

Türkiye’de Vergi Yüğü

(Objektif ve Subjektif Yönleriyle)

Yrd. Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR

DORA
Afyonkarahisar, 2013

DORA YAYINLARI

**Türkiye’de Vergi Yükü
(Objektif ve Subjektif Yönleriyle)**

Yrd. Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR

Kapak Tasarım : Önder AYDOĞMUŞ
Baskı Cilt : Star Ajans Ltd. Şti.
Sertifika No : 15366

ISBN: 978-605-4798-00-1

© Copyright 2013 – **DORA Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.**

1. Baskı 2013 / xii + 188 / 14 x 21 cm

*Bu kitabın yayın hakları **DORA Basım-Yayın Ltd. Şti.** ’ne aittir.
Yayınevinin yazılı izni olmaksızın, kitabın tümünün veya bir kısmının
elektronik, mekanik ya da fotokopi yoluyla basımı, yayımı, çoğaltımı
ve dağıtımı yapılamaz.*

DORA

Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Merkez Adres : Altıparmak Mah. Bozkurt Cad. Avdan Apt. 10/1
Osmangazi/BURSA

Tel : 0 224 221 38 39 – 225 37 46

Fax : 0 224 220 36 73

e-mail : info@dorayayincilik.com.tr

ÖNSÖZ

Vergilendirme yetkisi, devletlerin fiskal veya ekstra fiskal gayelerle mali egemenlik sınırları içinde kullanabileceği en doğal yetkilerden birisidir. Devlet olmanın bir gereği olarak kullanılan bu yetki, belirli bir dönemde toplumu oluşturan kişi veya kuruluşlar tarafından meydana getirilen üretim faktör getirilerinin bir kısmına kamusal güçle el konulması anlamı da taşımaktadır. Bu yönüyle ele alındığında vergi, kişi veya kuruluşların ekonomik anlamda katlanmaları kamusal güçle zorunlu kılınan bir yük olarak algılanabilmektedir. Ekonomik bir yük olması nedeniyle, öncelikle ekonomik bir takım etkileri ortaya çıkan vergi yükünün, değişen boyutlarına paralel olarak bir takım sosyal ve kültürel etkilerinin de ortaya çıktığı, tarih sayfalarından müşahade edilebilecek bir gerçektir.

Vergi yükü en basit şekliyle, ödenen verginin gelir içindeki payı olarak tanımlanmaktadır. Ancak, bu yükün sadece ekonomik bir yaklaşımla ele alınamadığı ve çeşitli faktörlere bağlı olarak maliye literatüründe çok çeşitli vergi yükü kavramlarının ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kavramların başında objektif vergi yükü ve subjektif vergi yükü gelmektedir. Bu kavramlardan objektif vergi yükünün hesaplanan bir değer olarak kabul edilmesine karşın, genellikle subjektif vergi yükünün hesaplanmasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir.

Bu çalışmada, vergi yüküyle ilgili günümüze kadar ortaya konmuş hemen hemen bütün kavramların incelenmesinin yanı sıra, hissedilen vergi yükü şeklinde tanımlanan subjektif vergi yükünün de uygun istatistiksel yöntemlerle hesaplanabileceği ortaya konmaya çalışılmıştır.

Diğer taraftan, bu çalışmada subjektif vergi yüküyle yakın ilişkisi bulunan ve hissedilmeden katlanılan vergi yükü olarak kabul edilen mali anestezi kavramı, objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü arasındaki fark şeklinde ele alınarak maliye bilim insanlarının takdirine sunulmuştur.

Çalışmanın Türkiye genelinde 14 ilde yürütülen ampirik kısmı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından sağlanan mali destekle yapılmıştır. Bütün kurul üyelerine desteklerinden dolayı minnettarım.

Subjektif vergi yükünün ölçülmesi ve bu yüke etki eden faktörlerin belirlenmesi için öncelikle uygun bir endeksin oluşturulması gerçeğinden hareketle çeşitli üniversitelerden çok sayıda maliye bilim insanıyla görüşmeler yapılmıştır. Sağladıkları destek, eleştiri ve katkılardan dolayı bütün maliye bilim insanlarına şükranlarımı arz ediyorum.

Akademik yaşamımda desteklerini sürekli hissettiğim başta Sn. Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI olmak üzere bütün değerli hocalarıma, arkadaşlarıma ve özellikle Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü mensuplarına Bölüm Başkanı Sn. Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ nezinde teşekkür ederim.

Bu çalışmanın fikri oluşum aşamasında yaptığı değerlendirme ve eleştirileriyle önemli katkıları bulunan Sn. Prof. Dr. Benno TORGLER'e teşekkür ederim.

Aile hayatı olan bilim insanlarının, ailesinin desteği ve fedakârlığı olmadan başarılı olamayacağı düşüncesiyle, desteklerini esirgemeyen ailemden değerli zamanlarını aldığım için af diliyor ve şükranlarımı arz ediyorum.

Çalışmanın kitap olarak basılmasında her türlü katkıları için Dora Yayıncılık mensuplarına da teşekkürü borç bilirim.

Çalışma maliye bilim insanlarına ve maliye bilim dünyasına katkı sağlamak düşüncesiyle yapılmıştır. Bu çalışma akademisyenlere ve konuyla ilgilenen kişi veya kuruluşlara bir fayda sağlarsa mutluluğumuz bir kat daha artacaktır. Her türlü hata çıraklığımızdandır. Ustalarımızın affına sığınıyorum.

Yrd. Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR
Afyonkarahisar – 2013

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ YÜKÜ VE VERGİ KAPASİTESİ KAVRAMLARINA GENEL BİR BAKIŞ

I. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI.....	5
A. OBJEKTİF VERGİ YÜKÜ	7
1. Toplam Vergi Yüğü.....	8
2. Bireysel Vergi Yüğü.....	10
3. Net Vergi Yüğü.....	13
4. Gerçek Vergi Yüğü	14
5. Bölgesel Vergi Yüğü	15
6. Sektörel Vergi Yüğü	16
7. Vergi Türleri İtibariyle Vergi Yüğü.....	17
8. Demografik Gruplar İtibariyle Vergi Yüğü	18
9. Diğer Vergi Yüğü Kavramları	20
B. SUBJEKTİF VERGİ YÜKÜ	21
1. Subjektif Yönleriyle Verginin Tanımı.....	24
2. Vergi Uyumu.....	26
3. Subjektif Net Vergi Yüğü.....	28

4. Çeşitli Gruplar İtibariyle Subjektif Vergi Yüğü	30
II. VERGİ KAPASİTESİ VE VERGİ GAYRETİ	32
A. VERGİ KAPASİTESİ	33
1. Vergi Kapasitesinin Ekonomik Sınırı.....	36
2. Vergi Kapasitesinin Mali Sınırı	38
3. Vergi Kapasitesinin Siyasal Sınırı.....	39
4. Vergi Kapasitesinin Hukuki Sınırı	41
5. Vergi Kapasitesinin Sosyal ve Psikolojik Sınırı	43
B. VERGİ GAYRETİ.....	45

İKİNCİ BÖLÜM

EKONOMİK VE SOSYAL YÖNLERİYLE VERGİ YÜKÜ

I. VERGİ YÜKÜNÜN EKONOMİK ETKİLERİ	49
A. VERGİ YÜKÜ – BÜYÜME VE KALKINMA İLİŞKİSİ	50
B. VERGİ YÜKÜ – İSTİHDAM İLİŞKİSİ.....	55
C. VERGİ YÜKÜ – KAYITDIŞI EKONOMİ İLİŞKİSİ.....	60
D. VERGİ YÜKÜNÜN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	64
E. VERGİ YÜKÜNÜN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ ...	66
F. ULUSLARARASI BİR SORUN OLARAK VERGİ YÜKÜ	69
G. VERGİ YÜKÜNÜN DİĞER EKONOMİK FAKTÖRLER	
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	72
1. Gelir Düzeyi	72
2. Vergi Oranları	75
3. Vergi Cezaları.....	76
4. Vergi Harcamaları.....	78
5. Enflasyon.....	79
6. Mali Anestezi.....	81
II. VERGİ YÜKÜNÜN SOSYAL VE PSİKOLOJİK ETKİLERİ	83
A. VERGİ YÜKÜNÜN BİREYSEL YANSIMALARI.....	84
1. Vergiden Kaçınma.....	85
2. Verginin Yansması	86
3. Verginin Amortismanı ve Kapitalizasyonu	89

4. Vergi Borcunun Geciktirilmesi	90
5. Vergi Kaçakçılığı	91
B. VERGİ YÜKÜNÜN SOSYAL YANSIMALARI	94
1. Devlete Güven ve Vergi Yükü	95
2. Kamu Harcamaları ve Vergi Yükü (Mali Bağlantı).....	96
3. Oy Kayması ve Sivil Baskı	98
4. Vergi Grevi, Vergi İsyanı ve Göç.....	100
5. Yolsuzluk ve Vergi Yükü	102
6. Yoksulluk ve Vergi Yükü	104
7. Vergi Kültürü, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkı	107
8. Demokrasi ve Vergi Yükü	109
9. Dini İnançlar, Gelenekler ve Vatandaşlık Bağı.....	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE OBJEKTİF VE SUBJEKTİF VERGİ YÜKÜ

I. ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALAR EŞLİĞİNDE TÜRKİYE'DE OBJEKTİF VERGİ YÜKÜ	113
II. TÜRKİYE'DE SUBJEKTİF VERGİ YÜKÜ: ALAN ARAŞTIRMASI	116
A. ARAŞTIRMANIN AMACI	117
B. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	118
1. Araştırmanın Sınırları ve Ana Kütlenin Belirlenmesi ...	118
2. Örneklem Seçimi	119
3. Anket Yöntemi.....	121
C. TÜRKİYE'DE SUBJEKTİF VERGİ YÜKÜ	123
1. Güvenilirlik Analizi ve Demografik Bulgular	123
2. Türkiye'de Subjektif Vergi Yükü Skoru	127
3. Demografik Gruplar İtibariyle Türkiye'de Subjektif Vergi Yükü	133
4. Türkiye'de Subjektif Vergi Yüküne Etki Eden Temel Faktörler.....	140
a) Vergi Oranları	141
b) Kamu Harcamaları	142

c) Sosyal Güvenlik Primleri	145
d) Vergi Cezaları	147
e) Kurumsal Faktörler.....	148
f) Sosyo-Kültürel Faktörler.....	155
g) Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkı	157
h) Vergi Kaçakçılığı	160
ı) Vergi Yönetimi.....	162
i) Vergi Direnci.....	167
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	171
KAYNAKÇA	177

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACIR	: Advisory Commision on Intergovernmental Relations
bkz.	: bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
C	: Contingency Coefficient
Df.	: Diferansiyel
DYMIMIC	: Dynamic multiple-indicators multiple causes
DYP	: Doğru Yol Partisi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
HDI	: Human Development Index
IMF	: International Monetary Found
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
K.D.E.	: Kayıt Dışı Ekonomi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KH	: Kamu Harcamaları
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMO	: Kaiser-Meyer-Olkin
M	: Mean (Ortalama)
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
P	: Significance
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
Ort.	: Ortalama
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
S.V.Y.	: Subjektif Vergi Yüğü
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TEL	: Tax and Expenditure Limitations
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu

x

VA	: Vergi Ahlâkı
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
V. Kaç.	: Vergi Kaçakçılığı
α	: Anlamlılık düzeyi
σ	: Standart Sapma
χ^2	: Ki-Kare

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1	: Bazı Ülkelerde Ücretler Üzerindeki Vergi Yükü.....	73
Tablo 2	: Bazı OECD Ülkelerinde Toplam Objektif Vergi Yükü	114
Tablo 3	: Bazı Ülkelerde Vergi Uyum Düzeyleri.....	115
Tablo 4	: İllere göre nüfus, mükellef ve örneklem sayıları.....	120
Tablo 5	: Çeşitli Güven Aralıklarında Ana Kütle ve Minimum Örneklem Hacimleri	121
Tablo 6	: Güvenilirlik (Reliability) Analizi – (Cronbach Alpha Katsayısı)	123
Tablo 7	: Yaş Grupları Frekans Tablosu.....	124
Tablo 8	: Cinsiyet Grupları Frekans Tablosu.....	124
Tablo 9	: Medeni Durum Frekans Tablosu	125
Tablo 10	: Meslek Grupları Frekans Tablosu	125
Tablo 11	: Eğitim Düzeyi Frekans Tablosu.....	126
Tablo 12	: Aylık Gelir Frekans Tablosu	127
Tablo 13	: Mükellefiyet Süresi Frekans Tablosu.....	127
Tablo 14	: Türkiye’de Subjektif Vergi Yükü	128
Tablo 15	: Subjektif Vergi Yükü-İşçi ve Memurlar	130
Tablo 16	: Subjektif Vergi Yükü Faktör Analizi (KMO ve Barlett Testleri)	131
Tablo 17	: Subjektif Vergi Yükü Faktör Analizi	132
Tablo 18	: Yaş Grupları Bakımından Subjektif Vergi Yükü	133
Tablo 19	: Cinsiyet Bakımından Subjektif Vergi Yükü	134
Tablo 20	: Medeni Durum Bakımından Subjektif Vergi Yükü.....	135
Tablo 21	: Meslek Grupları Bakımından Subjektif Vergi Yükü	136
Tablo 22	: Eğitim Seviyesi Bakımından Subjektif Vergi Yükü	137
Tablo 23	: Aylık Gelir Düzeyi Bakımından Subjektif Vergi Yükü	138
Tablo 24	: Mükellefiyet Süresi Bakımından Subjektif Vergi Yükü	140
Tablo 25	: Türkiye’de Vergi Oranları.....	141
Tablo 26	: Subjektif Vergi Yükü – Vergi Oranı Korelasyon Analizi.....	142
Tablo 27	: Türkiye’de Kamu Harcamalarına Bakış	143
Tablo 28	: Subjektif Vergi Yükü – Kamu Harcamaları	

	Korelasyon Analizi.....	144
Tablo 29	: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Primlerine Bakış	145
Tablo 30	: SGK Primleri – Subjektif Vergi Yüğü İlişkisi	146
Tablo 31	: Türkiye’de Vergi Cezalarına Bakış	147
Tablo 32	: Vergi Cezaları – Subjektif Vergi Yüğü Korelasyon Analizi	148
Tablo 33	: Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi	149
Tablo 34	: Türkiye’nin Ekonomik Durumu.....	149
Tablo 35	: Türkiye’de Yolsuzluk Algısı	150
Tablo 36	: Türkiye’de Demokrasi Algısı.....	151
Tablo 37	: Türkiye’de Şeffaflık Algısı	151
Tablo 38	: Türkiye’de Yasama Organına Güven Düzeyi	152
Tablo 39	: Türkiye’de Yürütme Organına Güven Düzeyi	152
Tablo 40	: Türkiye’de Yargı Organlarına Güven Düzeyi	153
Tablo 41	: Kurumsal Faktörler – Subjektif Vergi Yüğü İlişkisi.....	154
Tablo 42	: Sosyo-Kültürel Faktörler – Subjektif Vergi Yüğü Korelasyon Analizi.....	156
Tablo 43	: Vergi Bilinci-1 Frekans Tablosu	157
Tablo 44	: Vergi Bilinci-2 Frekans Tablosu	157
Tablo 45	: Türkiye’de Vergi Ahlâkı	159
Tablo 46	: Vergi Bilinci ve Ahlâkı – Subjektif Vergi Yüğü İlişkisi	159
Tablo 47	: Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı-1	161
Tablo 48	: Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı-2	161
Tablo 49	: Vergi Kaçakçılığı – Subjektif Vergi Yüğü İlişkisi	162
Tablo 50	: Türkiye’de Vergi İdaresine Bakış	163
Tablo 51	: Türkiye’de Vergi Denetimi	163
Tablo 52	: Türkiye’de Vergi Adaleti	164
Tablo 53	: Türkiye’de Vergi Ödeme Zamanlarının Uygunluğu	165
Tablo 54	: Vergi İdaresi – Subjektif Vergi Yüğü İlişkisi	166
Tablo 55	: Türkiye’de Vergi Direnci	167
Tablo 56	: Vergi Direnci – Subjektif Vergi Yüğü İlişkisi	168
Tablo 57	: Vergi Direnci – Subjektif Vergi Yüğü İlişkisi	169

Giriş

Devletin ülkesi üzerinde sahip olduğu en doğal haklarından birisi vergilendirme hakkıdır. Bu hak, devlet olgusunun ortaya çıkışı kadar eski ve meşru bir haktır. Devletin kamu tüzel kişiliğinden beklenen pek çok hizmetin yerine getirilmesi, söz konusu otoritenin vergilendirme yetkisini kullanarak elde edeceği kaynaklara bağlıdır. Dolayısı ile vatandaşlar açısından vergi, bir devlet çatısı altında yaşamının da en doğal sonuçlarından birisi olarak kabul edilir. Ancak, vergilendirme hakkı, devletlerin tamamen sınırsız şekilde kullanacağı bir hak değildir. Zira vergilendirme hakkı kullanılırken, ekonomik ve sosyal hayatın normal akışının bozulması, devletin bindiği dalı kesmesi anlamı taşıyacaktır.

Bu nedenle, günümüze kadar vergilendirme yetkisinin birçok yönden sınırları çizilmeye çalışılmış, böylece söz konusu hakkın kullanımında optimal noktalar yakalanmaya çalışılmıştır. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırları ekonomik, sosyal, siyasi, mali ve hukuki açıdan belirlenmeye çalışılırken en fazla dikkate alınan hususların başında vergi yükü gelmektedir. Mükellefin ödediği vergilerin geliri içindeki payı şeklinde kısaca ifade edilebilecek olan vergi yükü, öteden beri maliye bilim insanlarının olduğu kadar, sosyal bilimlerin alanındaki pek çok kişinin de ilgi odağı olagelmiştir.

Vergi yüküne atfedilen bu öneme istinaden, maliye literatüründe pek çok vergi yükü kavramının geliştirildiği görülmektedir. Bu kavramların teorik olarak ifadesi ve tanımlanması bilimsel açıdan gerekli olmakla beraber, söz konusu kavramların içeriğinin oluşturulması da aynı ölçüde gerekli hale gelmiştir. Maliye literatüründe, vergi yükü kavramlarının büyük bir çoğunluğunun ölçülmesi çok güç veya im-

kânsız olarak nitelendirilmesi, araştırmacıların bu konulara ilgilerini uzak tutan nedenlerin başında gelmektedir.

Ancak günümüzde, geliştirilmiş istatistiksel yöntemler ile geçmişte ölçülmesi zor kabul edilen pek çok hususun somut verilere dönüştürülmesi mümkün hâle gelmiştir. Bir maliye bilim insanı olarak, maliye literatüründe açıklığa kavuşturulması gereken öncelikli konulardan birisinin de vergi yükü olduğu düşüncesinden hareketle, böyle bir çalışmaya niyet edilmiştir.

Öncelikle yapılan literatür çalışmalarında, konunun teorik olarak yeterince incelendiği ve vergi yükü ile ilgili pek çok araştırmanın yapıldığı müşahede edilmiştir. Ancak, vergi yükünün bünyesinde barındırdığı subjektif unsurların söz konusu çalışmalarda vurgulanmakla beraber, bu yükün ölçülmesi amacıyla yürütülmüş herhangi bir araştırmaya rastlanamamıştır. Bu eksikliğin giderilmesi ve yeni araştırmalara da vesile olması düşüncesiyle, Türkiye genelinde subjektif vergi yükünü istatistiksel veriler şeklinde ortaya konulmasına karar verilmiştir. Bu amaçla Afyon Kocatepe Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu tarafından maddi olarak desteklenen bir proje bünyesinde söz konusu araştırma yürütülmüştür.

Bugüne kadar bu konuda geliştirilmiş her hangi bir endeksin olmaması, öncelikle sağlıklı sonuçlar verecek bir ölçeğin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu amaçla konuyla ilgisi olduğu düşünülen, gerek akademik ve gerekse uygulamacı, pek çok kişi ile yapılan görüşmeler sonucu bir ölçek geliştirilmiştir. Bu ölçek yapılan pilot araştırmalar ile test edilerek eksiklikleri tamamlanmış ve her coğrafi bölgeden seçilmiş iki il olmak üzere toplam 14 ilde ve yaklaşık 1600 vergi mükellefine profesyonel anket firmaları tarafından uygulanmıştır.

Elde edilen verilerin sadece Türkiye’de subjektif vergi yükünü ortaya koymakla kalmayıp, bu yüke etki eden faktörleri de ortaya koyarak, kapsamlı bir şekilde, vergi yükü alanında yapılacak pek çok değerlendirmeye yol göstereceği düşüncesindeyiz.

Objektif vergi yükü ölçümleri düzenli aralıklarla yapılmaktadır. Böylece, çalışmanın yürütüldüğü dönemdeki elde ettiğimiz subjektif vergi yükü değerleri ile objektif vergi yükü değerlerini mukayese etme şansı da yakalanmış oldu. Bu mukayese bize aynı zamanda,

ülkedeki mali anestezinin boyutlarını ortaya koyması bakımından da bir şans tanıldı. Zira mali anestezi kavramı, “hissettirilmeden vergi alınması” şeklinde sıkça dile getirilen bir kavram olmakla beraber, kanaatimize göre, “objektif ve subjektif vergi yükü arasındaki fark” şeklinde daha somut bir şekilde tanımlanması gereken bir kavramdır. Yaptığımız araştırma böylece, bir ülkedeki subjektif vergi yükünü ilk kez ölçmesinin yanı sıra, bir ülkede mali anestezinin boyutlarını ortaya koyması bakımından da bir ilktir.

Yukarıda genel olarak betimlenmeye çalışılan bu çalışma üç temel bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde literatürde yer alan vergi yükü kavramları ve bu kavramlarla ilgili olduğunu düşündüğümüz konulara yer verilmiştir. İkinci bölüm vergi yüküne etki eden ve vergi yükünden etkilenen ekonomik, sosyal ve kültürel hususları içermektedir. Üçüncü ve son bölümde ise, Türkiye’de objektif ve subjektif vergi yükü istatistiksel veriler eşliğinde ortaya konmuş ve birçok istatistiksel analiz eşliğinde vergi yükünü belirleyen faktörler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın maliye bilim insanlarına, uygulamacılara ve sosyal bilimlerin alanında konuya ilgi duyan herkese faydalı olması tek temennimizdir.

BİRİNCİ BÖLÜM

Vergi Yüğü ve Vergi Kapasitesi Kavramlarına Genel Bir Bakış

I. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Vergi, devlet olgusu kadar eski bir olgudur ve ilk çağlardan günümüze kadar bedeni, aynı veya nakdi olarak hep yerine getirilmiş veya yerine getirilmek zorunda kalınmış bir yükümlülüktür. Maliye literatürü gelişmeye başladığından beri, vergi konusu hep en önemli tartışma alanlarından birisi olmuştur. Hatta, maliyenin özgün bir bilim dalı olmasında milat olarak kabul edilen 1929 Ekonomik Buhranı'ndan önce bile, maliye adına iktisat bilimi içinde üzerinde en çok tartışılan hususlardan birisinin vergi olduğu görülmektedir. Her iktisadi anlayış vergiyi kendi açısından tanımlamaya, vergiye çeşitli fonksiyonlar yüklemeye ve vergilemenin ilkelerini ortaya koymaya çalışmıştır. Teorik tartışmalar, önceleri genellikle devlet kanadından yaklaşarak verginin haklılığına vurgu yaparken, günümüzde vergi ödeyen mükelleflerin duygu ve düşünceleri üzerine de yoğunlaşmaya başlamıştır.

Bu tartışmalar eşliğinde vergiye yüklenen fonksiyonlar, vergileme ilkeleri ve vergi tanımlarında zaman içinde değişikliklerin olduğu görülmektedir. Geçmişten günümüze vergi tanımları incelendiğinde, değişmeyen bir özellik olarak, genellikle vergilerin karşılıksız olduğuna vurgu yapıldığını görmek mümkündür. Vergilemenin haklılığını açıklamak ve vergi ödeyenlerin bu ödemedan dolayı bire bir karşılık beklememeleri açısından bu vurgu önemlidir. Ancak, vergiler eko-

nomik anlamda rasyonel düşünen ve davranan mükellefler tarafından bir yük olarak algılanmaktadır. Hatta bu algı bireysel bazda kalımayıp, toplumsal boyutlara da ulaşabilmektedir. Zira, devletler her yıl milli gelirin önemli bir bölümünü vergi adı altında özel sektörden kamu kesimine aktarmaktadır ve bu durum toplumun önemli bir bölümü tarafından algılanabilmektedir. Bunun sonucu olarak verginin toplum üzerinde bir yük oluşturduğunu ifade etmek de mümkün olmaktadır (Pehlivan, 2010: 158).

Ülke ekonomisi açısından değerlendirildiğinde, vergilerin karşılıksız olduğunu ifade etmek doğru değildir. Bireysel olarak karşılığını belirlemek mümkün olmamasına rağmen, toplumsal bazda vergilerin karşılığı bulunmaktadır ve bu karşılık kamusal harcamalardır. Vergilemenin ekonomik ve mali yönden en önemli amacı, kamu harcamalarını finanse etmektir. Birçok ülke anayasasında olduğu gibi bu durum, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”* şeklinde ifade edilmiştir. Ancak, bireysel olarak vergilerin karşılığı olan kamusal mal ve hizmetlerin özel mal ve hizmetler gibi algılanmadığını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Şöyle ki, bireyler bire bir faydasından yararlanacağını bildikleri mal ve hizmetlerin bedelini bir yük olarak algılamamaktadır. Oysa, kamusal mal ve hizmetlerin önemli bir kısmı bölünemez nitelikteki mal ve hizmetlerdir ve bireysel olarak faydalarını bölüştürmek mümkün değildir. Bu nedenle vergilerin bireyler tarafından ekonomik bir yük olarak algılanması normaldir. Ancak, ekonomik bir yük olarak algılanması, vergilemenin haklılığını ortadan kaldırmayacaktır. Çünkü devlet çatısı altında yaşamının en doğal sonuçlarından birisi vergi ödemektir. Kaldı ki, bu durum toplumsal yaşamı benimsemiş bireylerin çoğunluğu tarafından da içselleştirilmiştir. Sorun, insanların ödedikleri vergi ile yararlandıkları kamu hizmeti arasında kurduğu ilişkiden doğmaktadır. Mali bağlantı olarak bilinen bu ilişkinin boyutları, verginin bir yük olarak algılanmasının da önemli ölçüde boyutlarını belirlemektedir.

Vergi yükü olarak maliye literatüründe kabul edilen bu gerçeğin, ödenen vergi ile doğru orantılı, vergi ödeme gücü ile ters orantılı bir bağıntısı bulunmaktadır (Arsan, 1968: 10). Ödenen verginin, vergi konusu olan değer içindeki payı arttıkça vergi yükü artacak, buna

karşın vergi ödeme iktidarı arttıkça vergi yüğü azalacaktır. Hemen belirtmek gerekir ki, vergi yüğü ödenen vergi miktarı değildir. Ödenen vergi miktarı ile vergi ödeme gücü arasındaki bir bağıntıdır. Bu bağıntı, vergi yüğü kavramının objektif ve subjektif unsurlar içerdiği hususunda ipuçları içermektedir. Şöyle ki, rakamsal olarak aynı gelir düzeyine sahip, aynı oranlar üzerinden, aynı miktarda vergi ödeyen iki kişinin, bu ödemededen dolayı uğradıkları fayda kaybının eşit olması için, subjektif (öznel) bütün özelliklerinin de bire bir aynı olması lazımdır. Kuşkusuz bu, pek mümkün olmayan bir eşitliktir.

Vergi yüğü genellikle çok değişik anlamlarda ve çok değişik amaçlar için kullanılabilir. Devletin vatandaşlardan veya kurumlardan topladığı parayı ifade etmek için kullanıldığı gibi, vergilerin ortaya çıkardığı çeşitli etkileri ifade etmek için de kullanılabilen bir kavramdır. Böyle bir yelpaze içinde tek vergi yüğü kavramı ile yetinmek sakin olmaktadır (Şenyüz, 1995: 14). Bu nedenle vergi yüğü kavramı açıklanırken, öncelikle objektif vergi yüğü ve subjektif vergi yüğü ayrımının yapılması ve daha sonra bu ayrımın detaylarında yer alan çeşitli vergi yüğü kavramlarının ele alınması gerekmektedir.

A. OBJEKTİF VERGİ YÜĞÜ

Objektif vergi yüğü, belirli bir zaman dilimi içinde ödenen vergi ve benzeri ödemelerin, aynı dönem içinde elde edilen gelire oranıdır. Bu oranın gerek payı gerekse paydasının belirlenmesinde yaşanan güçlükler ve tartışmalar nedeniyle, genellikle vergi yükünün kesin bir şekilde hesaplanmasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Basit bir oran gibi görünen objektif vergi yüğü kavramı, hesaplama yöntemlerinin karmaşıklığı, çeşitliliği ve özellikle kamu hizmetlerinden alınan pay ve yansıma gibi olgularla birlikte değerlendirilme gerekliliği nedeniyle, maliye biliminin karmaşık, güç ve tartışmalı konularından birisi olarak kabul edilmektedir (Herekman, 1989:135).

Kamusal harcamalarda zaman içinde meydana gelen artışlar, beraberrinde bu harcamaları finanse etmenin en doğal aracı olan vergilerde de ciddi artışlara sebep olmuştur. Önceleri bireysel bazda irdelenmeye başlanan ve kişisel gelir içinde ödenen verginin payı şeklinde ele alınan objektif vergi yüğü, zaman içinde daha makro düzeyde ele

alınmaya ve önemli ekonomik göstergelerden birisi olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Genelde iktisat politikalarının, özelde ise vergi politikalarının belirlenmesinde ve vergi sistemlerinin uyumlaştırılması çalışmalarında önemli bir girdi olarak kabul edilmektedir (Türk, 2002: 214). Yukarıda bahsettiğimiz karmaşık yapı ve vergi yükünün önemindeki gelişmeye bağlı olarak çeşitli vergi yükü kavramları ortaya çıkmıştır. Ancak, Salanie (2003)’nin de belirttiği, “iyi bir ekonomist ancak öngörülebilir ve kabul edilebilir ölçümler yapan kişidir” yaklaşımının etkisi ile ekonomistler genellikle vergi yükünün ölçülebilir olarak kabul edilen tarafıyla ilgilenmeyi tercih etmişlerdir. Vergi yükünün sayısal değerlerle ifadesi anlamına gelen objektif vergi yükü kavramı, küresel ekonomik karşılaştırmalar, dönemler itibariyle milli gelirin ne kadarının kamu kesimine aktarıldığı, vergi yükünün bölgeler ve sektörler itibariyle dağılımı gibi pek çok amaca yönelik olarak, çeşitli şekillerde incelenmeye ve tartışılmaya başlanmıştır. Aşağıda bu kavramlar açıklanacaktır. Kuşkusuz sosyal bilimlerin doğası gereği bu kavramları çoğaltmak ve objektif vergi yükünü birçok farklı açıdan ele almak mümkündür. Ancak açıklamalar, günümüze kadar literatürde ele alınmış veya ele alınmasının gereğine inandığımız önemli görülen objektif vergi yükü kavramlarıyla sınırlı tutulacaktır.

1. Toplam Vergi Yükü

Toplam vergi yükü, objektif vergi yükü kavramlarından birisidir ve belli bir dönemde toplanan bütün vergilerin aynı dönemin Gayri Safi Milli Hâsılası’na oranı şeklinde tanımlanan sayısal bir değerdir. “Toplam Vergi Yükü = Vergi Gelirleri Toplamı / GSMH” şeklinde formüle edilmektedir. Diğer bir ifade ile toplam vergi yükü, milli gelirden devlete aktarılan paydır (Müezzinoğlu, 1977: 5).

Bu değerın büyüklüğünü belirleyen iki faktör bulunmaktadır. Bunlardan ilki formülün payında yer alan vergi gelirleri toplamı, diğeri de paydada yer alan GSMH’dır. Formülü biraz açacak olursak, GSMH sabitken vergi gelirlerinin artması durumunda toplam vergi yükü artacak, vergi gelirlerinin azalması durumunda toplam vergi yükü azalacaktır. Dolayısı ile vergi gelirleri toplamına dâhil edilecek unsurlara bağlı olarak toplam vergi yükünün rakamsal büyüklüğü değişe-

cektir. Toplam vergi yükü hesaplarında kullanılan bu büyüklüğe dâhil edilebilecek kalemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Genel bütçe vergi gelirleri,
- Katma bütçeli idarelerin vergi gelirleri,
- Yerel yönetimlerin vergi, resim, harç ve benzeri gelirleri,
- Parafiskal gelirler (Sosyal güvenlik kurumları katılım payları),
- Vergiye benzer fon gelirleri.

Bu kalemlerden biri veya birkaçının toplam vergi gelirlerine dâhil edilmediği veya eksik dâhil edildiği durumda toplam vergi yükü düşük çıkacaktır. Yukarıda saydığımız bu kalemler OECD'nin toplam vergi yükü hesaplarında kullandığı kalemlerdir (Orhaner, 1999: 65). Kuşkusuz kamu geliri niteliği taşıyan ve toplumdan devlete gelir aktarımı olarak kabul edilebilecek zorunlu borçlar, mali tekeller, para ve vergi cezaları, enflasyon vergisi gibi kalemleri de bunlara ilave etmek mümkündür. Bütün bunlara Akalın (1990), zorunlu askerlik ve KİT'lerin faktör gelirlerinin de eklenmesi gerektiğini ifade ederek duruma farklı bir boyut kazandırmaktadır. Ancak, uluslararası karşılaştırmalarda yeknesaklık sağlamak bakımından toplam vergi yükü rasyosunda formülün payında genellikle OECD tarafından dikkate alınan kalemlerin kullanıldığı görülmektedir.

Benzer durum, formülün paydasını oluşturan GSMH için de geçerlidir. Toplam vergi gelirleri sabitken GSMH'nın artması durumunda toplam vergi yükü azalacak, GSMH'nın azalması durumunda ise toplam vergi yükü artacaktır. Dolayısı ile, GSMH tahminlerinin isabet oranı toplam vergi yükünü de etkileyecektir. Örneğin, bir ülkedeki kayıtdışı ekonominin olduğundan fazla bir şekilde tahmin edilip milli gelir hesaplarına dâhil edilmesi durumunda toplam vergi yükü olduğundan küçük bir değer olarak karşımıza çıkacaktır. Bu konularla ilgili detaylı tartışmalara sonraki bölümlerde yer verilecektir.

Vergi yükünün makro düzeyde ele alındığı toplam vergi yükü, genellikle uluslararası karşılaştırmalarda kullanılmaktadır. Bir ülkedeki vergi yükünün yeterliliği ve vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayabilme yeteneği hakkındaki değerlendirmeler, toplam vergi yükü bakımından uluslararası karşılaştırmaları gerekli kılmaktadır (Müezzinoğlu, 1977: 5). Bu nedenle, toplam vergi yükü bakımından

bu tür karşılaştırmaların doğruluğu, öncelikle yukarıda bahsettiğimiz hesaplamaların içeriği, aynı yöntemlerin kullanımı ve kuşkusuz bu hesapların doğruluğuna bağlı olacaktır. Ayrıca, uluslararası karşılaştırmalarda kullanılan toplam vergi yükü ile ilgili çeşitli yargılara ulaşırken, değerlendirilen ülkelerin sosyo-ekonomik yapıları, GSMH hesaplama yöntemleri, kayıtdışı ekonomi, vergi harcamaları ve efektif vergi oranlarındaki farklılıklar gibi çok sayıda etken toplam vergi yükü hesaplarını etkileyebildiğinden ihtiyatlı olmak gerekmektedir. Bu nedenle uluslararası vergi yükü karşılaştırmalarında ortalama vergi yükü ve marjinal efektif vergi oranı gibi alternatif vergi yükü göstergelerinin kullanılabilirdiği de görülmektedir (Sağbaşı, 2010: 74-75).

Diğer taraftan, Herekman (1989)’a göre, toplam vergi yükü mukayese yaparken ülkelerin GSMH büyüklüklerini marjinal fayda prensibi ile birlikte değerlendirmek gerekir. Şöyle ki, gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının azalacağı görüşünü dikkate aldığımızda, toplam vergi yükünün eşit olabilmesi için iki ülkenin GSMH büyüklüklerinin de birbirine eşit olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile, vergi yükü birbirine eşit olan iki ülkeden GSMH’sı düşük olan ülkenin toplam vergi yükü, marjinal fayda prensibi dikkate alındığında, GSMH’sı fazla olana göre daha yüksek çıkacaktır.

2. Bireysel Vergi Yükü

Vergi yükü, ödenen verginin gelire oranı şeklinde ifade edildiğine göre; bireysel vergi yükünü de kişinin belirli bir dönem zarfında ödediği toplam vergilerin, aynı dönemde elde ettiği toplam gelirine oranı şeklinde ifade etmek mümkündür. Nitekim literatürde bireysel vergi yükünün ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonu şeklinde tanımlandığı görülmektedir (Arsan, 1977: 37). Bireysel vergi yükünü ülke bazında hesaplamak için

$$\frac{\text{(Toplam Vergi Gelirleri / Nüfus)}}{\text{Kişi Başına GSMH}}$$

oranını kullanmak mümkündür. Bireyin ödediği vergi miktarı ile geliri arasındaki bu fonksiyonel ilişkinin objektif ve subjektif unsurlar taşıması nedeniyle, bireysel vergi yükü tanımlamaları yapılırken objektif

bireysel vergi yüğü ve subjektif bireysel vergi yüğü ayırımı yapılmalıdır. Bu bölümde açıklanmaya çalışılan bireysel vergi yüğü, objektif bireysel vergi yüküdür. Subjektif vergi yüğü ayrı bir başlık altında detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

Bireysel vergi yüğü hesaplamalarında kullanılan “bireyin ödediğı toplam vergiler / bireyin toplam geliri” oranı incelendiğinde, bireyin vergi yükünün ödenen verginin türüne ve tarife yapısına göre değışik karakterler sergilediğı görülebilmektedir.

Bireysel vergi yüğü hesaplarında kesrin paydasında sadece kişinin toplam geliri kullanılmaktadır. Oysa vergi sadece gelirden değıl, kısmen veya tamamen servet ve harcamalar üzerinden de alınabilmektedir. Bu durumda bireysel vergi yüğü oldukça yanlış yorumlara sebep olabilmektedir. Örneğın, büyük bir çiftlikte oturup, lüks birkaç araç sahibi bir kişinin gelir olarak sadece emekli aylığı görünüyorsa, bu kişinin ödediğı emlak ve motorlu taşıt vergileri nedeniyle oluşan bireysel vergi yükünün gelirine oranlanmasından elde edilecek vergi yüğü rasyosu oldukça yüksek bir değıer olarak karşımıza çıkabilecek ve yanlış değıerlendirmelere neden olabilecektir.

Ödenen vergi miktarını belirleyen “vergi tarifelerinin yapısı” bireysel vergi yüğü hesabında önem taşımaktadır. Şöyle ki, sabit oranlı bir tarifeye göre vergi hesaplanırsa, gelir artsa da bireysel vergi yüğü değışmeyecektir. Türkiye’de uygulanan Kurumlar Vergisi tarifesi bu türden bir tarifedir. Oysa Türkiye’de kişisel kazançlara uygulanan vergi tarifesi artan oranlı bir tarifedir ve bireysel vergi yüğü, kurumlarda olduğı gibi gelir arttıkça aynı kalmamakta, artmaktadır. Buna karşın, dolaylı vergiler genellikle tersine artan oranlı tarife etkisi göstermektedirler. Gelire bağılı olarak hesaplanan bireysel vergi yüğü, ödenen vergilerin büyük bir kısmının dolaylı vergiler olması durumunda, düşük bir oran olarak karşımıza çıkacaktır.

Bu durumu bir örnek üzerinde açıklamaya çalışalım. Gelir vergisi mükellefi Bay A, yıllık 100.000 TL gelir elde ediyor ve sabit oranlı vergi tarifesine göre (%40) 40.000 TL gelir vergisi ödüyor. Aynı kişinin yıllık toplam harcamaları 20.000 TL ve bu harcamalardan dolayı 2.000 TL dolaylı vergi ödüyor. Bay A’nın bireysel vergi yüğü: 42.000/100.000 TL (% 42) olacaktır.

Gelir vergisi mükellefi Bay B ise, yıllık 50.000 TL gelir elde ediyor ve sabit oranlı vergi tarifesine göre (%40) 20.000 TL gelir vergisi ödüyor. Bay B’nin yıllık toplam harcamaları 20.000 TL ve bu harcamalardan dolayı 2.000 TL dolaylı vergi ödüyor. Bay B’nin bireysel vergi yükü: 22.000/50.000 TL (% 44) olacaktır.

Görüldüğü üzere, aynı oranlar üzerinden ve aynı türden vergi ödemelerine rağmen, dolaylı vergilerin azalan oranlı (veya tersine artan oranlı) etkisinden dolayı, geliri yüksek olmasına rağmen Bay A’nın bireysel vergi yükü Bay B’ye göre daha düşüktür. Bu duruma, baş vergisi ve götürü vergi gibi herkesten eşit miktarda alınan maktu vergileri de ilave edersek, aradaki fark geliri yüksek olan kişinin lehine artacaktır. Ancak, artan oranlı vergi tarifesi uygulandığında bu fark, geliri düşük olan bireyin lehine azalacaktır.

Bireysel vergi yükü, içinde subjektif karakterler taşıdığı için vergilenebilir kapasiteyi belirlemede toplam vergi yüküne göre daha anlamlı sonuçlar verebilen bir ölçü olarak kabul edilmektedir (Öncel, 1974: 25). Vergilenebilir kapasite ülke düzeyinde belirlenip, bu kapasite üzerinden belirli bir oranda vergileme yapıldığında, vergi mükellefi olan herkese eşit muamele yapıldığı sonucu çıkmayacaktır. Çünkü herkesin kişisel ve ailevi durumu aynı değildir. Türkiye’de mevcut gelir vergisi, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alan subjektif karakterli bir vergidir ve vergilenebilir kapasitenin bireysel bazda belirlenmesi bakımından diğer vergilere göre, vergilemede dikey adaleti gerçekleştirmeye daha uygun bir vergi türüdür.

Dalton (1936)’a göre, bireysel vergi yükünü dolaylı ve dolaysız bireysel vergi yükü şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Dolaysız vergi yükü, bireyin dolaysız olarak vergi ödemelerinin parasal tanımı olarak kabul edilmekte ve bu nedenle, dolaysız vergi yüküne *parasal yük* de denilmektedir. Dolaylı vergi yükü ise, bireyin vergi ödemesi sonucu ekonomik refah düzeyindeki değişimleri de dikkate alan bir kavramdır. Dolaylı vergi yüküne *reel vergi yükü* de denilmektedir.

Kuşkusuz bu ayırım, bireyin sahip olduğu meslek grubu bakımından ele alındığında daha önemli hale gelmektedir. Şöyle ki, bir işçi ile bir esnafı karşılaştırdığımızda, işçi aldığı ücretin bir bölümünü doğrudan veya dolaylı vergi olarak devlete aktaracaktır ve ödediği vergiler bir sonraki dönem ücretini etkilemeyecektir. Esnafın durumu ise biraz

farklıdır. Ödediği doğrudan ve dolaysız vergilerin miktarı bir sonraki dönem ticaret kapasitesini doğrudan etkileyecektir. Vergi yükü artıkça ticaretinde kullanabileceği sermayesi azalacak ve dolayısı ile bir sonraki dönem kazancını da etkileyen bir unsur olacaktır.

Bireysel vergi yükü, bireyin vergi sistemine, kamu harcamalarına ve dolayısı ile devlete karşı tutum ve davranışlarını belirleyen önemli bir faktördür. Birey kendi vergi yükünü diğer bireylerle karşılaştırıp, daha fazla vergi ödediğini gördüğünde adalet algısı zayıflayacak ve devlete ve kurumlarına karşı güveni azalacaktır. Ancak, bireyin bu tür karşılaştırmalar yapması çok kolay değildir. Diğer bireylerin ödediği vergiler hakkında kesin bilgilere ulaşmanın zorluğu, bireyin vergi aldanması nedeniyle kendi ödediği vergiler hakkında bile yeterince bilgi sahibi olmadığı durumu ile birlikte düşünöldüğünde, bu tür karşılaştırmaların zorluğu daha iyi anlaşılacaktır. Ayrıca bu tür karşılaştırmalarda bireyin özel durumu ve hisleri de etkili olacağından, bireysel objektif vergi yükü yerine bireysel subjektif vergi yükü daha anlamlı hale gelecektir.

3. Net Vergi Yüğü

Bireysel objektif vergi yükü aynı zamanda brüt vergi yükü olarak kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 263). Diğer bir ifade ile bireyin gelirinden devlete aktarılan pay belirlenirken, devletin sunmuş olduğu hizmetlerden bireyin elde ettiği fayda hesaba katılmamaktadır. Bunun temel nedeni, vergilerin hukuki cebir altında alınması ve karşılıksız olmasının yanı sıra, yararlanılan faydanın ölçölmesinin zorluğudur. Vergilerin karşılıksız olması, daha önce de değindiğimiz gibi, bire bir karşılığının olmamasındandır. Vergiler, sunulan kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir karşılığı olarak alınmakta, dolayısı ile vergi ödeyenler ödedikleri verginin bir kısmını kamu hizmeti olarak geri almaktadır. Kaldı ki, eğer devlet olmasaydı ve bireyler devletin sunduğu hizmetleri kendi imkânlarıyla elde etmeye çalışsalarđı, ödedikleri vergiden çok daha fazla bir maliyete katlanmak zorunda kalırlardı.

Net Vergi Yüğü:	$\frac{(\text{Ödenen Toplam Vergi} - \text{Sağlanan Kamusal Fayda})}{\text{Toplam Gelir}}$
------------------------	--

şeklinde formüle edilmektedir. Hemen belirtelim ki, burada bahsedilen net vergi yüğü genellikle bireysel vergi yüğü kavramları arasında yer almaktadır. Diğer bir ifade ile, net vergi yüğü bireysel objektif net vergi yüğüdür. Toplam vergi yüğü bakımından net vergi yüğünü ise,

Toplam Net Vergi Yüğü:	$\frac{\text{Vergi Gelirleri Toplamı} - (\text{Mali Yardımlar} + \text{Transfer Harcamaları})}{\text{GSMH}}$
-------------------------------	--

şeklinde formüle etmek mümkündür (Devrim, 1998: 231).

Toplam net vergi yüğünü hesaplamak mümkün olmakla birlikte, bireysel net vergi yüğünü hesaplamak kolay değildir. Zira, bireyin yararlandığı kamusal hizmetlerden yarı kamusal ve özel olanları kısmen veya tamamen fiyatlandırmak mümkün olmasına rağmen, tam kamusal mal ve hizmetleri bireysel olarak fiyatlandırmak mümkün değildir. Dolayısı ile bireysel net vergi yüğünü kesin bir şekilde ölçmek mümkün görünmemektedir ve net vergi yüğü ile ilgili tanımlar genellikle teorik tartışmalara konu edilmektedir.

4. Gerçek Vergi Yüğü

Vergi yüğü ile ilgili süregelen tartışmalar, vergi yüğü kavramlarını bir hayli çoğaltmış görünmektedir. Vergi yüğü olarak ortaya çıkmış kavramlardan en kapsamlısı, verginin birçok etkisini içine alacak şekilde geniş bir anlam taşıyan gerçek vergi yüğüdür. Ancak hemen belirtelim ki, gerçek vergi yüğü hesaplarında dikkate alınan faktörlerin kuramsal olarak dahi bir model oluşturması hususunda güçlükler vardır ve teorik tartışmalara konu olmaktan öteye gidememektedir.

Gerçek vergi yüğü maliye literatüründe aşağıdaki gibi formüle edilmektedir.

Gerçek Vergi Yüğü:	$\frac{(\text{Ödenen Toplam Vergi} + \text{Yansıyan Vergiler}) - (\text{Sağlanan Kamusal Fayda} + \text{Yansıtılan Vergiler})}{\text{Toplam Gelir}}$
---------------------------	--

Gerçek vergi yükü formüle edilirken vergilerin bütün etkilerini içine alacak şekilde bir formül geliştirme amacı güdüldüğüne göre, sağlanan kamusal fayda içinde istisna ve muafiyetlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bütün bu faktörler dikkate alınarak hesaplanan vergi yüküne uluslararası literatürde *efektif vergi yükü* de denilmektedir. Formülde yer alan tüm değerleri hesaplamak mümkün olsa bile, sağlanan kamusal faydanın net olarak ölçülmesi mümkün olmadığından, gerçek vergi yükünün sağlıklı bir şekilde belirlenmesi de mümkün değildir. Kaldı ki, yansıyan ve yansıtılan vergilerin de tam olarak belirlenmesi çok güçtür. Bu değerler ancak tahmin edilebilir ki, tahminlerden yola çıkarak elde edilmiş bir değer üzerinden çok sağlıklı değerlendirmeler yapmanın doğru olmayacağı açıktır.

5. Bölgesel Vergi Yüğü

Vergi yükünün objektif olarak ele alınarak incelendiği bir başka kavram da bölgesel vergi yüküdür. Bölgesel vergi yükü genellikle iki farklı biçimde ele alınmaktadır. Bunlardan birincisi, bölgenin ödediği toplam vergilerin ülke GSMH'sına oranı, ikincisi ise bölgenin ödediği toplam vergilerin bölge gelirine oranıdır. Kuşkusuz iki tanımdan farklı sonuçlar ortaya koymakta ve farklı değerlendirmelere imkân tanımaktadır. Genel olarak bir tanım yapmak gerekirse, bölgesel vergi yükü ekonomik, sosyal veya coğrafi yönlerden homojen olarak kabul edilen bölgelerin ödedikleri toplam verginin, gelirlerine oranıdır.

Bölgesel vergi yükü hesaplamaları bölgesel dengesizlikler ve bölgesel kalkınma hususunda çeşitli karşılaştırmalar yapabilme ve politikalar belirleme bakımından gerekli olan verilerden birisidir. Yukarıda belirttiğimiz gibi bu hususta yapılan hesaplamalarda, vergi yükü oranının payında kullanılacak veriye göre yapılacak değerlendirmeler farklılaşacaktır. Şöyle ki, bölgenin ödediği toplam vergilerin ülke GSMH'sına oranı, söz konusu bölgenin toplam objektif vergi yükünün ne kadarına katlandığını gösterir. Ancak, sağlıklı değerlendirmeler yapabilmek için aynı bölgenin ülke GSMH'nın ne kadarını ürettiği, kamusal hizmetlerden ne kadar pay aldığı ve bölgenin kişi başına GSMH değerlerinin de dikkate alınması gerektiği açıktır.

Bölgeler arası vergi yükü karşılaştırmaları için

Bölgenin ödediğı toplam vergi / Bölgenin toplam geliri

oranı daha uygun bir veridir. Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, ister bölgesel bazda olsun ister diğerk açılardan olsun, vergi yükünü sadece gelirin bir fonksiyonu olarak ele almak eksik değerkendirmelere neden olmaktadır. Bir bölgenin üretim faktörlerinin yoğunlaştığı yığılma bölgesi olması durumunda, bu bölgenin vergi yükü yüksek çıkacaktır. Aynı durum insanların genellikle yaşamayı tercih ettiğı, dolayısı ile gelir elde etme bakımından düşük bölgeler için de geçerli olabilecektir. Örneğın, Türkiye’de gelir vergisi mükelleflerinin bağılı olduğu vergi dairesi, ikametğâhının bulunduğu yer vergi dairesi olarak kabul edilmiştir. İnsanlar işyerlerinin bulunduğu yerde oturmak yerine bu bölgeye yakın, ancak, yaşamak için daha elverişli bir bölgede oturmayı tercih edebilirler. Bu durumda geliri üretmesine rağmen işyerinin bulunduğu bölgenin vergi yükünün ikamet edilen bölgenin vergi yüküne göre daha düşük çıkması olasıdır. Çünkü gelir bir bölgede üretilirken, vergi başka bir bölgede ödenmiş görülecektir.

Bölgesel vergi yükü karşılaştırmalarında dikkat edilmesi gereken bir başka husus ta bölgesel gelişmişlik farklarıdır. Diğerklerine göre oldukça gelişmiş ve kişi başına GSMH’nın yüksek olduğu bir bölgenin vergi yükü ile geri kalmış ve kişi başına GSMH’nın oldukça düşük olduğu bir bölge karşılaştırıldığında, genellikle gelişmiş bölgenin vergi yükü daha yüksek çıkacaktır. Diğerk bölümlerde bahsettiğimiz gibi, bu durum diğerk şeyler sabit varsayımı altında (ceteris-paribus) değerkendirildiğinde, büyük öneme haiz faktörler göz ardı edildiğinden yanıltıcı sonuçların ortaya çıkması olasıdır.

6. Sektörel Vergi Yüğü

Sektörel vergi yükü, çeşitli sektörlerin üzerindeki vergi yükünü ölçmek amacıyla kullanılan bir rasyodur. Sektörel vergi yükü hesaplarında “sektörün ödediğı toplam vergilerin GSMH’ya oranı” şeklindeki formül kullanıldığı gibi, “sektörün ödediğı toplam vergilerin sektör gelirlerine oranı” ayrıca, “sektördeki kişi başına düşen vergi / sektördeki kişi başına düşen gelir” oranı da kullanılabilir. Ancak, özellikle gelir dağılımının dengesiz olduğu sektörlerde kişi başına

düşen gelirin iyi bir vergi kapasitesi ölçüsü sayılamayacağından dolayı, bu tür hesaplamalar pek anlamlı kabul edilmemektedir (Yuluğ, 1977: 21).

Sektörel vergi yükü karşılaştırmaları amacıyla önceleri, tarımın ülkelere ekonomisindeki öneminden dolayı tarım ve tarım dışı ayrımının yapıldığı görülmektedir. Ancak, sanayinin öneminin artmasıyla beraber bu ayrımın tarım, sanayi ve hizmetler şeklinde değiştiği görülmektedir. Günümüzde ise sektörel vergi yükü analizlerinin ekonomideki önemlerine göre tarım, imalat sanayi, ulaştırma, turizm, inşaat, tekstil, beyaz eşya, otomotiv gibi çok sayıda sektör üzerinde yapılması mümkündür. Bu tür araştırmaların temel amacı, hangi sektörün daha fazla vergi yüküne maruz kaldığı, daha fazla vergi ödeme gücüne sahip sektörlerin, daha fazla vergi ödeyip ödemediği gibi hususları ortaya koymaktır. Diğer taraftan, vergi gelirleri toplamının sektörler arasındaki dağılımının belirlenmesi, sektörler arasında vergi yükü bakımından ortaya çıkan farkların sebep ve sonuçlarının araştırılması ve yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması için önemli bir veri olarak kabul edilebilir (Herekman, 1989: 146). Vergi idaresi açısından bakıldığında ise, vergi denetimlerinde bir yön belirleme açısından sektörel vergi yükü hesapları önem kazanmaktadır. Hangi sektörlerde vergi tahsilâtında zorluklar yaşandığı, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimlerinin hangi sektörlerde daha fazla yoğunlaştığının belirlenmesi gibi hususlar vergi idaresinin etkinliği açısından son derece önemlidir. Nitekim son yıllarda vergi denetimlerinde her yıl belli sektörlerin hedef alınması bunun en açık göstergesidir.

7. Vergi Türleri İtibariyle Vergi Yüğü

Vergi türleri itibariyle vergi yükü, bir vergi türünün vergi gelirleri içindeki payının belirlenmesi amacıyla başvuru olan bir kavramdır. Bu tür hesaplamalarda genellikle vergiler dolaylı-dolaysız, gelir-harcama-servet gibi gruplara ayrılarak incelenmektedir. Böylece, her bir vergi grubunun yükünün araştırılması suretiyle hesaplamalar yapılmaktadır. Vergi yükü hesaplarında genellikle gelir kullanılırken, vergi türleri itibariyle vergi yükü hesaplarında kesrin paydasında vergi gelirleri toplamı kullanılmaktadır.

Vergi yükünün dolaylı veya dolaysız vergilerden hangisi üzerinde daha fazla kaldığının, gelir-harcama-servet gibi vergi konusu unsurların hangisinden ne kadar vergi alındığının belirlenmesi, ülkenin vergi yapısını ortaya koymak bakımından son derece önemlidir. Bir ülkedeki vergi adaletinin en önemli göstergelerinden birisi, vergi yükünün daha çok dolaylı vergilerden mi yoksa dolaysız vergilerden mi oluştuğudur. Bilindiği gibi, vergi yükünün dolaylı vergiler yönünden ağırlık kazanması vergi adaletsizliğinin, dolaysız vergiler yönünden ağırlık kazanması ise vergi adaletinin arttığına işaret etmektedir.

Vergi türleri bakımından vergi yükü aynı zamanda bir ülkedeki vergi sisteminin genel olarak artan oranlı mı, sabit oranlı mı yoksa azalan oranlı mı olduğu konusunda açıklayıcı bir veridir. Vergi yükünün gelir üzerinde kalan kısmı genellikle artan oranlılığa, harcamalar üzerinde kalan kısmı ise azalan oranlılığa işaret etmektedir. Aynı ayırım, vergi sisteminin gelir dağılımında eşitliği ve adaleti sağlama görevi hakkında da fikir verebilmektedir (Arsan, 1977: 147).

8. Demografik Gruplar İtibariyle Vergi Yükü

Vergi yükü kavramını çok sayıda demografik grup itibariyle çoğaltmak ve bu gruplar itibariyle hesaplamaya çalışmak ta mümkündür. Gelir, meslek, cinsiyet, yaş, eğitim gibi demografik gruplar bunlardan en önemlileridir. Kısaca belirtmek gerekirse, her bir demografik grubun vergi yükünü, söz konusu “grubun ödediği toplam vergi miktarının grubun gelirine veya GSMH’ya oranı” şeklinde ifade etmek mümkündür. Diğer bir ifade ile grubun vergi yükü, ödenen vergi ve vergi ödeme kapasitesinin bir fonksiyonudur.

Bu gruplardan bir kısmının vergi yükü sadece grup açısından değil, maliye politikaları açısından da son derece önemlidir. Örneğin, gelir grupları itibariyle vergi yükü hesapları, maliye politikasının temel hedeflerinden birisi olan gelir dağılımında adaleti sağlama bakımından önemli bir veri olarak kabul edilir. İyi bir vergi sisteminin taşıması gereken en önemli özelliklerden birisi, bireyin vergi ödeme kapasitesi esasına dayalı olmasıdır. Bir vergi sisteminin bu özelliği taşıyıp taşımadığını anlamanın en kolay yolu, gelir grupları itibariyle vergi yükünün hesaplanmasıdır. Dar gelir gruplarından yüksek gelir gruplarına doğru vergi yükünün artıyor olması, vergi politikalarının gelir

dağılımında adalet sağlama işlevini yerine getiriyor olduğuna dair önemli bir gösterge olarak kabul edilmektedir (Herekman, 1989: 146).

Bu tür araştırmalar vergi politikası üretenlere, vergi yükü düşük olan gruplar üzerine yeni vergiler salınması veya vergi yükü yüksek olan grupların vergilerinde azaltmaya gidilmesi gibi önemli bilgiler sunar. Ancak, gelir grupları itibariyle vergi yükünü hesaplamak çok kolay değildir. Bu hesaplamalar grubun vergi kapasitesi, gelir dağılımından aldığı pay, grubun ödediği vergilerin özellikleri, yansıma imkânları gibi pek çok bilgi ve istatistiği gerekli kılmaktadır. Eğer hesaplanmaya çalışılan, grubun net veya gerçek vergi yükü ise, yararlanılan kamusal fayda hakkında da bilgi ve istatistiklere ihtiyaç duyulacaktır (Arsan, 1977: 38).

Devletin yegâne hedefi vergi geliri elde etmek değildir. Kaldı ki, devletin bu geliri elde etme imkânları da sınırsız değildir. Devlet, ihtiyacı olan vergileri hangi vergi tabanından ve hangi oranda karşılayacağını plan ve programını yapmak zorundadır. Bunun için devlet, vergilemede yatay (horizontal) ve dikey (vertical) adaleti sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapar ve gerekli araçları kullanır (Musgrave ve Musgrave, 1984: 232). Devletin gerek vergilemede, gerekse vergi denetimlerini yaparken başvurabileceği bilgilerden bir kısmı, demografik gruplar itibariyle vergi yükü büyüklükleridir. Vergi kapasitesi yüksek bir grubun (örneğin meslek grubu veya gelir grubunun) vergi yükünün düşük olması, bu gruplar üzerinde vergi denetimlerinin yoğunlaştırılması için önemli bir ipucudur. Diğer taraftan, demografik gruplar itibariyle vergi yükü verileri, ödeme gücü (vergi kapasitesi) düşük olmasına rağmen, vergi yükü görece olarak diğer gruplara göre yüksek olan bir grup üzerindeki vergi yükünün azaltılması bakımından, vergi politikası üretenlere yol gösterecektir.

Demografik gruplar açısından önemli bir başka husus ta, pozitif ayrımcılık çerçevesinde cinsiyete dayalı vergileme ve cinsiyete dayalı bütçeleme tekniklerinin geliştirilmesidir. Sosyal politikalar açısından bu durum son derece önemlidir¹.

¹ Cinsiyete dayalı bütçeleme konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Cansız, 2009; Şenesen, 2008.

Demografik gruplar itibariyle vergi yükünü sadece objektif olarak ele almamak gerekir. Demografik grupların subjektif vergi yükleri de son derece önemlidir. Bu konu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde incelenecektir.

9. Diğer Vergi Yükü Kavramları

Vergi yükü kavramları açıklanırken, pratikte ölçülmesi güç olmasına karşın, teoride kullanılan bazı vergi yükü kavramlarından da bahsetmek gerekir. Bunlardan birisi *Efektif Vergi Yükü*’dür. Özellikle gelir ve meslek grupları bakımından önemli olan efektif vergi yükü, aslında gerçek vergi yüküdür. Çeşitli gelir ve meslek gruplarına uygulanan muafiyet ve istisnaların vergi yükü hesaplarına dâhil edilmesi ve gerçekte grubun üzerinde kalan yüke ‘efektif vergi yükü’ denilmektedir. Özellikle sektörel vergi yükü mukayeselerinde efektif vergi yükünün göz önünde tutulması, amaca uygun maliye politikalarının geliştirilmesi bakımından önemlidir.

Literatürde geçen bir başka kavram da *Marjinal Vergi Yükü*’dür. Marjinal vergi yükü, en basit şekliyle, kazanılan en son birim gelir üzerindeki vergi yüküdür.

$$\text{Marjinal Vergi Yükü} = \Delta V / \Delta G$$

şeklinde formüle edilebilir. Burada ΔV ödenen vergideki artışı, ΔG ise gelirdeki artışı ifade etmektedir.

Son olarak *Ortalama Vergi Yükü* kavramından bahsedilerek, objektif vergi yükü kavramları burada bitirilecektir. Çeşitli gruplar bakımından hesaplanan vergi yüklerinin grup sayısına bölümünden elde edilen oran, ortalama vergi yüküdür. Ortalama vergi yükü özellikle vergi oranları/tarifeleri değişen vergi türleri itibariyle veya çeşitli demografik gruplar itibariyle dikkate değer bir vergi yükü kavramıdır. Örneğin Türkiye’de gelir vergisi 7 ayrı gelir grubu (sedül) üzerinden tahsil edilen üniter bir vergidir. Eğer bu gruplar kendi aralarında sınıflandırılarak, bu sınıflar üzerindeki vergi yükü hesaplanmak istenirse, ortalama vergi yükünü bulmak gerekecektir. Örneğin, ticari kazançlar üzerindeki vergi yükü 0,10; zirai kazançlar üzerindeki vergi yükü 0,05 ve serbest meslek kazançları üzerindeki vergi yükü de 0,06

ise, bu gelir gruplarının ortalama vergi yüğü $(0,10+0,05+0,06) / 3 = 0,07$ olacaktır.

B. SUBJEKTİF VERGİ YÜĞÜ

Vergi, bireyin harcanabilir gelirinde azalmaya neden olan bir unsur olması nedeniyle, genellikle bir yük olarak algılanır. Bu algı, “homo economicus” varsayımı ile birlikte değerlendirildiğinde, rasyonel insan tipiyle bağlantılı olarak, bireysel faydanın maksimize edilmesi hususunu akla getirmektedir. İktisadın temel tanımı içinde yer alan ihtiyaçların karşılanması amacı ve rasyonel olgusu, insanların elinde bulunan ekonomik değerleri koruma çabası içinde olmasını gerektirmektedir. Neticede her ekonomik faaliyet ve ilişki, belli büyüklükte bir fayda temeline dayanmaktadır (Erkan, 2000: 37). Verginin bir yük olarak algılanmasının temelinde de insanların vergi nedeniyle uğradıkları fayda kaybı yatmaktadır.

Vergi yüğü tanımları, genellikle ödenen vergi ile gelir ilişkisi şeklinde objektif (nesnel) bir bakış açısı sergilemekle beraber, verginin bireylerde oluşturduğu gerçek yükün sadece objektif unsurlarla açıklanamayacağı konusunda hemfikirdirler. Yukarıda açıkladığımız gibi, vergi yüğü çok farklı anlamlarda kullanılmaktadır ve bu nedenle birçok vergi yüğü kavram ve tanımının ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kavramlardan birisi de vergi tazyiki, vergi baskısı gibi kavramlarla da ifade edilen subjektif vergi yüküdür. Subjektif vergi yüğü Türkçe literatürdeki en eski ve kabul görmüş tanımıyla, bireylerin vergi dolayısıyla hissettiği psikolojik tazyiki ifade etmektedir (Yaşa, 1962: 18-19). Vergi tazyiki ve vergi baskısı kavramları, subjektif vergi yükü yerine kullanılan kavramlardır ve vergi yükünün, mükellef tarafından hangi ağırlıkta hissedildiğini göstermektedir (Reynaud, 1966: 21). Bu nedenle, subjektif vergi yükü veya bu kavramlardan herhangi birisi kullanıldığında, her üçünün de anlaşılabilirliğini burada belirtmek isteriz.

Bireylerin vergi zihniyetinin oluşumunda, ödeme gücü ile birlikte, vergi yüküne ilişkin görelî algılama olarak kabul edilebilen, subjektif vergi yükünün çok önemli etkilere sahip olduğu son yıllarda yapılan araştırmalarda ortaya konmuş bir veridir (Önder, 1992: 50-52). Bu-

nunla birlikte birçok yazarın, subjektif vergi yükünün bireyden bireye değişebilen özelliği ve ölçülmesinin imkânsızlığına vurgu yaparak anlamsız bir kavram olduğunu belirttiği görülmektedir². Ancak sosyologların, “algılanan ne ise, gerçek de odur” görüşünde genellikle birleştiklerini göz ardı etmemek gerekmektedir. Vergiyi ödeyen bireyler açısından bakıldığında, bireyler subjektif (öznel) hususlarını da katarak, ödedikleri vergiyi değerlendirmektedirler. Dolayısı ile vergi yükü ile ilgili yapılacak değerlendirmelerde, vergileme olayının doğal taraflarından birisi olan mükelleflerin vergi yükü ile ilgili hissettiklerini ihmal etmek, konuyu eksik bir biçimde ele almak anlamına gelecektir. Çıkarların sadece maddi-ekonomik olmaması, aynı zamanda ekonomik olmayan, sosyal ve psikolojik unsurlar da içermesi bu yargımızı doğrulamaktadır.

Özellikle bireysel vergi yükü bağlamında konuya yaklaşıldığında, aynı gelir düzeyine sahip olup, aynı miktarda vergi ödeseler bile, bireylerin şahsi ve ailevi durumlarının yanı sıra kültürel, sosyolojik ve psikolojik durumlarının aynı olmasının imkânsızlığı, subjektif vergi yükü kavramının önemini daha da artırmaktadır. Kısaca belirtmek gerekirse, Scholz ve Pinney (1995)’in de ifade ettiği gibi, vergi yükünün özünde var olan bu subjektiflik, aslında objektif vergi yüküne atfedilen önemi ciddi bir şekilde azaltmaktadır. Vergi yükü esas itibariyle ödenen vergi miktarına dayandırılrsa da, sadece ödenen vergi miktarını ifade etmeyecek kadar geniş bir kavramdır (Şenyüz, 1995: 15). Vergilere karşı toplumda cereyan eden davranış biçimlerinin, vergi isyanından vergiye gönüllü uyuma kadar geniş bir yelpaze içinde şekillenmesi bunun en önemli göstergesidir. Aynı miktarda vergi yüküne maruz kalan bireylerden bir kısmı vergisel ödevlerini yasalara uygun biçimde yerine getirirken, bir kısmı yüksek cezaları göze alarak yasalara çiğneme pahasına vergi kaçırmaktadır.

Ülke karşılaştırmaları incelendiğinde durum daha dikkat çekici bir hal almaktadır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde görülebileceği gibi, Türkiye’de objektif vergi yükü çoğu zaman OECD ortalamalarının altında görünmesine karşın, vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı ekonomi

² Bu görüşte olan yazarlardan birisi de vergi yükü konusunda önemli çalışmalar yapmış olan Prof. Dr. Üren ARSAN’dır (Bkz. Arsan, 1968: 12).

(vergisiz ekonomi), OECD üyesi birçok ülkeden çok daha yüksektir. Bu gerçek bile tek başına, vergi yükünün sadece objektif (nesnel) olarak ele alınıp, ülke karşılaştırmalarına konu edilmesinin doğuracağı sakıncalara yeterli bir işaretidir.

Diğer taraftan, birey ödediği vergi karşılığında yeterince kamusal fayda elde ettiği düşüncesine sahip olduğunda, vergiyi bir yük olarak değil, kamusal hizmetlere katılım bedeli olarak algılayacaktır. Kuşkusuz, subjektifliğin doğasına uygun olarak, bireyin vergi yükü algısına etki edebilecek pek çok faktör bulunmaktadır. Bunlar vergi kültürü, vergi ahlakı, vergi bilinci, demokrasi düzeyi, dini inançlar, gelenekler, siyasi görüş gibi sosyo-kültürel faktörler olabileceği gibi; gelir düzeyi, vergi oranları, kamusal harcamalar, vergi uyum maliyetleri, vergi cezaları, devletin içinde bulunduğu ekonomik durum, mali aldanma gibi ekonomik faktörler de olabilir. Bu faktörler subjektif vergi yüküne etki eden faktörler başlığı altında çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu noktada hemen belirtelim ki, sayılan bu faktörler subjektif vergi yükünü etkiledikleri gibi, subjektif vergi yükü de bireylerin vergi ahlakı ve vergi bilinci gibi birçok hususu etkileyen bir faktör olarak kabul edilmektedir³.

Subjektif vergi yükü ile ilgili yapılan değerlendirmelerde, genellikle, bu yükün ölçülmesinin imkânsız olduğunun vurgulanması, bu alanda yapılabilecek istatistiksel ve ekonometrik analizlerin de sınırlı kalmasına yol açmıştır. Ancak, günümüzde pek çok sosyolojik veya psikolojik olgunun uygun yöntem ve analiz teknikleriyle ölçülebilir ve sayısal verilere dönüştürülebilir hale geldiği bir gerçektir. Gerek Türkiye’de ve gerekse Türkiye dışında subjektif vergi yükünü ölçmeye dönük çalışmaların yetersizliği de dikkate alınarak, Türkiye genelinde yapılan kapsamlı bir anket ile, Türkiye’de subjektif vergi yükünü ölçmeye dönük analizler çalışmanın son bölümünde ilgililere sunulmuştur. Burada, subjektif vergi yükünün de bütün sosyo-ekonomik olgular gibi, uygun modeller ve ölçekler geliştirildiği takdirde ölçülmesinin mümkün olabileceğini ifade etmekle yetinip, değerlendirmeleri ilgili bölüme bırakıyoruz.

³ Bu konudaki çalışmalar için bkz. Smith ve Kinsey, 1987; Slemrod, 1992.

1. Subjektif Yönleriyle Verginin Tanımı

Vergi tanımları, geçmişten günümüze vergiye atfedilen fonksiyonlara bağlı olarak değişiklik göstermiştir. Önceleri verginin mali fonksiyonunun vurgulandığı bu tanımlara, verginin iktisadi fonksiyonunun önem kazanmasıyla birlikte, çeşitli ilavelerin yapıldığını görmek mümkündür. Laufenburger (1967)’in de belirttiği gibi, verginin mali fonksiyonuna ilave edilen iktisadi fonksiyonlar vergiye siyasi bir vasıf kazandırmış ve bu eğilim vergi kavramını muğlak bir duruma sokmuştur.

Günümüzde verginin genel kabul görmüş tanımında yer alan unsurlar incelendiğinde, genellikle verginin devlet tarafından salınma nedenlerinin sıralanarak, vergiye meşruiyet kazandırma amacının ön plana çıktığı görülmektedir. Bu unsurları kısaca aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Vergi devlet veya devletin yetki verdiği kamu tüzel kişileri tarafından alınır.
- Vergilendirme yetkisi, egemenlik hakkının bir sonucudur.
- Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek veya devletin ekonomiye müdahale amacıyla alınır.
- Vergi, herkesten mali gücüne göre alınır.
- Vergi, karşılıksızdır.
- Vergi, hukuki cebirle alınır.
- Vergi, önceden belirlenmiş kurallara göre alınır.

Bu unsurlar incelendiğinde, vergi ödemek zorunda kalan kişinin, “Neden ve nasıl vergi ödeyeyim?” sorusuna verilebilecek cevapların sıralandığı açıkça görülmektedir. Vergiye devlet kanadından bakıldığında, vergi tanımlarında yer alan bu unsurlar anlaşılır gelmektedir. Ancak, vergilemenin iki tarafı vardır ve devlet, bu taraflardan sadece birisidir. Vergileme olayının diğer tarafında ise, vergiye hayatı boyunca katlanmak durumunda kalan mükellefler yer almaktadır. Vergi kavramı tanımlanırken, vergileme olayının doğal tarafı olan mükelleflerin vergiden ne anladığı, teorik kaynaklarda bile üzerinde pek durulmayan bir husus olarak dikkat çekmektedir. Oysa vergi, devlet ve mükellef açısından farklı anlamlar taşıyabilen bir olgudur.

Bu hususu her iki kanattan birer ifade ile veciz bir şekilde ve ilave herhangi bir açıklamaya gerek duymayacak açıklıkta dile getirmek mümkündür.

“Dünyada yalnızca iki şey kesindir, ölüm ve vergiler”
(Benjamin Franklin - ABD eski başkanı).

“Vergilerin de ölüm gibi kaçınılmaz olduğu söylenir. Fakat, en azından ölüm her sene yeniden gelmez” (John Stossel – ABD’li gazeteci ve yazar).

İktisadi manada rasyonel birey mantığının iyice arttığı günümüzde, verginin bireylerin hayatında negatif bir olgu olarak önemi daha da artmıştır. Bu nedenle, teorik tartışmalarda kalsa dahi, vergiyi mükellef açısından *“Gelir, servet veya harcamalarından zora dayalı olarak devlet tarafından alınan ve katlanmak zorunda olduğum ekonomik yük”* şeklindeki algı eşliğinde tanımlamak ta mümkündür. Bu ifadeyi içerecek, önceki tanımları kapsayacak ve vergilemenin taraflarından ikisinin de bakış açısını yansıtacak şekilde vergiyi tanımlayacak olursak;

“Vergi, devlet veya devletten aldığı yetkiye sahip diğer kamu tüzel kişilerinin, egemenlik hakkına dayanarak, ekonomik, mali veya sosyal politikalar gereği, kamu giderlerini finanse etmek için kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve önceden belirlenmiş kurallara göre alınan; kişilerin harcanabilir gelirlerinde azalmaya yol açan, kanuni ve zorunlu olarak kişilerin gelir, servet veya harcamalarından devlete aktarılan ekonomik değerlerdir” (Demir, 2008: 6).

Kuşkusuz, subjektif yönleriyle vergi kavramı her zaman negatif bir olgu şeklinde algılanmaz. Bu algı gerek devlet, gerekse bireylerin içinde buldukları duruma göre şekillenir. Örneğin ülkede savaş, seferberlik, doğal afet gibi durumlar söz konusu olduğunda vergiler, Peacock ve Wiseman’ın *“Kamu Harcamalarının Sıçrama Tezi”*nde ortaya koydukları gibi, bir yük olarak algılanmayacak, tersine, gönüllü bir katılım haline dönüşebilecektir. Ayrıca, birey devlete ve siyasal iktidara güven duyuyorsa, vergilemede adil davranıldığına inanıyorsa ve vergi ahlâkı yüksek bir bireyse vergiyi bir yükten ziyade, kamusal hizmetlerden yararlanmanın bir bedeli olarak algılayacaktır. Diğer

taftan vergi alınma dönemlerinin mükellefin psikolojik durumuna uygun olmaması, kamusal hizmetlerin mükellef tercihleriyle uyumsuzluğu, devlete ve kurumlarına karşı oluşmuş güvensizlik gibi pek çok husus, mükellefin ödediği verginin yükünü olduğundan daha fazla hissetmesine neden olabilecektir.

2. Vergi Uyumu

Vergi uyumu (tax compliance) kısaca, vergi mükellefiyetinin vergi yasalarında belirtilen hususlara uygun bir şekilde yerine getirilmesidir. Mükelleflerin vergiye uyumunu, yasal zora bağlı uyum (gönülsüz uyum) ve gönüllü uyum şeklinde iki farklı açıdan ele almak mümkündür.

Vergi yasaları yasak koyma bakımından diğer yasalardan farklıdır. Vergi yasaları genellikle yasak koymak yerine, belirli yükümlülük veya sorumlulukların zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesini bekleyen yasalardır. Bu yönüyle vergi yasaları geleneksel ceza içerikli yasalarda olmadığı ölçüde, günlük yaşantıyla bütünlük arz eden yasalar olarak kabul edilmektedir (Kidder ve McEwen, 1989: 48). Ancak, bu yasaları herkesin kolaylıkla anlaması ve gereklerini yerine getirmesi pek kolay değildir. Zira, vergi yasalarının anlaşılmasında konunun uzmanları tarafından dahi zaman zaman güçlükler yaşanmaktadır. Vergi idarelerinin sık sık genel tebliğ ve sirküler yayınlaması bunun en açık göstergesidir. Bu nedenle vergi mükellefleri, vergisel yükümlülüklerini genellikle muhasebe meslek mensupları aracılığı ile yerine getirmektedirler. Çünkü, vergi yasaları ilk bakışta her ne kadar yasak koyma yolunu benimsemeseler de, yüklenen görevlerin yerine getirilmemesi, mükelleflerin ağır cezalara maruz kalması sonucunu doğurabilmektedir. Mükellef, söz konusu cezalara muhatap olmamak için, ciddi uyum maliyetlerine (verginin zımni maliyeti) katlanmak zorunda kalmaktadır.

Vergisel yükümlülüklerin yasalarla düzenlenmesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Ancak, bu yasaların insanların anlayamayacağı derecede karmaşık olmasının bir gereklilik olmadığı açıktır. Bireylerin katlanmak zorunda olduğu vergi yüküne bir de uyum maliyetlerinin eklenmesi, vergi uyumunu zorlaştırdığı gibi subjektif vergi yükünü de arttırmaktadır. Subjektif vergi yükü bireyin ödediği vergi-

lerden dolayı duyduğu baskı hissi olduğuna göre, vergiye tabi gelirin muhasebe standartlarına göre kaydının usulüne uygun biçimde yapılarak tespit edilmesi ve doğru bir biçimde beyan edilmesi, muafiyet ve istisna gibi hususların doğru hesaplanması, vergi beyannamelerinin eksiksiz ve zamanında doldurulup ilgili vergi dairesine verilmesi gibi yasal zorunlulukların fazlalığı ve karmaşıklığı bu baskıyı artıran unsurlar olarak kabul edilmelidir.

Vergi uyumu ile ilgili mükelleflerin davranışları önceleri, genellikle, Allingham ve Sandmo (1972) tarafından ortaya konan *Beklenen Fayda Modeli (Klasik Ekonomik Model)* ile açıklanmaya çalışılmıştır. Model mükelleflerin vergi uyum düzeylerini vergi kaçırma davranışı ile yakalanma riski arasındaki ilişkiye bağlayarak, vergi kaçırmayı adeta riskli bir hisse senedine yatırım yapmak gibi değerlendirmiştir. Mükellef, yakalanmanın maliyeti ile vergi ödemenin maliyeti arasında bir mukayese yapacak ve buna göre davranışını belirleyecektir. Ancak mükelleflerin vergi uyumlarını, diğer bir ifade ile vergi kaçırma davranışına yönelmemesini sadece yakalanma riskine bağlamanın önemli bir eksiklik olduğu, mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını şekillendiren çok sayıda sosyal, kültürel ve ekonomik faktörün bulunduğu son yıllarda yapılan birçok ampirik çalışmayla ortaya konmuştur⁴.

Vergi uyumunun bir diğer türü ise gönüllü uyumdur. Torgler (2007), gönüllü uyumu, vatandaşlık bilincinin bir sonucu olarak ortaya çıkan ve vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bakımından sahip olunan içsel motivasyon şeklinde tanımlamaktadır. Vergiye gönüllü uyum, bireyin diğer subjektif özelliklerinin yanı sıra, büyük ölçüde sahip olduğu vergi ahlâkına bağlıdır⁵. Vergiye uyumu, ister zora dayalı olsun ister gönüllü olsun, subjektif vergi yükünü önemli ölçüde etkileyen bir husus olarak kabul etmek gerekir. Örneğin, vergiye gönüllü bir şekilde uyum sağlamış bir bireyin diğer bireylere göre subjektif vergi yükünü daha düşük algılayacağını beklemek yanlış olmayacaktır.

⁴ Bu konuda yapılan bazı ampirik çalışmalar için bkz. Andreoni vd., 1998; Alm vd., 1999; Torgler, 2007; Torgler vd., 2008.

⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Torgler vd., 2008.

3. Subjektif Net Vergi Yükü

Vergi yükü bireylerin ödedikleri vergi ile gelirleri arasındaki ilişkiye bağlı olarak ele alınan bir kavram olmasına karşın, bu yükün hissedilen boyutları büyük ölçüde ödenen vergiler karşılığında elde edilen faydaya bağlı olarak değişmektedir. Özellikle subjektif vergi yükü ile ilgili değerlendirmeler yapılırken, söz konusu maliyet – fayda ilişkisinin mutlaka kurulması gerektiği vurgulanmaktadır (Buchanan, 1966: 13). Birey, ödediği vergilerden dolayı, şahsi durumunu da hesaba katarak, bir vergi baskısı altında olduğunu hissedecektir. Ancak, vergilerin kamu otoritesi tarafından tercihlerine uygun bir şekilde harcadığını gören bireyin üzerindeki bu baskı azalmaya başlayacaktır. Diğer bir ifadeyle, vergi ödemekten kaynaklanan yük, kamu harcamalarından elde edilen faydadan fazla ise pozitif (+) bir subjektif vergi yükü, düşük ise negatif (-) bir subjektif vergi yükü ortaya çıkaracaktır (Şenyüz, 1995: 17). Maliye literatüründe, objektif olarak ele alındığında, birinci durum mali sömürü, ikinci durum ise mali rant kavramları ile ifade edilmektedir (Bulutoğlu, 2008: 60). Ancak, mali rant ve mali sömürü kavramlarının subjektif yönünün olduğu da göz ardı edilmemelidir.

Kamusal mal ve hizmetlerin bölünemez niteliği bu tür mukayeselere çok imkân vermemekle beraber, bireyin politik tercihine uygun siyasal iktidar, yaşadığı bölgeye yapılan kamu yatırımları, muafiyet ve istisnalardan yararlanma düzeyi gibi faktörleri, hissedilen vergi baskısını azaltan unsurlar olarak kabul etmek mümkündür.

Kamusal harcamalar ile ödenen vergi arasındaki ilişki olarak tanımlanan mali bağlantı (fiscal connection) kavramı, vergi yükü incelemelerine farklı bir bakış açısı kazandırması bakımından son derece önemlidir. Şöyle ki, bir ülkede maliye politikasının en önemli araçları vergiler ve kamu harcamalarıdır. Maliye politikalarının başarısı ise bu iki aracın birbiriyle uyumu kadar, vatandaşlar tarafından nasıl algılandıklarına da bağlıdır (Demir, 2009: 213). Vergiler özel tüketimi azaltarak bireylerin mali bir yük altında kalmalarını sağlayan unsurlar olmaları kadar, topluma sunulacak kamusal mal ve hizmet arzını artırmanın da bir aracı olarak kabul edilmektedir (Bandyopadhyay ve Esteban, 2007: 2). Bu nedenle, toplumsal bazda subjektif vergi yükünün boyutları, söz konusu her iki enstrümanın bireyler tarafından

nasıl algılandığına bağılı olarak şekillenecektir. Ödenen vergi nedeniyle oluşan subjektif vergi yükü, bireyin kamusal hizmetlerin yukarıda bahsettiğimiz özelliklerini hesaba katmasıyla birlikte net subjektif vergi yüküne dönüşecektir. Bunun sonucu olarak birey, ya mali sömürü altında ezildiğini, ya mali rant sağladığını ya da ödediğı vergilerin tam olarak karşılığını aldığını düşünecektir.

Net subjektif vergi yükü hususunda üzerinde durulması gereken bir başka konu da gelirin marjinal faydası prensibidir. Gerek ülkeler arası, gerek çeşitli ekonomik gruplar itibariye ve gerekse bireyler arası vergi yükü karşılaştırmalarında, gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının azalacağı varsayımı dikkate alındığında, vergi yükü hesapları farklı bir boyut kazanmaktadır. Vergi yükü aynı rakamsal değerlerde olsa bile, geliri düşük olan tarafın net subjektif vergi yükünün, diğeri bir ifade ile GSMH'sı düşük olan ülkelerde vergi baskısının, GSMH'sı yüksek olan ülkelere göre daha yüksek olduğu kabul edilmektedir (Herekman, 1989: 151). Öte yandan, bireyler bazında değerlendirildiğinde de durum aynıdır. Geliri geçimini sağlamaya yetecek düzeyde olan bir birey ile geliri lüks tüketimini dahi aşan bir bireyin rakamsal olarak vergi yükleri aynı olsa bile, gelirin marjinal faydasının gelir arttıkça düşeceği varsayımı altında, hissettikleri yük aynı olmayacaktır.

Yansıtılan veya yansıyan vergiler de subjektif net vergi yükü bakımından önem arz eder. Kişinin bizzat vergi dairesine ödediğı vergilerin yanı sıra, dolaylı vergiler nedeniyle katlanılan vergilerin yükü, hissedilme derecesine göre subjektif net vergi yükünü artıracaktır. Diğeri taraftan, bizzat ödediğı ancak yükünü diğeri bireylere yansıttığı vergiler ise yine hissedilme derecesine göre subjektif net vergi yükünü azaltacaktır.

Laufenburger (1967), vergi yükü ile ilgili yapılacak her türlü karşılaştırmada kişi başına gelir ve servetin, bireylerin üzerindeki vergi tazyikini etkileyebileceğinden, mutlaka dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir. Bireyler iktisadi hesaplarını yaparken, vergi yükünü hedeflerindeki faydayı maksimize etmenin önündeki bir engel olarak görmekteirler. Ancak bu engelin psikolojik yansımaları, bireyin gelir ve servet düzeyine bağılı olarak şekillenmektedir. Diğeri taraftan, verginin zamanla siyasileşmesinin bir sonucu olarak, vergi yükünün

adaletsiz dağıldığı şeklindeki algılar hemen hemen bütün toplumlarda artmıştır. Çünkü vergiler her şeyden önce, siyasal iktidarların dayandığı toplumsal grupların iktisadi ve siyasi gücüne bağlı olup, bu grupların çıkarları doğrultusunda şekillenmektedir (Kirmanoğlu, 2009: 259).

4. Çeşitli Gruplar İtibariyle Subjektif Vergi Yükü

Objektif vergi yükünü çeşitli ekonomik, mesleki veya demografik gruplara göre incelemek mümkün olduğu gibi, subjektif vergi yükünü de aynı şekilde ele almak mümkündür. Bu grupları fazla sayıda çoğaltmak mümkün olmakla beraber, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu hususlar ayrıntılı biçimde ele alındığından burada gelir düzeyi ve meslek grubu gibi bazı demografik grupların subjektif vergi yüklerinden kısaca bahsedilip, ayrıntılara girilmeyecektir.

Gelir düzeyi ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişki genellikle gelirin marjinal faydası varsayımı altında değerlendirilmektedir. Bu varsayımına göre gelir arttıkça gelirin marjinal faydası azalacağından, gelir düzeyi düşük olanlar yüksek olanlara göre vergi yükünü daha fazla hissedeceklerdir. Burada belirtilen husus vergi yükünün objektif yönünden ziyade subjektif yönüdür. Zira, objektif ölçümlerde vergi yükü rasyoları eşit görülebilmektedir. Bireyin hissedeceği vergi yükü ise kişisel veya ailevi durumundan kaynaklanan subjektif unsurların hesaba katılması ile ulaşılan bir sonuç olmaktadır.

Bireylerin vergi kapasitelerini aşmayacak şekilde vergileme yapılması, vergi koyanların dikkat etmesi gereken en önemli hususlardan biridir. Gelir düzeyi ile ilgili değerlendirmeler yapılırken genellikle ülke nüfusu yüzde 20’lik gruplara ayrılmaktadır. Bunlardan en alt gelir grubunda olanların gelirleri geçimlerini sağlamaya yönelik olduğundan, bu grubun vergi yükünün diğerlerine göre düşük olmasını beklemek gerekir. Söz konusu grubun vergi yükü, kendi içinde subjektif özellikler taşımasının yanı sıra, vergi sistemiyle ilgili toplumsal algıların şekillenmesi bakımından da son derece önemlidir. Vergilemenin gelir dağılımında adalet sağlama işlevi bakımından gerekli olan bu durum için devletin yapması gereken, üst gelir gruplarından aldığı vergilerin en azından bir kısmını düşük gelir gruplarına aktarmaktır.

Gelir dilimleri bakımından vergi yükü değerlendirildiğinde, Zenginobuz vd. (2006) tarafından yapılan araştırma ilginç bulgular içermektedir. Araştırmaya göre Türkiye’de geliri en yüksek %5’lik gelir diliminde olanların tüketime harcadıkları her 100 TL’nin 18,4 TL’si vergi olarak devlete giderken; orta ve dar gelirlilerde bu rakam 26,7 TL olmaktadır. Kuşkusuz bu oranlar, objektif vergi yükünü ifade etmektedir. Türkiye’de vergi gelirlerinin yaklaşık %70’inin dolaylı vergilerden elde edildiği gerçeğiyle beraber bu durum değerlendirildiğinde, dar ve orta gelirliler üzerinde, yüksek gelirlilere göre ağır bir vergi yükü bulunmaktadır. Ancak dolaylı vergilerin subjektif vergi yükü üzerindeki etkisinin vergi aldanması nedeniyle zayıflaması, hissedilen vergi yükünün düşük olmasına neden olacaktır.

Mükellefin sahip olduğu meslek, onun toplumsal ve sosyal statüsünü belirlemesinin yanı sıra, üzerindeki vergi yükünü hissetmesi bakımından da son derece önemlidir (Demir, 2008: 126). Mükellef beyannameli vergi ödeyen bir meslek mensubu ise ödediği vergileri daha yoğun hissedeceğinden, diğer meslek gruplarına göre vergi baskısı daha fazla olacaktır. Buna karşın, Torgler (2007)’e göre vergisi bordroda kesilen ve vergi yükünün büyük kısmı tüketim vergilerinden oluşan mesleklere mensup olanlar (örneğin işçi ve memurlar) üzerindeki vergi baskısı daha düşük olacağından, bu tür mükellefler genellikle vergi bakımından daha ahlâklı mükellefler olarak görünmektedirler.

Ayrıca, her mesleğin gelir elde etme esnekliği aynı değildir. Özellikle çiftçiler ve ücretle çalışanların gelir esneklikleri düşüktür. Söz konusu kesimlerin kısıtlı gelirlerinin bir kısmını devlete vergi olarak aktarmalarının yaratacağı subjektif baskı, birçok toplumda vergiye karşı isyan boyutlarına ulaşan reaksiyonlara sebep olmuştur (Şenyüz, 1995: 44). Ayrıca, her mesleğin gelir elde etmek için katlandığı fedakârlık veya sarf ettiği çaba da aynı değildir. Bir masa başı işçisi ile inşaat veya maden işçisinin bedenen sarf ettikleri çaba aynı değildir. Bunun bilincinde olan kişiler, elde ettikleri gelirden devlete aktarılan payın da bilincinde olduklarında subjektif vergi yükünü farklı hissedeceklerdir.

Diğer taraftan, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının vergiler karşısında takındığı tavır da subjektif vergi yükü açısından son derece önemlidir. Meslek odalarının mükellefleri bilgilendirme çalışmaları

ve sivil inisiyatif olarak meslek mensupları üzerindeki vergi yükünü azaltma konusunda hükümetlere dönük uygulayacakları baskı politikaları, meslek mensuplarının subjektif vergi yükü algılarını etkileyecektir. Daha önce ödemediği vergilerin farkında olmayan bireylerin, bu konuda daha bilgili ve bilinçli olmalarına yol açacak ve vergiler karşısında negatif bir tutum takınmalarına neden olabilecektir. Örneğin, Fransa’daki Paujade Hareketi olarak bilinen vergi isyanı, esnaf ve zanaatkârların ortak hareketi olarak söz konusu nedenlerle tarih sayfalarında yerini almıştır⁶.

Ancak hemen belirtelim ki, subjektif vergi yükü bakımından bütün meslekleri keskin çizgilerle ayırmak pek mümkün değildir. Gerek bu konuda yapılan ampirik araştırmaların yetersizliği, gerekse mesleklerin iç içe girmiş yapıları bu değerlendirmelere çok fazla imkân tanımamaktadır.

II. VERGİ KAPASİTESİ VE VERGİ GAYRETİ

Vergi kapasitesi ve vergi gayreti kavramları, gerek objektif gerekse subjektif vergi yükünü anlamak bakımından üzerinde önemle durulması gereken kavramlardır. Her iki kavramın maliye literatüründe objektif ve subjektif olarak ele alınması, optimal vergileme ve optimal hâsıla gibi kavramlar üzerindeki tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Diğer taraftan, devletin vergi koyma konusundaki sahip olduğu yetkinin sınırları ve dilediği ölçüde vergi alıp alamayacağı hususları, söz konusu kavramları daha da anlamlı kılmaktadır.

Kamusal hizmetlerin en doğal finansman aracı vergiler olmakla birlikte, vergi alınacak kaynağın da bir sınırının olduğu kabul edilmelidir. Makroekonomik dengeleri etkilemeden ve üretim – yatırım – tasarruf dengelerini bozmadan bir vergi politikası oluşturmak, maliye politikasının önemli hedeflerindedir. Söz konusu dengeleri bozmadan ve mükelleflerin vergi ödeme gayretlerini kırmadan vergileme yapılması, büyük ölçüde, vergi kapasitesinin aşılmasına bağlıdır. Bu nedenle, vergi yükü kavramının daha iyi anlaşılması için, vergi

⁶ Paujade Hareketi ile ilgili olarak bkz. Bulutoğlu, 1958.

kapasitesi ve vergi gayreti kavramlarının üzerinde mutlaka durmak gerekmektedir.

A. VERGİ KAPASİTESİ

Devletin ülkesi üzerinde sahip olduğu en doğal yetkilerden birisi vergilendirme yetkisidir. Ancak, devletin bu yetkiyi hangi ölçüde kullanacağı oldukça tartışmalıdır. Devletin egemenlik hakkından doğan bu yetkiyi dilediği gibi kullanabilip kullanamayacağı sorusu genellikle “hayır” cevabı ile karşılanmaktadır. Nitekim, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarının olması gerektiği, vergi olgusunun varlığı kadar eski bir tartışma konusudur. Hatta ilk yazılı anayasal hareketlerin başlangıç noktasını da bu yetkinin sınırları konusundaki tartışmalar oluşturmaktadır. Son yıllarda, özellikle gelişmiş birçok ülkede, bu konuda anayasal ve yasal sınırların geliştirildiğini görmek mümkündür⁷. Vergileme hangi sınırlar dâhilinde yapılırsa yapılsın, genel ekonomi açısından bakıldığında her ülkenin, birey açısından bakıldığında ise her mükellefin belli bir vergi kapasitesi mevcuttur. Vergiler ne kadar artırılırsa artırılınsın, bu kapasitenin üzerinde vergi almak pek mümkün değildir. Uluatam (2005) vergi kapasitesini, vergi alınabilecek son nokta olarak ifade etmektedir. Bu nedenle vergi kapasitesi veya sınırı, belli bir dönemde bir ülkedeki vergilenebilir ekonomik potansiyeli ifade eden bir kavram olarak kabul edilmektedir (Dursun, 2008: 48).

Vergi kapasitesi, vergilenebilir kapasite veya vergi potansiyeli birbirinin yerine kullanılabilen kavramlar olup, en yaygın tanımıyla “asgari geçim seviyesinin üzerinde kalan gayri safi milli hâsıladır”. Ancak böyle bir kabul, devletin vatandaşlarını söz konusu asgari geçim seviyesinde yaşatacağını ve bunun üzerindeki üretken kaynaklara, diğer bir ifade ile iktisadi artığa el koyacağı anlamına gelmemelidir. Asgari geçim seviyesinin belirlenmesinde ülkeler, toplumlar veya gelir grupları arasındaki farklı beklentiler ve bu seviyenin objektif bir kriterinin olmaması, vergi kapasitesinin söz konusu veri ile tanımlanması hususunda ortak bir kanaatin oluşmasına engel teşkil etmektedir.

⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Aktan vd., 2010.

Vergi kapasitesi kavramı, Nicholas Kaldor tarafından asgari geçim seviyesi yerine, asgari temel tüketim kavramıyla açıklanmaktadır. Ancak, her toplumun zorunlu ihtiyaçlar konusunda kazandığı alışkanlıkların farklılığı ve değişik yaşam standartları olgusu, bu yaklaşımın eksik tarafı olarak kabul edilmektedir (Berksoy, 1984: 6). Zira, vergi kapasitesi ülkeden ülkeye ve hesaba katılan zamana göre farklılık gösterebilen bir kavram olarak kabul edilmektedir (Uluatam, 2005: 309).

Vergi kapasitesi, devletin sunduğu kamusal hizmetleri finanse edebilme yeteneği olarak ta tanımlanmaktadır (Advisory Commission on Intergovernmental Relations [ACIR], 1982: 2). Bu tanım Türkçe literatürdeki vergi kapasitesi tanımına pek uymamakta olup, vergilendirilebilir ekonomik potansiyelden ziyade devletin bu potansiyeli ne kadar değerlendirebildiğine dair bir yaklaşımdır. Bununla birlikte, vergi kapasitesini vergilemede ulaşılabilecek nihai hedef olarak kabul ettiğimizde, devletin bu hedefe hangi ölçüde ulaştığının ortaya konması bakımından dikkate değer bir yaklaşımdır.

Vergi kapasitesi veya potansiyeli kavramlarının çeşitli şekillerde tanımlanmasını, aslında, vergilemeye bir sınır getirme çabası olarak kabul etmek mümkündür. Vergiler, kaynak dağılımında etkinlik ve gelir dağılımında adalet sağlamak bakımından maliye politikasının en önemli araçları olarak kabul edilmektedir. Ancak, maliye politikasının amaçları arasındaki çatışma olarak kabul edilen, “vergilerin kaynak dağılımında etkinlik sağlama işlevi için kullanılmasının gelir dağılımının bozulmasına; gelir dağılımını iyileştirmek amacıyla kullanılmasının ise kaynak dağılımında etkinliğin azalmasına sebep olması” olgusu, *optimal vergileme* arayışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Nadaroğlu, 1998: 291). Optimal vergileme görüşüne göre, vergi kapasitesi öyle bir oranda (optimum oranda) vergilendirilmelidir ki, maliye politikasının amaçları arasındaki söz konusu çatışma meydana gelmemelidir. Bu konuda çeşitli vergi oranlarının dahi geliştirildiği görülmektedir. Örneğin Colin Clark optimum vergi oranı olarak %25 oranını önermektedir (Clark, 1945: 376). Fizyokratlar ise bu oranı %20 olarak belirtmişlerdir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, yaşam standartları, karşılaştıkları olağan üstü şartlar, vergi bilinci, vergi ahlâkı ve sosyo-ekonomik yapılarının

farklılığı gibi nedenler, bu tür tartışmaların teoride kalmasına neden olmaktadır.

Bir ülkenin vergi kapasitesinin hesaplanması kadar, vergi kapasitesinin boyutlarını belirleyen faktörlerin belirlenmesi de son derece önemlidir. 1960'lı yıllardan başlamak üzere, bu konuda çok sayıda ekonometrik ve istatistiksel çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Berksoy (1984)'un doktora tezi bu çalışmaların büyük bir kısmını ortaya koyması bakımından Türkçe literatüre önemli katkılar sunmuştur. Söz konusu çalışmalarda, vergi kapasitesini belirleyen en önemli faktörler olarak vergi yükü, kişi başına gelir, ithalat oranı ve kültürel yapının ön plana çıktığı görülmektedir (Bkz. Berksoy, 1984: 14-46). Bu çalışmaların önemli bir kısmında, bağımsız değişken olarak kullanılan vergi kapasitesinin, toplam vergi yükü kavramı ile eşdeğer olarak ele alındığı görülmektedir. Oysa, toplam vergi yükü ile vergi kapasitesi kavramları birbirinden farklı kavramlardır. Toplam vergi yükü belli bir dönemde fiili olarak gerçekleşmiş bir değer iken; vergi kapasitesi, tahmin edilmeye çalışılan vergilendirilebilecek ekonomik potansiyeldir. Dolayısı ile, vergi kapasitesini belirleyen faktörleri ortaya koymak amacıyla yapılan pek çok çalışmada, aslında, objektif vergi yükünü belirleyen faktörlerin ortaya konduğunu ifade etmek, yanlış olmayacaktır.

Vergi kapasitesini, toplam vergi kapasitesi ve bireysel vergi kapasitesi şeklinde incelemek mümkündür. Asgari geçim seviyesi ile ilişkilendirilerek vergi kapasitesi hesaplanırsa, belli bir dönemde bir ülkedeki asgari geçim düzeyinin üzerinde kalan GSMH, toplam vergi kapasitesi veya toplam vergi potansiyelidir. Bunun için, ülkede belirlenen asgari geçim düzeyi miktarının nüfusla çarpımından elde edilecek değer GSMH'dan çıkarılması yeterli olacaktır. Bu durum,

$$\text{Toplam Vergi Kapasitesi} = \text{GSMH} - (\text{Asgari Geçim İndirim Tutarı} \times \text{Nüfus})$$

şeklinde formüle edilebilir.

Bireysel vergi kapasitesi ise objektif verilerden ziyade kişisel ve ailevi durum gibi subjektif unsurların dikkate alınması ile belirlenebilecek bir değerdir. Bu nedenle bireysel vergi kapasitesi kişiye göre değişe-

bilecektir. Bireysel vergi kapasitesini en sade şekliyle, “bireyin geçimini sağlamaya yetecek gelirinden arta kalan kısım” şeklinde ifade etmek mümkündür. Bireyin geçim düzeyi ise alışkanlıklar, aile büyüklüğü, meslek grubu, içinde bulunulan çevre, kamusal hizmetlerden yararlanma düzeyi gibi önemli ölçüde subjektif unsurlar içerdiğinden, bireysel vergi kapasitesinin hesaplanması oldukça güçtür.

Vergi kapasitesi kavramı çoğu zaman vergilemenin sınırlarını ifade etmek için kullanılmaktadır. “Vergilemenin sınırlarına ne zaman ulaşırlar?” veya “Hangi oranda vergilemeden sonra vergi kapasitesi aşılmış olur?” gibi sorular vergi politikasını belirleyenler tarafından cevabı aranan sorulardır. Bu sorulara verilebilecek cevaplar dikkate alındığında, vergilemenin sınırlarının sadece ekonomik olarak ele alınmasının doğru olmayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki, pek çok yazar böyle bir sınırın sayısal olarak kesin bir şekilde belirlenmesinin imkânsız olduğunu ifade etmektedir (Bkz. Öncel, 1974: 19). Bu nedenle, literatürde vergilemenin ekonomik sınırının yanı sıra hukuki, mali, siyasi ve psikolojik sınırlarının da olduğu kabul edilmektedir.

1. Vergi Kapasitesinin Ekonomik Sınırı

Vergilendirme yetkisi devletin ülkesi üzerinde sahip olduğu en doğal ve sınırlarını da bizzat kendisinin tayin edeceği yetkilerden birisidir⁸. Bu durum devlete, en geniş anlamıyla, milli gelirin tamamını vergilendirme hakkı vermektedir. Ancak en katı sosyalist sistemler dahi, bütün özel ve kamusal ihtiyaçların tamamının devlet tarafından karşılanması sonucunu doğuracağından, böyle bir yolu tercih etmemişlerdir. O halde, devletin milli gelirden alacağı payın bir sınırının olması gerektiği, herkes tarafından kabul edilen bir gerçektir. Ancak, “bu sınır ne olmalıdır?” sorusu geçmişten günümüze iktisatçıların cevap bulmaya çalıştıkları bir sorudur ve çeşitli teorik öneriler geliştirilmesine rağmen, henüz herkesin kabul edebileceği böyle bir rakamsal sınır belirlenememiştir. Örneğin, Clark (1945) vergilemenin iktisadi sınırı olarak vergi tarifesinin artan veya azalan yapısına bağlı

⁸ Vergilendirme yetkisinin dar ve geniş anlamda kapsamı ve sınırları için bkz. Arıkan, 1994.

olarak %23 ile %27 arasında değişebileceğini, bir optimum nokta belirlemek gerekirse de bu noktanın, GSMH'nın %25'i olması gerektiğini ileri sürmektedir. Klasik liberal iktisadın temelleri olarak kabul edilen fizyokrat görüşe göre bu oran bireyin kişisel gelirin %20'sidir. Bir kısım iktisatçılar ise bu oranın %12 ile %15 arasında kalması gerektiğini ileri sürmektedirler. Diğer taraftan, vergi kapasitesi konusunda önemli çalışmaları bulunan Kuznets gibi iktisatçılar, kamu ekonomisindeki denge koşulu olarak kabul edilen "marjinal sosyal maliyet = marjinal sosyal fayda" eşitliğinin vergilemenin ekonomik sınırını belirleyeceğini ileri sürmektedir (Şenyüz, 1995: 18).

Bu öneriler, sosyalist devlet anlayışı ile minimal devlet (jandarma devlet) anlayışı ve bu ikisinin arasında yer alan pek çok iktisadi düşünce yelpazesine bağlı olarak değişik şekiller alabilmektedir. Devletin ekonomi içindeki payının büyüklüğüne bağlı olarak vergilemenin ekonomik sınırı konusundaki öneriler de değişmektedir. Serbest piyasa ekonomisi savunucuları bu sınırı, karma ve sosyalist ekonomi savunucularına göre daha düşük bir seviyede kabul etmektedirler. Gerek iktisadi anlayışlardan kaynaklanan sebepler, gerekse ülkelerin kendine has gelişmişlik düzeyleri, tarihi özellikleri, kültürel yapıları, jeopolitik konumu gibi hususlar nedeniyle vergilemenin bütün dünyada geçerli olabilecek bir optimum ekonomik sınırını tayin etmek imkansızdır (Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. User, 1992: 10-15).

Yukarıda belirttiğimiz tartışmalara bağlı olarak vergi kapasitesinin ekonomik sınırının somut bir rakam olarak belirlenememesi, daha kapsayıcı tanımların doğmasına neden olmaktadır. Vergi kapasitesinin ekonomik sınırı, vergi hâsılatının en yüksek düzeye ulaştığı ancak makroekonomik dengelerin bundan zarar görmediği bir nokta olarak tanımlanmaktadır (Nadaroğlu, 1998: 286-287). Ekonomik olarak irdelendiğinde, vergilendirilebilir mali kapasiteden farklı olarak, ekonomideki çeşitli dengeleri bozmayan, kaynak dağılımında etkinliği sağlayan, üretim-yatırım-tasarruf bileşenlerini zedelemeyen bir sınırdan söz edildiği görülebilir. Ancak, devletin vergilendirme yetkisinin mutlaka bir sınırının olması gerektiği varsayımı ile birlikte düşünüldüğünde, somut olarak belirlenemeyen ekonomik sınırı, tek sınır olarak kabul etmek yerine mali, hukuki ve psikolojik sınırlarla birlikte ele almak daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

2. Vergi Kapasitesinin Mali Sınırı

Vergi kapasitesinin mali sınırı ile ekonomik sınırını birbirinden ayırmak çok kolay değildir. Çoğu çalışmada bu iki hususun birlikte, ekonomik sınırlar başlığı altında ele alındığını görmek mümkündür (User, 1992: 15). Ancak, vergilemenin ekonomik sınırı genel ekonomik dengeler ile ilgili bir kavram olmasına karşın; mali sınır, vergi ödeme gücünü dikkate alan ve bu gücün maksimum düzeyde vergilendirilerek en yüksek vergi hâsılatına ulaşılmasını ifade eden bir kavramdır. Ekonomik sınıra ulaşmak için vergilendirme yetkisinin en üst seviyede kullanılması, ödeme gücünün aşılmasına neden olabilecek ve vergi oranlarının arttırılması vergi hâsılatını arttırmak yerine, vergiye karşı oluşacak dirençler nedeniyle azalabilecektir. Dolayısı ile vergi kapasitesinin ekonomik sınırı çoğu zaman mali sınırından daha yüksek bir büyüklük olacaktır.

Vergi kapasitesinin mali sınırıyla ilgili en önemli görüşler ilk olarak 14. yüzyılda İbn-i Haldun tarafından Mukaddime adlı eserinde, “yüksek oranlı vergilerin üretim ve vergi hâsılatı üzerindeki olumsuz etkileri” şeklinde ifade edilmiştir. İbn-i Haldun’un bu görüşleri 1970’li yıllarda daha somut bir şekilde California Üniversitesi öğretim üyelerinden ve Arz Yönlü İktisat görüşünün kurucularından birisi olarak kabul edilen Arthur Laffer tarafından ortaya konmuştur. Bu görüş, Türkçe literatürde bazı yazarlar tarafından Haldun-Laffer Eğrisi şeklinde isimlendirilse de, yaygın iktisat literatüründe Laffer Eğrisi olarak somutlaştırılmıştır (Pehlivan, 2010: 55). Söz konusu teoriye göre vergi oranlarının belli bir noktadan sonra arttırılması, vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığını teşvik edeceğinden, vergi hâsılatını azaltacaktır. Ancak hemen belirtelim ki, vergi oranlarının maksimum seviyesi olarak nitelendirilen bu nokta somut ve rakamsal olarak ortaya konmuş değildir. Bu nedenle vergi kapasitesinin bir mali sınırının olduğu ifade edilmekle beraber, bu sınırın ekonomik, sosyal, kültürel ve ahlâki birçok faktöre bağlı olarak değişebileceğini kabul etmek gerekecektir.

Ekonomik açıdan bakıldığında, üzerine vergi konulan malların talep esnekliğinin bu sınırın oluşmasında son derece önemli olduğu görülecektir. Şöyle ki, talebi esnek olan bir mal üzerine vergi konduğunda veya var olan vergi oranı artırıldığında, hedeflenen vergi hâsılatına

ulaşmak son derece güç olacaktır. Buna karşın talep esnekliği düşük olan mallar üzerine konan vergilerden beklenen hâsılatı elde etmek daha mümkün olacaktır.

Sosyal ve kültürel öğeler de vergi kapasitesinin mali sınırının oluşmasında son derece önemlidir. Toplumların vergiye bakış biçimleri, siyasal konjonktür ve içinde bulunulan dönem (savaş, doğal afet vb. gibi) vergi oranlarının artırılmasından beklenen hasılanın gerçekleşmesi bakımından belirleyicidir. Her toplumun kendine has bir vergi kültürünün olduğu ve bu kültürün ırk, din, dil, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluştuğu kabul edilmektedir. Yapılan birçok araştırma vergi karşısında takınılan tutum ve davranışların önemli ölçüde bu kültürel yapıdan etkilendiğini ortaya koymaktadır⁹. Reynoud (1955), Anglo-Sakson ülkeler ile İskandinav ülkelerinde verginin toplumsal kabulünün yüksek, buna karşın Fransız ve İspanyolların ise vergiye karşı genellikle olumsuz bir tutum içinde olduklarını ifade etmektedir. Diğer taraftan Song ve Yarbrough (1978), yaptıkları çalışmada siyah ve beyaz ırkların vergiye bakış açılarında önemli farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir.

Yukarıda örneklerini verdiğimiz nedenlerden dolayı, özellikle klasik iktisatçılar vergi kapasitesinin mali sınırlarının kesin bir şekilde belirlenmesinin güç olduğu, ancak vergi hâsılatındaki azalmanın bu konuda önemli bir ipucu olacağı kanaatine sahiptirler (User, 1992: 16).

3. Vergi Kapasitesinin Siyasal Sınırı

Kamu ekonomisinde kararlar siyasal süreç içinde alınmakta ve bu sürecin en önemli aktörleri olarak seçmenler, siyasi partiler, bürokratlar ve baskı grupları kabul edilmektedir. Söz konusu aktörlerden siyasi partiler iktidara gelmek veya iktidarda kalmak için sürekli bir şekilde oylarını maksimize etme çabası içindedirler. Vergi kapasitesinin siyasal sınırı da bu nokta olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile, siyasal sınır oy kaybı endişesine dayalıdır (Şenyüz, 1995: 21) ve siyasal iktidarlar vergi politikalarını oy kaybetmeye başladıkları noktaya kadar devam ettirmektedirler.

⁹ Bu çalışmalardan bazıları için bkz. Cullis vd., 2006: 315; Alm ve Torgler, 2006: 326.

Kamu ekonomisinde denge koşulu olarak kabul edilen “Marjinal Sosyal Maliyet = Marjinal Sosyal Fayda” eşitliği siyasi partiler açısından şöyle bir önem taşımaktadır: Vergi artışı nedeniyle toplumun katlanacağı sosyal maliyeti matematiksel olarak ortadan kaldırmak için, kamu hizmetleri vasıtası ile sosyal faydayı katlanılan sosyal maliyet kadar arttırmak gerekecektir. Tersinden bakıldığında, iktidar partisinin siyasi çıkarları gereği kamu hizmeti sunması, bu hizmetlerin finansmanı için vergilerde bir artışa neden olacaktır. Ancak, Downs Hipotezi’nde de belirttiği gibi, iktidarın sunduğu kamu hizmeti belli gruplara fayda sağlamasına karşın, vergiler genellikle tüm topluma maliyet yüklemektedir (Aktan, 2002: 102). Dolayısı ile vergi kapasitesinin siyasal sınırı, iktidarın çeşitli menfaatleri doğrultusunda değişebilmektedir.

Vergiler, siyasal iktidarlar için ekonomik ve siyasal hedeflerine ulaşmalarını sağlayacak en önemli araçlardandır. Laufenburger (1967)’in ifadesiyle vergi her şeyden önce hükümet politikasının bir ifadesidir. İktidarda kalmak isteyen bir siyasi parti, mevcut vergileri attırmak veya yeni bir vergi koymak bakımından genellikle siyasi geleceğini riske etmeyecek kararlar almak ister. Bu nedenle iktidarın ilk dönemleri bunun için elverişli dönemlerdir. Buna karşın seçimlerin yaklaştığı dönemler, oy kaygıları nedeniyle vergilerin arttırılmadığı hatta vergilerde indirimlere gidildiği dönemlerdir. Diğer taraftan, eski vergilere toplumun alışkın olması nedeniyle, siyasi iktidarlar genellikle yeni vergi koymak yerine, eski vergilerin yapısında değişiklikler yapmayı tercih etmektedirler.

Vergi kapasitesinin siyasal sınırları ülkenin demokrasi düzeyi ve içinde bulunulan dönem gibi faktörlerden etkilenen, önceden kesin bir şekilde ortaya konulması güç bir sınırdır. Bu sınırın siyasi partiler tarafından belirlenmesinde ise, diğer faktörler sabit varsayımı altında, genellikle oy kaygıları etken olmaktadır. Ancak, günümüzde özellikle Kamu Tercihi teorisyenleri tarafından, iktidarların oy kaygısı ile hareket etmelerinin toplumsal yarardan ziyade, siyasal sürecin aktörleri olarak sayılan baskı grupları ve bürokratlar gibi bazı grup veya bireylerin çıkarlarına hizmet ettiği, dolayısı ile bunun demokrasinin gerçek değerlerinden uzaklaşmak anlamına geldiği ifade edilmektedir. Böylece iktidarların kamu yararını ön planda tutan uzun vadeli

amaçlardan ödün verdiği ve kısa vadeli fakat oy kazandırıcı amaçlara yöneldiği iddia edilmektedir (Aktan, 2002: 102-105).

Vergi gibi ekonomik hayatı önemli ölçüde etkileyen bir mali araçla ilgili yapılacak düzenlemeler konusunda siyasal iktidarların sınırsız söz sahibi olması, kabul edilir bir durum değildir. Böyle bir yetki verilmenin belirlilik ve önceden bilinirlik ilkeleriyle de bağdaşmaz. Nitekim, vergiler üzerindeki siyasal yetkilerin azaltılması konusunda, son yıllarda ciddi tartışmalar ışığında çeşitli önerilerin geliştirildiği görülmektedir. ABD ve Kanada gibi gelişmiş ülkeler ile Avrupa Birliği bu yetkinin önceden sınırlandırılması yönünde anayasal ve yasal düzenlemeleri uygulamaya koyanların başında gelmektedir (Bkz. Aktan vd., 2010: 98-124).

4. Vergi Kapasitesinin Hukuki Sınırı

Vergi kavramı iktisat tarihinde önemli değişiklikler yapan bir kavramdır. Sınırsız vergilendirme yetkilerinin dayanılmaz boyutlara ulaşması, bu yetkinin hukuki metinlerle önceden sınırlandırılması taleplerini artırmıştır. Vergilendirme yetkisinin hukuki açıdan sınırlarını ortaya koyan ilk girişim 1215 Magna Carta Libertatum'dur. Vergilendirmede temsil esasını ortaya koyan Magna Carta, insan hakları ve kişi hürriyetlerinin soyut birer kavram olmaktan kurtulup, hukuki ve siyasal bir düzen içinde şekillenmesini sağlayan en önemli metinlerden birisi olarak kabul edilmektedir (Sencer, 1990: 6). Kralın vergilendirme yetkilerini sınırlayan bu fermanın 12. maddesi, "genel uygulama yapılmadan hiçbir vergi veya resim toplanamaz" hükmünü düzenlemektedir (Erginay, 1983: 55).

Benzer bir girişim, İngiltere'nin ABD'de bazı eyaletlerin vergilendirme yetkilerine müdahale etmesi sonucu gerçekleşmiştir. ABD'nin bağımsızlık savaşını da başlatan bu olayın akabinde 1776 Virginia Haklar Bildirgesi yayınlanmış ve "hiç kimsenin kendisi veya temsilcisinin onayı olmaksızın mal ve mülkü üzerinden vergi alınamayacağı" hükmü ile vergilendirme yetkisine hukuki bir sınır getirilmiştir (Akin, 1990: 289-291). Vergi kapasitesinin hukuki sınırlarını belirleyen bu girişimleri birçok Avrupa ülkesinin tarihinde ve anayasal metinlerinde görmek de mümkündür (Bkz. Çağan, 1982: 21-25).

Osmanlı Devleti’nde de bu sınırın belirlenmesi girişimlerinin çeşitli örneklerini görmek mümkündür. Özellikle şer’i vergiler, Osmanlı Devleti’nin dini hükümlere dayalı bir devlet olmasından dolayı, padişahın vergilendirme yetkisinin hukuki olarak sınırlandırılması anlamı taşımaktadır. Ancak, mali sistemin bir diğer önemli vergi türü olan örfi vergileri salma yetkisinin tamamen padişaha ait olması, bu sınırın anlamsız kalmasına neden olmaktadır. Sened-i İttifak (1808), uygulama şansı bulamasa da, tamamen padişahın uhdesinde olan vergilendirme yetkilerinin hukuki olarak sınırlandırılması bakımından ilk ciddi girişim olarak kabul edilmektedir (Soysal, 1990: 26-27). Sonraki yıllarda 1839 Tanzimat Fermanı, 1856 Islahat Fermanı, 1875 Adalet Fermanı ve 1876 Kanun-i Esasi ile Osmanlı Devleti’nde vergilendirme yetkisine hukuki sınırlar belirleme çabalarını görmek mümkündür.

Cumhuriyet tarihinde vergilendirme yetkisinin hukuki sınırlarını belirleyen ilk düzenleme 1924 Anayasası ile yapılmıştır. 84 ve 85. maddeler vergilerin kanuniliği ilkesini anayasal olarak ilk ve kesin bir biçimde ortaya koymuştur. Bu düzenleme 1961 Anayasası’nın 61. maddesi ve 1982 Anayasası’nın 73. maddesi ile devam ettirilmiştir. Söz konusu metinlerde vergi kapasitesinin hukuki sınırlarının kesin çizgilerle belirlendiğini iddia etmek imkânsızdır. Örneğin, 1982 Anayasası’nın 73. maddesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kanunla değiştirilip, kanunla kaldırılabilceğini hükme bağlamıştır. Diğer taraftan, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken herkesten “mali gücüne göre¹⁰” vergi alacağı belirtilmektedir. Ancak, mali gücün ne olduğu çok tartışmalı olduğundan, bu sınırın kesin olarak ne olduğunu anlamak mümkün değildir. Diğer taraftan, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin oran, istisna, muafiyet ve indirim tutarları konusunda Bakanlar Kurulu’na verilebilen geniş yetki ile vergi kapasitesinin hukuki sınırlarını çizmeye çalışan anayasal normlar önemli ölçüde aşındırılmıştır.

¹⁰ 1982 Anayasası’nda “mali güç” olarak ifade edilen kavram, kamu maliyesi literatüründe gelir, servet ve harcama ölçülerini kapsayacak biçimde “ödeme gücü” şeklinde kullanılmaktadır.

Kuşkusuz, vergi kapasitesinin hukuki sınırlarıyla ilgili olarak anayasalara hüküm konması sadece tarihi nedenlere bağılı değildir. Devletin kişi hak ve özgürlüklerine en etkin müdahalelerinden birisi vergilendirme. Böyle bir müdahalenin sınırlarının anayasal normlara bağlanması kişilere güvence sağlamaktadır (Çağan, 1984: 171).

Günümüzde, söz konusu güvencenin daha somut bir şekilde ortaya konması çabaları devam etmektedir. Nitekim, Anayasal İktisat Görüşü tarafından dile getirilen başta vergi oranları olmak üzere devletin elinde olan bütün mali araçlarla ilgili hükümlerin anayasalarda yer alması, hatta mali anayasa önerileri, vergi kapasitesinin hukuki sınırlarının somut bir biçimde çizilmesi bakımından son derece önemlidir. Son yıllarda, yukarıda diğere başlıklar altında da değindiğimiz, vergi ve harcama sınırlamaları (Tax and Expenditure Limitations, kısaca TEL) ile ilgili bilimsel çalışmaların artması ve uygulamaların yaygınlaşması, vergi kapasitesinin hukuki sınırlarını belirlemek ve vatandaşlara bu konuda daha sağlam bir güvence oluşturmak bakımından dikkate değerdir¹¹.

5. Vergi Kapasitesinin Sosyal ve Psikolojik Sınırı

Vergi kapasitesinin genel kabul görmüş tanımı kısaca, asgari geçim seviyesinden arta kalan GSMH şeklindedir. Tanımda yer alan asgari geçim seviyesinin aslında başlı başına sosyal ve psikolojik özellikler içeren bir kavram olması nedeniyle, vergi kapasitesinin en az diğere sınırları kadar önemli olan sosyal ve psikolojik sınırı ortaya çıkmaktadır. İnsanları ister ekonomik bir yaklaşımla kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalışan rasyonel, diğere bir ifade ile homo-economicus varlık olarak kabul edelim; isterse ahlâki ve kültürel değerler de taşıyan bir varlık olarak kabul edelim; her iki durumda da özelden bireyin, genelde ise toplumun vergiler karşısında psikolojik bir tavrının olacağı kesindir. Kısacası, ekonomik hayatını etkileyen böylesi bir olgu karşısında insanın duyarsız kalması beklenemez. Kaldı ki tarih, isyan boyutlarına kadar ulaşan bu tür tepkilerin örnekleriyle doludur¹². Devletin vergi kaynağı olarak gördüğü bu psikolojik varlığın (insanın

¹¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Aktan, 1998: 13-17.

¹² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Aktan vd., 2003.

bizzat kendisi) demokratik toplumlarda, aynı zamanda devletin varlık nedeni de olduğu unutulmamalıdır. O halde, kendi varlık nedenini sıkıntıya düşürmemek ve makul bir seviyede vergi almak, devletin ihmal etmemesi gereken görevleri arasındadır. Söz konusu makul seviye ise, vergi kapasitesinin sosyal ve psikolojik sınırıdır.

Vergi kapasitesinin sosyal ve psikolojik sınırlarının, toplumların sosyo-kültürel yapılarından, kişi başına düşen milli gelire kadar çok çeşitli faktörden etkilenebileceğinden dolayı, yukarıda değinilen diğeri bütün sınırları da içine alabilecek genişlikte olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Hatta, vergi psikoloji alanında öncü çalışmaların sahibi Günter Schmolders (1976), vergi kapasitesinin sınırlarını her şeyden çok, sosyal ve psikolojik nedenlere bağlamaktadır.

Üretim faktörü olarak kabul edilen emek, sermaye ve toprağın her üçü de aslında insana bağlı faktörlerdir. Bu faktörleri kullanan insan gelir, tasarruf, servet veya harcamaya dönüşen getirileri için mutlaka bir çaba sarf etmektedir. Çaba sarf ederek elde ettiğı söz konusu ekonomik değerlerin bir kısmının vergiler yoluyla devlete aktarılması, kişilerin az veya çok çeşitli tepkilerine yol açmaktadır. Bu tepkiler maliye literatüründe belirtilen, verginin gelir veya ikame etkileri şeklinde dar bir yaklaşımla geçiştirilemeyecek kadar önemlidir. Öyle ki, mükelleflerin vergi karşısında takınacağı tavır ve bu tavrın davranışa dönüşmüş halleri, verimlilik ve adalet gibi birçok vergileme ilkesinin başarısını da etkileyecek kadar önemli kabul edilmektedir (Reynaud, 1966: 20).

Musgrave (1959), vergi kapasitesinin devlet açısından üst sınırını mükelleflerin tahammül sınırı şeklinde tarif etmektedir. Böyle bir üst sınırı kesin rakamsal bir değerle ifade etmenin pek mümkün olmadığı iddia edilmektedir. Ancak hemen belirtelim ki, son yıllarda sosyo-ekonomik ve psikolojik açıdan son derece sağlıklı ölçümler yapan araştırma yöntemlerinin geliştirilmiş olması, bu tür iddiaların arkasına sığınma gayretlerini anlamsız kılmaktadır. Genel olarak toplumun, özelde ise mükelleflerin vergi ödeme bakımından tahammül sınırı olarak kabul edilebilecek, vergi kapasitesinin sosyal ve psikolojik sınırlarını bilimsel kurallara uygun bir şekilde hazırlanmış istatistiksel çalışmalarla tespit etmek, kanaatimizce mümkündür ve bu tür çalışmaların son yıllarda bir hayli arttığı görülmektedir.

Vergi kapasitesinin sosyal ve psikolojik sınırları toplumdan topluma ve içinde bulunulan döneme göre değişebilmekte ve içsel-dışsal pek çok faktörden etkilenebilmektedir (Feld ve Frey, 2006: 5). Gelişmiş toplumlarda bu sınırın diğer toplumlara göre daha üst seviyelerde oluştuğu kabul edilmektedir. Ancak, tek başına bir veri olarak gelişmişlik düzeyinin belirleyici olması mümkün değildir. Diğer faktörlerle birlikte değerlendirildiğinde durum değişebilmektedir. Örneğin, gelişmemiş olmasına rağmen savaş ve doğal afet gibi olağan üstü bir duruma maruz kalan bir toplumda vergi kapasitesinin sosyal ve psikolojik sınırı gelişmiş bir ülkeninkinden daha üst seviyelerde oluşabilir. Diğer taraftan, devlete güven düzeyinin üst seviyelerde olduğu toplumlarda da yine üst seviyede bir sosyal ve psikolojik sınır beklenbilir.

Kadın ve erkeklerin, eğitim seviyesi gruplarının, yaş gruplarının, meslek gruplarının ve din, dil, ırk gibi diğer demografik grupların vergi tahammül sınırları arasında farklılıklar olduğu çeşitli araştırmalarla ortaya konmaktadır¹³. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, bu hususlar ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Bu nedenle bu bölümde daha fazla ayrıntıya girilmeyecektir.

B. VERGİ GAYRETİ

Vergi kapasitesi, belli bir dönemde bir ülkedeki vergilenebilir ekonomik potansiyeli ifade ederken, klasik tanımla vergi gayreti ise, bir ülkede belli bir dönemde gerçekleşen fiili vergi hâsılatının GSMH'ya oranı, diğer bir ifade ile vergi rasyosudur (Berksoy, 1984: 55). Vergi gayreti bu tanıma göre objektif vergi yükünden başka bir şey değildir. Ülkeler arası karşılaştırmalarda böyle bir kavramın kullanılmasının sakıncalı sonuçlar doğuracağından hareketle vergi gayreti, bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hâsılatı arasındaki oransal ilişki şeklinde tanımlanmaktadır (Eker, 1996: 157). Diğer bir ifadeyle,

Vergi Gayreti = Fiili Vergi Hâsılatı / Potansiyel Vergi Hâsılatı

¹³ Bu konuda yapılan çalışmalardan bazıları için bkz. Andreoni vd., 1998; Alm vd., 1999; Torgler, 2007; Torgler vd., 2008; Demir, 2008.

şeklinde formüle edilebilir.

Nadaroğlu (1998) ve Berksoy (1984) vergi gayretini daha açıklayıcı olarak;

$$\text{Vergi Gayreti} = \text{Fiili Vergi Rasyosu (Vergiler/GSMH)} / \text{Vergi Kapasitesi Modelinden Bulunacak Tahmini Vergi Rasyosu}$$

şeklinde formüle etmektedirler. Formülden anlaşılacağı üzere vergi gayreti, kesrin payını oluşturan fiili vergi gayretinden ve tahmin edilen vergi kapasitesinden etkilenen bir kavramdır.

Devlet açısından bakıldığında vergi gayreti, vergilenebilir ekonomik kapasitenin ne kadarının fiili olarak vergilendirildiğini, diğer bir ifade ile vergi yönetiminin başarısını gösteren bir kavramdır. Vergi gayreti rakamsal olarak 1’den düşük bir değerde ise, 1’den uzaklaşma derecesine göre, vergilendirmede etkinlik sağlanamadığı, vergi kapasitesinin altında bir vergi hâsılatı sağlandığı veya vergi kapasitesinin olduğundan yüksek tahmin edildiği sonucu ortaya çıkar. Tersine, vergi gayreti 1’den büyük bir değer ise, ya vergi kapasitesi tahmininde bir hata yapıldığı, ya da mevcut vergi kapasitesinin üzerinde bir vergi hâsılatı elde edildiği sonucu ortaya çıkar.

Vergi gayretinin hesaplanmasında, modelde yer alması gerektiği düşünülen faktörlere bağlı olarak, farklı birçok modelin geliştirildiğini görmek mümkündür. Söz konusu regresyon modellerinde bağımsız değişken, diğer bir ifade ile vergi gayretini belirleyen faktörler olarak, kişi başına milli gelir, dış ticaret açığı, kişi başına ihracat dışı gelir, ihracat rasyosu, GSMH içinde tarım ve madencilik payı gibi çeşitli faktörlerin kullanıldığı görülmektedir (Bkz. Berksoy, 1984: 57-90).

Vergi gayreti hesapları ile ulaşılan değerler, ülke analizlerine ve karşılaştırmalarına konu edildikleri için, toplam vergi gayreti şeklinde ifade edilmesi mümkündür. Sosyolojik (toplumsal) bir yaklaşımla toplam vergi gayretini, bir ülkede belli bir dönemde bütün vergi mükelleflerinin vergi ödeme bakımından gösterdikleri fiili gayret olarak ifade etmek de mümkündür. Bunun yanı sıra, psikolojik (bireysel) bir yaklaşımla ele aldığımızda ise, bireysel vergi gayretini belli bir dönemde vergi ödemek bakımından bireyin gösterdiği gayret şeklinde

ifade etmek mümkündür. Diğer bir ifade ile, bireyin ödediğı bütün vergilerin, bireyin toplam vergi potansiyeline oranı, bireysel vergi gayretini göstermektedir.

Devlet açısından vergilendirmede etkinliğin hangi ölçüde sağlandığı anlamı taşıyan vergi gayreti, mükellefler açısından ise kendilerinden ödemeleri istenen vergilerin ne kadarını ödedikleri anlamına gelmektedir. Mükellefin toplam ekonomik potansiyelinden devlete aktarması gereken payın ne kadarını yasal veya yasal olmayan yollara başvurarak azalttığını göstermesi bakımından da ayrıca önemlidir. Diğer bir ifade ile vergi gayreti, vergi matrahında çeşitli nedenlerle meydana gelen aşınma anlamına gelen vergi erozyonunun ve kayıt dışı ekonominin boyutlarını göstermektedir.

Vergilemede etkinlik, devletin öncelikli hedeflerindedir. Etkin bir vergileme öncelikle ideal bir vergi sistemi ile mümkündür. İdeal bir vergi sistemi ise, vergi kaynaklarını en iyi şekilde belirlemiş, vergileme maliyetlerini asgari seviyeye indirmiş, vergilenebilir kapasitenin bütün sınırlarını optimum düzeyde belirlemiş, vergi idaresini ülke şartlarına göre en iyi şekilde örgütlemiş, vergi kayıp ve kaçaklarına karşı gerekli bütün tedbirleri almış ve vergi denetimlerini mükellefleri rencide etmeden ve etkin bir şekilde gerçekleştiren vergi sistemidir. Söz konusu ideal sistem oluşturulduğunda, vergi gayreti de kendiliğinden 1'e çok yakın bir değer olarak gerçekleşecektir. 1'den uzak bir vergi gayreti olması durumunda, yukarıda bahsettiğimiz kriterlerin gereğı gibi yerine getirilip getirilmediğine bakmak gerekecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

Ekonomik ve Sosyal Yönleriyle Vergi Yüğü

I. VERGİ YÜKÜNÜN EKONOMİK ETKİLERİ

Vergi devletin üstlendiğı fonksiyonları yerine getirmesi için elinde bulunan en doğal finansman kaynağıdır. Mükellefler açısından ise ekonomik varlıklarının bir kısmının kamu gücü ile ellerinden çıkması veya yararlandıkları kamusal hizmetlere katılım bedeli anlamı taşımaktadır. Her halükârda, vergi yükü ile ekonomik hayatın birçok boyutu arasında güçlü bir ilişki mevcuttur. Devlet açısından vergi, büyüme ve kalkınma, gelir dağılımını düzenleme, ekonomik istikrarı sağlama, ekonomik hayatı kayıt altına alma ve dış ticaret dengesini sağlama gibi iktisat ve maliye politikasının temel hedeflerini yerine getirme işlevleri açısından sıklıkla kullanılabilen bir araç olma özelliğı taşımaktadır.

Mükellefler için gelir, servet veya harcamalarının bir kısmının gönüllü veya yasal zora dayalı olarak elinden çıkması, bu nedenle ekonomik gücünün ve dolayısı ile de tasarruflarının vergi miktarı kadar azalması anlamı taşımaktadır. Piyasa ekonomisi açısından bu durum, özel yatırımların vergi miktarı kadar azalması sonucunu doğuracaktır. Dolayısı ile, vergi miktarı kadar özel kesimdeki istihdamın, büyümenin, gelirin, servetin veya harcamaların azalması anlamına gelmektedir. Kuşkusuz özel kesimin ekonomik gücünün bir kısmının vergiler yoluyla devletin eline geçmesi, her zaman olumsuz sonuçlar doğurmaz. Ekonomik büyüme açısından özel sektörün dinamikleri kamu

sektörüne göre daha elverişlidir. Ancak enflasyon, deflasyon, stagflasyon gibi ekonomik sorunlarla mücadele etmek, dışsallıkları düzenlemek ve doğal tekeller gibi devletin ekonomiye müdahale nedenleri de dikkate alındığında, bu ekonomik gücün devlet tarafından kullanılması genel ekonomi açısından daha faydalı sonuçlar doğurabilir.

A. VERGİ YÜKÜ – BÜYÜME VE KALKINMA İLİŞKİSİ

Ekonomik büyüme, bir ekonominin belli dönemdeki üretim kapasitesinin reel olarak artması, dolayısı ile önceki dönemden daha fazla mal ve hizmet üretmesidir (Ertek, 2006: 237). Diğer bir ifade ile büyüme, kamu ekonomisi ve özel ekonominin bir bileşkesi olan üretim imkânları eğrisinin sağa kaymasıdır. Büyüme bir önceki döneme göre GSMH’nın kantitatif olarak artması olduğuna göre, ölçülebilen bir değerdir.

Kalkınma ise, ekonomik büyümenin yanı sıra yapısal bir değişimi de içeren daha geniş bir kavramdır. Gelişme olarak da ifade edilen kalkınma kavramı, toplumun siyasi, hukuki, yönetsel, kültürel ve kurumsal yapısı, eğitim düzeyi ve teknolojik kapasitesi gibi faktörleri de içine almaktadır (Karakayalı, 1995: 295). Dolayısı ile büyüme kantitatif bir değer iken, kalkınma kalitatif, diğer bir ifade ile ölçülmesi güç bir değerdir. Ancak hemen belirtelim ki, günümüzde kalkınma da ölçülebilir değer olarak kabul edilmekte ve Pakistanlı iktisatçı Mahbub ul Haq tarafından ortaya konan ve Hindistanlı iktisatçı Amartya Sen tarafından geliştirilen, HDI (Human Development Index) şeklinde ifade edilen beşeri kalkınma endeksiyle Birleşmiş Milletler tarafından periyodik olarak ortaya konmaktadır.

İktisadi büyüme ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi, devlete yüklenen fonksiyonların değişik boyutlar kazandığı çeşitli iktisadi anlayışlara göre farklı farklı değerlendirmek mümkündür. Bir ekonominin büyüme ve kalkınma becerileri genellikle sanayileşmeye, dolayısı ile de sermaye birikimini sağlayacak yüksek bir tasarruf hacmine bağlı görülmektedir (Yazar, 1977: 64). Büyüme ve kalkınmayı ekonominin tasarruf biriktirme kapasitesindeki artışla ilişkilendiren bu tür görüşler, zamanla yerini daha aktif bir unsur olan yatırımlarla ilişkilendiren

görüşlere bırakmışlardır¹. Klasik iktisatçılar büyüme olgusunu genellikle yatırımların kapasite etkisi, diğere bir ifade ile yatırımların üretim kapasitesi üzerine yaptıkları tesir ile açıklamaya çalışmışlardır. Toplam talebin yeterliliğini veri olarak kabul ettiklerinden yatırımların gelir etkilerini ihmal etmişlerdir. Keynezyen görüş ise yatırımların gelir etkisi, diğere bir ifade ile milli gelir üzerinde yaptıkları tesir üzerinde durmuş, kapasite etkisini ihmal etmiştir. Günümüzde ise genellikle Klasik teori ile Keynezyen teörinin bir sentezi niteliğinde olan ve literatürde Harrod-Domar modeli olarak bilinen bakış açısı benimsenmektedir. Harrod-Domar modeli yatırımların hem gelir etkisini hem de kapasite genişletici etkisini dikkate almaktadır (Turhan, 1993: 327).

Büyümenin özel sektör eliyle gerçekleşmesi taraftarı olan klasik görüş, devletin vergiler yoluyla özel sektörün yatırım imkânlarını azaltacağını, dolayısıyla yüksek vergi yükünün büyümenin önünde bir engel teşkil ettiğini savunmaktadır. Devletin kötü bir müteşebbis olduğu görüşüne sahip klasik iktisatçılara göre, ekonominin sermaye birikiminin devlet tarafından kullanılması durumunda verimlilik azalacağından kalkınma da gerçekleşmeyecektir. Klasik görüş ve Keynes sonrası gelişen Arz Yönlü İktisat görüşü vergi yükünün düşük tutulmasını savunmaktadır. Büyüme kavramını da içine alan kalkınma olgusunun, özel sektöre daha fazla sermaye birikimi sağlayacak, düşük vergi yükü ile mümkün olduğu kabul edilmektedir.

Toplam arzın toplam talebi aştığı deflasyon olgusunu efektif talepteki yetersizliğe bağlayan Keynezyen görüşe göre ise, efektif talepteki yetersizliği gidermek için genişletici maliye politikalarının uygulanması gerekir. Efektif talebi canlandırmanın yolu, toplumun tüketimde kullanacağı para miktarını arttırmaktır. Keynes efektif talebi arttırmak için devlet bütçesinin gerekirse açık vererek, hatta borçlanmaya giderek kamu harcamalarını arttırması gerektiğini ileri sürmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki, satın alma gücü ile desteklenen talep olarak kabul edilen efektif talebin düşük olmasının nedenlerinden birisi de yüksek vergi yüküdür. Daha basit bir şekilde ifade ede-

¹ Vergi yükü ile büyüme arasındaki ilişkinin çeşitli iktisadi düşüncelere göre nasıl şekillendiği hususunda bkz. Atılgan, 2004.

cek olursak, amaç insanların ellerinde harcayabilecekleri para miktarını arttırmaksa, bunun bir yolu kamu harcamalarını arttırmak, diğer yolu da sermaye birikimlerinden devlete aktarmak zorunda oldukları kısmı, yani vergi yüklerini azaltmaktır.

Bu sorun, 1970’li yıllarda baş gösteren petrol krizi ile birlikte gündeme gelen stagflasyon olgusunun aşılması hususunda çözümler geliştiren Arz Yönlü İktisadi Düşünce tarafından çözümlenmeye çalışılmıştır. Vergi yükünün azaltılması üzerine kurulu bu görüş, ekonomideki ‘enflasyon + işsizlik’ sorununu ekonominin arz tarafındaki eksikliğe bağlamakta, bunun aşılması için de yatırımın ve üretimin dinamik aktörü olarak kabul edilen özel sektörün sermaye birikimini zayıflatan vergi yüklerinin azaltılması gerektiğini ileri sürmektedir.

Büyüme ve kalkınmanın devlet eliyle mi gerçekleştirileceği, yoksa özel sektör eliyle mi gerçekleştirilmesi gerektiği hususu, iktisadi bakış açlarına göre vergi yükünün büyüklüğü ile ilgili görüşleri farklılaştırabilmektedir. Devletin ekonomik büyüme ve kalkınma açısından ekonomik faktörleri daha etkin kullanacağı görüşünü savunanlar, vergi yükünün yüksek tutulması, böylece devlete daha fazla finansman kaynağı sağlanması gerektiğini ileri sürerler. Buna karşın, ekonomik büyüme ve kalkınma için üretim faktörlerini özel sektörün daha etkin kullanacağı görüşünde olanlar ise, sermaye birikimini zayıflatan vergi yükünün düşürülmesi gerektiğini savunurlar.

Bilindiği gibi gelirin tüketim ve tasarruf olmak üzere iki fonksiyonu vardır ve vergiler de genellikle tasarruflar veya tüketim üzerinden alınmasına göre şekillenmektedir. Vergi yükü ile büyüme arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok bilim adamı, vergi yükünü daha çok söz konusu vergi türleri itibariyle ele alarak olaya yaklaşmışlardır. Bunlardan Mill, Lindahl, Pigou, Kaldor, Hicks ve Musgrave gibi iktisatçılar, özellikle artan oranlı gelir vergilerinin gönüllü tasarrufları, dolayısı ile de iktisadi büyümeyi azalttığını, bu yüzden iktisadi büyüme açısından harcama vergilerinin daha uygun olduğu görüşünü savunmaktadırlar (Turhan, 1993: 335; Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 70-71). Ancak, göz ardı edilmemesi gereken bir husus vardır. Amaç gelir üzerinden alınan vergileri azaltarak gönüllü tasarrufları arttırmak olmakla beraber, ekonomik büyüme için önemli olan, söz konusu gönüllü tasar-

rufaların yatırıma dönüşme oranıdır. Bu tasarruflar yatırıma dönüşmediği sürece, ekonomik büyümeye katkı sağlamayacaktır.

Ekonomik büyüme ve kalkınma ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi, devletin ekonomiye müdahale nedenleriyle birlikte ele aldığımızda, bu nedenlerin boyutlarına göre durum değişebilmektedir. Devletin ekonomiye müdahale nedenleri olarak genellikle ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı sağlama amacı yanında aşağıdaki nedenler sayılmaktadır.

- Kamusal mal ve hizmetlerin yeterli düzeyde üretimi,
- Sosyal faydayı maksimize etmek,
- Dışsallıkları düzenlemek,
- Doğal tekelleri düzenlemek,
- Asimetrik bilgiyi gidermek,
- Ekonomik istikrarı sağlamak,
- Gelir dağılımında adaleti sağlamak.

Bu nedenlerin tamamı ekonomik büyüme ve kalkınma için son derece önemlidir. Çalışmanın boyutlarını aşacağı düşüncesiyle bu gerekçelerden bazıları ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi ortaya koymanın yeterli olacağı kanaatindeyiz.

Adalet ve güvenlik gibi tam kamusal mal ve hizmetler ile eğitim ve sağlık gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin yetersiz olduğu toplumlarda kalkınmadan söz edilemeyeceği gibi, istikrarlı bir ekonomik büyümenin gerçekleşmesi de pek mümkün değildir. Bu durumda devletin ekonomiye müdahale gerekçesi toplum nezdinde meşru kabul edileceğinden, bir noktaya kadar ağır vergi yükü de kabul edilebilecektir. Zira, bu tür mal ve hizmetlerin sürekli olarak dışarıdan sağlanan kaynaklarla finansmanı mümkün olmadığından, vergilerle finanse edilmesi gerekmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 70).

Diğer taraftan erdemli mallar açısından da aynı geçerlilik söz konusu olabilir. Erdemli malların üretim ve tüketiminin arttırılması için bu tür mal ve hizmetlerin üretim ve tüketimi üzerindeki vergi yükünün azaltılarak teşvik edilmesi, buna karşın erdemsiz malların üretiminin devlet tarafından üstlenilmesi veya ağır vergi yükleri ile tüketiminin azaltılması yolu tercih edilebilmektedir.

Ekonomik büyüme ve kalkınmanın önemli dinamiklerinden birisi olan ve pozitif ölçek ekonomileri ile azalan marjinal maliyet şartlarının geçerli olduğu doğal tekellerin sabit maliyetlerinin yüksekliği nedeniyle özel sektör eliyle üretimi genellikle mümkün değildir. Devletin, doğal tekel niteliğinde olan ve büyüme ve kalkınma açısından son derece önemli kabul edilen bu tür yatırımları kendisinin yapması, kaynakların devlet eliyle kullanılacağı sonucunu doğuracak, dolayısı ile vergi yükünün artmasına neden olacaktır.

Ekonomik büyüme açısından üzerinde çok fazla durulmamasına karşın, kalkınma açısından önemli görülen bir husus da dışsallıklardır. Pozitif dışsallık üreten sektörlerin vergi yüklerinin düşürülerek teşvik edilmesi, buna karşın negatif dışsallık üreten sektörlerin vergi yükünün artırılarak engellenmeye veya verdikleri zararların telefi edilme-ye çalışılması kalkınma açısından son derece önemlidir.

Devletin ekonomiye müdahale nedenleri ile birlikte büyüme ve kalkınma hedeflerini ele alıp, devletin mali amaçlarını ihmal etmek eksik kanaatlerin oluşmasına neden olur. Her devletin ekonomik büyüme ve kalkınma hedefi olduğu gibi, ekonomik ve politik amaçlarına ulaşmak için belirlediği mali amaçları da mevcuttur. Devletin mali amaçlarının gerçekleştirilmesi bakımından zorunlu olarak kabul edilen optimum şartlar ile, kalkınmanın ve büyümenin gerçekleşmesi için zorunlu olarak kabul edilen optimum şartları özellikle kısa dönemde bağdaştırmak hemen hemen imkânsız kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 305).

Vergi yükü – ekonomik büyüme ilişkisi açısından dile getirilmesi gereken bir husus da, vergi yükünün gelir etkisinin veya ikâme etkisinin ekonomideki ağırlığıdır. Artan vergi yükünün gelir etkisi yoluyla fazla çalışılarak telafisi, ekonomik büyümeyi hızlandırırken; ikâme etkisi yoluyla aylaklığın seçilmesi, tersi bir duruma neden olacaktır. Solow, neo-klasik büyüme modelinde vergi yükünün büyüme üzerindeki bu tür etkilerinin uzun dönemde ortaya çıkmayacağını belirtmektedir. Ancak, diğer çalışmalarda uzun dönemde özellikle dolaysız vergilerin yükünün büyümeyi olumsuz etkileyeceği belirtilmektedir (Bkz. Durkaya ve Ceylan, 2006: 82). Diğer taraftan Martinez-Mongay (2000)’in AB, ABD ve Japonya üzerine yaptığı çalışmada, ve Daveri ve Tabellini (2000)’nin 14 OECD üyesi ülke üzerine yaptığı çalışmada

elde ettikleri ampirik bulgular, özellikle işgücü üzerindeki vergi yükünün ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği şeklindedir.

Ekonomik büyüme ve kalkınma ile vergi yükü arasındaki ilişki açısından uluslararası ekonominin beraberinde getirdiği sorunları da irdelemek gerekmektedir. Teknolojik gelişmeye bağlı olarak sürekli artan uluslararası sermaye hareketleri, büyüme ve kalkınma hedefi güden devletleri, bu sermayeden özellikle doğrudan yatırım yapan kısmını kendi ülkelerine çekme çabası içine sokmuştur. Bu çaba ise vergi yükünün sermaye gibi hareketli üretim faktörleri üzerinden, emek gibi sabit üretim faktörleri üzerine kaymasına neden olmuştur. Sonuç olarak, büyüme ve kalkınma olgusunun vergi yükü üzerinde ülkeden ülkeye, toplumdaki topluma ve içinde bulunulan döneme göre değişen bir etkisinin olduğu açıktır. Büyüme ile birlikte bazı sektörlerin vergi yükü artarken bazılarının vergi yükü düşebilmektedir. Vergi yükünün artması, özel sektör eliyle büyüyen ekonomilerin büyüme rakamlarını azaltırken, kamu kesimi eliyle büyüyen bir ekonominin büyüme rakamlarını artırabilmektedir. Her iki durumda da ortaya çıkacak büyüme ve kalkınma sonuçları, yatırımlara ayrılan sermayenin verimliliğine ve etkin kullanımına bağlı olacaktır.

B. VERGİ YÜKÜ – İSTİHDAM İLİŞKİSİ

Vergi yükü ile istihdam arasındaki ilişkiyi açıklamak için öncelikle istihdam üzerindeki vergi ve benzeri yükleri ortaya koymak gerekmektedir. İstihdam üzerindeki bütün vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin toplamına *vergi takozu* denilmektedir. Vergi takozu içinde istihdam üzerinde doğrudan etkili olanlar, gelir vergisi ve vergi benzeri bir yük olarak kabul edilebilecek sosyal güvenlik kesintileridir. İstihdam yaratan ekonomik birimlerin üzerindeki vergi yükleri ile çalışanların ücretlerini harcadıklarında katlanmak zorunda kaldıkları harcama ve muamele vergileri ise dolaylı yoldan istihdam üzerinde etkili olmaktadır.

İstihdam ile vergi yükü arasında ters orantılı bir ilişki mevcuttur. İstihdam üzerindeki vergi yükü arttıkça istihdamın azalacağı kabul edilir. Bu ters orantılı ilişki, istihdam maliyetleri ile istihdam arasında bulunan, “istihdam maliyetleri arttıkça istihdam azalır” yargısından

kaynaklanmaktadır. İşveren konumundaki vergi mükelleflerinin katlanmak durumunda oldukları vergisel yüklerden birisi, çalıştırdıkları kişilerin ücretlerinden yapılan vergi ve benzeri kesintilerdir. Neticede bu kesintiler çalışanların brüt ücreti olarak işverenin maliyet unsurlarına eklenmektedir. Bu durum, yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilediği ve rekabet gücünü zayıflattığı gerekçesiyle, işverenlerin en çok yakındığı konulardan birisi olarak sürekli dile getirilen bir husustur (Özdemir vd., 2006: 121).

İşverenler, çalıştırdıkları kişilerin vergi takozu nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerini gidermek için, söz konusu maliyetleri ürettikleri ürünlerin fiyatına ekleyerek yansıtabilmektedir. Ancak, rekabet şartları ve üretilen malların talep ve arz esneklikleri gibi nedenlerle, bu her zaman mümkün olmamaktadır. Özellikle uluslararası rekabet açısından, işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkelerde üretim yapan firmaların, diğer ülkelerdeki firmalara karşı maliyet üstünlüğü bulunmaktadır. Son dönemlerde Çin’in yakaladığı üretim ivmesi bunun en bariz örneklerindedir. Söz konusu maliyetleri fiyat mekanizması yoluyla yansıtmamanın mümkün olmadığı durumlarda, bu maliyetten kurtulmak için başvurulabilecek bir başka yol, daha az işgücü ile üretim arayışlarıdır. Bu durumda, genel ekonomi açısından, istihdamın azalması sonucu ortaya çıkacaktır. Diğer taraftan, bu maliyetten kurtulmak için en sık başvuru yolu ise işgücünü kayıtdışı çalıştırmaktır. Ancak, bu yola başvurma gereği işveren, gerekse işgücü açısından meydana çıkabilecek olumsuz sonuçları göz ardı edilmemelidir. Çok yüksek işgücü maliyetleri nedeniyle cezai yaptırımlar dahi göze alınarak kayıtdışı istihdam yolunun seçilmesi, maliyetleri düşürmek bakımından işverene, eline geçen ücretin daha yüksek olması nedeniyle de çalışanlara cazip gelebilmektedir. Ancak böyle bir durum çalışan açısından sosyal güvenlik sisteminin dışında kalmak, işveren açısından da önemli bir risk olan hukuk dışına çıkmak sonuçlarını doğuracaktır. Devlet açısından ise, kayıtdışı ekonomi nedeniyle vergi kapasitesinin etkin bir şekilde vergilendirilememesi durumunu doğuracaktır.

İstihdam üzerindeki vergi yükünün artması durumunda istihdamın azalacağı, buna karşın vergi yükünün azalması durumunda istihdamın artacağı teorik olarak ifade edilse de, ampirik bulgular birbirin-

den farklı sonuçlara işaret etmektedir. Şöyle ki, vergi yükünün istihdam üzerindeki etkisi verginin türüne, yapısına, tarifesine ve psikolojik sınırına göre farklı olabilmektedir (Turhan, 1995: 329).

Scarpetta (1996)'nın çeşitli OECD üyesi ülkeler üzerinde 1983-1993 dönemini baz alarak yaptığı zaman serisi analizlerinde istihdam üzerindeki ortalama vergi yükü ile istihdam arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Marjinal vergi yükü ile istihdam arasında ise uzun dönemde anlamlı negatif bir ilişki olduğu ortaya konmuştur. Diğer bir ifade ile, istihdam üzerine konulacak ilave vergi yükleri uzun dönemde işsizliği artıracaktır.

Nickel (1997)'in 20 OECD ülkesi üzerinde 1983-1994 dönemi verilerini kullanarak yaptığı farklı bir ekonometrik çalışmada (two cross-sections yöntemini kullanmıştır), istihdam üzerindeki toplam vergi yükü ile istihdam arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Söz konusu çalışmada toplam vergi yükünün işsizliği artırabileceği, işgücü arzını ise azaltabileceği belirtilmektedir. Nickel ve Layard (1999)'in aynı dönem ve aynı ülkelerin verilerini kullanarak birlikte yaptığı çalışmada ise, istihdam üzerindeki toplam vergi yükünün işsizlik oranını etkilediği, ancak ücretlerden alınan vergilerin tek başına istihdam üzerinde bir etkisinin olmadığı sonucu elde edilmiştir.

Martinez-Mongay (2000) tarafından AB ülkeleri, ABD ve Japonya baz alınarak, 1970-1997 dönemi için yapılan panel veri analizlerinde, istihdam üzerindeki vergi yükünün özel yatırımları ve büyüme oranlarını negatif bir şekilde etkilediği, ancak sürpriz bir sonuç olarak (yazar tarafından belirtilmekte), istihdam üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu tür birbirinden farklı sonuçlar içeren pek çok çalışmaya rastlamak mümkündür. Farklı sonuçlar, yukarıda da belirttiğimiz gibi, analizlerde kullanılan verilerin, vergi türlerinin, ülkeler ve dönemlerin farklılığı nedeniyle ortaya çıkabilmektedir.

İstihdam ile vergi yükü arasındaki ilişki işverenler tarafından farklı, çalışanlar açısından farklı değerlendirilebilmektedir. Çalışanlar, ücretlerinin geçim kaynağı olduğunu, bu nedenle işgücü üzerine konulacak her verginin kendilerini geçim sıkıntısına sokacağı şeklinde iddialar ileri sürmektedirler. Diğer taraftan işverenler ise, kazançlarından ödedikleri gelir vergisinin yanı sıra, işgücü üzerine konan ver-

gilerin maliyetine katlanmak zorunda olan asıl kesimin kendileri olduğunu, bu yüklerin kârlılık ve rekabet güçlerini azalttığını ve yatırım kabiliyetlerini sınırladığını ileri sürmektedirler².

İstihdam ile vergi yükü ilişkisini işgücü açısından farklı bir şekilde de değerlendirmek mümkündür. İşgücü arzı üzerinde vergi yükünün neden olduğu etkiler, vergilerin türleri ve yapılarına göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre işgücü arzını daha az etkilediği görüşü hâkimdir (Turhan, 1995: 329). İktisat literatüründe istihdam üzerindeki vergi yükünün işgücü arzı üzerinde iki türlü etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Bunlar gelir etkisi (income effect) ve ikâme etkisidir (substitution effect).

Gelir etkisi, artan vergi yükünün toplam geliri azaltması nedeniyle, bireyi eski ekonomik durumuna kavuşabilme için daha fazla çalışmaya sevk etmesi şeklinde gerçekleşir. Vergi yükünün işgücü üzerindeki bu etkisi daha çok dolaysız vergiler yoluyla ve dar gelirli bireyler üzerinde görülür. Ücretleri üzerindeki vergi yükünde meydana gelecek bir artış, bireyin satın alma gücünü azaltacağından kısıtlı imkânlarını daha da kısıtlı duruma getirecektir. Birey eski satın alma gücüne kavuşmak için ya işverenden ücretini artırmasını talep edecek (bu gelir etkisi değil ücretin yansıtılmasıdır) veya bu çözümün mümkün olmaması durumunda zorunlu harcamalarını gerçekleştirmek için gerekli olan bütçesini arttırmak amacıyla daha fazla çalışmak zorunda kalacaktır. Gelir etkisi daha çok az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir. Gelir etkisi, istihdamın azalmamasıyla beraber, işgücünün verimliliğinin artması sonucunu da doğurabilir. Bu yönüyle özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından faydalı bir etki olarak kabul edilmesi mümkündür.

İkâme etkisi ise, artan vergi yükünün çalışma arzusunun azaltılması nedeniyle bireyi aylıklığa sevk etmesi şeklinde kendini gösterir. İkâme etkisi daha çok dolaylı vergilerde ve yüksek gelirli bireyler üzerinde görülür. İkâme etkisi vergiden kaçınma yollarından birisi olarak kabul edilmektedir. İnsanların çalışma talepleri olduğu gibi, dinlenmek veya özel ihtiyaçlarına ayırmak üzere boş zamana sahip olma istekle-

² Bu tartışmalar için bkz. *Türkiye'de Vergi Yükü*, Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No: 1977/1.

ri de mevcuttur. İşgücü üzerindeki vergi yükünün artması, boş zamanın maliyetini azaltacağından, özellikle gelişmiş toplumlarda çalışmamayı diğer bir ifade ile aylaklığı teşvik edecektir. Böyle bir sonuç, vergi artışından önceki ekonomik gücün korunması için bireyler açısından birikmiş tasarrufların erimesi, genel ekonomi açısından ise özel kesim yatırım kapasitesinin azalması anlamına gelmektedir. Bu durum devletin vergi kaybına neden olabilecek bir durumdur ve genellikle devletler bu yüzden uğradıkları vergi kaybını gidermek için telafi edici veya takip edici vergilere başvurmaktadır (Turhan, 1995: 240). Kuşkusuz devletin telafi edici veya takip edici vergilere başvurması toplam vergi yükünün daha da artmasına neden olmaktadır.

Vergi yükünün özel kesimdeki istihdam azaltıcı etkisi genellikle kabul edilmekle birlikte, bu kaynakların kamu kesiminin eline geçtiği ve kasasına giren bu ekonomik değerlerin devlet tarafından istihdam yaratmak için kullanılabilmesi de göz ardı edilmemelidir. Hatta, verimlilik ve sosyal fayda kriterleri dikkate alınarak, özellikle dışsal faydası yüksek alanlarda, tam rekabet ortamının oluşturulması amacıyla veya tam kamusal mal ve hizmetlerdeki eksikliklerin giderilmesi amacıyla kullanılması durumunda, devletin istihdam yaratması bazen topluma daha fazla yarar sağlayabilmektedir. Ancak, küreselleşme olgusu dünyayı küçük bir köy haline getirmiş, firmaların mobilite imkânlarını genişletmiştir. İstihdam üzerindeki aşırı vergi yükünün, maliyet unsuru olup, uluslararası rekabet şansını zora sokması nedeniyle, firmaların yatırımlarını işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkelere kaydırması durumunda, Türkçe'deki meşhur "Dimyat'a pirince giderken, evdeki bulgurdan olmak" deyimini geçerlilik kazanacaktır. Diğer bir deyişle, devlet bindiği dalı kesmiş olacaktır. Örneğin, Türkiye'de istihdam üzerinde yıllar itibarıyla değişimle birlikte, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam yükü oldukça yüksektir. 2003 yılı için yapılan bir hesaplamada bu oran yaklaşık %60 olarak bulunmuştur (Coşkun, 2003: 197). Aşırı bir vergi yükünün neden olacağı sonuçlar dikkate alınarak, istihdam ile ilgili vergi ayarlamaları yapılırken doğrudan yatırım yapabilecek sermayenin, gitmesi muhtemel ülkelerdeki istihdam üzerindeki vergi yükleri mutlaka dikkate alınmalıdır.

C. VERGİ YÜKÜ – KAYITDIŞI EKONOMİ İLİŞKİSİ

Kayıtdışı ekonomiyi kısaca, fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen kamunun denetimi dışında kalan ekonomik faaliyetler şeklinde tanımlamak mümkündür. Böyle bir tanım kayıtdışı ekonominin sadece devlet otoritesi açısından taşıdığı anlama vurgu yapmaktadır. Oysa, kayıtdışı ekonomi genel ekonomi açısından daha geniş anlamlar içermektedir. Kayıtdışı ekonomik faaliyetler gerek kamu, gerek işletmeler ve gerekse üçüncü kişiler bakımından farklı anlamlar taşıyabilmektedir. Kayıtdışı ekonomi kavramı yerine vergisiz ekonomi, kara ekonomi, illegal ekonomi, ikinci ekonomi, yer altı ekonomisi, gizli ekonomi, paralel ekonomi ve gölge ekonomi gibi çok sayıda kavramın eş anlamlı gibi kullanılması, kayıtdışı ekonominin çeşitli kesimler açısından farklı algılanış biçimlerini yansıtmaktadır. Türkçe literatürde genel kabul görmüş kayıtdışı ekonomi kavramına, yabancı literatürde pek rastlanmamaktadır. Bunun temel nedeni, kayıtdışı ekonomi kavramının ilk olarak muhasebe meslek mensupları tarafından gündeme getirilmesidir (Yılmaz, 2004: 15). Türkçe literatürde son yıllarda yapılan pek çok bilimsel çalışmada kullanılması nedeniyle, kullanım açısından kayıtdışı ekonomi kavramı üzerinde genel olarak bir uzlaşma sağlandığını ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin ekonomik, sosyal ve kültürel pek çok sebep ve sonucu bulunmaktadır. Söz konusu sebep ve sonuçların tamamının detaylı bir şekilde ele alınması bu çalışmanın boyutlarını aşacağından, kayıtdışı ekonominin vergi yükü açısından taşıdığı öneme vurgu yapılacaktır.

Kayıtdışı ekonomi ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi iki yönlü olarak incelemek mümkündür. Birincisi, vergi yükü nedeniyle ortaya çıkan kayıtdışı ekonomik faaliyetler; ikincisi de, kayıtdışı ekonomi nedeniyle ortaya çıkan vergi yüküdür.

Kayıtdışı ekonomiyi yüksek vergi oranlarına bağlayan görüşler, vergi kaçırmak veya vergiden kaçınmak amacıyla vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan faaliyetlerin tamamı şeklinde bir tanım yapmaktadır (Bkz. Altuğ, 1994; Kıldıç, 2000). Hatta, kayıtdışı ekonominin büyüklüğünü belirlemek için kullanılan en uygun yöntemlerden birisi olarak, vergi kaçakçılığı miktarının ölçülmesi şeklinde yaklaşımlar bulunmak-

tadır (Bkz. Schneider, 2000: 7). Buna göre, bireylerin veya firmaların ekonomik faaliyetlerini vergi idaresinden gizlemelerinin temel gerekçesi vergi yüklerini azaltmaktır.

Mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini resmi kayıtlar dışında sürdürmelerinin çok çeşitli nedenleri olmakla birlikte, ağır vergi yükünden kurtulmak ve vergi ahlâksızlığı bunlardan en önemlileridir. Yasal mevzuatın bu tür faaliyetlere müsaait olması ise vergiden kaçınmaya yol açması ile farklı bir neden olarak kabul edilebilir. İster vergi kaçakçılığı şeklinde olsun, isterse mevzuattaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınmak şeklinde olsun, bu tür davranışların yoğunlaştığı ortam genellikle “vergi dışı piyasa ekonomisi” şeklinde ifade edilmektedir (Aktan ve Savaşan, 2009: 11). Kayıtdışı ekonominin sebeplerinin araştırıldığı ampirik çalışmaların çoğunda vergi ve benzeri yükümlülüklerin maliyetlerinden (vergi yükü ve vergi kayıt maliyetleri) kurtulmak en önemli sebep olarak ortaya konmaktadır (Bkz. Tanzi, 1983; Frey ve Weck, 1988; Schneider, 2000; Aktan ve Savaşan, 2009).

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz bir biçimde yerine getirilmesi vergi ahlâkına işaret etmekle beraber, ekonomik olarak yüksek maliyetlere katlanılması sonucunu doğurmaktadır. Özellikle vergi ahlâkının düşük olduğu toplumlarda söz konusu maliyetlerden kurtularak rekabet üstünlüğü elde etmek, mükelleflerin sıkça başvurduğu bir yoldur. Mükelleflerin karmaşık vergi mevzuatını çok iyi bilmelerinin mümkün olmaması ve daha az vergi ödemek isterken çok daha fazla cezai yaptırımla karşılaşma ihtimali nedeniyle, bu tür vergiden kaçınma ve vergi kaçırma girişimleri genellikle konunun uzmanı muhasebe meslek mensupları aracılığı ile yapılmaktadır. Ekonomik faaliyetlerini resmi makamlardan gizleyerek birçok dolaylı ve dolaysız verginin yükünden kurtulan mükellef, vergilerini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükelleflere göre çok önemli bir rekabet üstünlüğü elde etmektedir.

Bu noktada muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonlarını mutlaka tartışmak gerekmektedir. Şöyle ki, mükellefleri muhasebe meslek mensuplarına başvurmak zorunda bırakan, vergi ve kayıt sisteminin karmaşıklığıdır. Vergiler ve kayıt sistemi herkesin kolaylıkla anlayabileceği basitlikte düzenlendiği ve vergi oranları da makul seviyelere

indirildiği takdirde, mükelleflerin önemli bir kısmı kazançlarını muhasebe meslek mensuplarına başvurmaksızın doğru bir şekilde beyan edebilecektir. Bu aynı zamanda, bir oto kontrol de sağlayarak kayıtdışı ekonominin azalmasına neden olacaktır.

Mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini resmi makamlardan gizli olarak sürdürmesinin bir başka yolu da kayıtdışı işgücü kullanmak şeklindedir. İşveren olarak mükellef, bu şekilde çalıştırdığı işgücü için ödemek zorunda olduğu vergi ve benzeri yüklerden kurtulmakta ve yine diğer mükelleflere göre haksız bir rekabet sağlamaktadır.

Vergi ve benzeri yüklerden kurtulma çabası olarak kayıtdışı faaliyette bulunmanın ekonomik nedenlere bağlandığı ve ilk olarak Allingham ve Sandmo (1972) tarafından geliştirilen modelde, yakalanma riski ve cezai müeyyidelerin büyüklüğü, mükellefin bu tür davranışlara yönelmesinin temel nedeni olarak ortaya konmaktadır. Vergi kaçakçılığı olarak kabul edilecek davranışlara yönelecek mükellef, yakalanması durumunda çok daha fazla ekonomik kayıplara uğrayacağını ve hatta hürriyeti bağlayıcı cezalarla sosyal statüsünün zarar göreceğini bildiğinde, bu tür davranışlardan büyük ihtimalle geri duracaktır. Aksine, cezai yaptırımlar ile kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin mukayesesini yapan mükellef, kaybının çok fazla olmayacağı düşüncesinde olursa, bu tür riskleri alma ihtimali daha yüksek olacaktır. Kuşkusuz, bu tür davranışların şekillenmesini sırf ekonomik kaygılara bağlamak doğru değildir. İnsan, ahlâki ve kültürel değerler taşıyan sosyal bir varlıktır ve insan davranışlarını sadece ekonomik nedenlere bağlayan yaklaşımları, kanımızca insana yapılan bir saygısızlık olarak kabul etmek gerekir.

Vergi yükü ile kayıtdışı ekonomi arasındaki ilişkinin diğer bir yönü ise, kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin neden olduğu vergi yükü ve bunun ekonomik ve sosyal yansımalarıdır. Kayıtdışı ekonomi öncelikle resmi rakamlarla GSMH’nın doğru bir biçimde hesaplanmasına engel teşkil etmektedir. Dolayısı ile bir ülkedeki toplam vergi kapasitesinin kayıtdışı ekonomi kadar kısmının vergilendirilememesi anlamı da taşımaktadır. Devlet, kayıtdışı ekonominin büyüklüğü kadar vergi kaybına uğramaktadır.

Ekonomide devletin uğradığı vergi kaybının boyutlarını büyük ölçüde ortaya koyan kayıtdışı ekonominin büyüklüğünü belirlemek çok kolay

değildir. Bu konuda çok farklı ölçme tekniklerinin geliştirildiği görülmektedir³. Bu yöntemlerin her birinde farklı değişkenler veya veriler kullanılabilmekte ve sonuçlar birbirinden oldukça farklı çıkabilmektedir. Türkiye’de kayıtdışı ekonominin boyutlarını belirlemek için yapılan araştırmalarda, %1,5 ile %41 arasında değişen çok farklı sonuçlar elde edilmiştir⁴. Schneider ve Savaşan (2007), gerek istatistiksel alt yapısı ve gerekse kabul edilebilir sonuçlar vermesi nedeniyle DYMIMIC model yönteminin üstünlüğünü dile getirmektedirler. Bu yöntemle göre Türkiye’de kayıtdışı ekonominin büyüklüğü yaklaşık %35 civarındadır. Diğer bir ifade ile, vergi kapasitesinin yaklaşık %35’i doğrudan vergilendirilememektedir. Kuşkusuz bu durum, toplam vergi yükü rakamlarının olması gerekenden farklı değerler almasına neden olmaktadır. Savaşan (2007) gerçek vergi yükünün kayıtdışı ekonomi rakamları dikkate alınarak hesaplanan vergi yükü olduğunu ve gerçek vergi yükünün resmi vergi yükünden düşük olduğunu belirtmektedir.

Özetle, vergi yükü ile kayıtdışı ekonomi biri diğerini etkileyen önemli iki kavramdır. Vergi yükünün yüksek olması kayıtdışı ekonominin artmasına neden olmaktadır. Hatta, yukarıda da belirttiğimiz gibi kayıtdışı ekonominin en önemli sebebinin ağır vergi yükü olduğu genellikle kabul edilmektedir. Kayıtdışı ekonominin varlığı ise kamusal harcamaların finansman kaynağı olan vergiler nedeniyle, bu vergileri ödemekten kaçamayan mükelleflere daha fazla yük yüklenmesine neden olmaktadır. Bu aynı zamanda, vergi ahlâkı yüksek bireylerin devlet tarafından cezalandırılması anlamı da taşımaktadır. Kayıtdışı ekonominin azalması durumunda, devletin ihtiyaç duyduğu finansman daha geniş kitleler tarafından sağlanacaktır. Vergi tabanı genişleyecek ve bunun sonucunda vergi oranlarının düşürülmesi, vergi yükünün azalması mümkün olacaktır.

³ ayıtdışı ekonomi tahmin yöntemleri için bkz. Savaşan, 2004; Aktan ve Savaşan, 2009.

⁴ ayıtdışı ekonominin boyutlarıyla ilgili tahmin çalışmalarından bazıları için bkz. Derdiyok, 1993; Kasnakoğlu, 1993; Altuğ, 1994; Temel vd., 1994; Özsoyulu, 1996; Sarılı, 2002; Savaşan, 2004; Savaşan ve Schneider, 2007.

D. VERGİ YÜKÜNÜN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergi yükü işletmelerin en önemli maliyet unsurlarından birisidir. Vergi yükü nedeniyle ortaya çıkan maliyetler arttıkça rekabet güçleri azalacağından, işletmeler bu yükten kurtulmanın yollarını aramaya başlayacaklardır. Vergi yükü, işletmelerin hukuki statülerini, finansal yönetimlerini ve yatırım politikalarını etkileyen faktörlerden birisidir. İşletmenin henüz kuruluş aşamasında başlayan bu etki, tasfiyesine kadar devam edebilmektedir. Yukarıda kayıtdışı ekonominin sebeplerinde de bahsedildiği gibi, ağır vergi yükü işletmeleri kanunlardaki avantajlardan yararlanarak daha az vergi ödemek için vergiden kaçınmaya sevk edebileceği gibi, cezai riskleri göze alan işletmelerin kanunsuz yollarla vergi kaçırma girişiminde bulunmasına da neden olabilecektir.

İşletmelerin kuruluş aşamasında, diğer belirleyici faktörlerin yanı sıra, vergi yükü önemli bir faktör olarak kabul edilmektedir. İşletme yöneticileri, ilerde ödenmesi gereken vergileri dikkate alarak işletmenin hukuki statüsünü belirleyebilirler. Örneğin, gelir vergisinin artan oranlı yapısı ve oranların yüksekliği, işletmeleri kurumlar vergisine tabi bir şirket olmaya yönlendirebilir. Tersine, kurumlar vergisi oranlarının yüksek olması işletmeleri gelir vergisine tabi bir mükellef olmaya zorlayabilir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, sermaye birikiminin oluşması açısından son derece önemli olan sermaye şirketlerinin çoğalması gereği, sermaye şirketlerine uygulanan yüksek vergi oranları nedeniyle yavaşlayabilir. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerde vergi yüklerinden dolayı şahıs şirketlerini sermaye şirketlerinden daha cazip hale getirmekten kaçınmak gerekir (Bulutoğlu, 1960: 208-209).

Diğer taraftan, işletmelerin kanunen gider olarak kabul edilen veya edilmeyen giderleri ve hesaplanan kârlarının ortaklara dağıtılıp dağıtılmamasına göre vergilendirilme rejimleri değişebilmektedir. Kârın ortaklara dağıtılması durumunda vergiye tabi olması veya dağıtılan kârların daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi, işletme yönetimini kârları dağıtmamaya zorlayabilecektir (Eş, 1987: 28). Ortaklara sağlanan ücret veya ücret dışı faydalar, işletme sahibine ödenen ücretlerin gider yazılıp yazılamayacağı gibi hususlar da vergi yükünü değiş-

tiren nedenler olduğu için, diğer faktörlerin yanı sıra, işletmenin hukuki yapısının oluşturulmasında kararları etkileyebilecek hususlardandır (Bildirici, 1986: 14). Kuşkusuz, kurum olmanın sağladığı avantajlar, vergi yüküne katlanmaya değer bulunabilir. Bu durumda vergi yükünün işletmelerin hukuki yapısı üzerindeki etkisi ortadan kalkacaktır.

Vergi yükünün işletmeler üzerinde oluşturacağı bir başka etki de kuruluş yerinin seçimi konusundadır. İşletmenin öncelikli hedefi maliyetleri minimize ederek kârlarını maksimize etmek olduğuna göre, işletmeler vergi yükü nedeniyle kârlarının azaldığı ülkelerde veya bölgelerde yatırım yapmayı istemeyecektir. Özellikle günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle, işletmeler yatırımlarını işletme kazançlarını daha düşük oranlarla vergilendiren veya vergi avantajları nedeniyle hammadde ve işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkelere kaydırabilmektedirler (Elschner vd., 2005: 2-11). Diğer taraftan, sektörel açıdan vergi sisteminin sağladığı avantaj veya dezavantajlar, işletmeleri vergi yükü yüksek sektörler yerine vergi yükü diğer sektörlerle göre daha düşük olan alanlarda yatırım yapmaya yönlendirebilir. Ülkeler bu yolla gelişmesini arzu ettikleri sektörlerle vergi avantajı sağlayarak bu sektörlerin gelişimini sağlayabilirler.

Vergi yükleri, yatırıma ayrılacak sermaye birikimini azalttığından dolayı, işletmelerin yatırım kararlarını etkilemektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaç duyduğu yüksek hâsılalı yatırım miktarı, işletmeler üzerine konacak kurumlar vergisi gibi vergiler nedeniyle azalabilir ve yatırım yapacak sermaye birikiminin vergiler yoluyla özel sektörden devlete kaymasına neden olabilir. Bu açıdan, özel sektör yoluyla büyüme hedefi güden, serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde, kurumlar üzerindeki vergi yükünü iyi ayarlamak gerekir (Due ve Friedlaender, 1978: 102). Sermaye şirketleri üzerindeki vergi yükünün yüksekliği, istihdam oluşturacak büyük yatırımların yapılmasına engel olabilecektir. Dolayısı ile ülkenin gerek büyüme, gerekse gelişmesi için bu hususların göz ardı edilmemesi gerekir.

Vergi yükünün işletmelerin teknolojik gelişimleri üzerinde de negatif veya pozitif etkileri olabilir. İşletmelere, Ar-Ge yatırımlarının ve eğitime ayırdığı fonların istisna kapsamına alınarak indirim imkânı ta-

nınması, bu alana yapılacak yatırımların artmasına, dolayısı ile işletmelerin teknolojik bakımından gelişmelerine olduğu gibi, ülke ekonomisinin gelişmesine de katkı sağlayacaktır (Töralp, 2007: 161).

İşletmelerin vergi yükünden etkilenme düzeylerini belirleyen birçok faktör olmakla birlikte, bu yükün büyüklüğü vergilerin yansıtılabilme imkânına göre değişebilmektedir. İşletmenin faaliyette bulunduğu ülkenin vergi mevzuatı, faaliyette bulunduğu sektörün yapısı ve piyasa şartları gibi hususlar, vergilerin yansıtılabilmesi için engeller içerdiği gibi, fırsatlar da sunabilir. Üzerine düşen vergi yükünü kolaylıkla ileriye, geriye veya devlete doğru yansıtabilen işletmeler, böylece vergi yükünden kısmen veya tamamen kurtulabilirken; bu imkânı olmayan işletmeler vergi yükünden yukarıda bahsettiğimiz şekillerde etkilenebileceklerdir⁵.

E. VERGİ YÜKÜNÜN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Maliye politikasının kısmen yeni sayılabilecek önemli amaçlarından birisi, gelirin yeniden dağıtımı yoluyla, gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Vergiler ve kamu harcamaları bu amaca ulaşmak için kullanılacak araçların başında gelir. Devlet, kamu harcamalarını finanse etmek için vergi topladığında, iki yönlü olarak gelir dağılımını etkileyebilmektedir. Vergi ödeyenlerin tasarruflarında vergi kadar bir azalma meydana gelir. Vergi yükünün artması kişi başına gelirin, diğer bir ifade ile bireyin gelir dağılımından aldığı payın azalması anlamına gelir. Vergi yükünün azalması ise, bireyin gelir dağılımından aldığı payın artması anlamına gelmektedir. Diğer taraftan, toplanan vergilerin kamu harcamasına dönüşmesi ile harcamalardan yararlanan kesimlerin gelirlerinde bir artış meydana gelir. Devletin bu tür mali faaliyetleri, geliri yüksek olanlardan vergi alıp, geliri düşük olan kesimlere aktarması ile gelir dağılımı üzerinde daha etkili hale gelebilmektedir.

Bir vergi sisteminin başarılı olup olmadığını belirleyen kriterlerden birisi, vergi sisteminin gelir dağılımında adalet sağlama, diğer bir

⁵ İşletmelerin üzerlerine düşen vergi yüklerini çeşitli şekillerde nasıl yansıtabilecekleri hususunda bkz. Töralp, 2007: 145-153.

ifade ile iyileştirici (progresif) işleve sahip olup olmadığıdır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 89). Dolaylı ve dolaysız vergi yüklerinin gelir dağılımına etkileri genellikle farklı olmaktadır⁶. Dolaysız vergiler yoluyla gelir dağılımının değiştirilmesi için genellikle, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan çeşitli mali araçlara başvurulmaktadır. Bunlar, artan oranlı vergi tarifesi, en az geçim indirimi, istisna ve muafiyetler ile negatif gelir vergisi gibi araçlardır. Gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler, özellikle vergilemede yatay ve dikey adaletin gerçekleştirilmesi bakımından en uygun vergilerdir.

Artan oranlı vergi tarifesi ile gelir dağılımını değiştirmek mümkündür. Gelir arttıkça, geliri yüksek grupların vergi yükü düşük gelir gruplarına göre artacak, böylece devlet vergi politikası ile gelir dağılımını etkileyecektir. Diğer taraftan, en az geçim indirimi veya negatif gelir vergisi gibi araçlarla da düşük gelir gruplarının gelirden aldıkları payı artırmak mümkündür. Ancak hemen belirtelim ki, gelir üzerinden alınan vergilerin gelir dağılımını iyileştirme işlevi, bu vergilerin yansıtılabilme kabiliyetine bağlıdır. Eğer vergi konusu faaliyet piyasada talep esnekliği düşük mal ve hizmetler üretiyorsa, gelir üzerine konacak vergileri fiyata ekleyerek üretim-tüketim zinciri içinde yansıtmak mümkün olacaktır (Devrim, 1998: 237). Genellikle yansıyan vergilerin yükü tüketiciler üzerinde kalacağından, artan oranlı vergileme veya diğer araçlar ile gelir dağılımını iyileştirme hedefinden sapılmış olacaktır. Bu nedenle, gelir vergilerinin gelir dağılımında adalet sağlama işlevini hangi ölçüde gerçekleştirdiğini görmek için, vergi öncesi gelir dağılımı ile vergi sonrası gelir dağılımı analizlerinin yapılması gerekir (Due, 1967: 216-217).

Vergi yükü ile gelir dağılımı ilişkisi bakımından harcama vergileri de üzerinde durulması gereken öneme sahiptir. Özellikle düşük gelir gruplarının tüketmek zorunda olduğu maddeler üzerindeki dolaylı vergilerin oranını düşük tutmak, buna karşın lüks olarak kabul edilen maddelerin vergi oranını yüksek tutmak suretiyle, gelir dağılımına müdahale etmek mümkündür. Gelir dağılımını iyileştirmek bakımından, aynı vergi gelirini elde edecek farklı alternatifler içinden, söz konusu indirimler içeren kompozisyonları seçmek gerekir. Örneğin,

⁶ Dolaylı ve dolaysız vergilerin gelir dağılımına etkileri için bkz. Özmucur, 1996.

katma değer vergisini %15 şeklinde tek bir oranla uygulayarak veya zorunlu tüketim maddelerine %1, lüks tüketim maddelerine %18, diğer tüketim maddelerine %8 şeklinde uygulayarak aynı vergi geliri elde edilecekse, farklılaştırılmış oranların gelir dağılımında adalet sağlayıcı işlevi nedeniyle, ikinci seçenek tercih edilmelidir.

Diğer taraftan, gelirle ilişkilendirildiğinde genel olarak dolaylı vergilerin tersine artan oranlı veya azalan oranlı olduğu unutulmamalıdır. Bu yönüyle, dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozucu (regresif) bir etki oluşturduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Gelirin tüketilen kısmı arttıkça, harcamalar nedeniyle katlanılan vergi yükü artacağından, katma değer vergisi ve benzeri harcama vergilerinin gelir dağılımında adaleti bozduğunu ifade etmek mümkündür (Bkz. Musgrave ve Musgrave, 1984: 269-270). Ayrıca, muameleler üzerinden alınan, miktarı sabit dolaylı vergiler ile maktu harçlar ve resimler (yurt dışına çıkış harcı, pasaport harcı gibi), gelir dağılımı üzerinde negatif, diğer bir ifadeyle bozucu etkiye sahiptirler.

Gelir dağılımını iyileştirmek amacıyla gelir politikasının yanı sıra harcama politikalarını kullanmak da mümkündür. Geliri yüksek gruplardan daha yüksek oranlarla alınan gelir vergilerinin vergi yükünde farklılaşmalar meydana getirmesinin yanı sıra, devletin elde ettiği vergi gelirlerinin bir kısmını transfer harcaması yoluyla düşük gelir gruplarına aktarması yolu ile bu grupların milli gelirden aldığı payı artırmak, böylece gelir dağılımını iyileştirmek mümkündür. Zira, bireyin gelir dağılımından aldığı payı etkileyen vergi yükü, net vergi yüküdür. Net vergi yüküne ulaşmak için de brüt vergi yükünden mali yardımlar ve transfer harcamalarının çıkarılması gerekmektedir.

Vergi yükü – gelir dağılımı ilişkisi bakımından gelir dağılımı türleri üzerinde de durmak gerekir. Birincil gelir dağılımı ve ikincil gelir dağılımı bakımından vergi yükünün etkileri ve devletin uygulayacağı politikalar farklıdır. Birincil gelir dağılımı piyasada süreci içinde kendiliğinden oluşan gelir dağılımıdır. İkincil gelir dağılımı ise piyasada oluşan gelir dağılımına devletin müdahalesi sonucu oluşan gelir dağılımıdır. Bu durumda, vergi yükü yoluyla gelir dağılımını iyileştirmek ikincil gelir dağılımı için mümkün olmaktadır.

Gelir dağılımı fonksiyonel, kişisel, sektörel ve bölgesel gelir dağılımı şeklinde de ayrıma tabi tutularak incelenebilmektedir. Fonksiyonel

gelir dağılımı üretim faktörlerinin milli gelirden aldıkları payı göstermektedir. Vergi yükünün fonksiyonel gelir dağılımı üzerindeki etkisi, her bir üretim faktörü üzerindeki net vergi yükünün oransal büyüklüğüne göre değişebilmektedir. Örneğin, genellikle ayırma kuramı ile, emek faktörü üzerindeki vergi yükü diğerlerine göre düşük tutulmak suretiyle gelir dağılımında adalet sağlama amacı güdülmektedir.

Vergi yükünde yapılacak ayarlamalar ile en çok değiştirilmesi hedeflenen gelir dağılımı kişisel gelir dağılımıdır. Kişisel gelir dağılımı ile ilgili açıklamalar yukarıda açıklandığı için tekrar üzerinde durulmayacaktır. Diğer taraftan sektörel veya bölgesel gelir dağılımı maliye politikasının büyüme amacına ilişkindir ve söz konusu gelir dağılımlarında iyileştirme için vergi yükü ayarlamaları yapmak ta mümkündür (Turhan, 1993: 230). Milli gelirden aldığı pay düşük olan sektörlerin üzerindeki vergileri hafifletmek veya milli gelirden yüksek oranda pay alan sektörlerin üzerindeki vergileri artırmak suretiyle, sektörel gelir dağılımında iyileşme sağlamak mümkündür. Kuşkusuz bu tür düzenlemeleri, diğer ekonomik hedeflerle birlikte değerlendirerek gerçekleştirmek gerekir. Örneğin, sanayi kesimi üzerindeki vergi yükünü artırmak, ülkenin büyüme hedeflerinden sapma ve istihdamın azalması gibi sonuçlar doğurabilir.

Bölgesel açıdan gelir dağılımında önemli farkların olması durumunda, bu farklılığı gidermek için vergisel düzenlemelere başvurmak mümkündür. Milli gelirden, diğer bölgelere göre daha az pay alan bölgelerin vergi yükünü hafifletmek amacıyla çeşitli muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları yanında, çeşitli teşviklerle söz konusu gelir dağılımını iyileştirmek mümkün olabilmektedir. Örneğin Türkiye’de kalkınmada öncelikli bölgelerde yapılacak yatırımlara uygulanan vergi avantajları bölgesel gelir dağılımını iyileştirme amacı güden bir politikanın ürünüdür.

F. ULUSLARARASI BİR SORUN OLARAK VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü, ülke ekonomisi bakımından son derece önemli olmakla birlikte, sermaye ve yatırımların mobilitesinin arttığı günümüz dünyasında uluslararası açıdan da son derece önemli hale gelmiştir. Kendi ülkesinde ağır vergi yüküne katlanmak istemeyen girişimciler,

küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin sağladığı imkânları da kullanarak, yatırımlarını başka ülkelere kaydırabilmektedir. Bu durum, ülkelerin vergi gelirlerinde önemli derecede erozyona neden olmaktadır. Sermayenin mobilitesinden faydalanmak isteyen ülkeler, vergi oranlarını düşürerek veya çeşitli istisna, muafiyet ve indirimler uygulayarak, özellikle doğrudan yatırım yapacak sermayeyi ülkelerine çekip, bu durumdan fayda sağlamaya çalışmaktadırlar.

Doğrudan yatırım yapan sermaye hareketleri, elde ettikleri çeşitli avantajların yanı sıra, yöneldikleri ülkenin yatırım kapasitesini artırarak gelişmesine katkı sağladıkları için faydalı vergi rekabeti unsurları içinde kabul edilmektedir. Ancak, kısa vadeli yabancı sermaye akımlarının ülkelerin fiyat istikrarını ciddi bir şekilde bozduğu, ayrıca sırf vergi yükünden kurtulmak amacıyla bazı ülkelerde paravan şirketler kurmaları, zararlı vergi rekabetine neden olmaktadır. Günümüzde ülkelerin vergi tabanlarının, uluslararası sermaye hareketlerinin vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelere yönelmesi nedeniyle daralması, başta OECD, AB ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası örgütlerin, haksız vergi rekabetine neden olan söz konusu vergiden kaçınma veya kaçırma girişimlerinin üzerinde ciddiyetle durmalarına yol açmıştır.

İkinci dünya savaşı sırasında sermayenin güvenli bir liman olarak gördüğü İsviçre, vergi cenneti olarak kabul edilen ilk ülkedir. Sonraki yıllarda sermayenin mobilitesinden fayda elde etmek isteyen ülkelerin sayısı hızla artmış, OECD’nin 2000 yılında yayınladığı rapora göre 35’e ulaşmıştır (Pehlivan, 2006; 73). Vergi cenneti ülkelerin sayısındaki bu artış, vergi yükünden kurtulmak isteyen kişi veya firmaların bu konudaki artan taleplerinin bir göstergesi niteliğindedir.

Vergi yükünden uluslararası usullerle kurtulma çabalarından birisi de transfer fiyatlandırmasıdır (transfer pricing). Çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini azaltmak amacıyla şirket kârlarını düşürmek şeklinde cereyan eden transfer fiyatlandırması işlemi, şirket grubuna bağlı bir şirket veya şubeden, bağlı diğer bir şirket veya şubeye verilen hammadde, mal veya hizmetler üzerine konan, piyasa fiyatından farklı olan satış fiyatı uygulaması şeklinde tanımlanmaktadır (OECD, 2001: 3). Transfer fiyatı ise, çok uluslu şirketin herhangi bir merkezi tarafından üretilen ara malının, bu ara malını girdi olarak kullanacak

diğer bir merkezine transfer edilmesi şeklinde uygulanmaktadır (Öz, 2005: 272). Vergi yükü açısından bu fiyatın önemi, serbest piyasa fiyatından farklı bir fiyat olmasıdır. Böylece çok uluslu şirketler, transfer fiyatlandırması yöntemi ile vergiye tabi kazançlarını olduğundan düşük gösterebilmekte ve ödemeleri gereken gerçek vergi yükünü azaltabilmektedirler.

Vergi yükünün uluslararası düzeyde azaltılma yollarından biri de elektronik ticarettir. Son yıllarda teknolojinin sağladığı imkânlarla yaygınlaşan elektronik ticaret, çok uluslu şirketlere transfer fiyatlandırmasını daha geniş imkânlarla gerçekleştirme şansı sunmanın yanı sıra, kendisi de başlı başına bir uluslararası vergi sorunu olarak kabul edilir olmuştur. Vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesinde çok önemli olan mali ikametgâh, vergi doğuran olayların elektronik ortamda gerçekleşmesi nedeniyle tespit edilmesi zor bir olguya dönüşmektedir⁷. Özellikle vergi cenneti ülkelerden alınan IP adresleri ve elektronik işlemlerin izlenmesindeki güçlükler, vergilendirme işlemlerinin tümünün vergi idareleri tarafından takip ve kavranmasını son derece zorlaştırmaktadır (Öz, 2005: 180). Hatta vergi yükünden kurtulma çabalarını destekleyen birçok vergi cenneti ülke, sunucular için tesis, bina ve personel gibi altyapı hizmetleri sağlayarak e-ticaret merkezi olmakta ve vergi kaçırmak veya vergiden kaçınmak için elverişli ortam durumuna gelmektedir (Yaltı, 2003: 193).

Vergi yükünden kurtulmak için başvurulmuş uluslararası yöntemlere engel olmak için küresel bazda, özellikle uluslararası kuruluşlar (OECD, BM ve AB bu kuruluşların başında gelmektedir) tarafından bilgilendirme ve önleme çalışmaları yapılmakla beraber, henüz çok fazla mesafe alınamamıştır. Kuşkusuz, küresel sorunların çözümü için küresel işbirliğinin sağlanması gerekmektedir. Ancak bu çabalardan değişik şekillerde ekonomik yarar sağlayan ülkelerin çıkar savaşı nedeniyle, bu sorunlar daha uzunca bir süre gündemde kalmaya devam edecek gibi görünmektedir.

⁷ Mali ikametgah konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Arıkan, 2007.

G. VERGİ YÜKÜNÜN DİĞER EKONOMİK FAKTÖRLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Gelir Düzeyi

Vergi politikalarının toplumsal tepkiye neden olmaması açısından, vergi kapasitesini aşmayacak vergileme yapılması son derece önemlidir. Vergi kapasitesi ülke bazında ele alındığında, asgari geçim seviyesinin üzerinde kalan gayri safi milli hâsıla olarak ifade edilmektedir. Kişisel bazda ele alındığında ise, kişinin geçimini sağlamaya yetecek gelirinden arta kalan miktar olarak ifade edilebilir. Vergilemede ayırma kuramını işletmeden, herkesten aynı oranda vergi alındığı durumda, gelir düzeyi düşük olan kesimlerin üzerindeki vergi yükü (özellikle subjektif vergi yükü) oldukça yüksek olacaktır. Bu nedenle, vergi politikaları belirlenirken gelirin marjinal faydası prensibinden hareketle, genellikle düşük gelir grupları ya vergi dışı bırakılmakta ya da çok düşük oranda vergilendirilmektedir.

Vergi yükü bakımından ülke karşılaştırmalarında dikkat edilmesi gereken bu durum, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile yakından ilgilidir. Türkiye açısından bakıldığında objektif vergi yükünün OECD ve AB ortalamalarının altında kalmasına rağmen, özellikle düşük gelirli sayılabilecek ücretliler üzerindeki vergi yükünün OECD ortalamalarının üzerinde olduğu görülmektedir (Tablo 1). Bu durum, bireysel bazda olduğu kadar, toplumsal bazda da vergi yükünün yüksek algılanmasına neden olmaktadır. Çünkü, insanlar birbirleriyle etkileşim halindedirler ve düşük gelir gruplarının yüksek vergi yüküne maruz kalmaları, toplumun diğer bireylerini de vergi politikaları bakımından olumsuz düşüncelere sürüklemektedir. Böylece, objektif vergi yükü düşük olmasına rağmen, subjektif vergi yükü daha yüksek algılanabilmektedir.

Ancak bu noktada hemen belirtelim ki, ücretliler üzerindeki vergi yükünün önemli bir bölümü vergi aldanması nedeniyle yük olarak hissedilmemektedir. Dolayısı ile düşük gelir gruplarının subjektif vergi yükünün, diğer bir ifade ile üzerlerindeki vergi baskısının çok yüksek olduğunu söylemek doğru değildir. Bu iddiamızı doğrular nitelikteki ampirik bulgular çalışmanın son bölümünde yer almakta-

dir. İlgili bölümde görüleceği üzere, Türkiye’de subjektif vergi yükünü en düşük hisseden kesim işçi ve memur kesimidir.

Tablo 1: Bazı Ülkelerde Ücretler Üzerindeki Vergi Yükü (%)

	2000	2002	2004	2006	2009	2011
ABD	29,5	29,2	29,0	28,9	29,4	29,5
Avustralya	30,6	27,7	28,0	28,1	26,7	26,7
Japonya	24,8	30,5	27,3	28,8	29,2	30,8
Avusturya	47,3	47,1	48,1	48,1	47,9	48,4
Belçika	57,1	56,3	55,4	55,4	55,2	55,5
Danimarka	44,3	42,6	41,3	41,3	39,4	38,7
Finlandiya	47,3	45,9	44,5	44,1	42,4	42,7
Fransa	49,6	49,8	49,9	50,2	49,2	49,4
Almanya	54,0	53,5	53,2	52,5	50,9	49,8
İtalya	46,4	46,0	45,4	45,2	46,5	47,6
Norveç	38,6	38,6	38,1	37,3	37,4	37,5
İspanya	38,6	39,1	38,7	39,1	38,2	39,9
İsveç	50,1	47,8	48,4	47,9	43,2	42,8
İsviçre	30,0	30,1	29,4	29,7	29,3	29,0
İngiltere	32,6	32,0	33,6	33,9	32,5	32,5
Türkiye	40,4	42,5	42,8	42,8	37,5	37,7
OECD Ortalama	37,8	37,4	37,4	37,5	36,4	35,2

Kaynak: www.oecd.org/dataoecd/18/20/45120733.xls 'Country Graphs'!A1 (Erişim: 01.11.2010 ve 15.04.2012).

Tablo 1’de görüldüğü gibi Türkiye’de ücretler üzerindeki vergi yükü OECD ortalamasının üzerinde olmasına rağmen, son yıllarda önceki yıllara nazaran gerilemiştir. Ancak, bu vergiler doğrudan ücretleri hedef alan vergilerdir (gelir vergisi ve sosyal güvenlik kesintileri). Dolaylı vergileri de dikkate alarak yapılacak hesaplamalarda, Türkiye’de ücretliler üzerinde yaklaşık % 60 vergi yükünün olduğu ifade edilmektedir (Bkz. Coşkun, 2003: 197).

Ancak, gelir düzeyi ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi somut bir şekilde ortaya koymak için sadece işçi, memur, esnaf, sanayici gibi meslek

gruplarını dikkate almak, yanıltıcı sonuçlar doğurabilir. Zira, gelir sadece bu tür meslek gruplarına bağılı bir değışken değıldir. Geliri bağılı başına bir değışken olarak ele almak gerekir. Gelir düzeyi arttıkça veya azaldıkça objektif ve subjektif vergi yükünün ne ölçüde etkilendiğı sorusu, bu konuda daha açıklayıcı olacaktır. Özellikle, gelir arttıkça marjinal vergi oranının arttığı artan oranlı vergilerde, vergi yükünün de objektif olarak arttığı söylenebilir. Ancak, subjektif olarak vergi yükünün artış gösterip göstermediğı merak konusudur. Bunun için de ampirik çalışmalara ihtiyaç vardır. Son bölümde yer alan araştırmada bu konuyla ilgili ilginç bulgulara ulaşmak mümkündür.

Diğer taraftan, ülke genelinde gelir grupları bakımından vergi yükü hesaplamaları yapmakta vergi yükü – gelir ilişkisini ortaya koymak için son derece önemlidir. Türkiye’de gelir grupları üzerine yapılan araştırmalarda genellikle ülke nüfusunun hane halkları bazında %20’lik dilimler şeklinde beş gruba ayrıldığı ve çeşitli incelemelerin bu beş grup açısından yapıldığı görülmektedir. Örneğın, Zenginobuz ve arkadaşlarının (2006) yaptığı çalışmada, %20’lik gelir grupları itibarıyla tüketime ayrılan paylar ve tüketim vergilerinin yükü araştırılmıştır. Söz konusu araştırmaya göre, gelir düzeyi en düşük %20’lik grubun tüketimleri üzerindeki vergi yükü, hanenin gelirinin %22,9’una karşılık gelirken; gelir düzeyi en yüksek %20’lik gruba giren haneler için bu oran gelirin %16,3’üdür. En zengin %5 içinde yer alan haneler için ise bu oran %12,6’ya düşmektedir.

Eşit fedakârlık varsayımı altında değılendirildiğinde, yoksul kesimin tüketim vergileri bakımından yüksek bir objektif vergi yüküne maruz kaldıkları görülmektedir. Ancak, daha önce de ifade edildiğı gibi, tüketim vergilerinin mali anestezi özelliğı nedeniyle, subjektif vergi yükünün düşük gelirlielerde daha yüksek olduğunu iddia etmek doğru değıldir. Zira, yaptığımız araştırmada da görüleceğı gibi, gelir arttıkça subjektif vergi yükü de artış göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, geliri yüksek grupların subjektif vergi yükü, geliri düşük gruplara göre daha fazladır. Bu durumun açıklaması, “gelir eşitliğı mi yoksa tüketim eşitliğı mi” sorusuna verilecek cevapta yatmaktadır. Toplumda çok zengin bir grubun doğması gelir dağılımını olumsuz bir şekilde etkileyebilir. Ancak, söz konusu zengin grubun doğuşunun diğer kesimlerin

tüketim düzeylerini hangi ölçüde etkilediğine de bakmak gerekir. Toplumda herkes asgari yaşam standartlarına ulaşmış ise, çağın gerektirdiği tüketim araçlarından yararlanabiliyor ise, gelir eşitsizliği artsa da tüketim eşitsizliğinin arttığını iddia etmek zor olacaktır. Örneğin, bir evde 10.000 TL değerinde, diğer bir evde ise 1.000 TL değerinde bir buzdolabı veya televizyonun bulunması bir gelir eşitsizliği işareti olarak kabul edilse de, tüketim eşitsizliğine işaret etmez. Zira, her iki buzdolabı veya televizyon da çağın gerektirdiği imkânlardan yararlanma şansı verir. Özellikle günümüzde, teknolojik gelişmeler eşliğinde tüketim mallarının fiyatlarının düşmesi, tüketim eşitsizliğindeki artışların, gelir eşitsizliğindeki artışların gerisinde kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, gelir dağılımı gibi sosyal ve ekonomik olgularla ilgili değerlendirmelerde, çok yönlü olarak düşünmek, tek değişkenle izaha kalkışmamak ve gelir dağılımı ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi diğer faktörleri de dikkate alarak irdelemek gerekmektedir. Bunun için de, çok sayıda ekonomik, sosyal ve psikolojik faktörü dikkate alan ve bilimsel açıdan kabul gören usul ve yöntemlerin kullanıldığı ampirik çalışmaların yapılması gerekmektedir.

2.Vergi Oranları

Vergi yükü ile en yakın ilişkisi olan kavramların başında vergi oranı gelmektedir. Çünkü ödenen verginin gelir içindeki payını, büyük ölçüde vergi oranı belirlemektedir. Bu nedenle, vergi oranı arttıkça gerek objektif gerekse subjektif vergi yükünün artması beklenir. Ülkeler açısından vergi politikaları değerlendirilirken dikkate alınan en önemli verilerden birisi olan vergi oranları, vergi yükü açısından da genellikle dikkate alınmaktadır. Örneğin, kurumlar vergisi oranının %40 olduğu bir ülke ile %20 olduğu bir başka ülke, sermaye şirketleri üzerindeki vergi yükü açısından karşılaştırıldığında, öncelikle bakılacak durum söz konusu vergi oranlarıdır.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, vergi yükü karşılaştırmalarında sadece vergi oranlarını dikkate almak yanıltıcı sonuçlar verebilir. Ülkelerin vergi yükleri, toplam vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı şeklinde hesaplanmaktadır. Örneğin kurumlar vergisi açısından Norveç ile Türkiye'yi karşılaştırdığımızda, Norveç'te kurumlar vergisi oranı %28, Türkiye'de %20'dir. Sadece vergi oranlarını dikkate alarak bir

değerlendirme yapacak olursak, Norveç’te sermaye şirketleri üzerindeki vergi yükünün Türkiye’den %40 daha fazla olduğunu ifade etmemiz gerekir. Oysa, her iki ülkenin 2006 yılı vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin payına baktığımızda Norveç’te %29,4 Türkiye’de ise %6’dır (OECD, 2008). Bu farkın sadece vergi oranlarından kaynaklanması mümkün değildir. Ülkenin GSMH’sı, vergi gelirleri toplamı, sermaye şirketlerinin genel ekonomi içindeki payı, hayat standardı ve kayıtdışı ekonomi gibi çok sayıda faktör bu durumun oluşmasında etkindir. Görüldüğü gibi, sadece vergi oranlarına bakarak bu tür kıyaslamalar yapmak son derece sakıncalıdır.

Diğer taraftan, vergi oranlarının kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı gibi olumsuzlukların en önemli sebepleri arasında kabul edildiğini de unutmamak gerekir. Yüksek vergi oranları, sebep olduğu yüksek vergi yükü nedeniyle kayıtdışılığı arttırmakta, vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır.

Vergi oranları ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi subjektif vergi yükü açısından da ayrıca değerlendirmek gerekir. Öncelikle vergi oranlarının subjektif vergi yükü üzerinde etkili olabilmesi için, mükelleflerin vergi oranları konusunda bilgi sahibi olmaları gerekir. Bazı ülkelerdeki aynı türden vergilerin oranlarını bilmeyen mükellefin, subjektif vergi yükünün vergi oranından kaynaklandığını iddia etmek güçtür. Ancak, subjektif vergi yükünü belirlemek amacıyla yapılacak alan araştırmalarında, mükelleflerin vergi oranları konusundaki algıları da belirlenmeli ve söz konusu subjektif vergi yükü üzerinde bu algının ne derece etkili olduğu test edilmelidir. Çalışmanın son bölümünde de görüleceği üzere, vergi oranları ile subjektif vergi yükü arasında güçlü bir ilişki mevcuttur. Vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünenlerin subjektif vergi yükü diğer kişilere göre oldukça yüksektir.

3. Vergi Cezaları

Vergi cezaları ile vergi yükü arasında çok yönlü bir ilişkinin olduğu iddia edilebilir. Bunlardan birincisi, vergi cezalarının yüksekliği ile ilgilidir. Allingham ve Sandmo (1972)’nin geliştirdiği klasik ekonomik modelde, vergi kaçakçılığı davranışını belirleyen en temel faktör olarak vergi cezaları kabul edilmektedir. Bunun sebebi vergi cezalarının caydırıcılığıdır. Eğer ödenmesi gereken vergiden dolayı uğranı-

lan fayda kaybı ile bu verginin ödenmemesi durumunda uygulanacak ceza nedeniyle uğranılacak fayda kaybı birbirine yakın değerlerde ise, mükellefin vergi kaçırma ihtimali yüksek olacaktır. Ancak vergi cezalarının yüksek olduğu durumlarda mükellefin ceza nedeniyle uğrayacağı fayda kaybı vergi ödemesi durumunda uğrayacağı kayıptan yüksek olacağından normal vergi yüküne razı olacaktır. Bu noktada, vergi yükü ile vergi cezaları arasında subjektif açıdan şöyle bir ilişki kurmak mümkündür. Yüksek vergi cezalarına maruz kalmış bir mükellefin subjektif vergi yükünü, diğer faktörlerden ziyade, ödemek zorunda kaldığı vergi cezası belirleyecektir.

Vergi yükü ile vergi cezaları arasındaki bir başka ilişki de, vergi cezalarının algılanma biçimiyle ilgilidir⁸. Kuşkusuz, vergi cezalarının uygulanmasının en temel nedeni vergi ödeyenlerle ödemeyenleri ayırmak ve böylece vergilemede adalet sağlamaktır. Psikolojik açıdan bu durumu bir örnekle değerlendirecek olursak; birbirini tanıyan iki mükelleften birisi vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödemekte, diğeri ise ödemiyor olsun. Vergisini ödemeyen mükellef gerekli cezalara çarptırılmıyorsa, vergisini ödeyen mükellef kendisine haksızlık yapıldığını düşünecek ve subjektif olarak vergi yükünü daha fazla hissedecektir. Tersine, vergi kaçırın kişiye, gerekli cezaların uygulanması durumunda diğeri mükellef kendisini vatandaşlık görevini zamanında ve eksiksiz yerine getirmiş olmanın mutluluğu içinde hissedecek ve subjektif vergi yükü azalacak, en azından artmayacaktır.

Hemen belirtelim ki, vergi cezaları algısı ile subjektif vergi yükü arasında kesin bir ilişkinin mevcudiyeti ampirik bulgularla ortaya konmuş bir veri değildir. Çalışmanın son bölümünde de görüleceği gibi, mükellefin vergi cezalarına bakışı ile subjektif vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Ancak, bu tür ilişkilerin genellik kazanması için çok sayıda ve değişik toplumlarda araştırmaların yapılmasına ihtiyaç vardır. Maliye literatürü incelendiğinde, özellikle bu hususu ortaya koymaya dönük ampirik araştırmaların neredeyse hiç yapılmadığı görülmektedir. Dolayısı ile yüksek lisans veya doktora düzeyinde yapılacak bu tür çalışmaların maliye literatürüne önemli katkılar sağlayacağı kanaatindeyiz.

⁸ Bkz. Bayraklı, Saruç ve Sağbaşı, 2004.

4. Vergi Harcamaları

Bilindiği gibi vergi harcamaları, vergi mevzuatı gereğince uygulanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir. Vergi harcamaları ile vergi yükü arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu iddia etmek mümkündür. Şöyle ki, istisna, muafiyet veya indirim uygulanan mükellefin vergi yükü diğer mükelleflere göre düşecektir. Ancak, devletin vergi gelirleri açısından bu durum değerlendirildiğinde farklı sonuçların ortaya çıkabileceği de göz ardı edilmemelidir. Uygulanan vergi harcamaları nedeniyle uğranılan vergi kaybını telafi etmek için diğer mükelleflerin vergi yükünün arttırılması gerekmektedir.

Vergi harcamalarının bir ülkedeki yapısı, ülkenin ekonomik ve sosyal durumuyla paralellik göstermektedir. Ülkede gelir ve tüketim eşitliği arttıkça bu tür uygulamalara duyulan ihtiyaç azalmaktadır. Tersine, ülkede gelir ve tüketim eşitsizliği arttıkça istisna, muafiyet veya indirim uygulamalarına duyulan ihtiyaç ta artmaktadır. Bu durum kısaca, ülkedeki vergi yapısını ortaya koymaktadır ve ülkenin gelişmişlik düzeyi ile doğrudan ilişkilidir. Musgrave ve Musgrave (1984)’in belirttiği gibi, gelişmişlik düzeyi değiştikçe ülkenin vergi yapısı da önemli ölçüde değişecektir. Örneğin, geleneksel tarım toplumlarında kişi başına gelir ve dolayısı ile tüketim düşük olduğundan, vergi yükü genellikle büyük işletmeler üzerinde kalmakta ve diğer gruplara uygulanan vergi harcaması uygulamaları yaygınlık göstermektedir.

Vergi yükünün vergi yapısı ile olan ilişkisi çok yönlü olarak ele alındığında, vergi harcamaları nedeniyle azalan dolaysız vergilerin, dolaylı vergiler yoluyla telafi edilmesi durumu ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir uygulama, vergi harcamaları nedeniyle belli grupların vergi yükünde meydana gelen azalmanın, tüketim vergileri yoluyla tüm topluma yük oluşturmaları sonucunu doğuracaktır. Tüketim vergileri ise bilindiği gibi tersine artan oranlı yapısı nedeniyle düşük gelir gruplarının objektif vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.

Vergi harcamaları, özellikle toplumun subjektif vergi yükünü azaltmak bakımından son derece önemli enstrümanlardır. Devletin düşük gelirli kesimlerden vergi alması, toplumun subjektif vergi yükünün artmasına neden olur. Aksine, toplumun genelinin kabul ettiği istisna, muafiyet veya indirimlerin uygulanması durumunda, vergi yöne-

timinin pozitif algısı artar ve subjektif vergi yükü azalır. Diğer taraftan, devletin herkesi aynı biçimde vergilendirmesi, vergi hâsılatında optimalite sağlamaz. Zira, vergi kapasitesinin bir mali sınırı vardır. Herkes mali gücüne göre vergi ödemelidir.

Diğer taraftan, mükellef sayısının arttırılmasının vergi hâsılatını kesin olarak artıracığını iddia etmek mümkün değildir. Vergilemede her zaman iki kere ikinin dört etmeyeceği bilinmektedir. Çünkü, mükellef sayısı arttıkça verginin idari maliyetleri artacak ve bu durum mükellef başına hâsılatı azaltacaktır. Öte yandan, vergi harcamalarının uygulanmadığı durumlarda, gelir veya tüketim seviyesi düşük olan kesimlerin vergi nedeniyle uğradıkları fayda kaybı çok yüksek olacağından, bu kesimlerin yasa dışı yollara başvurarak vergi yükünden kurtulma olasılıkları artacaktır.

5. Enflasyon

Enflasyon en basit tanımıyla, toplam talebin toplam arzı aşması neticesinde fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve hissedilir derecedeki artışları ifade etmektedir. Enflasyon, özellikle gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunlarından birisidir ve bu sorun ile mücadelede kullanılan maliye politikası araçları arasında vergi politikaları önemli bir yere sahiptir. Genel olarak, enflasyon ile mücadelede vergi oranlarının artırılmasının gerektiği savunulmaktadır. Bununla beraber, her verginin ekonomide ve vatandaşların tüketim - yatırım – tasarruf kararlarında meydana getireceği etkinin (verginin karar – beyan etkisi) farklı olması nedeniyle, bu tür genel ifadelerden kaçınmak gerekir. Toplam talebi azaltmak için gelir üzerinden alınan vergilerin mi yoksa tüketim vergilerinin mi artırılması gerektiği tartışmalıdır⁹. Enflasyon ile mücadelede en etkili vergi politikası, hane halklarının harcanabilecek gelirlerini azaltacak şekilde vergileme yapılması sonucunu doğuracak politikadır. Ancak bunu yaparken de, maliye politikasının amaçları arasında meydana gelebilecek çatışmaları göz ardı etmemek gerekecektir. Örneğin, tüketim üzerindeki vergi yüklerini artırarak enflasyonu önleme çabası, maliye politikacılarını tersine

⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Turhan, 2003: 298-300; Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010.

artan oranlı ve regresif etkili tüketim vergilerinin gelir dağılımını bozucu etkisiyle karşı karşıya bırakabilir.

Bu çalışmanın amaçları bakımından enflasyon ile vergi yükü arasındaki ilişki dikkate alındığından, enflasyonun vergi yükünü ne yönde etkileyebileceği üzerinde durmak daha uygun olacaktır. Öncelikle enflasyonun, satın alma gücünü azaltan yapısı nedeniyle kendisinin bir vergi olduğu iddia edilmektedir. Ancak, mükellef açısından satın alma gücünde azalmaya sebep olan her hususu bir tür vergi olarak nitelenebilmesi için, devletin gelirlerinde de aynı oranda bir artışa sebep olması gerekir. Oysa, enflasyonun vergi gelirlerini genellikle aşındırdığı kabul edilmektedir. Olivera – Tanzi Etkisi olarak bilinen bu görüş, enflasyonun vergi gelirlerinde meydana getirdiği etkiyi azaltmak için, devlet lehine ve fakat mükellef aleyhine çözümler üretilmesini sağlamıştır. Verginin kaynakta kesilmesi, peşin (geçici) vergi uygulaması, verginin tahakkuku ile tahsil süresi arasındaki zaman farkı için yeniden değerlendirme oranı uygulanması gibi öneriler bunlardan en önemlileridir. Türkiye’de 1989 yılından beri gelir ve kurumlar vergisinde uygulanan geçici vergi uygulaması ve özellikle kişisel gelirlerin büyük bir çoğunluğunun stopaj yoluyla vergilendirilmesi, bunun en bariz örnekleridir.

Enflasyon ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi devlet ve vergi mükellefleri açısından ayrı ayrı ele almakta yarar vardır. Devlet açısından enflasyon nedeniyle oluşan vergi erozyonu yukarıda bahsedildiği gibi kısmen azaltılmaya çalışılmaktadır. Mükellefler açısından bakıldığında ise, özellikle subjektif vergi yüklerinin enflasyon nedeniyle arttığını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Satın alma güçlerinin bir kısmının vergiler yoluyla elinden çıkmasına ilaveten, elinde kalan satın alma gücünün de enflasyon nedeniyle kayba uğraması, mükellefin ödediği vergiler nedeniyle duyduğu baskı hissini artıracaktır. Objektif vergi yükünde ise, verginin tahakkuk ve tahsil süresi arasındaki zaman farkına bağlı olarak kısmi bir azalma meydana gelecektir. Ancak hemen belirtelim ki, özellikle ücretler üzerinden alınan vergilerin kay-

nakta kesinti yoluyla tahsili, diğer mükelleflerle kıyaslandığında ücretliler aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir¹⁰.

Gerek mükelleflerin ve gerekse devletin, enflasyon oranlarının negatif etkisinden kısmen kurtulabilecekleri iddiası ile geliştirilen enflasyon muhasebesi uygulaması, uzun yıllar tartışılmış ve nihayet 2003 yılında kabul edilen 5024 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen Mükerrer 298. Madde ile Türk vergi mevzuatına girmiştir. Ancak yıllık enflasyon oranının en az %10 ve son üç yılın enflasyon oranları toplamının da en az %100 olma şartı, bu uygulamanın sadece bir yıl yapılabilmesine imkân tanımış ve sonraki yıllarda enflasyon oranının düşmesi nedeniyle uygulama şansı kalmamış, diğer bir ifade ile söz konusu düzenleme ölü doğmuştur. Söz konusu uygulamanın devletin mi yoksa mükelleflerin mi lehine olduğu konusu ise tartışmalıdır (Bkz. Elitaş, Topal ve Demir, 2005).

Ayrıca, enflasyon oranlarının objektif ve subjektif vergi yükü üzerindeki etkilerini daha net bir şekilde görmek için, değişik ülkelerin zaman serisi olarak enflasyon oranları ve ölçülmüş objektif ve subjektif vergi yüklerinin panel veri analizleri ile test edilmesi gerekmektedir. Bu konuda günümüze kadar yapılmış bir çalışmaya rastlanamamıştır.

6. Mali Anestezi

Mali anestezi, mali yükümlülüklerin mükellefler tarafından farkına varılmaksızın yerine getirilmesidir. Abba Lerner'in deyimiyile, kümes-
teki kazların ürkütülmeden yolunmasıdır. Mali anestezi kavramını daha geniş anlamda, mükelleflerin harcanabilir gelirlerinden devlete ödedikleri vergilerin objektif yükü ile bu vergilerden dolayı hissettikleri subjektif vergi yükü (vergi tazyiki) arasındaki fark şeklinde tanımlamak ta mümkündür. Dolayısı ile, mali anestezi objektif vergi yükünden ziyade, subjektif vergi yükü ile alakalı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüz vergi sistemlerinde, mükellef psikolojisine en uygun vergiler, mükellefin baskı hissi duymadan ödeyeceği vergiler olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle özellikle tüketim vergilerinin vergi gelirleri

¹⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Kulu, 2000: 227-232.

içindeki payı ciddi bir artış göstermektedir. Türkiye’de bu pay 2000’li yıllarla birlikte yaklaşık %70 düzeylerine ulaşmıştır. Ödediğı verginin farkında olmamak, mükellefin vergi sistemine ve dolayısıyla devlete karşı direncini azaltması bakımından olumlu karşılanabilir. Ancak, mali yükümlülüklerini yerine getirmesine rağmen bunun farkında olmayan kişilerin, devleti ve onu yönetmeye talip olanları da bir yanılısma içinde algılayacakları ayrı bir gerçektir.

Diğer taraftan bir ülkede mali anestezinin boyutları, genel kabul görmüş kanaatlere göre, ülkenin gelişmişlik seviyesi bakımından da önemli ipuçları içermektedir. Genellikle, gelişmiş ülkelerde mali anestezinin gelişmekte olan ülkelere göre daha düşük olduğu ifade edilmektedir. Ancak, bu tür değerlendirmelerin mutlaka istatistiksel çalışmalara dayalı olarak ifadesi gerekir. Mali anesteziyi objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü arasındaki fark olarak değerlendirdiğimizde ve subjektif vergi yükünün de maliye literatüründe genel olarak ölçülmesi güç olarak kabul edildiğı hesaba katıldığında, çeşitli ülkeler açısından mali anestezi boyutlarını istatistiksel çalışmalara ortaya koymak neredeyse imkânsız hale gelmektedir.

Bu çalışmanın çıkış noktalarından birisi de, subjektif vergi yükünün ölçülebileceğı iddiasıdır. Dolayısı ile bir ülkede subjektif vergi yükünün ölçülebilir bir değer olarak bulunması, beraberinde o ülkedeki mali anestezi boyutlarının da ölçülebilmesine imkân tanıyacaktır. Son bölümde bununla ilgili istatistiksel analizler yer almaktadır.

Vergi türleri bakımından mali anestezinin en yüksek boyutlara ulaştığı vergiler, öncelikle dolaylı vergilerdir. Zira, satılan malın satış fiyatının içine gizlenerek alınan vergilerin bu vergileri ödeyenler tarafından hissedilmesi oldukça güçtür. Mali anestezinin en yüksek olduğu bir diğer vergi türü de kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilen vergilerdir. Özellikle emek geliri elde edenlerin ücretlerinden, ücretleri henüz ellerine geçmeden işverenleri tarafından verginin kesilmesi, söz konusu gelir vergisinin hissedilmesini büyük ölçüde engellemektedir. Nitekim, yaptığımız istatistiksel analizlerde, mükellef grupları itibarıyla mali anestezinin en yüksek düzeyde görüldüğü gruplar, memur ve işçi kesimleridir.

Bu noktada değişik ülke uygulamalarından da kısaca bahsederek konuya farklı bir bakış açısı kazandırmak yararlı olacaktır. İşçi veya

memur kesimlerinin ödeyecekleri gelir vergileri Türkiye gibi birçok ülkede işverenlerin sorumluluğu altındadır. Bu tür ülkelerde söz konusu verginin yükü genellikle işverenler tarafından hissedilmektedir. Diğer bir ifade ile, işveren kendi ödediği vergilerin yanı sıra, subjektif vergi yükünü ifade ederken, çalıştırdığı kişiler için vergi dairesine beyan edip ödediği vergileri de bu yüke genellikle dâhil etmektedir. Dolayısı ile bu ülkelerde emek sahiplerinin subjektif vergi yükünün sermaye sahiplerinden daha düşük çıkması normaldir. Ancak, Avusturya gibi bazı ülkelerde ise emek sahiplerinin büyük bir çoğunluğu beyannameli vergi mükellefi olup, kazançlarından ödeyecekleri vergiyi kendileri vergi dairesine beyan etmekte ve ödemektedirler. Bu tür ülkelerde ücretlilerin subjektif vergi yükü doğal olarak Türkiye gibi ülkelere göre daha yüksek çıkacaktır.

II. VERGİ YÜKÜNÜN SOSYAL VE PSİKOLOJİK ETKİLERİ

Vergi yükü ekonomik bir kavram olmakla beraber, sebep olduğu bireysel ve toplumsal davranış biçimleri nedeniyle psikolojik ve sosyolojik açıdan da incelenmesi gereken bir kavramdır. Vergi yükü, insanların kişisel gelirlerinde, tasarruflarında veya harcamalarında vergi kadar bir azalma anlamına geldiğine göre, bu yükün büyüklüğü bireysel veya toplumsal birtakım tutum ve davranışların şeklini de etkileyebilecektir.

Vergi yükü, vergi psikolojisi ve mali sosyoloji alanında yapılan çalışmaların tamamını yakınında belirleyici (determinant) faktör olarak ele alınmaktadır. Bireylerin veya toplumların algılarına etki eden çok sayıda faktör bulunmaktadır (Bkz. Demir, 2008: 24-25). Bu faktörlerin bir kısmı dışardan kaynaklanırken, bir kısmı da kişinin şahsi durumundan ve özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Vergileme olayı açısından mükelleflerin vergi karşısında takındıkları tutum ve gösterdikleri davranışları belirleyen sürecin başında, algı aşaması yer almaktadır. Bu aşama, mükelleflerin bireysel veya toplu olarak vergi karşısında gösterdiği birçok davranışın önemli ölçüde şekillendiği aşamadır. Vergi yükü açısından bakıldığında, mükelleflerin bu algılarının belirlenmesinde devletin yapmış olduğu düzenlemeler ve uyguladığı politikalar son derece önemlidir. Bunun yanı sıra, mükellefin şahsi veya ailevi birtakım özellikleri de vergi yükünün hissedilmesin-

de etkili olacağından, subjektif vergi yükünün, verginin algılanması bakımından son derece önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi karşısında takınılacak tutumlar ve gösterilecek davranış biçimleri üç aşamada şekillenmektedir. Bunlar hissetme, ödeme ve yerleşme aşamalarıdır (Turhan, 1993: 234). Hissetme aşamasında mükellefler, henüz vergiyi doğuran olay meydana gelmeden, bu durumun farkına varır varmaz, kanuni veya kanunsuz yollardan vergi yükünden tamamen veya kısmen kurtulmaya çalışır. Ödeme aşamasında, vergiyi ödemekten kurtulamayan mükellefler üzerlerinde kalan vergi yükünü yansıma mekanizması ile başkalarına devretmeye çalışırlar. Yerleşme aşamasında ise, üzerlerinde kalan vergiyi yansıma yoluyla da gideremeyen mükellefler, vergi yükünün ödeme (gelir) veya beyan (ikâme) etkilerine katlanmak durumunda kalırlar (Şenyüz, 1995: 87).

Vergi yükü, satın alma gücünde bir azalmaya neden olduğundan dolayı, bireysel veya toplumsal olarak açıkça veya gizlice reaksiyon gösterilebilecek bir olgu olarak kabul edilmektedir. Bu davranışların şekli ve dozu ülkeden ülkeye, kültürden kültüre ve kişiden kişiye değişebilmektedir. Kısacası, insanların katlandıkları vergi yükü nedeniyle ne tür bir tutum ve davranış sergileyeceklerini önceden kestirmek çok zordur. Bu tutum ve davranışlar kanunlar dâhilinde kalabileceği gibi, kanunsuz yollara başvurmak şeklinde veya devlete isyan veya vergi grevi şeklinde toplumsal hareketlere dahi dönüşebileceklerdir. Aşağıda bu tepkiler bireysel ve toplumsal olarak ele alınacaktır.

A. VERGİ YÜKÜNÜN BİREYSEL YANSIMALARI

İnsanı ekonomik çıkarlarını kollayan rasyonel bir varlık olarak kabul ettiğimizde, üzerinde kalan vergi yükünün hissedilme derecesine göre, çeşitli reaksiyonlar gösterebileceğini de kabul etmemiz gerekecektir. Vergi yükünün psikolojik olarak hissedilmesi, mükellefleri öncelikle kanuni yolları kullanarak, ödemeksizin bu yükten kurtulmaya sevk eder. Bunun mümkün olmaması durumunda, vergi yükünü yansıtmak ister. Bunun da mümkün olmaması durumunda, vergi kaçırmak gibi cezai müeyyideler içeren kanunsuz yollara başvurabilir.

1. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma (eski tabiriyle içtinap), kanuni yollardan, diğer bir ifade ile kanunsuz yollara başvurmaksızın vergi ödemekten kurtulmaktır. Kaçınma olayı vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında meydana gelmesinden önce olabileceği gibi, sonra da olabilir. Şahsında vergi doğuran olayın gerçekleşeceğini hisseden veya bunu öğrenen mükellef, önceden alacağı bir takım yasal tedbirlerle bu olayın doğumuna engel olmaya çalışır. Bunu başarabilirse, vergiden kaçınma gerçekleşmiş olur. Böylece, yasalar karşısında herhangi bir suç işlenmemiş olacağından, mükellefin cezai müeyyidelerle karşılaşması da söz konusu olmaz.

Kaçınma olayı maddi anlamda olabileceği gibi, zaman ve yer bakımından da gerçekleştirilebilir. Fabrika veya ticarethane açmayı planlayan bir mükellefin, bu girişimiyle birlikte zamanla katlanmak zorunda kalacağı vergi yükünü hesaplayıp, bu nedenle girişiminden vazgeçmesi veya vergisi yüksek malların bireyler tarafından satın alınmaması, maddi açıdan vergiden kaçınmaya örnek verilebilir. Diğer taraftan vergilendirilmesi muhtemel malların önceden uzun bir süre yetecek kadar satın alınması, vergiden kaçınmanın zaman bakımından gerçekleşmesidir. Bir ülke ekonomisi bakımından en tehlikeli ve istenmeyen kaçınma ise, mükellefin vergi doğuracak olayı, vergi yükünün görece olarak daha düşük olduğu başka bir ülkede gerçekleştirilmesi şeklinde ortaya çıkan yer bakımından kaçınmadır (Turhan, 1993: 236).

Diğer taraftan vergiden kaçınma olayı vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesinden sonra da meydana gelebilir. Bu durum genellikle vergi kanunlarının vergiden kaçınmaya müsait olup olmamasına bağlı olarak gerçekleşir. Üzerine düşen vergi yükünü ağır bulan mükellef, kanun koyucunun bilerek veya bilmeden, vergi kanunlarında oluşturduğu sığınakları kullanmak ister. Özellikle muhasebe meslek mensupları bu tür vergiden kaçınma yollarını iyi bilen uzman kişiler olduklarından, mükelleflerin kaçınma taleplerinin yoğunlaştığı kişilerdir.

Vergi kanunları hazırlanırken, bazen bilerek mükelleflerin vergi yüklerini azaltmaları için bazı boşluklar oluşturur. Vergilemenin ekono-

mik kalkınma, istikrar ve gelir dağılımı gibi amaçları, kanun koyucunun bilinçli olarak vergiden kaçınma sağlayacak düzenlemelere gitmesine neden olabilir (Devrim, 1998: 250). Bazen de kanun koyucunun gözünden kaçan hususlar buna imkân tanıyabilmektedir.

Vergiden kaçınma olayı hukuki, ekonomik ve sosyal açıdan meydana getirdiği sonuçlar itibariyle kamu maliyesi yöneticileri tarafından üzerinde durulması gereken bir husustur. Ağır vergi yükü nedeniyle vergi doğuran olaylara girişmeyen mükelleflerin olması, yatırımların azalmasına neden olabileceği gibi, yatırım yapabilecek sermayenin vergi yükü nedeniyle başka bir ülkeyi tercih etmesi, söz konusu sermaye oranında, vergi gelirlerinin ve ekonomik gücün tamamen kaybedilmesi anlamına gelecektir.

2. Verginin Yansıması

Verginin yansıması (in’ikası), kanuni mükellefi tarafından ödenen veya ödenmesi gereken bir verginin, fiyat mekanizması aracılığı ile tamamının veya bir kısmının diğer şahıslara aktarılmasıdır (Devrim, 1998: 234). Verginin yansıtılması vergiden kaçınma yollarından birisi olmasına rağmen, maliye literatüründe genellikle ayrı bir başlık altında incelenmektedir.

Vergi, ekonomik anlamda katlanılması gereken bir yük ve tüketim veya tasarruflarda bir azalma anlamı taşıdığına göre, mükelleflerin bu yükten kurtulma çabası içinde olmaları normaldir. Mükelleflerin bu çabaları bizzat vergi kanunlarıyla öngörülmüş olabileceği gibi, piyasa mekanizmasının sunduğu imkânlarla da mümkün olabilmektedir. Mükellefler, ödedikleri veya ödenmesi gereken aşamaya gelmiş vergi yüklerini, ileriye doğru (tüketicilere) veya geriye doğru (üreticilere) yansıtabilmektedirler.

Talep esnekliğinin satış fiyatını artırmaya müsait olması durumunda vergi genellikle ileriye doğru yansıtılmak istenir. İleriye doğru yansıma vergi kanunları ile önceden belirlenmişse, diğer bir ifade ile verginin yansıtılmasına bizzat kanun izin veriyorsa kanuni yansımadan söz edilir. Eğer kanun bu olaya açıkça izin vermemekle beraber, piyasa şartlarından yararlanılarak yansıma gerçekleştiriliyorsa, bu durum ekonomik yansıma (veya fiili yansıma) olarak ifade edilir (Herekman, 1989: 169). Ancak, malın satış fiyatını vergi kadar artırmak çeşitli

ekonomik ve ticari nedenlerle her zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumda vergi yükü kadar artan maliyet, ilerliye doğru yansıtma imkânlarının olmaması nedeniyle, geriye doğru yansıtılmaya çalışılır. Örneğin çamaşır makinesi üreticisi, bu ürün üzerine konan ilave bir vergiyi fiyata ekleyerek tüketiciye yansıtmak ve söz konusu verginin yükünden kurtulmak ister. Ancak bu durum, satış fiyatının artması nedeniyle ürüne olan talebin düşmesi ve satışların gerilemesine neden olabilir. Böyle bir durumda, söz konusu ilave vergiyi girdi maliyetlerini aşağı çekmek suretiyle geriye doğru yansıtarak verginin yükünden kurtulmak ister. İkinci durumun da mümkün olmaması, vergi yükünün çapraz bir şekilde yansıtılma olanaklarının aranmasına neden olur. Verdiğimiz örnekteki üretici çamaşır makinesi yanında başka bir ürün de üretiyorsa, çamaşır makinesi üzerine konan verginin yükünden kurtulmak için, söz konusu vergi yükünü diğer ürün aracılığı ile gidermeye çalışır. Bu son durum, ilk kez İtalyan Maliyeci Empoli'nin ifade ettiği çapraz yansımadır (Turhan, 1993: 246).

Literatürde yukarıda değindiğimiz yansımaya kavramları yanında vergi yükü ile ilişkisi kurulan pek çok yansımaya türü ortaya konmuştur. Örneğin yansımaya olayının gelir dağılımı üzerindeki etkilerini ifade etmek üzere mutlak yansımaya – diferansiyel yansımaya kavramları geliştirilmiştir. Mutlak yansımaya, kamu harcamaları sabitken belirli bir vergideki artışın gelir dağılımı üzerindeki etkisini ifade etmek için kullanılmaktadır. Diferansiyel yansımaya ise kamu harcamaları sabitken belirli bir verginin bir başka vergi ile değiştirilmesi durumunda gelir dağılımında meydana gelen değişmeyi ifade etmek için kullanılmaktadır (Devrim, 1998: 234).

Diğer taraftan, ister kanuni yansımaya ister ekonomik yansımaya şeklinde olsun, vergi yükünün ilerliye veya geriye doğru yansıtılıp ekonominin tamamına yayılması ve mükellefler tarafından hissedilmeyecek hale gelmesine sınırsız yansımaya veya verginin yayılması denmektedir. Ancak hemen belirtelim ki, sınırsız yansımaya ile ifade edilen, vergi yükünün toplumu oluşturan bütün bireylere eşit bir şekilde yayılacağı ve hissedilmeyeceği, diğer bir ifade ile yansıtılmış vergilerin tekrar ve tekrar yansıtılarak etkilerinin yok olacağıdır. Oysa, vergi yükü eninde sonunda birilerinin sırtında kalmaktadır ve sınırsız yansımaya

kavramı teoride tartışmalı bir kavram olarak kabul edilmektedir (Sağbaşı, 2010: 100; Devrim, 1998: 236).

Vergi yükünün tamamının veya bir kısmının aktarılarak belirli bir üretim faktörü veya toplumun belirli bir zümresi üzerine yerleşmesi olayı ise sınırlı yansıma kavramı ile ifade edilmektedir (Herekman, 1989: 167). Fizyokratlar vergi yükünün nihai olarak toprak sahipleri üzerinde kalacağını, Ricardo ise rant üzerinden alınan vergilerin yükünün yansımaya elverişli olmadığını, maliyet unsuru olabilecek vergilerin yansıtılabileceğini ifade etmektedir (Devrim, 1998: 236).

Yansıma ile vergi yükü arasındaki ilişki açısından önemli bir başka kavram da bütçe yansıması (veya mali yansıma) kavramıdır. Bu kavram aslında mali bağlantı kavramı yerine kullanılmaktadır. Bütçe yansıması, vergi alınması ve alınan bu vergiler ile finanse edilen kamusal harcamaların gelir dağılımı üzerindeki birleşik etkilerini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır (Sağbaşı, 2010: 100). Kişisel bazda dikkate alındığında, bir kişinin katlanmak zorunda kaldığı vergi yükü karşılığında kamusal harcamalardan ne kadar yararlandığını ortaya koymak için kullanılan bir kavramdır.

Vergi yükünün kanunların öngördüğü şekilde veya piyasa şartlarına bağlı olarak ileriye veya geriye doğru yansıtılması, her zaman ve şartta kolaylıkla gerçekleştirilmesi mümkün olmayan bir hadisedir. Yansımanın hangi ölçüde gerçekleşebileceğini belirleyen çok sayıda makro ve mikro ekonomik faktör vardır. Bunların tamamını incelemek bu çalışmanın amacı dışındadır¹¹. Bunlardan bir kısmından kısaca bahsedecek olursak;

- Dolaylı vergiler kolaylıkla yansıtılabilen vergilerdir. Buna karşın dolaysız vergilerin yansıtılmaları genellikle piyasadaki arz ve talep esnekliğine bağlıdır.
- Ekonomik konjonktür açısından genişleme dönemleri yansıma için daralma dönemlerine göre daha elverişlidir.

¹¹ Yansımayı belirleyen faktörler ve yansımanın sınırları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Turhan, 1993; Devrim, 1998; Herekman, 1989; Töralp, 2007; Sağbaşı, 2010; Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010.

- Vergi psikolojisi açısından yansıtılabilen vergiler mali anesteziye uygun vergiler olduklarından tepki çekmeyen vergilerdir.
- Tam rekabet piyasasında vergi yükünün yansıtılması monopol piyasalara göre daha zordur.
- Zorunlu tüketime konu olan ve ikâmesi olmayan mallar üzerine konan vergileri yansıtmak kolay, lüks tüketim malları ve ikâmesi olan mallar üzerine konan vergileri yansıtmak zordur.

3. Verginin Amortismanı ve Kapitalizasyonu

Vergiden kaçınma yollarından birisi de yansımaya benzemekle beraber çeşitli açılardan farklılık arz eden ve servetlerle ilgili bir kavram olarak kabul edilen verginin amortismanıdır. Verginin amortismanı, servet unsurlarından özellikle menkul ve gayrimenkul malların gelirleri (iratları) üzerine konan vergilerin, bu malların değerini vergi oranı kadar azaltmasıdır. Kapitalizasyon ise getirileri üzerindeki bir verginin kaldırılması durumunda menkul veya gayrimenkul malın değerinde kaldırılan vergi kadar meydana gelen artışı ifade etmek için kullanılmaktadır. Hemen belirtelim ki, maliye literatüründe bu iki kavramın birbiri yerine kullanıldığını veya her ikisini ifade etmek üzere sadece birisinin kullanıldığını görmek mümkündür (Devrim, 1998; 266; Şenyüz, 1995: 112).

Verginin amortismanı kavramını bir örnek üzerinde açıklayalım. Bir gayrimenkul vergi hariç 5.000 TL gelir getiriyor ve piyasa cari faiz oranı da %5 ise; söz konusu gayrimenkulün vergiden önceki değeri $5.000 / 0,05 = 100.000$ TL olacaktır. Gayrimenkul sermaye iratları üzerine %20 oranında bir vergi konulması ile 5.000 TL gelir 4.000 TL'ye düşecektir. Bu durumda gayrimenkulü satın almak isteyen bir kişi hesabını bu son duruma göre yapacak ve bu malı satın almak için $4.000 / 0,05 = 80.000$ TL teklif edecektir. Alıcı bunu yaparak yıllık 1.000 TL vergi yükünden kurtulmuş olacaktır. Örnekte de görüldüğü gibi, verginin amortismanı olarak ifade edilen bu olay aslında verginin alıcıdan satıcıya aktarılması, diğer bir ifade ile verginin geriye yansıtılması olayıdır (Sönmez, 1971: 12-13).

Verginin kapitalizasyonu ise yukarıda verdiğimiz örneğin ters yönlü olarak gerçekleşmesidir. Üzerindeki vergi yükü kalkan menkul veya

gayrimenkul malın piyasa fiyatı, kaldırılan vergi kadar atmaktadır. Böylece kaldırılan vergi, malın fiyatına eklenmek suretiyle kapitalize edilmektedir (sermayeleştirilmektedir).

Vergi yükünün sebep olduğu etkiler arasında kabul edilen verginin amortismanı ve kapitalizasyonu kavramları birçok kaynakta sadece gayrimenkuller ile ilişkilendirilmektedir. Ancak bir gayrimenkulün değerindeki değişmeyi sadece vergilere bağlamak ancak diğer şeyler sabit varsayımı altında (*ceteris paribus*) mümkündür. Oysa, verginin amortismanı veya kapitalizasyonunun özellikle devlet tahvilleri gibi menkul kıymetler üzerine vergi konması veya var olan bir verginin kaldırılması durumunda daha kolay gerçekleşebileceği kabul edilmektedir (Sağbaş, 2010: 48-49).

4. Vergi Borcunun Geciktirilmesi

Vergi yükünün mükellef davranışlarında meydana getirdiği etkilerden birisi de tahakkuk ettirilen vergilerin zamanında ödenmemesi olarak bilinen vergi borcunun geciktirilmesidir. Mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödememeleri, karşılaşacakları cezai yaptırımların farklılığı nedeniyle kaçakçılıktan; bu davranışla vergi yükünden tamamen veya kısmen kurtulmanın mümkün olmaması nedeniyle de kaçınmadan ayrılmaktadır.

Vergi borcunun geciktirilmesi olayı genel bütçe vergi gelirleri tahakkuk ve tahsilât rakamları arasındaki fark ile ilişkilendirilmekte ve genellikle piyasadaki cari faiz oranları ile gecikme zammı oranı arasındaki farka bağlanmaktadır (Şenyüz, 1995: 108). Mükellef piyasadan alacağı kredi faiz oranını gecikme zammı oranından fazla bulduğunda, tahakkuk etmiş olan vergi borcunu ödememe yolunu tercih edebilecek, böylece finansman ihtiyacını vergi borcunu geciktirmek suretiyle karşılamış olacaktır. Kuşkusuz bu olayın gerçekleşmesi, piyasadaki kredi faiz oranları kadar vergi yönetiminin mükellefleri takip çalışmalarına da bağlı olacaktır. Vergisini ödemeyenlere zamanında tebligat gönderilmesi, icra takiplerinin hızlı bir şekilde başlatılması gibi idari işlemlerin, mükellefler üzerinde psikolojik ve sosyal baskı yapabileceği nedeniyle, geciktirme olayını kısmen azaltabileceğini kabul etmek mümkündür.

Vergi borcunun geciktirilme yollarından birisi de vergi beyannamele-
rinin zamanında verilmemesidir. Gecikme zamlarına ilave olarak
vergi ziyai ve usulsüzlük gibi çeşitli vergi cezalarının da uygulanacağı
bu tür davranışları kredi faiz oranlarına bağlamak mümkün değildir.
Bu tür davranışlar genellikle, uzun bir süre vergi idaresinin takibine
maruz kalınmaması nedeniyle tekrar başvuru yapılan davranışlardır.

Vergi yükünün neden olduğu geciktirme olayının en önemli sebeple-
rinden birisi de vergi aflarıdır. Belli aralıklarla çıkarılan af kanunları
genellikle beyanname vermemek veya tahakkuk etmiş borcun zama-
nında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan zam ve cezalara yönelik
olarak düzenlenmektedir. Periyodik olarak af kanunlarının çıktığını
bilen mükellefler, oluşan af beklentisi nedeniyle vergi borçlarını
ödememe yolunu tercih edebilmektedir. Kuşkusuz, bireysel bir tercih
şeklinde gerçekleşen bu davranış sonucunda, mükellefin bizzat ka-
nun koyucu sayesinde her hangi bir zam ve cezaya muhatap olma-
ması, vergi borcunu zamanında ödeyen mükelleflerin devlet eliyle
cezalandırılması şeklindeki bir toplumsal algıya sebep olabilmekte-
dir. Lehinde ve aleyhinde çok sayıda görüş olmasına rağmen, ülke-
mizde sık aralıklarla çıkarılan af kanunlarının mükellefler tarafından
genellikle bu şekilde algılandığı, birçok alan araştırmasında elde edi-
len bir bulgudur¹².

5. Vergi Kaçakçılığı

Vergi yükünün mükellef davranışlarında neden olduğu bireysel so-
nuçlardan belki de en tehlikeli olanı vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçak-
çılığını kısaca, vergi yükünün yasa dışı yollarla azaltılması şeklinde
tanımlamak mümkündür. Hukuki açıdan bir suç olan vergi kaçakçılığı-
nı, “vergi kaybı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği
kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu
düzenini bozmaya yönelik ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller”
şeklinde tanımlamak mümkündür (Bayraklı, 2009: 210).

Vergi yükünün kısmen veya tamamen giderilmesi amacıyla başvuru-
lan vergi kaçakçılığı, mevcut yasalara aykırı bir davranış olması nede-

¹² Bu konudaki alan araştırmalarından bazıları için bkz. Gerçek ve Yüce, 1998; Demir, 1999; Çoban, 2005; Çiçek, 2006; Demir, 2008.

niyle vergi yönetiminin etkinliği, vergilerin verimliliği ve kamu düzeninin bozulması açısından üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Diğer taraftan, toplumun vergi ahlâkı açısından da çok önemli bir belirleyici faktördür.

Vergi kaçakçılığı davranışı konusunda yapılan araştırmalar son yıllarda hızla artmıştır. Vergi kaçakçılığının sebepleri konusunda maliye literatüründe pek çok teorik bilgi ortaya konmakla beraber, bu konudaki ampirik alan araştırmalarında özellikle 1970’li yıllardan sonra hızlı bir artış söz konusudur. Bu alandaki temel çalışma Allingham ve Sandmo (1972) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada vergi kaçakçılığı ile yakalanma riski arasında güçlü bir korelasyon olduğu ortaya konmuş ve vergi kaçırma davranışının, genel olarak, zora dayalı cezai düzenlemelerle engellenebileceği belirtilmiştir. Pek çok araştırmaya referans olan bu yaklaşımın vergi kaçırma davranışını bütün yönleriyle ortaya koymaktan uzak olduğu sonraki yıllarda yapılan alan araştırmalarında ortaya çıkmıştır. Örneğin Kantona (1975) bu hususu, “vergi kaçakçılığı bir ekonomik ve sosyolojik fenomendir ve böyle bir fenomeni geleneksel bakış açısıyla açıklamak mümkün değildir” şeklinde ifade etmiştir. Gerek uluslararası literatürde, gerekse Türkiye’de yapılan çok sayıda ampirik çalışmada, vergi kaçakçılığı gibi bir fenomenin ekonomik, sosyal, psikolojik ve kültürel birçok belirleyicinin olduğu görülmektedir¹³.

Vergi kaçakçılığı davranışı ülkeden ülkeye, kültürden kültüre değişen biçimleri olan karmaşık bir fenomendir. Bu davranış üzerinde ekonomik olarak gelir düzeyi, vergi yükü, kamu harcamalarının mükellef tercihlerine uyumu, yolsuzluk algısı, kayıt dışı ekonomi, mali anestezi gibi faktörler etkili olurken; sosyo-psikolojik olarak vergi ahlâkı, dini inançlar, vergi bilinci, eğitim düzeyi gibi faktörler etkili olmaktadır (Bkz. Torgler vd., 2008; Demir, 2008).

Vergi yükünden kurtulmak için yasa dışı yollara başvurulması şeklinde gerçekleşen vergi kaçakçılığı, devletin vergi kaybının yanı sıra

¹³ Bu konuda yapılan çalışmaların bazıları için bkz. Slemrod, 1992; Andreoni vd., 1998; Alm ve Torgler, 2006; Cullis vd., 2006; Feld ve Frey, 2006; Torgler 2007; Torgler vd., 2008; Gerçek ve Yüce, 1998; Demir, 1999 ve 2008; Çoban, 2004; Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004; Çiçek, 2006.

kamu düzeninin bozulmasına da neden olduğı için genellikle hukuk sistemleri tarafından hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılan bir suç olarak kabul edilmektedir. Kamu düzeni, bir ülkede kamu hizmetlerinin iyi yapılmasını, devletin emniyet ve asayişini ve fertler arasındaki ilişkilerde huzur ve ahlâk kurallarına uygunluğu temine yarayan kurların bütünü şeklinde tanımlanmaktadır (Bayraklı, 2006: 250). Türk vergi mevzuatı da vergi kaçakçılığı fiiline öncelikle kamu düzeni açısından yaklaşmış ve 1998 yılında 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, vergi kaybına neden olan suçları kamu düzenini bozup bozmadıklarına göre ayırmıştır. Kamu düzenini bozan suçlardan vergi kaçakçılığı, VUK'nun 359. Madde'sinde düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıdaki fiilleri işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalar verilecektir.

- Defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak¹⁴,
- Gerçek olmayan veya işlemle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak,
- Hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde başka defter veya kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter ve belgeleri kısmen veya tamamen yok etmek, gizlemek veya yerine başka belgeler koymak,
- İçeriğı itibariyle yanıltıcı veya sahte belge düzenlemek veya kullanmak,
- Matbaalar açısından, yetkili olmadığı halde belge basmak veya sahte belge basmak,
- Basılmış bu belgeleri kullanmak.

Görüldüğü gibi yukarıdaki fiillerin tamamı kamu düzenini bozucu nitelikte fiillerdir. Bu yönüyle vergi kaçakçılığını, vergi yükünü tamamen veya kısmen gidermeye dönük diğer davranış biçimlerinden ayırmak gerekir. Vergi kaçakçılığı, kamu düzeninin yanı sıra sosyal dengeyi de bozmaktadır. Şöyle ki, vergi kaçakçılığı nedeniyle kamu

¹⁴ Muhasebe hata ve hileleri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012.

gelirlerinde meydana gelen erozyon, vergi ödevini kanunlarda öngörüldüğü gibi yerine getiren mükelleflerin üzerine yeni yükler yüklenmesine neden olmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi kaçırıcılar, diğer mükellefleri ağır vergi yükü altında bırakmaktadır. Bu nedenle ilave bir yaptırım olarak, vergi kaçakçılığı fiili ile birlikte vergi kaybı da oluşmuş ise, vergi ziyai cezası bir kat yerine üç kat şeklinde uygulanacaktır.

Vergi yükünün toplumun belirli kesimleri veya belirli meslek grupları üzerine yoğunlaşması, vergiye karşı toplumsal dirençlerin oluşmasına neden olmakta, toplumda oluşması beklenen vergi ahlâkını negatif olarak etkilemektedir.

Vergi kaçakçılığı, vergi kaybına neden olma ve kamu düzenini bozmanın yanında, vergi mükellefleri arasında rekabet eşitliğini bozucu etkilere de sahiptir. Vergi kaçırıcı mükellefler kaçırmayanlara göre gizli ve kötü bir sübvansiyon sağlayarak maliyetlerini düşürmektedirler (Şenyüz, 1995: 95). Diğer taraftan, her mükellefin vergi kaçırma şansının eşit olmaması, özellikle ücretlilerin vergi yüklerinin yükselmesine neden olmaktadır.

Vergi kaçakçılığının yol açtığı ekonomik ve sosyal sonuçlar nedeniyle, tüm ülkeler bu davranışa engel olmak için gerekli mevzuat düzenlemelerini öncelikle yapmaktadır. Ancak, sadece yasal düzenlemeler ile böyle bir fenomeni ortadan kaldırmak imkânsızdır. Toplumsal vergi bilinci ve vergi ahlâkının yükseltilmesi için gerekli tedbirlerin alınması da gerekmektedir. Çünkü, bütün vergi mükelleflerini sürekli bir biçimde denetlemek mümkün değildir. Ayrıca denetim hem çok pahalı, hem de mükellefleri rahatsız edici bir faaliyettir. Kuşkusuz, bütün iyi davranışları tek taraflı olarak, verginin taraflarından birisi olan mükelleflerden beklememek gerekir. Aynı zamanda, diğer taraf olan devletin de yolsuzluk, kamu harcamaları, vergi denetimleri, vergi idarelerinin organizasyonu gibi birçok konuda üzerine düşeni yapması gerekmektedir.

B. VERGİ YÜKÜNÜN SOSYAL YANSIMALARI

Vergi yükü bireysel tepkilere yol açan bir olgu olmasının yanı sıra, toplumsal bir takım reaksiyonlara da neden olabilir. Vergi yükü ne-

deniyle devlete ve kurumlarına karşı gelişebilen bireysel tepkiler arttıkça, bu tepkilerin toplumsal boyut kazanmasının önü de açılmış olmaktadır. Zira, insan tek başına yaşayan bir varlık değil, daima bir toplumun mensubu olan bir varlıktır. Özellikle vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmadığı hissine kapılan bireylerin yaygınlaşması, vergilere karşı toplumsal reaksiyonların da artabileceği sonucunu doğurur. Bu reaksiyonların demokratik toplumlarda öncelikle siyasal süreç içinde gerçekleşmesi beklenir. Demokratik yollarla gösterilen tepkilerle elde edilemeyen istekler, tarihte pek çok örneği olduğu gibi, daha tehlikeli ve sosyal açıdan yıkıcı toplumsal tepkilere dönüşebilir. Vergi yükü nedeniyle oluşabilecek toplumsal tepkiler aşağıda, başlıklar halinde incelenecektir.

1. Devlete Güven ve Vergi Yüğü

Vergileme, iki doğal tarafı olan bir olaydır. Bunlardan birisi devlet, diğeri de mükelleftir. Mükelleflerden vergi alırken öyle bir vergi politikası belirlenmelidir ki, maruz kaldığı vergi yükü nedeniyle mükelleflerin devlete olan güvenleri ve bağlılık duyguları zedelenmemelidir. Devlet mali amaçlarını gerçekleştirmek için vergi alırken, sosyal bir takım amaçlarını da unutmamalıdır. Ancak, bunu gerçekleştirmek çok kolay değildir. Daha önce de bahsedildiği gibi, maliye politikasının amaçlarının birbiriyle çatışması olarak bilinen bu olgu nedeniyle, hem devletin mali amaçlarını maksimum düzeyde gerçekleştirmek, hem kalkınmayı sağlamak, hem de sosyal devlet olgusunun gereklerini yerine getirmek çok kolay değildir.

Devlet soyut bir kavram olmakla birlikte, devlete dair düşünceler somut olaylara bağlı olarak şekillenmektedir. Bir devlet çatısı altında yaşayan bireylerin toplumsal bir huzur yakalamaları, sosyo-ekonomik açıdan mutlu olmaları büyük ölçüde çatısı altında yaşadıkları devlete olan güven ve bağlılık düzeyine bağlıdır. Devlete ve kurumlarına olan güven düzeyi, vatandaşlık bağı ve bilinci bir ülkede mutlaka var olması istenen sosyal sermayenin, vazgeçilmez unsurlarından sayılmaktadır (Torgler, 2004: 3).

Vatandaşların devlete dair düşüncelerini belirleyen önemli faktörlerden birisi, katlanmak zorunda oldukları vergi yüküdür. Vergi yükü nedeniyle yaşam standartlarında önemli azalmalar olan mükellefler,

bunun sorumluluğunu devlete yükleyebilirler. Mükellefler, vergilendirme yetkisini elinde bulunduran otoritenin kendilerini korumasını ve daha iyi yaşamaları için çaba sarf etmesini isterler. Daha da önemlisi, varlığını kendilerinin varlığına borçlu sayan bir devlet isterler. Oysa, ağır vergi yükü nedeniyle ekonomik varlıklarını ellerinden alan bir devleti vatandaşların güven ve bağlılık bilinci içinde algılaması her zaman kolay değildir.

Vergi sisteminden beklenen başarıya ulaşmak için öncelikle toplumun devlete olan güvenini sağlamak gerekir. Toplumda oluşması istenen pozitif vergi bilinci ve vergi ahlâkı için de bunu sağlamak şarttır. Bir çok ampirik çalışma, devlete ve kurumlarına güvenen mükelleflerin, güven duygusu zayıf mükelleflere göre daha gönüllü bir şekilde vergi ödediklerini ortaya koymaktadır (Bkz. Scholz ve Lubell, 1998; Bergman, 2001; Torgler vd. 2008). Böyle bir toplumda vergi yükü objektif olarak yüksek bile olsa, subjektif vergi yükü daha düşük olacak ve vergi yükü nedeniyle oluşabilecek toplumsal tepkiler azalacaktır.

2. Kamu Harcamaları ve Vergi Yükü (Mali Bağlantı)

Kamu harcamaları ile ilgili değerlendirmeler genellikle vergilerin karşılıksız olduğu görüşü ile birlikte yapılmaktadır. Oysa, vergilerin karşılıksızlığı kamusal mal ve hizmetlerin önemli bir kısmının bölünemezliğinin teknik bir ifadesidir. Vergi yüküne katlanan mükellefler, ödedikleri vergileri kamusal mal ve hizmetlerin karşılığı şeklinde algılamakta ve dolayısı ile nasıl harcadığını bilmek istemektedirler (Demir, 2009: 211). Vergilemeden beklenen başarı için de böyle bir bilincin oluşması gerekmektedir. Maliye literatürüne son yıllarda giren mali bağlantı (fiscal connection) kavramı da bu bilincin bir ifadesidir. Zira, bir ülkede mali yapıyı oluşturan en önemli araçlar vergiler ve kamu harcamalarıdır. Mali sistemin başarısı ise bu iki aracın birbiri ile uyumuna bağlı olduğu kadar, mükelleflerin her iki aracı nasıl algıladıklarına da bağlıdır.

Vergi yükü öyle ayarlanmalıdır ki, vatandaşlar kamusal hizmetlerden yararlanma düzeyleri ile katlandıkları vergi yükünü kıyasladıklarında, devletin kendilerini sömürdüğü hissine kapılmamalıdır. Diğer taraftan, toplumun bir kısmının bu durumdan mali rant elde ettiğini de

düşünmemelidirler. Kamu ekonomisinde “Marjinal Sosyal Fayda = Marjinal Sosyal Maliyet” (Pigou optimumu) eşitliğini sağlamak, devlete güven ve vatandaşlık bilincinin tesisi açısından son derece önemlidir. Vatandaşlar, katlandıkları vergilerin devlet tarafından kendilerine hizmet olarak geri verildiğini düşünmelidir. Diğer bir ifade ile, özel kesimden kamu kesimine, kamu kesiminden de özel kesime kaynak aktarımı optimal düzeyde gerçekleşmelidir. Ancak, özellikle kamusal (bölünemez) mal ve hizmetlerin faydalarının hissedilemeyişi, bu algının önünde ciddi bir engeldir.

Vergi yüküne katlanmak zorunda olan mükelleflerin ödedikleri vergilerden dolayı hissettikleri baskıyı azaltmanın matematiksel olarak iki yolu mevcuttur. Bunlardan birincisi vergi yükünü azaltmak, ikincisi de yararlandıkları kamu hizmetlerini artırmaktır. Kuşkusuz kamusal mal ve hizmetlerin artırılması tek başına subjektif vergi yükünü azaltmaya yetmez. Bu yükün azaltılması, öncelikle kamusal mal ve hizmetlerin mükellefin tercihlerine uygun olmasına bağlıdır. Devlet bütçesi ile uygulamaya geçirilen harcama planları, mükellefler tarafından istenen ve onaylanan türden planlar olduğunda, vergi yükü nedeniyle oluşabilecek toplumsal tepkiler önemli ölçüde azalacaktır (Şenyüz, 1995: 41).

Toplumun ekonomik ve kültürel açıdan farklı grupları olduğu gibi, bu grupların ihtiyaçları da birbirinden farklıdır. Düşük gelir grupları öncelikle eğitim, sağlık, konut gibi temel kamu hizmetlerine ihtiyaç duyarken, yüksek gelir grupları kamusal hizmetlerin sosyal alanlarda yoğunlaşmasını beklerler. Devletin sunmuş olduğu hizmetler, toplumun ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılamaktan uzak bir şekilde, diğer bir ifade ile toplumun desteklemediği alanlarda yoğunlaşırsa, ödenen vergiler boşa giden fonlar olarak değerlendirilebilir. Böyle bir değerlendirme ise öncelikle devlete ve kurumlarına olan güvenle birlikte, vergi ödeme konusundaki motivasyonu da azaltacaktır. Diğer taraftan, kamusal hizmetlerin gereğine inanan ve bu hizmetlerin kendi tercihlerine uygun bir şekilde sunulduğunu gören bireyler, katlandıkları vergi yükünün de gereğine inanmaya başlayacaktır. Böylece sosyal sermayenin en önemli enstrümanlarından birisi olarak kabul edilen vergi ahlâkı da önemli ölçüde artış gösterecektir.

Falkinger (1995)’e göre, kamu harcamalarının toplumsal algısına etki eden faktörlerin başında, devlete ve kurumlarına olan güven ve bağlılık düzeyi gelmektedir. Devlete güven ve bağlılık düzeyi yüksek olan kişilerin, onun koyduğu vergi ve benzeri yüklerle katlanma sınırı da diğer kişilere göre yüksek olacaktır. Son yıllarda Türkiye’de kamu harcamalarının toplumsal algısını ölçmeye yönelik araştırmaların yapıldığı görülmektedir (Bkz. Demir, 2009: 214). Bu araştırmaların genelinde kamu harcamaları algısının negatif olduğu, kamu harcamalarında savurganlık yapıldığı veya mükelleflerin tercihlerine uygun olmadığı gibi sonuçlara ulaşılmıştır. Böyle bir bulgu, özellikle subjektif vergi yükünün daha ağır hissedilmesine ve kamu harcamaları ile vergi yükü arasındaki mali bağlantının olumsuz bir biçimde kurulmasına neden olacaktır. Bu nedenle, subjektif vergi yükünü azaltmak için, öncelikle kamu harcamalarının toplumsal tercihlere uygun hale getirilmesi ve devlete güvenin tesis edilmesi gerekmektedir. Yaptığımız araştırmada da söz konusu yargıları destekleyen bulgular elde edilmiştir. Bu bilgiler, çalışmanın son bölümünde yer almaktadır.

3. Oy Kayması ve Sivil Baskı

Her ekonomik faaliyet sonuçta belli bir çıkar temeline dayanmaktadır. Ekonomik çıkarlar, belli bir ekonomik faydayı elde etme ve korumanın yanında, ekonomik maliyetten kurtulmaya da yönelik olabilir. İnsanlar söz konusu çıkarlarına ulaşmak için güç sahibi olmak isterler. Güç kavramı ise genellikle ekonomik, politik ve düşünsel olmak üzere üçe ayrılarak incelenmektedir (Erkan, 2000: 38).

Vergi yükü, ekonomik gücün ve çıkarın kaybı anlamına gelmektedir. Ekonomik güç genellikle bir takım diğer amaçlara ulaşmada kullanılan bir araçtır. Ancak, özellikle ekonomik ve politik gücün bütünleştiği zamanlarda bir amaca dönüşebilmektedir. Ekonomik gücünün azaldığını gören bireyler, diğer güç unsurlarını devreye sokmak isterler. Demokratik toplumlarda bireylerin sahip olduğu en önemli güçlerden birisi olan politik güç bu noktada devreye girmektedir. Söz konusu politik güç, oy kayması şeklinde ortaya çıkabildiği gibi, sivil baskıyı harekete geçirmek şeklinde de kendini gösterebilmektedir.

Oy kayması, seçmen kitlesinin önemli bir çoğunluğunun karar değiştirerek seçimlere katılım konusunda veya siyasi tercih konusunda davranış değişikliğidir. Bu değişiklik toplumsal bazda, siyasal iktidarları değiştirecek boyutlara ulaşabilir. Siyasi tarih bunun örnekleriyle doludur. Vergi mükellefleri, vergilerle ilgili yasal düzenlemeleri ve politikaları takip ederek, katlandıkları vergi yükünü azaltmak amacıyla değişik politik tercihlerde bulunabilmektedirler (Berksoy ve Demir, 2004: 515-516). Seçimlere giren siyasal partilerin vergi yüklerinin azaltılması konusunda topluma verdikleri taahhütler ve ikna kabiliyetleri, seçim sonuçları açısından önemli bir belirleyen olabilmektedir. Buchanan ve Tullock tarafından geliştirilen Maksimizasyon Teorisi de bu varsayıma dayanmaktadır ve siyasal partilerin oylarını maksimize etmek için çaba sarf ettiklerini belirtmektedir¹⁵. Bu nedenle, özellikle seçimler yaklaştığında iktidardaki siyasal partiler vergi yüklerini artırıcı politikalardan vazgeçmekte, hatta vergi yükünü azaltarak oylarını artırmaya çalışmaktadır.

Politik gücün bir diğer unsuru da sivil baskıdır. Demokratik toplumlarda vergi yüküyle ilgili politikaların belirlenmesinde, seçmenler ve politikacıların yanı sıra çeşitli baskı grupları ve sivil toplum örgütleri etkili olabilmekte ve politik sürece katkı sağlayabilmektedirler. Hatta, baskı gruplarının siyasal manevraları, iktidarları etkileme çabaları, özel veya toplumsal çıkar savaşları ve türlü entrikaları örgütlü toplum kadar eski bir olgu olarak kabul edilmektedir (User, 1992: 73). Seçimlerde veya seçim sonrası dönemlerde istediklerini elde edemeyen vergi mükellefleri, katlandıkları vergi yükünü minimize etmek için sivil toplum örgütleri aracılığı ile politika üreten birimler üzerinde baskı kurarak istedikleri faydayı elde etmeye çalışırlar. Siyasal iktidarlar, ciddi çoğunlukta olmayan veya oylama gücü zayıf olan seçmen kitleleri ve ekonomik birimlerin vergi yükünü yüksek tutabilse de, toplumdaki güçlü baskı gruplarının vergi konusundaki tercihlerini kolay kolay göz ardı edememektedir (Berksoy ve Demir, 2004: 520-522).

Günümüzde vergi politikaları üzerinde etkili olabilecek çok sayıda baskı grubu mevcuttur. Sendikalar, işveren kuruluşları, basın yaygın

¹⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Aktan, 2002: 139-162.

organları, esnaf odaları, meslek birlikleri (barolar, tabipler odası gibi), çiftçi birlikleri, çeşitli dernek ve vakıflar, dini örgütler (kilise, tarikatlar ve cemaatler gibi), etnik gruplar, ekonomik ve sosyal elitler, büyük aile toplulukları (aşiretler, akraba toplulukları gibi) bunlardan bazılarıdır. Söz konusu baskı grupları, ülkelerin gelişmişlik ve demokrasi düzeyine bağlı olarak değişik şekillerde kamu politikaları üzerinde etkili olabilmektedirler. Bu etki seçim sürecinde olduğu gibi, yasama sürecinde de kendini gösterebilmektedir (Karabacak, 2004: 67-68). Söz konusu baskılar, optimal hedeflerden uzaklaşan tutarsız vergi politikalarının oluşmasına neden olabilecek boyutlara ulaşabileceği gibi, gerçekten adaletsiz olan vergisel düzenlemelerin, baskılar sonucu hayata geçirilmeyişi şeklinde olumlu sonuçları da ortaya çıkarabilmektedir. Kısacası, demokratik toplumlarda vergi politikası üretenlerin söz konusu baskılar nedeniyle bağımsız olduklarını iddia etmek zordur.

Vergi politikaları üzerinde sivil baskının etkilerini geçmiş bazı siyasi tecrübelerden görmek mümkündür. Örneğin, 1992’de DYP-SHP koalisyon hükümeti tarafından, yüksek gelirlilerden bir defaya mahsus olmak üzere bir tür servet vergisi alınması önerilmiş, ancak iş çevreleri ve basın yayın organları gibi baskı gruplarının tepkileri nedeniyle, söz konusu öneri kısa sürede geri çekilmek zorunda kalmıştır (User, 1992: 77). Kuşkusuz, siyasal iktidarların bu grupların her baskısına boyun eğmesi söz konusu değildir. Gerçekten gereğine inanılan bir vergisel düzenleme, oy kaygısı veya baskı gruplarının tepkileri dikkate alınmaksızın yürürlüğe konabilmektedir. İçinde bulunulan şartlar bu konuda daha belirleyici olmaktadır. Ancak hemen belirtelim ki, siyasal iktidarların adil olmayan vergisel düzenlemeleri karşısında, iyi örgütlenmiş bir sivil baskının olması, toplumsal açıdan sağlıklı bir durum olarak kabul edilmektedir. Zira, bu tür bir baskının olmaması ilerde toplumsal patlamalara neden olabilecek boyutlara ulaşabilir ve ülkeyi sonraki dönemlerde çok daha büyük maliyetlere katlanmak zorunda bırakabilir (Şenyüz, 1995: 61).

4. Vergi Grevi, Vergi İsyanı ve Göç

Tarihsel süreç içinde insanlık, küçük ve birbirinden bağımsız çok sayıda birimden giderek büyüyen topluluklar şeklinde bir gelişim süreci

göstermiştir. Büyük aileler ve aşiretlerden derebeylikler ve şehirlere, oradan da ulus devletlere geçiş bu durumun bir yansımasıdır. Bu sürecin içinde yer alan birimler giderek kendi içlerinde artan bir entegrasyon ve iletişimle birbirleriyle daha geniş bir şekilde ilişki ve bağlantıya sahip olmuşlardır (Erkan, 2000: 21). Toplumların bu evriminde diğer faktörlerle beraber, mali olayların da son derece önemli bir yeri vardır. Zira, vergi mücadelesi sınıf mücadelesinin bilinen en eski biçimlerinden birisi olarak kabul edilmektedir (User, 1992: 100).

Vergilendirme yetkisini kullanan otoritenin bu yetkiyi kullanma şiddetine bağlı olarak, mükelleflerin bireysel tepkileri de zamanla bu genişleyen ilişki ve entegrasyon eşliğinde toplumsal tepkilere dönüşmüştür. Tarih bu tür toplumsal tepkilerin çeşitli yoğunlukta yaşanmış örnekleriyle doludur. Hatta, vergi yükünden kaynaklanan söz konusu toplumsal tepkiler, devlete karşı ayaklanmaların en önemli sebepleri arasında gösterilmektedir (Laufenburger, 1967: 284). Vergi yüküne karşı bireysel tepkiler daha sık ve yoğunlukta cereyan etmektedir. Ancak sınıf bilincinin artmasıyla beraber, daha az rastlansa da sonuçları bakımından son derece tehlikeli olan vergi grevi, vergi isyanı ve göç gibi kolektif tepkiler vergi yükünün toplumsal yansıması olarak kabul edilebilir.

Vergi grevi ve vergi isyanları daha çok devlet otoritesinin zayıf olduğu toplumlarda görülmektedir. Otoritenin güçlü olduğu durumlarda, devletin yaptırım gücünün vatandaşlar tarafından daha yoğun bir şekilde hissedilmesi ve buna bağlı olarak uygulanacak cezai yaptırımlardan dolayı, vergi grevi ve isyanı gibi toplumsal tepkilerin başarı şansı düşük kabul edilmektedir. Ancak her iki durumda da vergiye karşı gösterilecek kolektif tepkilerin, toplumun vergi ahlâkına ve vatandaşlık bilincine bağlı olarak ortaya çıktığı kabul edilmelidir. Laufenburger (1967), toplumsal tepkilerin şiddetini belirleyen en önemli faktörlerden birisi olan vergi ahlâkını, büyük oranda vergi yüküne bağlamaktadır. Vergi yükünün çok yüksek algılandığı toplumlarda vergi ahlâkının oluşmasının çok zor olacağı belirtilmektedir.

Vergi yükünün ağırlığı, bireysel tepkilerin bileşimi sonucu en sert biçimde toplumsal vergi isyanlarına sebep olmuştur. İsyân boyutlarına ulaşmayan toplumsal tepkiler ise vergi grevi ve göç hareketleridir. Günümüzde vergi yükü nedeniyle yaşanabilecek göç hareketleri,

Tiebout (1956) tarafından geliştirilen modelde faydalı vergi rekabeti kavramı içinde değerlendirilmektedir. Ancak, toplumun bazı gruplarının sırf vergi yükü nedeniyle yaşadığı ortamı bırakıp başka bir yere yerleşmesi, sosyolojik açıdan kabul edilmesi güç bir olgudur. Savaşlarda bile terk edilmesi en son düşünülen yaşam coğrafyasının, vergi yükü nedeniyle terk edilmesini meşru görmek, üzerinde düşünülmesi gereken bir yargıdır.

Maliye tarihine bakıldığında, Magna Carta Libertatum (1215) ile başlayan vergiye karşı kollektif tepkilerin birçok ülkede ve toplumda çeşitli örneklerini görmek mümkündür. Bunlardan vergi isyanı veya grevi olarak nitelendirilebilecek en önemlileri Poujade Hareketi (Fransa-1953), Silezyalı dokumacıların ayaklanması (Almanya- 1844), Meiji Restorasyonu dönemindeki köylü ayaklanması (Japonya-1877) ve Baş Vergisi İsyanı (İngiltere-1990)’dır. Amerika’nın bağımsızlık savaşı olarak bilinen mücadele de İngiltere Kralı’nın koyduğu ağır vergilere karşı kolonilerin ayaklanmalarıyla başlamış ve 1776’da bağımsızlığın ilanı ile sonuçlanmıştır. Yayımlanan Virginia İnsan Hakları Bildirgesi’nde vergiye dair sınırlayıcı hükümler bu nedenle yer almıştır¹⁶. Osmanlı Devleti’nde de özellikle sayıları hızla artan örfi vergilere karşı çok sayıda ayaklanma ve isyan olmuştur. Celali isyanları ve Kabakçı Halil isyanı bunlara örnek olarak verilebilir. Bu toplumsal tepkiler de dikkate alınarak, mali yapının düzenlenmesinin öncelikle amaçlandığı Tanzimat Fermanı ilan edilmiştir (Ortaylı, 1974: 13). Padişahın mutlak egemenliği, toplumsal tepkilerin gelebileceği boyutlar önceden tahmin edilerek, Tanzimat Fermanı ile sınırlanmıştır (User, 1992: 106).

5. Yolsuzluk ve Vergi Yüğü

Yolsuzluk, Johnston (1998) tarafından kamusal kaynakların ve kamu gücünün özel çıkar elde etmek için kötüye kullanılması şeklinde tanımlanmaktadır. Bununla beraber, yolsuzluğun kompleks bir kavram olması ve yolsuzluk olarak algılanan hususların değişkenliği nedeni-

¹⁶ Vergiye karşı toplumsal ayaklanmalar konusunda bkz. Bulutoğlu, 1958; Laufenburger, 1967: 284-297; User, 1992: 100-120.

le, bütün toplumlar ve kültürler için geçerli olan ortak bir yolsuzluk tanımı yapmak çok zordur (World Bank, 1997:8).

Yolsuzluk kavramı genellikle kamu gücünü elinde bulunduran çeşitli otoritelere atfedilmektedir. Ancak, bu gücü kötüye kullananlar kadar talep edenler de yolsuzluk olgusu içinde değerlendirilmelidir. Yolsuzluk, negatif dışsallıklar üreten bir kamusal kötülük olması nedeniyle, toplumun tamamına maliyetler yükleyen bölünemez nitelikte bir kamu malıdır ve bu yönü de dikkate alındığında yolsuzlukla mücadelelenin toplumsal bir işbirliği içinde yapılmasının gereği ortaya çıkmaktadır (Çelen, 2007: 23).

Yolsuzluk ile vergi yükü arasında çok yönlü ve güçlü bir korelasyon mevcuttur. Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergi yükü veya diğer nedenlerle mükelleflerin yöneldikleri vergi kaçakçılığı davranışının kendisi bir yolsuzluk türüdür. Vergi kaçakçılığı ile ilgili açıklamalar daha önce yapıldığı için, burada kamu otoriteleri kanalıyla ortaya çıkan yolsuzluk üzerinde durulacaktır. Vergi yükü ile yolsuzluk ilişkisi, yolsuzluk eğilimi olan kamu birimleri ile vergi yükünü azaltmak isteyen mükellefler arasında kurulmaktadır.

Yolsuzluk ile vergi yükü arasında, objektif vergi yükü açısından bir ilişki kurulabileceği gibi, subjektif vergi yükü açısından da kurmak mümkündür. Vergi yükünün azaltılması için kamu otoriteleri ile mükellefler arasında kurulan yolsuzluk ilişkisinin yanı sıra, yolsuzluk nedeniyle vergi gelirlerinde meydana gelen kaybın diğer mükelleflere ilave yükler getirmesi de yolsuzluk ile objektif vergi yükü arasındaki korelasyona örnek teşkil etmektedir. Diğer taraftan yolsuzluk, mükelleflerin devlete ve kurumlarına olan güveni sarsmasının yanı sıra, kamu harcamalarının etkin kullanılmaması gibi negatif bir algıya neden olmakta ve vergi ödeme isteğini azalttığından dolayı subjektif vergi yükünü artıran bir unsur olarak kabul edilmektedir. Yolsuzluk ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişkinin istatistiksel sonuçları çalışmanın son bölümünde yer alan ampirik çalışmada ortaya konmuştur.

Yolsuzluk gerek kamuda gerekse özel kesimde arz-talep ilişkisi içinde, birbirini besleyen bir yapıdadır. Vergi yükünü azaltmak isteyen mükellefler, diğer bir takım yollardan bunu başaramayınca rüşvet, adam kayırmacılık, akraba kayırmacılığı, eş-dost kayırmacılığı, siyasal

kayırmacılık ve oy kayırmacılığı gibi yolsuzluk türlerine başvurabilmektedir. Vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilecek böyle bir talebin gerçekleşmesi, kamu otorite gücünü elinde bulunduran vergi idaresi birimlerinin bu taleplere karşılık vermesine bağlıdır.

Genel ekonomi açısından bakıldığında yolsuzluk, toplam vergi gelirlerini azaltan bir unsurdur. Mükellefler tarafından ise, ilave bir vergi yükü gibi algılanmakta ve girişim kabiliyetini sınırlandıran bir faktör olarak kabul edilmektedir (Mauro, 1998: 12). Çünkü yolsuzluk nedeniyle ödenmeyen vergiler, diğer mükellefler tarafından katlanması gereken yeni bir yük oluşturmaktadır. Diğer taraftan, kamu mali yönetimi için de vergi gelirlerini ve kamusal harcamaların etkinliğini azaltan oldukça önemli bir sorun olarak kabul edilmektedir. Bu yönüyle, kamusal harcamaların sosyal hedeflerinin gerçekleşmesini engellemektedir (Hillman, 2004: 1067). Mükellefler, yolsuzluğun yaygınlaştığını düşündüklerinde, devlete ve kurumlarına olan güven azalmakta ve vergi ödeme konusunda ciddi dirençler oluşabilmektedir. Büyük fedakârlıklarla ödenen vergilerin karmaşık ve karanlık ilişkiler içinde kaybolduğunu düşünen vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusundaki içsel motivasyonları azalmaktadır.

6. Yoksulluk ve Vergi Yüğü

Yoksulluk genel tanımıyla, asgari yaşam standardına ulaşamama durumudur. Asgari yaşam standardının gerektirdiği temel ihtiyaçları karşılamaya yetecek düzeyde geliri elde edememek hususu, yoksulluğun belli bir standarda bağlanmasını gerekli kılmaktadır. Bu standart ise yaşam için vazgeçilmez olarak kabul edilen yiyecek, giyecek ve barınma gibi temel ihtiyaçları, diğer bir ifade ile fizyolojik ihtiyaçları karşılamaya yetecek bir gelir seviyesidir (Drewnowski, 1977: 189). Bununla beraber, yoksulluğun tanımı ve sınırı konuları oldukça tartışmalıdır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi, gelenek ve görenekler gibi kültürel öğeler ile alışkanlıklar bu tür tartışmaların temel nedenidir. Yoksulluk sınırının belirlenmesinde çok sayıda farklı yaklaşımlar geliştirilmekle beraber, genellikle “gıda-enerji alım metodu” ve “temel ihtiyaçlar maliyet metodu” şeklinde iki yöntem uygulama alanı bulmaktadır (Paul, 1989: 129-144).

Ülkelerin yoksulluk ölçütü olarak, en basit şekliyle, yoksulluk sınırı olarak belirlenen gelir düzeyinin altında gelire sahip kişi sayısı dikkate alınmaktadır. Bunu belirlemek için de yoksulluk sınırı altında kalan kişi sayısının toplam nüfus içindeki payını gösteren “yoksul kişi oranı” kullanılmaktadır (Racallion ve Sen, 1996: 772).

Yoksulluk ile vergi yükü kavramları arasında çok yönlü bir korelasyon mevcuttur. Vergi, yoksulluğa neden olabildiği gibi, yoksulluğu azaltabilen de bir olgudur. Asgari geçim seviyesinde veya biraz üzerinde geliri olan bireylerin katlanacakları vergi yükü, yoksulluk sebebi olurken; vergilerle finanse edilerek yoksulluk sınırının altında kalanlara yapılan transfer harcamaları, yoksullukla mücadele aracı olmaktadır.

Yoksulluğa neden olabilecek vergilerin başında, gelirden bağımsız olarak alınan tüketim vergileri gelmektedir. Gelirle ilişkilendirildiğinde azalan oranlı bir yapı ve regresif etki gösteren tüketim vergileri, yoksul kesimlerin daha da yoksullaşmasına sebep olmaktadır. Gelir üzerinden alınan ve genellikle artan oranlı tarifelere bağlanmış vergiler bu hususta tüketim vergilerine göre daha adildir. Zira, yoksul kesimlerin gelirlerinden tüketime ayırdıkları pay, yüksek gelir gruplarına göre daha yüksektir. Bu nedenle gelir arttıkça gelirin bir oranı olarak tüketim vergisinin yükü artacaktır. Geniş tabanlı KDV gibi tüketim vergilerinin yoksulluğa sebep olma özelliğini ortadan kaldırmak için genellikle zorunlu tüketim maddeleri üzerindeki vergi yükü “süper indirimli oran” veya “indirimli oran” uygulanarak düşük tutulmaktadır (Fisher, 2007: 405). Örneğin, Türkiye’de bazı temel gıda maddeleri %1 oranında KDV’ye tabidir.

Tüketim vergilerinin bir kısmı ise KDV gibi geniş tabanlı olmayıp, talep esnekliği yüksek mallar üzerine konmaktadır. Bu tür vergilerin en tipik örneği Türkiye’de de uygulanan Özel Tüketim Vergisi’dir. Bu tür tüketim vergileri de regresif etki göstermektedir. Ancak KDV gibi geniş tabanlı vergilerle kıyaslandığında, yoksulluk üzerindeki negatif etkileri daha azdır.

Gelir üzerinden alınan vergiler, devletin gelirin yeniden dağılımı işlevini yerine getirmesi için en uygun vergilerdir. Zira iyi bir vergi sisteminden beklenen, gelir eşitsizliklerini gidermesidir. Bunun için, regresif etki gösteren tüketim vergileri yerine, kişisel gelir üzerinden artan oranlı tarifelerle alınan gelir vergileri tercih edilmelidir. Artan

oranlı tarife ile yoksulluk sınırına yakın kesimlerden düşük vergi alınırken; yüksek gelir gruplarından daha yüksek vergi alınmakta, böylece gelir eşitsizliği kısmen giderilmeye çalışılmaktadır.

Kişisel gelir vergilerinin yoksulluk olgusunu azaltıcı ve gelir eşitsizliğini giderici bir başka özelliğı de, bu vergilerin asgari geçim indirimi ve ayırma kuramı gibi vergi tekniklerine uygun olmalarıdır. Asgari geçim seviyesi veya yoksulluk sınırı gibi ölçütlerin vergi dışı bırakılması, yoksul kesimlerin vergi nedeniyle daha da yoksullaşmasına engel olmaktadır. Diğer taraftan, emek gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi ile de bu amaca hizmet etmek mümkündür.

Yoksullukla mücadelede başvurulacak vergi türlerinden birisi de servet vergileridir. Gelirin biriktirilmiş hali olan servetler üzerinden vergi alınması durumunda, yoksul kesimlerden vergi alınmamış olur. Böylece gelir dağılımındaki eşitsizlik kısmen giderilmiş olur. Yoksul kesimlerden vergi alınmaması şeklinde sağlanan kısmi adalet, elde edilen vergi gelirlerinden yoksullara sosyal yardımlar yapmak suretiyle daha derinleştirilebilir.

Yoksulluk olgusunun giderilmesi veya azaltılması amacıyla vergi sistemleri için önerilen bir uygulama da, ilk kez Milton Friedman tarafından ortaya atılan ve James Tobin gibi ünlü bazı iktisatçılar tarafından desteklenen “negatif gelir vergisi”dir (Akalın, 1981: 284). Aslında negatif gelir vergisi, Neumark (1971)’ın da ifade ettiğı gibi, yoksul olarak kabul edilen fertlerin harcanabilir gelirlerini artırmayı amaçlayan bir tür transfer ödemesinden başka bir şey değildir. Geliri belli seviyenin altında olanlara gelirleriyle orantılı bir şekilde devlet tarafından, vergi almak yerine para ödenmesi şeklinde ifade edilen negatif gelir vergisinin, transfer harcaması şeklinde yoksullara aktarılan paylardan en önemli farkı, gelir düzeyiyle orantılı bir seyir izlemesi ve gelir vergisi gibi beyan esasına dayanmasıdır. Diğer bir ifade ile, negatif gelir vergisinden yararlanmak isteyen kişiler de, tıpkı vergi mükellefleri gibi gelir beyanında bulunacaklar ve bu beyannameler üzerinden hesaplanan negatif gelir vergileri kendilerine ödenecektir (Nadaroğlu, 1998: 118).

7. Vergi Kültürü, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkı

Verginin sosyolojik ve psikolojik açıdan inceleme konusu yapılmasında başvurulan en önemli kavramlar arasında vergi kültürü, vergi bilinci ve vergi ahlâkı yer almaktadır. Bu kavramlar vergi kavramının toplumsal olarak algılanma biçimini ve toplumun vergi bakımından gelişmişlik düzeyini ortaya koymaktadır. Diğer taraftan söz konusu kavramlar, özellikle subjektif vergi yükünün boyutlarını da önemli ölçüde belirlemektedir.

Vergi kültürü, toplumun vergi konusundaki algı, tutum ve davranışlarının toplamından oluşan bir beşeri sermaye türüdür. Vergi kültürü gelenek ve görenekler gibi, uzun zaman içinde şekillenmekte ve çok sayıda faktörün etkisiyle oluşmaktadır. Bu yönüyle vergi kültürü de gelenek ve görenekler gibi, nesilden nesile aktarılan standart davranış kalıplarından birisi olarak kabul edilebilir. Toplumların içinde yaşadıkları coğrafya, tarihsel doku, dil, din, gelenek ve görenekler gibi sosyolojik olguların yanı sıra, toplumun vergi konusundaki tarihsel birikimi de vergi kültürünün oluşumunda etkilidir ve bu nedenle vergi kültürünün ülkeden ülkeye, toplumdan topluma değişebildiği kabul edilmektedir.

Vergi kültürü konusunda maliye literatürü incelendiğinde, çeşitli ve ilginç değerlendirmelere rastlamak mümkündür. Örneğin, Reynoud (1955)'un Avrupa açısından yaptığı bir değerlendirmede, Akdeniz toplumlarının (özellikle Fransız ve İspanyolların) Kuzey Avrupa toplumlarına (özellikle İskandinavlar) göre vergiyi daha olumsuz bir şekilde algıladıklarını ve bu nedenle vergilere karşı daha sert toplumsal tepkilerde bulduklarını ifade etmektedir. Torgler ve Schneider (2004) benzer bir şekilde, Kuzey Avrupa ülkelerinin, özellikle Romanik ülkeler olarak kabul edilen Fransa, İtalya, Portekiz ve İspanya'ya göre vergilere daha pozitif bir bakış açısına sahip olduklarını ifade etmektedir. Diğer taraftan, vergi kültürü ırklar bakımından da farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin, Song ve Yarbrough (1978) ABD'de yaptıkları bir araştırmada, beyazların siyahlara göre vergileri daha pozitif algıladıkları ve vergi kaçırma konusunda daha az istekli olduklarını ifade etmektedirler. Toplumların etimolojik dil yapıları da bu kültürün oluşumunda etkilidir. Vergi kelimesinin Fransızca, İtalyanca ve İspanyolca gibi bazı dillerde almak fiilinden türetilmiş bir kelime

olduğu, buna karşın Türkçe, Almanca ve İskandinav dillerinde ise yardım, aidat gibi anlamları da içeren vermek fiilinden türemiş bir kelime olduğu görülmektedir (Schmölders, 1976:229). Toplumsal vergi kültürünün oluşumunda bu yönüyle dilin olumlu veya olumsuz katkı sağlayabildiğini düşünmek mümkündür.

Vergi kültürü, özellikle subjektif vergi yükü bakımından son derece önemlidir. Vergilere karşı pozitif bir kültüre sahip toplumlarda vergi yükü diğer toplumlara göre daha düşük algılanabilmektedir. Vergi karşısında olumsuz tavır takınmayı bir kültür haline getirmiş toplumlarda ise vergi yükündeki küçük artışlar bile ciddi reaksiyonlara neden olabilmektedir.

Vergi kültürü, vergi ahlâkı ve vergi bilincini de içine alan geniş bir kavramdır. Toplumun mali olaylara yaklaşımını önemli ölçüde etkileyen vergi ahlâkı, vergi kültürü gibi beşeri sermayenin önemli enstrümanlarından birisi olup, vergi ödeme konusunda mükelleflerin sahip olduğu içsel motivasyon şeklinde tanımlanmaktadır¹⁷. Schmölders (1976) vergi ahlâkını, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi şeklinde tanımlamaktadır. Vergi ahlâkı ile subjektif vergi yükü arasında güçlü bir korelasyon mevcuttur. Torgler vd. (2008) tarafından ABD ve Türkiye’de yapılan alan araştırmalarının analizlerinde, vergi ahlâkı arttıkça subjektif vergi yükünün azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi bilinci ise genellikle vergi ahlâkı ile karıştırılan bir kavramdır. Vergi ahlâkı, vergi karşısında olumlu tutum ve davranışlar doğuran bir olgu iken, vergi bilinci olumlu veya olumsuz tutum ve davranışlara neden olabilir. Vergi bilinci, vergiler konusunda kişinin sahip olduğu olumlu ve olumsuz tüm bilgi ve algıların toplamını ifade eden geniş bir kavramdır. Bu nedenle, toplumda pozitif bir vergi bilinci mevcut olduğunda subjektif vergi yükünün daha düşük algılanması mümkün iken, negatif bir vergi bilincinin mevcut olması durumunda subjektif vergi yükünün daha yüksek algılanması mümkün olacaktır.

¹⁷ Vergi ahlâkı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Demir, 2008.

8. Demokrasi ve Vergi Yükü

Demokrasiyi “tüm üye veya vatandaşların, organizasyon veya devlet politikasını belirlemede eşit haklara sahip olduğu yönetim biçimi şeklinde” tanımlamak mümkündür. Vergi, devlet yönetiminin en önemli ekonomik unsurlarından olduğu ve devlet ile vatandaş arasındaki ekonomik ilişkinin de en önemli yönlerinden birisini teşkil ettiği için, demokrasi ile vergi arasında bir bağ kurmak mümkündür.

Özellikle 1990’lı yıllara kadar demokrasi ile vergi arasında ne tür bir ilişkinin olduğu, bilimsel çalışmalara pek yansımamıştır. Fakat, son yıllarda yapılan araştırmalarda, özellikle vergi kaçakçılığı, vergi bilinci, vergi ahlâkı, vergi uyumu gibi konuların sosyolojik ve psikolojik boyutları da irdelenmeye başlanınca, demokrasi ile vergi konuları arasındaki ilişki de araştırılmaya başlanmıştır. Örneğin, Torgler (2005)’in araştırmalarında vergi ahlâkı ve vergi bilincinin demokrasi algısından büyük ölçüde etkilendiği, hatta demokrasi seviyesindeki marjinal artışın, vergi ahlâkını daha fazla miktarda arttırdığı ortaya konmaktadır. Doğrudan demokrasi olarak kabul edilen ve günümüzde sık sık referandumlara başvurulması şeklinde kendini gösteren yönetsel yapılarda, vergi ile demokrasi arasındaki bu bağın daha da kuvvetlendiği görülmektedir.

Vergi yükü ile demokrasi arasında da benzer bir ilişkinin olduğu kanaatindeyiz. Öncelikle, halkın kendi kendini yönetme bilinci arttıkça, vergi yönetiminin pozitif algılanma oranı da artacaktır. Vergi yükü, mükelleflerin maliye politikaları sonucu maruz kaldıkları bir olgudur ve mükellefler bu politikaların belirlenmesinde kendilerinin de yer aldığını düşündüklerinde, vergi yüklerini subjektif olarak daha düşük hissedeceklerdir. Aksi durumda, mükellefler vergi politikalarının kendi inisiyatifleri dışında belirlendiğini düşündüklerinden, vergiler karşısında olumsuz düşünce ve davranışlar içine girebileceklerdir. Ayrıca, ülkedeki demokrasi düzeyi de bu tür algılarda son derece etken olabilir. Demokrasi algısı arttıkça vergi tazyiki ve baskısı azalabilir. Bu konudaki ampirik bulgular son bölümde ortaya konmuştur.

Mükellefin siyasi tercihi, vergi yükü ile demokrasi ilişkisinde önemli bir belirleyendir. Mükellefin, siyasi olarak desteklediği veya seçimlerde oy vererek iktidar olmasına katkı sağladığı bir siyasi partinin

vergi politikalarını daha içtenlikle kabul etmesi muhtemeldir. İktidarda olan siyasi partiye oy vermiş bir kişiyle oy vermemiş kişinin algıladığı subjektif vergi yükü farklı olabilir.

Demokrasinin üst düzeyde olduğu toplumların özelliklerinden birisi de, sivil toplum örgütlerinin ve baskı gruplarının, hayatın pek çok alanında aktif ve söz sahibi olmasıdır. Daha önce oy kayması ve baskı grupları başlığı altında irdelendiği gibi, vergi yükünün toplumun kabul edemeyeceği boyutlara ulaşması, bu tür gelişmiş demokrasilerde pek mümkün değildir. Zira, aşırı vergileme, öncelikle bu yüke maruz kalanları rahatsız eder ve baskı grupları harekete geçirilerek aşırı yükten kurtulmaya çalışılır. Baskı grupları tarafından yapılan girişimlerin sonuçsuz kalması durumunda, demokratik toplumların elindeki en önemli silah olan oy gücü devreye sokulur. İktidarda olmayı veya iktidarda kalmayı isteyen siyasi partilerin, toplumda vergi yükü nedeniyle oluşan tepkilere duyarsız kalması mümkün değildir. Sonuç olarak, gelişmiş demokrasilerde aşırı vergi yükünün, olağanüstü dönemler hariç, pek rastlanan bir durum olmadığını ifade etmek mümkündür. Diğer bir ifadeyle, aşırı vergi yüküne maruz kalma durumunun, genellikle demokrasinin yeterince gelişmemiş olduğu toplumlara özgü olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır.

9. Dini İnançlar, Gelenekler ve Vatandaşlık Bağı

Dini inançlar ve gelenekler, tutum ve davranış kalıplarını etkileyen önemli faktörler arasındadır. Hatta, pek çok toplumda toplumsal yaşam tarzının en önemli belirleyeni konumundadırlar. Bu nedenle, son yıllarda yapılan pek çok araştırmada toplumsal konular üzerinde dini inançların ve geleneklerin etkilerinin incelediğini müşahade etmek mümkündür. Vergiler konusundaki çalışmalarda da aynı eğilimi görmek mümkündür (Bkz. Demir, 2008: 108-111).

Dini inançlar ve gelenekler ile vergi yükü arasında da bir ilişkinin olabileceği düşünülebilir. Şöyle ki, mükellefin ödediği vergiler ile kamu hizmetleri yürütülmektedir. Bu hizmetlerin bir kısmının mükellefin dini inancıyla veya geleneksel yaşam tarzıyla bağdaşmaması durumunda, ödediği verginin yükünü daha ağır hissetmesi muhtemeldir. Tersine, ödediği vergilerin bir kısmının dini inançları veya

gelenek-göreneklere doğrultusunda harcadığını gören mükelleflerin de subjektif vergi yüklerini daha düşük algılaması muhtemeldir.

Kuşkusuz modern vergicilik, adalet ilkesi gereği her inanca ve düşünceye eşit mesafede olmak durumundadır. Ancak, yaşantısında söz konusu inançları aşırı bir şekilde önemseyen bireylerin, maliye politikalarına da aynı perspektiften bakması muhtemeldir. Maliye politikası yapımcılarının ve hatta toplumun büyük bir çoğunluğunun son derece yerinde veya adil olarak kabul ettiği bir politikanın, bu tarz düşünce sahibi kişilerce tersi bir şekilde algılanması muhtemeldir. Diğer taraftan, dini inançlar veya gelenek-görenekler devletle olan münasebetler konusunda da düzenleyici normlar içerebilmektedirler. Vergilerin kişinin mal varlığı veya kazancındaki devlet payı şeklinde algılandığı bir dini inanç veya toplumsal örf, ödenen vergilerin yükünün ağır hissedilmemesine yardımcı olacaktır.

Vergi yükünün sosyal açıdan ilişkili olduğu bir diğer faktör de vatandaşlık bağıdır. Çok açıktır ki, bir ülkenin vatandaşı olmaktan gurur duyan bir kişi ile, gurur duymayan bir kişinin ödediği vergilere bakışı farklı olabilir. Vatandaşı olmaktan gurur duyduğu bir ülkeye vergi ödeyen bir mükellefin subjektif vergi yükünün, vatandaşı olduğu ülkeye gönül bağları zayıflamış bir mükellefin subjektif vergi yükünden daha düşük olabileceğini ifade etmek yanlış olmayacaktır. Vergi ödediği ülkeye karşı vatandaşlık bağı zayıf olan kişilerin ödedikleri vergileri boşa giden fonlar şeklinde algılaması ve dolayısı ile vergi baskısını diğer kişilere göre yüksek hissetmesi muhtemeldir.

Kuşkusuz, yukarıda açıkladığımız faktörlerin subjektif vergi yükünün oluşumunda etken oldukları gibi kesin bir değer yargısı yoktur. Sosyolojik açıdan bu tür değişkenlerin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir. Bu nedenle, çalışmanın son bölümünde yer alan Türkiye’de subjektif vergi yükü alan araştırmasında da görülebileceği gibi, subjektif vergi yükü ile dini inançlar ve gelenek-görenekler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Diğer taraftan vatandaşlık bağının, subjektif vergi yükü üzerinde belirleyici faktör olduğu görülmektedir. Ülkesinin vatandaşı olmaktan gurur duyanların vergi ödemekten duyacağı baskı, bu gururu taşımayanlara göre daha düşük olacaktır. En azından bu, beklenen bir sonuçtur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Türkiye’de Objektif ve Subjektif Vergi yükü

I. ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALAR EŞLİĞİNDE TÜRKİYE’DE OBJEKTİF VERGİ YÜKÜ

Objektif vergi yükü, önemli uluslar arası ekonomik ve mali göstergelerden biri olarak kabul edildiği için, başta OECD olmak üzere IMF ve Dünya Bankası tarafından yıllık olarak raporlanan bir veridir. Benzer bir şekilde Türkiye’de de Maliye Bakanlığı’nın yıllık ekonomik raporlarında her yıl yayınlanmaktadır. Objektif vergi yükünün bu kadar önemli olmasının başlıca nedeni, ülkelerin maliye politikaları açısından karşılaştırılmasını sağlayan bir gösterge olmasıdır. Diğer taraftan, ülkelerin uluslararası standartlara uygunluk gereği periyodik olarak gayri safi milli hâsıllarını ve vergi gelirlerini yayınlamaları, objektif vergi yükünün hesaplanmasını da kolay kılmakta ve böylece karşılaştırma şansı vermektedir. Çünkü, daha önce de açıklandığı gibi, ülke açısından objektif vergi yükü, en kısa tanımıyla vergi gelirlerinin GSMH’ya oranıdır.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, objektif vergi yükü değerleri, tek başına ülkelerin maliye politikalarını değerlendirmek için yeterli değildir. Ayrıca, ülkelerin siyasal yapıları ve kamu kesiminin büyüklüğü gibi faktörlerin objektif vergi yükünü değiştirebileceği göz ardı edilmemelidir. Benzer bir şekilde, Savaşan (2004)’ın da belirttiği gibi kayıtdışı ekonomi hesaplarının dâhil edilmediği vergi yükü hesapları, yanlış yargılara neden olacaktır.

Vergi yüğü bakımından ölkelerin karşılaştırılması için en yaygın kullanılan veriler, OECD’nin yayınladığı verilerdir. Maliye Bakanlığının vergi yüğü olarak yayınladığı değerler de aynı şekilde OECD istatistiklerinden alınmadır. Bu nedenle, geleneğin dışına çıkılmamış ve Türkiye’nin de içinde bulunduğu bazı OECD ölkelerinin yıllar itibariyle objektif vergi yükleri aşağıda Tablo 2’de verilmiştir. Türkiye’nin objektif vergi yüğü bakımından yeterli fikri sağlayacağı düşüncesiyle bütün OECD ölkeleri alınmak yerine, bir kısmı tabloya dâhil edilmiştir.

Tablo 2: Bazı OECD Ölkelerinde Toplam Objektif Vergi Yüğü

	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ABD	25,6	27,3	27,9	29,9	27,3	28,0	27,9	26,1	24,0	24,8
Avustralya	28,2	28,5	28,8	31,1	30,9	30,6	29,5	27,1	25,9	-
Japonya	27,4	29,1	26,9	27,1	27,4	27,9	28,3	28,1	26,9	-
Avusturya	40,9	39,6	41,1	42,6	42,1	41,7	42,1	42,7	42,8	42,0
Belçika	44,4	42,0	43,6	44,9	45,4	44,5	43,8	44,2	43,2	43,8
Danimarka	46,5	46,5	48,8	49,4	50,3	49,1	49,0	48,2	48,2	48,2
Finlandiya	39,9	43,9	45,6	47,7	44,0	43,5	43,0	43,1	43,1	42,1
Fransa	42,4	42,2	42,9	44,4	44,1	44,2	43,5	43,2	41,8	42,9
Almanya	37,2	35,7	37,2	37,2	34,8	35,6	36,0	37,0	36,8	36,3
İtalya	33,6	37,8	40,1	42,3	41,0	42,1	43,4	43,3	43,4	43,0
Norveç	43,0	41,5	41,1	43,0	43,7	43,9	43,8	42,6	41,0	42,8
İspanya	27,2	32,5	32,1	34,2	35,8	36,6	37,3	33,3	30,7	31,7
İsveç	47,8	52,7	48,1	53,4	50,7	49,1	47,4	46,3	46,4	45,8
İsviçre	26,1	26,0	27,8	30,5	29,7	29,6	28,9	29,1	30,3	29,8
İngiltere	37,7	36,5	35,0	37,2	36,5	37,1	36,2	35,7	34,3	35,0
OECD Ort.	32,7	33,9	34,9	36,2	36,2	35,9	35,4	34,8	33,7	-
Türkiye	15,4	20,0	22,6	32,3	32,3	24,5	24,1	24,2	24,6	26,0

Kaynak: OECD, *Revenue Statistics of OECD Member Countries*, Table A - updated with 2011 publication data (Erişim: 15.12.2011).

Tablo 2’de görüldüğü gibi, objektif vergi yükünün en yüksek olduğu ölkeler İskandinav ölkeleridir. Türkiye’nin objektif vergi yüğü ise diğer ölkelerle kıyaslandığında oldukça düşük görünmektedir. Hatta

OECD ortalamalarının yaklaşık 10 puan gerisinde seyretmektedir. Ancak Türkiye’nin objektif vergi yükü 2005 yılına kadar sürekli bir artış eğilimindeyken, 2005’den sonra istikrarlı bir seyir izlemeye başlamıştır.

Bu noktada, objektif vergi yüklerini ülkeler itibarıyla karşılaştırdığımızda, düşük vergi yüküne maruz kalan ülke halklarının vergiye daha uyumlu olması ve vergilere karşı daha düşük oranda yasadışı yollara başvurusu beklenebilir. Oysa, durum böyle değildir. Zira, vergiye uyum düzeyi en yüksek toplumlara bakıldığında, objektif vergi yüküyle orantılı olmadıkları görülmektedir (Tablo 3).

Tablo 3: Bazı Ülkelerde Vergi Uyum Düzeyleri

ÜLKELER	SKOR	ÜLKELER	SKOR
Singapur	5.05	Avusturya	3.60
Yeni Zelanda	5.00	Finlandiya	3.53
Avustralya	4.58	Almanya	3.41
İngiltere	4.67	İspanya	3.29
İsviçre	4.49	Tayvan	3.25
ABD	4.47	Arjantin	2.41
Japonya	4.41	Polonya	2.19
Norveç	3.96	Portekiz	2.18
Fransa	3.86	Türkiye	2.07
Kanada	3.77	İsveç	1.91
Danimarka	3.70	İtalya	1.77

Kaynak: Riahi-Belkaoui (2004). NOT: En düşük skor=0, En yüksek skor=6

Tablo 3’de görüldüğü gibi, Türkiye’nin vergi uyum skoru oldukça düşüktür. Benzer bir şekilde, Türkiye’de vergi ahlâkı da objektif vergi yüküyle orantılı değildir (Bkz. Demir, 2008). Buna karşın, objektif vergi yükünün en yüksek olduğu bazı ülkelere bakıldığında, vergi uyum skorlarının bir hayli yüksek olduğu görülmektedir.

Objektif vergi yükünün sadece bir rasyo şeklinde ele alınıp ülkelerin mukayese edilmesi, toplumların hissettiği vergi yüklerinin farklılığı

nedeniyle yanlış yorumlara neden olabilir. Örneğin, İskandinav ülkelerinin tamamında objektif vergi yükü %40’ın üzerindedir. Hatta bazılarında Türkiye’nin yaklaşık iki katı düzeyindedir. Oysa, bu ülkelerde hissedilen vergi baskısı Türkiye’deki vergi baskısından daha yüksek değildir (Bkz. Torgler, 2007). Çünkü, vergi baskısını veya vergilerden dolayı duyulan rahatsızlığı tek başına objektif vergi yükü veya vergi oranları belirlememektedir. Yaşam standartları, kişi başına milli gelir, asgari ücret düzeyi, sosyal güvenlik sistemi, satın alma gücü paritesi, kayıt dışı ekonomi, vergi adaleti vb. pek çok faktör hissedilen vergi yüküne etki etmektedir. Söz konusu nedenlerle, bu çalışmanın asıl hedefi, hesaplanması gayet basit olan objektif vergi yüküne odaklanmak yerine, Türk toplumunun hissettiği vergi yükünü belirlemek olmuştur.

II. TÜRKİYE’DE SUBJEKTİF VERGİ YÜKÜ: ALAN ARAŞTIRMASI

Vergi yükü kavramı, değişik anlamlarda ve değişik amaçlar için kullanılabilir. Devletin vatandaşlardan veya kurumlardan topladığı parayı ifade etmek için kullanıldığı gibi, vergilerin ortaya çıkardığı çeşitli etkileri ifade etmek için de kullanılabilir. Böyle bir yelpaze içinde tek vergi yükü kavramı ile yetinmek sakıncalı olmaktadır (Şenyüz, 1995: 14). Bu nedenle vergi yükü kavramı açıklanırken, öncelikle, objektif vergi yükü ve subjektif vergi yükü ayrımının yapılması ve daha sonra bu ayrımın detaylarında yer alan çeşitli vergi yükü kavramlarını ele almak gerekmektedir.

Vergi yükü konusunda yapılan çalışmalarda, genellikle, vergi yükünün objektif olarak ele alındığı, ölçülmesindeki zorluklardan bahisle subjektif vergi yükünün çalışma konusu edilmediği görülmektedir. Vergi baskısı ve vergi tazyiki gibi kavramlarla da ifade edilen subjektif vergi yükü en kabul görmüş tanımıyla, bireylerin vergi dolayısıyla hissettiği psikolojik tazyiki ifade etmektedir (Yaşa, 1962: 18-19). Literatürde, bu tazyikin net bir şekilde belirlenmesinin zorluğuna dikkat çekilmesi, subjektif vergi yükü çalışmalarının oldukça sınırlı kalmasındaki en önemli neden olarak kabul edilebilir. Tutum ve davranışları belirlemek zor olsa da imkânsız değildir. Günümüzde geliş-

miş istatistiksel yöntemler ve özenle hazırlanmış anket çalışmaları ile birçok konuda tutum ve düşüncelerin gerçeğe çok yakın bir şekilde belirlenmesi mümkün olabilmektedir. Yukarıda açıklanan nedenlerden yola çıkılarak bu çalışmanın amaçlarından birisi de Türkiye’de subjektif vergi yükü olarak belirlenmiştir. Çalışmanın ekonomik zorluğu dikkate alınarak, Afyon Kocatepe Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi’ne araştırma projesi olarak teklif edilmiş ve 09.İİBF.02 numaralı proje olarak desteklenmesi kabul edilmiştir.

A. ARAŞTIRMANIN AMACI

Subjektif vergi yükünün belirlenmesi birçok açıdan önemlidir. Öncelikle vergilemenin sınırlarının belirlenmesi açısından, mükelleflerin algıladıkları yükün belirlenmesi gerekmektedir. Vergileme politikaları, vatandaşları dikkate almaksızın tek taraflı olarak belirlendiğinde, başarılı olması oldukça zordur. Devlet, vatandaşlar nezdinde kendilerini koruyan, kollayan, onların huzur ve refahı için hizmet ve politikalar üreten bir hizmet organizasyonu şeklinde algılanmasının yanı sıra, yüksek vergi tazyiki nedeniyle rasyonel ekonomi açısından değerlendirildiğinde kendilerini sömüren bir olgu şeklinde de algılanabilmektedir. Böylesi olumsuz bir algıya meydan vermemenin en kestirme yolu ise, subjektif vergi yükünün belirlenmesi ve böylece makul bir vergi politikasının belirlenmesi olacaktır.

Subjektif vergi yüküyle ilgili kuramsal çerçeve önceki bölümlerde detaylı olarak ele alınmıştır. İktisadın temel tanımı içinde yer alan ihtiyaçların karşılanması amacı ve rasyonalite olgusu, insanların elinde bulunan ekonomik değerleri koruma çabası içinde olmasını gerektirmektedir. Neticede her ekonomik faaliyet ve ilişki, belli büyüklükte bir çıkar temeline dayanmaktadır (Erkan, 2000:37). Verginin bir yük olarak algılanmasının temelinde de insanların vergi nedeniyle uğradıkları fayda kaybı yatmaktadır. Bu fayda kaybı, vatandaşların devlete olan bakış açılarını belirleyen en önemli hususlardandır.

Geçmişten günümüze, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi politikaları sürekli tartışma konusu olmuştur. Bu tartışmaların temel konularından birisi de vergi yüküdür. Objektif olarak ele alınan vergi

yükü tartışmalarının, vergi politikalarının belirlenmesinde yeterince etkili olmadığı gerçeği ve sosyolojinin genel kabulleri arasında yer alan “algılanan ne ise, gerçek de odur” yargısı eşliğinde, bu araştırmanın temel amacı Türkiye’de subjektif vergi yükü ve bu yüke etki eden temel faktörleri ortaya çıkarmak şeklinde belirlenmiştir.

Araştırmada, subjektif vergi yükünün bir endeks yardımıyla sayısal değer haline getirilmesinin yanı sıra, subjektif vergi yüküne etki eden demografik, ekonomik ve sosyo-kültürel faktörlerin belirlenmesine de çalışılmıştır. Türkiye açısından subjektif vergi yükünün ölçüldüğü ampirik bir çalışmanın olmaması, araştırmanın amacının belirlenmesinde en önemli gerekçe olmuştur.

B.ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Alan araştırmalarında başarıya etki eden en önemli hususlardan birisi, uygun yöntemin belirlenmesidir. Bunun için, hedef kitlenin tamamına ulaşmanın imkânsızlığı nedeniyle, araştırmanın sınırlarının ve ana kütlenin belirlenmesi önceliklidir. Daha sonra, ana kütle içinde araştırmada kullanılacak örneklemin doğru seçimi, uygun anket yöntemlerinin belirlenmesi, uygulanacak anket metninin bilimsel standartlara uygun bir şekilde hazırlanması, uygulamanın tarafsız bir şekilde ve profesyonel kişilerce gerçekleştirilmesi gibi faktörler araştırmanın başarısını önemli ölçüde etkilemektedir.

1. Araştırmanın Sınırları ve Ana Kütlenin Belirlenmesi

Araştırmanın coğrafi sınırı olarak Türkiye geneli seçilmiştir. Bu amaçla Türkiye’nin yedi coğrafi bölgesinin her birinden, bölgenin ekonomik, kültürel ve sosyolojik özelliklerini yansıtacak iki il seçilerek toplam 14 il merkezinde araştırma yapılmıştır. Coğrafi alan olarak il merkezlerinin seçilmesinin nedeni, maliyet kısıtlarının yanı sıra, vergi mükellefi olan vatandaşların çoğunlukla il merkezlerinde bulunmalarıdır.

Araştırmanın ana kütlesi Türkiye genelindeki esnaf, sanayici, tüccar, çiftçi, serbest meslek erbabı, işçi, memur ve sanatkârlardan oluşan vergi mükellefleri olarak sınırlandırılmıştır. Kuşkusuz vergiler sadece bu seçilen kitleler tarafından ödenmemektedir. Özellikle dolaylı vergi

olarak kabul edilen ve vergi gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip olan Katma Değer Vergisi tüm tüketiciler için bir yük oluşturmaktadır. Ancak dolaysız vergiler sadece söz konusu mükellefler (esnaf, memur, işçi gibi) tarafından ödenmekte, bu kişiler aynı zamanda birer tüketici olarak dolaylı vergilerin yüküne de maruz kalmaktadırlar. Vergi mükelleflerinin ana kütle olarak seçilmesinin temel nedeni, ödenen tüm vergilerden etkilenebilecek kitle olmasındandır.

Yedi coğrafi bölge itibariyle seçilen iller aşağıdaki gibidir.

Marmara Bölgesi: İstanbul ve Tekirdağ

Ege Bölgesi: İzmir ve Afyonkarahisar

Akdeniz Bölgesi: Antalya ve Isparta

Karadeniz Bölgesi: Trabzon ve Sinop

İç Anadolu Bölgesi: Ankara ve Kayseri

Doğu Anadolu Bölgesi: Erzurum ve Bingöl

Güneydoğu Anadolu Bölgesi: Diyarbakır ve Adıyaman

2. Örneklem Seçimi

Bilimsel araştırmalarda gerek zaman ve gerekse maliyet kısıtları nedeniyle araştırma alanında bulunan bütün örneklerin araştırmaya dâhil edilmesi çoğunlukla imkânsızdır. Bu nedenle seçilen illerin nüfus ve mükellef sayıları dikkate alınarak her ilden belli sayıda vergi mükellefi küme örnekleme yöntemiyle belirlenmiştir. Öncelikle vatandaşların vergi mükellefi olup olmamaları dikkate alınarak bir kümeleme yapılmış, daha sonra il merkezlerindeki semt ve mahalleler itibariyle mükelleflerin dağılımları, hedef kitlenin demografik dağılımları da dikkate alınarak belirlenmiştir. Araştırmanın ana kütleli Gelir Vergisi faal mükellefleri, Gelir Vergisi stopaj mükellefleri ve KDV mükelleflerini içine almaktadır. Söz konusu mükellefler genellikle her üç verginin de mükellefi olduklarından en fazla sayıya sahip olan mükellef kitlesi ana kütle olarak seçilmiştir. Söz konusu mükellef gruplarının 2010 yılı Aralık ayı itibariyle sayıları aşağıdaki gibidir (GİB, Vergi İstatistikleri, 2010).

Gelir Vergisi faal mükellef sayısı	: 1.693.316
Gelir Vergisi stopaj mükellef sayısı	: 2.353.382
Katma Değer Vergisi mükellef sayısı	: 2.271.049
Türkiye Toplam Nüfusu (TÜİK-2008)	: 71.517.100

Araştırmada ulaşılan örneklemin illere göre dağılımı, illerin toplam Gelir Vergisi stopaj mükellef sayıları ve illerin nüfusları aşağıda Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: illere göre nüfus, mükellef ve örneklem sayıları

İL	Nüfus (TÜİK 2008)	Mükellef Sayısı*	Örneklem Sayısı
Adıyaman	585.067 (%1,95)	8.136 (%0,64)	69 (%4,3)
Afyonkarahisar	697.365 (%2,32)	15.920 (%1,25)	80 (%5,0)
Ankara	4.548.939 (%15,15)	188.963 (%14,80)	225 (%14,1)
Antalya	1.859.275 (%6,19)	97.255 (%7,62)	122 (%7,6)
Bingöl	256.091 (%0,85)	2.970 (%0,23)	30 (%1,9)
Diyarbakır	1.492.828 (%4,97)	19.041 (%1,49)	78 (%4,9)
Erzurum	774.967 (%2,58)	13.057 (%1,02)	57 (%3,6)
Isparta	407.463 (%1,36)	11.252 (%0,88)	55 (%3,4)
İstanbul	12.697.164 (%42,29)	668.325 (%52,34)	396 (%24,8)
İzmir	3.795.978 (%12,65)	165.871 (%12,99)	225 (%14,1)
Kayseri	1.184.386 (%3,95)	35.232 (%2,76)	72 (%4,5)
Sinop	200.791 (%0,67)	4.791 (%0,38)	58 (%3,6)
Tekirdağ	770.772 (%2,57)	27.155 (%2,13)	67 (%4,2)
Trabzon	748.982 (%2,50)	18.810 (%1,47)	63 (%3,9)
TOPLAM	30.020.068 (%100)	1.276.778 (%100)	1597 (%100)

*Kaynak:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2010/TABLO_2.xls.htm

Örnekleme dâhil edilen illerin toplam nüfusu, Türkiye geneli toplam nüfusunun yaklaşık %42'sini, mükellef sayıları itibariyle ise, yaklaşık %54'ünü teşkil etmektedir. Tablo 5, çeşitli güven aralıklarında araş-

tırmalara dâhil edilmesi gereken minimum örnek sayılarını göstermektedir. Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmalarda genellikle % 5 güven aralığı dikkate alındığından, tablodan da görüldüğü gibi araştırmada ulaşılması gereken minimum örneklem sayısı sağlanmıştırdır.

Tablo 5. Çeşitli Güven Aralıklarında Ana Kütle ve Minimum Örneklem Hacimleri

Ana Kütle	% 5 Güven Düz.	% 3 Güven Düz.	% 2 Güven Düz.	% 1 Güven Düz.
50	44	48	49	50
100	79	91	96	99
500	217	340	414	475
1 000	278	516	706	906
2 000	322	696	1 091	1 655
5 000	357	879	1 622	3 288
10 000	370	964	1 936	4 899
100 000	383	1 056	2 345	8 762
1 000 000	384	1 066	2 395	9 513
10 000 000	384	1 067	2 400	9 595

Kaynak: Saunders, Lewis ve Thornhill, 2000, s. 156.

Örneklem seçiminde ortak özelliklere sahip ana kütle gruplarının tesadüfi olarak seçildiği örnekleme yöntemine küme örnekleme denilmektedir (Altunışık vd., 2005: 131). Araştırmada faal vergi mükellefleri seçildiğinden, örnekleme yöntemi olarak küme örnekleme metodu kullanılmıştır.

3. Anket Yöntemi

Anket uygulaması, birtakım yanlış yargılara ulaşmamak için özenle yürütülmesi gereken bir süreçtir. Anket formunun hazırlanmasından, anketin anketörler tarafından deneklere uygulanması, verilerin istatistik programlarına girişi, analizi ve yorumlanmasına kadar tüm aşamalar anket süreci içinde kabul edilmektedir.

Anket formunun hazırlanması aşamasında, benzer konularda daha önce yapılmış çalışmalar dikkate alınarak ve konuyla ilgisi olduğu düşünülen akademisyen ve uygulamacıların fikirleri alınarak bir anket metni oluşturulmuştur. Oluşturulan anket metniyle, İzmir ve Afyonkarahisar illerinde 150 denek üzerinde bir pilot çalışma yapılmıştır. Pilot çalışma sırasında özellikle deneklerin anket sorularına karşı yaklaşımları, cevaplama süreleri ile çeşitli eleştiri ve önerileri dikkate alınarak, pilot çalışma sonucu elde edilen veriler incelenmiş, güvenilirlik analizleri yapılmış ve anket formu yeniden şekillendirilerek son şekli verilmiştir.

Alan araştırmalarında kullanılan anketörlerin yaptığı çeşitli hatalara yol açmamak için, araştırma profesyonel anket uygulayıcılarına yaptırılmıştır. Uygulayıcılardan, anket yapmadan önce deneklere araştırmanın konusu, amacı ve araştırmacı hakkında bilgi vermeleri, anket sonuçlarının toplu şekilde değerlendirileceği ve bireysel olarak hiçbir şekilde açıklanmayacağı gibi hususların izah edilerek, anket sorularına içtenlikle cevap verilmesinin sağlanması istenmiştir. Ankette katılanlardan, anket formuna isim belirtmemeleri istenmiş ve böylece, araştırmanın objektifliği yükseltilmiştir. Gerek uygulayıcı firma ve gerekse bizzat tarafımızdan yapılan denetimlerde, anketörlerin belirlenen kurallara ve telkinlere titizlikle uydukları müşahede edilmiştir.

Seçilen deneklere anket uygulama çalışmaları 01.06.2010 – 31.12.2010 tarihleri arasında yürütülmüştür. Araştırmada yüz yüze anket yöntemi uygulanmıştır. Dolayısı ile işyerlerine veya mükelleflere anket formu bırakılarak daha sonra geri alınması gibi sakıncalı bir yol izlemek yerine, anketörler tarafından sorular bizzat denegin kendisine yöneltilmiş ve alınan cevaplar formlara işaretlenmiştir. Anket formlarının tasnifi yapıldıktan sonra elde edilen bilgiler, SPSS ve STATA programlarına aktarılmıştır.

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde *Reliability Analysis* (Cronbach Alpha Katsayısı), *Chi-square (Ki-kare)*, *Significance (P)*, *Contingency coefficient (C)*, *Anlamlılık düzeyi (α)*, *Mean (M)*, *Standard Sapma (σ)* gibi çeşitli istatistik tekniklerinden yararlanılmıştır. Bu tekniklerin özellikleri yapılan analizlerin yorumlanması sırasında yer geldikçe ortaya konacaktır.

C. TÜRKİYE’DE SUBJEKTİF VERGİ YÜKÜ

1. Güvenilirlik Analizi ve Demografik Bulgular

Türkiye’de subjektif vergi yükü alan araştırması kapsamında deneklere 50 sorudan oluşan bir anket uygulanmıştır. Demografik sorular hariç olmak üzere, soruların büyük bir kısmı likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Cevaplar istatistik programlarına aktarılırken, soruların negatif ve pozitif etkileri dikkate alınarak numerik olarak kodlanmıştır.

Araştırmanın güvenilirlik analizi, demografik sorular dışarıda bırakılmak suretiyle yapılmıştır. Yapılan güvenilirlik analiz sonuçları aşağıda, Tablo 6’da görülmektedir.

Tablo 6: Güvenilirlik (Reliability) Analizi - (Cronbach Alpha Katsayısı)

N of Cases = 1573
Item Means Mean Minimum Maximum Range Max/Min
3,0990 1,4113 4, 9892 3,5779 3,5351
Reliability Coefficients: 43 items
Cronbach Alpha = 0,7524 Standardized item alpha = 0,7443

Anketin güvenilirlik (Alpha) değeri, 0,7524’tür. Anket sosyal bilimler için kabul edilir güvenilirliktedir. Analize katılan bütün değişkenlerin Alpha değeri 0,3’ten büyük olduğu için anket formundan çıkarılması gereken herhangi bir soru bulunmamaktadır.

Ankete katılanların çeşitli demografik gruplar açısından frekans dağılımları aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 7: Yaş Grupları Frekans Tablosu

Yaş Grupları	Frekans	%	Kümülatif %
16-29	408	25,5	25,5
30-39	622	38,9	64,5
40-49	365	22,9	87,4
50-64	163	10,2	97,6
65+	39	2,4	100,0
Toplam	1597	100,0	

Yaş grupları pek çok araştırmada en önemli değişkenlerden birisi olarak kabul edilmektedir. Yaptığımız araştırmada da bireyin içinde bulunduğu yaş grubu ile araştırma konuları bakımından takındığı tutum ve davranışlar arasında bir ilişkinin olup olmadığını ortaya koymak için kişilerden yaşlarını açık uçlu olarak belirtmeleri istenmiştir. Daha sonra veriler bilgisayar ortamına aktarılırken, yukarıda Tablo 7’de belirtilen gruplara göre kodlanmıştır.

Ankete katılanlar yaş grupları bakımından beş gruba göre sınıflandırılmıştır. Bu gruplardan 50-64 yaş arası grup ile 65 yaş ve üzeri grubu birleştirdiğimizde, ankete katılanların %25,5’i 16-29 yaş, %38,9’u 30-39 yaş, %22,9’u 40-49 yaş ve %12,6’sı 50 ve üzeri yaş gruplarından oluşmaktadır. İlerleyen bölümlerde yaş grupları bu şekilde dört grup halinde bazı analizlere dâhil edilecektir.

Tablo 8: Cinsiyet Grupları Frekans Tablosu

Cinsiyet	Frekans	%	Kümülatif %
Bay	1282	80,3	80,3
Bayan	315	19,7	100,0
Toplam	1597	100,0	

Cinsiyet, toplumsal araştırmaların tümünde olduğu gibi, vergi konusunda yapılan araştırmalarda da önemli bir değişken olarak kabul edilmektedir. Toplumsal araştırmalarda cinsiyet gruplarının birbirine yakın oranlarda araştırmalara dâhil edilmesi tercih edilmektedir.

Ancak, yaptığımız araştırmanın ana kütlesi birbirine yakın oranda bay ve bayanlardan oluşmadığından, diğer bir ifade ile aktif vergi mükelleflerinin önemli bir çoğunluğu erkeklerden oluştuğu için, araştırmada örneklem seçiminde bu dağılıma dikkat edilmiştir. Ankete katılan mükelleflerin %80,3'ü bay, %19,7'si bayan mükelleflerden oluşmaktadır. Bu dağılım analizlerde cinsiyet değişkeninin kullanılması için istatistiksel olarak yeterli bir dağılımdır.

Tablo 9: Medeni Durum Frekans Tablosu

Medeni Durum	Frekans	%	Kümülatif %
Evli	1028	64,4	64,4
Bekar	462	28,9	93,3
Boşanmış	107	6,7	100,0
Toplam	1597	100,0	

Ankete katılanların %64,4'ü evli, %28,9'u bekar ve %6,7'si boşanmış kişilerdir. Her üç grup da analizlerde kullanılabilir sayısal yeterliliğe sahiptir.

Tablo 10: Meslek Grupları Frekans Tablosu

Meslek Grubu	Frekans	%	Kümülatif %
Tüccar	63	3,9	3,9
Sanayici	37	2,3	6,3
Esnaf	947	59,3	65,6
Serbest Meslek Erbabı	233	14,6	80,2
Memur	133	8,3	88,5
İşçi	184	11,5	100,0
Toplam	1597	100,0	

Vergi konusunda yapılan çalışmalarda, çeşitli meslek gruplarının tutum ve davranışları arasında farklılığın olup olmadığının araştırılması son derece önemlidir. Bu amaçla araştırmada tüccar, sanayici,

esnaf, serbest meslek erbabı, memur ve işçilerden oluşan altı grup mükellefe ulaşmıştır. Daha sonraki analizlerde kullanılmak üzere büyük mükellefler olarak değerlendirildiğinden, tüccar ve sanayici grupları birleştirilerek tek bir gruba dönüştürülmüştür. Böylece, ankete katılanların %6,2’si tüccar ve sanayici, %59,3’ü esnaf, %14,6’sı serbest meslek erbabı, %8,3’ü memur ve %11,5’i işçi gruplarından oluşmaktadır. Bu dağılım, hem gelir vergisi mükellef gruplarının genel dağılımına, hem de analizlerde kullanılacak yeterli dağılıma uygundur.

Tablo 11: Eğitim Düzeyi Frekans Tablosu

Eğitim Düzeyi	Frekans	%	Kümülatif %
İlköğretim	330	20,7	20,7
Lise	757	47,3	68,1
Ön Lisans	163	10,2	78,3
Lisans	303	19,0	97,2
Lisans Üstü	44	2,8	100,0
Toplam	1597	100,0	

Eğitim düzeyi modern toplumlarda en önemli statü değerlendirme araçlarından birisi olduğu gibi, vergi konusundaki tutum ve davranışların belirlenmesi açısından da incelenmesi gereken önemli bir değişken olarak kabul edilmektedir. Araştırmada ulaşılan mükelleflerin %20,7’si ilköğretim (ilkokul ve ortaokul), %47,4’ü lise, %10,2’si ön lisans (2 yıllık yüksek okul), %19’u lisans ve %2,8’i lisansüstü (yüksek lisans ve doktora) eğitim düzeyindedir. Araştırmada ulaşılan mükelleflerden okuma-yazma bilmeyen yoktur. İlköğretimi tamamlamadan ayrılanlar ilköğretim grubuna dâhil edilmiş, diğer grupların oluşumunda mezuniyet şartı aranmıştır.

Vergi servet ve harcamalar üzerinden de alınsa, neticede servet ve harcamalar da gelirin birer unsuru olduğundan, vergilerle ilgili araştırmalarda gelir düzeyinin belirlenmesi son derece önemlidir. Araştırmada ulaşılan mükelleflerin %21’i 1.000TL’nin altında, %47,9’u 1.000-2.500TL arasında, %20,8’i 2.501-5.000TL arasında, %6,1’i

5.001-10.000TL arasında ve %4,1’i de 10.000TL’nin üzerinde aylık gelire sahip olduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 12: Aylık Gelir Frekans Tablosu

Aylık Gelir Düzeyi	Frekans	%	Kümülatif %
1.000 TL’den az	336	21,0	21,0
1.000-2.500 TL	765	47,9	68,9
2.501- 5.000 TL	332	20,8	89,7
5.001-10.000 TL	98	6,1	95,8
10.000 TL’den fazla	66	4,2	100,0
Toplam	1597	100,0	

Tablo 13: Mükellefiyet Süresi Frekans Tablosu

Mükellefiyet Süresi	Frekans	%	Kümülatif %
0-5 yıl	497	31,1	31,1
6-10 yıl	375	23,5	54,6
11-15 yıl	247	15,5	70,1
16-20 yıl	184	11,5	81,6
20 yıldan fazla	294	18,4	100,0
Toplam	1597	100,0	

Çalışmanın temel konusu vergi yükü olduğundan, mükelleflerin hissettikleri vergi yüklerini etkileyebilecek demografik değişkenlerden birisinin de mükellefiyet süresi olduğu düşünülmüştür. Araştırmaya katılanlar mükellefiyet süreleri bakımından beş gruba ayrılmıştır. Buna göre, ankete katılanların %31,1’i 0-5 yıl, %23,5’i 6-10 yıl, %15,5’i 11-15 yıl, %11,5’i 16-20 yıl ve %18,4’ü de 20 yıldan daha fazla süredir vergi mükellefi olduklarını ifade etmişlerdir.

2. Türkiye’de Subjektif Vergi Yükü Skoru

Vergi yükü kavramları arasında son derece önemli olan, vergi baskısı ve vergi tazyiki gibi kavramlarla da ifade edilen subjektif vergi yükü, ölçülmesindeki güçlükler nedeniyle rakamsal olarak ifade edilmek

yerine, tanımlamakla yetinilen bir kavram olagelmıştır. Yaptığımız araştırmanın temel çıkış noktası, mükelleflerin hissettiği vergi yükünü ölçmek, böylece Türkiye özelinde subjektif vergi yükünü rakamsal bir değer olarak belirlemektir. Bu amaçla ankete katılan mükelleflere “Ödediğiniz bütün vergileri dikkate aldığınızda, size göre toplam kazancınızın ne kadarını vergi olarak devlete ödüyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Subjektif vergi yükünü belirlemeye dönük başka sorular da bulunmakla beraber, araştırmanın en önemli maddesi olarak kabul edilen yukarıdaki soruya mükelleflerin verdikleri cevapların dağılımı ve bu dağılımdan elde edilen ortalama ile ulaşılan Türkiye’de subjektif vergi yükü skoru aşağıdadır.

Tablo 14: Türkiye’de Subjektif Vergi Yükü Ort.: 4,3269

Ödenen Vergi	Frekans	%	Kümülatif %
(1) %0-%10 arası	148	9,3	9,3
(2) %11-%15 arası	231	14,5	23,7
(3) %16-%20 arası	318	19,9	43,6
(4) %21-%25 arası	221	13,8	57,5
(5) %26-%30 arası	179	11,2	68,7
(6) %31-%35 arası	157	9,8	78,5
(7) %36-%40 arası	166	10,4	88,9
(8) %41-%45 arası	130	8,1	97,1
(9) %46 ve fazlası	47	2,9	100,0
Toplam	1597	100,0	

Ankete katılanların en fazla ifade ettikleri vergi yükü, %16-20 aralığındadır. Ankete katılanların hissettikleri vergi yüklerinin ortalaması (mean) alındığında 4,3269 değerine ulaşılmaktadır. Bu değer %21-%25 aralığına karşılık gelmektedir. Aralıklı değişkenlerden oluşan verilerin, ağırlıklı ortalamasını bulmak üzere, her bir aralığın ortalaması alınıp söz konusu aralığı işaretleyen örneklem sayısıyla çarpıldıktan sonra, genel toplam elde edilmiş ve toplam örneklem sayısına bölünmüştür. Bu işlemi aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür.

$$SVY=[(0,05 \times 148) + (0,13 \times 231) + (0,18 \times 318) + (0,23 \times 221) + (0,28 \times 179) + (0,33 \times 157) + (0,38 \times 166) + (0,43 \times 130) + (0,46 \times 47)] / 1597$$

$$SVY= 0,24297$$

Böylece Türkiye’de hissedilen (subjektif) vergi yükü yaklaşık %24 olarak hesaplanmıştır. Bu değer daha sonra da üzerinde durulacağı gibi, Türkiye’nin objektif vergi yükünden düşük bir değerdir. Anketin yapıldığı 2010 yılı için Maliye Bakanlığı tarafından hesaplanan objektif vergi yükü %26,2’dir (Maliye Bakanlığı, 2010: 183). Hesaplanabilen objektif vergi yükü ile hesaplanmasının pek mümkün olmadığı ifade edilen subjektif vergi yükü rakamları arasında çok önemli bir fark görülmemektedir. Kaldı ki, 2006 ve sonraki yıllar objektif vergi yükü rakamları genellikle %24 düzeyindedir ve ankete katılan mükelleflerin geçmiş yılları da düşüncelerine dâhil ettikleri düşünülürse, elde ettiğimiz subjektif vergi yükü skorunun gerçeğe ne denli yakın olduğu açıktır. Diğer taraftan, objektif ve subjektif vergi yükü arasında bir fark olması da gayet normal karşılanmalıdır. Şöyle ki, objektif vergi yükü rakamlarının subjektif vergi yükü rakamlarından yüksek çıkması, ülkede mali anestezinin varlığına işaret etmektedir.

Türkiye’de vergi gelirlerinin yaklaşık %65-70’i dolaylı vergilerden, diğer bir ifade ile mali anesteziye uygun vergilerden oluşmaktadır. 2010 yılı için hesaplanan değerler dikkate alındığında, objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü arasında objektif vergi yükü lehine yaklaşık %2’lik bir fark ortaya çıkmakta ve bu fark Türkiye’de mali anestezinin varlığına işaret etmektedir.

Meslek grupları bakımından durum değerlendirildiğinde, bu farkın daha da belirginleştiği görülmektedir. Mali anesteziye en uygun kitle, vergisi kaynakta kesilen ve ödediği verginin önemli bir kısmı tüketim vergilerinden oluşan kişiler, diğer bir ifadeyle memur ve işçilerdir. Ankete katılan memur sayısı 133, işçi sayısı ise 184’tür. Maliye Bakanlığının 2009 yılı ekonomik raporuna göre Türkiye’de istihdam üzerindeki vergi yükü evli, eşi çalışmayan ve iki çocuklu bir kişi için 2007 yılı için %42,7 ve 2009 yılı için ise % 36,6’dır¹ (Maliye Bakanlığı

¹ OECD’nin verilerinde 2009 rakamı 37,7 olarak geçmektedir (bkz. Tablo 1).

2009: 85). Araştırmaya katılan memur ve işçilerin subjektif vergi yükü algıları aşağıda Tablo 15’te verilmiştir.

Tablo 15: Subjektif Vergi Yükü-İşçi ve Memurlar

Subjektif Vergi Yükü	İşçi	Memur
(1) %0-%10 arası	36 (%19,6)	22 (%16,5)
(2) %11-%15 arası	42 (%22,8)	46 (%34,5)
(3) %16-%20 arası	35 (%19,0)	30 (%22,6)
(4) %21-%25 arası	24 (%13,0)	25 (%18,8)
(5) %26-%30 arası	24 (%13,0)	7 (%5,3)
(6) %31-%35 arası	8 (%4,4)	3 (%2,3)
(7) %36-%40 arası	8 (%4,4)	0
(8) %41-%45 arası	5 (%2,7)	0
(9) %46 ve fazlası	2 (%1,1)	0
Toplam	184 (%100)	133 (%100)
	Ort:= 3,2772	Ort.=2,6842

Tablo 15’teki veriler kullanılarak yukarıdaki gibi ağırlıklı ortalamalar hesaplandığında, işçilerin hissettikleri vergi yükü yaklaşık %19 (0,1877), memurların hissettikleri vergi yükü ise yaklaşık %16 (0,1592)’dir. Bu değerler istihdam üzerindeki objektif vergi yükü değerleriyle karşılaştırıldığında, çalışanların önemli ölçüde mali aldanmaya uğradıkları gerçeği ortaya çıkmaktadır.

Subjektif vergi yükü skorunun yanı sıra, araştırmada mükelleflerin vergi yükleri konusunda hissettiklerini belirlemek amacıyla yöneltilen başka sorular da mevcuttur. Bu sorular kullanılarak yapılan faktör analizinde, subjektif vergi yükü bakımından iki farklı faktörün ortaya çıktığı görülmüştür. Faktör analizine aşağıdaki sorular dâhil edilmiştir:

S.1-Diğer ülkelerle kıyasladığınızda, Türkiye’de vergi yükü size göre nasıldır? Ortalama: 4,0959 (1: Çok düşük, 2:Düşük, 3:Aynı, 4:Yüksek, 5: Çok yüksek)

S.2- Ödediğiniz toplam vergi yükünü (Gelir, Kurumlar, KDV, ÖTV, MTV, Diğer) nasıl buluyorsunuz? Ortalama:4,0920 (1: Çok düşük, 2:Düşük, 3:Normal, 4:Yüksek, 5: Çok yüksek)

S.3- Ödediğiniz vergilerden dolayı duyduğunuz rahatsızlık düzeyi. Ortalama: 3,1221 (1:Kesinlikle Rahatsız Olmuyorum, 5:Kesinlikle Rahatsız Oluyorum)

S.4- Vergi benim için ekonomik bir yükür. Ortalama: 3,6249 (5→1)²

S.5- Vergi yüküm azalırsa iş hacmimi genişletirim. Ortalama: 3,8096 (5→1)

S.6- Ödediğim vergiler rekabet gücümü azaltmaktadır. Ort.:3,4784 (5→1)

S.7- Ülkemizde vergi oranları yüksektir. Ort.:3,8704 (5→1)

S.8- Vergi ödeme dönemlerinde ekonomik olarak zorlanıyorum. Ort.:3,8842 (5→1)

S.9- Vergi yüküm azalırsa mutlu olurum. Ort.: 4,0351 (5→1)

S.10- Vergi yükü azalırsa kayıtdışı ekonomi azalır. Ort.: 3,8253(5→1)

Söz konusu değişkenlerin kaç faktör oluşturduğunu ve faktör analizinin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını anlamak amacıyla yapılan faktör analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 16: Subjektif Vergi Yükü Faktör Analizi (KMO ve Bartlett Testleri)

Kaiser-Meyer-Olkin Meas. of Samp. Adeq.		0,819
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3283,869
	Df	45
	Sig.	0,000

² Veriler sorunun niteliğine göre yeniden kodlanmış olup, bu durum 1→5 (1: Kesinlikle Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılmıyorum) veya 5→1 (5: Kesinlikle Katılıyorum, 1: Kesinlikle Katılmıyorum) şeklinde belirtilmiştir.

Tablo 16’daki değerler faktör analizinin çözümünün istatistiksel olarak uygunluğuna işaret etmektedir (KMO: 0,819 > 0,5 ve Sig.: 0,000). Bu durumu daha iyi anlamak için Anti-Image korelasyon matrisine bakılmış ve matriste yer alan köşegen değerlerinin tamamının 0,5’ten büyük olduğu görülmüştür.

Tablo 17: Subjektif Vergi Yükü Faktör Analizi

	Faktör 1	Faktör 2
Ödediğiniz toplam vergi yükünü nasıl buluyorsunuz?	,779	
Diğer ülkelerle kıyasladığınızda, Türkiye’de vergi yükü size göre nasıldır?	,772	
Ödediğiniz vergilerden dolayı duyduğunuz rahatsızlık düzeyini işaretler misiniz?	-,615	
Vergi benim için ekonomik bir yüküdür. (Katılım düzeyi)	,594	
Vergi yüküm azalır iş hacmimi genişletirim. (Katılım düzeyi)		,737
Vergi yükü azalır kayıt dışı ekonomi azalır. (Katılım düzeyi)		-,721
Vergi yüküm azalır mutlu olurum. (Katılım düzeyi)		,645
Ülkemizde vergi oranları yüksektir. (Katılım düzeyi)	,379	,560
Ödediğim vergiler rekabet gücümü azaltmaktadır. (Katılım düzeyi)	,427	,480
Vergi ödeme dönemlerinde ekonomik olarak zorlanıyorum. (Katılım düzeyi)		-,464

Extraction Method: Principal Component Analysis. Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a Rotation converged in 3 iterations.

Tablo 17 incelendiğinde, hissedilen vergi yükü bakımından iki farklı faktörün oluştuğu görülmektedir. Bu faktörlerden birincisinde yer alan ifadelerin, algılanan vergi yükü düzeyini ortaya koyduğu görülmektedir. İkinci faktör ise, algılanan söz konusu vergi yükünün nedenleri bakımından son derece önemli ipuçları içermektedir. Hissedilen vergi yükünün nedenleri, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3. Demografik Gruplar İtibariyle Türkiye’de Subjektif Vergi Yükü

Araştırmada kullanılan demografik değişkenler yaş, cinsiyet, medeni durum, meslek grubu, eğitim, gelir ve mükellefiyet süresidir. Subjektif vergi yükü ile söz konusu değişkenler arasındaki ilişki çapraz tablolar yardımıyla aşağıda görülmektedir.

Tablo 18’de görüldüğü gibi, yaş grupları arasında subjektif vergi yükü açısından %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır ($P=0,000$). Subjektif vergi yükü ile yaş değişkenleri arasındaki ilişkinin düzeyini anlamak için C (Contingency coefficient) değerine bakmak gerekmektedir. Bilindiği gibi, bu değerler değişkenler arasında aşağıda belirtilen ilişkileri ifade etmektedir.

0,000 – 0,250 : Zayıf ilişki 0,251 – 0,350 : Orta düzeyde ilişki
0,351 – 0,500 : Güçlü ilişki 0,500 ve üzeri : Çok güçlü ilişki

Tablo 18: Yaş Grupları Bakımından Subjektif Vergi Yükü

	16-29 Yaş	30-39 Yaş	40-49 Yaş	50-64 Yaş	65 Yaş üzeri	Toplam
(1) %0-%10 arası	72	62	12	2		148
	17,6%	10,0%	3,3%	1,2%		9,3%
(2) %11-%15 arası	65	101	47	14	4	231
	15,9%	16,2%	12,9%	8,6%	10,3%	14,5%
(3) %16-%20 arası	80	124	78	29	7	318
	19,6%	19,9%	21,4%	17,8%	17,9%	19,9%
(4) %21-%25 arası	43	81	68	19	10	221
	10,5%	13,0%	18,6%	11,7%	25,6%	13,8%
(5) %26-%30 arası	42	69	37	29	2	179
	10,3%	11,1%	10,1%	17,8%	5,1%	11,2%
(6) %31-%35 arası	31	66	36	19	5	157
	7,6%	10,6%	9,9%	11,7%	12,8%	9,8%
(7) %36-%40 arası	43	56	40	22	5	166
	10,5%	9,0%	11,0%	13,5%	12,8%	10,4%
(8) %41-%45 arası	24	51	33	18	4	130
	5,9%	8,2%	9,0%	11,0%	10,3%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	8	12	14	11	2	47
	2,0%	1,9%	3,8%	6,7%	5,1%	2,9%
Toplam	408	622	365	163	39	1597
	25,5%	38,9%	22,9%	10,2%	2,4%	100,0%
$\chi^2 = 114,797 P = 0,000 \alpha = 0,05 C = 0,259$						

Tablo 18’de C değeri 0,259 olduğundan, yaş değişkeni ile subjektif vergi yükü arasında orta düzey bir istatistiksel ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkinin türünü belirlemek amacıyla yapılan korelasyon analizine göre de ilişki pozitif yönlüdür ve yaş ilerledikçe subjektif vergi yükünün arttığı görülmektedir.

Tablo 19: Cinsiyet Bakımından Subjektif Vergi Yükü

	Bay	Bayan	Toplam
(1) %0-%10 arası	94	54	148
	7,3%	17,1%	9,3%
(2) %11-%15 arası	154	77	231
	12,0%	24,4%	14,5%
(3) %16-%20 arası	241	77	318
	18,8%	24,4%	19,9%
(4) %21-%25 arası	194	27	221
	15,1%	8,6%	13,8%
(5) %26-%30 arası	162	17	179
	12,6%	5,4%	11,2%
(6) %31-%35 arası	139	18	157
	10,8%	5,7%	9,8%
(7) %36-%40 arası	147	19	166
	11,5%	6,0%	10,4%
(8) %41-%45 arası	107	23	130
	8,3%	7,3%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	44	3	47
	3,4%	1,0%	2,9%
Toplam	1282	315	1597
	80,3%	19,7%	100,0%
$\chi^2 = 96,591$ $P = 0,000$ $\alpha = 0,05$ $C = 0,239$			

Subjektif vergi yükü bakımından erkekler ile bayanlar arasında zayıf ancak orta düzeye yakın ($C = 0,239$) ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Genel olarak erkeklerin ödedikleri vergileri bayanlara göre daha ağır hissettikleri görülmektedir. Örneğin ankete

katılan erkeklerin %38,1’i, bayanların ise % 65,9’u %20’nin altında vergi ödediklerini düşünmektedirler. Benzer bir şekilde, ankete katılan erkeklerin %23,2’si tüm kazançlarının %35’inden fazlasını devlete vergi olarak ödediklerini düşünürken, ankete katılan bayanların %14,3’ü tüm kazançlarının %35’den fazlasını devlete vergi olarak ödediklerini düşünmektedirler.

Tablo 20: Medeni Durum Bakımından Subjektif Vergi Yükü

	Evli	Bekâr	Boşanmış	Toplam
(1) %0-%10 arası	63	66	19	148
	6,1%	14,3%	17,8%	9,3%
(2) %11-%15 arası	137	73	21	231
	13,3%	15,8%	19,6%	14,5%
(3) %16-%20 arası	190	97	31	318
	18,5%	21,0%	29,0%	19,9%
(4) %21-%25 arası	160	49	12	221
	15,6%	10,6%	11,2%	13,8%
(5) %26-%30 arası	128	45	6	179
	12,5%	9,7%	5,6%	11,2%
(6) %31-%35 arası	110	42	5	157
	10,7%	9,1%	4,7%	9,8%
(7) %36-%40 arası	113	46	7	166
	11,0%	10,0%	6,5%	10,4%
(8) %41-%45 arası	93	32	5	130
	9,0%	6,9%	4,7%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	34	12	1	47
	3,3%	2,6%	0,9%	2,9%
Toplam	1028	462	107	1597
	64,4%	28,9%	6,7%	100,0%

$\chi^2 = 64,020$ $P = 0,000$ $\alpha = 0,05$ $C = 0,196$

Medeni durum ile subjektif vergi yükü arasında zayıf bir ilişki bulunmaktadır ($C = 0,196$). Bununla beraber evli, bekâr ve boşanmış mükellefler arasında subjektif vergi yükü bakımından istatistiksel olarak

anlamli farklar bulunmuştur ($P = 0,000$). Örneğin, boşanmış mükellefler diğerlerine göre subjektif vergi yükünü daha hafif algılamaktadırlar. Benzer bir şekilde, evli mükelleflerin %38,9'u %20 ve daha aşağı vergi yüküne maruz kaldıklarını ifade ederken, bekâr mükellefler için bu oran %52,1'dir. Diğer bir ifade ile, evli mükelleflerin subjektif vergi yükü bekâr ve boşanmış mükelleflere göre daha yüksek çıkmıştır ve bu beklenen bir sonuçtur.

Tablo 21, meslek grupları ile subjektif vergi yükü ilişkisini ortaya koymaktadır. Görüldüğü gibi, meslek grupları ile subjektif vergi yükü arasında güçlü bir ilişki vardır ($C = 0,364$). Meslek grupları toplam kazançlarından devlete ödediklerini düşündükleri vergi bakımından birbirlerinden önemli farklılıklar göstermektedirler ($P = 0,000$).

Tablo 21: Meslek Grupları Bakımından Subjektif Vergi Yükü

	Tüccar	Sanayici	Esnaf	Serbest Meslek Erb.	Memur	İşçi	Toplam
(1) %0-%10 arası	4		52	34	22	36	148
	6,3%		5,5%	14,6%	16,5%	19,6%	9,3%
(2) %11-%15 arası	3	8	91	41	46	42	231
	4,8%	21,6%	9,6%	17,6%	34,6%	22,8%	14,5%
(3) %16-%20 arası	8	12	190	43	30	35	318
	12,7%	32,4%	20,1%	18,5%	22,6%	19,0%	19,9%
(4) %21-%25 arası	11	11	125	25	25	24	221
	17,5%	29,7%	13,2%	10,7%	18,8%	13,0%	13,8%
(5) %26-%30 arası	9	1	113	25	7	24	179
	14,3%	2,7%	11,9%	10,7%	5,3%	13,0%	11,2%
(6) %31-%35 arası	6	2	115	23	3	8	157
	9,5%	5,4%	12,1%	9,9%	2,3%	4,3%	9,8%
(7) %36-%40 arası	12		120	26		8	166
	19,0%		12,7%	11,2%		4,3%	10,4%
(8) %41-%45 arası	8	3	103	11		5	130
	12,7%	8,1%	10,9%	4,7%		2,7%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	2		38	5		2	47
	3,2%		4,0%	2,1%		1,1%	2,9%
Toplam	63	37	947	233	133	184	1597
	3,9%	2,4%	59,3%	14,6%	8,3%	11,5%	100,0%
$\chi^2 = 243,438$ $P = 0,000$ $\alpha = 0,05$ $C = 0,364$							

Ankete katılan tüccarların %44,4’ü, sanayicilerin %13,5’i, esnafların %39,7’si, serbest meslek erbaplarının %27,9’u, memurların %2,3’ü ve işçilerin de %12,4’ü tüm kazancının %30’undan fazlasını devlete vergi olarak ödediklerini ifade etmişlerdir. Dolayısı ile, vergi yükünü subjektif olarak en ağır tüccarlar ve esnafların, en hafif ise memurların hissettiği görülmektedir. Bu bulgu, Türkiye’de istihdamın maruz kaldığı mali anesteziyi çok belirgin bir şekilde ortaya koymaktadır.

Tablo 22: Eğitim Seviyesi Bakımından Subjektif Vergi Yükü

	İlköğretim	Lise	Ön Lisans	Lisans	Lisans Üstü	Toplam
(1) %0-%10 arası	27	63	27	28	3	148
	8,2%	8,3%	16,6%	9,2%	6,8%	9,3%
(2) %11-%15 arası	42	98	29	58	4	231
	12,7%	12,9%	17,8%	19,1%	9,1%	14,5%
(3) %16-%20 arası	61	164	29	58	6	318
	18,5%	21,7%	17,8%	19,1%	13,6%	19,9%
(4) %21-%25 arası	45	105	19	42	10	221
	13,6%	13,9%	11,7%	13,9%	22,7%	13,8%
(5) %26-%30 arası	33	80	23	35	8	179
	10,0%	10,6%	14,1%	11,6%	18,2%	11,2%
(6) %31-%35 arası	42	74	10	28	3	157
	12,7%	9,8%	6,1%	9,2%	6,8%	9,8%
(7) %36-%40 arası	43	80	14	25	4	166
	13,0%	10,6%	8,6%	8,3%	9,1%	10,4%
(8) %41-%45 arası	25	70	7	23	5	130
	7,6%	9,2%	4,3%	7,6%	11,4%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	12	23	5	6	1	47
	3,6%	3,0%	3,1%	2,0%	2,3%	2,9%
Toplam	330	757	163	303	44	1597
	20,7%	47,3%	10,2%	19,0%	2,8%	100,0%
$\chi^2 = 45,437$ $P = 0,058$ $\alpha = 0,05$ $C = 0,166$						

Tablo 23: Aylık Gelir Düzeyi Bakımından Subjektif Vergi Yüklü

	1000 TL'den az	1000-2500 TL arası	2501-5000 TL arası	5001-10000TL arası	10000 TL'den fazla	Toplam
(1) %0-%10 arası	41	84	16	2	5	148
	12,2%	11,0%	4,8%	2,0%	7,6%	9,3%
(2) %11-%15 arası	60	107	54	6	4	231
	17,9%	14,0%	16,3%	6,1%	6,1%	14,5%
(3) %16-%20 arası	69	133	94	14	8	318
	20,5%	17,4%	28,3%	14,3%	12,1%	19,9%
(4) %21-%25 arası	39	101	53	20	8	221
	11,6%	13,2%	16,0%	20,4%	12,1%	13,8%
(5) %26-%30 arası	30	91	26	21	11	179
	8,9%	11,9%	7,8%	21,4%	16,7%	11,2%
(6) %31-%35 arası	26	88	22	10	11	157
	7,7%	11,5%	6,6%	10,2%	16,7%	9,8%
(7) %36-%40 arası	41	75	27	13	10	166
	12,2%	9,8%	8,1%	13,3%	15,2%	10,4%
(8) %41-%45 arası	22	62	26	11	9	130
	6,5%	8,1%	7,8%	11,2%	13,6%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	8	24	14	1		47
	2,4%	3,1%	4,2%	1,0%		2,9%
Toplam	336	765	332	98	66	1597
	21,0%	47,9%	20,8%	6,1%	4,2%	100,0%

$\chi^2 = 95,147$ $P = 0,000$ $\alpha = 0,05$ $C = 0,237$

Eğitim seviyesi, toplumsal araştırmalar için çok önemli bir değişken olarak kabul edilmesine rağmen, vergi bakımından eğitim seviye gruplarının algılarının farklılık gösterip göstermediği konusunda kesin bir kanaatin olmadığı, birçok araştırmayla ortaya konmuřtur³. Tablo 22'de görüldüğü gibi eğitim seviye grupları arasında subjektif vergi yükü bakımından %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir

³ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Demir, 2008: 121-124.

fark yoktur ($P: 0,058 > 0,05$). İki değişken arasında zayıf bir ilişki bulunmaktadır ($C: 0,166 < 0,250$). Ancak %10 düzeyinde anlamlı farklar bulunmaktadır. Korelasyon analizinde, iki değişken arasında anlamlı ve negatif bir ilişki olduğu görülmüştür. Eğitim seviyesi arttıkça subjektif vergi yükü azalmaktadır.

Aylık gelir seviyesi ile subjektif vergi yükü arasında orta düzeye yakın bir ilişki mevcuttur ($C= 0,237$). Gelir gruplarının subjektif vergi yükleri istatistiksel olarak (%1 düzeyinde) anlamlı farklılıklar göstermektedir ($P=0,000$). Tablo incelendiğinde, gelir arttıkça subjektif vergi yükünün de artış gösterdiği görülmektedir. Bu ilişki korelasyon analizleri ile de doğrulanmıştır. Gelir grupları değişkeni ile subjektif vergi yükü arasında yapılan korelasyon analizinde, iki değişken arasında pozitif düzeyde (Pearson Correlation : 0,92 ve Sig.: 0,000) bir ilişkinin olduğu görülmektedir.

Mükellefiyet süresi ile subjektif vergi yükü arasında istatistiksel olarak orta düzeyde bir ilişki vardır. Mükellefiyet süresi grupları arasında, subjektif vergi yükü bakımından istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı farklar bulunmaktadır (Tablo 24).

Örneğin, 0-5 yıl arası mükellefiyet süresine sahip olanların %50,5’i tüm gelirlerinin %20’den azını devlete vergi olarak ödediklerini ifade ederken, 20 yıldan daha uzun süredir mükellef olanların %28,3’ü aynı düzeyde vergi ödediklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 24: Mükellefiyet Süresi Bakımından Subjektif Vergi Yükü

	0-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	16-20 Yıl	20 Yıldan fazla	Toplam
(1) %0-%10 arası	81	43	12	5	7	148
	16,3%	11,5%	4,9%	2,7%	2,4%	9,3%
(2) %11-%15 arası	74	67	43	25	22	231
	14,9%	17,9%	17,4%	13,6%	7,5%	14,5%
(3) %16-%20 arası	96	56	61	51	54	318
	19,3%	14,9%	24,7%	27,7%	18,4%	19,9%
(4) %21-%25 arası	60	46	29	34	52	221
	12,1%	12,3%	11,7%	18,5%	17,7%	13,8%
(5) %26-%30 arası	47	52	23	22	35	179
	9,5%	13,9%	9,3%	12,0%	11,9%	11,2%
(6) %31-%35 arası	41	35	29	17	35	157
	8,2%	9,3%	11,7%	9,2%	11,9%	9,8%
(7) %36-%40 arası	50	37	24	12	43	166
	10,1%	9,9%	9,7%	6,5%	14,6%	10,4%
(8) %41-%45 arası	35	32	16	15	32	130
	7,0%	8,5%	6,5%	8,2%	10,9%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	13	7	10	3	14	47
	2,6%	1,9%	4,0%	1,6%	4,8%	2,9%
Toplam	497	375	247	184	294	1597
	31,1%	23,5%	15,5%	11,5%	18,4%	100,0%
$\chi^2 = 121,695$ $P = 0,000$ $\alpha = 0,05$ $C = 0,266$						

4. Türkiye’de Subjektif Vergi Yüküne Etki Eden Temel Faktörler

Subjektif vergi yükü, içinde barındırdığı subjektifliğin de etkisi ile çok sayıda ekonomik, sosyal ve kültürel faktörden etkilenebilecek bir olgudur. Toplumun algıladığı vergi yükünün düzeyini belirledikten sonra, bu algıya etki eden faktörleri de belirlemek amacıyla anket

soruları içine çeşitli ekonomik ve soyo-kültürel maddeler ilave edilmiştir. Aşağıda, bu amaçla yapılan analizler sonucunda, subjektif vergi yükünün oluşumunda hangi faktörlerin, hangi yönde etkili olduğu görülmektedir. Kuşkusuz, bu faktörlerin etkileri istatistiksel ve ekonometrik çalışmaların doğasına uygun olarak, diğer şeyler sabit varsayımı (ceteris paribus) dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

a) Vergi Oranları

Araştırmada, vergi oranları konusundaki düşüncelerini belirlemek amacıyla ankete katılanlara “Ülkemizde vergi oranları yüksektir” maddesine katılma düzeyleri sorulmuştur (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum). Söz konusu maddeye katılım frekans dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 25: Türkiye’de Vergi Oranları
“Ülkemizde Vergi Oranları Yüksekler.” Ort.: 3,8704

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum(1)	66	4,1	4,1
Katılmıyorum(2)	135	8,5	12,6
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum(3)	238	14,9	27,5
Katılıyorum(4)	659	41,3	68,8
Kesinlikle Katılıyorum(5)	499	31,2	100,0
Toplam	1597	100,0	

Tablo 25’ten de görüldüğü gibi, ankete katılanların büyük bir çoğunluğu (%72,5) vergi oranlarının yüksek olduğunu ifade etmektedir.

Subjektif vergi yükü ile vergi oranı algısı arasında ne tür bir ilişkinin olduğunu anlamak için, iki değişken arasında korelasyon analizi yapılmıştır.

Tablo 26: Subjektif Vergi Yükü – Vergi Oranı Korelasyon Analizi

		S.V.Y.	Vergi Oranı
S.V.Y.	Pearson Correlation	1	0,201**
	Sig. (2-tailed)	,	0,000
	N	1597	1597
Vergi Oranı	Pearson Correlation	0,201**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	,
	N	1597	1597

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tablo 26’da görüldüğü gibi, subjektif vergi yükü ile vergi oranı algısı arasında pozitif bir ilişki vardır. Diğer bir ifade ile, vergi oranı algısı arttıkça subjektif vergi yükü de artmaktadır ve bu ilişki %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Aslında böyle bir ilişki beklenen bir ilişkidir ve ankete katılan mükelleflerin tutarlılıkları açısından da olumlu bir veridir.

b) Kamu Harcamaları

Kamu harcamaları ile vergi yükü arasındaki ilişki maliye literatüründe mali bağlantı olarak ifade edilmektedir. Mükelleflerin vergi kavramına atfettikleri anlam bakımından bu ilişki oldukça önemlidir. Zira genellikle vergi, kamu harcamalarının karşılığı olarak alınmaktadır ve toplumdan beklenen de vergiyi bu şekilde anlamalarıdır.

Yaptığımız araştırmada ankete katılanların kamu harcamaları algısını ölçmek üzere “Size göre ödediğiniz vergilerin ne kadarı kamu hizmeti olarak size geri dönmektedir?” sorusu yöneltilerek, Hiç (1), Yarıdan az (2), Yarısı (3), Yarıdan çok (4) ve Tamamı (5) seçeneklerine katılım düzeylerini işaretlemeleri istenmiştir. Bu soruya katılım düzeylerinin frekans dağılımları aşağıda Tablo 27’de görülmektedir.

Tablo 27: Türkiye’de Kamu Harcamalarına Bakış
KH.1. “Size göre, ödediğiniz vergilerin ne kadarı kamu hizmeti olarak size geri dönmektedir?” Ort.: 2,1641

	Frekans	%	Kümülatif %
Hiç	399	25,0	25,0
Yarıdan az	738	46,2	71,2
Yarısı	312	19,5	90,7
Yarıdan çok	95	5,9	96,7
Tamamı	53	3,3	100,0
Toplam	1597	100,0	

Ankete katılanların büyük bir bölümü ödedikleri vergilerin yarıdan azının kendilerine kamu hizmeti olarak geri döndüğünü ifade etmektedir. Bu durum Türkiye’de mali bağlantı bilinci açısından olumsuz bir durumdur.

Bu durum, araştırmada kamusal hizmetlerle ilgili kullanılan diğer sorularla kontrol edilmiştir. Bu amaçla ankete katılanlara aşağıdaki sorular yöneltilmiştir.

- K.H.2. Hizmet olarak bana geri döneceğini bilsem daha fazla vergi öderim. (1: Kesinlikle Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılmıyorum) Ort.: 2,3175
- K.H.3 Yaşadığım bölgeye yeteri kadar kamu (devlet) yatırımı yapılmaktadır. (1: Kesinlikle Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılmıyorum) Ort.: 3,1853

Ankete katılanların vergileri neden ödedikleri konusunda ipuçları veren K.H.2 değişkeninin ortalama değeri 2,3175’tir. Dolayısı ile, ankete katılanların önemli bir çoğunluğu (%63,9) vergiler ile kamu harcamaları arasında mali bağlantı kurduklarını ifade etmektedirler. K.H.3 maddesine verilen cevaplar incelendiğinde, ankete katılanların önemli bir kısmının (%43,1) yaşadıkları bölgeye yeterince kamu yatırımı yapılmadığını ifade ettikleri görülmektedir.

Kamu harcamaları ile subjektif vergi yükü arasında ne tür bir ilişki olduğu yapılan korelasyon analizi sonuçlarına yansımaktadır.

Tablo 28: Subjektif Vergi Yükü – Kamu Harcamaları Korelasyon Analizi

		S.V.Y.	K.H.1	K.H.2	K.H.3
S.V.Y.	Pearson Correlation	1	-0,208**	-0,091**	0,099**
	Sig. (2-tailed)		,	0,000	0,000
	N	1597	1597	1597	1597
K.H.1	Pearson Correlation	-0,208**	1	0,081**	-0,203**
	Sig. (2-tailed)	0,000		,	0,001
	N	1597	1597	1597	1597
K.H.2	Pearson Correlation	-0,091**	0,081**	1	-0,048
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,001		,
	N	1597	1597	1597	1597
K.H.3	Pearson Correlation	0,099**	-0,203**	-0,048**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	0,053	
	N	1597	1597	1597	1597

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tablodan da görüleceği gibi, subjektif vergi yükü ile kamu harcamaları algısı arasında istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı bir ilişki vardır. Beklendiği gibi, ödediği verginin kendisine kamu hizmeti olarak geri döndüğünü düşünenler, subjektif vergi yükünü daha düşük hissetmektedirler. K.H.1 maddesi ile subjektif vergi yükü arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Dolayısı ile, ödediği verginin kamu hizmeti olarak kendisine geri dönme yüzdesi arttıkça, subjektif vergi yükü azalmaktadır. Benzer bir ilişki K.H.2 değişkeni ile subjektif vergi yükü arasında da mevcuttur. Vergi ile kamu hizmeti arasında mali bağlantı kurma oranı arttıkça subjektif vergi yükü artmaktadır. Diğer taraftan K.H.3 değişkeni ile subjektif vergi yükü arasında pozitif bir ilişki mevcuttur. Sorunun özelliği de dikkate alındığında bu ilişki, yaşadıkları bölgeye yeterince kamu yatırımı yapılmadığını düşünen-

lerin oranı arttıkça subjektif vergi yükünün de arttığı anlamı taşımaktadır.

c) Sosyal Güvenlik Primleri

Subjektif vergi yükü, mükellefin katlandığını düşündüğü vergi yükü şeklinde belirlendiği için, hissedilen bu yükün içinde ödenen sosyal güvenlik primlerinin de bir vergi gibi algılanıp algılanmadığının araştırılması gerekir. Sosyal güvenlik kesintilerinin, özellikle karşılık kavramı nedeniyle vergilerden ayrıldığı kabul edilse de, zora dayalı olarak tahsil edilmeleri ve kanunla düzenlenmeleri nedeniyle, birçok ülkede bu primler sosyal güvenlik vergisi adı altında tahsil edilmektedir ve genellikle vergi yükü hesaplarına bu değerler de intikal ettirilmektedir. Ülkemizde sosyal güvenlik primleri vergi olarak kabul edilmemektedir. Ancak, objektif vergi yükü hesapları yapılırken, sosyal güvenlik katkı payları hariç ve dâhil olmak üzere iki ayrı vergi yükünün hesaplandığı görülmektedir.

Objektif vergi yükü hesaplarında dikkate alınan bu durumun, subjektif vergi yükü hesaplarında da dikkate alınması gerekmektedir. Birey ödediği sosyal güvenlik primlerini de bir vergi gibi algılıyorsa, subjektif vergi yükünün daha yüksek değerler alması muhtemeldir. Söz konusu durumu test etmek amacıyla ankete katılanlara “*Ödediğiniz Sosyal Güvenlik Primi (SSK, Bağ-Kur, Emekli Sandığı kesintileri) size göre bir vergi midir?*” sorusu yöneltilmiştir. Bu soruya verilen cevapların frekans dağılımları aşağıda Tablo 29’da görülmektedir.

Tablo 29: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Primlerine Bakış
“Ödediğiniz SGK primleri size göre bir vergi midir?”

	Frekans	%	Kümülatif %
Evet (1)	508	31,8	31,8
Hayır (2)	823	51,5	83,3
Fikrim yok (3)	266	16,7	100,0
Toplam	1597	100,0	

Tablodan da görüldüğü gibi, ankete katılanların yarısından fazlası (%51,5) SGK primlerinin bir vergi olmadığını düşünmektedir. SGK primlerinin bir vergi olduğunu düşünenlerin oranı %31,8, bu konuda bir fikri olmadığını ifade edenlerin oranı ise %16,7’dir.

Sonuçlar ülkemizde SGK primlerinin bir vergi gibi algılanıp algılanmadığı konusunda çok net bir fikir vermemekle beraber, araştırmamız açısından önemli olan, bu algıların subjektif vergi yükü algısında önemli bir etkisinin olup olmadığıdır. Bu amaçla söz konusu madde ile subjektif vergi yükü maddesi arasındaki ilişki, çapraz tablo, Ki-kare ve Contingency katsayıları aracılığı ile test edilmiştir (Tablo 30).

Tablo 30: SGK Primleri – Subjektif Vergi Yükü İlişkisi

	Evet Vergidir	Hayır Vergi Değildir	Fikrim yok	Toplam
(1) %0-%10 arası	31	77	40	148
	6,1%	9,4%	15,0%	9,3%
(2) %11-%15 arası	52	122	57	231
	10,2%	14,8%	21,4%	14,5%
(3) %16-%20 arası	84	166	68	318
	16,5%	20,2%	25,6%	19,9%
(4) %21-%25 arası	77	111	33	221
	15,2%	13,5%	12,4%	13,8%
(5) %26-%30 arası	71	85	23	179
	14,0%	10,3%	8,6%	11,2%
(6) %31-%35 arası	54	86	17	157
	10,6%	10,4%	6,4%	9,8%
(7) %36-%40 arası	61	92	13	166
	12,0%	11,2%	4,9%	10,4%
(8) %41-%45 arası	60	59	11	130
	11,8%	7,2%	4,1%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	18	25	4	47
	3,5%	3,0%	1,5%	2,9%
Toplam	508	823	266	1597
	31,8%	51,5%	16,7%	100,0%
$\chi^2 = 74,731 P = 0,000 \alpha = 0,05 C = 0,211$				

Test sonuçlarında da görüldüğü gibi sosyal güvenlik primlerini vergi olarak algılayan grup ile vergi olarak algılamayan grup arasında subjektif vergi yükü bakımından önemli farklar bulunmaktadır. Ki-kare değeri de istatistiksel açıdan gruplar arasında subjektif vergi yükü bakımından anlamlı farklar olduğunu göstermektedir. Contingency katsayısının değeri iki değişken arasında istatistiksel açıdan anlamlı fakat zayıf bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır. SGK primlerini vergi olarak algılayanların %48’i, %26’nın altında vergi ödediğini ifade ederken, SGK primlerini vergi olarak algılamayanların %57’9’u, fikrim yok diyenlerin ise %57,5’i %26’nın altında vergi ödediklerini ifade etmektedir. Bu sonuç, SGK primlerini bir vergi olarak algılamayanlar ile bu konuda bir fikri olmadığını ifade edenlerin daha düşük subjektif vergi yükü algısı içinde olduklarını ortaya koymaktadır.

d) Vergi Cezaları

Ödenen veya ödenmesi muhtemel vergi cezaları algılanan vergi yükünün bir parçası gibi düşünülebilir. Bu nedenle, vergi cezalarının algılanma düzeyi ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişkinin test edilmesi gerekir.

Bu amaçla ankete katılanlara “*Vergi kaçıranlara verilen cezalar beni korkutmaktadır*” ifadesine katılma düzeyleri sorulmuştur. Söz konusu maddeye katılım frekans dağılımları Tablo 31’de görülmektedir.

Tablo 31: Türkiye’de Vergi Cezalarına Bakış

“Vergi kaçıranlara verilen cezalar beni korkutmaktadır” Ort.:2,9418

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılıyorum(1)	202	12,6	12,6
Katılıyorum(2)	478	29,9	42,6
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum(3)	331	20,7	63,3
Katılmıyorum(4)	383	24,0	87,3
Kesinlikle Katılmıyorum(5)	203	12,7	100,0
Toplam	1597	100,0	

Ankete katılanların % 42,5’i vergi cezalarından çekindiklerini ifade ederken, vergi cezalarının kendileri için korkulacak bir şey olmadığını ifade edenlerin oranı %36,7’dir. Vergi cezaları algısı ile subjektif vergi yükü arasında ne tür bir ilişki olduğu yapılan korelasyon analizi sonuçlarında görülmektedir.

Tablo 32: Vergi Cezaları – Subjektif Vergi Yükü Korelasyon Analizi

		S.V.Y.	Vergi Ceza
S.V.Y.	Pearson Correlation		-0,036
	Sig. (2-tailed)	,	0,154
	N	1597	1597
Vergi Ceza	Pearson Correlation	-0,036	1
	Sig. (2-tailed)	0,154	,
	N	1597	1597

Tablo 32’de görüldüğü gibi, vergi cezaları ile subjektif vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki mevcut değildir. Dolayısı ile, ankete katılanların subjektif vergi yükü beyanlarını vergi cezalarından bağımsız olarak yaptıklarını ifade etmek mümkündür.

e) Kurumsal Faktörler

Kurumsal faktörler, sosyolojik araştırmalar için çok önemlidir. Zira, toplumun değer yargılarının, tutum ve davranışlarının oluşumunda devlet algısı, yolsuzluk, demokrasi, genel ekonomik durum gibi faktörler son derece etkindir. Araştırmada kurumsal faktör olarak kayıtdışı ekonomi, Türkiye’nin ekonomik durumu, yolsuzluk algısı, demokrasi algısı, şeffaflık ve devlete güven düzeyi değişkenleri kullanılmıştır. Söz konusu maddelere ilişkin sorular ve cevapların frekans dağılımları ile bu değişkenlerin subjektif vergi yüküne etkileri aşağıdadır.

Tablo 33: Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi
“Size göre, ülkemizde ekonomik faaliyetlerin ne kadarı kayıtdışında (fişsiz, faturasız) yürütölmektedir?” Ort.: 5,0125

	Frekans	%	Kümülatif %
%0-10 (1)	41	2,6	2,6
%11-20 (2)	91	5,7	8,3
%21-30 (3)	164	10,3	18,5
%31-40 (4)	226	14,2	32,7
%41-50 (5)	303	19,0	51,7
%51-60 (6)	533	33,4	85,0
%60’tan fazlası	239	15,0	100,0
Toplam	1597	100,0	

Kayıtdışı ekonomi algısı çeşitli hesaplamalarında elde edilen değerlere uygun bir değerdir⁴. Zira, Türkiye’de kayıtdışı ekonomi tahminleri %10 ile %50 arasında değişen rakamlar ihtiva etmektedir. Yaptığımız araştırmada ankete katılanların kayıtdışı ekonomi algıları yaklaşık %41 düzeyindedir.

Tablo 34: Türkiye’nin Ekonomik Durumu
“Size göre Türkiye’nin ekonomik durumu şu anda nasıldır?”
Ort.: 2,7007

	Frekans	%	Kümülatif %
Çok kötü (1)	235	14,7	14,7
Kötü (2)	410	25,7	40,4
Ne iyi, ne kötü (3)	606	37,9	78,3
İyi (4)	290	18,2	96,5
Çok iyi (5)	56	3,5	100,0
Toplam	1597	100,0	

⁴ Kayıtdışı ekonominin boyutlarıyla ilgili tahmin çalışmalarından bazıları için bkz. Derdiyok, 1993; Kasnakoğlu, 1993; Altuğ, 1994; Temel vd., 1994; Özsoylu, 1996; Sarılı, 2002; Savaşan, 2004; Savaşan ve Schneider, 2007.

Ankete katılanların % 21,7’si Türkiye’nin ekonomik durumunu olumlu bir şekilde ifade ederken, %40,4’ü olumsuz bir şekilde ifade etmişlerdir. Ortalama dikkate alındığında, genel olarak Türkiye’nin ekonomik durumu normalden biraz kötü olarak algılanmaktadır. Bu durum, küresel ekonomik krizin etkilerinin piyasalarda hala hissedildiği bir zaman diliminde yapılan bu araştırma için beklenen bir sonuçtur.

Tablo 35: Türkiye’de Yolsuzluk Algısı

“Türkiye’yi yolsuzluklar açısından değerlendirirseniz, 1 ile 10 arasında kaç puan verirsiniz?” (1: Yolsuzluk hiç yok; 10: Herkes yolsuzluk yapıyor) Ort.: 7,0394

	Frekans	%	Kümülatif %
Yolsuzluk hiç yok (1)	17	1,1	1,1
(2)	28	1,8	2,8
(3)	68	4,3	7,1
(4)	130	8,1	15,2
(5)	196	12,3	27,5
(6)	204	12,8	40,3
(7)	154	9,6	49,9
(8)	270	16,9	66,8
(9)	297	18,6	85,4
Herkes yolsuzluk yapıyor (10)	233	14,6	100,0
Toplam	1597	100,0	

Tablodan da görüldüğü gibi Türkiye’de yolsuzluk algısı çok yüksektir. Ankete katılanların %72,5’i ortalama değer olan 5’in üzerinde yolsuzluk olduğunu ifade etmişlerdir. Bu durum ortalamaya bakarak ta anlaşılmaktadır (7,0394).

Tablo 36: Türkiye’de Demokrasi Algısı

“Türkiye’deki demokrasi düzeyine 1 ile 10 arasında kaç puan verirsiniz?” (1: En düşük demokrasi; 10: En yüksek demokrasi)

Ort.: 4,6656

	Frekans	%	Kümülatif %
En düşük demokrasi (1)	114	7,1	7,1
(2)	258	16,2	23,3
(3)	180	11,3	34,6
(4)	162	10,1	44,7
(5)	346	21,7	66,4
(6)	188	11,8	78,1
(7)	154	9,6	87,8
(8)	109	6,8	94,6
(9)	35	2,2	96,8
En yüksek demokrasi (10)	51	3,2	100,0
Toplam	1597	100,0	

Türkiye’de demokrasi düzeyi ankete katılanlar tarafından ortanın biraz altında kabul edilmektedir (Ort.: 4,6656). Ankete katılanların %44,7’si ortanın altında bir demokrasiyi işaret ederken, %33,6’sı ortanın üzerinde bir demokrasi algısı içinde olduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 37: Türkiye’de Şeffaflık Algısı

“Ülkemizde resmi işler şeffaf (halka açık) bir şekilde yürütölmektedir.”

Ort.: 2,5341

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum(1)	368	23,0	23,0
Katılmıyorum(2)	513	32,1	55,2
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum(3)	349	21,9	77,0
Katılıyorum(4)	229	14,3	91,4
Kesinlikle Katılıyorum(5)	138	8,6	100,0
Toplam	1597	100,0	

Bilimsel çalışmalarda kurumsal faktör olarak kabul edilen önemli bir değişken de şeffaflıktır. Araştırmada sorulan şeffaflık sorusuna anket katılanların %55,1’i katılmamaktadır. Resmi işlerin şeffaf bir şekilde yürütüldüğünü düşünenlerin oranı ise %22,9’dur.

Tablo 38: Türkiye’de Yasama Organına Güven Düzeyi
“Yasama organına (TBMM)güven düzeyinizi 1 ile 10 arasında puanlar mısınız?” (1: En düşük güven düzeyi; 10: En yüksek güven düzeyi)
Ort.: 4,7696

	Frekans	%	Kümülatif %
En düşük güven düzeyi (1)	114	7,1	7,1
(2)	258	16,2	23,3
(3)	180	11,3	34,6
(4)	162	10,1	44,7
(5)	346	21,7	66,4
(6)	188	11,8	78,1
(7)	154	9,6	87,8
(8)	109	6,8	94,6
(9)	35	2,2	96,8
En yüksek güven düzeyi (10)	51	3,2	100,0
Toplam	1597	100,0	

Tablo 39: Türkiye’de Yürütme Organına Güven Düzeyi
“Yürütme organına (Hükümet) güven düzeyinizi 1 ile 10 arasında puanlar mısınız?” (1: En düşük güven düzeyi; 10: En yüksek güven düzeyi) Ort.: 4,9837

	Frekans	%	Kümülatif %
En düşük güven düzeyi (1)	161	10,1	10,1
(2)	278	17,4	27,5
(3)	123	7,7	35,2
(4)	113	7,1	42,3
(5)	304	19,0	61,3
(6)	145	9,1	70,4
(7)	127	8,0	78,3
(8)	131	8,2	86,5
(9)	56	3,5	90,0
En yüksek güven düzeyi (10)	159	10,0	100,0
Toplam	1597	100,0	

Tablo 40: Türkiye’de Yargı Organlarına Güven Düzeyi
“Yargı organlarına (mahkemeler) güven düzeyinizi 1 ile 10 arasında
puanlar mısınız?” (1: En düşük güven düzeyi; 10: En yüksek güven
düzeyi) Ort.: 4,4947

	Frekans	%	Kümülatif %
En düşük güven düzeyi (1)	232	14,5	14,5
(2)	243	15,2	29,7
(3)	161	10,1	39,8
(4)	129	8,1	47,9
(5)	322	20,2	68,1
(6)	161	10,1	78,1
(7)	110	6,9	85,0
(8)	111	7,0	92,0
(9)	53	3,3	95,3
En yüksek güven düzeyi (10)	75	4,7	100,0
Toplam	1597	100,0	

Türkiye’de yasama yürütme ve yargı organlarına güven düzeyleri birbirine yakındır. Bununla beraber, söz konusu erklerden en fazla güvenilen yürütme organıdır (Yürütme organı: 4,9837 > Yasama organı: 4,7696 > Yargı organları: 4,4947). Yasama, yürütme ve yargı organlarına güven düzeyleri birleştirilerek oluşturulan “devlete güven düzeyi” endeksinin ortalaması ise 4,7493’tür.

Bu sonuçlar, Türkiye’de devletin temel yapısını teşkil eden yasama, yürütme ve yargı erklerine güven düzeyinin pozitif bir değer taşımadığını, diğer bir ifadeyle ortanın altında olduğunu göstermektedir. Toplumun vergi bilinci ve vergi ahlâkı ile hissedilen vergi yükü bakımından olumsuz neticeler doğurmasının yanı sıra, devlet-millet ilişkisinin bütün yönleri bakımından olumsuz sinyaller veren bu durum, ülkemiz açısından acil çözüm bekleyen sorunlardan birisi olarak kabul edilmelidir.

Yukarıda frekans dağılımları verilen ve kurumsal faktör olarak ele alınan değişkenler ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişki korelasyon analizi ile test edilmiştir.

Tablo 41: Kurumsal Faktörler – Subjektif Vergi Yükü İlişkisi

		S.V.Y.	K.D.Ek.	Ek.Dur.	Yolsuzluk	Demokrasi	Şeffaflık	Devl. Güven
S.V.Y.	Pearson Correlation	1	0,107**	0-,190**	0,205**	-0,103**	-,163	-0,150**
	Sig. (2-tailed)		,000	0,000	0,000	0,000	,000	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597	1597	1597
K.D.Ek.	Pearson Correlation	0,107**	1	-0,103**	0,203**	-0,104**	-,048	-0,155**
	Sig. (2-tailed)	0,000		,000	0,000	0,000	,055	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597	1597	1597
Ek.Dur.	Pearson Correlation	-0,190**	-0,103**	1	-0,426**	0,339**	,197	0,422**
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000		,000	0,000	,000	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597	1597	1597
Yolsuzluk	Pearson Correlation	0,205**	0,203**	-0,426**	1	-0,218**	-,196	-0,317**
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	0,000		,000	,000	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597	1597	1597
Demokrasi	Pearson Correlation	-0,103**	-0,104**	0,339**	-0,218**	1	,103	0,477**
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	0,000	0,000		,000	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597	1597	1597
Şeffaflık	Pearson Correlation	-0,163**	-0,048	0,197**	-0,196**	0,103**	1	0,203**
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,055	0,000	0,000	0,000		,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597	1597	1597
Devl. Güven	Pearson Correlation	-0,150**	-0,155**	0,422**	-0,317**	0,477**	,203	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	,000	
	N	1597	1597	1597	1597	1597	1597	1597

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). S.V.Y.: Subjektif Vergi Yükü, K.D.Ek.: Kayıtdışı Ekonomi, Ek. Dur.: Türkiye’nin Ekonomik Durumu, Devl. Güven: Devlete Güven Endeksi

Tablo 41’de subjektif vergi yükü ile kurumsal faktör olarak ele alınan bütün değişkenler arasında istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. İlişkinin yönü için Pearson Correlation katsayısının işaretine bakmak gerekmektedir. Buna göre, kayıt dışı ekonomi algısı arttıkça subjektif vergi yükü artmakta (pozitif ilişki), Türkiye’nin ekonomik durumu algısı iyiye gittikçe subjektif vergi yükü azalmakta (negatif ilişki), yolsuzluk algısı arttıkça subjektif vergi yükü artmakta (pozitif ilişki), demokrasi algısı arttıkça subjektif vergi yükü azalmakta (negatif ilişki), şeffaflık algısı arttıkça subjektif vergi yükü

azalmakta (negatif ilişki) ve devlete güven düzeyi arttıkça subjektif vergi yükü azalmaktadır (negatif ilişki).

Bu sonuçlar devletle vatandaş arasındaki ekonomik ilişkinin önemli bir ayağını teşkil eden vergileme ilişkisi açısından oldukça çarpıcı sonuçlar ortaya koymaktadır. Vergi kavramını sadece ekonomik olarak ele almanın sakıncalarını ortaya koyması bakımından son derece önemli bulgulara ulaşılmıştır. Objektif açıdan OECD ortalamalarının altında seyreden Türkiye’de vergi yükünün, subjektif açıdan daha da aşağılara çekilmesi, kurumsal yapının sağlıklı bir zemine oturtulmasına ve devlete ve kurumlarına karşı güvenin tesis edilmesine bağlıdır.

Devlete ve kurumlarına güvenin tesisi konusunda nelerin yapılabileceği sorusuna cevap bulmak amacıyla, devlete güven endeksi olarak analize dâhil edilen değişkenle diğer değişkenlerin ilişkisine bakmak önemli ipuçları sağlayacaktır. Tablo 41’de görüldüğü gibi, devlete ve kurumlarına güvenin artması için kayıtdışı ekonominin azalması, genel ekonominin iyileşmesi, yolsuzlukların azalması, demokrasi düzeyinin artması ve resmi işlerin daha şeffaf bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

f) Sosyo-Kültürel Faktörler

Subjektif vergi yükü, ekonomik ve kurumsal faktörlerden etkilendiği gibi, sosyal ve kültürel faktörlerden de etkilenebilen bir olgudur. Araştırmada sosyo-kültürel faktör olarak ankete katılanlara dini inançlar, gelenek ve görenekler ve vatandaşlık bağı ile ilgili sorular yöneltilmiştir. Bu sorular ve katılım ortalamaları aşağıdaki gibidir.

- Yaşantımda dini kurallar önemlidir. (5: Kesinlikle Katılıyorum, 1: Kesinlikle Katılmıyorum) Ortalama: 3,7940
- Yaşantımda gelenek ve görenekler önemlidir. (5: Kesinlikle Katılıyorum, 1: Kesinlikle Katılmıyorum) Ortalama: 3,9242
- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyarım (5: Kesinlikle Katılıyorum, 1: Kesinlikle Katılmıyorum) Ortalama: 4,2461

Sosyo-kültürel faktör olarak kullanılan her üç değişkenin de ortalamaları ankete katılanların genelini dini inançlarına ve gelenek – göreneklerine bağlı olduğunu, vatandaşlık bağlarının da güçlü olduğunu ortaya koymaktadır. Bu faktörlerden en yüksek ortalamaya sahip olan vatandaşlık bağıdır. Ankete katılan her yüz kişiden yaklaşık 85’i Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlığından gurur duyduğunu ifade etmiştir.

Söz konusu değişkenlerin subjektif vergi yükü ile olan ilişkilerini test etmek amacıyla yapılan korelasyon analizi sonuçları Tablo 42’de görülmektedir.

Tablo 42: Sosyo-Kültürel Faktörler-Subjektif Vergi Yükü Korelasyon Analizi

		S.V.Y.	Dini İnanç	Gelnk. Görnk.	Vat. Bağı
S.V.Y.	Pearson Correlation	1	0,023	-0,014	-0,115**
	Sig. (2-tailed)	,	0,351	0,578	0,000
	N	1597	1597	1597	1597
Dini İnanç	Pearson Correlation	0,023	1	0,563**	0,298**
	Sig. (2-tailed)	0,351	,	0,000	0,000
	N	1597	1597	1597	1597
Gelnk. Görnk.	Pearson Correlation	-0,014	0,563**	1	0,347**
	Sig. (2-tailed)	0,578	0,000	,	0,000
	N	1597	1597	1597	1597
Vat. Bağı	Pearson Correlation	-0,115**	0,298**	0,347**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	0,000	,
	N	1597	1597	1597	1597

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). S.V.Y.: Subjektif Vergi Yükü, Gelnk. Görnk.: Gelenek ve Görenekler, Vat. Bağı: Vatandaşlık Bağı

Sosyo – kültürel faktör olarak araştırmada kullanılan değişkenlerden sadece vatandaşlık bağı ile subjektif vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Buna göre Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyma derecesi arttıkça subjektif vergi yükü azalmaktadır. Diğer taraftan, ankete katılanların subjektif

vergi yükleri ile dini inançlar ve gelenek – görenekleri önemseme dereceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

g) Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkı

Subjektif vergi yükü bakımından dikkate alınması gereken önemli değişkenler arasında vergi bilinci ve vergi ahlâkı da yer almalıdır. Bu amaçla ankete katılanların vergi bilinç düzeylerini belirlemek üzere “*Vergilerin ne amaçla alındığı konusunda yeterince bilgi sahibiyim*” ve “*Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır*” soruları yöneltilmiştir. Söz konusu maddelere katılım frekans dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 43: Vergi Bilinci-1 Frekans Tablosu

“Vergilerin ne amaçla alındığı konusunda yeterince bilgi sahibiyim”
Ort. 3,1772

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum(1)	160	10,0	10,0
Katılmıyorum(2)	353	22,1	32,1
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum(3)	344	21,5	53,7
Katılıyorum(4)	524	32,8	86,5
Kesinlikle Katılıyorum(5)	216	13,5	100,0
Toplam	1597	100,0	

Tablo 44: Vergi Bilinci-2 Frekans Tablosu

“Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır” Ort. 3,5986

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum(1)	108	6,8	6,8
Katılmıyorum(2)	163	10,2	17,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum(3)	339	21,2	38,2
Katılıyorum(4)	639	40,0	78,2
Kesinlikle Katılıyorum(5)	348	21,8	100,0
Toplam	1597	100,0	

Yukarıdaki iki maddeden oluşan vergi bilinci faktörünün ortalaması 3,3879’dur. Bu değer, Türkiye’de vergi bilinç düzeyinin ortanın üzerinde olduğunu, ancak çok yüksek olmadığını ifade etmektedir. Mükelleflerin %46,3’ü vergilerin ne amaçla alındığı konusunda bilgi sahibi olduğunu, %61,8’i de verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olduğunu ifade etmişlerdir.

Araştırmada ankete katılanların vergi ahlâk düzeylerini belirlemek amacıyla aşağıdaki sorular sorulmuş ve bu maddelerin aritmetik ortalaması alınarak Türkiye’de vergi ahlâkı endeksi geliştirilmiştir.

VA.1- İçinde bulunduğumuz şartlarda vergi kaçırmak bir zorunluluktur (1: Kesinlikle katılıyorum, 5: Kesinlikle katılmıyorum). Ort.: 2,9468

VA.2- İmkanım olsa daha fazla vergi ödemek isterim (1: Kesinlikle katılmıyorum, 5: Kesinlikle katılıyorum). Ort.: 3,1860

VA.3- Devletin istediği vergilerin tamamını ödesem işime devam edemem (1: Kesinlikle katılıyorum, 5: Kesinlikle katılmıyorum). Ort.: 2,6255

VA.4- Hiçbir zaman vergi kaçırmam (1: Kesinlikle katılmıyorum, 5: Kesinlikle katılıyorum). Ort.: 3,6493

VA.5- Daha az vergi ödemenin yollarını araştırırım (1: Kesinlikle katılıyorum, 5: Kesinlikle katılmıyorum). Ort.: 2,7214

VA.6- Vergi kaçırmak ahlâksızlıktır (1: Kesinlikle katılmıyorum, 5: Kesinlikle katılıyorum). Ort.: 3,8096

VA.7- Vergi kaçırırsam ve bunu yakın çevrem öğrense çok utanırım (1: Kesinlikle katılmıyorum, 5: Kesinlikle katılıyorum). Ort.: 3,6656

Yukarıdaki maddelerden elde edilen “Vergi Ahlâkı Endeksi” aşağıdaki değerlere sahiptir.

Tablo 45: Türkiye’de Vergi Ahlâkı

Geçerli Veri Sayısı	1594
Aritmetik Ortalama (Türkiye’de Vergi Ahlâkı)	3,2292
Standart Sapma	0,64004

Bu değerler, Türkiye’de vergi ahlâkının ortanın üzerinde olduğunu, diğer bir ifadeyle çok düşük olmadığını, aynı zamanda da çok yüksek olmadığını göstermektedir. Hemen ifade edelim ki, yukarıdaki 7 değişkenin bir faktör oluşturup oluşturmadıklarıyla ilgili olarak gerekli istatistiksel analizler yapılmış ve söz konusu değişkenlerin bir faktör oluşturabildikleri görülmüştür (KMO değeri: 0,684; Bartlett Ki-kare değeri: 1091,005; Sig.: 0,000; Anti Image matrisi köşegen değerlerinin tamamı 0,75’den büyüktür).

Ankete katılanların vergi bilinci ve vergi ahlâkı düzeyleri ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişki Tablo 46’da korelasyon analizinde görülmektedir.

Tablo 46: Vergi Bilinci ve Ahlâkı – Subjektif Vergi Yükü İlişkisi

		S.V.Y.	V. Bilinci	V. Ahlâkı
S.V.Y.	Pearson Correlation	1	-0,062*	-0,098**
	Sig. (2-tailed)	,	0,013	0,000
	N	1597	1597	1597
V. Bilinci	Pearson Correlation	-0,062*	1	0,297**
	Sig. (2-tailed)	0,013	,	0,000
	N	1597	1597	1597
V. Ahlâkı	Pearson Correlation	-0,098**	0,297**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	,
	N	1597	1597	1597

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Vergi bilinci ve vergi ahlâkı faktör değişkenleri ile subjektif vergi yükü arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Diğer bir ifadeyle, vergi bilinci

arttıkça subjektif vergi yükü azalmaktadır. Ancak, bu ilişki %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı, fakat %1 düzeyinde anlamlı değildir. Dolayısı ile, vergi bilinci ile subjektif vergi yükü arasında çok güçlü bir ilişkiden söz etmek mümkün değildir.

Vergi ahlâkı ile subjektif vergi yükü arasında ise istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı bir ilişki olduğu görülmekte ve bu sonuç, toplumun vergi ahlâkı arttıkça, subjektif vergi yükünün, diğer bir ifadeyle toplumun üzerindeki vergi baskısının azaldığına işaret etmektedir.

Vergi ahlâkı ile vergi bilinci değişkenleri arasında istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğu, diğer bir ifadeyle vergi bilinci arttıkça vergi ahlâkının da arttığı bulgusu dikkate değer bir bulgudur.

h) Vergi Kaçakçılığı

Yasadışı yollarla vergi yükünün azaltılması şeklinde kısaca tanımlanabilecek olan vergi kaçakçılığı davranışı, hürriyeti bağlayıcı cezalara neden olduğu için, mükellefler açısından son derece riskli bir davranıştır. Vergi kaçakçılığı davranışı bu nedenle sebep ve sonuçları araştırılması gereken bir davranıştır. Vergi yükü gibi bir olgu araştırılırken, neden olduğu en tehlikeli davranış biçimlerinden birisi olan vergi kaçakçılığının da mutlaka araştırmaya dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla ankete katılanların vergi kaçakçılığı konusundaki tutumlarının belirlenmeye çalışılmıştır.

Vergi kaçakçılığı konusundaki tutumları belirlemek ve daha sonra bu tutumlar ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişkiyi test etmek amacıyla ankete katılanlara aşağıda Tablo 47 ve 48’de frekans dağılımları ve ortalamaları yer alan sorular yöneltmiştir.

Sonuçlar incelendiğinde, Türkiye’de vergi mükelleflerinin önemli bir kısmının vergi kaçakçılığı eğilimi içinde olduğu ortaya çıkmaktadır. Ankete katılanların %43,8’i vergi kaçırmanın zorunluluk olduğu fikrine katılmaktadır. Ayrıca, ankete katılanların %50,7’si devletin istediği vergilerin tamamını ödemediklerini, diğer bir ifade ile vergi kaçırdıklarını ifade etmişlerdir. Bu durum Türkiye açısından üzerinde önemle durulması gereken bir durumdur.

Tablo 47: Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı-1
“İçinde bulunduğumuz şartlarda vergi kaçırmak bir zorunluluktur.” Ortalama: 2,9468

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılıyorum(1)	207	13,0	13,0
Katılıyorum(2)	492	30,8	43,8
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum(3)	250	15,7	59,4
Katılmıyorum(4)	475	29,7	89,2
Kesinlikle Katılmıyorum(5)	173	10,8	100,0
Toplam	1597	100,0	

Tablo 48: Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı-2
“Devletin istediğı vergilerin tamamını ödesem işime devam edemem.” Ortalama: 2,6255

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılıyorum(1)	353	22,1	22,1
Katılıyorum(2)	457	28,6	50,7
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum(3)	340	21,3	72,0
Katılmıyorum(4)	329	20,6	92,6
Kesinlikle Katılmıyorum(5)	118	7,4	100,0
Toplam	1597	100,0	

Vergi kaçakçılığı değişkenleri ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla yapılan korelasyon analizi sonuçları aşağıdadır.

Tablo 49: Vergi Kaçakçılığı – Subjektif Vergi Yükü İlişkisi

		S.V.Y.	V.Kaç-1	V.Kaç-2
S.V.Y.	Pearson Correlation	1	-0,049	-0,183**
	Sig. (2-tailed)	,	0,052	0,000
	N	1597	1597	1597
V.Kaç.-1	Pearson Correlation	-0,049	1	0,346**
	Sig. (2-tailed)	0,052	,	0,000
	N	1597	1597	1597
V.Kaç.-2	Pearson Correlation	-0,183**	0,346**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	,
	N	1597	1597	1597

** Correlation is significant at the 0.01 level, (2-tailed).

S.V.Y.: Subjektif Vergi Yükü, V.Kaç.: Vergi Kaçakçılığı

Korelasyon analizi sonuçlarına göre, vergi kaçakçılığı ile subjektif vergi yükü arasında V. Kaç.-1 sorusu açısından %10 düzeyinde, V.Kaç.-2 sorusu açısından ise %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişki mevcuttur. Bu sonuç cevapların özelliği dikkate alınarak yorumlanacak olursa, vergi kaçırma eğilimi olan mükelleflerin subjektif vergi yükünü daha düşük, vergi kaçırma eğiliminde olmayanların ise daha ağır algıladıkları görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi kaçırınlar, böylece vergi yüklerinden kısmen kurtuldıkları için, subjektif vergi yükünü daha düşük algılamaktadırlar. Vergi kaçakçılığı değişkenlerinin birbirleriyle olan pozitif ve anlamlı ilişkisi ise, araştırmanın ve araştırmada ulaşılan örneklemin tutarlılığını ortaya koyması açısından önemli bir bulgudur.

1) Vergi Yönetimi

Vergi yönetimi, mükelleflerin vergi konusunda takınacakları tavır açısından belirleyici olabilecek bir faktördür. Vergi yönetimi ile mükellef ilişkilerinde en belirleyici hususlar ise, vergi idaresinden duyulan memnuniyet, vergi denetimleri, vergilendirmede adalet algısı ve vergilerin mükelleflere en uygun zamanlarda tahsil edilip edilmediğidir. Bu amaçla ankete katılan mükelleflere aşağıda frekans dağılımları verilen sorular yöneltmiştir.

Tablo 50: Türkiye’de Vergi İdaresine Bakış**“Vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur.” Ort.: 3,1935**

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum (1)	137	8,6	8,6
Katılmıyorum (2)	296	18,5	27,1
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum (3)	443	27,7	54,9
Katılıyorum (4)	563	35,3	90,1
Kesinlikle Katılıyorum (5)	158	9,9	100,0
Toplam	1597	100,0	

Ankete katılanların %45,2’si vergi idaresinden memnunken, vergi idaresinden memnun olmayan mükelleflerin oranı %27,1’dir. Ortalama değer dikkate alındığında mükelleflerin vergi idaresini genel olarak pozitif algıladıklarını ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Vergi yönetimi ile mükellef ilişkilerinde önemli bir etken de vergi denetimidir. Ankete katılan mükelleflerin vergi denetimlerine bakış açılarını belirlemek amacıyla ankete katılanlara aşağıdaki soru yöneltilmiştir.

Tablo 51: Türkiye’de Vergi Denetimi**“Düzenli aralıklarla vergi idaresi tarafından denetleniyorum.”****Ortalama: 3,4828**

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum (1)	104	6,5	6,5
Katılmıyorum (2)	220	13,8	20,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum (3)	313	19,6	39,9
Katılıyorum (4)	721	45,1	85,0
Kesinlikle Katılıyorum (5)	239	15,0	100,0
Toplam	1597	100,0	

Ankete katılanların %60,1’i düzenli bir şekilde vergi denetimi geçirdiğini ifade etmektedir. Bu sonuç, vergi yönetimi açısından başarılı

sayılabilecek bir sonuç olmakla birlikte, denetlenme korkusuyla böyle bir cevabın verilmiş olabileceği ihtimali de unutulmamalıdır. Zira, vergi denetimi hukuki zora dayalı olarak vergi tahsil etmenin en önemli yaptırımlarındandır ve mükelleflerin en fazla çekindikleri hususlardandır. Bu nedenle, vergi denetimi konusundaki algı araştırmalarına ihtiyatla yaklaşılması gerekir.

Vergi adaleti, iyi bir vergi yönetimi için olmazsa olmaz hususlardandır. Vergileri hukuki zor altında ödemek durumunda olan kişilerin, vergilemeye gönüllü katılımlarını sağlamak için başarılması gereken en önemli amaç, vergilemede adalet sağlamaktır. Adil bir şekilde vergilendirilmediğine inanan kişilerin ağır bir vergi baskısı altında olmaları ve hatta, vergi ödememek için yasal veya gayri yasal yollara başvurmaları muhtemeldir. Bu nedenle, vergi konusunda yapılacak her türlü psikolojik veya sosyolojik araştırmada vergi adaleti hususunun da mutlaka dikkate alınması gerekir. Bu amaçla araştırma kapsamında ankete katılanlara vergi adaleti konusundaki algıları sorulmuştur.

Tablo 52: Türkiye’de Vergi Adaleti

“Ülkemizde vergi yükü adaletli bir şekilde dağıtılmaktadır.” Ort.: 2,5704

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum (1)	373	23,4	23,4
Katılmıyorum (2)	534	33,4	56,8
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum (3)	257	16,1	72,9
Katılıyorum (4)	272	17,0	89,9
Kesinlikle Katılıyorum (5)	161	10,1	100,0
Toplam	1597	100,0	

Ankete katılanların %56,8’i vergi adaleti konusunda olumsuz bir algı içinde olduklarını ifade etmişlerdir. Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtıldığına inananların oranı ise sadece %27,1’dir.

Vergi yönetimi ile mükellef ilişkileri açısından belirleyici unsurlardan birisi de vergilerin mükellefin ödeme gücüne uygun zamanlarda tah-

sil edilip edilmediğidir. Mükelleflerin bu konudaki tutumlarını belirlemek amacıyla ankete katılanlara aşağıdaki soru yöneltilmiştir.

Tablo 53: Türkiye’de Vergi Ödeme Zamanlarının Uygunluğu
“Vergiler ödeme gücüne uygun zamanlarda tahsil edilmektedir.”
Ort. 3,1359

	Frekans	%	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum (1)	153	9,6	9,6
Katılmıyorum (2)	350	21,9	31,5
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum (3)	409	25,6	57,1
Katılıyorum (4)	497	31,1	88,2
Kesinlikle Katılıyorum (5)	188	11,8	100,0
Toplam	1597	100,0	

Ankete katılanların %44,9’u vergilerin ödeme güçlerine uygun zamanlarda tahsil edildiğini ifade etmiştir. Vergilerin uygun zamanlarda tahsil edilmediğine inananlar ise ankete katılanların %31,5’ini teşkil etmektedir. Ortalama değer, bu konuda pozitif bir algının olduğunu göstermektedir.

Mükelleflerin subjektif vergi yüklerini ifade ederken vergi idaresiyle olan ilişkilerinden ve vergi denetimlerinden, vergilemede adalet algılarından ve vergi ödeme dönemlerinin kendilerine uygunluk durumundan etkilenebilecekleri düşüncesinden hareketle, söz konusu faktörler ile subjektif vergi yükü arasında korelasyon analizi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 54’te görülmektedir.

Tablo 54: Vergi İdaresi – Subjektif Vergi Yükü İlişkisi

		S.V.Y.	V. İdaresi	V. Denetimi	V. Adaleti	Uygunluk
S.V.Y.	Pearson Correlation	1	-0,067**	0,081**	-0,131**	-0,133**
	Sig. (2-tailed)	,	0,008	0,001	0,000	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597
V. İdaresi	Pearson Correlation	-0,067**	1	0,162**	0,071	0,213**
	Sig. (2-tailed)	0,008	,	0,000	0,005	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597
V. Denetimi	Pearson Correlation	0,081**	0,162**	1	0,008	0,120**
	Sig. (2-tailed)	0,001	0,000	,	0,735	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597
V. Adaleti	Pearson Correlation	-0,131**	0,071**	0,008	1	0,111**
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,005	0,735	,	0,000
	N	1597	1597	1597	1597	1597
Uygunluk	Pearson Correlation	-0,133**	0,213**	0,120**	0,111**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000	0,000	0,000	,
	N	1597	1597	1597	1597	1597

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Analiz sonuçları vergi yönetimini algılama şekli ile subjektif vergi yükü beyanı arasında %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Mükellefler vergi idaresini pozitif bir şekilde algıladıkça, hissettikleri vergi yükünün azaldığı görülmektedir. Vergi idaresi çalışanları mükelleflere pozitif ve yapıcı bir şekilde davrandıkça, mükelleflerin vergilemede adil davranıldığına ve vergilerin ödeme güçlerine uygun dönemlerde tahsil edildiğine inançları arttıkça, subjektif vergi yükünün, diğer bir ifadeyle üzerlerindeki vergi baskısının azaldığı görülmektedir. Bu sonuçlar, vergilemeden ve vergi yönetiminden beklenen başarı bakımından yol gösterici ve son derece önemli bulgular içermektedir.

Diğer taraftan, vergi denetimi ile subjektif vergi yükü arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Vergi denetimleri arttıkça, mükelleflerin bundan negatif etkilenebileceği ve vergi tazyikini daha fazla hisse-

bileceği, analiz sonuçlarıyla ortaya konmuştur. Daha fazla vergi denetimine maruz kalan mükelleflerin daha yüksek subjektif vergi yükü algısı içinde oldukları görölmektedir.

i) Vergi Direnci

Subjektif vergi yükü ile vergi direnci arasındaki ilişkinin belirlenmesi, bu araştırma açısından son derece önemlidir. Şöyle ki, vergi yükünün ağır veya düşük olduğuna sadece rakamlara bakarak karar vermek, kişinin ödediği vergiden dolayı duyduğu baskı hissini ortaya koymakta yetersiz kalır. Ödediği vergi yüksek oranlarda olmasına rağmen hiç rahatsızlık duymayan mükellefler olabileceği gibi, ödediği vergi çok düşük oranda olmasına rağmen bundan rahatsızlık duyanlar da olabilir.

Araştırmada vergi direnci, ödenen vergilerden dolayı duyulan rahatsızlık şeklinde belirlenmiş ve ankete katılanlara “Ödediğiniz vergilerden dolayı duyduğunuz rahatsızlığı 1 ile 10 arasında puanlar mısınız? (1=Hiç rahatsız olmuyorum; 10= Çok fazla rahatsız oluyorum)” sorusu yöneltilmiştir. Bu soruya verilen cevapların frekans dağılımları ve ortalaması aşağıda Tablo 55’dedir.

Tablo 55: Türkiye’de Vergi Direnci – Ort.: 5,7451

	Frekans	%	Kümülatif %
Hiç rahatsız olmuyorum(1)	214	13,4	13,4
(2)	78	4,9	18,3
(3)	127	8,0	26,2
(4)	154	9,6	35,9
(5)	202	12,6	48,5
(6)	113	7,1	55,6
(7)	143	9,0	64,6
(8)	215	13,5	78,0
(9)	111	7,0	85,0
Çok fazla rahatsız oluyorum(10)	240	15,0	100,0
Toplam	1597	100,0	

Türkiye’de ödenen vergilerden dolayı duyulan rahatsızlık düzeyi ortanın biraz üzerinde, fakat yüksek değildir. Diğer bir ifadeyle, ödenen vergilerden dolayı aşırı bir rahatsızlık duyulmamaktadır. Ancak, üzerinde durulması gereken asıl konu, subjektif vergi yükü grupları ile rahatsızlık grupları arasındaki ilişkidir. Ödediğini düşündüğü vergi oranına rağmen, mükelleflerin duydukları rahatsızlık düzeylerini belirlemek amacıyla, iki değişken arasında çapraz tablo oluşturulmuştur. Öncelikle, rahatsızlık grupları, 5’li likert ölçeğine dönüştürülmüştür. Buna göre, 1 ve 2: Kesinlikle rahatsız olmayanlar, 3 ve 4: Rahatsız olmayanlar, 5 ve 6: Orta düzeyde rahatsız olanlar, 7 ve 8: Rahatsız olanlar, 9 ve 10: Kesinlikle rahatsız olanlar şeklinde 5 grup oluşturulmuştur. Ayrıca, Ki-kare (χ^2) ve Contingency (C) analizleri ile bu ilişkinin şiddeti belirlenmiştir (Tablo 56).

Tablo 56: Vergi Direnci – Subjektif Vergi Yükü İlişkisi

	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00	Toplam
(1) %0-%10 arası	46	46	21	15	20	148
	15,8%	16,4%	6,7%	4,2%	5,7%	9,3%
(2) %11-%15 arası	65	59	57	29	21	231
	22,3%	21,0%	18,1%	8,1%	6,0%	14,5%
(3) %16-%20 arası	69	85	68	47	49	318
	23,6%	30,2%	21,6%	13,1%	14,0%	19,9%
(4) %21-%25 arası	47	45	47	51	31	221
	16,1%	16,0%	14,9%	14,2%	8,8%	13,8%
(5) %26-%30 arası	21	15	52	52	39	179
	7,2%	5,3%	16,5%	14,5%	11,1%	11,2%
(6) %31-%35 arası	13	16	25	65	38	157
	4,5%	5,7%	7,9%	18,2%	10,8%	9,8%
(7) %36-%40 arası	19	11	23	49	64	166
	6,5%	3,9%	7,3%	13,7%	18,2%	10,4%
(8) %41-%45 arası	8	2	16	38	66	130
	2,7%	,7%	5,1%	10,6%	18,8%	8,1%
(9) %46 ve fazlası	4	2	6	12	23	47
	1,4%	,7%	1,9%	3,4%	6,6%	2,9%
Toplam	292	281	315	358	351	1597
	22,0%	22,4%	19,7%	17,6%	18,3%	100,0%
$\chi^2 = 353,741 P = 0,000 \alpha = 0,05 C = 0,426$						

Tablo 56’yı çok değişik açılardan yorumlamak mümkündür. Öncelikle Ki-kare değeri ve Contingency katsayısı iki değişken arasında %1 düzeyinde istatistiksel olarak çok güçlü bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. Ancak bu noktada merak edilen husus, düşük oranda vergi ödediğini ifade ettiği halde bundan çok rahatsız olanlar veya yüksek oranda vergi ödediğini ifade ettiği halde rahatsızlık duymayanlardır. Tablo incelendiğinde, araştırmaya katılan mükelleflerin %5,3’ü (85 kişi) %15 ve altında (düşük oranda) vergi ödediklerini ifade etmelerine rağmen, ödedikleri vergiden dolayı yüksek düzeyde rahatsızlık ifade etmişlerdir. Diğer taraftan, araştırmaya katılan mükelleflerin %2,9’u (46 kişi), %35’in üzerinde vergi ödediğini belirtmelerine rağmen, bundan rahatsız olmadıklarını ifade etmişlerdir.

Görüldüğü gibi, vergi yükünün yüksek veya düşük olduğuna kesin bir şekilde karar vermek mümkün değildir. Çok sayıda faktörün etkisiyle oluşan subjektif vergi yükünün, diğer bir ifadeyle vergi tazyikinin ağırlığı veya hafifliği, kişiden kişiye ve toplumdan topluma değişebilmektedir.

Subjektif vergi yükü ile vergi direnci arasında güçlü bir ilişkinin varlığı ortaya konmakla beraber, bu ilişkinin yönünün de belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla iki değişken arasında korelasyon analizi yapılmıştır.

Tablo 57: Vergi Direnci – Subjektif Vergi Yükü İlişkisi

		S.V.Y.	V. Direnci
S.V.Y.	Pearson Correlation	1	0,393**
	Sig. (2-tailed)	,	0,000
	N	1597	1597
V. Direnci	Pearson Correlation	0,393**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	,
	N	1597	1597

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tablo 57’de görüldüğü gibi, subjektif vergi yükü ödenen vergilerden duyulan rahatsızlık düzeyi arasında %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki mevcuttur ve subjektif vergi yükü arttıkça vergi direnci de artmakta, diğer bir ifadeyle, vergilerden dolayı duyulan rahatsızlık arttıkça subjektif vergi yükü artmaktadır.

Sonuç ve Değerlendirme

Vergi konusu, devlet olgusu kadar eski olduğu kadar, vergi konusunda yapılan tartişmalar da bir o kadar eskidir. Bu tartişmaların en önemli konularından birisi de, vergi mükelleflerinin hukuki cebir altında katlanmak zorunda kaldıkları vergi yüküdür.

Vergi yükü, teorik çerçevesi başlangıçta ayrıntılı olarak irdelendiği gibi, çok çeşitli açılardan incelenmesi gereken bir kavramdır. Literatürde ve uluslar arası karşılaştırmalarda, belki de tek düzelik sağlamak adına, genellikle vergi yükünün objektif olarak ele alındığı görülmektedir. Vergi yükünün, “Ödenen vergi / Gelir” şeklinde objektif olarak hesaplanmasının ve bu değerin vergi yükü karşılaştırmalarında kullanılmasının bir takım sakıncalar doğuracağı düşünncesinden hareketle yapılan bu çalışmada, çıkış hipotezimiz büyük ölçüde doğrulanmıştır.

Araştırma yüz yüze anket tekniği kullanılarak, küme örnekleme metodunu ile Türkiye genelinde her coğrafi bölgeden, bölgenin çeşitli özelliklerini barındıran, iki il seçilmek suretiyle toplam 1597 kişi üzerinde uygulanmıştır. Araştırma, Afyon Kocatepe Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından 09.İİBF.02 numaralı proje olarak ekonomik açıdan desteklenmiştir.

Araştırma anket çalışmalarında ortaya çıkabilecek bir takım olumsuzluklar dikkate alınarak profesyonel anketörler tarafından yürütülmüş, anket çalışmaları ilgili kuruluş ve bizzat tarafımızdan, geri dönüşler yapılarak denetlenmiştir. Anket soruları ve araştırmadan elde

edilen bulgular, bilimsel olarak kabul edilen istatistiksel yeterlilikler açısından gerekli testlere (güvenilirlik analizi ve tutarlılık testleri vb.) tabi tutulmuş ve uygunluğu denetlenmiştir.

Yaptığımız araştırmada, objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükünün farklılaşabildiği ortaya konmuştur. Objektif vergi yükü ile, subjektif vergi yükü arasında objektif vergi yükü lehine oluşan fark, mali anestezi nedeniyle hissedilemeyen vergi yükü şeklinde ifade edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, Türkiye’de objektif vergi yükü hissedilen vergi yükünden (vergi tazyikinden) daha yüksektir ve bu fark işçi ve memurlarda daha da belirginleşmektedir. İşçi ve memurların vergilerinin stopaj yoluyla alınmasının yanı sıra, objektif vergi yükünün önemli bir kısmı da dolaylı vergilerden oluştuğundan, söz konusu mesleklere mensup olanların yoğun bir mali anesteziye maruz kaldıkları görülmektedir.

Araştırma kapsamında, Türkiye’de subjektif vergi yükünü belirlemek amacıyla öncelikle, mükelleflerin katlandıklarını düşündükleri vergi yükü tespit edilmiştir. Tespit edilen değer yaklaşık olarak kazançlarının %23’üdür. Bu değer Türkiye’de vergi tazyikinin çok yüksek olmadığını göstermektedir.

Tek bir soruyla subjektif vergi yükünü tespit etmenin doğurabileceği bir takım sakıncalar göz önüne alınarak, araştırma kapsamında yöneltilen 10 ayrı soru ile Türkiye’de subjektif vergi yükü endeksi oluşturulmuştur. Söz konusu endekse göre de Türkiye’de subjektif vergi yükünün ortanın biraz üzerinde ancak çok yüksek olmadığı görülmüştür.

Elde edilen subjektif vergi yükü verileri, araştırmada kullanılan diğer değişkenler sayesinde, Türkiye’de subjektif vergi yükünün oluşumunda belirleyici olan faktörleri de tespit etmemize imkân sağlamıştır. Yapılan çeşitli analizlerde, demografik gruplardan yaş, cinsiyet, medeni durum, meslek, gelir düzeyi ve mükellefiyet süresi ile subjektif vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilirken, eğitim seviyesi ile subjektif vergi yükü arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Buna göre, yaş ilerledikçe subjektif vergi yükünün arttığı görülmektedir. Bayanlar subjektif vergi yükünü erkeklere göre daha düşük algılamaktadır. Evli mükelleflerin hissettiği vergi yükü bekâr ve boşanmış mükelleflere göre daha yüksektir.

Meslek grupları içinde en yüksek subjektif vergi yükü skoru esnaf ve tacirlere, en düşük skor ise memurlara aittir. Bu bulgu, Türkiye’de istihdamın maruz kaldığı mali anesteziyi çok belirgin bir şekilde ortaya koymaktadır.

Eğitim seviyesi ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişki diğer demografik değişkenler kadar net olmamakla birlikte, eğitim seviyesi arttıkça subjektif vergi yükünün arttığı bulgusu elde edilmiştir. Gelir düzeyi ile subjektif vergi yükü arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur. Gelir arttıkça hissedilen vergi yükü artmaktadır. Aynı türden bir ilişki de mükellefiyet süresi ile subjektif vergi yükü arasında mevcuttur. Bireylerin mükellefiyette geçirdikleri süre uzadıkça hissettikleri vergi yükünün arttığı görülmektedir.

Subjektif vergi yükünün oluşumunda vergi oranlarının son derece önemli olduğu görülmektedir. Vergi oranları ile subjektif vergi yükü arasında, beklendiği gibi, pozitif bir ilişki vardır ve vergi oranları arttıkça subjektif vergi yükü de artmaktadır.

Vergi kavramını toplumsal açıdan en fazla anlamlı kılan husus kamu hizmetleridir. Araştırma kapsamında toplumun kamusal hizmetleri algılama düzeyleri çeşitli açılardan tespit edilmiş ve bu algı ile subjektif vergi yükü arasındaki ilişki test edilmiştir. Analiz sonuçları, kamu hizmetlerinden memnuniyet düzeyi arttıkça subjektif vergi yükünün azaldığını göstermektedir.

Sosyal güvenlik primlerinin vergi gibi algılanıp algılanmadığı araştırma konularından birisi olmuştur. Ankete katılanların çoğunluğunun ödedikleri sosyal güvenlik primlerini vergi olarak kabul etmediği tespit edilmiştir. Sosyal güvenlik primlerini vergi olarak kabul edenler ile kabul etmeyenler arasında subjektif vergi yükü açısından farklar bulunmaktadır. Ödediği sosyal güvenlik primini vergi olarak algılayanların subjektif vergi yükü, beklentilere uygun bir şekilde, diğerlerine göre daha yüksektir.

Vergi cezalarının hissedilen vergi yükü üzerinde istatistiksel olarak bir etkisinin olmadığı görülürken, kurumsal faktör olarak kabul edilen değişkenlerin subjektif vergi yüküne önemli etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Algılanan kayıtdışı ekonomi ve yolsuzluk düzeyleri arttıkça subjektif vergi yükü de artış göstermektedir. Genel ekono-

mik durum algısı kötüye gittikçe ve devlete olan güven azaldıkça subjektif vergi yükü artmaktadır. Benzer bir şekilde, ülkedeki demokrasi düzeyi ve şeffaflık arttıkça subjektif vergi yükünün azaldığı görülmektedir.

Sosyo-kültürel faktörlerden dini inançlar ve gelenek-görenekler ile subjektif vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilemezken, vatandaşlık bağı kuvvetlendikçe subjektif vergi yükünün azaldığı tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamında mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Ankete katılan mükelleflerin yaklaşık olarak yarısı vergi kaçırma eğilimindedir. Vergi kaçırma eğiliminde olan mükelleflerin subjektif vergi yükü, vergi kaçırma eğiliminde olmayanlara göre daha düşüktür.

Araştırma kapsamında mükelleflerin vergi yönetimini nasıl algıladıkları idarenin mükelleflere davranışları, vergi denetimlerinin sıklığı, vergilendirme dönemlerinin uygunluğu ve vergilemede adalet algısı değişkenleri aracılığı ile test edilmiştir. Genel olarak mükelleflerin vergi yönetimini pozitif algıladığı ve bu pozitiflik arttıkça subjektif vergi yükünün azaldığı görülmektedir. Ancak, ankete katılanların önemli bir kısmı vergilemede adil davranılmadığını ifade etmektedir.

Hangi oranda vergi öderse ödesin, subjektif vergi yükü bakımından irdelenmesi gereken önemli hususlardan birisi de, mükellefin ödediği vergiden dolayı hangi düzeyde rahatsızlık duyduğudur. Ankete katılan mükelleflerin ödedikleri vergilerden dolayı çok fazla rahatsızlık duymadıkları Türkiye açısından önemli bir bulgudur. Ancak, ödenen vergilerden dolayı duyulan rahatsızlık arttıkça subjektif vergi yükünün, diğer bir ifadeyle vergi tazyikinin arttığı görülmektedir.

Araştırmada elde edilen bulgular vergi politikaları açısından son derece büyük bir öneme sahiptir. Vergilemenin doğal taraflarından birisi olan mükelleflerin tercihlerine uygun vergileme, vergiye gönüllü uyumun ve vergi ahlâkının yükseltilmesi, devlet – vatandaş ilişkilerinin daha iyi seviyelere taşınması ve vatandaşların üzerindeki vergi baskısının azaltılması bakımından, araştırma sonuçları son derece önemli ipuçları içermektedir.

Mali sosyoloji ve vergi psikolojisi alanında yapılan çalışmalar son yıllarda ivme kazanmakla beraber, henüz yeterli düzeyde değildir. Araştırmanın bu yönüyle, daha sonra yapılacak çalışmalara ışık tutacağı ümidindeyiz. Kuşkusuz, bu tür çalışmaların çeşitli ülkelerde yapılması ve objektif vergi yükünün yanı sıra subjektif vergi yüklerinin de karşılaştırılmasına imkân tanınması, böylece mali anestezi boyutlarının ortaya konması büyük bir gerekliliktir.

Kaynakça

- Advisory Commision on Intergovernmental Relations [ACIR] (1982). *Tax Capacity of the Fifty States: Methodology and Estimates*, Washington D.C.: U.S. Government Printing Office.
- AKIN, İ.F. (1990). *Kamu Hukuku*, 6. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi.
- AKTAN, C.C. (1998). Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni, *Vergi Sorunları*, Temmuz 1998, 118: 13-17.
- AKTAN, C.C. (2002). *Anayasal İktisat*, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- AKTAN, C.C., D. DİLEYİCİ ve Ö. SARAÇ (2003). *Vergi, Zulüm ve İsyan*, Ankara: Phoenix Yayınevi.
- AKTAN, C.C. ve F. SAVAŞAN (2009). *Kayıtdışı Ekonomi ve Etik, Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi Akademik Araştırma Çalışması Raporu*.
- AKTAN, C.C., H. ÇOBAN ve İ.C. DEMİR (2010). Kurumsal Maliye Politikası Perspektifinden Vergi ve Harcama Sınırlamaları, içinde: *Mali Kurallar, Maliye Politikası Yönetiminde Yeni Bir Eğilim: Vergi, Harcama, Borçlanma vb. Üzerine Kurallar ve Sınırlamalar*, C.C. AKTAN, A. KESİK, F. KAYA (Ed.), Ankara: SGB Yayınları, No: 2010/408: 98-123.
- AKALIN, G. (1981). *Kamu Ekonomisi*, Ankara: A.Ü. SBF Yayınları, No: 486.

- AKALIN, G. (1990), Türkiye’de Gelir ve Vergi Yükü Dağılımı, *VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu*, Hacettepe Üniversitesi İİBF, Antalya: 169-180.
- ALLINGHAM, M.G. ve A. SANDMO (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, 1: 323-338.
- ALM, J. ve B. TORGLER (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe, *Journal of Economic Psychology*, 26: 224-246.
- ALM, J., G. H. McCLELLAND ve W. D. SCHULZE (1999). Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting, *KYKLOS*, 48: 141-171.
- ALTUĞ, O. (1994). Kayıtdışı Ekonomi: Vergiye Karşı Başkaldırı, *Görüş*, 14: 56-68.
- ALTUNIŞIK, R., R. COŞKUN, S. BAYRAKTAROĞLU ve E. YILDIRIM (2005). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- ANDREONI, J., B. ERARD ve J. FEINSTEIN (1998). Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, 36: 818-860.
- ARIKAN, Z. (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir: 9 Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ARIKAN, Z. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, No: 55.
- ARSAN, Ü. (1968). *Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- ARSAN, Ü. (1977). Vergi Yükü ve Gelir Dağılımı, İçinde: *Türkiye’de Vergi Yükü (ss. 37-48)*, Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No: 1.
- ATILGAN, H. (2004). *Vergilerin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durum Analizi*, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayını, No: 2004/365.
- BANDYOPADHYAY, S. ve J. ESTEBAN (2007). Redistributive Taxation and Public Expenditures, *Polarization and Conflict Project*, London: CIT-2-CT-2004-506084.

- BAYRAKLI, H.H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*, 3. Baskı, Afyonkarahisar: Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- BAYRAKLI, H.H. (2009). *Genel Vergi Hukuku*, Afyonkarahisar: Kendi Basım (Celepler Matbaacılık).
- BAYRAKLI, H.H., M. ERKAN ve C. ELİTAŞ (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- BAYRAKLI, H.H., N.T. SARUÇ, ve İ. SAĞBAŞ (2004). Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Yöntemleri, 19. *Ulusal Maliye Sempozyumu*, 2004, Antalya,
- BERGMAN, M. S. (2001). *On Trust, Deterrence and Compliance: The Sociology of Tax Evasion in Argentina*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, San Diego: University of California.
- BERKSOY, T. (1984). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları, No: 411.
- BERKSOY, T. ve İ. DEMİR (2004). Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2004, Antalya.
- BİLDİRİCİ, Z. (1986). *Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 177.
- BUCHANAN, J. (1966). *Maliye Teorisi ve Politik İktisat*, (Çeviren: A. NEMLİ ve Y. ÖNCEL), İstanbul: İÜİFME Yayınları, No: 23.
- BULUTOĞLU, K. (1958). Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon: Poujade Hareketi, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Dördüncü Seri, İstanbul: İÜİFME Yayını, No: 6.
- BULUTOĞLU, K. (1960). Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Deneme, *İÜ İktisat Fakültesi Mecmuası*, 20 (1-2).
- BULUTOĞLU, K. (2008). *Kamu Ekonomisine Giriş*, 7. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- CANSIZ, H. (2009), Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Yaklaşımı ve Türkiye’ye İlişkin Öneriler, Ankara: Gazi Kitapevi.
- CLARK, C. (1945). Public Finance and Changes in Value of Money, *Economic Journal*, 55 (220): 371-389.

- COŞKUN, A. (2003). Hizmet Akdi ile Çalışan Ücretlilerin Üzerindeki Dolaylı ve Dolaysız Vergi Yükleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 26 (178): 186-200.
- CULLIS, J.G., P. JONES ve A. LEWIS (2006). Tax Framing, Instrumentality and Individual Differences: Are There Two Different Cultures? *Journal of Economic Psychology*, 27: 304-320.
- ÇAĞAN, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Yayınları.
- ÇAĞAN, N. (1984). Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C.1.
- ÇELEN, M. (2007). *Yolsuzluk Ekonomisi: Kamusal Bir Kötülük Olarak Yolsuzluğun Ekonomik Analizi*, İstanbul: İSMMMO Yayını, No. 77.
- ÇİÇEK, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İstanbul: İSMMMO Yayını, No: 65.
- ÇOBAN, H. (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Uygulamaları Karşısında Göstermiş Oldukları Davranışlar: Denizli İli Örneği*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli: Pamukkale Üniversitesi, SBE, Maliye Bölümü.
- DALTON, H. (1936). *Principles of Public Finance*, 9. Baskı, London: George Roudledge and Sons.
- DAVERI, F. ve G. TABELLINI (2000). Unemployment, Growth and Taxation in Industrial Countries, *Economic Policy*, 30: 49-104.
- DEMİR, İ.C. (1999). *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Anket Çalışması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi, SBE, Maliye Bölümü.
- DEMİR, İ.C. (2008). *Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri, Ege Bölgesi Örneği*, Basılmamış Doktora Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye Bölümü.
- DEMİR, İ.C. (2009). Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, Temmuz – Aralık 2009, 157: 210-226.
- DERDİYOK, T. (1993). Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini, *Türkiye İktisat Dergisi*, 14: 54-63.
- DEVİRİM, F. (1998). *Kamu Maliyesine Giriş*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, İzmir: Anadolu Matbaacılık.

- DREWNOWSKI, J. (1977). Poverty: Its Meaning and Measurement, *Development and Change*, 8(2), ss. 183-208.
- DUE, J.F. (1967). *Maliye: Bir İktisadi Analiz*, (Çeviren: Sevim GÖRGÜN ve İzzettin ÖNDER), 3. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- DUE, J.F. ve A.F. FRIEDLAENDER (1978). *Az Gelişmiş Ülkelerde Vergi Yapısı*, (Çev. Ö.F. BATIREL, Az Gelişmiş Ülkeler Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar), İstanbul: Özkaya Matbaacılık.
- DURKAYA, M. ve S. CEYLAN (2006). Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme, *Maliye Dergisi*, S. 150, Ocak-Haziran 2006.
- DURSun, G. D. (2008). 1990-2006 Yıllarına Arası Türkiye'nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma, *Maliye Finans Yazıları*, Yıl: 22, Sayı: 79 (Nisan 2008).
- EDİZDOĞAN, N ve A. ÇELİKKAYA (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Bursa: Dora Yayınları.
- EKER, A. (1996). *Kamusal Maliye*, Ankara: Doğu Matbaası.
- ELİTAŞ, C., Y. TOPAL ve İ. C. DEMİR (2005). Enflasyon Düzeltmesinin Dönem Kârı Üzerindeki Etkisi: İ.M.K.B. Çalışması, *AKÜ İİBF Dergisi*, C. 7, S. 1.
- ELSCHNER, C., L. LAMMERSEN, M. OVERESCH ve R. SCHWAGER, The Effective Tax Burden of Companies and on Highly Scilled Manpower: Tax Policy Strategies in a Globalized Economy, *Discussion Paper*, Centre for European Economic Research, No: 05-31.
- ERGİNAY, A. (1983). Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri, *Fadıl H. SUR'un Anısına Armağan*, Ankara: AÜSBF Yayını, No: 522, ss. 55-67.
- ERKAN, H. (2000). *Ekonomi Sosyolojisi*, 4. Baskı, İzmir: Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları.
- ERTEK, T. (2006). *Temel Ekonomi*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- EŞ, M. (1987). *Türkiye'de Vergilerin Sermaye Piyasasının Gelişmesine Etkileri*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 227.
- FELD, L.P. ve B.S. FREY (2006). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The role of Incentives and Responsive Regulation, *University of Zurich Working Paper*, Zurich: Institute for Empirical Research in Economics, W. P. No: 287.

- FISHER, R.C. (2007). *State and Local Public Finance*, 3. Baskı, Mason, Ohio: Thomson South-Western.
- FREY, B.S. ve S.H. WECK (1983). Estimating the Shadow Economy: A Naive Approach, *Oxford Economic Papers*, 35: 23-43.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2010). *Vergi İstatistikleri*.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2010/TABLO_2.xls.htm (Erişim: 18.01.2011).
- GERÇEK, A. ve M. YÜCE (1998). *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını.
- HEREKMAN, A. (1989). *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı, Cilt II)*, Ankara: Sevinç Matbaası.
- HILLMAN, A. L. (2004). Corruption and Public Finance: An IMF Perspective, *European Journal of Political Economy*, 20, ss. 1067-1077.
- JOHNSTON, M. (1998). Fighting Systemic Corruption: Social Foundations for Institutional Reform, İçinde: *Corruption and Development*, M. Robinson (Ed.), London: Frank Cass Publisher.
- KANTONA, G. (1975). *Psychological Economics*, Amsterdam: Elsevier Publication.
- KARABACAK, Y. (2004). *Vergileme Politikaları*, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KARAKAYALI, H. (1995). *Makro Ekonomi*, Genişletilmiş 3. Baskı, İzmir: Bilgehan Basımevi.
- KASNAKOĞLU, Z. (1993). Monetary Approach to the Measurement of Unrecorded Economy in Turkey, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 20 (1-2).
- KIDDER, R. ve C. McEWEN (1989). Taxpaying Behaviour in Social Context: A Tentative Typology of Tax Compliance and Noncompliance, İçinde: *Taxpayer Compliance, Vol. 2: Social Science Perspectives* (ss. 47-75), J.A. ROTH ve J.T. SCHOLZ (Ed.), Philadelphia: University of Pennsylvania Pres.
- KILDİŞ, Y. (2000). Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri, *Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi*, 2 (2).

- KİRMANOĞLU, H. (2009). *Kamu Ekonomisi Analizi*, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- KULU, B. (2000). Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerine Etkisi ve Ortaya Çıkan Sonuçlar, *Vergi Dünyası*, Temmuz 2000, ss. 227- 240.
- LAUFENBURGER, H. (1967). *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, (Çeviren: İsmail Hakkı ÜLKEMEN), Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 25, Ankara: Sevinç Matbaası.
- MALİYE BAKANLIĞI (2009). *Yıllık Ekonomik Rapor 2009*, Ankara.
- MALİYE BAKANLIĞI (2010). *Yıllık Ekonomik Rapor 2010*, Ankara.
- MARTINEZ-MONGAY, C. (2000). ECFIN's Effective Tax Rates: Properties and Comparisons with Other Tax Indicators, *European Commission Economic Papers*, Nr. 146.
- MAURO, P. (1998). Corruption: Causes, Consequences and Agenda for Further Research, *Finance & Development*, March 1998, ss. 11-14.
- MUSGRAVE, R.A. (1959). *The Theory of Public Finance*, Tokyo: McGraw Hill.
- MUSGRAVE, R.A ve P.B. MUSGRAVE (1984). *Public Finance In Theory and Practice*, 4. Baskı, New York: McGraw-Hill Book Company.
- MÜEZZİNOĞLU, Z. (1977). Türkiye'de Vergi Yapısı ve Toplam Vergi Yüğü, İçinde: *Türkiye'de Vergi Yüğü*, Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No: 1: 3-17.
- NADAROĞLU, H. (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım.
- NEUMARK, F. (1971). Gelişmiş Ülkelerin Maliye Politikalarında Yeni Eğilimler, İçinde: *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferansı, İstanbul: Çeltüt Matbaacılık.
- NICKELL, S.J. (1997). Unemployment and Labour Market Rigidities: Europe Versus North America, *Journal of Economic Perspectives*, 11: 55-74.
- NICKELL, S.J. ve R. LAYARD (1999). Labor Market Institutions and Economic Performance, İçinde: O. ASHELFELTER ve D. CARDS

- (Ed.), *Handbook of Labor Economics*, vol. 3C, North Holland, Amsterdam.
- OECD (2001). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, Paris.
- OECD, (2010). *Revenue Statistics of OECD Member Countries*, Table 3, Paris.
- OECD (2010). Revenue Statistics,
www.oecd.org/dataoecd/18/20/45120733.xls’ Country Graphs’!A1 (Erişim: 01.11.2010).
- ORHANER, E. (1999). Türkiye’de 1987-1997 Döneminde Vergi Yükü Değişimleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 135 (Aralık 1999).
- ORTAYLI, İ. (1974). *Tanzimattan Sonra Mahalli İdareler*, Ankara: TODAİE Yayınları.
- ÖNDER, İ. (1992). Vergiye Psikolojik Direniş, *Görüş*, Mayıs 1992: 50-52.
- ÖNCEL, Y. (1974). *Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı*, Basılmamış Doçentlik Tezi.
- ÖZ, S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, No: 21.
- ÖZDEMİR, S., H.Y. ERSÖZ ve İ. SARIOĞLU (2006). *İşsizlik Sorununun Çözümünde KOBİ’lerin Desteklenmesi*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, No: 2006/45.
- ÖZMUCUR, S. (1996). *Türkiye’de Gelir Dağılımı, Vergi Yükü ve Makroekonomik Göstergeler*, İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, No: 582.
- ÖZSOYLU, A.F. (1996). *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul: Bağlam Yayınları.
- PAUL, S. (1989). A Model of Constructing the Poverty Line, *Journal of Development Economics*, 30: 129-144.
- PEHLİVAN, O. (2006). *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- PEHLİVAN, O. (2010). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi.

- RACALLION, M. ve B. SEN (1996). When Method Matters: Monitoring Poverty in Bangladesh, *Economic Development and Cultural Change*, 44(4): 761-792.
- REYNAUD, P. L. (1955). *Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Haleti*, (Çev. Celal ERÇOKLU), Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Yayınları.
- REYNAUD, P. L. (1966). İktisadi Psikoloji ve Maliye, *İ.Ü. Maliye Enstitüsü Konferansları*, 12. Seri, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, ss. 19-26.
- RIAHİ-BELKAOUI, A. (2004). Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13: 135-143.
- SAĞBAŞ, İ. (2010). *Vergi Teorisi*, Ankara: Ece Matbaası.
- SALANIÉ, B. (2003). *The Economics of Taxation*, Massachusetts: The MIT Press.
- SARILI, M.A. (2002). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, *Bankacılar Dergisi*, 41: 32-50.
- SAUNDERS, M., P. LEWIS ve A. THORNHILL (2000). *Research Methods for Business Students*, İkinci Baskı, Prentice Hall.
- SAVAŞAN, F. (2004). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Antalya: 10-14 Mayıs 2004: 51-73.
- SCARPETTA, S. (1996). Assessing the Role of Labour Market Policies and Institutional Settings on Unemployment: A Cross-Country Study, *OECD Economic Studies*, 26: 43-98.
- SCHMÖLDERS, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi*, (Çev. Salih TURHAN), İstanbul: İ.Ü. Yayınları, No: 2149.
- SCHNEIDER, F. (2000). The Value Added of Underground Activities: Size and Measurement of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force all Over the World, *Presented to the World Bank Summer Research Workshop on Market Institution*.
- SCHNEIDER, F. ve F. SAVASAN (2007). Dymimic Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and of Her Naighbouring Countries, *International Research Journal of Finance and Economics*, 9: 126-143.

- SCHOLZ, J.T. ve M. LUBELL (1998). Adaptive Political Attitudes: Duty, Trust and Fear as Monitors of Tax Policy, *American Journal of Political Science*, 42: 903-920.
- SCHOLZ, J.T. ve N. PINNEY (1995). Duty, Fear, and Tax Compliance: The Heuristic Basis of Citizenship Behavior, *American Journal of Political Science*. 39: 490-512.
- SENCER, M. (1990). İnsan Hakları Açısından İngiliz Devrimi, *Amme İdare-si Dergisi*, 16 (2): 3-21.
- SLEMROD, J. (1992). *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, Ann Arbor: University of Michigan Pres.
- SMITH, K.W. ve K.A. KINSEY (1987). Understanding Taxpayer Behaviour: A Conceptual Framework with Implications for Research, *Law and Society Review*, 21(4): 639-663.
- SONG, Y.D. ve T.E. YARBROUGH (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey, *Public Administration Review*, 38: 442-452.
- ŞENYÜZ, D. (1995). *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa.
- ŞENESEN, G. G. (2008), “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, Bütçe Sürecinde Parlatmentonun Değişen Rolü Sempozyumu, Bütçelemede Yeni Yaklaşımlar Oturumu, 8-9 Ekim, 2008, Afyonkarahisar.
- TANZI, V. (1983). The Underground Economy: The Causes and Consequences of This Worldwide Phenomenon, *Finance and Development*, December 1983: 10-13.
- TEMEL, A., A. ŞİMŞEK ve K. YAZICI (1994). *Kayıtdışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü*, Ankara: DPT Yayınları.
- TIEBOUT, C.M. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures, *Journal of Political Economy*, 64 (5): 416-424.
- TORGLER, B. (2004). Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries, *CREMA Working Paper*, No: 2004/5, Basel.
- TORGLER, B. (2005). Tax morale and Direct Democracy, *European Journal of Political Economy*, 21: 525-531.

- TORGLER, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.
- TORGLER, B. ve F. SCHNEIDER (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries, *CREMA Working Paper*, No: 2004/17.
- TORGLER, B., I.C.DEMİR, A. MACINTYRE ve M. SCHAFFNER (2008). Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation, *Economic Analysis & Policy*. 38 (2): 313-339.
- TÖRALP, F. (2007). *Kurumların Üzerine Düşen Vergi Yükü*, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, SBE, Mali Hukuk Anabilim Dalı.
- TURHAN, S. (2003). *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- TÜRK, İ. (2002). *Kamu Maliyesi*, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- ULUATAM, Ö. (2005). *Kamu Maliyesi*, Ankara: İmaj Yayınevi.
- USER, İ. (1992). *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, SBE.
- WORLD BANK (1997). *Helping Countries Control Corruption: The Role of the World Bank*, Washington D.C.
- YALTI, B. (2003). *Elektronik Ticarete Vergilendirme*, İstanbul: DER Yayınları, No: 357.
- YAŞA, M. (1962). *Vergi Yükü*, İstanbul: Sermet Matbaası.
- YAZAR, M. (1977). Sanayi Kesimi Adına, İçinde: *Türkiye’de Vergi Yükü*, Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No: 1: 61-69.
- YILMAZ, G. A. (2004). Kayıtdışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Antalya: 10-14 Mayıs 2004: 15-50.
- YULUĞ, M. (1977). Türkiye’de Vergi Yükünün Kesimlerarası Dağılımı, İçinde: *Türkiye’de Vergi Yükü*, Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No: 1: 19-33.

ZENGİNOBUZ, Ü., G. ÖZERTEN, İ. SAĞLAM, ve F. GÖKŞEN (2006). *Yurttaşların Cebinden Devletin Kasasına: Türkiye’de Kim Ne Kadar Vergi Ödüyor?* İstanbul: Açık Toplum Enstitüsü Türkiye Temsilciliği ve Boğaziçi Üniversitesi Araştırma Fonu Tarafından Desteklenen Araştırmanın Sonuç Raporu.