngördüğü mükellefiyetlerin doğru zamanda ve tam olarak yerine getirilmesi anlamına gelmektedir.

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

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

Vergi uyumu sorunu vergiler kadar eski bir konudur. Gözlemlenen vergi uyumsuzluğu örneklerinin tanımlanması, açıklanması ve nihayet azaltılması için yöntemlerin bulunması dünyadaki bütün ülkeler için en önemli uğraşılardan biridir.

Bir kamu maliyesi konusu olarak vergi uyumu, adalet, etkinlik ve verginin yerleşmesi (tax incidence) gibi alanları çağırıştır. Örneğin, varlıklı kişiler kendi üzerlerine düşen vergilerin fakirlere göre daha yüksek bir oranını sistematik bir şekilde kaçırabilirlerse, fiili (effective) vergi sistemi yasal vergi sisteminden daha az adil olacaktır. Aynı zamanda, beyan edilmeyen gelir vergilemeden ve onun bozucu, saptırıcı (distortionary) etkilerinden büyük ölçüde kaçabilirken; vergi kaçakçılığı, belirli bir gelir gereksinimi düzeyinde beyan edilen gelir üzerine daha yüksek ve daha bozucu vergilerin konulabileceği anlamına geleceğinden, vergi uyumsuzluğu vergilemenin saptırıcı etkilerini daha da karmaşık hale getirecektir. Kendi işinde çalışanlarda olduğu gibi vergi sorumluluklarının gizlenmesi daha kolay olacağından vergi uyumsuzluğu aynı zamanda verginin yerleşmesini de etkileyecektir. (Andreoni vd., 1998: 818).

Vergi uyumuna ilişkin araştırmalar Allingham ve Sandmo (1972) ile Srinivasan (1973)'ün çalışmalarıyla başlamış ve sonraki çalışmalarda konuya daha çok beklenen

fayda (expected utility) teorisi çerçevesinde mükelleflerin vergi uyumsuzluğu durumunda yakalanma korkusuyla vergilerini ödeyecekleri şeklinde yaklaşmıştır.

Ancak daha sonra yapılan çalışmalar, bireylerin vergiye uyum kararlarındaki farklılıkların denetim olasılığı ve cezalarla bağlantılı umulan fayda ve kayıplar (expected gains and loses) tarafından tek başına açıklanamadığını ortaya koymuştur. Bu anlamda denetim olasılığı ve cezaların yanında vergi oranları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği, vergi afları ve vergi yardımcıları gibi bir dizi ekonomik ve sosyopsikolojik faktör de mükelleflerin vergi uyumu ile ilgili davranışlarının belirlenmesinde incelenmeye başlanmıştır (Casey ve Scholz, 1991:821-841; Grasmick ve Bursik, 1990:837-858; Alm vd., 1992:107-114; Hite,1987:105-118).

Klasik vergi uyumu modelinde mükellefin beyan kararıyla ilgili bütün durumlar hakkında tamamen bilgilendirilmiş olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte gerçekte pek çok mükellef vergi yasalarının karmaşıklığı ve uygulamayla ilgili belirsizliklerden dolayı şaşkınlık içindedir. Mükellefler bu sorunla başa çıkabilmek için genellikle vergi uzmanlarının rehberliğine güvenirler. Buna göre, vergi danışmanları (tax advisers) ve vergi hazırlayıcıları (tax preparers) kısaca vergi pratisyenleri (tax practitioners) ya da yardımcıları diyebileceğimiz uzmanlarla mükellefin vergiye uyumu arasındaki ilişkinin incelenmesi vergi uyumunun geliştirilmesi açısından yararlı sonuçlar verebilecektir.

Türkiye açısından baktığımızda, vergi yardımcılığı sistemiyle, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği çerçevesinde yerine getirilen hizmetler tanımlanmaktadır. Bu anlamda, Türkiye'deki "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri bir bütün olarak vergi yardımcılığı sistemini oluşturmaktadır.

Bilindiği gibi, Türkiye'de muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin yasalaşması için verilen uğraşlar 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nın 1989 yılında yürürlüğe girmesiyle başarıya ulaşmıştır (Resmi Gazete, 1989). Böylece muhasebecilik ve mali müşavirlikle ilgili genel kuralları belirlenerek vergi sistemimizdeki önemli bir boşluk giderilmiştir.

3568 Sayılı Yasa'nın 1. maddesinde Yasa'nın amacı, "işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak; faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin yararlanmasına tarafsız bir şekilde sunmak..." şeklinde belirtilmiştir. Bu faaliyetleri yapacak kişiler yasada üç kategoride ele alınmıştır: "Bu kanun hükümlerine göre meslek icrasını hak kazananlara 'Serbest Muhasebeci', 'Serbest Muhasebeci Mali Müşavir' 'Yeminli Mali Müşavir' denir".

3568 Sayılı Yasa'da ve ilgili mevzuatta, yukarıda belirtilen üç grup meslek mensuplarının hangi görev ve yetkilere sahip oldukları belirtilmiştir. Bu çalışmadaki

amacımız, ülkemizdeki anlamıyla, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği çerçevesinde yerine getirilen hizmetlerin mükelleflerin vergiye uyumları üzerindeki etkilerini teorik olarak incelemek olduğundan Türkiye'ye ilişkin değerlendirmelere daha fazla yer verilmeyecektir. Bu teorik incelemeden sonra vergi yardımcılığı sisteminin ülkemizdeki vergi sistemi üzerindeki etkilerini uygulamalı olarak incelemek daha kolay olacaktır.

Görüldüğü gibi çalışmamızda, vergi yardımcılığı kavramıyla Türkiye'de 3568 Sayılı Yasa çerçevesinde serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerce yerine getirilen muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri, yani her türlü vergi danışmanlık ve vergi hazırlayıcılığı hizmetleri belirtilmek istenmektedir. Bu anlamda, bütün bu hizmetleri yerine getirenleri tanımlayacak şekilde "vergi yardımcıları" ve bu sistemi tanımlayacak şekilde de "vergi yardımcılığı sisteminin" kavram olarak kullanılmasının yaygınlaştırılmasında yarar vardır.

Vergi yardımcılarının mükelleflere yönelik sunduğu değişik hizmetler vardır. Bunları; vergi beyannamesinin hazırlanması, belirsiz ya da karmaşık vergi konularına ilişkin vergi işlemleri hakkında mükellefin kararsızlığının giderilmesi, vergi ödemelerinin ya da yatırımların vergi sorumluluğunu en aza indirecek şekilde planlanması ve mükellefin (denetimden önce veya sonra) vergi idaresine karşı temsil edilmesi şeklinde sıralayabiliriz (Scotchmer, 1989: 182-183). Bir vergi yardımcısı, mükellefin vergiye uyumu üzerinde değişik etkilerde bulunabilecek olan beyannamenin doldurulmasıyla vergi ve risk tavsiyeleri niteliğindeki bu hizmetlerden birini veya hepsini sunabilir (Roth vd., 1989:2).

## **II. VERGİ YARDIMCISI KULLANIMI**

Bireyler sosyal kural ve yükümlülüklerin karmaşıklığı karşısında sık sık uzmanların yardımına başvurmayı yararlı bulurlar. Uzmanlar, müşterilerinin yasal belirsizliklerini gidererek ve uyumla ilgili zaman ve sıkıntı maliyetlerini azaltarak sosyal kural ve yükümlülüklerle uyumu kolaylaştırabilirler. Buna karşın uzmanlar, müşterilerini kendilerine sorumluluk yükleyen maliyetli kural ve düzenlemelere uymaktan kurtarabilmek amacıyla yasal belirsizliklerden yararlanarak stratejiler oluşturulmasında da yardımcı olabilirler. Bu anlamda vergi sistemi yasal uyumda uzmanların rolünün incelenmesi açısından zengin bir uygulama alanı vermektedir (Erard, 1993:163).

Vergi beyannamesinin hazırlanmasında, vergi yardımcılarında, gerekli bilgileri mükelleften toplaması ve bütün belgeleriyle birlikte beyannameyi tamamlamaları beklenir. Bu şekilde vergi beyannamesinin doldurulması ve karmaşık vergi konularına ilişkin mükellefin kararsızlığının giderilmesi niteliğindeki hizmetler ekonomik etkinlik anlamında sosyal fayda sağlamaktadır. Çünkü, vergi hazırlayıcılarının (muhasebeciler, mali müşavirler...vb.) vergi kanunlarını öğrenmesi ve bu bilgilerini çok sayıdaki vergi

beyannameğine uygulaması, bu işlemleri her mükellefin tek tek yapmasından çok daha ucuza mal olmaktadır. Buna göre, mükellefin bu hizmetleri elde edebilmek için profesyonel yardıma başvurması durumunda sosyal çıkar ve mükellefin özel çıkarı kesişmektedir, yani birbiriyle uyumludur. Ayrıca, riskten kaçınan mükelleflerin karmaşık vergi konularına ilişkin şüphelerinin giderilmesi ve böylece risklerinin azaltılması da kendileri açısından fayda sağlayacaktır (Scotchmer, 1989:183).

Vergi danışmanlarının, müşterilerine (vergi mükellefleri) tavsiyelerde bulunurken vergi düzenlemelerine ilişkin bilgilerini yasalara uygun olarak ve müşterilerinin çıkarı doğrultusunda yorumlamaları beklenir. Buna göre, bir vergi danışmanı beyannameyi kendisi hazırlamışsa imzalar. O halde vergi danışmanları vergi kanunlarına ilişkin sınırsız bilgilerini, takdir haklarını ve çalışkanlıklarını müşterileri yararına kullanacaklardır (Roth vd., 1989:172).

Vergi yardımcılarının, mükelleflerin vergi ödemelerini ya da yatırımlarını vergi sorumluluklarını en aza indirecek şekilde planlamaları niteliğindeki hizmetleri mükellef düzeyinde parasal tasarruf sağlarken, sosyal kaynakların toplam etkinliği anlamında bir tasarruf sağlamayabilir. Buna göre, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini azaltabilmek için mal satışında veya alışında bulunmaları ve belirli teşviklerden yararlanabilmek amacıyla yatırımlarını yönlendirmeleri gibi faaliyetleri ekonomi için gerçekte bir kaynak girişi anlamına gelmeyebilir (Scotchmer, 1989:183). Ancak bütün bu faaliyetlerin tamamen bir sosyal israf olduğu da söylenemez. Çünkü, değişik adalet ve etkinlik amaçları doğrultusunda uygulanan teşvikler kendilerinden beklenen sonuçları verdikleri ölçüde sosyal fayda sağlayacaklardır.

Vergi yardımcılarının vergi uyumuna ilişkin bir diğer fonksiyonu da mükelleflere yönelik risk tavsiyeleridir. Vergi uyumunun standart modelinde vergi mükelleflerinin bütün olasılıkları bildikleri varsayılrsa da gerçekte mükellefler olasılık dağılımlarının belirleyenleri konusunda yeterli bilgiye sahip olamazlar. Bununla birlikte bu konularda vergi yardımcılarından bilgi edinebilme şansına sahiptirler (Beck vd., 1991:553).

Vergi yardımcıları müşterilerine yönelik risk tavsiyesinde bulunma hizmetini yerine getirirken vergi düzenlemelerine ilişkin bilgilerinden çok, vergi idaresinin uygulamalarına, denetim olasılıklarına ve yaptırım şekillerine ilişkin bilgilerini vurgularlar. Buna göre, hangi beyannamelerin vergi denetimine daha fazla davetiye çıkardığı, denetimlerde hangi tür gelirlerin daha az tespit edildiği ve hangi miktarda gelirin vergi idaresi tarafından ihmal edildiği gibi bilgileri müşterilerine aktarırlar (Roth vd., 1989:172).

Mükelleflerin ücretli vergi yardımcıları kullanmalarının belirleyenleri konusunda çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda, mükelleflerin sosyo-ekonomik ve demografik özellikleri, riskten kaçınma düzeyleri, vergi bilgileri, eğitim düzeyleri ve

istihdam şekilleri ile vergi beyannamesinin karmaşıklığı ve beyannamenin doldurulması için harcanacak zamanın alternatif değeri gibi değişkenlerin etkisi incelenmiştir.

Slemrod ve Sorum tarafından yapılan çalışmaya göre, mükelleflerin profesyonel vergi yardımı için yaptıkları ödemelerin oranı gelir ve yaşla birlikte artarken, eğitim düzeyiyle birlikte azalmaktadır. Çünkü eğitim düzeyi yüksek olan kişiler beyannamenin hazırlanmasına ilişkin sorunları daha kolay çözebilirler. Yine bu çalışmaya göre serbest çalışanlar (self-employed) ücret karşılığı çalışanlara göre iki kat daha fazla profesyonel yardım alma eğilimindedir (Slemrod ve Sorum, 1984:467-469).

Ancak profesyonel yardım ihtiyacının belirleyenlerini daha geniş bir analizle incelemeyince yanlış sonuçlar elde edilebilir. Örneğin, yaşlı mükellefler vergi beyannamelerinin genç bireylere göre görece olarak daha karmaşık olmasından dolayı profesyonel yardıma daha fazla güveniyor olabilirler. Bu çerçevede profesyonel yardım ihtiyacı incelenirken mükellefin elde ettiği gelir kaynaklarının türleri ve karşı karşıya bulunduğu marjinal vergi oranı gibi potansiyel belirleyiciler de analizin içine katılmalıdır (Long ve Caudill, 1987:35-36).

Bu anlamda Long ve Caudill tarafından yapılan çalışmanın bulguları bir yandan yüksek gelirliler, kendi işinde çalışan ve yaşlı mükelleflerin daha fazla ücretli vergi yardımı aldığını gösterirken, bir yandan da profesyonel vergi yardımı ile beyannamenin karmaşıklığı (beynamedeki listelerin sayısı ve türüne bağlı olarak) ve gelire uygulanan marjinal vergi oranı arasında doğrudan bir ilişkili olduğu sonucunu vermektedir (Long ve Caudill, 1987:39-43).

Daha karmaşık vergi beyannamesine sahip mükelleflerin vergi yardımcılarından yararlanma konusunda daha istekli davranmasının nedeni onların daha büyük miktarda belirsiz, şüpheli gelire sahip olmalarıdır. Böylece vergi uyumsuzluğu durumunda umulan cezayı azaltabilmek amacıyla belirsiz gelirlerin beyanını en iyi şekilde planlamada vergi yardımcılarından yeteneklerinden diğer mükelleflere göre daha fazla yararlanabileceklerdir (Klepper vd., 1991:216).

Erard'a göre, gelir düzeyi mükelleflerin vergi yardımcısı kullanma tercihlerini etkilemezken, bu tercih üzerinde, gelirin kaynağı yani ticaret, tarım, kira veya mülk geliri olup-olmaması öncelikli olarak etkide bulunmaktadır (Erard, 1993:179-184).

Christian, Gupta ve Lin ise, yaptıkları çalışmada beyannamenin hazırlanması için harcanacak zamanın alternatif maliyetinin vergi yardımcısı kullanımı üzerindeki etkisinin pozitif olduğunu bulmuşlardır (Christian vd., 1993:487-501). Bu anlamda bu sonuç yüksek gelirliler için vergi yardımcılarına başvurdukları veya onların hizmetlerinden daha yoğun olarak yararlandıkları bulgusuyla da tutarlıdır. Çünkü zamanın değerinin gelire birlikte arttığı söylenebilir (Klepper vd., 1991:209).

### III. VERGİ YARDIMCISI KULLANIMININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Vergi yardımcılarının mükelleflerin vergi uyumları üzerindeki etkisini araştıran çalışmalar değişik sonuçlar vermiştir. Çalışmaların bir kısmı vergi yardımcılarının bazı yönleriyle vergi uyumu üzerinde olumlu etkide bulunurken, bazı yönleriyle de olumsuz etkide buldukları sonucunu bulmuşlardır.

Klepper ve Nagin vergi yardımcılarının vergi uyumu üzerindeki etkisini inceledikleri çalışmalarında; vergi yardımcılarının, yasal olarak açık olan yani anlaşılabilir belirsiz olmayan (*unambiguous*) düzenlemeleri daha iyi uygulayarak bir yandan vergi uyumunu artırırken, bir yandan da mükelleflerin yasal belirsizliklerin (*legal ambiguity*) avantajından yararlanmalarını sağlayarak vergi uyumsuzluğunun artmasına neden oldukları sonucunu bulmuşlardır (Klepper ve Nagin, 1989:167-185). Bu anlamda vergi yardımcıları vergi yasalarının "istismarcıları" (*exploiters*) olarak adlandırılmaktadırlar (Kaplan vd., 1988:427-443).

Erard'a göre, vergi yardımcılarının varlığı vergi uyumuyla ilgili çok sayıdaki bilgi ve hesaplamalara ilişkin engelleri ortadan kaldırarak bu yönüyle vergi uyumunu olumlu şekilde etkilemektedir. Bununla birlikte, çalışmasının genel sonuçları vergi yardımcılarının kullanılmasının daha yüksek düzeyde vergi uyumsuzluğuna neden olduğunu göstermektedir (Erard, 1993:163-194).

Vergi yardımcılarının sahip oldukları bilgiler ve mükellefi temsil etme yetkileri onların vergi idaresi ile sık sık ilişki kurmasını sağlayarak vergi uyumu üzerinde olumsuz etkide bulunabilir. Çünkü vergi yardımcılarının bu yoğun ilişkiden kaynaklanan "tekrarlamalı oyuncu" (*repeat player*) özellikleri, onlara bir yandan vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin yazılı olmayan kuralları öğrenme, bir yandan da vergi idaresi çalışanları ile resmi olmayan (*informal*) çalışma ilişkileri kurma olanağını verir. Böylece, vergi yardımcıları elde edecekleri bilgilerle belirli konulardaki denetim olasılıkları, yöntemleri ve sonuçları hakkında daha doğru bilgi sahibi olacak ve bunları müşterilerine aktaracaklardır. Yine, pazarlık yöntemiyle ve resmi olmayan çalışma ilişkileriyle de mükelleflerin vergiye ilişkin sorunlarını kolaylıkla fakat vergi idaresinin aleyhine çözebileceklerdir. Bu anlamda yapılan bir diğer çalışma, daha fazla yetkiye sahip olan ve vergi idaresi ile daha yoğun ilişki kuran vergi yardımcılarının, vergi düzenlemelerini mükelleflerin yararına yorumlama konusunda daha agresif bir tutum izledikleri sonucunu ortaya koymaktadır (Ayres vd., 1989:302-307).

Bununla birlikte vergi yardımcılarının vergi düzenlemelerini mükelleflerin yararına yorumlama konusundaki agresiflikleri dolayısıyla suçlanıp-suçlanamayacakları şüphelidir. Vergi yardımcıları genellikle rollerinin, vergi yasalarındaki gri alanların istismar edilmesinden çok, varolan yasalara uyumlarının sağlanmasında müşterilerine yardım etmek olduğunu iddia etmektedirler. Bundan başka vergi yardımcıları, agresif vergi beyannamesi için müşterilerinin ısrar ettiklerini ileri sürmektedir (Tan, 1999:434).



Hite ve McGill'in bulguları ise, vergi yardımcıların agresif vergi öğütlerinden çok, vergi uyumunu artırıcı yönde mükelleflere öğüt verdiklerini göstermektedir (Hite ve McGill, 1992:389-401).

Vergi yardımcısı kullanımının vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkisini engellemek için vergi yardımcılarına yönelik ilave cezalar ve gerektiğinde meslekten ihraç ve hapis cezasını da içerecek şekilde yaptırımların uygulanması yoluna gidilebilir. Ancak, bu durumda mükelleflerin vergi yardımcısı kullanıp-kullanmayacaklarına bağlı olarak vergi uyumu üzerindeki etki değişebilecektir (Reinganum ve Wilde, 1991:165-180).

Vergi yardımcıların yasal olarak belirsiz olmayan gelir kaynaklarında vergi uyumunu artırırken, belirsiz olanlarda vergi uyumunu azaltmaları şeklindeki ikilem, onların vergi uyumsuzluğu durumunda cezaları azaltacak stratejileri bilme konusundaki yeteneklerinden kaynaklanmaktadır. Bundan dolayı, vergi yardımcıları üzerine konulacak cezaların artırılmasıyla, bunların yasaları mükellefler lehine yorumlayarak vergi uyumsuzluğunu artırmaları etkisi giderilebilir. Ancak, bu durumda ortaya çıkacak olan dolaylı etki vergi uyumsuzluğunu daha fazla artırabilir. Çünkü, vergi yardımcılarına yönelik cezaların artırılması, mükelleflerin onlara başvurma maliyetini artıracak ve vergi yardımcısı kullanımı azalacaktır. Bu da, sonuçta, bir bütün olarak vergi yardımcısı kullanımından elde edilen yararları (doğru bilgi sağlayarak hata yapılmasını engellemeleri, zaman ve sıkıntı maliyetlerini azaltmaları gibi) azaltacaktır. Bundan dolayı vergi yardımcılarına yönelik daha sıkı düzenlemeleri içeren bir politika geri tepebilir ve toplam düzeyde vergi uyumunu azaltabilir (Klepper vd., 1991:228).

Vergi yardımcıları, kendilerine gerektiği düzeyde önem verilmesi durumunda vergi idaresi-mükellef ilişkisinde vergi uyumunun artırılması yönünde önemli bir aracılık rolü üstlenebilirler. Vergi yardımcıların bu rolüne vergi sisteminde yeni düzenlemelere gidildiği dönemlerde özellikle gereksinim duyulur. Çünkü, gerek bilgi düzeylerinin yüksek ve sayılarının mükelleflere göre daha az olması ve gerekse vergi idaresi ile sürekli ilişki içinde olmaları onların vergi sisteminde yapılması istenen değişikliklerin önemini daha iyi ve hızlı anlamalarını sağlar. Öte yandan, çok sayıda mükellefle ilişki içinde olmaları ve mükellefin lehine davranacaklarına olan güven de onların değişikliklerin aktarılmasında vergi idaresi ile mükellef arasında köprü hizmeti görmesini sağlayabilir.

Belirttiğimiz bu aracılık rolüyle ilgili olarak Klepper ve Nagin tarafından yapılan çalışma, vergi yardımcıların yasal sorumlulukları hakkında mükellefleri bilgilendirme, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumlarını artırma ve vergi idaresinin güncel uygulama önceliklerini vergi beyannamelerine aktarabilmedeki dikkatlilikleri konusunda olumlu sonuçlar vermektedir. Buna göre, Pennsylvania'daki vergi uygulama programının başarısındaki kritik rollerini belirtmek açısından vergi yardımcılarından destek gören mükelleflerin beyannamelerinin, uygulama programının önceliklerine

uyuma konusunda, diğerlerine göre daha sorumlu davrandıkları görülmüştür (Klepper ve Nagin, 1989:170-190).

## SONUÇLAR

Müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşmasına paralel olarak devletin gelir ihtiyacının gittikçe artması ve bu ihtiyacın da büyük ölçüde vergi gelirleriyle sağlanması vergi ile ilgili konularda daha ayrıntılı incelemeler yapılmasını gerektirmektedir.

Bu anlamda hükümetler; devletin gelirinin azalmasından, bireyin adalet duygusunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uyumsuzluğu ile mücadele etmek ve vergi uyumunu artırabilmek amacıyla vergi yardımcılarının rolünü de dikkate alan çalışmalar yapmak zorundadırlar.

Son yıllarda vergi düzenlemelerinde karmaşıklığın artmasıyla birlikte mükelleflerin vergi yardımcılara başvurmaları da artmaktadır. Buna göre, kendi işinde çalışan, yüksek gelirlili, yaşlı, yüksek marjinal vergi oranıyla karşı karşıya olan ve daha karmaşık vergi beyannamesine sahip mükellefler daha fazla vergi yardımı alma eğilimindedirler. Böylece vergi uyumsuzluğu durumunda umulan cezayı azaltabilmek amacıyla belirsiz gelirlerin beyanını en iyi şekilde planlamada vergi yardımcılarının yeteneklerinden diğer mükelleflere göre daha fazla yararlanabileceklerdir.

Vergi yardımcılarının vergi uyumu üzerinde bazı yönleriyle olumlu bazı yönleriyle de olumsuz etkisi olan ikili bir rolleri (dual role) vardır. Buna göre vergi yardımcılarını; yasal olarak belirsiz olmayan düzenlemeleri daha iyi uygulamaları ve özellikle vergi sisteminde yeni düzenlemelere gidildiği dönemlerde vergi idaresi ile mükellef arasında etkin bir aracılık rolü oynamalarında olduğu gibi bir yandan vergi uyumunu artırıcı rol oynayabilirken, bir yandan da mükelleflerin yasal boşlukların (belirsizliklerin) avantajından yararlanmalarında olduğu gibi vergi uyumsuzluğunun artmasına neden olabilirler.

Bundan dolayı, vergi düzenlemelerindeki iyileştirme ihtiyacının sürekli gündemde kaldığı ülkemiz açısından da bir vergi politikası aracı olarak vergi yardımcılarını ile mükelleflerin vergiye uyumları arasındaki ilişkinin incelenmesi ve bu konuda daha fazla bilgi edinilmesi vergi uyumunun geliştirilmesi yönünde son derece yararlı sonuçlar verebilecektir. Ancak vergi yardımcılara yönelik düzenlemeleri içeren politikalar onların ikili rollerini dikkate alarak hazırlanmalıdır.

## KAYNAKÇA

ALLINGHAM, Michael G. and SANDMO, Agnar. (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, Nov., Vol.1, pp. 323-338.

ALM, James; JACKSON, Betty R. and McKEE, Michael. (1992), "Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data", *National Tax Journal*, 45(1), pp. 107-114.

ANDREONI, James; ERARD, Brian and FEINSTEIN, Jonathan. (1998), "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature*, Vol.36, No.2, pp. 818-860.

AYRES, F.L.; JACKSON, B.R. and HITE, P.S. (1989), "The Economic Benefits of Regulation: Evidence from Professional Tax Preparers", *The Accounting Review*, 44, pp. 300-312.

BECK, P. J.; DAVIS, J. S. and JUNG, Woon-Oh. (1991), "Experimental Evidence on Taxpayer Reporting under Uncertainty", *Accounting Review*, 66, pp. 535-558.

CASEY, J. and SCHOLZ, J. (1991), "Beyond Deterrence: Behavioural Decision Theory and Tax Compliance", *Law and Society Review*, 25(4), pp. 821-843.

CHRISTIAN, C.W.; GUPTA, S. and LIN, S. (1993), "Determinants of Tax Preparer Usage: Evidence from Panel Data", *National Tax Journal*, 46, pp. 487-503.

ERARD, Brian. (1993), "Taxation With Representation: An Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance", *Journal of Public Economics*, 52(2), pp. 163-197.

GRASMICK, H.G. and BURSICK, R.J. (1990), "Conscience, Significant Others and Rational Choice: Extending the Deterrence Model", *Law and Society Review*, 24, pp. 837-862.

HITE, Peggy A. (1987), "An Application of Attribution Theory in Taxpayer Noncompliance Research", *Public Finance*, 42, pp. 105-118.

HITE, Peggy A. and McGILL, Gary A. (1992), "An Examination of Taxpayer Preference for Aggressive Tax Advice", *National Tax Journal*, 45(4), pp. 389-403.

KAPLAN, S. E.; RECKER, P.M.J. ; WEST, S.G. and BOYD, J.C. (1988), "An Examination of Tax Reporting Recommendations of Professional Tax Preparers", *Journal of Economic Psychology*, 9, pp. 427-443.

KLEPPER, S. and NAGIN, D. (1989), "The Role of Tax Practitioners in Tax Compliance", *Policy Sciences*, 22, pp. 167-194.

KLEPPER, S.; MAZUR, M. and NAGIN, D. (1991), "Expert Intermediaries and Legal Compliance: The Case of Tax Preparers", *Journal of Law and Economics*, 34, pp. 205-229.

LONG, James E. and CAUDILL, Steven B. (1987), "The Usage and Benefits of Paid Tax Return Preparation", *National Tax Journal*, 40(1), pp. 35-46.

REINGANUM, Jennifer F. and WILDE, Louis L. (1991), "Equilibrium Enforcement and Compliance in the Presence of Tax Practitioners", *Journal of Law, Economics and Organization*, 7, pp. 163-181.

*Resmi Gazete*, 13.06.1989, No:20194.

ROTH, Jeffrey A.; SCHOLZ, John T. and WITTE, A.D. (Eds.). (1989), *Taxpayer Compliance, Vol.1: An Agenda for Research*, Philadelphia: University of Pennsylvania Press.

SCOTCHMER, Suzanne. (1989), "The Effects of Tax Advisors on Tax Compliance", *Taxpayer Compliance, Vol. 2: Social Science Perspectives*, (Ed.) Jeffrey A. Roth and John T. Scholz, Philadelphia: University of Pennsylvania Press, pp. 182-199.

SLEMROD, Joel and SORUM, Nikki. (1984), "The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System", *National Tax Journal*, 37(4), pp. 461-474.

SRINIVASAN, T.N. (1973), "Tax Evasion: A Model", *Journal of Public Economics*, 2, pp. 339-346.

TAN, Lin Mei. (1999), "Taxpayers' Preference for Type of Advice from Tax Practitioner: A Preliminary Examination", *Journal of Economic Psychology*, 20, pp. 431-447.