Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Bilim Dalı

Doktora Tezi

İŞLETMELERİN VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇIRMA EĞİLİMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: DİYARBAKIR İLİ ÖRNEĞİ

İsmail Ercan BÖRÜ

16926305

Danışman

Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Diyarbakır 2021

T.C.
Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
İşletme Bilim Dalı

Doktora Tezi

İŞLETMELERİN VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇIRMA EĞİLİMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: DİYARBAKIR İLİ ÖRNEĞİ

İsmail Ercan BÖRÜ

16926305

Danışman
Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Diyarbakır 2021

TAAHHÜTNAME

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "İşletmelerin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği" adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve tez yazım kılavuzuna uygun olarak hazırladığımı taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

30/12/2021

İsmail Ercan BÖRÜ

ÖN SÖZ

Diyarbakır ilinde faaliyet gösteren faaliyet gösteren küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerini ölçmek amacıyla yapılan bu çalışma sürecinde, tez konumun belirlenmesi aşamasında ve çalışma sürecinde göstermiş olduğu desteklerinden ötürü tez danışmanım Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN'e teşekkürlerimi sunarım.

Bu uzun çalışma sürecinde desteğini bir an olsun esirgemeyen ve beni anlayışla karşılayan başta eşim olmak üzere, eğitim dönemim boyunca desteklerini esirgemeyen aileme teşekkürlerimi sunarım.

İsmail Ercan BÖRÜ

Diyarbakır 2021

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma arasındaki ince çizgiyi yasal mevzuat çerçevesinde değerlendirerek vergi mükelleflerinin ve kurumsal firmaların ne tür avantaj ve dezavantaja sahip olduklarını tespit etmektir. Ayrıca bu iki kavram temelinde vergiye bakış açıları, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramının mükelleflerin zihninde nasıl bir yer bulduğu, salgın (pandemi) döneminde olan tutum ve davranışları arasındaki ilişki düzeyini belirlemektir. Araştırmanın örneklemini Diyarbakır ilinde yer alan 385 küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeler oluşturmaktadır. Basit rassal örnekleme tekniğinin kullanıldığı araştırmada yüz yüze anket tekniği kullanılmıştır. Söz konusu araştırma kapsamında ulaşılan verilerin analizinde çok değişkenli istatistiksel analiz teknikleri (frekans dağılımı, t testi, anova, regresyon, korelasyon vs.) kullanılmıştır.

Araştırmaya katılan işletmelerin boyutsal açıdan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramına yönelik algıları arasında çeşitli düzeylerde pozitif yönde anlamlı ilişkiler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bazı demografik özelliklerin söz konusu firmaların vergiden kaçınma algısını bazı noktalarda etkilediği gözlemlenmiştir. Buna ek olarak her iki kavramında mükellef zihninde suç olarak nitelendirildiği ve kavram karmaşası yaşandığı gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma, Vergi Yükü, Vergi Algısı.

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the fine line between tax avoidance and tax evasion within the framework of legal regulations and to determine what kind of advantages and disadvantages in terms of taxpayers and corporate firms. In addition, on the basis of these two concepts, how tax avoidance and tax evasion concepts find a place in the minds of taxpayers, and to determine the level of relationship between attitudes and behaviors during the epidemic (pandemic) period. The sample of the research consists of 385 small, medium and large scale enterprises located in Diyarbakır. Simple random sampling technique and face-to-face survey technique were used in this research. Multivariate statistical analysis techniques (frequency distribution, t-test, anova, regression, correlation etc.) were used in the analysis of the data obtained within the scope of the research.

It has been concluded that there are positive and significant relationships at various levels between the perceptions of the companies participating in the research regarding the concept of tax avoidance and tax evasion in terms of dimensions. It has been observed that some demographic characteristics affect the tax avoidance perception of the companies at some points. In addition, it has been observed that both concepts are described as a crime in the minds of the taxpayer.

Key Words: Accounting, Tax Avoidance, Tax Evasion, Tax Burden, Tax Perception.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ i
ÖZET ii
ABSTRACT iii
İÇİNDEKİLER iv
TABLO LİSTESİ x
ŞEKİL LİSTESİ xv
KISALTMALAR xvi
GİRİŞ 1
BİRİNCİ BÖLÜM 3
1.1. İŞLETME KAVRAMI VE KAPSAMI 3
1.1.1.İşletmelerin Amaçları 4
1.1.1.1. Kar Elde Etmek 4
1.1.1.2. Toplumsal Fayda 4
1.1.1.3. Süreklilik 4
1.1.2.İşletmelerin Sınıflandırılması 5
1.1.2.1. Üretim İşletmeleri 5
1.1.2.2. Hizmet İşletmeleri 5
1.1.2.3. Ticaret İşletmeleri 6
1.1.3.İşletmelerde Muhasebe ve Finansmanın Önemi 6
1.2. MUHASEBEDE HATA – HİLE KAVRAMI 6

1.3. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI 7
1.3.1. Muhasebe Hilelerinin Sebepleri 10
1.3.1.1 Hile Üçgeni 11
1.3.1.1.1 Baskı 11
1.3.1.1.2. Fırsat 12
1.3.1.1.3. Bahane 12
1.3.2. Muhasebe Hilelerinin Sonuçları 13
1.3.3. Hile Yöntemleri 13
1.3.4. Muhasebe Hilelerinin Türleri 16
1.3.4.1. Kasten Hata Yapılması 17
1.3.4.2. Kayıt Dışı İşlemler 17
1.3.4.3. Zamanından Önce ve Sonra Kayıt 18
1.3.4.4. İş ve İşlemlerin Gizlenmesi Amacıyla Farklı Hesaplar Açılması 19
1.3.4.5. Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması 20
1.3.4.5.1. Resmi Belgelerin Haricinde Defter Tutulması 24
1.3.4.5.2 Resmi Belgelerin ve Kayıtların Gizlenmesi 25
1.3.4.5.3. Resmi Belgelerin ve Kayıtların Kısmen veya Tamamen Yok Edilmesi 26
1.3.4.5.4. Ödeme Kaydedici Cihazlarda Yapılan Hileler 27
1.3.4.6. Bilanço Maskelemesi 28
1.3.5. Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi 30
1.4. HATA KAVRAMI 31
1.4.1. Vergi Usul Kanunu'nda Hata 32
1.4.1.1. Hesap Hataları 32
1.4.1.2. Vergilendirme Hataları 32
1.4.2. Muhasebe Açısından Hata 33
1.4.3. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri 34

1.4.3.1. Matematiksel Hatalar 34
1.4.3.2. Kayıt Hataları 35
1.4.3.3. Unutulma ve Tekrarlama Hataları 35
1.4.3.4. Bilanço Hataları 36
1.5. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN VERGİSEL AVANTAJLAR 37
1.5.1. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont 37
1.5.2. Yenileme Fonu 41
1.5.3. Amortisman Ayrılması 43
1.5.4. Şüpheli ve Değersiz Alacaklar 46
1.5.5. Özel Maliyet Bedeli 48
1.5.6. Girişim Sermayesi Fonu Ayırma 49
İKİNCİ BÖLÜM 51
2.1 VERGİ KAVRAMI 52
2.2 VERGİNİN EKONOMİK AÇIDAN ÖNEMİ 53
2.3 MÜKELLEFLERİN VERGİYE BAKIŞ AÇISI 56
2.4 VERGİ KAÇIRMA 59
2.4.1. Gölge Ekonomisi 61
2.4.2. Ülkelerin Vergi Kaçırmaya Olan Tepkileri 67
2.4.2.1 A.B.D'nin Almış Olduğu Tedbirler 70
2.4.2.2. AB'nin Almış Olduğu Tedbirler 74
2.4.2.3. İngiltere'nin Yapmış Olduğu Düzenlemeler 81
2.4.2.4. Çin'in Yapmış Olduğu Düzenlemeler 83
2.4.2.5. Rusya'nın Yapmış Olduğu Düzenlemeler 84
2.5 VERGİDEN KAÇINMANIN TEORİK ÇERÇEVESİ 87
2.6 VERGİDEN KAÇINMANIN TÜRLERİ 91
2.6.1 Verginin Ertelenmesi 91
2.6.2 Gelir Aktarımı 91

2.6.3 Vergi Arbitrajı 91
2.6.4 Transfer Fiyatlandırması 92
2.6.5 Vergi Hukukunda Muvazaa 94
2.6.6 Vergi Hukukunda Peçeleme 97
2.7. VERGİ YÜKÜNÜN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ 100
2.7.1 Vergi Yükü Kavramı 101
2.7.2 Vergi Yükü Türleri 101
2.7.2.1 Toplam Vergi Yükü 101
2.7.2.2 Bireysel Vergi Yükü 102
2.7.2.3 Bireysel Net Vergi Yükü 102
2.7.2.4 Gerçek Vergi Yükü 102
2.7.3 Vergi Yüküne Karşı İşletme Tepkileri 103
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 107
3.1. LİTERATÜR TARAMASI 107
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ 109
3.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI 110
3.4. VERİ TOPLAMA YÖNTEM VE ARACI 110
3.4.1. Verilerin Tanımlayıcı Faktör (FA) Analizi İçin Uygunluk Testleri 110
3.4.2. Tüm Yargı Cümleleri İçin Tanımlayıcı Faktör Analizi (FA) 113
3.5. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ 124
3.5.1. Araştırmanın Modeli 124
3.5.2. Araştırmanın Hipotezleri 125
3.5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi 126
3.6 ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ 127
3.7. BULGULAR VE YORUMLAMA 130
3.7.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerinin Değerlendirilmesi 130

3.7.2. Diyarbakır'daki İşletmelerin Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 134

3.7.2.1 Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Yasal Etki" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 135

3.7.2.2. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Mesleki Yetkinlik" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 137

3.7.2.3. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Tercih ve Eğilimler" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 139

3.7.2.4. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Vergiden Kaçınma" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 140

3.7.2.5. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Vergi Kaçırma" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 141

3.7.2.6. Vergiden Kaçınma -1- Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı İstatistiksel Bulgular 142

3.8. İŞLETMELERİN VERGİDEN KAÇINMA -2- ÖLÇEĞİ BAĞLAMINDA VERGİ UYGULAMALARI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 145

3.8.1. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Uygunluk" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 146

3.8.2. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Verginin Dağıtımı" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 148

3.8.3. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Vergi Yükü" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 149

3.8.4. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Kararlara Etki" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 151

3.8.5. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Vatandaşlık" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi 152

3.9. DEMOGRAFİK DEĞİŞKENLER BAĞLAMINDA VERGİDEN KAÇINMA -1- ÖLÇEĞİ AÇISINDAN FARKLILIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI 153

3.9.1. Katılımcıların Cinsiyetine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma 154

3.9.2. Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma 155
3.9.3. Katılımcıların Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma 156
3.9.4. İşletmenin Faaliyet Alanı Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma 157
3.9.5. İşletmenin Faaliyet Süresi Değişkenine Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma 159
3.9.6. İşletmenin Yıllık Cirosuna Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği 160
3.9.7. İşletmenin Vergi Türü Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma 161
3.9.8. İşletmenin Türü Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma 162
3.9.9. İşletmenin Personel Sayısı Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma 163
3.10. VERGİDEN KAÇINMA -I- ÖLÇEĞİNİN VERGİDEN KAÇINMA DAVRANIŞIYLA İLİŞKİ (KORELASYON) ANALİZLERİ 164
3.10.1. Vergiden Kaçınma Davranışı ile Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından İlişkinin İncelenmesi 165
3.11. VERGİDEN KAÇINMA -I- ÖLÇEĞİNİN VERGİDEN KAÇINMA DAVRANIŞI ÜZERİNE ETKİ (REGRESYON) ANALİZLERİ 167
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 170
KAYNAKÇA 175
EKLER 193
EK 1: ARAŞTIRMA ANKETİ 193

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. 1 Muhasebe Hilesinin Amaçları 8
Tablo 1. 2 Hilenin Aktörleri ve Etkileri 11
Tablo 1. 3 İşletmelerin Satışları Sonucu Gerçekleştirdikleri Bazı Hileler 15
Tablo 1. 4 İşletmelerin Alışları ve Stoklarında Gerçekleştirdikleri Bazı Hileler 16

Tablo 2. 1 Vergi Gelirlerinin Milli Gelire Oranı (% GDP) 55
Tablo 2.2 Gölge Ekonomisinin Ekonomik Etkileri 66
Tablo 2. 3 Uluslararası Ticaret Üzerindeki Vergiler (%) 70
Tablo 2. 4 Kardan Alınan Toplam Vergi ve Katkı Payları (%) 78
Tablo 2. 5 İşgücünden Alınan Vergi ve Katkı Paylarının Ticari Kara Oranı (%) 79
Tablo 2. 6 Ücret, Kar ve Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler (%) 103
Tablo 2. 7 Vergiden Kaçınma Durumlarına Göre Şirket Davranışları 105

Tablo 3. 1 Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Test of Sphericity Test Değerleri Tablosu 111
Tablo 3. 2 Vergiden Kaçınmaya İlişkin Yargı Cümleleri Tanımlayıcı Faktör Analizi Değerleri 113
Tablo 3. 3 Faktör Analizi Tablo Değerlerinin Boyutlara Dağılımı 115
Tablo 3.4 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Tanımlayıcı Faktör Analizi Tablo Değerleri .. 116
Tablo 3.5 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Yargılarının Boyutlara Dağılımı 117
Tablo 3.6 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarında Yer alan Yargılar, Varyanslar ve İsimlendirme 118
Tablo 3.7 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeğinin KMO ve Cronbach's Alpha Değerleri 119

Tablo 3.8 Vergiden Kaçınma 2 Ölçeği Yargıları Faktör Analizi Değerleri 120
Tablo 3.9 Vergiden Kaçınma 2 Ölçeği Yargılarının Boyutlara Dağılımı 121
Tablo 3.10 Vergiden Kaçınma 2 Ölçeğinin KMO ve Cronbach's Alpha Değerleri 122
Tablo 3. 11 Vergiden Kaçınma 2 Ölçeği Yargı Cümleleri ve Varyans Değerleri 123
Tablo 3.12 Evren Büyüklükleri İçin Gerekli En Düşük Örneklem Sayıları 126
Tablo 3.13 Cronbach's Alpha Değerleri 128
Tablo 3.14 Çarpıklık Basıklık (Skewness - Kurtosis) ve Kolmogorov- Smirnov Test Değerleri 129
Tablo 3. 15 Cinsiyet Değişkeni Bağlamında Cevapların Değerlendirilmesi 130
Tablo 3.16 Yaş Değişkeni Bağlamında Cevapların Değerlendirilmesi 131
Tablo 3.17 Eğitim Değişkeni Bağlamında Cevapların Değerlendirilmesi 131
Tablo 3.18 Faaliyet Alanı Değişkenine Göre Cevapların Değerlendirilmesi 132
Tablo 3.19 Faaliyet Süresi Değişkenine Göre Cevapların Değerlendirilmesi 132
Tablo 3. 20 Yıllık Toplam Ciro Değişkenine Göre Cevapların Değerlendirilmesi 133
Tablo 3.21 İşletmelerin Vergi Türüne Göre Cevapların Değerlendirilmesi 133
Tablo 3.22 İşletme Türüne Göre Cevapların Değerlendirilmesi 133
Tablo 3.23 Personel Sayısına Göre Cevapların Değerlendirilmesi 134
Tablo 3.24 ''Yasal Yollardan Daha Az Vergi Ödemenin Yollarını Araştırarak Vergiden Kaçınırım'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 135
Tablo 3.25 ''Yasal Yollardan Daha Az Vergi Ödemeye Çalışmak Rasyonel Bir Davranıştır'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 136
Tablo 3.26 ''Mevzuatın Sürekli Değişmesi Vergiden Kaçınma Talebini Artırmaktadır'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 136
Tablo 3. 27 ''Vergiden Kaçınma Konusunda, Genel Standartlara Göre Eğitilmiş Muhasebeci ve Denetçiler Yeterlidir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 137
Tablo 3.28 ''Vergiden Kaçınmadan Yararlanabilmek İçin Muhasebeci ve Mali Müşavirler Yeterlidir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 138
Tablo 3. 29 ''Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları Vergiden Kaçınma Yollarının Aranmasında Sebebiyet Vermektedir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 138
Tablo 3. 30 ''Herhangi Bir Şey Alırken Daha Fazla Vergi Ödememek İçin Tercihimi Değiştiririm'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 139
Tablo 3. 31 ''Pandemi Sürecinde Vergi Yükü Nedeniyle Vergiden Kaçınmaya Olan Eğilimim Daha Fazla Arttı'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 139

Tablo 3.32 ''Vergiden Kaçınma Daha Çok Vergi Erteleme Yöntemlerine Dayanmaktadır'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 140
Tablo 3.33 ''Vergiden Kaçınma, Vergi Kanunlarında Düzenlenen İstisna ve Muafiyetlerden Yararlanmaktır'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 141
Tablo 3.34 ''Ülkemizde Uygulanan Vergi Oranları Hakkında Bilgim Vardır'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 141
Tablo 3.35 ''Ülkemizde Herkes Vergi Kaçırıyor, Ben Neden Kaçırmayayım Mantığı Vardır'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 142
Tablo 3. 36 Beşli Likert Tipi Tercih Değer Aralıkları 143
Tablo 3.37 Katılımcıların, Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Bağlamında Cevaplarının Genel Değerlendirmesi 144
Tablo 3.38 ''Daha Az Vergi Ödemek İçin Kanunlardaki Vergi İstisnalarından Yararlanmak Doğrudur'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 146
Tablo 3. 39 ''Daha Az Vergi Ödemek İçin Yasalardaki Boşluklardan Yararlanmak Doğru Bir Davranıştır'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 146
Tablo 3. 40 ''Mükellef Olarak Vergi Yükünün Ağırlığı Nedeniyle Daha Az Vergi Ödemenin Yollarını Araştırırım'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 147
Tablo 3.41 ''Pandemi Döneminde Vergi Yükünü Çok Ağır Hissettim'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 147
Tablo 3.42 ''Olağanüstü Dönemlerde Yeni Vergiler Getirilebilir, Oranlar Artırılabilir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 148
Tablo 3.43 ''Alınan Vergilerin Doğru Kanallara Aktarıldığına İnanıyorum'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 148
Tablo 3.44 ''Pandemi Döneminde Devletin Uyguladığı Vergi Politikalarını Destekliyorum'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 149
Tablo 3.45 ''Ülkemizde Vergi Oranları Yüksektir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi. 149
Tablo 3.46 ''Devletin Uyguladığı Vergi Politikası Genel Olarak Adil Değildir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 150
Tablo 3. 47 ''İşletmelerin Vergi Yükü Ağırdır'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 150
Tablo 3. 48 ''Vergi Stopajındaki Yükseklik Yatırım Kararlarımı Olumsuz Etkiler'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 151
Tablo 3.49 ''Türkiye'nin Başka Bir İlinde, Daha Düşük Vergi Oranlarının Uygulandığını Bilsem, Yatırım Yerimi Değiştiririm'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 151

Tablo 3.50 ''Gayrimenkul Satın Alırken Tapu Harcı, Emlak Vergisi Gibi Vergilerin Düşük veya Yüksek Olması Tercihimi Değiştirir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 152
Tablo 3.51 ''Vergiyi Düzenli Ödemek, Devlete Bağlılığın Sembollerindendir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 152
Tablo 3. 52 ''Ülkemizde Herkes Gelirine Göre Vergi Ödemektedir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi 153
Tablo 3. 53 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Cinsiyetine Göre Farklılık Analizleri 154
Tablo 3.54 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizleri 155
Tablo 3. 55 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizleri 156
Tablo 3. 56 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Faaliyet Alanı Değişkenine Göre Farklılık Analizleri 157
Tablo 3. 57 Vergiden Kaçıma 1 Ölçeği Alt Boyutlarından Mesleki Yetkinlik Boyutunun İşletmenin Faaliyet alanı Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizi 158
Tablo 3. 58 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Faaliyet Süresi Değişkenine Göre Farklılık Analizleri 159
Tablo 3.59 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Yıllık Cirosuna Göre Farklılık Analizleri 160
Tablo 3.60 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Alt Boyutlarından Mesleki Yetkinlik Boyutunun İşletmenin Yıllık Cirosu Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizi 160
Tablo 3.61 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Vergi Türü Değişkenine Göre Farklılık Analizleri 161
Tablo 3.62 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Türü Değişkenine Göre Farklılık Analizleri 162
Tablo 3. 63 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Personel Sayısı Değişkenine Göre Farklılık Analizleri 163
Tablo 3. 64 Vergiden Kaçınma 1 Alt Boyutlarından Tercih Etkisi Boyutunun Personel Sayısı Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizi 164
Tablo 3.65 Vergiden Kaçınma Davranışı ile Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutları Arasındaki İlişki 165

Tablo 3.66 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının Vergiden Kaçınma Davranışı Üzerine Etkisi..... 167
Tablo 3.67 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Yargı Cümlelerinin ''Vergiden Kaçınma Davranışı'' Üzerine Etki Yönü ve Gücü 168
Tablo 3.68 Hipotezlerin Red/Kabul Tablosu..... 169

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 Araştırmanın Modeli 125

KISALTMALAR

AB Avrupa Birliği

ABD Amerika Birleşik Devletleri

BM Birleşmiş Milletler

ÇUŞ Çok Uluslu Şirket

GİB Gelir İdaresi Başkanlığı

KDV Katma Değer Vergisi

OECD Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

TTK Türk Ticaret Kanunu

VUK Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ekonomik açıdan güçlü ve bağımsız olan ülkelerin yaptırım gücü de aynı oranda artmaktadır. Bu yüzden, vergi gelirleri devletler açısından önemli bir gelir kaynağı olarak görülmektedir. Her vatandaşın yerine getirmesi gereken bir görev olarak nitelendirilen vergi ödemesi son yıllarda hem zorunlu hem de ağır bir yük olarak görülmektedir. Olumsuz yönde yaşanan bu dönüşüm mükelleflerin davranışlarına da yansımıştır. Şöyle ki, vergi ödemeyi yük olarak gören mükellefler kaçış yolu aramaya başlamışlardır. Kişiler ya da kurumlar bu durumdan kaçınmaya ve hatta vergi kaçırma gibi bir takım yollara başvurma ihtiyacı hissetmişlerdir.

Son yıllarda birçok ülkenin en önemli sorunlarının başında bütçe açığıyla mücadele gelmektedir. Bu sorunla başa çıkmanın temel şartı da bütçe gelirleri ile giderleri arasındaki makasın olabildiğince açılmasıdır. Toplanan vergiler gelirlerin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Vergi toplama konusunda sıkıntı yaşayan ülkelerin başında gelişmekte olan ülkeler gelmektedir. Vergi sistemindeki adaletsizlik ve eşitlik ilkesinin zedelenmesi bu sorunu çözülmesi zor bir hale getirmiştir. Vergi gelirlerini artırmak için işletmelere uygulanan sıkı denetimler ve cezai yaptırımlardan istenilen sonuçlar alınamamıştır. Muhasebe kayıtları yapıldıktan dönemsel olarak elde edilen kar miktarları ödenmesi gereken vergi miktarını belirlemede baz alınan en temel veridir. Bu nedenle muhasebe bilimi vergi ile olan direkt ilişkisi nedeniyle büyük bir önem arz etmektedir.

İşletmelerin kar miktarını negatif yönde etkileyen unsurların başında her yıl artan vergi yükü gelmektedir. Bir yandan yükselen maliyetlerle mücadele etmeye çalışan işletmeler diğer yandan daha az vergi ödeme arayışı içerinde bulunurlar. Bu

çalışmanın teorik kısmında vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusuna değinilmiş ayrıca muhasebe kayıtlarının vergileme açısından önemine vurgu yapılmıştır.

Uygulama kısmında ise Diyarbakır ilinde faaliyet gösteren küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimleri, hissettikleri vergi yükü ve vergiye bakış açıları araştırılmıştır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ana teması üzerine inşaa edilen bu tez üç alt bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, muhasebe uygulamaları ile vergiden kaçınma işlemlerinin yasal zemininden bahsedilmiştir. Kanunlarda yer alan vergiden kaçınma kavramının çizdiği sınırlar ve işletmelere tanınan vergisel avantajlar incelenmiştir. Buna ek olarak, işletmelerin gerektiğinde başvurabileceği bazı vergiden kaçınma işlemleri örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, vergi ile ilgili genel kavramlara değinilmiştir. Ayrıca vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları teorik olarak açıklanarak alt başlıklar halinde detaylı bir şekilde incelenmiştir. Buna ek olarak, vergiden kaçınma kavramının dünyadaki uygulamalarından bahsedilmiştir. Bununla birlikte bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin uyguladığı yasal mevzuatlar ve gösterdikleri reaksiyonlara değinilmiştir.

Üçüncü bölüm ise tezin uygulama ve araştırma kısmını oluşturup, araştırmanın amacı, yöntemi, önemi, hipotezleri ve analizleri sonucunda ulaşılan bulgulara yer verilmiştir. Araştırma kapsamında elde edilen verilere ise sonuç ve değerlendirme kısmında değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERİN VERGİYE KARŞI REAKSİYONLARI

İşletmeler açısından dönem net karını etkileyen en büyük unsurlardan biri vergi ödemeleridir. İşletmeler yapacakları muhasebe kayıtları neticesinde ödemeleri gereken vergi tutarını belirlerler. Dolayısıyla bu iki disiplin arasındaki verimin etkin düzeyde kullanımı oldukça önemlidir.

Bu bölümde sırasıyla işletme kavramından ve kapsamından bahsedildikten sonra muhasebe kayıtları esnasında yapılan hile ve hatalara değinilecek ve vergi usul kanunu'nda yer alan bazı vergisel avantajlardan bahsedilecektir.

1.1. İŞLETME KAVRAMI VE KAPSAMI

İşletme kavramı ile ilgili literatürde yapılmış birçok tanım mevcuttur. Yapılan bu tanımlamalardan bazıları şunlardır:

- İktisadi, mali ya da hizmet üretmek veya pazarlamak için faaliyetlerini sürdüren iktisadi birimler ve kuruluşlardır (Aytek, 2002:12).

- Üretim için gerekli faktörlerin bir araya getirilip, insan ve teknoloji yardımıyla dönüştürülüp ihtiyaçların karşılanacağı mal ve hizmetlerin ortaya çıkarıldığı yerdir (Şimşek, vd., 2008).

Bu kavramlardan da anlaşılacağı gibi işletmelerin esas amacı insan ihtiyaçlarını karşılamak için üretim faktörlerini belirli bir yerde toplayıp ekonomik değere sahip mal ve hizmet üretimi sağlamaktır.

1.1.1.İşletmelerin Amaçları

İşletmeler faaliyete geçtikleri andan aitibaren belli başlı hedefler çerçevesinde yaşamlarını sürdürürler. Bu amaçları sağladıkları müddetçe ekonomik aktivitelerinde sıkıntı yaşamazlar. Bunlar sırasıyla, kar elde etmek, toplumsal fayda amacı ve süreklilik amacıdır.

1.1.1.1. Kar Elde Etmek

Özel sektör işletmelerinde birincil ve en temel hedef kar elde etmektir. Kamu işletmelerinde ise kar elde etmek öncelikli hedef değildir çünkü bazı dönemlerde kamu yararı diğer tüm amaçların önüne geçmektedir. Kar elde etmek, işletmeler açısından başarının ölçütü olarak değerlendirilir. Aynı zamanda devlet açısından da vergi gelirlerini etkilemesi bakımından önemli bir unsurdur.

1.1.1.2. Toplumsal Fayda

İşletmeler elde ettikleri karın bir kısmını devlete vergi olarak öderler. Vergi ödendikten sonra kalan net karı ise ortaklara ve çalışanlarına dağıtmak suretiyle sosyal sorumluluk vazifesini yerine getirmeye çaba gösterir. Toplumsal fayda amacını bu şekilde yerine getirmeye çalışarak işletmenin daha uzun ömürlü ve başarılı olmasını sağlarlar.

1.1.1.3. Süreklilik

İşletmeler, toplumsal fayda sağlama amacı ve kar elde etme amacını yerine getirebilmek için dengeli bir şekilde faaliyetlerini yürütmek zorundadır. Eğer bu tutarlılık sağlanırsa işletme faaliyetleri de uzun süreli olur. Ayrıca, kısa dönemde yüksek karlılığın yerine uzun dönemde sürekli elde edilen karı seçmek işletmeye değer katan bir anlayış modeli olur.

1.1.2.İşletmelerin Sınıflandırılması

İşletmelerin sınıflandırılmasında çeşitli kriterler esas alınır. Bunlardan bazıları büyüklük, yaptıkları işin niteliği, yasal statüleri, kar ve sermayenin mülkiyeti vs. olarak sıralanabilir.

Bir diğer sınıflandırma yöntemi ise işletmelerin faaliyet alanlarına göre yapılan sınıflandırmadır. Bazı işletmeler mal ve hizmet üretip satarlar, bazıları da sadece mal ya da hizmet üretirler. Bazı işletmeler de başka işletmelerin ürettiği ürünü alıp perakende olarak satarak faaliyetlerini sürdürürler. Dolayısıyla üç tür işletme tipi ortaya çıkmış olur. Bunlar sırasıyla, üretim işletmeleri, hizmet işletmeleri ve ticaret işletmeleridir.

1.1.2.1. Üretim İşletmeleri

Bu işletmelerin özelliği gözle görülebilen, somut ve maddi şeyleri üretmeleridir. Bu işletmelere üretici veya imalatçı işletmeler de denilmektedir. Üretim girdilerinin işleyerek ve tasarlayarak insanların istek ve ihtiyaçlarını giderecek şekilde somut ürünler üretirler.

İşletmeler hangi tür altında faaliyet gösterirse göstersin hepsinin temel amacı elde edecekleri karı en üst seviyede tutmaktır. Bu nedenle karı önemli ölçüde etkileyen girdi maliyetlerini ve vergi ödemelerini en az seviyeye indirme çabası gösterirler.

1.1.2.2. Hizmet İşletmeleri

Maddi olmayan, stokta bulundurma imkânı olmayan ve soyut olarak ifade edilen fakat insan ihtiyacını kaşılayan işletmelere hizmet işletmeleri denilmektedir. Tanımlanan bu ifadeler de alınır, tüketilir ve satılır. İnsanların istek ve ihtiyaçları neticesinde ortaya çıkan ve işletmeler tarafından karşılanan bu istekler yaşam kalitemizi yükselterek hayatımızı kolaylaştırır. Bu işletmelere oteller, hava yolları, bankalar, demir yolları ve hastaneler örnek olarak verilebilir.

1.1.2.3. Ticaret İşletmeleri

Tüketiciler ile üretim yapan işletmeler arasında köprü vazifesi gören işletmeler ticari işletmeler olarak adlandırılır. Bu amacı yerine getirirken depolama, taşıma, dağıtım ve satış gibi fonksiyonlardan yararlanırlar. Üretimin olmadığı bu işletmelerde yapılanlar genel olarak hizmet sınıfında değerlendirilmektir. Fakat aynı zamanda somut ürünlerinde tüketicilerle buluşmasını sağladığı için sadece hizmet işletmesi olarak algılanması mümkün değildir.

1.1.3.İşletmelerde Muhasebe ve Finansmanın Önemi

İşletme hakkında karar vericilerin yararlandığı önemli verilerden biri finansmanın nasıl sağlandığı ve kaynakların nasıl kullanıldığıdır. Finansal yönetim, işletmenin ilgili dönemde ve gelecekte nakit ihtiyacını sağlama yöntemlerini ve sürdürülebilirliğini sağlaması açısından önemli bir yapıdır. Bu yapı küçük işletmelerde işletme sahibi tarafından yönetilirken büyük ölçekli işletmelerde ise daha profesyonel şekilde yürütülmektedir.

İşletmeler ticari faaliyetlerini sürdürürken yapmış oldukları işlemleri kayıt altına almak zorundadırlar. Para ile ifade edilen finansal işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz ettikten sonra ilgili taraflara raporlayan bilgi sistemine muhasebe denilmektedir. Bu kayıtlar, işletmelerin üçüncü kişilerle olan ticari ilişkilerinde ve finansmana erişim noktasında bir rehber niteliğindedir. Yani muhasebe, işletme hakkında karar verecek olanların doğru karar vermelerine yardımcı olmaktadır. Ayrıca ödenecek vergi miktarının hesaplanmasında yapılan bu kayıtlar esas alınmaktadır.

1.2. MUHASEBEDE HATA – HİLE KAVRAMI

Günümüz modern maliye yaklaşımında vergi, kamu harcamalarının yapılabilmesini, kamusal ihtiyaçların giderilmesini ve iktisadi amaçların gerçekleştirilmesini sağlayan en önemli politika araçlarından biri olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı sonucunda ortaya çıkacak olan vergi kayıp kaçakları ile beraber kamusal hizmetlerin aksaması, sosyal ihtiyaçların giderilememesi ve iktisadi hedeflerden sapmaların görülmesi beklenmektedir.

Ortaya çıkan vergi kayıp kaçaklarının yerine yeni gelir yaratmak ve kamusal hizmetlerinin aksamamasını sağlamak kamu yönetiminin görevi olduğundan, kayıtlı vergi mükellefleri üzerindeki vergide artışlar meydana gelmektedir (Kapusuzoğlu, 2008: 129). Giderek artan vergi yükü sonucunda ise vergi mükellefleri daha az vergi ödemek amacıyla çeşitli girişimlerde bulunmaktadırlar. Bu girişimlerden bazıları ise hile olarak adlandırılan vergi kaçakçılık suçlarından meydana gelmektedir.

1.3. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI

Hile, kar amacı güden bir kuruluşun yasalara aykırı olarak vergi avantajı elde edecek bir şekilde, kuruluşun kaynaklarının bilinçli bir şekilde bu amaç doğrultusunda kullanılarak elde edilen haksız kazanç olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2009: 60). Hile yapan işletmeler bu faaliyetlerini gizli ve bilinçli olarak fayda sağlamak amacıyla gerçekleştirmekte ancak hilenin ortaya çıkması ile beraber büyük zararlar görmektedirler.

Muhasebe, bir işletmenin mali nitelik taşıyan değerlerindeki işlemlerinin kayıt altına alınması olarak ifade edilmektedir. Bununla birlikte muhasebe, kayıt altına alınan bu değerlerin, gruplandırılmasını, kontrol edilmesini, ilgili paydaşlarla paylaşılmasını ve yorumlanmasını ifade etmektedir (Küçüksavaş, 2010: 5). Mali tabloların üçüncü kişilerle paylaşılması muhasebe kayıtları üzerinden yapıldığı için hileye başvuran kişi ve kurumların bu kayıtlar üzerinde oynama yapması gerekmektedir.

Daha az vergi ödemek, hileyi ortaya çıkaran en önemli motivasyon kaynağı olarak görülmektedir. Gelirlerin az, giderlerin ise yüksek olarak gösterildiği muhasebe hileleri ile vergi kaçırma işlemleri gerçekleştirilmektedir (Akalın 2017, 23).

Hile eyleminin gerçekleşmesi için birtakım kriterlerin sağlanması gerekmektedir. Bu kriterler şu şekilde ifade edilmektedir (Demir, 2014, 22):

- Hile gizli bir eylemdir,
- Hile bir menfaat sağlanması amacıyla gerçekleştirilmektedir,

- ❖ Hile bilerek gerçekleştirilmektedir,
- ❖ Hile sonucunda karşı tarafın zarara uğraması söz konusudur.

Bu kriterlerin yerine getirilmesi ile oluşan muhasebe hileleri belirli amaç ve beklentiler ile gerçekleşmektedir. Söz konusu amaç ve beklentiler Tablo 1.1'de gösterilmektedir.

Tablo 1. 1 Muhasebe Hilesinin Amaçları

Muhasebe Hilesi ve Hedefleri	**Beklentileri**
Hisse Senetlerinde Yanıltıcı Olması	- Hisse Senedinin Fiyatını Yükseltme - Oynaklığın Azaltılması - Şirketin Piyasa Fiyatını artırma - Öz kaynak Maliyetini Azaltma
Finansman Giderlerini Düşürmesi	- Kolay Kredi Bulma İmkânları - Düşük Faiz Oranlarından Yararlanma
Yöneticilerin Yüksek Gelir Elde Etmesi	- Kardan Alınan Paylardan ve Diğer İmkânlardan yararlanma
Mali ve Siyasi Faydalar Elde Edilmesi	- Daha az Regülasyona Maruz Kalma ve Daha az Vergi Ödeme

Kaynak: (Demir ve Bahadır, 2007: 108).

Vergi kaçırma suçu, kanuna aykırı yöntemlerle ödenecek vergi miktarının azaltılması sonucunda, kamu sektörünü zarara uğratan bilinçli eylemler neticesinde ortaya çıkmaktadır. Geniş anlamıyla vergi kaçakçılığı, vergiye karşı koyma olarak tanımlanmaktadır. Dar anlamda ise kamu idaresinin almış olduğu önlemlerin yasaların dikkate alınmaması suretiyle ödenen verginin en aza indirilmesi veya hiç vergi ödenmemesi olarak ifade edilmektedir (Sabankaya, 2019: 161).

Bu suçlar Vergi Usul Kanunu (VUK) vergi cezaları adlı 2. kısmında işlenmiştir. 2. kısım 3. bölüm de yer alan kaçakçılık ve suçları 359. madde ile düzenlenmiştir. Söz konusu madde ile vergi kaçakçılığı şu şekillerde ifade edilmektedir:

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Vergi kaçırma suçunun yaygınlaşması sonucunda ortaya çıkan denetimlerde muhasebe kaynaklı hileler ortaya çıkmaktadır. Muhasebe kayıtlarında hileli finansal işlemler sonucunda kamuoyunda dikkat çeken hilelere rastlanılmaktadır. Yapılan denetimlere rağmen finansal raporlarda manipülasyona devam edilmesi de üzerinde düşünülmesi gereken bir durumdur.

1.3.1. Muhasebe Hilelerinin Sebepleri

Muhasebe hilesi açıkça işletmenin daha az vergi ödemek için yapmış olduğu eylemlerden meydana gelmektedir. Burada bir kasıt unsuru mevcuttur. İşletmeler, giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi yoluyla ödenecek vergiyi azaltma gayretinde bulunurlar. Bu yöntemle işletmeler ödemeleri gerekenden daha az vergi ödemiş olurlar (Taşkıran, 1995: 29). Muhasebe hileleri, muhasebe hatalarından eylemin bilinçli olarak gerçekleştirilmesinden dolayı farklılık göstermektedir. Bu amaçla işletmenin finansal kayıtlarında tahrifatlar meydana getirilmektedir (Terzi, 2012: 52).

Hile, işletmenin vergisel avantaj sağlaması amacıyla yapılabileceği gibi işletmeye bağlı bir personelin çıkar sağlamak amacıyla, sonuçlarını bilerek ve isteyerek yapmış olduğu, kanunlara, sosyal ve çalışma etiğine aykırı olan eylemlerden de meydana gelebilmektedir (Bozkurt, 2001: 5).

Muhasebe hileleri, kasıtlı olarak yapılan eylemler ile birlikte işletmenin mevcut durumunu, alacaklarını, borçlarını olduğundan farklı göstererek finansal tabloların takipçilerini aldatma çabalarıdır. Bu hileler ile birlikte belirli amaçlara ulaşılmak istenmektedir (ACFE, 2003: 303):

- ❖ Şirketin hedeflerinde başarılı olduğunu göstermek,
- ❖ Şirketin kolay finansmana ulaşmasını sağlamak,
- ❖ Zaman kazanmak,
- ❖ Yeni kredi imkânı elde etmek, mevcutları yapılandırmak,
- ❖ Piyasada olumlu izlenim elde etmek,
- ❖ Şirketin amaçlarının gerçekleştirildiğini göstermek,
- ❖ Performans primleri elde etmek.

Bu amaçlara ulaşılabilmesi için hilede yer alan aktörler ve hilenin sonuçları Tablo 1.2'de gösterilmektedir.

Tablo 1. 2 Hilenin Aktörleri ve Etkileri

Hileyi Yapan	Mağdur	Sonuç
Şirket Personeli	Şirket	Şirket personeli çeşitli şekillerde haksız kazanç elde etmektedir
Şirket Yönetimi	Şirket Ortakları Finansörler Kamu Kesimi	Yönetim, paydaşlara mali tablolarla ilgili yanıltıcı bilgi vermektedir
Satıcı Şirketler	Bu şirketlerden ürün veya hizmet tedariği elde eden şirketler	Haksız ücret tahsilatı yapmak veya satın alınan ürünleri teslim etmemek
Alıcı Şirketler	Bu şirketlere ürün veya hizmet satışında bulunan şirketler	Ürün ve fiyatlarda manipülasyonda bulunmak
Piyasa Manipülatörleri	Şirket hisselerine yatırımda bulunan birey ve kurumlar	Manipülasyon sonucunda yatırımcıları zarara uğratmak ve haksız kazanç elde etmek

Kaynak: (Yılmaz, 2013: 25).

Hile, farklı sebeplerle gerçekleştirilebilir. Bu sebeplerden biri de şirketi olduğundan daha iyi durumda göstermek olarak görülmektedir. Şirketler borçlarının düşük gösterilmesi, varlıklarının olduğundan fazla gösterilmesi şeklinde uygulamalar ile finansal tablolarını olduğundan daha iyi gösterebilirler (Çatıkkaş, 2011: 20). İşletmelerin bu yönteme başvurmalarında, kredibiltesini artırarak piyasadan borç toplamak ya da halka arz edilecekse yatırımcının güvenini cezbetmek etkili olmaktadır.

1.3.1.1 Hile Üçgeni

Hileli işlemlerin meydana gelmesinde birçok faktör etkili olmaktadır. Donald R. Cressey tarafından geliştirilen ve hile üçgeni olarak adlandırılan teoride hileye neden olan olayların ortak yönleri belirtilmiştir. Tespit edilen bu unsurları baskılar, fırsatlar ve davranışlar/bahaneler olarak sıralayabiliriz.

1.3.1.1.1 Baskı

Baskı unsuru, kişileri hileli işlemleri yapmaya sevk eden somut ve soyut sebepler olarak tanımlanabilir. İşletmenin rakiplerine göre daha az başarılı olması

gibi algıların yanı sıra satışların azlığı ve finansal açıdan sıkıntıların yaşanması gibi sebepler hileye başvurmada en sık görülen baskı unsurlarıdır.

Buckhoff (2001) tarafından kötü alışkanlıklar diye adlandırılan lüks hayat arzusu, daha kaliteli sağlık ve eğitim alma isteği ve daha çok para kazanma dürtüsü kişileri bu yola sevk etmeye iten başlıca faktörler olarak gösterilebilir.

1.3.1.1.2. Fırsat

Hile üçgeninin bir diğer unsuru olarak gösterilen fırsat ise hileye başvuracak kişilerin, şartların bu suçu işlemeye uygun olduğunu düşünmesidir. İşletmelerin iç denetiminde bir eksiklik görüldüğü zaman bu yola başvurmak daha kolay olmaktadır. Şirket üst yönetiminin çalışanlar ile olan iletişimlerindeki zayıflık ve yönetim becerisi noksanlığı bu eylemlerin gerçekleştirilmesine örnek olarak verilebilir.

1.3.1.1.3. Bahane

Bu unsurun ortaya çıkmasının esas sebebi olarak psikolojik etmenler gösterilmektedir. Hileye başvurma sebeplerini zihinlerinde haklı göstererek bunun doğru bir davranış olduğuna kendilerini inandırmalarıdır (Murphy ve Dacin 2011: 608).

Albrecht vd. (2012), daha az vergi ödemeyi haklı gösterecek sebepleri ise ödenen vergilerin israf edildiğini düşünme, zenginlerin vergi ödemedikleri ve ödemem gereken vergiden daha fazlasını ödüyorum gibi psikolojik sebeplere bağlamıştır.

İşletmeler bu eylemleri yasal uygulamalarla gerçekleştirebileceği gibi, hileye başvurarak da gerçekleştirebilmektedir. Ancak, bu gibi durumlarda, hile ile hata ayrımını iyi yapabilmek, kötü niyetli personelin şirkete verdiği zararı şirkete mal etmemek veya finansal tablolar üzerinde herhangi bir etkisi olmayan yanlışlıkları ayırt edebilmek önem taşımaktadır.

1.3.2. Muhasebe Hilelerinin Sonuçları

Muhasebe hileleri ile işletmenin finansal tablolarında sıra dışı hareketler meydana gelmektedir. Bu hareketler neticesinde ise hile sahibi bir menfaat sağlarken geri kalan paydaşlar zarara uğramaktadırlar. Şirkete yatırım yapmış olanlar, finansörler, şirket personelleri, kamu yönetimi ve en nihayetinde toplum zarar görmektedir (Bozkurt, 2000: 15).

Bu şekilde uygulanan muhasebe hileleri neticesinde yatırımcıların ve ekonominin büyük zararlara uğradığı görülmektedir. Genel bir değerlendirme ile muhasebe hileleri neticesinde ortaya çıkan sonuçlar şu şekilde sıralanmaktadır (Kandemir, 2010: 15):

1- Yatırımcıların güveninin azalması,

2- Finansal raporlara azalan duyulan güven neticesinde sermaye piyasalarında işleyiş bozukluklarının ortaya çıkması ve ekonomik büyümenin bu durumdan olumsuz etkilenmesi,

3- Muhasebe hilesi adli bir olay olduğu için, bu yönde masrafların artması,

4- Hile yapan kişiler işlerini kaybetme, bunun sonucunda işsizliğin yükselmesi,

5- Hile sonucunda şirketlerin büyük kayıplara uğraması, hatta iflas etmesi.

Yönetimsel hataların sonucunda günü kurtarmak adına yapılan bu tür işlemler çok küçük bir azınlığa fayda sağlamadan öteye gitmez. Madalyonun diğer yüzü ise daha yıkıcı bir etki bırakır. Yatırımcıların güveni zedelendiği için dürüst bir şekilde işlerini yürütmeye çalışan şirketler ihtiyaç duydukları zamanlarda piyasadan gereken desteği sağlayamazlar.

1.3.3. Hile Yöntemleri

Finansal tablolar işletmenin performansını gösteren ve uzman kişiler tarafından hazırlanan resmi belgelerdir. Ancak, farklı zamanlarda farklı amaçlara ulaşabilmek için bir araç olarak kullanılmaktadır. Hile ile ulaşılmak istenen bu

amaçlar şirketlerin gelirlerini ya da giderlerini mevcut durumundan az veya fazla göstermek şeklinde olabilmektedir. Sonuç olarak hile ile muhasebe kayıtları üzerinde oynanarak yanıltıcı raporlar oluşturulmaktadır. Bu raporları takip eden ilgililer işletme ile alakalı olarak yanlış yönlendirilmektedirler (Erol, 2016: 16).

VUK'un 171. maddesine göre, defter tutma yükümlülüğü olan gruplar ise şu şekilde sıralanmaktadır:

1. Ticaret ve sanat erbabı,

2. Ticaret şirketleri,

3. İktisadi kamu müesseseleri,

4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,

5. Serbest meslek erbabı,

6. Çiftçiler.

Defter tutma yükümlülüğü bulunan bu gruplar daha az vergi ödemek amacıyla, defterlere yapılacak olan kayıtlar üzerinde çeşitli hilelere başvurmaktadırlar. Bu durum neticesinde ise işletmenin varlıkları ve yükümlülükleri gerçeği yansıtmaktan uzak bir görüntü sergilemektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için çeşitli uygulamalar yapılmaktadır (Küçüksözen, 2004: 231-233):

1- Elde edilen gelirin erken veya geç bir döneme alınması,

2- Şüpheli alacaklara olması gerekenden farklı karşılık ayrılması,

3- Stoklara değerleme yapılırken olması gerekenden farklı değerleme yapılması,

4- Faaliyet giderlerinin olduğundan farklı gösterilmesi,

5- Satılan mal maliyetinin olduğundan farklı gösterilmesi,

6- Duran varlıkların değerinin farklı gösterilmesi, bu amaçla değerinden farklı olarak amortisman ayrılması.

Belirtilen şekillerde muhasebe defterlerinde yapılan hileler, kayıtların yanlış veriler ile oluşturulması, oluşturulması gereken kayıtların oluşturulmaması şeklinde kanuna aykırı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak finansal raporların oluşturulması için zorunlu olan kayıtların atlandığı ve yanıltıcı sonuçların meydana geldiği görülmektedir.

İşletmelerin satışları sırasında gerçekleştirdikleri bazı hileler ile alışları sırasında yapmış oldukları bazı hileler sırasıyla Tablo 1.3 ve Tablo 1.4'de gösterilmektedir.

Tablo 1. 3 İşletmelerin Satışları Sonucu Gerçekleştirdikleri Bazı Hileler

İşlem	İlgili Hesaplar	Olası Gelir Hileleri
Müşterilere yapılan satışlar	Alacak ve Gelir Hesapları	Gerçek olmayan satış kayıtları, Normalden fazla indirim yapılması, Satış fiyatlarının normalden fazla gösterilmesi
Tahsil edilemeyen gelirler	Şüpheli alacak karşılıkları	Karşılıkların az gösterilmesi
Satışlardan gelen iadeler	Alacak hesapları, Satışlardan iadeler	İade edilen mallarının kaydının yapılmaması, Kayıtların bir sonraki dönem yapılması
Tahsil edilmeyen gelirlerden vazgeçilmesi	Alacak hesapları, şüpheli alacak karşılıkları	Tahsil edilmeyen alacakların kaydedilmemesi
İndirimli satışlardan nakit elde edilmesi	Kasa, iskonto hesapları, alacak hesapları	Yapılan indirimlerin kaydedilmemesi
İndirimlerden sonra nakit elde edilmesi	Kasa, alacak hesapları	Elde edilen nakit paranın manipüle edilmesi

Kaynak: Steve W. Albrecht ve Chad O. Albrecht, 2003: 362.

Tablo 1.3'de işletmelerin farklı muhasebe hesapları kullanarak gelirlerini artırma yolları görülmektedir. Bu şekilde işletmeler kendilerine güvenen kesimleri aldatıp haksız kazanç elde edebilir ya da vergi yükünü azaltıp rekabet gücünü artırabilir.

Tablo 1. 4 İşletmelerin Alışları ve Stoklarında Gerçekleştirdikleri Bazı Hileler

İşlem	İlgili Hesaplar	Olası Gelir Hileleri
Yapılan Alımlar	Alacak Hesapları	Yapılan işlemlerin kaydedilmemesi veya geç kaydedilmesi
Yapılan Satışlardan İadeler	Satış Hesapları	Yapılan iadelerin olduğundan fazla gösterilmesi veya zamanından önce kayıtlara yansıtılması
Satışlardan İndirim Yapılması	Satış Hesapları	Yapılan indirimlerin olduğundan fazla gösterilmesi, stok maliyetlerinin değiştirilmemesi
Stoklardan Yapılan Satışlar	Satış Hesapları, Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı,	Satılan malın maliyetini olduğundan farklı göstermek, yapılan satışları kaydetmemek
Stokların Hesaplanması	Stok Hesapları	Stoklarda olduğundan fazla fire göstermek, olmayan ürünü stokta göstermek

Kaynak: Steve W. Albrecht ve Chad O. Albrecht, 2003: 362.

Muhasebe hileleri, muhasebe standartlarının esnetilmesi yoluyla bazı dönemlerde işletme ile ilgili olarak iyi bir izlenim vermek amacıyla gerçekleştirilebilmektedir. Bu şekilde yapılan hileler, uzman kişiler tarafından finansal raporların incelenmesi sırasında fark edilebilmektedir. Bununla birlikte yine muhasebe standartlarının esnetilmesiyle yapılan bazı hileler, uzman kişilerin takibinden kurtulacak şekilde uygulanabilmektedir (Akarca ve Şafak, 2011).

1.3.4. Muhasebe Hilelerinin Türleri

Finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilen hilelerin, diğer hileler arasında çok düşük bir paya sahip olduğu belirtilmektedir. Bunun bir nedeni olarak da finansal

tabloların oluşturulmasında meydana gelen hilelerin fark edilmesinin oldukça zor olduğu gösterilmektedir. Muhasebe hilesinin ekonomi üzerindeki mali yükünün hesaplanması ise çok zordur.

Muhasebede gerçekleştirilen hileler şu şekilde sıralanmaktadır (Dilek 2009, 3-6):

- Kasten hata yapılması,
- İşlemlerin kayıt altına alınmaması,
- Kayıtların zamanında yapılmaması,
- Yanıltıcı hesapların açılması,
- Belgelerde sahtekârlık,
- Bilanço Maskelemesi

1.3.4.1. Kasten Hata Yapılması

Muhasebe işlemlerinde yapılan hata, genellikle dikkat veya bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak, bu hataların menfaat sağlamak için bilerek yapılması durumu kasten hata yapılması uygulamasını doğurmaktadır. Bu durum ise hileye neden olmaktadır. Bu durumda söz konusu hatanın yanlışlıkla mı yoksa bilerek mi yapıldığı iyi belirlenmelidir. Muhasebe hatasının bilerek yapıldığı, yapılan işlemin hile olduğu belirlenmesi güç bir eylemdir. Eğer hilenin varlığı kanıtlanamıyorsa söz konusu işlem, hata olarak değerlendirilmelidir (Duman, 2008: 152).

1.3.4.2. Kayıt Dışı İşlemler

Ticari faaliyet gösteren her şirketin, yapmış olduğu faaliyetleri kayıt altına alması gerekmektedir. Bu durumun gerçekleşmemesi halinde de kayıt dışılık ortaya çıkmaktadır (Altındağ, 2001: 688). Kayıt dışı işlem, şirketin finansal durumu hakkında yanıltıcı bilgilerin ortaya çıkmasına da neden olmaktadır. Ortaya çıkan

gelir de vergilendirilmemiş olduğundan vergi kaçakçılığı suçu gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Kayıt dışı işlemlerin önüne geçilebilmesi adına Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) ve Vergi Usul Kanununda düzenlemeler bulunmaktadır. Bu konuda VUK'un daha detaylı hükümlerinin bulunduğunu değerlendirilmektedir. TTK ticari faaliyetlerde bireyler arasındaki sorunların önüne geçmek ve ilgili tarafların zarar görmesini engellemek amacını taşırken, VUK toplumsal olarak bir yararın sağlanmasını da göz önüne almaktadır (Karakoç, 1997: 98).

Muhasebe hileleri genellikle kayıtlı işlemler üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte kayıt dışı olarak da hileli işlemler yapılmaktadır. Ortada da herhangi bir kayıt olmadığından söz konusu hilenin ortaya çıkarılması kolay olmamaktadır (Kiracı, 2004: 10). Bu durumun önüne geçilebilmesi için iç kontrol ve denetim uygulamalarının etkin olarak kullanılması gerekmektedir. Genellikle muhasebe kayıtlarının ve resmi belgelerin hata ve hileye kaynaklık ettiği değerlendirilse de etkin iç kontrol ve denetim eksikliğinde kayıt dışı işlemler yoluyla da hileye başvurulmaktadır.

Faturasız iş ve eylemler aracılığıyla, faaliyetler kayıt dışı tutulmuş olmaktadır. Bu hilenin amacı da gelirlerin gizlenmesi yoluyla daha düşük vergi ödeme çabasıdır. Eğer yapılan ticari faaliyet tamamen kayıt dışı ise matrahta ortaya çıkan kayıp satılan ürünün gelirinin tamamı olarak ortaya çıkmaktadır. Eğer satılan ürünün işletmeye kaydı alış esnasında yapılmışsa, matrahta ortaya çıkan kayıp hasılat ile alış bedeli arasında farka tekabül etmektedir. Muhasebe denetimleri evrak üzerinden gerçekleştiğinden, kayıt dışı işlemler üzerinden gerçekleştirilen vergi kaçakçılığının tespit edilmesi kolay olmamaktadır (Aytar, 1998:23).

1.3.4.3. Zamanından Önce ve Sonra Kayıt

Ticari faaliyet gösteren bir işletmenin yapmış olduğu işlemler kayıt altına alınmak zorundadır. Bu kayıtlar tarihlerine göre belirli bir düzen içinde gerçekleştirilmelidir. Yapılacak olan kayıtlar, gerçekleştirilen işlemlerin ardından on gün içinde tutulmalıdır (Açık, 2012: 356). Eğer bu süreden sonra veya ticari

faaliyetten önce kayıtlar oluşturuluyorsa, usulsüzlük şüphesi oluşabilir. Bu duruma örnek olarak yılsonuna doğru alınan malların kayıtlarının bilanço sonrasında gerçekleştirilmesi veya bilançodan sonra elde edilecek gelirlerin bilançoyu kapatmadan önce gelir olarak kaydedilmesi işlemleri gösterilebilir.

Ticari işlemlerin zamanında kayıt altına alınması önemlidir. Bu işlemlerin kaydının süresi içinde gerçekleştirilmemesi bilançonun rapor haline getirilmesi ve sunulmasında sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır. Zamanında yapılmayan kayıtlar nedeniyle yanıltıcı sonuçların ortaya çıkması mümkündür. Bu durumda da şirket ortakları, yatırımcılar veya finans sektörü gibi ortak paydaşların yanıltılması söz konusu olmaktadır (Özçelik v.d., 2017: 202).

Kayıtların zamanında yapılmaması sonucunda meydana gelen muhasebe kayıtlarının olumsuz etkileri görülmektedir. Bu olumsuz etkiler ile yatırımcılar, şirket hissedarları ve finansörler, bununla beraber vergi gelirlerinden kayba uğrayan kamu sektörü yanıltılmış olmaktadır. Bu nedenle yapılan işlemlerin zamanında kaydedilmesi önem taşımaktadır.

Muhasebe meslek mensupları da zaman zaman menfaat elde edebilmek için muhasebe kayıtlarını zamanına uygun olarak gerçekleştirmemektedirler. Bu tür hilelerin önüne geçebilmek için kayıtların 10 gün içinde gerçekleştirilmesi istenmektedir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, madde: 219). Aksi durumda ortaya çıkacak olan vergi kaybı yasal sorumlulukların doğmasına neden olmaktadır (Küçüksavaş, 2010: 370).

Aynı zamanda kayıtların zamanında ve düzenli olarak tutulmasından dolayı ortaya çıkacak sonuçlar kayıtların hileli olduğunu gösterdiğinden VUK 219. maddede belirtilen cezaların uygulanması İşletme açısından olumsuz sonuçların doğmasına neden olmaktadır (Zeytin, 2007:94).

1.3.4.4. İş ve İşlemlerin Gizlenmesi Amacıyla Farklı Hesaplar Açılması

İş ve işlemlerin gizlenmesi gelirleri düşük göstermek ve giderleri olduğundan fazla göstermek amacı taşımaktadır. Bu yöntemin uygulanabilmesi amacıyla farklı kişiler adına hesaplar açılabilmektedir. Söz konusu hesapların yapılan işlemlerin

izlenmesi veya farklı gösterilmesi amacıyla kullanıldığı görülmektedir. Yapılan yanıltıcı işlemler sonunda açılmış olan hesaplar kapatılmaktadır.

Uygulamada iş ve işlemlerin izlenmesi amacıyla açılmış olan hesaplar, hesapların denkleştirilmesi sonucunda kapatılmaktadır. Yapılan işlemler belgeye dayandırılmakla birlikte tüm belgelerin içeriği yanıltıcı bilgilerden oluşmaktadır. Burada yapılan hileli işlemlerin amacı başka hileli işlemlerin üstünün örtülmesini sağlamaktır (Serap, 2012:357).

Bu yöntemle gerçek olmayan iş ve işlemler yine hayali kişilerle ticari bir faaliyet gerçekleştirilmiş gibi gösterilmektedir. Bu sayede düzenlenen yanıltıcı muhasebe kayıtları ile ortak paydaşlar, vergi idaresini aldatmaya çalışmaktadırlar (Bayraktar, 2007: 27).

Farklı hesapların açılması suretiyle yapılan hileli işlemlerin nedenleri şu şekilde sıralanmaktadır (Irmak, vd., 2002: 44):

- Vergi kaçırma isteği,
- Şirketin mali durumunun iyi gösterilmeye çalışılması,
- Şirket içinde gerçekleştirilen usulsüzlüklerin üstünün örtülmesi,
- Yasadışı şekilde gerçekleştirilen faaliyetlerin yasalara uygun hale getirilmeye çalışılması.

1.3.4.5. Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması

Ticari bir işletmenin yapmış olduğu faaliyetler belgelendirilmek durumundadır. Bu nedenle çeşitli belgeler ticari faaliyetin göstergesi olarak kullanılmaktadır. Ticari faaliyeti gösteren belgeler muhasebe kayıtlarının oluşturulmasını sağlamaktadır. Bu kayıtlar daha sonra defter-i kebire kaydedilmektedir (Bilen, 2007: 124)

VUK'a göre sahtecilik suçunun gerçekleştirileceği belgeler ise;

- 232. Maddeye göre kullanım zorunluluğu bulunan fatura,
- Malın sevki gerçekleşiyorsa 230. Maddeye göre sevk irsaliyesi,

- 233. Maddeye göre perakende satış vesikaları,
- 234. Maddeye göre gider pusulası,
- 235. Maddeye göre müstahsil makbuzu,
- 236. Maddeye göre serbest meslek makbuzu,
- 238. Maddeye göre ücret bordrosu,
- 239. Maddeye göre ücret bordrosu yerine geçen vesikalar,
- 240. Maddede diğer evraklar olarak belirtilen taşıma listesi, müşteri listesi ve yolcu listesi gibi belgelerden meydana gelmektedir.

Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması yolu ile ortaya çıkacak olan vergi kayıpları dolayısıyla diğer vergi kayıplarında olduğu gibi vergi ziyaı cezası uygulanabilmektedir. Vergi zıyai, VUK'un 341. maddesinde tanımlanmıştır;

"Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez" denilmektedir. Bu durumda ise bu suçları işleyenlere VUK'un 344. maddesinin ön gördüğü ceza;

"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır" şeklindedir.

Yasal belgelerin amacının dışında kullanılması ile sahtekârlık gerçekleştirilmektedir. Bu yöntem hile çeşitleri arasında en sık gözlemlenen hile türlerindendir. Hilenin gerçekleştirilmesinde uygulanan yöntemlerden bir tanesi kullanılan belge ile birlikte belge içeriğinin de sahte olmasıdır. Diğer bir yöntem ise gerçek bir belge kullanılması yanında, belge içeriğinin sahte olmasıdır. Diğer bir ifade ile belgede gösterilen ürün miktarı veya ürün fiyatı gerçek dışı olmaktadır. Bu şekilde tanzim edilmiş belgeler içerik olarak yanıltıcı diye adlandırılmaktadır. Bu tür sahtekârlıkların fark edilmesi birtakım zorluklar içermektedir. Sahte belgelerin tespitinin zor olması kullanımının artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle uygulamada sahte belge kullanımına sıkça rastlanmaktadır.

Herhangi bir ticari faaliyetin olmamasına rağmen bu faaliyetlerin gerçekleştirilmiş gibi belge düzenlenmesi sahte belge düzenlenmesi suçunu meydana getirmektedir (Bayraktar, 2007: 28). Bir işletme bu suçu iki şekilde işleyebilmektedir. İlk olarak satış işlemi meydana gelmeden satış işlemin gerçekleştirilmiş gösterilmektedir. Diğer yöntemde ise faaliyette olmayan şirketler adına veya bir şirketin haberi olmadan sahte fatura bastırılması yoluyla belge düzenlenebilmektedir (Güçlü, 2008: 77).

Sahte belgelerin düzenlenmesi genel olarak vergi kaçırmak amacını taşımaktadır. Bu durum aşağıdaki şartların sağlanması amacıyla gerçekleştirilmektedir (Kirik, 2007:58-59):

- Elde edilen gelirin düşük gösterilemediği durumlarda giderleri arttıracak şekilde belgeler düzenlemek,
- Yapılmamış olan harcamaların yapılmış gibi gösterilmesini sağlayan belgeler düzenlemek,
- Yapılan satışların bedelini olduğundan düşük göstermek,
- Aracı şirketlerin kurulması ile yapılan işlemlerin gizlenmesi,
- Çiftçiden alınan ürünlerin ticari işletmeden alınmış gibi gösterilmesi böylelikle zirai stopaj ödemesinden kurtulmak,

- ❖ İhracat yapan firmaların KDV iadesi almalarından dolayı ihraç ettikleri ürünlerin yüksek KDV li olarak gösterilmesi.

Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için düzenlenen sahte belgeler üzerindeki malın cinsi, malın fiyatı ve malın miktarı gerçek değerlerinden farklı gösterilmektedir. Bir belgenin nizami olabilmesi için bu unsurların olduğundan farklı gösterilmemesi gerekmektedir. Ticarete konu olan malın miktarı, fiyatı ve cinsi doğru kaydedilip taraflar gerçek dışı beyan edilirse aynı şekilde belge sahtekârlığı gerçekleştirilmiş olur.

Uygulamada en yaygın görülen ve hukuki işlemlerin en sık gerçekleştirildiği yöntemler aşağıda sıralanmaktadır (Faruk, 2011: 10).

- ❖ Faaliyetleri durdurulmuş olan bir işletmenin belgelerinin kullanılması,
- ❖ Hayali bir işletme adına fatura basılması,
- ❖ Düzenlenen faturaların aslı'nın ve suretinin birbirinden farklı olması,
- ❖ Bir başka işletmeye ait faturaların çalınarak kullanılması,
- ❖ Yasal olarak oluşturulan belgelerin seri numaralarının kopyalanması,
- ❖ Gerçek dışı adrese sahip göstermelik şirketlerin oluşturulması ve bu şirketlerin adına belge bastırılması,
- ❖ Yetkisi olmayan şirket çalışanlarının şirket yetkilisi olarak gösterilmesi,
- ❖ Gerçek yetkilinin şirket ile olan ilişkisinin kesilmesine rağmen, ilişkinin devam etmiş olarak gösterilerek şirket adına belge düzenlemesi,
- ❖ Gerçek dışı kira kontratlarının düzenlenmesi,
- ❖ Ticari faaliyette bulunmayan kişilerden belge veya fatura alınması,
- ❖ Şirket çalışanı olmadığı halde birilerinin şirket çalışanı olarak gösterilmesi.

Bu yöntemleri en çok kullanan kişiler ise (Kirik, 2007:57-58):

- Mükellef kaydı olmayan herhangi bir şekilde fatura düzenleme yetkisi bulunmadan fatura veya belge düzenleyenler,
- Resmi olarak mükellef kaydı bulunan ancak herhangi bir ticari iş ve işlem gerçekleştirmeden fatura veya belge düzenleyenler,
- Ticari iş ve işlem gerçekleştirirken yanıltıcı veya gerçek dışı fatura düzenleyenler,
- Mükellef hali sona erdikten sonra fatura veya belge düzenlemeye devam edenler,
- Başka işletmelere ait olan belgelerin ele geçirilmesi ile bu belgeleri kullananlar,
- Yasadışı şekilde temin edilen ürünlerin yasal olarak gösterilmesi amacıyla sahte fatura kesenler olarak belirtilmektedir.

1.3.4.5.1. Resmi Belgelerin Haricinde Defter Tutulması

Hilenin kayıt dışı veya kayıtlardan önce gerçekleştirilmesi durumunda işletme açısından birtakım olumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir. Bunun nedeni yapılan hilenin tamamen kayıt dışı olmasıdır. Bu durumda satışlar veya alışlar gerçekleşmemiş gibi görünmektedir. Eğer bir çalışan bu yöntemle hileye başvururs a ne kadarlık bir alış veya satış gerçekleştiği bilinmeyeceğinden, işletme zarara uğrayabilmekte ve çalışanın yapmış olduğu hırsızlık ispatlanamamaktadır (Demiryürek, 2010).

Resmi defterler dışında defterlerin tutulması suçunun meydana gelebilmesi için öncül iki şart bulunmaktadır. Bu şartlardan birisi işletmenin bu defterlere sahip olması, bir diğeri ise defterlere kaydının yapılması gerekli olan iş ve işlemlerin bulunması gerekliliğidir (Şenyüz 2012: 461). Başka bir ifadeyle, eğer bir faaliyetin gerçekleştirilmesi neticesinde defterlere kayıt gerekmiyorsa, bu suçun işlendiğinden bahsedilmesi söz konusu olmamaktadır. Ticari faaliyet ile uğraşan bir kişinin kendi

özel ihtiyaçları için yapmış olduğu harcamalardan dolayı bir kayıt oluşturmaması, resmi defter dışında herhangi bir defter tuttuğunu göstermemektedir. Bu tür harcamalar işletme ile ilgili tutulması gereken defterlere kayıt olmak zorunda değildir.

VUK'un 227. maddesinde kayıtlarda herhangi bir usulsüzlük olması durumunda meslek mensupları da sorumlu tutulmaktadır;

"...meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar"

Bu nedenle işletmenin yapmış olduğu ticari faaliyetlerin bir kısmının resmi defterlerde tutulmaması sonucunda, faturalarda veya makbuzlarda ortaya çıkacak olan uyumsuzlukların meslek mensupları tarafından fark edilmesi büyük önem taşımaktadır.

1.3.4.5.2 Resmi Belgelerin ve Kayıtların Gizlenmesi

Ticari işlemler sırasında alınan ya da verilen her türlü belgenin kayıt altında tutulması gerekmektedir. Yapılan işlemlerin resmi bir nitelik taşıması için bu uygulama önem arz etmektedir. Aksi takdirde yapılacak olan denetim ve soruşturmalarda söz konusu işlemlerin açıklanması mümkün olamayacağından cezai işlemlere maruz kalmak kaçınılmaz olacaktır.

VUK, resmi defter ve kayıtların tahrif edilmesi konusunu açıklarken, söz konusu belgeleri defter, belge ve kayıtlar olarak belirlemiştir. Ancak gizleme konusunun açıklanmasında ise sadece defter ve belgelere yer vermiş, kayıtlardan bahsetmemiştir. Burada kanun koyucunun defterin gizlenmesi neticesinde kayıtların da gizleneceği düşüncesine sahip olduğu görülmektedir (Şenyüz 2012: 471).

1.3.4.5.3. Resmi Belgelerin ve Kayıtların Kısmen veya Tamamen Yok Edilmesi

Resmi belgelerde herhangi bir usulsüzlük yapmanın veya yok etmenin cezai bir yaptırmı vardır. Vergi Usul Kanunu'nda yapılan işlemin niteliğine göre hangi cezaların uygulanacağı belirtilmiştir.

VUK 227'nci maddesine göre yapılan işlemlerin kayıt altına alınması gerektiği *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir"* denilerek hüküm altına alınmıştır.

VUK 253'üncü maddede defter ve kayıtlarla ilgili olarak defterlerin saklanması gerektiğini belirlemiştir. *"Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlıyarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar"*

Takip eden 254'üncü madde ise defter tutmak zorunda olmayanların da muhafaza ödevine dâhil olduğunu belirtmiştir; *"Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmıyanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlıyarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar".*

VUK 255'inci maddede ise karnelerin de muhafaza edilmesi gerektiği belirtilmiştir; *"Mükellefler bu Kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerle ilgili olanlar bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler."*

VUK 256'ncı maddede defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti; *"Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'inci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara*

erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir" şeklinde belirtilmiştir.

1.3.4.5.4. Ödeme Kaydedici Cihazlarda Yapılan Hileler

Ödeme kaydedici cihazların kullanımı 3100 sayılı kanunla 15.12.1984 tarihinde Katma Değer Vergisi mükellefleri için zorunlu hale getirilmiştir. İlgili kanunda satışı yapılan malları malları aynen veya işlendikten sonra satışı yapılanlar dışındaki kimselere satan ya da aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu olduğu getirilmiştir (Başel, 2017:107).

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar 426 sıra no'lu VUK genel tebliği ile Basit/Bilgisayar Bağlantılı ve EFT-POS özelliği olan cihazlar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Yeni nesil cihazlar yazar kasa ile POS cihazlarının özelliklerini bir arada barındıran ve teknik özellikleri GİB tarafından belirlenen cihazlardır. Daha önce kullanılan yazar kasa ve POS cihazlarında yapılan hileler ile ciddi oranda bir vergi kaybı yaşanmaktaydı (Gümüş,2014). Yeni nesil ödeme kaydedici cihazların kullanımının temel amacı vergi kaybına neden olan işlemlerin engellenmesi, satış belgesinin otomatik olarak düzenlenmesi ve bu işlemlerin yakından takip edilmesidir. Bu sistem sayesinde muhasebede tutulan kayıt ve defter sayısında da azalma sağlanacak ve iş yükü hafifletilecektir.

29 Nisan 2021 tarihinde VUK'nun 359. maddesine eklenen madde ile ''*Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya*

ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.'' hükmü ilave edilmiştir.

1.3.4.6. Bilanço Maskelemesi

Çeşitli nedenlerle bilançoda gerçeğe aykırı olarak yapılan düzenlemeler bilanço maskelemesi olarak adlandırılmaktadır. Bu işlemlerin genel olarak amacı ticari olarak faaliyet gösteren bir işletmenin olduğundan farklı olarak ekonomik yapısını düzenleme isteğidir. Böylelikle işletmenin finansal yapısı ve karlılık durumu yanıltıcı olmaktadır. Bu amaçla işletme varlıklarının gerçek değerinden farklı değerleme oranları ile değerlendirilmesi veya çeşitli demirbaşlara amortisman ayrılmaması yoluyla bilanço olduğundan farklı gösterilebilmektedir. Bu şekilde bilanço maskelemesi gerçekleştirilmiş olmaktadır (Duman, 2008:154).

İşletmenin mali tablolarında yapılan oynamalar ile şirket ile ilişkili taraflar farklı yönlendirilmektedir. Şirket hakkında bilgi sahibi olmak isteyen ortaklar, finansörler, yatırımcılar ve gelir idaresi aldatılmaktadır (Özeroğlu, 2014: 185).

Özellikle bilançonun olduğundan iyi gösterilmesi çeşitli nedenlere dayandırılmaktadır. Bu nedenler (Açık, 2012: 357):

- İşletmenin krediye daha rahat ulaşabilmesi,
- Şirket ortaklarının daha fazla kar payı alabilmesi,
- Şirketin kamuoyundaki prestijine etki edebilmek,
- Hisse senedi değerlerinin olumlu etkilenmesini sağlamak,

- İşletmeye yeni yatırımcıların gelmesini teşvik etmek olarak sıralanmaktadır.

Hileli finansal tabloların bu şekilde sunulmasının farklı nedenleri de bulunmaktadır (Demir, 2014).

- Hedeflenen gelirlere ulaşıldığının gösterilmek istenmesi,
- Finansman sorunlarının önüne geçilmek istenmesi,
- İşletmenin zaman kazanmak istemesi,
- Borsaya açık şirketler için yatırımcısına güven vermek, hisse miktarı başına karı artırmak ve temettü geliri elde etmek,
- Piyasada olumlu izlenim bırakmak,
- İşletmenin hedeflerini gerçekleştirdiği algısı oluşturmak,
- Yüksek performans primi elde etmek.

Bu nedenlerden dolayı bilanço maskelemesi, şirket idaresinin ticari faaliyetlerinin kaydedilmesi esnasında ve mali tabloların hazırlanması sürecinde bir gruba menfaat sağlamak amacıyla yapılan kanun dışı işlemler olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte bu tür işlemlerden dolayı en çok zararı görecek olan taraflardan birisi işletmenin kendisi olmaktadır (Çelik, 2010: 19).

Özellikle son yıllarda borsada yer alan şirket sayısının artış göstermesi, şirketlerin bilanço maskelemesi yoluyla hile yapmalarında artışların görülmesine neden olmaktadır. Gerçekte zarar etmekte olan bir işletme, bilanço maskelemesi yoluyla kar elde etmiş gibi gösterilmektedir. Bunun sonucunda kardan vergi de ödenmektedir. Ancak şirket yöneticilerinin elde ettikleri kardan dolayı temettü alması nedeniyle bu uygulama gerçekleştirilmektedir. Uygulama sonucunda ise şirket yatırımcıları ve finansörler aldatılmış olmaktadır.

Bilanço maskelemesi bilançonun güzelleştirilmesi yoluyla yapılabildiği gibi bilançonun olduğundan kötü olarak gösterilmesi şeklinde de yapılabilmektedir (Ulusoy, 2009:121). Bununla birlikte genel olarak işletmeler bir yıllık faaliyetlerinin özeti durumunda olan bilançonun kötü görünmesini istememektedirler. Şirketlerinin güçlü yönlerini bu şekilde ortaya koymak istemektedirler (Alptürk, 2007:24).

1.3.5. Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi

Muhasebe hilelerinin önüne geçilebilmesi için kamu kesiminin etkinliğine ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi idaresinin görevini etkin bir şekilde yapması, vergi kaçırma ve hilenin engellenmesi, vergi gelirlerinin korunması ve verimli bir şeklide harcanması kamu ihtiyaçlarının giderilmesi için önem arz etmektedir.

Muhasebe hilesinin önüne geçilebilmesinde kamu sektörüyle beraber şirket yöneticilerine de görev ve sorumluluklar düşmektedir. Özellikle yöneticilerin bazı vasıflara sahip olması bu konuda önem taşımaktadır (Bulut ve Bakan, 2012: 76-79):

- Yöneticinin görevini belirten bir unvanının ve cezalandırma ve ödüllendirme yetkisinin bulunması,
- Karizmatik lider tanımına uygun olması ve çalışanlarının psikolojik durumlarını iyi değerlendirebilmesi,
- Konumuna uygun eğitime sahip olması, etik ve ahlaki ilkelere değer vermesi,
- Astları tarafından bilgi ve becerilerine güvenilmesi, saygı ve sevgi görecek niteliklere sahip olması.

Muhasebe hileleri ile mücadelede kamu sektörü ve işletmelerden sonra bir diğer önemli görev muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir. Muhasebe meslek mensupları, kamu ile işletmeler arasında bir köprü görevi görmektedirler. Bir muhasebeci gerekli niteliklere sahip olmasının yanında, tecrübesi ve etik değerlere olan bağlılığı ile kaliteli hizmet sunabilmelidir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58). Etik değerlere olan bağlılığı sayesinde finansal raporların güven verici nitelikte olması sağlanmaktadır. Bununla birlikte etik değerlerden uzaklaşması için de yoğun baskı altında oldukları değerlendirilmektedir.

Söz konusu baskıların muhasebe hilesine başvurmak amacıyla çeşitli motivasyon kaynakları bulunmaktadır. Bu kaynakların en önemlisi de ödenecek verginin azaltılarak işletme giderlerinin minimum seviyeye indirilmesidir.

Bunun önüne geçebilmek için iktisadi hayatı düzenleyici bir takım kanunlar oluşturulmuştur. Bu kanunlar tarafından yapılan iş ve işlemlerin yasal defterlere kayıt edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Neredeyse ticari hayatın varlığından beri bu yöntemin uygulandığı söylenmektedir. Ticari hayatın başlaması ile beraber yasal defterlerin zorunlu olarak tutulması da başlamaktadır (Bilen, 2007: 124).

Türk Vergi Mevzuatında, VUK'un 171. maddesi uyarınca defter tutma maksatları şu şekilde sıralanmaktadır:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;

2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek.

Muhasebe hilelerini önlemeye yönelik bu tedbirler elbette tek başına yeterli değildir. Sorumlu kişilerin hesap verebilirliğinin artırılması, cezaların daha caydırıcı olması ve en önemlisi toplumun ahlaki açıdan kendini düzeltmesi gerekmektedir. Bu sayede haksız kazanç ve mağduriyetlerin önüne geçilerek, hileye başvuran kişilerin de sistemden atılması daha kolay olacaktır.

1.4. HATA KAVRAMI

Hata kavramı Türk Dil Kurumu sözlüğünde bilmeyerek veya istemeyerek yapılan kusur, yanlış ve yanılgı olarak tanımlanmaktadır (Güvenç, 2009). Borçlar Kanunu'na göre ise hata kavramı geniş anlamda bilgisizliği, dar anlamda ise bilinçli olmayan eksiklik hali olarak tanımlanmıştır.

İrade bozukluğu hallerinde, irade ile iradenin açıklanması arasındaki uygunsuzluk bilmeyerek ve istenmeyerek, yani kasıtlı olmayan bir şekilde meydana gelir. Diğer bir ifadeyle, irade ile irade açıklaması arasındaki uygunsuzluk kanunda belirtilmiş olan sebepler yüzünden meydana gelmiş de olabilir, istenmeyerek vukuu bulan bu uygunsuzluk durumuna "irade bozukluğu" denir (Ardıç ve Ersol, 2007).

1.4.1. Vergi Usul Kanunu'nda Hata

Türkiye'de mükelleflerin en çok maruz kaldıkları hata türü vergilendirme sırasında ortaya çıkan hatalardır. Genellikle vatandaş aleyhine zuhur eden bu duruma vergi kanunumuzun ilgili maddelerinde değinilmiştir. Vergi Usul Kanunu 116. maddesinde vergi hatası şu şekilde ifade edilmiştir: *"Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."* Bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere vergi hatası, alınan veya istenen vergi miktarına yöneliktir. Bir verginin asıl veya cezasını etkilemeyen, vergi miktarına etkisi olmayan somut hatalar vergi hatası olarak kabul edilemez. Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan hatalar VUK 117. ve 118. maddelerinde vergilendirme hataları ve hesap hataları olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmıştır.

1.4.1.1. Hesap Hataları

Vergilendirme hatalarının büyük bir kısmı yapılan hesaplama hatalarından kaynaklanır. Beyannamelerdeki toplamalarda meydana gelen basit matematiksel hatalardan kaynaklı vergi miktarını etkileyen hesaplama hatalarıdır (Sarılı, 2011: 21). VUK'un 117. maddesinde detaylı olarak bahsedilen hatalardan biri matrah hatasıdır. Tahakkuk fişi, beyanname veya tekâlif cetvelinde matraha ait rakam ya da indirimlerde bir eksiklik veya fazlalık bulunmasıdır. Yapılan hatalardan bir başkası ise mükerrer vergi alınmasıdır. Aynı döneme ait ve aynı vergi kanunu uygulamasında mükelleften bir defadan fazla vergi talep edilmesi ve alınmasıdır.

1.4.1.2. Vergilendirme Hataları

VUK 118. maddesinde vergilendirme hatalarından bahsedilmiştir. Bu hatalardan ilki mükellefin şahsında yapılan hatadır. Yani verginin asıl borçlusu

yerine bir başkasından verginin alınması ve istenmesi sorunudur. Bir diğer hata ise mükellefiyette hata olması durumudur. Vergi mükellefi olmayan ya da vergiye tabi olmayan bir kişiden vergi alınmasıdır. Üçüncü olarak ise mevzuda hata yapılması yani vergi konusuna girmeyen ya da vergiden muaf olan konulardan vergi istenmesidir. Son olarak ise vergilendirmede ya da muafiyet döneminde hata yapılmasıdır.

1.4.2. Muhasebe Açısından Hata

Muhasebe açısından hata muhasebe kayıtları ve finansal tablolarda yapılan matematiksel hatalar, yanlış hesaplamalar ve unutma hataları olarak sıralanabilir. Muhasebe hatalarına neden olan etkenleri şu şekilde sıralayabiliriz (Irmak ve diğ. 2002: 31):

- Gereken özenin ve dikkatin gösterilmemesi,
- Deneyim ve bilgi eksikliği,
- İhmal,
- Yasa hükümlerinin anlaşılmaması,
- Belirli bir plan ve program dâhilinde çalışmamak.

Muhasebe ilke ve kurallarına uymayan faaliyetleri muhasebe hatası olarak tanımlamak mümkündür. Kişiler yapmış oldukları bu hatalardan ötürü kendilerine şahsi bir menfaat sağlama amacı gütmezler. Çünkü bu yanlışlıkları bilerek ve isteyerek yapmazlar. Buradaki temel sorun kendi bilgi birikimlerinin yetersiz oluşu ve iş ahlakının istenilen seviyede olmamasıdır. Fakat her ne kadar bu hatalar bilgisizlikten dolayı meydana gelse de işletmeye olan bakış açısını olumsuz etkilemektedir.

İşletmeler açısından iç kontrol sistemi hata ve hile oranını minimize etmek için kullanılması gereken çok önemli bir mekanizmadır. İç kontrol sisteminin en önemli özelliği muhasebe verilerinin güvenilir bir şekilde kayıtlara geçirilmesini sağlamaktır. Muhasebe verileri işletmenin mali yapısını üçüncü kişilere direkt olarak yansıttığından hata ve düzensizliğe karşı en etkin şekilde korunmalıdır. Meydana gelebilecek hatalar hem yöneticilerin hem de işletme ile ilgili karar alacak kişilerin

yanlış karar vermelerine neden olur. Bu nedenden ötürü yapılacak olan hataların sadece vergisel ve kar anlamında zararı olacağı gibi aynı zamanda yöneticilerin karar mekanizmasını da olumsuz yönde etkileyecektir.

Teknolojinin bu kadar ilerlemediği ve bilgisayarın hayatımıza bu kadar entegre olmadığı dönemlerde muhasebe kayıtlarını işlemek hem hata oranını yükseltiyordu hem de büyük bir zaman kaybına yol açıyordu. Günümüzde bilgisayarların daha aktif rol almasıyla beraber hata oranı minimum seviyeye inmiştir. Buna rağmen yapılan bazı muhasebe hataları halen devam etmektedir. Bu hataları kısaca şu şekilde sıralayabiliriz (Güvenç, 2009):

- Yapılan bir muhasebe kaydının tekrar yapılması veya unutulması,
- Yapılan kaydı ispat edecek belgenin kaybedilmesi,
- Hesapların birleştirilmesi,
- Kayıt esnasında yapılan matematiksel hatalar,
- Değerleme hataları.

1.4.3. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri

Muhasebe kayıtları esnasında yapılan bu hatalar sırasıyla; matematiksel hatalar, kayıt hataları, unutulma ve tekrarlama hataları ve bilanço hatalarıdır (Güçlü, 2005).

1.4.3.1. Matematiksel Hatalar

Fatura, fiş ve belgelerin muhasebe sistemine kaydı esnasında ortaya çıkan hesaplama yanlışlıkları matematiksel hatalar olarak adlandırılır. Örnek verecek olursak; dönem sonunda satılan ticari mallar maliyeti 100.000 tl yerine yanlışlıkla 150.000 tl hesaplanıp ve bu şekilde dönem sonu kar- zarar hesabına aktarılırsa doğal olarak işletmenin karı 50.000 tl az görünecektir. Bu durum hem işletmenin karını olumsuz yönde etkileyecek hem de ödenmesi gereken vergi miktarını da düşürüp devleti vergi kaybına uğratacaktır. Bu tür yanlışlıkların tespiti çift kayıt sisteminden

ötürü mümkün değildir. Ancak belgeler üzerinden yapılacak detaylı bir inceleme sonrasında ortaya çıkarılabilmektedir.

Yapılması muhtemel bazı hesaplama hataları ise şunlardır:

- Maaş bordroları toplanırken yapılan hatalar,
- Amortisman hesaplamalarından yapılan hatalar,
- KDV hesaplanırken yapılan hatalar,
- Defteri kebir ve yevmiye toplamlarında hatalar
- Bilanço toplamında yapılan hatalar.

1.4.3.2. Kayıt Hataları

Muhasebe ile ilgili işlemlerin muhasebe defterlerine kaydı esnasında meydana gelen hesap hataları olarak tanımlanabilir. Yapılan bu hataların büyük bir kısmı rakamsal olarak, diğer kısmı da hesap hatası ya da borç-alacak taraflarının uyumsuzluğundan kaynaklanır.

Rakam hataları genellikle günlük yapılan işlemlerin kayıtlara yanlış geçirilmesinden kaynaklanır. Yapılan bu hatalarda işlenen ürünün birim fiyatı, miktarı ve toplam tutarı arasında uyumsuzluk göze çarpar (Batı, 2017).

Hesap hatasında ise muhasebe işlemlerinin vergi kanunlarının yanlış yorumlanması neticesinde ilgili işlemin farklı bir hesaba kaydedilmesi söz konusudur. Örneğin; işletmenin kendi namı hesabına yapmakta olduğu bir binayı ‘’258 yapılmakta olan yatırımlar ‘’ hesabına takip etmesi gerekirken, yapılan bu işi inşaat işi gibi görüp kayıtlara ‘’170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri’’ hesabında izlemesi yapılan bir kayıt hatasıdır.

1.4.3.3. Unutulma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden ‘’dönemsellik’’ ilkesi gereği yapılan işlemlerin ilişkili olduğu dönem içinde defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Eğer bu işlemler ilgili olduğu dönem değil de başka bir dönemde kaydedilirse yapılan bu hata muhasebe hatası olarak nitelendirilir. Yapılan bu hata

matematiksel ya da kayıt hatası olmadığı için böyle bir hatanın bulunması oldukça güç olmaktadır (Sevilengül, 2005).

Yapılan bu hataların farkına varıldığı tarihte o işleme ait her türlü belge ve bilginin ilgili deftere kaydedilmesi gerekmektedir. Bu duruma örnek verecek olursak, işletmenin satmış olduğu mallara ait faturanın unutulup defterlere kaydının yapılmaması bir unutma hatasıdır. Eğer unutulan meblağ işletmenin cirosuna oranla çok küçük bir miktara denk geliyorsa yapılan bu hatayı hata olarak yorumlayabiliriz. Fakat bu oran büyük bir miktarda ise bu durumda hatadan ziyade hileye odaklanmak gerekmektedir (Çetiner, 2014).

Yapılan tekrarlamalar yani çift kayıt hataları ise aynı işlemin birden fazla kez defterlere kaydedilmesi durumunu ifade eder. Mükerrer kayıt olarak adlandırılan bu hatanın en çok görüldüğü durum ise ödemesi daha sonra yapılacak işlemlerin ödeme sırasında bir kez daha muhasebeleştirilmesidir.

1.4.3.4. Bilanço Hataları

İşletmenin sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların nasıl finanse edildiğini gösteren tabloya bilanço denilmektedir. Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki finansal yapısını gösteren fotoğraf niteliğinde bir tablodur. Ayrıca, işletmeye kredi sağlayanlar, bağlı bulunduğu kişiler ve kurumlar, işletme sahip veya ortakları açısından gerçeği yansıtması beklenen önemli bir finansal bilgi kaynağıdır.

Bilançonun hazırlanması ve düzenlenmesi esnasında belirli ilkelere ve esaslara uyulması gerekmektedir. Aksi takdirde bilanço hatalarının ortaya çıkması kaçınılmaz olur. Bilanço hatalarını üç başlık halinde incelemek mümkündür (Demirci, 1998):

- Bunlardan ilki bilanço düzenlenirken yapılan değerleme hatalarıdır. İşletmenin sahip oldukları kıymetlerin değerlemesi ve amortisman ayrılması konusunda yasalara ve muhasebe ilkelerine aykırı davranıldığında bu tür hatalar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, işletmenin sahip olduğu araca ait amortismanın yanlış hesaplanıp kayıtlara aktarılması veya şüpheli alacaklara ait karşılıkların hatalı şekilde hesaplanması.

❖ Bilançonun içinde kapalı ve niteliği belli olmayan hesapların bulunmasıdır. Örneğin muvakkat ve mutavassıt hesaplar mahiyeti pek anlaşılamayan hesaplardır. Bu durum analizin sağlıklı ve verimli bir şekilde yapılmasını engeller ama tek düzen hesap planı uygulamasıyla bu sıkıntı büyük oranda giderilmiştir.

❖ Dönem sonu hesap toplamına hiçbir etkisi olmayan fakat bilançonun sade, anlaşılır ve açık olmasına engel teşkil eden durumlar mevcuttur. Örneğin, aktif ve pasif hesapların karşılaştırıldıktan sonra tek bir hesapta birleştirmesi ya da borç ve alacak hesaplarının karşılaştırıldıktan sonra tek bir hesapta gösterilmesi.

❖ Devletin vergi kaybına neden olan stopaj (tevkifat) uygulamaları da sıkça karşılaşılan hatalardan biridir. Örnek verecek olursak; kira ödemelerine stopaj yapılmaması, ödenen ücretlere stopaj uygulanmaması, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ilgili yapılan ödemelere stopaj uygulanmaması. (Batı, 2017:53)

Muhasebe hatalarının yapılmasına sebep olan birçok faktör sayılabilir. Her ne kadar günümüzde yapılan işlemler elektronik ortamda ve belli yazılımlar vasıtasıyla sisteme eklense de sonuç itibariyle verilerin girişi ve öncesindeki kontrol aşamasında insan faktörü birincil aşamadadır. Yapılan bu hataları dikkatsizlik, bilgisizlik, yorgunluk ve tecrübesizlik olmak üzere dört ana başlıkta değerlendirebiliriz. Bunlardan biri veya birkaçı hatanın ortaya çıkmasıda yeterli olmaktadır.

1.5. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN VERGİSEL AVANTAJLAR

1.5.1. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont

İşletmelerin borç ve alacak senetlerinin değerleme günündeki değerlerine indirgenmesi işlemi reeskont işlemleri olarak adlandırılmaktadır. Yapılan bu işlem sayesinde aynı zamanda senedin vade tarihi ile değerleme günü arasındaki süre zarfındaki faiz miktarı hesaplanmaktadır (Eranıl, 2009:39).

İşletmelerin vadesi henüz gelmemiş alacak ve borç senetlerinin değerleme günündeki kıymetini belirlemek üzere yaptıkları işlemlere reeskont adı verilmektedir. Yapılan bu işlem neticesinde senet üzerinde yazılan tutarla değerleme günü elde

edilen tutar arasındaki fark, alacak senetleri için reeskont faiz gideri olarak dönem matrahından indirilir. Borç senetleri içinde tam tersi durum söz konusudur. Şöyle ki, borç senetleri üzerinde yazılı olan tutar ile değerleme günü elde edilen tutar arasındaki fark faiz geliri olarak nitelendirildiğinden vergi matrahını artırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Reeskont işlemi uygulayan işletmeler bu işlemi hem borç hem de alacak senetlerine uygulamak zorundadırlar (Oktar, 2004: 135).

Reeskont işlemlerinde senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır (VUK Madde 281).

Senetlere reeskont işlemi uygulanabilmesi için vade içermeleri gerekmektedir. Bunun temel sebebi de gelecek dönemde ödenecek borcun ya da tahsil edilecek bir alacağın reeskont işlemine tabi tutulması şartıdır (Demir, 2010:23). Senetlerin tarih içermesi, söz konusu borcun veya alacağın o tarihten önce tahsil edilemeyeceği anlamı taşımaktadır. Vade içermeyen ya da görüldüğünde ödenmesi gerekn bir senet reeskont işlemine tabi tutulamaz (Eranıl, 2009:41).

Reeskont işlemleri dönemsellik ve tahakkuk kavramları doğrultusunda ele alınması gereken konuların başında gelmektedir. Bilindiği üzere piyasa dinamikleri gereğince işletmeler genellikle vadeli çalışmaktadırlar. Bu nedenle işletmelerin alacak tutarları içerisinde paranın zaman değerini ifade eden vade farkları da yer almaktadır ve bu tutarlar tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi gereğince gelecek dönemlere ait gelirleri temsil ederler. Buna karşın işletmelerin borç tutarları içerisinde paranın zaman değerini ifade eden vade farkları da yer almaktadır ve bu tutarlar yine aynı mantık çerçevesinde gelecek dönemlere ait giderleri temsil ederler.

Tüm senetli alacakların ve borçların reeskonta tabi tutulması şartlarını kısaca şu şekilde sıralayabiliriz:

- ❖ Mükellef tercihine bırakılan reeskont işleminin uygulandığı takdirde tüm senetlere uygulanması gerekmektedir.
- ❖ İşletmeler kısmi reeskont uygulayamaz.

❖ Reeskont ayırma tercihi yapılmış ise tüm alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması gerekir. Ayrıca yasal zorunluluk olarak tüm senetlerin reeskonta tabi tutulması gerekmektedir.

Reeskont ayırma tercihi seçilmiş ise bütün senetler için bu tercih kullanılmalıdır. Senetli alacakların ve borçların bir kısmı reeskonta tabi tutulurken bir kısmının reeskont hesaplamalarının dışında tutulması vergi matrahının aşındırılmasına sebep olacağından kabul edilen bir durum değildir.

Vergi uygulaması açısından dikkat edilmesi gereken hususlardan biri de reeskont gideri yazılması için elde bulundurulan senedin gelir içermesidir. Yani alacak senedinin karşılığı olarak gelir doğuran bir işlemin varlığı gerekmektedir. Örneğin; mal ya da hizmet satışı karşılığı alınmış bir senet, mal yada hizmet satışının cari hesap yoluyla yapılması halinde ilgili cari hesabın senet yoluyla tahsili v.b. işlemler sonucunda kayıtlara alınmış bir senet ancak reeskont işlemine tabii tutulur (Öğredik, 2007: 101).

Mükelleflerin ellerinde bulundurdukları borç ve alçak senetlerini reeskonta tabi tutmaları halinde bu değerleri F= (A.n.t) / (360 + n.t) formülü ile iç iskonto yöntemine göre hesaplamaları gerekmektedir. Bu formüldeki simgelerin açılımı ise;

F: Reeskont tutarını,

A: Senedin nominal değerini,

n: Faiz oranını,

t: Senedin vadesine kalan gün sayısını ifade etmektedir.

Yukarıda verilen formüle göre bir işletmenin elinde bulunan borç ve alacak senetlerini reeskonta tabi tutması halinde ödeyeceği vergi miktarının ne kadar azalacağını bir örnekle kısaca açıklayalım.

ÖRNEK: XY şirketi 2019 kurum kazancını hesaplarken elinde bulunan alacak ve borç senetlerine reeskont ayırmamıştır. Söz konusu şirket 2019 yılında 3.000.000 TL kurum kazancı beyan etmiştir. 31.12.2019 tarihi itibariyle şirket

kayıtlarında 10.000.000 TL tutarında 8 adet alacak senedi ve 2.000.000 TL tutarında ise 4 adet borç senedi bulunmaktadır. Elde bulunan söz konusu senetlerin üzerinde faiz oranı yer almamakta olup, 31.12.2019 tarihi itibariyle TCMB'nin kısa vadeli avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranı % 10.50'dir. Bu senetlere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

	Senedin Nominal Değeri	**Vadesine Kalan Gün Sayısı**	**Faiz Oranı %**	**Hesaplanan İskonto Tutarı**
Alacak Senedi	1.000.000	98	10,50	27.789,04
Alacak Senedi	2.000.000	111	10,50	62.719,46
Alacak Senedi	800.000	165	10,50	36.732,26
Alacak Senedi	200.000	74	10,50	4.225,46
Alacak Senedi	4.000.000	150	10,50	167.664,68
Alacak Senedi	500.000	78	10,50	11.121,98
Alacak Senedi	300.000	102	10,50	8.667,16
Alacak Senedi	1.200.000	60	10,50	20.638,82
Reeskont Faiz Gideri				**339.558,84**
Borç Senedi	300.000	82	10,50	7.007,40
Borç Senedi	500.000	41	10,50	5.908,52
Borç Senedi	800.000	94	10,50	21.348,04
Borç Senedi	400.000	29	10,50	3.354,96
Reeskont Faiz Geliri				**37.618,92**

XY anonim şirketi tarafından 31.12.2019 tarihinde alacak ve borç senetlerine istinaden reeskont ayrılması yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Söz konusu şirketin bu işlemler neticesinde elde ettiği vergi kazancı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

	Reeskont Ayrılmazsa	**Reeskont Ayrılırsa**
Şirket Kazancı	3.000.000	2.698.060,08
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	600.000	539.612,02
Daha az Ödenecek Kurum Geçici Vergi veya Kurumlar Vergisi	**60.387,98 TL**	

2017 yılında yürürlüğe giren vergi kanunu kapsamında %20 olan kurumlar vergisi oranı 2018 - 2019 ve 2020 yılları için %22 olarak belirlenmiştir. Ancak yukarıdaki örnekte yapılan vergi hesaplamalarında kurumlar vergisi oranı %20 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu şirket elinde bulundurduğu senetlere reeskont ayırdığı takdirde 60.387,98 TL'lik bir vergi kazancı elde etmiş olacaktır. Başka bir ifadeyle, elinde bulundurduğu senetlere reeskont uygulamamış olsa idi kasasından 60.387.98 TL'lik bir kaynak ayırmak zorunda kalacaktı.

1.5.2. Yenileme Fonu

İşletme aktifinde bulunan amortismana tabi bir iktisadi kıymetin yenilenmesi için satılması halinde elde edilecek karın veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın bilançonun pasifinde 3 yıl süre ile tutulabilmesini ifade etmektedir.

Ülkemizde yürürlükte olan vergi düzenlemeleri uyarınca amortismana tabi bir kıymetin satışından elde edilen kârı erteleme olanağı bulunmaktadır. Yenileme fonu uygulaması ile bu erteleme sağlanmaktadır. VUK'un 328. maddesinde bu uygulamaya ilişkin düzenleme mevcuttur. Vergi erteleme aracı olarak kullanılan yenileme fonu uygulaması ile işletmelerin nihai olarak ödeyecekleri vergi tutarında bir değişiklik olmamaktadır (Süer ve Şenyiğit: 2006: 211).

VUK'un 328. maddesi uyarınca *''Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir''.*

(Ek fıkra: 19/2/1963-205/21 md.; Değişik: 30/12/1980-2365/56 md.) Şu kadarki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Amortismana tabi varlığın net bedeli ile satış bedeli veya hasar tazminatı arasındaki fark kar yazılabilir ya da pasif bir hesapta tutularak yenileme giderlerini karşılamak için bekletilebilir. Duran varlık yenilendiği takdirde yıllık amortismanları ilk etapta bu fondan karşılandıktan sonra fon bitiminde gider olarak yazılmaya başlanır (Seven, 2009: 128).

Yenileme fonunu aktif olarak kullanmanın işletmeye sağlayacağı vergi avantajını basit bir örnekle açıklamaya çalışırsak bilançodaki etkisini daha net bir şekilde ortaya koymuş oluruz.

Örneğin, ABC şirketi tarafından 30.10.2016 tarihinde 500.000 TL'ye satın alınıp, satış tarihine kadar 382.000 TL azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılan makine 07.01.2019 tarihinde 270.000 TL'ye satılmıştır. Şirket, makineyi yenilemeye ve satış sonrası elde edilen karı da yenileme fonuna almaya karar vermiştir. 31.12.2019 tarihi itibariyle de ABC anonim şirketi henüz yeni bir makine satın almamıştır. ABC anonim şirketi'nin 2019 yılı kurum kazancının 800.000 TL

olması halinde, yenileme fonu ayrılıp ayrılmamasının şirketin ödeyeceği kurumlar vergisine etkisi ne ölçüde olacaktır?

	Yenileme Fonu Ayrılmazsa	**Yenileme Fonu Ayrılırsa**
Yenileme Fonu	0.00	152.000
Olması Gereken Kurumlar Vergisi Matrahı	800.000	648.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	160.000	129.600
Daha az Ödenecek Kurumlar Vergisi	**30.400 TL**	

Yenileme Fonu: (270.000) – (500.000 – 382.000) = 152.000 TL

Yukarıdaki örnekte gösterildiği gibi şirket yapmış olduğu makine satışından elde ettiği kar miktarını yenileme fonuna aktardığı takdirde kasasında 30.400 TL'lik bir nakdi tutmuş olacaktır. Yıl içinde birden fazla araç, makine ve teçhizat satışı yapıldığı varsayılırsa ödenmesi gereken vergi miktarı da o oranda azalmış olacaktır. Bu yöntem işletmelerin elini güçlendirdiği gibi yeni demirbaş alımlarında da vakit kazandırıp yapılacak yatırımın boşa gitme olasılığını da büyük ölçüde azaltacaktır.

Söz konusu şirket tarafından yapılan makine satışından elde edilen 152.000 TL tutarındaki kar, yeni bir makine satın alındığı takdirde bu makinanın amortismanına mahsup edilir. Eğer yeni bir makine satın alınmaz ise söz konusu tutar en geç 31.12.2021 tarihine kadar yenileme fonunda tutulabilir.

1.5.3. Amortisman Ayrılması

Maddi duran varlıklar işletmelerin bilançolarında faaliyet alanına bağlı olmaksızın önemli bir yer teşkil etmektedir. Kuruluş aşamasında ticaret ve hizmet işletmeleri, üretim işletmelerine göre maddi duran varlıklara daha az yatırım yapsalar bile bu varlıklar muhasebe kayıtlarında ve raporlamada önemli bir yer tutmaktadır.

Satın alınan duran varlıklarda işletmelerin faaliyet süresince oluşacak değer kaybı amortisman yöntemleriyle gidere dönüştürülebilecektir.

Amortisman payları üretim işletmelerinde diğer işletmelerden farklı olarak dönem gideri ayrılmasının yanında üretilen mamul maliyetinin unsuru olarak da değerlendirilir (Şen, 2011: 136).

VUK'un 313. maddesinde *''İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder''* ifadesi yer alır.

VUK madde 315'e göre *''Mükellefler amortismana tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır''.*

Aynı maddenin devamında, *''Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakıyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde;*

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tesbit olunur.

2. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

3.Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır şeklinde uygulanır.

İşletme bünyesinde kullanılacak bir varlığa amortisman ayrılabilmesinin temel şartlarından biri söz konusu varlığın bir yıldan uzun süre kullanılabilir olmasıdır. Eğer bu iktisadi kıymetin bir yıldan daha fazla kullanılması mümkün

değilse bu durumda doğrudan gider yazılması gerekmektedir. Burada temel ölçüt iktisadi kıymetin bilfiil bir yıldan fazla kullanılması değil, bir yıldan fazla kullanılabilir olmasıdır (Özbalcı, 2006: 792).

İşletmeler sahip oldukları iktisadi kıymetlere normal amortisman ya da hızlandırılmış amortisman yöntemi uygulayabilirler. İşletmeler vergi avantajı sağlamak adına hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanabilirler. Bu yöntem amortismana tabi varlıkların ilk yıllarda daha büyük oranlarda değer kaybı yaşayacağını öngördüğünden gider olarak yazılacak tutar da o nispette yüksek olacaktır (Tekin, 2006: 307).

Amortismana tabi bir kıymete hızlandırılmış amortisman yöntemi uygulanmasının temel hedefi ilk yıllarda daha fazla gider ayırmak suretiyle vergi avantajı sağlamaktır (Özulucan, 2001: 326). Bu nedenle ertelenen vergi ödemeleri, özellikle yüksek enflasyon ortamında işletmelere avantaj sağlamaktadır.

203 Sayılı VUK'un 315. maddesinde düzenlenen azalan bakiyeler amortisman yönteminde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı, amortisman süresi de normal amortisman nispetlerine göre hesaplanmakta ve bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilmekte iken, bu düzenlemeyle VUK' da yer alan amortisman yöntemlerinin esasında değişiklik olmuştur. Düzenleme normal amortisman yöntemini hızlandırmış, azalan bakiyeler amortisman yöntemini ise normal amortisman yönteminin amortisman oranı üzerinde hızlandırıcı etki yaratan özel katsayı sabit bırakılarak, 203 Sayılı VUK'un 315. maddesinde düzenlenen faydalı ömür süresini yarıya indiren özel bir oran getirilerek amortisman süresi hem tutara hem de faydalı ömre dayalı olarak adeta iki kez hızlandırılmıştır. Bu nedenle 7103 Sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle 203 Sayılı VUK'na eklenen Geçici 30. madde ile getirilen amortisman düzenlemesine iki kez hızlandırılmış amortisman yöntemi de denilebilir. Ayrıca faydalı ömür süresi iki yıl olan iktisadi kıymetlerin olağanüstü bir gerekçesi olmaksızın bir defada (ani) amortisman yönteminde olduğu gibi iktisap edildiği dönemde bir defada itfasına imkan tanınmıştır (Türk ve Ertaş, 2008:71).

Örneğin, X firması, 20.04.2018 tarihinde 240.000 TL ödeyerek bir binek araç satın almıştır. Satın alınan 2018 yılı envanter defterine kaydedilmiştir. Alınan bu araç için normal amortisman yöntemi seçilmiş olup %20 oranında amortisman ayrılarak kayıtlara geçirilmiştir. Firmanın 2018 yılı için elde ettiği gelir ise 70.000 TL'dir. Eğer mükellef normal amortisman yöntemi yerine azalan bakiyeler yöntemini kullansaydı kaç TL daha az gelir vergisi ödeyecekti?

	Normal Amortisman Yöntemi	**Azalan Bakiyeler Yöntemi**
Ticari Kazanç	70.000	30.000
Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Fazladan Yazılacak Gider*	0.00	40.000
Gelir Vergisi Matrahı	70.000	30.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	16.590	5.470
Daha az Ödenecek Gelir Vergisi	**11.120**	

*X firması tarafından 2018 yılında ayrılamayan 8.000 TL tutarındaki amortisman son yılın amortismanına dahil edilmelidir.

X firması normal amortisman yöntemi yerine azalan bakiyeler yöntemini kullanmış olsaydı 2018 yılına ait gelir vergisi 11.120 TL azalacaktı.

1.5.4. Şüpheli ve Değersiz Alacaklar

İşletmelerin alacaklarının bazı sebeplerden ötürü belirsiz bir hal alması ve kuşkulu duruma düşmesi şüpheli alacak olarak adlandırılır. Başka bir ifade ile alacakların tahsil edilme olasılığının çok düşük olma durumudur. Vadesi geldiğinde tahsil edilemeyen ve gelecek dönemlerde de tahsili zor görünen alacaklar şüpheli alacaklar sınıfına girer (Yücel, 2011: 248).

Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılabilmesinin şartları şunlardır (Nazalı, 2008: 192) :

1- Alacağın Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi

2- Alacağın Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olması

3- Alacağın Teminatsız Olması veya Teminatın Yetersiz Olması

4- Karşılığın Hangi Alacağa Ait Olduğu Belirtilmelidir

5 - Karşılık Alacağın Şüpheli Hale Geldiği Dönemde Ayrılmalıdır

213 sayılı VUK'un 323. maddesinde icra ve dava sürecinde olan alacaklar için yapılan protestoya ya da yazı ile birden fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar olarak belirtilmiştir.

İşletmenin tahsil olanağı bulunduğu halde bazı alacaklarını şüpheli alacak olarak nitelendirerek bunlar için karşılık ayırması veya değersiz alacak kabul ederek zarar yazması durumunda alacaklar bilançoda gerçek değerinden daha düşük değerle gösterilmiş olacağı gibi, dönem karı da eksik hesaplanmış olmaktadır. Buna karşılık, işletmenin tahsil olanağı olmayan alacaklarını bilançoda göstermesi ve şüpheli alacaklar için karşılık ayırmaması da dönem karının yüksek hesaplanmasının yanı sıra, işletmenin dönen varlıklarının, toplam varlıklarının ve öz kaynaklarının da olduklarından daha yüksek gözükmesine neden olmaktadır.

İşletmeler, özellikle ekonomik kriz dönemlerinde vadeli satışların olağan ve kaçınılmaz risklerinden olan alacaklarının vadelerinde tahsil edilememe olasılığı ile karşılaşmaktadırlar. İşletmenin alacakları tamamen değer kaybedebileceği gibi, şüpheli bir nitelik de alabilir. Bu bağlamda, değersiz alacaklarla şüpheli alacaklar arasında da bir ayırım yapılması gerekmektedir (Ayboğa ve Aslanoğlu, 2002: 53-67).

1.5.5. Özel Maliyet Bedeli

Özel maliyet bedeli, kiracının kiraladığı gayrimenkulün değerini artırıcı ilaveler yaparak faaliyetini sürdürebilmesi ve işyerini genişletici giderler yapmasını ifade eden bir kavramdır.

Kiralanan gayrimenkullere sağlayacağı faydaya göre farklı ilaveler ve değişiklikler yapılabilir. Yapılan bu değişiklikler gayrimenkulün değerini ya da kullanım alanını artırıcı bir gider ise bu giderler VUK'a göre iktisadi kıymetlerin özel maliyet bedeli olarak değerlenmektedir (Yeşilyurt, 2011: 279).

VUK'a göre, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderlerin değerlemesi gayrimenkullerin değerlemesindeki genel esaslara göre yapılır. Maliyet bedeli özel maliyet bedelinin değerleme ölçüsü olarak kabul edilir (Ercan, 2011: 179). Maliyet bedelinin hesaplanmasının mümkün olamadığı durumlarda kullanılacak değerleme ölçüsü VUK'un 289. maddesine göre varlığın emsal bedelidir. Buna ek olarak, kiralanan gayrimenkul üzerine doğrudan bina yapılması durumunda maliyet bedeli bilinmeyen özel maliyet konusu binanın değerlemesinin aynı madde hükmüne göre vergi değeri ile yapılması gerekmektedir.

Özel maliyet bedelini, kiralanan taşınmazların faydalı ömrünü ve ekonomik değerini artıran nitelikte yapılan harcamalar olarak ifade edebiliriz. Kiracı açısından sağlanan bu değer varlığın kullanım sürecinde fayda oluşturacaktır. Çünkü kiracı taşınmaz varlıktan ayrıldığında yaratmış olduğu değer herhangi bir anlam taşımayacaktır. Yapılan bir harcamayı özel maliyet olarak nitelemek için gayrimenkulün değerini artırıcı özelliğe sahip olması ve sıradan bir bakım ya da onarım çalışması olmaması gerekmektedir (Yılmaz, 2019: 2777).

Kiracı tarafından gayrimenkule eklenen değerin çıkarıldığı zaman herhangi bir değer kaybına uğramaması ve tek başına bir değer göstermemesi gerekir. Aksi takdirde özel maliyet bedeli olarak nitelendirilemez.

1.5.6. Girişim Sermayesi Fonu Ayırma

Girişimcilerin yenilikçi fikirlerinin hayata geçirilmesi için gerekli olan finansal kaynağın karşılanması amacıyla yüksek risk ve yüksek getiri beklentisi hedefiyle yapılan finansal yatırıma girişim sermayesi denilmektedir.

VUK 325/A maddesi, GVK 89/12 ve KVK'nun 10/g maddesine göre girişim sermayesi fonu için ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı beyan edilen gelir üzerinden indirim konusu yapılabilir. Ayrılan bu tutarların da pasifte geçici bir hesapta tutulması gerekmektedir. Yapılan bu tanımlamalar ışığında bilanço esasına tabi gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinin girişim sermayesi fonu ayırabileceğini söyleyebiliriz.

Girişim sermayesinin vergi indirimine konu olabilmesi için ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu ve toplam fon tutarının öz sermayenin %20'sini aşmaması gerekmektedir. Bu iki şartın da birlikte gerçekleşmesi şartı aranmaktadır. Bir diğer şart ise ayrılan fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş ya da kurulacak ve Sermaye Piaysası Kurulunun denetimine tabi olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına ya da yayırım fonlarına yatırım yapılması gerekmetedir. Son olarak da ayrılan tutarın ilgili yılın gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir (Kamacı, 2015).

Örneğin X işletmesinin 2020 yılı dönem sonu öz sermayesi 50.000.000 TL olup, işletme 2020 yılında 8.000.000 TL kazanç elde etmiştir. İşletmenin aynı yılda kanunen kabul edilmeyen gideri 400.000 TL ve 2019 yılından devreden 1.400.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. İşletme tarafından 500.000 TL girişim sermayesi fonu ayrılması veya ayrılmaması durumunda ödenecek kurumlar vergisindeki değişiklik aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. (Kurumlar vergisi oranı %20 olarak hesaplanmıştır).

	Girişim Sermayesi Fonu Ayrılmazsa	**Girişim Sermayesi Fonu Ayrılırsa**
Kurum Kazancı	8.000.000	8.000.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	400.000	400.000
Geçmiş Yıl Zararı	1.400.000	1.400.000
Girişim Sermayesi fonu	0.00	500.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	7.000.000	6.500.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	1.400.000	1.300.000
Daha Az Ödenecek Kurumlar Vergisi	100.000	

X işletmesi dönem sonu öz sermayesinin %20'si olan 10.000.000 TL'ye kadar girişim sermayesi fonu ayırabilir. Tabloda görüldüğü üzere işletme, girişim sermayesi fonu ayırdığı zaman 100.000 TL tutarında daha az vergi ödeyecektir. İşletme tarafından ayrılan bu fon tutatrının 31.12.2021 tarihine kadar girişim sermayesi fonların aveya girşim sermayesi yatırım ortaklıklarına yatırılmaması durumunda eksik tahakkuk edilen 100.000 TL turarındaki vergi miktarı gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEYE GENEL BİR BAKIŞ

Mükelleflerin vergi yükünü azaltma istekleri ve çabaları bilinen bir gerçektir. Çoğu zaman bu durumu vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve vergiyi yansıtma şeklinde fiili olarak gösterirler.

Vergi karşılıksız verildiği için mükelleflerin vergi ödeme konusunda çekince göstermesi normal bir davranıştır. Çünkü işletmeler kar elde etmek amacıyla kurulduklarından elde edilecek net karı artıracak en hızlı yolun vergiden kaçınmak olduğunu düşünürler. Bu davranış biçimi hukuki açıdan bir sorun teşkil etmediği için işletmeler adına herhangi bir risk unsuru taşımaz.

Vergi gelirlerinde azalmaya neden unsurların başında yüksek vergi sorunu gelmektedir. Vergi idareleri de yaşanan bu kaybı telafi etmenin en basit yolunu dolaylı vergilerde artış yaparak sağlama gayreti içerisinde olurlar. Tüm bu gelişmelerin sonucunda da adaletsiz vergi yükü yaygınlaşır, memnuniyetsizlik artar ve vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı uygulamaları da normalleşmeye başlar. Böyle bir düzende yakalanmadan vergi kaçırmaya çalışmak yaygın bir tutum haline gelir ve bir kültür olarak yerini alır (Gencel, 2012: 44).

Bu bölümde vergi kavramı teorik olarak açıklandıktan sonra vergi kaçırma kavramı ve vergi yükünün işletmeler üzerindeki etkilerinden bahsedilecektir. Son olarak da vergiden kaçınma kavramı açıklanıp, vergiden kaçınma türleri hakkında açıklamalar yapılacaktır.

2.1 VERGİ KAVRAMI

Vergi, her türlü siyasi rejimin ve yaklaşımın başvurduğu dünya devletlerinin ortak paydasıdır. Ülkelerin gelir kaynaklarının büyük kısmını vergiler oluşturmaktadır. Devletler, çeşitli yollarla bireylerin gelirlerinin bir kısmını istemektedirler.

Devletin asli görevi vatandaşlarına iyi bir hizmet sunabilmek ve refah seviyesini mümkün olan en üst seviyeye çıkartmaktır. Kamu hizmetlerinin devamlılığı ve herhangi bir kesintiye uğramaması için kullanılan en önemli finansal kaynak vergidir. Literatürde vergi ile ilgili birçok tanım yapılmıştır. Verginin en önemli özelliği zorunlu ve karşılıksız olmasıdır. Günümüz anlayışına uygun olacak biçimde vergiyi şu şekilde tanımlayabiliriz: ‘*’Kamu giderlerinin karşılanabilmesi için gerçek ve tüzel kişilere kanunlarla mali güçleri nispetinde uygulanan karşılıksız bir yükümlülüktür’’* (Konukcu- Önal, 2011:5). Bu tanım ışığında verginin belli başlı özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi, devlet tarafından alınır.
- Kamu harcamalarının finanse edilmesinde kullanılır.
- Ödenmediği takdirde hukuki yaptırımı olan zorunlu bir ödemedir.
- Vergi, karşılıksız yapılan bir ödemedir.
- Bireylerin ve kurumların ödeme güçleri oranında alınır.
- Önceden belirlenmiş kurallara göre alınır.
- Sosyal adaleti ve adil gelir dağılımını sağlamak için kullanılan bir araçtır.

Vergiler, kamu otoritesine dayanan karşılıksız gelir kaynakları olarak görülmektedirler. Bir birey vergi ödemese bile kamu hizmetlerinden yararlanabilmektedir. Bu nedenden dolayı bireylerin vergi ödeme isteklerinde de azalma görülebilmektedir. Kamu hizmetlerinden elde edilen yarar karşılığında

gönüllü olarak vergi ödenmesi de belirli bir vergi kültürünün mevcudiyetini göstermektedir. Gelir durumu, vergisel adalet ve vergilerin nasıl harcandığı gibi durumlar vergi ödeme kararları üstünde etkili olmaktadır.

Kamu hizmetlerinin dışlanamaz oluşu ve vergi gereksinimi genel kabul görmüş bir durumdur. Ancak, vergilerin alınış biçimleri ve oranları üzerinde durulması gerekmektedir. Düşük alınan vergiler kamu hizmetlerinin aksamasına neden olabileceği gibi, aşırı vergi artışı ise vergiye uyumu olumsuz etkileyebilmekte, vergi kaçakçılığına teşvik edebilmektedir. Bu durumun yaşanmaması için hükümetler tedbirler almakta, vergi kaybını önlemek için cezalar uygulamaktadırlar.

2.2 VERGİNİN EKONOMİK AÇIDAN ÖNEMİ

Vergi gelirleri tüm demokrasilerin yaşamsal kanıdır. Vergiler olmadan hiçbir devlet yoksulluğu azaltamaz ya da tüm medeni toplumlar için gerekli olan sosyal altyapı, sağlık, eğitim, güvenlik, ulaşım, emekli maaşları ve kamu mallarını sağlayamaz. Vergi, aynı zamanda kamu harcamalarının da önemli bir kısmını karşılamaktadır. Vergi ilk dönemlerde bir hediye gibi toplansa da zamanla zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle modern devletlerin değişen yapısı, görev ve sorumlulukları ile beraber vergilerin günümüz ekonomik yapısının olmazsa olmazı haline geldiği görülmektedir.

Tüm dünyadaki vergi gelirleri, iyi düzenlenmiş muhasebeciler, avukatlar ve parıldayan şehir merkezi ofislerinden faaliyet gösteren finans uzmanlarından oluşan yüksek düzeyde organize bir vergi önleme endüstrisi tarafından acımasızca saldırı altındadır (Sikka, 2012:15). Vergi gelirlerinin sekteye uğraması da ekonomik krizin derinleşmesinin önemli bir nedenidir. Bu durum ayrıca, hükümetlerin ekonomiye müdahale etme yeteneğini kısıtlayıp, milyonlarca insana sefalet veren kemer sıkma programlarının temelini oluşturmuştur.

Vergilerin ekonomi üzerindeki güçlü etkileri düşünüldüğünde, vergi yapısının ekonomiye zarar verici nitelikten uzak olması gerekmektedir. Vergiler ile serbest piyasa işleyişinin aksatılmaması ve ekonomik aktivitenin yavaşlatılmaması da

gerekmektedir. Değişen ekonomik konjonktüre cevap verebilecek niteliklerde bir vergi yapısının kurulmuş olması dengeli bir ekonomik yapı için önem arz etmektedir.

Vergilerin sadece kamu giderlerini karşılamak için kullanıldığını düşünmek rasyonel bir bakış açısı olarak değerlendirilemez. Zaman zaman iktisadi ve siyasi amaçlara ulaşmak içinde uygulanabilmektedir. Bu harcamalar bütçe dengesini bozacak seviyeye ulaşırsa ekonomide hasar bırakması kaçınılmaz olur.

Vergiler, kamu harcamalarının gerçekleştirilebilmesi için önemli bir yer tutmakla beraber, ekonomik sistem üzerinde de önemli bir etkiye sahiptirler. Dolayısıyla keyfi ve denetimden uzak vergilendirme ve kamu harcaması ekonomik sisteme büyük zararlar vermektedir. Özellikle oy kaygısı ile bazı dönemlerde ortaya çıkan vergi afları, siyasi fayda sağlayabilir, kısa dönemli bütçe açıklarının önüne geçebilirler. Ancak uzun dönemde ortaya daha olumsuz sonuçların çıkması beklenmektedir (Gencel, 2012: 56). Bunun önüne geçilebilmesi adına keyfi uygulamaların veya siyasi hesapların önüne geçecek bir mali kural sistemi ortaya konulmalıdır. Aksi takdirde verginin belirli kesimlere yüklenerek toplanması vergi adaletini bozacağından vatandaşın devlete olan aidiyet duygusunu zedeleyecektir. Böyle bir kurallar sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için de denetim mekanizmasının sağlıklı çalışması gerekmektedir.

Tablo 2.1'de tüm dünya devletlerinin vergi gelirlerinin milli gelire olan oranının 1972-2018 yılları arasındaki değişiminin yüzdesel olarak gösterimi yer almaktadır.

Tablo 2. 1 Vergi Gelirlerinin Milli Gelire Oranı (% GDP)

1972	13,54937	1984	14,12156	1996	15,13977	2008	14,89211
1973	13,46903	1985	14,3026	1997	15,49827	2009	13,5261
1974	13,85989	1986	14,27399	1998	15,69233	2010	13,98014
1975	13,39274	1987	14,63781	1999	15,80608	2011	14,43267
1976	13,51745	1988	14,49975	2000	16,19437	2012	14,61654
1977	13,92665	1989	14,44662	2001	15,75604	2013	15,09039
1978	13,86392	1990	14,48005	2002	14,69928	2014	15,37802
1979	14,11461	1991	14,69817	2003	14,40804	2015	15,49819
1980	14,53167	1992	14,33944	2004	14,51017	2016	15,41125
1981	14,82056	1993	14,2776	2005	15,17907	2017	15,84094
1982	14,79647	1994	14,43931	2006	15,60154	2018	15,26045
1983	14,20816	1995	14,90362	2007	15,65073	2019	15,330

Kaynak:https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS?name_desc=false.

Tablo 2.1, genel olarak yakın olarak değerleri göstermekle birlikte, vergi gelirlerinin milli gelire oranının genel olarak artan bir seyir izlediği görülmektedir. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için büyük önem taşıyan vergi gelirlerinin milli gelire oranının bazı dönemlerde artış gösterdiği ancak belirli bir seviyenin altına düşmediği de tabloda görülmektedir.

Kamu kesimine ve vergi gelirlerine yönelik eleştiriler çeşitli boyutlarda gerçekleşmektedir. Kamu kesiminin müdahaleye ve manipülasyona açık olması, etkinlikten uzak ve müsrif olduğu iddiası gibi yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu nedenle kamu harcamalarının azaltılması, dolayısıyla vergilerin azaltılması da savunulmaktadır. Kamu kesiminin bütçe kısıtlaması ile vergi ihtiyacının azaltılması gerekliliği tartışılmıştır.

Devletin bütçe kısıtlaması ile ilgili sorun teknik bir niteliktedir ve standart formülasyonun vergi gelirinin kamu harcamalarına eşit olması gerektiğini varsaymaktan ibaret olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi mükellefleri vergiden kaçmaya çalışırsa ve bu durum tespit edilemezse vergi gelirlerinin de belirsiz olacağı görülmektedir. Bu probleme belirgin bir çözüm, hükümetin bütçe kısıtlamasını beklenen değerler cinsinden yazmasıdır, ancak bu genel bir denge formülasyonu ile tutarsız bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Eğer, gelirin harcamadan daha az olduğu ortaya çıkarsa, o zaman açığın bir şekilde, örneğin vergi artışları veya kamu borçlanması ile finanse edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle bu finansman

yöntemlerinin en baştan itibaren optimizasyon probleminin bir parçası olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Sandmo, 2005: 657). Vergi kaçakçılığı veya vergi kaçınması ile meydana gelen vergi kaybı istenmeyen bir durum olsa da bu duruma bazen göz yumulduğu da görülmektedir.

2.3 MÜKELLEFLERİN VERGİYE BAKIŞ AÇISI

Mükelleflerin vergi kaçırmaya teşebbüs etmelerindeki tek sebep ekonomik kaygılar değildir. Bunun yanı sıra psikolojik ve sosyolojik nedenler de göz ardı edilemez. Özellikle ülkemiz gibi gelişmekte olan ve demokratik anlamda eksikleri bulunan bir yapıda bu tür kaygıların varlığı sıra dışı bir durum değildir.

Bireylerin vergi ödemek istemedikleri, ödeyecekleri vergiyi en aza indirme çabaları bilinen bir olgudur. Bu çaba ise farklı zamanlarda farklı yöntemlerle uygulamaya sokulmaktadır. Vergiden kaçınma olarak isimlendirilen bu durum neticesinde vergi mükellefi vergi matrahını azaltabileceği gibi, herhangi bir müeyyide ile de karşılamamaktadır (Heper, 2003, 210).

Mükellefleri vergi kaçırmaya iten objektif sebeplerin başında vergi yükü gelmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergi adı altında toplanan ve birçok kalemden oluşan bu vergiler, bireylerin net kazançlarını önemli ölçüde düşürmektedir. Ülkemiz özelinde vergi tahsilatının büyük bölümü dolaylı vergilerden sağlandığı için bireylerin vergi kaçırmaya olan eğilimleri daha fazla artmaktadır. Vergi kaybına neden olan bir diğer husus ise vergi sisteminde bulunan istisna ve muafiyetlerdir. Bu uygulamanın aşırı kullanımı vergisel işlemlerde hem mükelleflerin hem de vergi dairelerinin yükünü arttırmaktadır. Son olarak da vergi denetimindeki etkinliğin azlığı ve cezaların caydırıcı olmaması mükelleflerin vergi kaçırmasına neden olmaktadır. Denetim maliyetinin yüksek olması ve denetlenme olasılığının düşük olması mükellefleri vergi kaçırmaya iten başka bir unsur olarak dikkat çekmektedir.

Objektif faktörlerin dışında mükellefleri vergi kaçırmaya iten bazı sübjektif faktörlerde göz ardı edilmemelidir (Savaşan ve Odabaş, 2005). Vergiye karşı yaklaşımın en önemli belirleyicileri arasında vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri yer almaktadır. Vergilemede adalet günümüz vergileme sisteminin temelini oluşturur

niteliktedir. Devletin, ihtiyacı olan harcamaları karşılayabilmesi için verginin topluma iyi anlatılması, vergilerin toplum fertleri arasında adil ve herkesin gelirine göre paylaştırılması vergide adaletin temel unsuru olarak görülmektedir. Burada kastedilen adalet anlayışı herkesin aynı vergiyi ödemesi değildir. Herkesin gücüne göre ödediği vergiden aynı etkiyi görmesi vergide adalet olarak tanımlanabilir (Turhan, 1998, 191)

Vatandaşların vergi konusunda devlete olan bakış açıları ile vergi kaybının oluşması arasında direkt bir ilişki vardır. Vergi sisteminin adaletsiz oluşuna ilişkin algı kişilerin vergi kaçırma isteğini arttıracaktır. Gelire göre vergi alınmadığını ve refah seviyesi azaldıkça vergi yükünün daha fazla hissedilmesi bu dürtüyü harekete geçirecektir.

Vergi gelirlerinin nasıl elde edildiği vergi kayıp kaçakçılığının anlaşılması için önemlidir. Eğer vergi yönetimi vergi toplama konusunda sıkıntı yaşarsa ve kayıt dışı ekonominin önüne geçemezse, vergiyi daha kolay yollardan toplama gayreti içerisinde olacaktır. Bu durumda ise dolaylı vergilerin zamanla toplam vergi gelirleri içindeki payının artacağı beklenmektedir. Zaten gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan mukayeselerde, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının daha fazla olduğu görülmektedir (Işık, 2009: 171). Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının fazla olması vergi adaletinin bozuk olduğunu göstermektedir.

Bir diğer algı ise kamu harcamasının önem sırasına göre değil de bazı kesimleri zenginleştirmek için kullanıldığı ve ödenen vergilerin geri dönüşü olmadığıdır. Son yıllarda yazılı, görsel ve sosyal medyada sıkça karşılaşılan kamu ihalelerinin birkaç aile dışında kimseye verilmediği ve yeni zenginlerin sayısının hızla artması vatandaşların vergi verme isteklerini olumsuz yönde etkilemektedir.

Bir diğer faktör ise vergi idarelerinin dönem dönem bazı vergi alacaklarının tahsilinden vazgeçmesidir. Bütün dünyada mükellefler vergi aflarıyla karşılaşabilmektedir. Esas olan vergi aflarının vergi cezalarına veya bunların işlemiş faizine uygulanmasıdır. Ancak, temel vergi borcuna yönelik olarak da bu tür uygulamalara rastlanmaktadır (Keskin, 2018:67). İdareler çeşitli amaçlarla bu

uygulamaya başvursa da bu uygulamaların yaygınlaşması orta ve uzun vadede olumsuz sonuçlara neden olmaktadır. Vergisini zamanında ödeyen mükellefler de cezalandırıldıkları hissine kapılmaktadırlar. Bu tür uygulamalar doğal olarak mükelleflerin vergi ödeme motivasyonunu da düşürmektedir. Bu durumun da vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eylemlerine neden olacağı düşünülmektedir.

Vergi ile ilgili olarak zaman zaman yapılan düzenlemeler çeşitli tepkiler meydana getirmektedir. Genellikle yapılan düzenlemelerin vergi miktarı ve oranlarda bir artışa neden olması durumunda hoş karşılanmayacağı ortadadır. Bunun dışında siyasi beklentiler ve oy kaygılarıyla yapılan düzenlemelerin de mükellefler tarafından olumlu karşılanacağı düşünülmektedir. Burada önemli olan ve vergi ahlakını etkileyen faktörlerin başında, vergi ile ilgili kararları alan idarenin veya siyasi otoritenin toplum tarafından ne oranda destek gördüğüdür (Şenyüz, 1995; 39-40).

Vatandaşların ödediği vergilerin kendilerine hizmet olarak döneceği inancının oluşturulması ve bu inancın sağlamlaştırılması vergi kayıp kaçağının önlenmesi açısından önem taşımaktadır (Sarılı, 2002:42). Ülkemiz özelinde küçük bir değerlendirme yapmak gerekirse, uzun yıllar boyunca yaşanan gelişmeler neticesinde vergi ahlakı istenilen düzeye ulaşamamıştır. Toplumda siyasetçilerin ve idarecilerin yolsuzluklara bulaştıkları algısı, kamu harcamalarının bireylerin beklentilerini karşılamaktan uzak şekilde gerçekleştirilmesi, israf ve gösterişin yaygın olması bu duruma neden olarak gösterilmektedir. Bu durumun neticesi olarak vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi olumsuz durumların yaygınlaştığı düşünülmektedir.

Ortaya çıkan bu durum ideal görüntüden uzak bir yapıyı sergilemektedir. Nitekim etkin bir vergi idaresi, vergiye gönüllü uyum gösteren mükellef ile vergi kaçıran mükellef arasındaki ayrımı iyi yapabilmelidir. Tahsil edemediği vergiyi, vergisini zamanında ödeyen mükelleften çıkarmamalı, tam aksine vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefini ödüllendirmeli, vergi ödeme maliyetlerini azaltmalı ve işlemlerinde kolaylık sağlamalıdır (Sugözü, 2010: 179). Bu tür motivasyon artırıcı uygulamalar hem vergi gelirlerinde hissedilir bir artış sağlar hem de vatandaşların aidiyet duygusunu güçlendirir.

2.4 VERGİ KAÇIRMA

İşletmeler sahip olduğu varlık ve kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin bir kısmını ortaklar, yöneticiler, yatırımcılar ve devlet gibi farklı çevrelerin beklentilerini karşılamak için dağıtmaktadırlar. İşletmelerin kuruluşundaki temel amaç sürekliliğini devam ettirmek ve kar elde etmektir. Bu sebepten ötürü işletmeler elde edilen karın en yüksek seviyede tutulmasını hedeflerler.

Vergi kaçırmanın literatürde yapılan birçok tanımı vardır. Genel olarak üzerinde mutabık kalınan ve kullanılan tanım ise genel hatlarıyla, ekonomik faaliyetlerde bulunan birey ya da tüzel kişilerin herhangi bir vergi dairesinde kaydının bulunmaması veya kaydı olduğu halde çeşitli muhasebe hileleri, belge ve faturaların ortadan kaldırılmasıyla vergi yükümlülüğünü yerine getirmemesidir. Başvurulan bu yöntemler neticesinde devlet ciddi bir oranda vergi kaybına maruz kalmaktadır.

Kamu maliyesi açısından önemli bir yere sahip olan vergi kaçırma konusu, kamu gelirini azalttığı için kamu mallarının sunumunu da daraltır. Bir diğer etkisi ise kişilerin yatırım yapma kararlarını olumsuz yönde etkilediği için kaynak kullanımında verimsizliğe yol açmasıdır (Alm, 2012).

Vergi kaçırma sonucunda firmalar rakiplerine göre büyük bir maliyet avantajı yakalamaktadırlar. Bu maliyet avantajı rekabette firmaları öne geçirdiği gibi serbest piyasa düzenini de bozabilmektedir. Bunun yanında vergi kayıp kaçaklarının artması sonucunda devletler daha kolay toplayabildiği vergilerin oranlarında artışlara gidebilmektedir (Koç, 2016: 89). Bu durumun çeşitli toplumsal ve ekonomik sonuçları olmaktadır. Dolaylı vergilerdeki artış bunun en somut örneğidir. Günlük hayatta aldığımız, kullandığımız birçok ürünün içinde yer alan ve alım gücünü düşüren bu vergiler halkın refah seviyesini de düşürmektedir.

Vergi ve kayıt dışılık birbirini besleyen ve güçlendiren süreçlerdir. Vergi, sistemi kayıt dışına iterken, kayıt dışı kesimlerin genişlemesi de vergilerin ağırlaşmasına yol açmaktadır. Kayıt dışı alanların genişlemesi vergi tabanını daralttığından dolayı, gerekli vergi gelirlerine ulaşabilmek için vergi oranları artırılır.

Bu süreç, kayıt dışılık ile birlikte yüksek vergi oranlarının ve daha büyük kayıt dışı alanların oluşmasına neden olur (Bilen, 2007: 137).

Vergi kaçırma teşebbüsünün kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi kaçakçılığının azaltılması ve vergiden kaçınma uygulamalarına olan yatkınlığın azalması kamu idaresine olan güvenle doğrudan alakalı olmaktadır. Eğer kendisine saygı ve güven duyulmayan bir idare mevcut ise vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma uygulamalarında da artışlar görülecektir. Bu durum kısa vadeli olarak birçok mikro alanı olumsuz etkileyebileceği gibi uzun vadede devletin zayıflamasına da neden olacaktır (Ünsal, 1987; 50).

Kamu idaresine olan güvenle beraber vergi kaçırma eyleminde etkili olan başka etmenler de bulunmaktadır. Vergilerin miktarı ve oranı bu konuda önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca vergi sisteminin adil bir temel üzerine kurulmuş olması da önem arz etmektedir. Bununla birlikte vergi cezaları ve denetimler mükellefler üzerinde etkili olabilmektedirler. Özellikle vergi cezaları ve denetimler, bireyler arasında kaçakçılığa meyilli olan mükelleflerde caydırıcı olabilmektedir (Bahşı, 2020: 94). Sonuç olarak görülmektedir ki vergi kaçırmanın önüne geçilebilmesi, adalet, etkililik, verimlilik, denetim mekanizmalarının güçlü olması ve şeffaf bir kamu yönetimi anlayışına bağlı olmaktadır.

Bu nedenlerden dolayı ekonomide oluşacak kayıt dışılığın önüne geçilmesi için genellikle benzer tedbirlerin gerekliliğinden bahsedilmektedir. Bu tedbirler arasında ekonomide düşük faiz ortamının olması, vergi sisteminin tabana yayılı ve adil bir sistem yaratacak şekilde reforme edilmesi, dolaylı vergilerin ağırlıklarının azaltılması, genel vergi yükünün azaltılması, yatırım ortamının iyileştirilmesi ve işveren üzerinde oluşan baskının azaltılması, vergi denetim ve cezalarının etkin yürütülmesi ve siyasi veya başka nedenlerden dolayı sık sık vergi afları gibi zararlı tasarrufların önüne geçilmesi gibi uygulamalar yer almaktadır.

Ayrıca ekonomideki gelişmelerin takip edilmesi ve vergi idaresinin teknolojik gelişmelerin gerisinde kalmaması da önem arz etmektedir. Bu alanlarda idari ve yasal düzenlemelerin artırılması, kurumlar arasında iş birliğinin hızlandırılması ve bürokrasinin azaltılması gerekmektedir (Sugözü, 2010: 174). Çünkü vatandaşlar

ödediği vergilerin karşılığında ihtiyaç duyduğu anda gerekli hizmeti hızlı ve verimli bir şekilde almayı arzu ederler. Devlet, vatandaşın bu duygusunu tatmin etmeyi başarabilirse vatandaşın da vergi ödeme isteğini o derece artırabilir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilememesi halinde önemli sorunlar ortaya çıkacaktır. Kamu harcamalarının devam etmesine rağmen kamu gelirlerin de azalmanın görülmesi siyasi iktidarı yeni vergi arayışlarına götürecektir. Bu durum da daha kolay toplanabilir vergiler üzerinde artışların yaşanmasına neden olacaktır. Mevcut vergi tabanına daha yüksek vergiler uygulanması yoluyla kamusal harcamaların karşılanması sağlanır (Bülbül, 2016: 53).

Mükelleflerin en fazla reaksiyon gösterdikleri kesim devlettir. Bunun asıl sebebi ise ödenen miktarın herhangi bir karşılığının olmadığına inanmalarıdır. Türkiye özelinde mükelleflerin böyle bir bilinçaltına sahip olmalarının haklı gerekçeleri vardır. Kamu hizmetlerinden etkin bir şekilde faydalanamamak, refah seviyesinde kayda değer bir artışın olmaması, sağlık ve eğitim gibi bazı temel ihtiyaçlarına ayrı bir bütçe ayırma zorunluluğu gibi sebepler bu davranışın altında yatmaktadır.

2.4.1. Gölge Ekonomisi

Gölge ekonomisinin hem ekonomik hem de ulusal politika için bir zorluk oluşturduğu açıktır. Bu zorluklarla mücadelede, yasadışı istihdamı resmi sektöre aktarmayı başarmak için nedenlere odaklanmak gerekir. Bunlardan en önemlileri, artan vergi yükü ve resmi sektörde emeğe ilişkin katkıları içermektedir. Daha katı cezalar sadece gölge ekonomisinin sonuçlarını ele alır ve temel sorunu (örneğin yüksek vergilendirme ve düzenleme) ortadan kaldırmaz.

Orta ve uzun vadede, gölge ekonomisinin büyüklüğü sadece ücret dışı işgücü maliyetlerini düşürmek, yan işler için sabit oranlı vergi ve sosyal güvenlik katkıları sağlamak ve vergiden muaf artış gibi tedbirlerle etkili bir şekilde azaltılabilir. Diğer tedbirler arasında, düzenleyici yükün azaltılması ve emek yoğun hizmetlerde katma değer vergisi oranının azaltılması bulunmaktadır (Schneider, 2009: 1105).

Neredeyse tüm çalışmalarda, vergi ve sosyal güvenlik katkı yükünün gölge ekonominin varlığının temel nedenleri arasında olduğu tespit edilmiştir. Vergiler emek-boş zaman seçimini etkilediğinden ve aynı zamanda gölge ekonomide iş gücü arzını teşvik ettiğinden, genel vergi yükünün bozulması ekonomistler için önemli bir sorundur. Resmi ekonomideki toplam işgücü maliyeti ile vergi sonrası kazançlar arasındaki fark ne kadar büyük olursa, bu farktan kaçınmak ve gölge ekonomide çalışmak için teşvik o kadar büyük olmaktadır. Bu fark büyük ölçüde sosyal güvenlik yükünün/ödemelerinin ve genel vergi yükünün seviyesine ve artışına bağlı olduğundan, bu durum varlığın ve gölge ekonomisinin artmasının temel özelliklerinden sayılmaktadır (Schneider, 2009: 1083).

Vergi kaçakçılığı, devletler ve vergi idaresi tarafından istenmeyen bir durum olsa da olumlu sayılabilecek özellikleri de mevcuttur. Bunlardan birisi kayıt dışı çalışan kişilerin gelirlerinde yaşanan artış ile görülmektedir (Güven, 1995:33). Böylece bir çeşit kaynak transferi sağlanmış olmaktadır. Firmalar açısından da aynı bakış açısıyla düşünmek mümkündür. Kayıt dışı faaliyet gösteren firmalar maliyet avantajı sağlayarak gelirlerini yükseltebilmektedirler.

Adil olmayan bir vergi sisteminde mükellefler tepki olarak kayıt dışılığa yönelebilmektedirler. Elde edilen gelirlerin kaydedilmemesi, kayıtların eksik olarak bildirilmesi gibi durumlarla avantaj elde etmeye çalışabilirler. Ayrıca mükellefler çeşitli manipülasyonlarla vergi iadesi almaya çalışmak gibi çabalara da girebilirler (Çavuş, 2001:193-194). Bu gibi durumların önüne geçilebilmesi caydırıcı ceza sistemlerinin, etkili bir denetim altyapısının sağlanması gerekmektedir.

Yasal yaptırım, hükümete duyulan güven ve dindarlık düzeyi ne kadar düşük olursa vergi kaçakçılığının o kadar yüksek olduğu görülmüştür. Bu bulgular, vergi kaçakçılığına ilişkin çeşitli veriler sunmaktadır. Hükümet politika yapıcıları, kültürel, yasal, politik ve dini açıdan vergi kaçakçılığı olasılığını değerlendirmede ve vergi kaçakçılığıyla mücadele için vergi reformu politikaları geliştirmede faydalı sonuçları olacak tutumlar sergilemelidirler (Richardson, 2008: 25). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, etkili vergi idareleri üretmeye yönelik vergi reformlarının amacı, tasarımı ve uygulanması düşünüldüğünde hükümetlerin güven sağlaması son derece

önemlidir. Dahası, hükümete daha fazla güven duyulması sonucunda, vergi kaçakçılığının kendiliğinden azalması da muhtemeldir.

Vergi kaçakçılığının optimal vergi teorisi çerçevesinde tartışılması da ilgi çekici olmaktadır. Bu teori elbette herhangi bir kaçırma olmadığını varsaymaktadır. Beklenen sonuç, kaynakların etkin bir şekilde tahsis edilmesini teşvik etmenin öncelikle talep veya arzda esnek olmayan mallar üzerinde toplanması gerektiğidir. Özellikle, işgücü arzında tam olarak esnek olmayan bir durumda, gelir vergisinin gelirlerin yeniden dağıtımını gerçekleştirmenin en iyi yolu olduğu konusunda geniş bir mutabakata varıldığı görülmektedir (Allingham, 1972: 338). Bu sonuç, gelir vergisinin muhtemelen vergi kaçakçılığı için emtia vergilerinden çok daha büyük fırsatlar sunduğunun fark edilmesi durumunda bariz bir değişiklik gerektirmektedir. Hükümetin kaçınma eğilimini azaltmak amacıyla kullanabileceği politika araçları, vergi oranlarının kendileri, ceza oranları ve tespit edilme olasılığını belirleyen denetim faaliyetlerinden meydana gelmektedir.

Optimal vergi teorisi, vergilendirmenin doğru alanlarda doğru oranlarla yapılması yoluyla toplam zenginliğin artırılmasını amaçlamaktadır. Bu amaçla çeşitli vergi türleri üzerinde çalışmalar yapılmakta ve sonuçları incelenmektedir. Bu çalışmalar neticesinde optimal bir vergi sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır. Her ne kadar oranlar üzerinden çalışmalar yürütülse de optimal vergi teorisinin başarıya ulaşması teknolojik altyapıya, siyasi hedeflere ve mevcut ekonomik işleyişe bağlı olmaktadır (Slemrod, 1990: 176).

Vergi kaçakçılığının en olumsuz taraflarından birisi kayıt dışı ekonomiye bağlı olarak resmi ekonomik verilerin yanıltıcı olabilmesidir. İşsizlik ve milli gelir hesaplamaları gibi veriler kayıt dışı ekonomiye bağlı olarak hatalı sonuçlara işaret edebilirler. Yanıltıcı verilerin elde edilmesi oluşturulacak tedbir veya teşvik politikaları üzerinde de hatalı kararlar alınmasına, para ve maliye politikalarının yanlış uygulanmasına neden olmaktadır (Sarılı, 2002: 43).

Toplumdaki vergi kaçakçılığını azaltmaya çalışan hükümetler için dikkat edilmesi gerekli konular bulunmaktadır. Daha basit bir vergi sistemi vergi kaçakçılığını azaltabilir. Ayrıca, genel eğitim düzeyi vergi kaçakçılığı ile ters

ilişkilidir. Stopaja tabi ücret ve maaş gelirleri vergi kaçakçılığına dair bir diğer önemli engeldir. Buna ek olarak, vergi gelirlerinin nasıl harcandığı algısı, vergi kaçakçılığının azalması açısından önem taşımaktadır. Son olarak, vergi moralinin yüksek olduğu durumlarda, vergi kaçakçılığının daha düşük olması beklenmektedir (Richardson, 2006: 165). Bu gibi durumlar, hükümet politika yapıcılarının, uluslararası vergi kaçakçılığı ile önemli ölçüde ilişkili olan kilit değişkenleri daha iyi anlamalarını ve uygun stratejileri tasarlamalarını ve uygulamalarını sağlamalıdır. Yapılacak olan çalışmalar kaçakçılığın zararlı etkilerini en aza indirgemek ve vergi gelirleri tahsilatında iyileşmelere yol açmak için gerekli görülmektedir.

Son yıllarda kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin ampirik tahminler sunma girişimleri görülmektedir. En azından başlangıçta, ampirik araştırmaların çok azı temeldeki bir teorik yapıya dayanmış olsa da ampirik çalışmanın ve onu izleyen politika tartışmalarının daha fazla teorik çalışmaya ilham verdiğine ve bu teorilerin de deneysel araştırmalar için yeni yönlendirmeler ortaya koyduğu görülmektedir (Sandmo, 2005: 644).

Kamunun kontrol edemediği ekonomik aktiviteler kayıt dışı ekonomi olarak ifade edilmektedir. İşletmelerin bu faaliyetlerini kayıt dışı tutmalarının başlıca sebebi ise vergi kaçırarak maliyetlerini düşürme istekleridir. Bir ülkede kayıt dışılığın yaygın olması vergilemede adaleti olumsuz yönde etkileyeceğinden vergi yükünün eşit dağılımını engelleyecek ve vergi ödeme isteğini azaltacaktır (Sabankaya, 2019: 162).

Kayıt dışı çalışarak vergi vermeyen ve bu yolla maliyetlerini azaltan bir üreticinin, ürettiği mamulün fiyatlarını düşürmesi de normaldir. Ancak, güçlü bir talep ile karşı karşıya olan üretici fiyatlarını indirmek yerine ortaya çıkan maliyet avantajını lehine kullanarak karını artırabilir (Koç, 2006: 94). Elde edilen yüksek karla, üretici yeni yatırımlar yapabilir veya üretim kapasitesini artırabilir. Düşük teknoloji gereksinimi olan bu tür üretimlerde firmalar uluslararası pazarlarda da bir rekabet avantajı sağlayabilmektedirler. Bununla birlikte bu işletmelerin kaçırdığı vergileri dikkat çekmemek için yatırıma dönüştürmemesi ve kayıt dışı olarak saklanarak üretim yapması da mümkündür.

Ayrıca enflasyon oranı ile vergi kaçırma arasındaki ilişkinin niteliğinin araştırılması önemlidir. Örneğin, enflasyonun devlet gelirlerini artıran mevzuat dışı bir vergi artışı olduğu öne sürülmektedir.

Milli gelir hesaplamalarında ve işsizlik rakamlarında olduğu gibi kayıt dışı ekonominin varlığı enflasyon rakamlarında da hatalı sonuçlar verebilmektedir. Kayıt dışı ekonomi neticesinde belirli bir kesim lehine aşırı kâr marjı ortaya çıkabilmektedir. Buna rağmen kayıt dışı ürünlerin fiyatlarının resmi fiyatlara göre daha düşük olması beklenmektedir. Bu durumda ise hesaplanan enflasyon oranları, gerçek durumdan daha fazla olacaktır (Koç, 2006: 94).

Kayıt dışılığın artması sonucunda oluşan gölge ekonomilerin ekonomik, mali ve sosyal etkileri ortaya çıkmaktadır. Bu etkiler genel olarak olumsuz olarak nitelendirilse de olumlu etkilere de sahip olabilmektedir. Gölge ekonomilerin ortaya çıkarmış olduğu olumlu ve olumsuz etkiler Tablo 2.2'de gösterilmektedir.

Tablo 2.2 Gölge Ekonomisinin Ekonomik Etkileri

Etkiler	Olumlu Yaklaşım	Olumsuz Yaklaşım
Ekonomik	Büyümeyi hızlandırıyor Krizleri hafifletiyor Toplam arzı artırıyor Tasarrufları yatırıma yönlendiriyor	Enflasyonu yükseltiyor Ekonomik istikrarsızlık yaratıyor "Dolarizasyon" düzeyini yükseltiyor İhracat potansiyelini kısıtlıyor Ülkeden sermaye kaçışını artırıyor Ekonomide daha fazla kayıtdışılık doğuruyor
Mali	Kayıtdışı sektörde oluşan gelirlerin önemli bir kısmı resmi sektörde harcandığından dolaylı vergilerden sağlanan gelirleri artırıyor	Kamu gelirlerini azaltıyor Resmi sektörde vergi yükünü yükseltiyor Dürüst vergi mükellefleri "cezalandırılıyor" Kamu hizmetlerini kısıtlıyor Vergi ahlakını tahrip ediyor "Free-rider" sorunu yaratıyor Vergi otoritesini zayıflatıyor
Sosyal	Sosyal "patlamalar"ı önlüyor Vasıfsız işgücüne istihdam sağlıyor Adaletsiz gelir bölüşümünü "hafifletiyor" Yolsuzluğu azaltıyor	Sosyal sigortadan yoksun insan kitlesi oluşturuyor Ekolojik sorunları derinleştiriyor Çarpık şehirleşme doğuruyor Çocuk emeğini teşvik ediyor Devletin egemenliğini zayıflatıyor Sosyal ahlakı tahrip ediyor Yolsuzluk ve rant arayışını genişletiyor Demokrasi ve hukuk sistemini zayıflatıyor Vatandaşın devlete bağlılığını zayıflatıyor Toplumda suç oranını yükseltiyor

Kaynak: Bağırzade, 2015:42

Kayıt dışı ekonomi çalışması bağlamında vergi kaçakçılığının teorik analizleri, işgücü arzı kararına odaklanmaktadır. Ancak, orada emek talep edilmediği sürece "gizli" işgücü piyasasında herhangi bir faaliyet olamaz. İşgücü talebi kısmen, birisinin evini boyaması veya arabasını onarması için kısa süreli istihdamla ilgilenen diğer tüketicilerden ve kısmen de vergisiz işçiliğin avantajlarından yararlanmak isteyen firmalardan gelmektedir. Kayıt dışı emek için piyasanın hem arz hem de talep tarafını dikkate almak gerekmektedir (Sandmo, 2005: 653). Gelir vergisi oranının, ceza oranının ve tespit olasılığının kayıt dışı işgücü piyasasında ücretler üzerindeki etkileri nelerdir ve bu etkiler normal işgücü piyasasında ücret oluşumuna nasıl yayılmaktadır? Bu sorular kayıt dışı ekonominin anlaşılması için üzerinde durulması gereken sorulardır.

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi nedeniyle hükümetler kolay vergilendirilebilir alanlardaki vergi oranlarını artırma seçeneğine yönelmektedirler. Bunun en bariz örneklerinden birisi de dolaylı vergi oranlarının artırılmasıdır (Koç, 2016: 91). Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergi oranlarının toplam vergi gelirleri içinde büyük bir yer kaplamasının nedeni olarak bu durum gösterilebilmektedir. Ancak dolaylı vergiler üzerindeki aşırı yüklerinde olumsuz etkileri bulunabilmektedir. Ülkemizde de dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha fazla yer kapladığı görülmekte, bu durumun ise vergi idaresinin eksikliğinden kaynaklandığı savunulmaktadır.

2.4.2. Ülkelerin Vergi Kaçırmaya Olan Tepkileri

Vergiler, bir ülkenin toplumsal ve iktisadi hayatına etki edecek niteliklere sahip olmalıdır. Vergi altyapısının ve sisteminin belirli niteliklere sahip olması, vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi adına önemli görülmektedir. Bu nedenle vergi adaletinin sağlanmış olması, vergi kültürünün oturtulmuş olması sağlıklı bir yapının parçaları olarak değerlendirilmektedir.

Siyasi veya ekonomik gerekçelerle sürekli değişikliğe uğrayan bir vergi yapısı, vergi aflarıyla vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin adeta cezalandırılması, denetim ve cezaların etkili bir şekilde yürütülememesi çeşitli sorunların doğmasına neden olmaktadır. Bu gibi durumlar vergi bilincinin oluşmasının önüne

geçebilmektedir. Vergi bilincinin oluşamaması durumunda ise vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına olan ilgide de bir artış meydana gelecektir. Sonuç olarak devletler vergi gelirlerinde kayıplar yaşayacaktırlar (Işık, 2009: 148).

Hükümetler vergi toplama hakkına sahiptirler. Birçok siyasi ve ekonomik nedenden ötürü, çoğu ülke emek ve harcamaların yanı sıra şirketlere de vergi uygulamaktadır. Vergiden kaçınma eylemleri, ABD ve İngiltere gibi hükümetlerin böyle bir gelir talep etme ve kurumsal davranışın bu zorunlu yönünü düzenleme yetkinliğine doğrudan meydan okumaktadır. Bu da bazı politikacıları ve sosyal yorumcuları suçlu şirketlerin ahlaksız davranışlarını ilan etmeye itmiştir. ABD ve İngiltere'nin mevcut vergi sistemlerinin kendi iyiliği için çok karmaşık olduğu önermesine katılmayan herhangi bir politikacı, vergi uzmanı veya iş adamı bulmak zordur.

Vergilemenin karmaşık içtihadı (mevzuat, idare ve uyum), devleti kurmak ve kamu yararını teşvik etmek için tasarlanan birbirini izleyen hükümetlerin politika ve ideolojilerinin bir mozaiğini yansıtmaktadır. Bu bağlamda, bu sisteme dâhil edilen vergi karşıtı kaçınma hükümleri gelir yakalamayı desteklemekte ve çeşitli hükümetlerin toplum vizyonlarını güçlendirmektedir. Böylece, vergi kanunu siyaset alanında şekillenmiş olmaktadır. Vergiden kaçınma, bu sanat formunu uygulayan şirketlerin ev sahibi hükümeti için doğrudan bir zorluktur. Bununla birlikte, hükümetler bu zorluğa nasıl tepki verdiklerine dikkat etmelidirler. Çünkü şirketlerin serbestçe hareket edebildiği uluslararası pazarlarda iki tepki açıktır. Birincisi, şirketlerin faaliyetlerini yüksek vergili ülkelerde gerçekleşen kayıplar ve düşük vergili ülkelerde ise gerçekleşecek kazançlar olacak şekilde düzenlemeleridir. Diğeri ise yabancı hükümetlerin başka bir ülkenin vergi ödeyen şirketlerini ele geçirme çabasıdır. Bu yaklaşım vergi kaçınmasının birçok biçiminin kullanımını ve vergi cennetleri kurulmasını teşvik eden bir politikadır (Dowling, 2013: 180).

Vergi sistemleri yerli ve yabancı yatırımcıların ilgisini çekebilmek adına devletlerin kullanıldığı bir faktör olarak kullanılabilmektedir. Uygulanacak bu sistemlerin hukuki dayanağının olması ve sınırlarının belli olması da uluslararası vergi hukukunun en önemli konularından birini oluşturur. Devletlerin ekonomik olarak büyüme stratejilerinin başında küresel sermayenin kendi ülkelerine kanalize

edilmesi gelmektedir. Bunu yaparken aynı zamanda yerli sermayenin de kaçışını önlemek başlıca amaç olarak belirlenmelidir. Bu durumun hukuk bilimini ilgilendiren yönü ise ilk olarak uygulamaların ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği noktasında kendini gösterir. Hukukun konuya dair bir diğer ilgi noktası da devletlerin ticari hayata keyfi müdahalesinin ve ayrımcılık oluşturan uygulamalarının sınırını belirlemektir.

Devletlerin sınırsız bir egemenlik yetkisi olduğu kabul edilen bir durum değildir. Bu sınırın aşılmadığını göstermek için de kendilerini anlaşmalar ile sınırlayıp uluslararası camiada kabul görürler. Bu nedenle devletler sadece kendi ulusal hukuk sistemine bağlı olmayıp aynı zamanda uluslararası anlaşma ve hukuk kurallarına bağlı olmak durumundadırlar (Kapucu, 2017: 110). Ülkeler sermaye hareketlerine vergi yoluyla müdahale bulunmadan önce ulusal ve uluslararası hukuk sistemi ilkelerini göz ardı etmemelidirler.İşte bu sınırın belirlenmesinde kullanılacak ölçütlerin tespiti uluslararası vergi hukukunun konularından ve amaçlarından birini oluşturur.

Küreselleşmenin ve dijitalleşmenin bu kadar hızlanmadığı yıllarda, küresel ticaretin boyutu da belirli sınırlara sıkışmış durumdaydı. Dünya genelinde kapalı ekonomilerin yaygınlığı küresel sermayenin önünde de bir engel durumundaydı. II. Dünya Savaşından sonra ise küresel ticarette ve sermaye hareketlerinde ortaya çıkan hızlanma, teknolojinin ilerlemesiyle beraber farklı bir boyuta ulaşmıştır. Bu değişim nedeniyle çok uluslu şirketler farklı sorunlarla da karşılaşmaya başladılar. Birçok ulusluarası şirket yabancı ülkede kazandığı parayı kendi ülkesine naklederken büyük vergiler ödemek durumunda kaldı. İlk önce parayı kazandığı yabancı ülkede vergi ödemekte, daha sonra kendi ülkesine transfer gerçekleştirdiğinde yine vergi ödemektedir. Bu durumun tepki çekmesi ve yanlış bir uygulama olduğu düşünceleri hızla yayılmıştır. Karşılan sorunun önüne geçilebilmesi için ise ülkeler arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları imzalanmaktadır (Gökten, 2017: 550).

Tablo 2. 3 Uluslararası Ticaret Üzerindeki Vergiler (%)

2002	4,511	2009	3,655	2016	3,385
2003	5,274	2010	3,643	2017	3,215
2004	5,171	2011	3.550	2018	2,958
2005	4,836	2012	3,643	2019	2,272
2006	4,118	2013	3,027		
2007	4,121	2014	2,950		
2008	3,755	2015	3,392		

Kaynak:https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.INTT.RV.ZS?name_desc=false

Tablo 2.3'teki verilere göre uluslararası ticaret üzerinden alınan vergilerin oransal olarak nasıl sert bir düşüş yaşadığı net olarak görülmektedir. Bu durumun nedenlerinden biri uluslararası ticaretin artmasıyla güçlenen şirketlerin hükümetler üzerinde baskı oluşturma güçlerinin artmasıdır. Özellikle ABD'de bulunan güçlü sermayeli şirketlerin etkileri bütün dünyaya yayılmaya başlamıştır.

2.4.2.1 A.B.D'nin Almış Olduğu Tedbirler

ABD'de vergi politikası, hükümetin ekonomideki değişen rolü ve değişen ekonomik koşullara uyum sağlayan bir izlenim vermektedir. Roosevelt idaresinin gelir kanunları, ödeme yeteneği, vergiden kaçınmanın azaltılması, boşlukların kapatılması ve vergi idaresinin basitleştirilmesi ilkelerine daha yakından uyum sağlamak için gözden geçirildi ve yeniden düzenlendi. Aynı dönemlerde iki yeni vergi ve sosyal yardım sistemi hayata geçirildi. Bordro vergileri ile finanse edilen sistemler sırasıyla sosyal güvenlik ve federal devlet işsizlik tazminat sistemleriydi (Atrostic, 1991: 348).

1930'ların bunalımından sonra ekonomide, savaş öncesi askeri birikim ve yardım harcamalarının birleşiminden kaynaklanan bir yükseliş yaşandı. II. Dünya Savaşı'nı kısa bir enflasyon artışı ve küçük ekonomik gerilimler izledi. Kore Savaşı'nı bir başka askeri birikim ve enflasyon, ardından 1950'lerde iki kriz ve 1960'da bir başka kriz yaşandı. Bunu izleyen ve uzun süreli ekonomik genişleme 1960'ların sonunda Vietnam Savaşı'nı ve beraberindeki enflasyonu getirmiştir. 1970'lerde ise iki petrol fiyatı şoku, iki durgunluk ve devam eden enflasyon görülmüştür. 1981-82 yıllarında savaş sonrası durgunlukların en derinleri enflasyonda uzun süredir beklenen bir gerileme ve mevcut sürekli genişlemeden önce gelerek ekonomiyi yıpratmıştır.

1980'lerin sonunda, ABD yatırım ortaklıklarına büyük miktarda Alman yatırımı yapılmıştır. Yatırım ortaklığı olarak nitelendirilebilmek için, yatırımın büyük kısmının menkul kıymetler ve çeşitlendirilmiş paylarda olması gerekmektedir. Yatırım ortaklığı işlevi nedeniyle ABD hükümeti bu kurumları klasik ABD kurumsal sistemine göre vergilendirmek istememektedir. Bu nedenle, bu şirketlerin ödenmiş olan tüm temettülerinin işletme gideri olarak düşülmesine izin verilmektedir. Gerçekte ise kârlar şirketleri vergilendirmeden terk eder. Bu nedenle bu şirketler Alman vergilerinden kaçınmak isteyen firmalar için çok ilgi çekicidir. Bir yatırım ortaklığının yüzde 10'una sahip olmak bir Alman şirketini muafiyet ayrıcalığına hak kazandırır ve stopaj vergilerinin olmaması, vergiden muaf faiz geliri elde etme olasılığını da gündeme getirir (Weichenrieder, 1996: 41).

ABD'de bulunan çok uluslu şirket sayısının fazla olması ve bu şirketlerin vergi gelirlerinde önemli bir yere sahip olması nedeniyle, transfer fiyatlandırması problemi çözülmesi gereken en temel sorun olarak dikkat çekmektedir. ÇUŞ'ların küresel çapta ticari ilişkileri göz önüne alındığında yapılan her düzenleme hiç kuşkusuz diğer ülkelerin gelirlerinde de ciddi bir kayba neden olmaktadır.

ABD vergi sistemi içerisinde transfer fiyatlandırması ile ilgili mevzuatın her geçen gün karmaşık bir hal alması ve kuralların sıkılaşması ÇUŞ'lar için büyük bir ekonomik sorun olmuştur. Vergi idaresi ve vergi uzmanları için özellikle maddi olmayan duran varlıkların ticarete konu olduğu uluslararası işlemler, ABD'de diğer

ülkelere kıyasla daha önemli bir konu olarak dikkate alınmaktadır (Markman, 2005:4).

ABD'nin neredeyse tüm araştırma ve geliştirme faaliyetlerini (ar-ge) ÇUŞ'lar gerçekleştirmektedir. Örneğin, 2010 yılında ABD çokuluslu şirketlerinin ana şirketleri ABD iş Ar-Ge'sinin % 70'inden fazlasını üstlenmiştir (Albertus, 2009:1). Bu çarpıcı gerçek ABD'deki teknolojik ilerlemenin çokuluslu şirketlerin yenilikçi faaliyetlerine büyük ölçüde maruz kaldığını ortaya koymaktadır.

ABD ekonomisi ve teknolojik ilerlemesi için son derece önemli olan ÇUŞ'lar, transfer harcamaları politikaları ile birlikte, vergi politikalarının karmaşıklığından da yararlanmaktadır. Bu durumda ise ödemesi gerekenden daha az vergi ödeyen şirketler ortaya çıkmaktadır. Kamuoyunda tepki ile karşılaşılan bu tip durumların önüne geçilmesi çabaları sürmektedir.

İngiltere ve ABD gibi birçok büyük sanayileşmiş ülkenin kurumlar vergisi kodları son derece karmaşıktır. Buna ek olarak, ülkeler arası vergilendirme anlaşmalarının karmaşıklığı da söz konusudur. Bir de modern muhasebe uygulamasının karmaşıklığı ek olarak bulunmaktadır (Dowling, 2013: 176). Son olarak, vergi makamlarıyla yapılan şirket görüşmelerinin özel niteliği vardır. Tüm bu faktörler ile birlikte, halkın bir şirketin adil vergi payını ödeyip ödemediğini anlaması neredeyse imkânsız hale gelmektedir.

Bu sorunların ortadan kalkmasını sağlamak için Amerikan Gelir İdaresi (IRS) bir takım stratejik hedefler belirlemiştir. Bu hedefler (Yen, 2020: 26) :

- Tüm mükelleflerin dosyalama, raporlama ve ödeme yükümlülüklerini anlamalarını ve yerine getirmelerini kolaylaştırarak vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak ve güçlendirmek,
- Amerikan vergi sistemi, vergi yasalarını yöneterek ve uygulayarak, uyumu teşvik ederek vergi sisteminin bütünlüğünü korumak için gönüllü uyuma dayanmaktadır. Bu durumu uygun yaptırımlarla desteklemek,

- ❖ Paydaşlarla vergi idaresi arasında ortaklıklar geliştirmek için proaktif olarak harici ortaklarla iş birliği yapmak, vergi mükelleflerine verilen hizmeti zenginleştirmek,
- ❖ İyi donanımlı, çeşitli, esnek ve bağlı bir işgücü yetiştirmek,
- ❖ Karar vermeyi ve operasyonel sonuçları iyileştirmek için gelişmiş verilere ve analizlere erişim sağlamak,
- ❖ Vergi mükelleflerine daha iyi hizmet vermek ve vergi mükellefi kaynaklarının idaresini geliştirmek için iş süreçlerini düzene koyarak ve basitleştirerek operasyonlarda çevikliği, verimliliği, etkinliği ve güvenliği artırmak şeklinde sıralanmaktadır.

Belirlenen bu stratejik hedeflerle birlikte vergiden kaçınma uygulamalarının tespit edilebilmesi dikkatli ve sıkı bir denetim gerektirmektedir. Bununla birlikte ülkelerin belli başlı geliştirmiş oldukları yöntemler de mevcuttur. Bu yöntemler belirli ilkeler doğrultusunda geliştirilmiştir.

Amerikan hukukunda ticari amaç terimi temel koşul olarak kullanılmaktadır (Banaun, 2002: 29). Kaçınma önleme kuralları, normalde işlemlerin belirli vergi avantajları elde etmeyi amaçladığını veya işlemlerin ticari amaç veya etkileri olmadığını vurgulamaktadır. Amerikan hukukunda, vergiden kaçınma testinin uygulanması için ön koşul, işlemin ticari amaçlı olmamasıdır. İş amacı eksikliği İngiliz Ramsay ilkesinde de bir unsur olarak vurgulanmıştır. Kanada kaçınma önleme maddesi, öncelikle "vergi avantajı elde etmekten başka iyi niyetli amaçlar" için düzenlenmiş kendi kapsam işlemlerinden muaftır. Norveç Yüksek Mahkemesinin yapılmış olan kaçınma işleminin vergi amacı dışında değer eksikliği taşıdığını vurguladığı da görülmektedir (Banaun, 2002: 26).

Ancak ABD firmalarının vergiden kaçınırken bu ilkeyi sık sık çiğnedikleri görülmektedir. Yapılan bir çalışmaya göre ABD uluslararası ticaretinin yaklaşık %40'ı şirket içi transfer fiyatlaması veya şirket içinde gerçekleşen uluslararası ticarettir (Clausing, 2003: 2208).

Beklendiği gibi, çoğu ABD şirketi kendi gelirleri üzerinden vergi ödemektedir. Örneğin, McIntyre ve arkadaşlarının (2011) araştırması, 2008-2010

yılları arasında çalıştıkları 280 büyük ABD şirketinin toplam % 25'inin efektif vergi oranı % 30'dan fazladır; % 35'inin oranı % 17,5 ile % 30 arasında değişmektedir. % 40'ının oranı ise % 17,5'tir. En iyi grupta Best Buy, Harley-Davidson, Hershey, Home Depot, Humana, Radio Shack, Sealed Air, St Jude Medical ve Walmart gibi şirketler yer almaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde kurumlar vergisi oranı yüzde 21 olarak uygulanmaktadır. Söz konusu verginin ise daha da yükseltimesi de gündemdedir. Durum böyle olunca işletmelerin vergiden kaçınma çabalarında da artış görülmesi kaçınılmaz olacaktır. Yaşanan ekonomik krizler ve son dönemde ortaya çıkan küresel salgın ile birlikte azalan karların daha da erimemesi için vergiyi az ödeme çabalarının hız kazanması muhtemel bir sonuç olarak görülmektedir.

2.4.2.2. AB'nin Almış Olduğu Tedbirler

Avrupa Birliği'nde (AB) transfer fiyatlandırmasına ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin olarak ilk çalışmalar 1976 yılında başlamıştır. Ancak bu konuda ilk kapsamlı düzenleme 23.07.1990 yılında yapılan Tahkim Anlaşmasıdır. Bu metnin en önemli tarafı, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat, çifte vergilendirme sonucunu doğuruyorsa, karşı taraf için bir düzeltme öngörmesidir (Işık, 2005: 64). Bu düzenleme üye ülkelerin mali özerkliklerini ortadan kaldırdığı gerekçesi ile uygulamada pek tercih edilememiştir.

AB'ye üye devletlerin hâlihazırda çifte vergilendirmeyi ve vergi kaçakçılığını önlemek için çeşitli adımlar attıkları görülmektedir. Bu alanda uygulanan ekonomi politikası, yerel rekabetin mali sistemler ve dolaylı vergi oranları arasındaki farklılıklar tarafından bozulmamasını amaçlamaktadır. Ayrıca, üye devletler arasında fon transferleri durumunda oluşabilecek vergilendirme alanındaki rekabetin olumsuz etkilerini önlemek de hedeflenmektedir (Manea ve Manea, 2011: 238).

AB, vergilemede yaşanan sıkıntıları azaltmak ve ülkeler arasındaki bilgi alışverişinin etkinliğini artırmak amacıyla ''Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma'' (BEPS- Base Erosion and Profit Shifting) planını yürürlüğe koymuştur.

Uluslararası vergi kurallarının yeniden dizayn edilmesinin hedeflendiği, G20 ve OECD ülkelerinin özellikle ÇUŞ'ların vergi ödememe ya da az vergi ödeme girişimlerine karşı geliştirilmiş bir eylem planı olarak ifade edilmektedir. BEPS eylem planının temel prensibi ise ekonomik faaliyetlerin icra edildiği ve değerin üretildiği yerde elde edilen karların orada vergilendirilmesi olarak görülmektedir (Kara ve Öz, 2016). Vergi adaletini bozan, matrah aşındıran ve rekabet ortamını zedeleyen işletmeleri sıkı bir denetimle kontrol altına almak eylem planının ana eksenini oluşturmaktadır.

BEPS eylem planı çerçevesinde çözülmesi hedeflenen temel sorunlar ise vergilendirmede şeffaflığın sağlanması, çifte vergilendirmeme probleminin çözümü ve ekonomik faaliyetlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi kurmak olarak sıralanabilir (Kara,2021). Bu planın devreye sokulmasının ekonomik yönü olduğu kadar ayrıca G20 maliye bakanlarının girişimiyle hayata geçirildiği gerçeği de eylem planının politik dayanağını gözler önüne sermektedir.

BEPS çerçevesinde oluşturulan ve 15 başlık altında toplanan eylem planları şu şekildedir (Gedik, 2020) :

1.Eylem Planı: Dijital Ekonomiye Dair Sorunların Tespiti

2.Eylem Planı: Hibrit Anlaşmalarının Etkisiz Hale Getirilmesi

3.Eylem Planı: Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Kurallarının Güçlendirilmesi

4.Eylem Planı: Faiz İndirimi Yoluyla Matrah Aşındırmasının Sınırlandırılması

5.Eylem Planı: Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Mücadele

6.Eylem Planı: Vergi anlaşmalarının Kötüye Kullanımının Engellenmesi

7.Eylem Planı: Daimi İşyeri Statüsü

8,9,10. Eylem Planları: Transfer fiyatlandırması

11.Eylem Planı: BEPS Veri Analizleri

12.Eylem Planı: Mükelleflere Zorunlu Bildirim Kuralları

13.Eylem Planı: Ülke Bazlı Raporlama

14.Eylem Planı: Vergi Uyuşmazlıklarında Karşılıklı Anlaşma Usulü

15.Eylem Planı: Vergi anlaşmalarında çok taraflı araçlar.

2015 yılının Kasım ayında Türkiye'nin Antalya ilinde OECD/G20 BEPS paketi onaylanarak yukarıda sayılan 15 madde halinde son şeklini almıştır. Genel olarak eylem planına baktığımızda gelişmekte olan ülkeleri, vergiden kaçınma ile mücadelesinde uluslararası düzeyde kurallarla donatma ve karın gerçekleştirildiği yerde vergilendirilmesini hedeflediği gözlemlenmektedir.

Çalışma programında yer alan politikalar, iki sütunda incelenmektedir. 1. Sütun (Pillar 1), kârın dağıtımına ilişkin ülke vergileme haklarıyla, "nexus" olarak adlandırılan ekonomik varlığa dayalı olarak bir işletmenin bir ülke ile olan bağlantısını belirleyen yaklaşımları ele almaktadır. 2. Sütun (Pillar 2) ise, küresel çapta alınabilecek minimum vergi ile matrah aşındırmasına sebep olan ödemeler üzerinden alınabilecek vergileri tartışmaktadır (Avi-Yonah, 2020).

Pillar 1, esas olarak dijital ekonominin nasıl vergilendirileceğini tartışmaktadır. Şöyle ki, bir firma herhangi bir ülkede çalışanı, ekipmanı ya da binası olmadan sadece internet aracılığıyla ciddi tutarlarda satış yaparak kar elde edebilmektedir. Buradaki problem ise söz konusu firmanın mukim olduğu ülkede mi yoksa satışa konu olan ve gelir elde ettiği ülkelerde mi vergilendirileceği konusudur.

Pillar 2 çalışması BEPS eylem planının biraz daha genişletilmiş hali olarak görülmektedir. Bu sütundaki temel hedef ise ÇUŞ'ların asgari bir vergi uygulamasına tabi olmasını sağlamaktır. Küresel çapta bir vergi uygulaması ve matrah aşındırıcı ödemelerden vergi alınması bu çalışmanın ana içeriğini oluşturmaktadır.

Yapılan bu çalışmaların sonucunda hem dijital ekonomiden kaynaklanan vergi kayıplarının minimal seviyeye indirilmesi hem de küresel çapta asgari bir vergi

uygulamasıyla vergiden kaçınmanın önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca birçok ülkede faaliyet gösteren işletmelerin gelir elde ettiği ve değer yarattığı her ülkede vergi ödemesi yaparak söz konusu ülkelerinde vergi kayıplarının en az seviyeye indirilmesi sağlanacaktır.

AB transfer fiyatlandırması ortak forumu, mükelleflerin transfer fiyatlandırmalarının emsal fiyatlara uygun olup olmadığını ve mükelleflerin uyum maliyetlerinin ne kadar olduğunu değerlendirmek amacıyla vergi idarelerinin karşılıklı hakları arasındaki dengeyi sürdürmeyi amaçlayarak, bu konuyu pasifik vergi idareleri birliği dokümantasyon paketi ve OECD Rehberinde yer alan tecrübelerin ışığında tartışmıştır. Bu kapsamda belgelendirmenin iki ana bölümden oluşması düşünülmüştür. Birinci bölümde, tüm AB üyeleri için geçerli standardize edilmiş ortak bilgileri içeren belgeler (ana belgelendirme) ve ikinci bölümde ilgili ülkeye ait bilgileri içeren standardize edilmiş belgelerin (ilgili ülkeye ait belgeler) yer alması öngörülmüştür (Biçer, 2008: 678).

Açıkçası, transfer fiyatlandırması, finansal sermayenin vergi cennetine kayması ve ince sermaye kullanımı gibi faaliyetler, diğer ülkelere kıyasla yüksek Alman yasal vergi farklılıkları tarafından tetiklenmiştir. Dolayısıyla, diğer ülkelerin vergi oranlarındaki indirime tepki vermenin en doğal yolu vergi oranlarını da azaltmaktır. Gerçekten de hükümetin 1994 vergi indirimi hakkındaki yorumlarında verilen resmi nedenler, rakip ülkelerde önemli vergi indirimlerine işaret etmektedir (Weichenrieder, 1996: 53). Eğer hükümetler yüksek vergi oranlarından vazgeçmezler ise piyasada kayıt dışılığın artacağı ve gölge ekonomilerin oluşacağı da savunulmaktadır.

Tablo 2. 4 Kardan Alınan Toplam Vergi ve Katkı Payları (%)

2005	53,104	2013	41,886
2006	51,919	2014	40,580
2007	50,721	2015	40,467
2008	49,821	2016	40,313
2009	48,565	2017	40,354
2010	47,241	2018	40,292
2011	44,193	2019	40,384
2012	43,539		

Kaynak: https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS

Tablo 2.4'te, Dünya Bankası verilerine göre dünya çapında yıllar içinde kardan alınan vergilerin azalan bir seyir izlediği görülmektedir. Bu durum kayıt dışı veya gölge ekonomilerle mücadelede hükümetlerin vergi oranlarını düşürmek zorunda kaldığını göstermektedir. Ancak gölge ekonominin oluşmasını önlemek için kardan alınan vergi oranlarının düşürülmesi yeterli değildir. Bir diğer önemli nokta da işgücünden alınan vergilerin gölge ekonomiye neden olmayacak oranlarda olması gerektiğidir. Eğer işgücünden yüksek oranlı vergiler alınıyorsa, işgücü gelirine sahip bireylerin kayıt dışı olarak çalışması, bunun sonucunda da gölge ekonominin büyümesi beklenebilmektedir. Bu nedenle hükümetlerin iş gücünden alınan vergi oranlarında da indirimlere gittiği Tablo 2.5'te görülmektedir.

Tablo 2. 5 İşgücünden Alınan Vergi ve Katkı Paylarının Ticari Kara Oranı (%)

2005	16,866	2013	16,176
2006	16,575	2014	16,198
2007	16,297	2015	16,210
2008	16,284	2016	16,246
2009	16,007	2017	16,087
2010	15,954	2018	16,086
2011	15,955	2019	16,188
2012	15,965		

Kaynak. https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.LABR.CP.ZS

Tablo 2.5'teki verilere göre dünya çapında işgücünden alınan vergilerde ve katkı paylarında gerçekleşen düşüş görülebilmektedir. Yıldan yıla kademeli olarak azalan bu vergi oranı 2012'den sonra kısmen artış gösterse de son yıllarda belli bir oranda sabit kalmaya çalışmaktadır.

Genel olarak Avrupa'da finansal araçların vergilendirilmesi, firmalar tarafından kullanılan türevler dahil olmak üzere, yıllık mali tablolar, konsolide mali tablolar ve belirli teşebbüs türlerinin ilgili raporlarına ilişkin Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi 2013/34 ile düzenlenmektedir (Nesvetailova ve diğ., 2018: 50). AB tarafından benimsenen mali ve mali olmayan varlıklar için vergilendirmenin genel ilkesi, gerçeğe uygun değer muhasebesidir ve gerçeğe uygun değer, bir varlığın emsallerine uygun bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında takas edilebileceği bir tutar olarak tanımlanmaktadır.

Vergi ile ilgili hususlar, yatırımın üretim gibi maliyet odaklı olması muhtemel şubelerde daha az, bazı yabancı üretim birimlerini tamamlaması beklenen toptan ticaret faaliyetleri ve hizmetlerinde daha az etkili görünmektedir. Coğrafi yakınlık önemli bir rol oynamaktadır. Vergi etkisinin Avrupalı yatırımcılar için güçlü ve anlamlı olduğunu gösterebilirken, Amerikan ve Asya yatırımları vergi etkisi

göstermemektedir. Avrupalılar arasında, Almanya ile ortak sınırı olan ülkelerden yatırımcılar en güçlü vergi duyarlılığını göstermektedirler (Becker, 2006: 26).

AB içindeki ülkeler arasında vergiye en duyarlı ülkelerden birinin Almanya olduğu görülmektedir. Küresel yatırımcılar arasında ise Avrupa, daha yüksek vergi duyarlılığı göstermektedir. Bu durumda ise vergi suçlarının Avrupa ve Almanya'da daha yüksek olması beklenmektedir. Bu durumun önüne geçebilmek için ise vergi suçları ağırlaştırılmıştır.

Vergi cenneti ve benzeri ülkeler vergi tarafından belirli bir kayba uğramaktadırlar. Bununla birlikte gerek sıcak para ile elde ettikleri avantajlardan gerekse de başka avantajlardan dolaylı bu sistemi tercih etmektedirler. Örneğin bu ülkelerde kurulan şirketlerin yönetimi, denetimi, mali iş ve işlemleri bu ülkelerde yaşayan uzmanlar tarafından gerçekleşmektedir. Bu durum bu ülkelerde aracılık ve takip sektörünün gelişmesine, istihdam yaratmasına ve ciddi gelirler elde edilmesine neden olmaktadır (Gökten, 2017: 553).

Vergi cennetleri nedeniyle oluşan başta gelir kaybı olmak üzere birçok olumsuzluğun önüne geçebilmek amacıyla OECD geçmişten günümüze kadar çeşitli çalışmalar yürütmüş ve yürütmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda görülen bütçe açıkları, sermaye sahiplerinin vergi cennetlerine aktarılan payın sürekli artması ve çok uluslu şirketlerin ülkelere sağladığı vergi gelirlerinin düşük seviyelerde kalması gibi sebeplerle OECD, matrah aşındırma ve kar aktarımı ile mücadele için 15 maddeden oluşan bir eylem planı hazırlamıştır (Birinci, 2018: 84). Görüldüğü gibi vergi cennetleri ve bunların neden olduğu vergi kayıp ve kaçağı ciddi boyutlardadır. Ancak bu global ölçekli bir sorun olması dolaysıyla çözümünün de global boyutta olması gerekmektedir.

Küreselleşme nedeniyle vergi idarelerinin tek başına veri kaçakçılığıyla mücadele etmesi güçleşmiştir. Bu nedenle vergi idarelerinin sürekli olarak işbirliği halinde olmaları gereklilikten ziyade zorunlu bir hal almıştır. Vergi kayıplarını artıran başka bir sebep ise AB ülkelerindeki serbest dolaşım rejiminin varlığıdır. AB, üye ülkelerin vergileme yetkisini kabul ederek bu alana müdahaleden kaçınılmasına rağmen, vergi kaçakçılığıyla mücadele ve vergi uyumlaştırmasına

yönelik düzenlemeler getirerek bir standart yakalamaya çalışılmaktadır. Fiscalis programı çok taraflı kontroller ve bilgi değişimi ile ülkelerin vergilendirme alanını genişletme çabasındadır (Birinci, 2018:84). Ülkemizin de katıldığı bu program çerçevesinde kurulacak bilgisayar ağı sistemleri denetimlerin etkin işlemesi için bir yol olarak düşünülmektedir. Bu sistemlerin kurulması sürecinde, devletin vergilendirme yetkisi olduğu kadar mükelleflerin de hakları olduğu unutulmamalı, bilgilerin gizliliğinin korunması sağlanmalıdır.

2.4.2.3. İngiltere'nin Yapmış Olduğu Düzenlemeler

Büyük Britanya'da "Her Majesty's Customs and Revenue" (HMRC) ve "'"National Crime Agency" (NCA) vergi sahtekârlıklarının araştırılması ve ortaya çıkarılması ve önlenmesi amacıyla çalışan en önemli kurumlar olarak gösterilmektedir. Bu kurumlar vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi amacıyla yapılan düzenlemelerin takibinden sorumludurlar. Söz konusu düzenlemelerin başında gelir vergisinin kaçırılmasını ele alan Vergi Yönetimi Yasası gelmektedir. Bu yasa Birleşik Krallık'ta vergi sahtekârlığıyla ilgili birçok eylemden yalnızca biridir. Diğer düzenlemelere örnek olarak, 1994 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Yasası ve 1979 yılında çıkarılan Gümrük ve Özel Tüketim Yasası gösterilebilmektedir. Birleşik Krallık'taki birincil vergi sistemi suçları, gelir vergisinin hileli olarak kaçırılması, KDV'nin hileli olarak kaçırılması, kamu gelirinin dolandırılması, HMRC'ye sahte belge veya bilgi sağlanması ve ithal mallar veya kaçak mallar üzerinden vergi kaçakçılığı gerçekleştirilmesi olarak sıralanmaktadır. Bununla birlikte vergi suçları, kamu gelirini dolandırmak suçu ile birlikte genel bir hukuk suçu olarak değerlendirilmekte ve 1968 tarihli Hırsızlık Yasası kapsamında ele alınmaktadır (Storm ve Coetzee, 2018: 158).

İngiltere ayrıca, internet üzerinden yapılan alışverişler sonucunda meydana gelen KDV sahtekârlığıyla mücadelede başı çekmiştir. Bu, hem ülke içinde önemli adımlar atılmasıyla, hem de Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı'ndaki (OECD) çok taraflı tartışmalara önemli katkılar sağlamak yoluyla olmuştur. OECD'nin Tüketim Vergileri Çalışma Grubu Başkanı olarak, OECD'nin özel sektör liderliğindeki İş ve Endüstri Danışma Komitesi ile kapsamlı ilişkiler ve ikili

temaslarla İngiltere, gündemi yönlendirmiş ve online KDV sahtekarlığıyla mücadele için çalışmaları ileri bir boyuta taşımıştır (Yen, 2020: 30).

Uluslararası iş birlikleri ile öne çıkan Birleşik Krallık, telif hakkı veya gayri maddi mülk (IP) gelirine %10'luk avantajlı bir vergi oranı uygulayan "patent kutusu" rejimi ile şirketlerin Birleşik Krallık'ta fikri mülkiyet haklarını ellerinde tutmaya teşvik etmek için önemli bir vergi politikası uygulamaktadır (Maxine Morgan, 2013: 21). Bununla birlikte bu politika ile yargı yetkisi dâhilinde fikri mülkiyetin muhafaza edilmesine ek bir avantaj sağlanması, fikri mülkiyet gelirinin denizaşırı ülkelerden sağlanmasından ziyade yerel kaynakların ülkede tutulmasını ve vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

IP kutusu uygulamasının geliştirilmesinde büyük bir adım OECD "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) Eylem Planı ile sağlanmaktadır. BEPS eylem planına uygun olarak, ülkelerin uluslararası kurallara uymak için iç rejimlerini değiştirmeleri gerekmektedir. BEPS planı, katılımcı ülkeler için yasal olarak bağlayıcı bir belge değil, sadece tavsiye niteliğindedir. Planın anlamı, uluslararası bir fikir birliğinin sonucudur. Buradaki fikir, küresel işletmelerle ilgili uluslararası vergilendirme sorununu aşmak isteyen tüm devletler için ortak bir "oyunun kuralları" oluşturmaktır (Aleksandrovna, 2018: 10).

Bu çalışmalarla Birleşik Krallık temel ekonomik faaliyetler ve değer yaratımı ile kârların vergilendirilmesini yeniden düzenlemek için uluslararası vergi standartlarında reform yapılması yoluyla, BEPS eylem planının harekete geçirilmesinde G20 ve OECD örgütleri aracılığıyla çok taraflı eylemin ön saflarında yer almaktadır.

2016 yılında ise Birleşik Krallık, İngiltere'de düzenlenen Yolsuzlukla Mücadele Zirvesi sırasında 2017-2022 arasındaki Yolsuzlukla Mücadele Stratejisini yayınlamıştır. Bu zirvede açıklanan öncelikleri gerçekleştirmeye yönelik çeşitli strateji ve planlar belirlenmiştir. Bu planlar, Birleşik Krallık merkezi hükümet sözleşmelerine teklif veren ve/veya sahip olan veya satın alan yabancı şirketlerin tüm mülkiyet bilgilerini içeren bir kamu sicilinin oluşturulmasını içermektedir. Belirlenen öncelikler ve oluşturulan planlar doğrultusunda elde edilen ilerlemeyi denetlemek

için bir Bakanlık Ekonomik Suç Stratejik Kurulunun (MECSB) kurulması hedeflenmiştir. Ayrıca, Profesyonel Kara Para Aklamayı Önleme Denetleme Ofisi (OPBAS), Birleşik Krallık'ın denetim rejimini güçlendirmek için hükümet tarafından kurulan yeni bir düzenleyici kurum olarak görülmektedir (Parveen, 2020: 120).

2.4.2.4. Çin'in Yapmış Olduğu Düzenlemeler

Çin ekonomisinin ve vergi sisteminin yolsuzluklar konusunda çok etkin olmadığı söylenmektedir. Bu durum vergi toplama sistemini de olumsuz olarak etkilemektedir. Üretimin devlet eliyle planlanması, fazla üretimin önüne geçilmesini ve eksik üretim sonucunda kıtlıkların önüne geçilmesini hedeflemekle birlikte, bürokrasinin fazlalığı ve her kademedeki memurların ve üreticilerin karşılıklı çıkara dayanan ilişkileri sonucu devletin üretimden beklenilen oranda vergi geliri elde edememesine neden olmuştur.

Olumsuz etkilerine rağmen bu düzenlemelerin çoğu kamu maliyesindeki eksikliklerin giderilmesi ve Çin'in devlet teşebbüslerinin üretiminin sürdürülmesi için gerekli görülmektedir. Çin'in yöneticileri ve hükümet yetkilileri, yasal kısıtlamalar, siyasi kısıtlamalar veya piyasa disiplini tarafından kontrol edilmediğinden, devletin ekonomideki ağırlığı, ekonominin vazgeçilmezi haline gelmiştir. Bu olumsuzlukların sonucu olarak düşük vergi gelirleri bir sorun olarak görülmektedir (Gamble, 2000: 17).

Çin'deki gelir vergisi, büyük gelişmiş ekonomilerde katkı sağladığı üçte bir payın aksine, devlet vergi gelirinin yüzde ikisinden daha azını sağlamaktadır. Açığı kapatmak için Pekin, bunun yerine gelirinin yarısından fazlasını üretmek için bir katma değer vergisi sistemine (KDV) güvenmektedir. KDV, tüketimi vergilendirdiği ve tasarrufu teşvik ettiği için genellikle gelir vergisinden daha verimli kabul edilmektedir (Gamble, 2000:19). Ayrıca, kaynakta kesilen vergiler tüketicilere göre sayıca daha az olan işletmeler tarafından ödendiğinden, çok daha fazlasına sahip olduğundan ve genellikle daha iyi kayıtlar tutulduğundan, vergileri toplamak daha kolay ve ekonomik olmaktadır.

Çin vergi toplamada yaşadığı zorluklar neticesinde, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eylemlerinin önüne geçebilmek için çeşitli düzenlemeler yürürlüğe sokmuştur. Bu düzenlemelerden biri General Anti Avoidence Rule (GAAR), vergiden kaçınma çalışmalarının önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

GAAR kapsamında meydana gelen en önemli değişiklik, yeni ve daha katı kaçınma karşıtı vergi yasalarının getirilmesi olmuştur. Bu yasalar, transfer fiyatlandırması, vergi cenneti kullanımı, düşük sermaye kullanımı ve yabancı kontrollü şirketlerin kullanımı gibi alanlarda vergi ayarlamaları yapılmasına olanak sağlamıştır (Deloitte, 2013: 12).

GAAR'ı izleyen ikinci önemli değişiklik, State Administration of Taxation (SAT)'ın, vergi kurallarına uyumu sağlamak için yetkilerinin artırılması olarak gösterilmektedir. Bu kapsamda firmaların vergi düzenlemelerini ve faaliyetlerini firmanın amaçlarına dayalı olarak yeniden şekillendirmek veya yeniden nitelendirmek suretiyle, firmanın kötü niyetle almış olabileceği vergi avantajlarını ortadan kaldırmak amaçlanmıştır (Xu ve diğ., 2011: 28).

2008 yılından itibaren GAAR'ın uygulanmasının, Çin'deki kurumlar vergisinden kaçınmayı azaltmada etkili olduğu tespit edilmiştir. GAAR'ın uygulanmasının ardından vergi kaçakçılığındaki azalma, yeni ve katı vergi mevzuatının yürürlüğe girmesine ve Çin vergi kanununun genel konsolidasyonuna atfedilebilir görünmektedir. GAAR, Çin'deki ilk büyük kurumlar vergisi reformu olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle uygulama sonuçlarının olumlu olması, büyük önem taşımaktadır (Leung ve diğ., 2019: 115).

2.4.2.5. Rusya'nın Yapmış Olduğu Düzenlemeler

1990'ların başında, Rusya Federasyonu bankacılık, finans, siyasi ve idari sektörlerde çok hızlı bir özelleştirme süreci ve reformlar yaşadı. Bu olaylara büyük ölçekte sermaye kaçışının eşlik etmesi ve ülkenin kara para aklamaya karşı savunmasız hale gelmesi neden olmuştur (deBoyrie ve diğ., 2005: 250).

Rusya Federasyonu, Sovyet sistemin yıkılmasının ardından, geçiş dönemi boyunca, geciken vergi tahsilatlarından ve yaygın vergi kaçakçılığından dolayı

sıkıntı yaşamıştır. Rus vergi makamlarının vergi sisteminde reform yapma çabaları kısmen başarılı olmuştur. Genel mali programının bir parçası olarak, Rusya Federasyonu bir dizi vergi affı çıkarmıştır (Alm ve Martinez-Vazquez, 2003: 165). Rusya'daki bu uygulama, dünyanın pek çok ülkesinde bir veya daha fazla af çıkarma uygulaması ile uyum göstermektedir. Bir vergi affı, bireylerin veya firmaların, vergi kaçakçılığının ortaya çıkarılmasının getirdiği mali ve cezai yaptırımların bir kısmına veya tümüne tabi olmadan gecikmiş vergileri ödemelerine izin vermektedir.

Vergi aflarının yaygın olması vergi kaçakçılığının önüne geçmek için bir sorun olarak görüldüğü gibi, etkin olmayan bir mali yapının da göstergeleri arasında yer almaktadır. Vergi afları, tartışmalı bir gelir artırma aracıdır. Af savunucuları, af politikalarının etkili bir şekilde uygulanması ile yeni mükelleflerin sisteme dâhil olabileceğini savunmaktadırlar. Eleştirmenler ise dürüst vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılarına özel muamele uygulanmasına kızarlarsa itaatlerinin azalabileceğini savunmaktadırlar. Dahası, eğer bireyler affın sadece tek seferlik bir fırsat olmadığına inanmaya başlarlarsa, o zaman başka bir af beklentisiyle mevcut itaatlerini azaltabilmektedirler.

Rusya ekonomisinin karşısındaki en büyük sorunlardan biri, 1990'lar boyunca ülkeyi saran mali sıkıntının temel nedeni olan zayıf, etkisiz vergi sistemi olarak gösterilmektedir. Vergi idaresinin etkisizliği kayıt dışı sektörün gelişimini tetiklediğinden, Rusya'da vergilendirme ve kayıt dışı ekonomik faaliyete yönelik araştırmalarda da artışlar görünmektedir (Yakovlev, 2001: 33).

Mevcut koşullar altında Rusya'daki vergi idaresi, 4,8 milyon kuruluşu, 3,6 milyon bireysel girişimciyi ve 130 milyondan fazla bireyi kapsamaktadır. 830 vergi mükellefinin idaresi, bir vergi yöneticisini oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin sayısının artması, ekonomik işlemlerin karmaşıklığı, vergi harcamalarını da artırmaktadır. Devlet, her yıl bütçesinde toplanan vergilerden %0,8 oranında vergi idaresine harcama yapmaktadır. Aynı zamanda, gölge ekonomi seviyesi de yüksek oranlarda gerçekleşmektedir (Aytkhozhina ve Miller, 2018: 12).

Vergi idaresi, yetkili makamların, yani Rusya Federal vergi servisinin ve kısmen Maliye Bakanlığı'nın, vergi ilişkilerinin tüm katılımcıları tarafından vergi

mevzuatına uyulmasının kontrolünü sağlamayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresi, kontrol önlemlerinin etkinliğini sağlamak için mevzuatta uygulanan veya önerilen değişikliklerin etkisini tahmin etmek ve değerlendirmek amacıyla, vergi sisteminin gelişiminin mevcut ve müteakip izlenmesini de gerçekleştirmektedir. Buna göre vergi idaresi, vergi ilişkilerinin şekil ve yöntemlerine ilişkin olarak vergi mevzuatının iyileştirilmesine yönelik önerilerin hazırlanmasına, vergi ödemelerinin hesaplanmasına ve vergi kontrolünün (idaresinin) iyileştirilmesine destek sağlamaktadır (Konvisarova ve diğ., 2015: 80).

Rusya Federasyonu'ndaki vergi sistemi, Sovyet Sisteminin pek çok özelliğini taşımaktadır. Önceki rejim altında, vergiler tamamen şeffaflıktan yoksundu. Çoğu zaman işletmeler, benzer koşullarda diğer vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödediğini bilmiyorlardı ve nüfusun büyük bir kısmı ne vergilerin farkındaydı ne de vergi yükü konusunda herhangi bir algıya sahipti. Çok az kişi fiilen vergi beyannamesi vermiş, işlemler sırasında harç ödemiş ve hatta elde etmiş olduğu ciro veya kar üzerinden vergi ödemiştir. Bu vergi sistemi, vergi mükelleflerinde hükümete karşı güvensizlik ve uyumsuzluk kültürü oluşmasına neden olmuştur. Bugün de bu durumun varlığını sürdürdüğü görülmektedir. Vergi mükellefleri, vergi yüklerinin keyfi olarak dağıtıldığına ve hükümetin yolsuzluk değilse de savurgan olduğuna inanma eğilimindedirler. Birçok vergi mükellefi, vergi beyanında bulunmamaya ve gelirin eksik bildirilmesi nedeniyle vergi ödemeyi reddetmeye eğilimli olmaya devam etmektedir (Alm, 2009: 239).

Rusya Federasyonu ile diğer ulusal ve uluslararası vergi düzenleme kurumları arasındaki iş birliğini daha fazla geliştirmeden Rusya vergi sisteminin iyileştirilmesi imkânsız olarak görülmektedir. Rusya'nın OECD ve G20 himayesinde uluslararası vergi kaçakçılığına karşı önlemlerin uygulanmasına aktif katılımı ve agresif vergi planlamasına aldığı tedbirler şüphesiz olumlu sonuçlar getirmekte ve devam etmesi beklenmektedir. Bu yöndeki öncelikler, vergi konularında uluslararası bilgi alışverişi için ulusal yasal çerçevelerin oluşturulması ve daha da geliştirilmesinin yanı sıra BEPS Eylem Planında tanımlanan bir tedbir paketinin aşamalı olarak uygulanmasıdır. Rusya'nın vergi alanında uluslararası ortaklıkları harekete

geçirmesi, Rusya ve diğer ülkelerin vergi idarelerine somut faydalar getirmesi beklenmektedir (Pogorletskiy, 2017: 40).

Son yıllarda Rusya'da bu alanda adımlar atılmaya başlanmıştır. Uluslararası vergi anlaşmaları ağı gelişmeye başlamıştır. Rusya OECD öncülüğünde hazırlanan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım'' sözleşmesini onaylamıştır. Hem mali hesap bilgilerini hem de ülke bazında hazırlanan raporlar için otomatik bilgi alışverişine katılmıştır. Bununla birlikte BEPS eylem planını da Rusya'da hayata geçirmek ve uygulamak için imzalamış ve onaylamıştır.

2.5 VERGİDEN KAÇINMANIN TEORİK ÇERÇEVESİ

İnsanlar doğası gereği kendisine doğrudan fayda sağlamayan vergi ödeme konusuna karşı gönüllü bir tavır sergilemezler. Vergiyi az ya da hiç ödememek adına gereken her türlü tedbiri almak için büyük bir gayret sarf ederler. Mükelleflerin birçoğu için geri dönüşü olmayan, karşılığını alamadığı ya da başkalarını zengin edeceğini düşündüğü bu ödemeden kaçınmak rasyonel bir davranıştır.

Vergilerin bireylerin net gelirlerini azaltan bir unsur olduğu bilinmektedir. Bunun neticesinde bazı bireylerde geçinme zorlukları yaşanabileceği gibi, bazı bireylerde de servet azalışları meydana gelecektir. Her durumda vergi arzu edilmeyen bir durum olarak görülmektedir. Bu arzu edilmeyen durum neticesinde ise vergiden kurtulmanın yolları aranır hale gelmektedir. Kurtulmanın yollarından bazıları yasal olmakla birlikte, bazı yolları yasalarla kapatılmış durumdadır. Hukuki kanallardan hak aranması, vergiye itiraz edilmesi, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı vergiden kurtulma çabalarından bazılarıdır.

Vergiden kaçınmanın veya vergi kaçakçılığının en önemli etmenleri arasında vergi ödeme gücü yer almaktadır. Bu nedenle vergiler, harcama, yatırım ve tasarruf kararlarında önemli yer tutmaktadır. Burada vergi ile meydana gelecek olan maddi kayıpların en aza indirilmesi hedeflenmektedir (Şenyüz, 1995, 28). Kişilerin vergi ödeme gücü veya gelir seviyesi vergi öderken katlandığı sıkıntıyı da göstermektedir. Örneğin, düşük gelirli bir birey temel gereksinimlerinden vazgeçerek vergiye

katlanırken, yüksek gelirli bir mükellef ise lüks harcamalarından vazgeçerek vergi ödemelerini gerçekleştirmektedir.

Vergiden kaçınma genel olarak maliye biliminin konusu olmakla birlikte, hukuk, sosyoloji ve muhasebe gibi farklı disiplinler de konuyla ilgilenmektedir. Vergiden kaçınma motivasyonu olarak birçok etmen sayılmaktadır. Vergi cezalarından korkma, vergi ahlakı, vergi yükü ve ödeme gücü gibi faktörler bunlardan birkaçı olarak gösterilmektedir. Bunun yanında kurumsal olarak kullanılan ve kanunlar tarafından bir hak olarak sağlanmış durumların da sınırlarının zorlanarak vergiden kaçınma için kullanıldığı bilinmektedir (Çelikay, 2019: 360).

Şüphesiz bazı durumlar vergiden kurtulma arzu ve motivasyonunu artırmaktadır (Bilgin, 2014:114). Adaletsiz vergi sistemi, kamu harcamalarının şeffaf ve hesap verilebilirlikten uzak olması, vergi afları ve vergi yükünün ağırlığı motivasyon artırıcı faktörler olarak sıralanabilir.

Kanunlara aykırı bir şekilde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığında olduğu gibi mükelleflerin kanuni sınırlar içerisinde gerçekleştirmiş olduğu vergiden kaçınma eylemleri de vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Bunun sonucunda ise kamu gelirleri içerisinde yer alan vergi gelirlerinde bir azalma meydana gelmektedir (Kapusuzoğlu, 2008: 126).

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma arasındaki kavramsal ayrım, vergi mükelleflerinin eylemlerinin yasallığına bağlıdır. Vergi kaçakçılığı yasanın ihlalidir (Sandmo, 2005: 645). Vergi mükellefi, prensip olarak vergilendirilebilir olan emek veya sermayeden elde ettiği geliri bildirmekten kaçındığında yasadışı bir faaliyette bulunur. Vergiden kaçınma ise vergi hukukunun yasal çerçevesi dâhilindedir ve mükellef vergiden kaçınma faaliyetinde bulunurken olası tespit konusunda endişelenmesine gerek yoktur.

Bazı şirketler vergi ödemelerini azaltmak için vergiden kaçınma stratejileri kullanırlar. Vergiden kaçınma stratejileri, yalnızca vergileri azaltmak için tasarlanmış faaliyetlerdir ve genellikle başka herhangi bir ekonomik amacı yoktur. Her ne kadar bu stratejiler kesinlikle yasal olacak şekilde tasarlanmış olsalar da kanunun niyetiyle

çelişebilirler. Örneğin, kârları bir şirketten, daha düşük bir oranda vergilendirilen ilgili bir iş birimine kaydırmak şirketin toplam vergi ödemelerini azaltmasını sağlayacak bir strateji olacaktır. Bazı vergiden kaçınma biçimleri vergi makamları tarafından kabul edilebilir olmakla birlikte, bazı durumlarda vergi makamları "kötüye kullanma" stratejileri olarak gördükleri vergiden kaçınma stratejilerini reddedebilmektedir. Örneğin, vergi makamlarının bir kaçınma işleminin vergilerin azaltılması dışında herhangi bir ekonomik amacı olmadığını düşünmesi halinde vergi makamları bir vergiden kaçınma stratejisini reddedebilir. Vergi makamları vergi önleme stratejisini reddederse, vergi mükellefine potansiyel cezalar uygulayacaktır (Hardeck, 2019: 17). Çünkü vergiden kaçınma, şirketlerin kanunlar önünde ezilmemesi veya ticari faaliyetlerinin kolayca gerçekleştirilebilmesi için sağlanan imkânların kullanılmasından ibarettir. Vergiden kaçınma eyleminin ticari faaliyet ve üretim ile herhangi bir ilişkisinin olmaması idare tarafından incelemeye değer görülmektedir.

Vergiden kaçınma hiçbir şekilde üretim verimliliğinin artmasına neden olmadığından vergi, mal veya hizmetlerin normal üretim maliyeti olarak kabul edilemez. Agresif vergi önleme stratejileri uygulayan yöneticiler, üretim süreçleri teknik olarak daha verimli olsa bile vergi konusunda etik bir duruş benimseyen işletmeleri otomatik olarak ticari bir dezavantaja yerleştirmektedir (Christensen, 2004: 9). Vergiden kaçınma yasal olarak değerlendirilse de vergiden kaçan işletmelerin diğer şirketlere göre rekabet gücü elde edecek avantajlar sağlaması eleştirilmektedir.

İşletmeleri vergiden kaçınma uygulamalarından uzak tutan nedenler de bulunmaktadır. Vergiden kaçınma uygulamaları yasal olsa da vergi idaresinin geniş yetkileri işletmelere sorunlar çıkarabilmektedir. Bunun haricinde işletmelerin toplumda kazanmış oldukları itibar da az vergi ödediklerinin öğrenilmesi durumunda zedelenebilmektedir ki, bu durum oldukça maliyetli bir kayıp olarak değerlendirilmektedir. Bu durumun yaygınlaşması ile vergi sisteminin de yıpranmaya başlaması bir sorun olarak değerlendirilmektedir (Çelikay, 2019: 361).

Vergi dışı faaliyetlerin hem firmalara hem de yöneticilere tahakkuk eden önemli itibar maliyetinin kanıtları bulunmaktadır. Bu kanıtlar, vergiden kaçınmanın

keşfedilmesi ve dışarıdan incelemeye tabi olması halinde olumsuz itibar maliyetlerinin ortaya çıkmasını beklemenin mantıklı olduğunu göstermektedir (Gallemore, 2014: 1108). Tüketici gözünde işletme imajının zedelenmesi ve önyargı oluşması firmanın finansal açıdan zorlanmasına ve nakit akışının bozulmasına neden olabilir.

Vergiden kaçınmanın bir bacağını da muhasebe firmaları oluşturur. Bazı işletmeler sonucu ne olursa olsun vergiden kaçınma adına risk almaktan çekinmezler. Geçmişi sorunlu ve şaibeli büyük muhasebe firmalarının pazarladığı avantajlardan yararlanma yolunu tercih ederler. Muhasebe firmaları defalarca her ne pahasına olursa olsun kar elde etmeye istekli olduklarını göstermiş ve birçoğu vergi kaçakçılığına yönelik planlar haline gelen agresif vergi kaçınma programlarını bilerek pazarlamışlardır. Bu firmaların bazı ortaklarının hapis cezası almasına ve firmaların para cezasına çarptırılmasına rağmen ne sosyal sorumluluk duygusunda ne de özel kâr peşinde daha az çaba göstermelerinde bir gelişme görülmemektedir (Sikka, 2012:27).

Hükümetlerin vergiden kaçınma konusuna müdahalesi firmalar arasındaki eşitsizliği azaltacağı gerekçesi ile savunulmaktadır. Ancak, bu argümana rağmen hükümetlerin, iyi niyetli olsalar bile, eşitsizliğin azaltılmasını sağlayamayabileceği iddia edilmektedir (Dutt, 2010: 138). Vergiden kaçınmanın önlenmesi için kamu kesiminin ekonomi içinde en az payla yer alması gerekliliği savunulmaktadır. Hükümetin piyasada ağırlığını artırması ve müdahaleci bir tutum sergilemesi, vergi ihtiyacını daha fazla artırabilmektedir. Hükümetler sanılanın aksine her zaman yoksulların çıkarlarını temsil etmezler ve çoğu zaman zengin ve güçlülerin araçları olarak davranabilirler. Çünkü ikinci grubun hükümette temsili daha güçlüdür ve politikacılar mali destek için zenginlere bağımlı hale gelebilmektedirler.

Kamunun ekonomideki payı, sosyal sorumluluk ilkeleri, serbest piyasa, vergi oranları, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi kavramlar sürekli tartışılmaktadır. Bu tartışmalar devam ederken vergiden kaçınma eylemleri farklı yollarla gerçekleşmeye devam etmektedir (Çiçek, 2006).

2.6 VERGİDEN KAÇINMANIN TÜRLERİ

2.6.1 Verginin Ertelenmesi

İşletmelerin vergi avantajı sağlayacak işlemlere başvurmalarının incelemeye konu olması hakkında farklı görüşler vardır. Vergi indirimi, vergi ertelemesi, daha düşük vergi oranına ulaşma vb. çabalar avantaj sağlamak için kullanılmaktadır. İşletmeleri dönemsel olarak rahatlatacak bu tip girişimler aynı zamanda mali açıdan da firmalara serbestlik sağlayacaktır. Bunun aksine bir uygulama yasal olan kaçınma girişimlerinin yasal olmayan işlemlere kaymasına yol açacaktır. Kaçınma önleme kurallarının çoğu, her türlü vergi avantajını kapsamaktadır (Banoun, 2002: 9).

2.6.2 Gelir Aktarımı

Çok uluslu işletmeler vergiye tabi olan gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde yer alan iştiraklerine aktararak vergi sonrası karlarını artırabilme olanağına sahiptirler. Ayrıca iştirakler geliri ana merkeze transfer edinceye kadar vergi erteleme yöntemiyle ekstra bir avantajı sağlayabilmektedirler (Grubert, 1991: 286). Bu stratejiye ek olarak yüksek vergili ülkelerde finansmanı sağlayabilmek için borçlanma yoluna gidilebilir (dolayısıyla indirgenebilir faiz ödemeleri artırılır) ve şirket içi işlemlerin transfer fiyatlarının manipüle edilmesi sağlanabilir.

Çok uluslu şirketlerin gelirlerini yüksek vergili ülkelerden düşük vergili ülkelere kaydırmasının iki ana yolu vardır. Birincisi, finansman yapısı çokuluslu bir şirketin vergi yükü için önemlidir. Özellikle, yüksek vergili ülkelerde yaşayanların borçlarını, ana şirketten ya da diğer ülkelerde bulunan kredilerle, öz kaynaktan ziyade borçla finanse etmek nispeten daha caziptir. Sınır ötesi gelir değişimi için ikinci ana kanal ise uluslararası mal ve hizmet ticareti için kullanılan transfer fiyatlaması ile ilgilidir (Bartelsman, 2003:2227).

2.6.3 Vergi Arbitrajı

Vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanarak risk almadan işletmelerin kendi lehlerine avantaj sağlaması vergi arbitrajı olarak adlandırılır (Çavuş, 2006). İşletmelerin bu yola başvurmalarındaki temel hedef ise vergi oranlarındaki

farklılıklardan faydalanıp düşük vergi oranlarından vergilemeye tabi tutulmalarıdır. Ayrıca bazı durumlarda kamunun da bu tür vergi avantajları uygulayarak işletmeleri teşvik ettiği bilinmektedir. Örneğin, kalkınmış düzeyi düşük olan bölgelere yatırımı çekmek adına vergi indirimleri ya da farklı maliyet avantajları sunarak sermaye sahiplerinin ilgisi bu bölgelere çekilmektedir.

Uluslararası vergi tahkimi, belirli bir vergi tahkimi biçimi veya daha özel olarak karakter arbitrajı olarak faydalı bir şekilde kavramsallaştırılabilir. Vergi literatürünün çoğunda, "vergi arbitrajı" terimi, vergi avantajı veya aksi takdirde ortaya çıkacak daha düşük bir vergi yükü elde etmek amacıyla işlemlerin yeniden paketlenmesini basit bir şekilde ifade eder. Vergi tahkimi, farklı kaynaklar ve fon kullanımları için vergi oranlarındaki farklılıkları kapsayan vergi muamelesindeki farklılıklara bağlıdır. Bu farklılıklar, vergi mükelleflerine nakit akışlarını veya işlemleri vergi etkin bir şekilde yeniden paketleme fırsatı sunar (Edgar, 2003: 1097).

2.6.4 Transfer Fiyatlandırması

Küreselleşmenin hız kazanması ülkeler ve halklar arasında iletişimin artması, sosyal hareketlerin hızlanması, kültürel alışverişlerin artması ile küreselleşme çok boyutlu bir yapıya sahip görünmektedir. Artan etkileşimlerin ve paylaşımların sonucunda iktisadi ve parasal hareketlerin hızlanması da doğaldır.

Rekabetin had safhada olduğu piyasa koşullarında firmalar için en önemli sorun maliyet artışının önüne geçebilmektir. Bu maliyetler kimi zaman ürün tedariki, hammadde transferleri olabilirken bazen de ödenen vergiler olabilmektedir. İşletmeler kendi bünyesi içinde oluşan çeşitli hizmet ve mal transferleri için bir fiyat belirlerler. Transfer fiyatlandırması adı altında yapılan bu alım-satım işlemleri vergi açısından firmalara avantaj sağlamaktadır.

Sermaye hareketliliğini artıran etkenlerin başında serbetleştirici politikaların ve vergi konusunda esnek bir yaklaşımın benimsenmesinin etkisinin payı oldukça önemlidir (Tomlinson, 1999: 1). Sermaye sahipleri 1960'lı yıllardan itibaren elde ettikleri gelirleri vergilerin düşük olduğu ülkelere kaydırarak vergisel avantajlardan yararlanma yolunu seçmişlerdir. Tercih edilen bu yöntemin en önemli avantajı ise

yatırım ya da iş kurma gibi riskli faaliyetlerden kaçınarak gelir elde edilmesidir. Ayrıca sınır ötesi transfer fiyatlarının belirlenmesi de vergilerin düşük olduğu ülkelerde gelirin, yüksek olan ülkelerde de giderlerin tahakkuk ettirilmesi imkanı sağlamaktadır (Rixen, 2011:208).

Küreselleşmenin hız kazanmasıyla birlikte çok uluslu işletmeler, düşük vergilerden yararlanmak adına farklı coğrafi bölgelerde faaliyetlerini sürdürme yolunu tercih etmişlerdir (Sikka, 2010: 345). Bir otomobil üreticisi, A ve B ülkelerinde otomobil parçaları tasarlayabilir, C ve D ülkelerinde imal edebilir, E ve F'de bir araya getirebilir, G ve H'de ticari marka ve patent alabilir ve J ve K ülkelerine küresel pazarlama hakları atayabilir hale gelmiştir. Küresel çapta yapılan bu üretim aynı zamanda işletmelerin gelirlerini farklı yerlere transfer etmesini sağlayarak vergiden kaçınma için çeşitli ve avantajlı fırsatlar sunmaktadır.

Vergi yükümlülüğünü azaltmak için bu yöntemi kullanan bir şirket örneği ise Dublin, Avustralya dâhil ABD dışındaki tüm satışlar için ana merkezi olan ve 2.500'den fazla çalışanı olan Google'dır. Dublin merkezli bir Google yan kuruluşu, çoğunlukla çevrimiçi reklamcılıktan elde edilen geliri sağlamaktadır. Daha sonra, isim ve yazılım gibi Google fikri mülkiyet haklarının kullanımı için telif haklarını Hollanda'daki başka bir yan kuruluşa ödemekte ve bu da onu vergi amaçları için Bermuda'da ikamet eden İrlanda'daki ayrı bir Google birimine geri ödemektedir. İkinci İrlanda şirketi ise, Google fikri mülkiyetine ilişkin nihai haklara sahiptir (McClure, 2016: 10).

Bu ve bunun gibi birçok örnekte çok uluslu şirketler, düşük vergi uygulanan ülkelerde faaliyetlerde bulunarak, gelirleri yüksek vergi alanlarından düşük vergi alanlarına kaydırarak ve farklı ülkelerin vergi kuralları arasındaki farkları kullanarak gelir vergisinden kaçınma fırsatına sahip olmaktadır (Rego, 2003: 808).

Vergi önleme ve bazen de kaçınma için transfer fiyatlandırmasının seferber edilmesinin kamu tarafından tespiti zor ve maliyetlidir. Gerçekten çok sayıda aktörü içeren karmaşık bir yapı söz konusudur. Şirketler, muhasebeciler, avukatlar, danışmanlar, hükümetler, vergi otoriteleri, çok uluslu ajanslar (örn. OECD STK'lar vb.) transfer fiyatlandırması süreçlerinin bir şekilde içinde yer almaktadır. Ayrıca

kural ve yöntemleri manipüle etme, kaçma veya alt etme yöntemlerini geliştirmekte veya tespit etmektedirler. Bölümsel ürün ve küresel süreçleri artırmanın bir yolu olarak transfer fiyatlandırmasının hisse senedi piyasalarının kazanç, temettü, hisse senedi fiyatları ve sermaye getirisi olarak engelsiz kullanımı da etkilenmektedir (Sikka, 2010: 343). Aynı zamanda bu yöntemi etkin bir şekilde kullanmak şirket yöneticileri için de önemlidir çünkü finansal ödülleri genellikle şirket kazançlarıyla bağlantılıdır. Transfer fiyatlandırmasının devlet açısından önemi ise kurumsal malların kamu mallarını finanse etmesi ve böylece kamuyu güvence altına alması gereken vergileri etkilemesidir.

2.6.5 Vergi Hukukunda Muvazaa

Köken olarak Arapça bir kelime olan muvazaa'nın Türkçe karşılığı ise şike, danışıklı dövüş ya da danışıklık olarak kullanılmaktadır. Bu kelimeler muvazaa'yı tam olarak nitelemediği için literatürde ve vergi hukukunda muvazaa kelimesi kullanılmıştır (Gündoğdu, 2009). Bu kavramla ilgili birçok tanım yapılmış olsa da ana teması dışındaki diğer noktalar açısından farklılıklar bulunmaktadır. Bunun asıl nedeni ise kapsam, sonuç ve hükümleri bakımından hem bilimsel açıdan hem de uygulama açısından görüş birliğinin olmamasıdır (Özkaya, 1999:106)

Genellikle üzerinde uzlaşılan iki tanım vardır. Bunlardan birincisi Turhan ESENER'in yapmış olduğu şu tanımdır: (Esener, 1956:7) *''Muvazaa, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine dayanmayan bir işlem yapmaları, fakat görünürdeki bu işlemin kendi aralarında geçerli olmayacağı hususunda uzlaşmalarıdır.''* Diğer tanım ise *''tarafların gerçek amaçlarını gizleyerek gerçekten rızaları olmadığı bir sözleşmeyi üçüncü şahıslara karşı mevcutmuş gibi göstermek için uzlaşmaya varmalarıdır.'*(Altay,1983).

Kanunlarımızda yazılı bir tanımı olamayan muvazaa terimi için Borçlar Kanunu'nun 19. maddesinde şöyle bir açıklama yapılmıştır: *"Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır"* şeklinde bir hüküm bulunmaktadır. Bu tanımlamadan

da anlaşılacağı üzere, Borçlar Kanunu'nda muvazaa kavramı tanımlanmamış, sadece bu gibi durumlarda gerçek durumun geçerli olduğu şeklinde hükme varılmıştır.

Yukarıda belirtilen açıklama ve tanımlardan yola çıkarak muvazaa işleminin temelde iki yönü olduğu sonucunu çıkarabiliriz. Anlaşmanın ilk yönü aslında sözleşmelerin hepsinde var olan tarafların kendi aralarında işlem yapmış gibi gözükmesidir. Fakat asıl belirleyici unsur ve işlemin diğer yönü ise, yapılan bu işlemin taraflar arasında herhangi bir hüküm doğurmayacağı konusunda anlaşması ve bu şekilde üçüncü kişileri aldatmasıdır. İşte bu aldatma hususu muvazaa işleminin merkezinde oturmakta ve yapılan işlemler bunun üzerine inşa edilmektedir. Ayrıca yapılan bu sözleşmeyi tarafların üçüncü kişilerle paylaşma gibi bir mecburiyetleri kural olarak zaten yoktur.

Bunlara ek olarak, sadece bir kişinin başka biri ile anlaşmadan ama yine üçüncü kişileri aldatma maksadıyla yaptığı sözleşmede kendini bu sözleşmenin bir tarafı olarak göstermesi de muvazaa niteliği taşımaz.

Vergi hukuku açısından da muvazaa tanımı yapmak mümkündür. Mükellefler vergiden kurtulmak için göstermelik bir anlaşma yaparak vergi idaresini yanıltırlar ve bunun için kanunlara uygun ama aslında vergiden kaçmak için bir takım sözleşmeler yaparlar. Mükellefler bu sayede vergiye konu olan matrahı ve tutarı daha cüzi bir rakama indirgeyip ya da tamamen sıfırlayarak amaçlarına ulaştıkları takdirde, yapılan bu işlem vergi hukuku açısından muvazaalı bir işlem sayılacaktır (Tuncer,1999:22)

Muvazaalı bir işlemde birden fazla işlem söz konusudur. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Üçüncü kişileri aldatmak için yapılan "görünürdeki" işlem,
- Görünürdeki işlemin taraflar açısından herhangi bir hükmü olmayacağı ve hukuki bir sonucu olmayacağı yönünde yapılan "muvazaa anlaşması",
- Sözleşme taraflarının gerçek iradelerine uyan "gizli işlem" olmak üzere üç tanedir.

Muvazaalı bir işlem her ne kadar şeklen hukuki gibi görünse de, tarafların gerçekte olmayan bir durumu varmış gibi göstermeleri sebebiyle yapılır. Bu açıklamalardan anlaşıldığı üzere, muvazaanın üç unsuru bulunmaktadır. Bunları sırasıyla ifade edecek olursak;

- Tarafların gerçek iradeleriyle, beyanları arasında kasten yaratılan bir uygunsuzluk,
- Üçüncü kişileri aldatma niyeti (muvazaa niyeti),
- Tarafların kendi aralarında üçüncü kişileri aldatmaya yönelik bir anlaşma (muvazaa anlaşması) olarak sıralamak mümkündür.

Daha önce yaptığımız tanımlarda muvazaa işleminin üçüncü kişileri aldatma amacıyla yapıldığını belirtmiştik. Bu işlemi iki farklı şekilde yapmak mümkündür. Eğer yapılan muvazaa sözleşmenin tamamını kapsıyor ise mutlak muvazaa, bazı hükümlerini kapsıyor ise nisbi muvazaa denilmektedir.

Mutlak muvazaa, tarafların kendi aralarında gerçekte bir sözleşme yapmak istemedikleri halde üçüncü kişilere karşı bir sözleşme yapılmış izlenimi vermek için yaptıkları ve bu sözleşmenin her iki tarafı da bağlamayacağı konusunda anlaştıkları bir işlemdir. Hukuki anlamda görünürde bir işlem yapılmış olsa da gerçekte tarafların iradesini yansıtan bir işlem yoktur. Temelinde üçüncü kişileri aldatma kastı taşıyan bu sözleşmenin hiçbir hukuki yaptırımı olmayacağı yönünde anlaşılmış olması halidir. Sonuç olarak mutlak muvazaada yapılan tek bir işlem vardır, o da görünürdeki işlemdir (Aday,1992)

Nispi muvazaa, tarafların kendi aralarında yaptıkları gizli bir işlemi, kendi iradelerine uymayan ve görünüşteki başka bir işlemle saklamaları şeklinde tanımlanabilir (Oğuzman, 2014).

Mutlak muvazaa ile nispi muvazaa arasındaki temel fark iki sözleşmenin olmasıdır. Bu sözleşmelerden ilki, gerçek iradeye dayanan gizli bir sözleşme, diğer sözleşme ise ilk sözleşmeyi gizlemek için yapılan sözleşmedir. Bu nedenle asıl sözleşmeyi gizlemek adına yapılan sözleşme muvazaalıdır.

Hem özel hukuk açısından hem de vergiyi dolanması sebebiyle görünürdeki işlem başlangıçtan itibaren geçersiz sayılmaktadır. Bunun bir başka sebebi ise söz konusu tarafların gerçek iradelerini yansıtmamasıdır. Gerçek işlemin geçerli olabilmesi için sadece geçerlilik koşullarına uygun olarak yapılması gerekmektedir. Yapılan bu işlem esas itibariyle taraflar arasında herhangi bir borç veya alacak ilişkisi doğurmadığından verilen şeylerin iadesi gerekmektedir. İktisadi açıdan ve vergileme açısından bakıldığında görünürdeki işlem sonucunda herhangi bir vergi kaybı yaşanmaz çünkü yapılan işlem zaten kural olarak geçersiz bir işlem olarak görülmektedir (Feyzioğlu, 1980:196)

Gizli işlem ise görünürdeki işlemin aksine tarafların gerçek iradelerini yansıtan bir işlemdir. Fakat gerçek irade tek başına bu işlemin geçerli olması anlamına gelmeyeceğinden, hukuki açıdan da gerekli şartları taşıması gerekmektedir. Bu asgari şartlardan kast edilen ise tarafların uygun irade beyanı vermeleri, ahlaka aykırı olmaması ve emredici hukuk kurallarına aykırılık teşkil etmemesidir. Yapılan bu işlemin devlet açısından diğer bir sorunsalı ise tarafların vergiden kaçınma çabasıdır. Danıştay'ın geçmiş yıllarda verdiği bir kararda miras bırakan kişi sağlığında sahip olduğu taşınmazların mülkiyetini intifa hakkı kendisinde olma koşulu ile mirasçılarına satış olarak tapuda tescil ettirmesini vergiden kaçınmak için yapılan bir muvazaa olarak değerlendirmiş ve miras bırakan kişinin ölümü halinde Veraset ve İntikal vergisinin doğacağını hükme bağlamıştır (Danıştay dergisi, 1985:335).

2.6.6 Vergi Hukukunda Peçeleme

Özel hukuk kurallarının olağandışı kullanımı neticesinde vergi kaçırarak bu sayede vergi ziyaı yaratılması işlemine 'peçeleme işlemi' adı verilir.

Mevcut yasaların şahsi menfaatler doğrultusunda dolanılarak vergi kaçırma yolunun tercih edilmesi esas itibariyle ekonomik faaliyetlerde elde edilen karın vergilendirilmesini önlemektir (Kaneti, 1989:49).

Yapılan bir işlemin peçeleme işlemi olarak nitelendirilebilmesi için bazı asgari şartları taşıması gerekmektedir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

❖ Vergi yasasının özel hukukun kalıp ve biçimlerine uygun olarak vergiyi doğuran olayı tanımlamış olması gerekmektedir.

❖ Vergi yasası özel hukukun biçim, kılık ve kalıbına onlardan kaynaklı ekonomik sonuçların neticesinde başvurmuş olmalıdır.

❖ Vergilendirme yönünden hedeflenen ekonomik sonuç, vergi yasasının hukuksal biçim ve kalıp çerçevesinde bütünüyle kapsanmamış olmalıdır.

❖ Mükellef, söz konusu yasayı dolanmak için hukuki kalıbı kendi lehine olacak şekilde kötüye kullanmış olmalıdır.

Vergi yükünü azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmak için özel hukukta kullanılan sözleşmeler yardımıyla yapılan işlemi, olduğundan farklı göstermek peçelemenin temelini oluşturmaktadır. Dolayısıyla eğer bir sözleşme peçeleme sözleşmesi olarak nitelendirilecekse mükelleflerin bu işlem sonucunda haksız bir şekilde maddi ya da manevi bir kazanç elde etmesi gerekir. Buna ek olarak, vergi mükellefinin özel hukuk müessesesini kötüye kullanarak bunun sonucunda vergi kaçırdığının belirlenmesi gerekir (Öncel vd, 1998:28).

Türk vergi mevzuatında bahsedilmeyen peçeleme işleminin ekonomik yorum olarak adlandırılan bir yorum yöntemiyle tespit edilebilmesi mümkündür. Yapılan işlem görünüm itibariyle hukuka uygun görünse de özü itibariyle kanuna aykırı bir eylemdir. Bu tanımlamaları basit bir örnek ile açıklayacak olursak, yapılan bir gayrimenkul satımında söz konusu gayrimenkulün satış değerinin düşük gösterilmesi veya bunu bağış şeklinde göstermek devlet açısından bir vergi kaybına yol açar. Yapılan bu peçeleme sözleşmesinin tespit edilmesi halinde ise vergi idaresi ve yargı organları gerçek ekonomik durumu dikkate alıp görünüşteki sözleşmeyi yok hükmünde sayarlar (Balcıoğlu, 2005:3)

Pergel stratejisi yöntemi de pratikte uygulanan peçeleme yöntemlerinden biri olarak önemli bir yere sahiptir. İngilizce'de straddle (pergel) kelimesi ile nitelendirilen ve finans terminolojisinde kullanılan bu kavram sayesinde yatırımcı, vadesi ve kullanım fiyatı aynı olan bir alış ve bir satış opsiyonu tutması olarak

tanımlanır. Başka bir ifadeyle ise aynı varlık üzerinden belirtilen opsiyonlarda alınan denkleştirici pozisyonlar olarak da tanımlanabilir.

Bu stratejinin en önemli kısmı açılmış olan iki pozisyonun birinden kar diğerinden ise zarar edilirken genel toplamda pozisyonların sıfır ya da sıfıra yakın bir zararla kapatılmasıdır. Fakat bir kısım yatırımcılar açmış oldukları pozisyonları sıfır zararla kapatabilecek iken pergel pozisyonu alarak bir opsiyonda oluşan zararı vergi matrahından indirerek diğer taraftan elde ettiği karı da dikkate almadan vergi matrahını aşındırma yoluna giderler. Vergi kanunları açısından temel alınan nokta kazancın nasıl elde edildiği değildir. Önemli olan nokta kar- zarar mahsubunun karların realize edildiği döneme kadar ötelenmesinin sağlanmasıdır. Mükelleflerin başvurduğu başka bir yöntem ise pergel stratejisi kullanılarak yapılan işlemlerini bir bölümünü yurt dışına kaydırmakta ve açmış olduğu pozisyonlardan zarar ettiklerini ülkeye bir nevi ithal etmekte ama elde ettiği karları ise yurt dışında bırakmaktadır (Tavuz, 2011:39-49)

Özel hukuk işlemleri kullanılarak devletin vergi gelirlerinin azalmasına sebep olan peçeleme işlemlerinden bahsedilebilmesi için yapılan işlemin bu şartları taşıyıp taşımadığının iyi bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir. Söz konusu şartlar peçelemenin unsurları olarak nitelendirilir ve bunları 4 başlık halinde incelemek mümkündür.

- Peçelemeye neden olan sözleşmenin özel hukuka uygun bir biçimde yapılmış olmalıdır. Mükellefler tarafından yapılan bu işlemin özel hukuk kuralları kapsamı içinde yapılmış olması gerekir. Fakat yapılan bu işlemin özel hukukta geçerli olması ve peçelemeye neden olması vergi hukukunu bağlayıcı bir nitelik taşımaz (Öncel vd, 2013:28-30).

- Mükelleflerin vergi kanunlarını dolanmak için hukuki kalıp ve şekilleri art niyetli şekilde kullanmaları gerekir. Bu art niyetten kast edilmek istenen ise verginin kısmen veya tamamen ödenmemiş olmasıdır. Buna ek olarak, yapılan bu işlemi peçeleme olarak niteleyebilmek için mükellefin kendi lehine olacak biçimde iktisadi bir fayda sağlamış olması gerekmektedir.

❖ Vergiyi doğuran olayın vergi kanunları tarafından tanımlanmış olması gerekmektedir. Mükelleflerin yaptığı her işlem veya sözleşme peçeleme olarak nitelendirilemeyeceği için bu işlemin vergi kanunlarında tanımlanmış olan vergiyi doğuran olay kapsamına girmesi gerekmektedir.

❖ Amaçsal yorumun devamı olarak ekonomik yorumun da yapılması gerekir. Mükellefler tarafından yapılan işlemin peçeleme işlemi olup olmadığını anlamak için yapılan bu işlemin ekonomik içeriğini de anlamak gerekmektedir. Yapılan bu inceleme neticesinde herhangi bir kaybı var ise bu doğrultuda gerekli incelemeler yapılmalıdır.

2.7. VERGİ YÜKÜNÜN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergiler, ekonominin tüm kesimleri üzerinde etkiler bırakmaktadır. Bu etki verginin türüne, oranına ve miktarına göre değişiklik gösterebildiği gibi verginin yansıtılıp yansıtılamadığına, yaşam kalitesi üzerindeki etkiye, yatırım, tüketim ve tasarruf kararları üzerindeki etkiye bağlı olarak da değişiklik göstermektedir.

Mükellefleri vergi kaçırmaya ya da vergiden kaçınmaya iten en önemli sebeplerden biri de vergi oranıdır. Vergi oranlarının günümüz tabiriyle güncellenmesi veya yeni vergilerin sisteme dahil edilmesi vergiden kaçınmayı tetikleyen unsurların başında gelmektedir (Işık, 2009:150). Artan vergi oranları doğal olarak yatırım kararlarını olumsuz etkilemektedir.

Bu durumda işletmeler katlandıkları vergi yükünü, maliyet ve fiyatlarına ekleyerek tüketiciye yansıtır hale gelmektedirler. Ancak vergiler istenilen miktarda ve hızda yansıtılamayacağı için belirli bir süre mükellefin üzerinde kalacaktır. Vergiye katlanan mükellef de bu durumda artan bir üretim maliyetine katlanacaktır. Söz konusu maliyet ise üretim kararlarında etkili olmaktadır (Keskin, 2018: 70)

Bir verginin gerçek yükü, başlangıçta nereye ya da kime uygulandığına ya da ne denildiğine bakılarak anlatılamamaktadır. Vergiler, vergi mükelleflerinin davranışlarını etkilemekte ve bir verginin ekonomik yükünün bir kısmını veya tamamını diğer taraflara düzenli olarak aktararak ve toplam çıktı ve gelirleri

değiştiren ekonomik değişikliklere neden olmaktadırlar. Vergi yükü işçiler, tasarruf edenler ve yatırımcılar olarak üretmek istediklerinin karışımını azaltır ve deforme eder (Entin, 2004:1). Vergiler, üreticilerin hizmetleri veya ürünleri için ortaya koydukları fiyatı da artırmaktadır. Çıktı fiyatlarında ve miktarlarında meydana gelen değişimler, gelirlerini harcamaya çalıştıklarında tüketicileri de finansal açıdan etkilemektedir.

2.7.1 Vergi Yükü Kavramı

Vergi yükü, kişiler, kurumlar ve sektörler açısından ayrı ayrı ifade edilen ve üzerinde tartışılan bir kavramdır. Basit bir ifadeyle tanımlayacak olursak, mükelleflerin ödemek zorunda olduğu vergi tutarı ile gelirleri arasındaki oransal ilişki vergi yükü olarak ifade edilmektedir.

Verginin bir yük olarak hissedilmesindeki en büyük etken karşılıksız olmasıdır. Harcanabilir gelirin azalması vergi ödeyen açısından hem maddi hem de psikolojik bir yük olarak hissedilebilir.

Vergi yükünün maddi olarak hissedilen ve sayısal olarak ölçülebilen kısmına objektif vergi yükü, psikolojik olarak algılanan ve ölçülemeyen kısmına ise sübjektif vergi yükü denilmektedir. (Aksoy, 2011: 270).

2.7.2 Vergi Yükü Türleri

Vergi yükü türlerini bireysel vergi yükü, toplam vergi yükü, bireysel net vergi yükü ve gerçek vergi yükü olarak sıralayabiliriz.

2.7.2.1 Toplam Vergi Yükü

Toplam vergi yükünü, belirli bir dönemde toplanan tüm vergilerin toplamının gayrisafi milli hâsılasına oranı olarak tanımlayabiliriz. (Erdem ve diğerleri, 2020:234). Bu tanımı formüle edersek;

Toplam Vergi Yükü = Devletin topladığı vergi gelirleri toplamı / Gayrisafi milli hâsıla şeklinde ifade ederiz.

2.7.2.2 Bireysel Vergi Yükü

Bir bireyin, belli bir dönemde ödediği toplam verginin kişisel toplam gelirine bölünmesiyle bulunur (Öztürk, 2016:147).

Bireysel Vergi Yükü = Bireyin ödediği toplam vergiler / Bireyin toplam geliri

2.7.2.3 Bireysel Net Vergi Yükü

Bir bireyin, belli bir dönemde ödediği toplam vergilerden faydalandığı kamu hizmetlerinin bedeli çıkartılarak elde edilen tutarın bireyin toplam gelirine bölünmesi ile bireysel net vergi yükü yüzdesel olarak elde edilir (Pehlivan, 2019:163).

Bireysel Net Vergi Yükü = (Bireyin ödediği toplam vergiler - Bireyin yararlandığı toplam kamu hizmeti bedeli) / Bireyin toplam geliri

2.7.2.4 Gerçek Vergi Yükü

Kişinin belirli bir dönemde ödemiş olduğu vergi ile kendisine yansıtılan vergi toplamından faydalandığı kamu hizmetinin bedeli ile başkalarına yansıttığı vergi toplamı çıkarılır. Bulunan bu miktarı kişinin toplam gelirine böldüğümüzde ise gerçek vergi yüküne ulaşmış oluruz (Erdem ve diğerleri, 2020:237). Bu tanımı denklem halinde gösterecek olursak;

Gerçek Vergi Yükü = [(Bireyin ödediği vergiler + Kendisine yansıtılan toplam vergiler) – (Yararlanılan kamu hizmeti bedeli + Bireyin başkasına yansıttığı toplam vergiler)] / Bireyin toplam geliri

2.7.3 Vergi Yüküne Karşı İşletme Tepkileri

Bir verginin gerçek yükü, başlangıçta nereye ya da kime uygulandığına ya da ne denildiğine bakarak anlatılamamaktadır. Vergiler, vergi mükelleflerinin davranışlarını etkilemekte ve verginin ekonomik yükünün bir kısmını veya tamamını diğer taraflara düzenli olarak aktararak ekonomik değişikliklere neden olmaktadırlar.

Vergi yükü, işçiler, tasarruf edenler ve yatırımcılar olarak üretmek istediklerinin karışımını azaltır ve deforme eder (Entin, 2004:1). Vergiler, üreticilerin hizmetleri veya ürünleri için ortaya koydukları fiyatı da artırmaktadır. Çıktı fiyatlarında ve miktarlarında meydana gelen değişimler, gelirlerini harcamaya çalıştıklarında tüketicileri de finansal açıdan etkilemektedir.

İşletmeler üzerinde önemli etkiye sahip olan kurumlar vergisi, kurumsal çıktı üretme maliyetini arttırmakta, böylece çıktı fiyatlarını yükseltmekte, talebi düşürmekte ve çıktıyı ekonominin kurumsal sektöründen kurumsal olmayan sektöre kaydırmaktadır.

Küresel sermayeden daha fazla pay almak isteyen ülkeler, vergi oranlarında düzenlemeler yapmaktadırlar. Bu düzenlemeler ile düşürülen vergi oranları sayesinde ülkeye daha fazla sermaye ve yatırımcı çekilmesi hedeflenmektedir. Tablo 2.6'da 2002-2018 yılları arasında ücret, kar ve sermaye üzerinden alınan vergilerin dünya ortalaması gösterilmektedir.

Tablo 2. 6 Ücret, Kar ve Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler (%)

2002	20,716	2011	21,819
2003	20,443	2012	21,391
2004	20,367	2013	22,839
2005	20,169	2014	22,672
2006	19,882	2015	23,210
2007	19,822	2016	22,537
2008	22,264	2017	22,779
2009	21,276	2018	24,043
2010	21,269	2019	24,077

Kaynak: https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.YPKG.RV.ZS

Tablo 2.6'daki seyir incelendiği zaman görülmektedir ki, ücret, kar ve sermaye üzerinden alınan vergilerde 2007'ye kadar bir düşüş eğilimi gözlenmektedir. Yüzde 19 seviyelerine kadar düşen oranların yüzde 24'lere kadar yükseldiği görülmektedir. Özellikle 2008 'den sonra artan küreselleşme ile birlikte vergi oranlarının da arttığı görülmektedir. Bu durum işletmelerin vergi yükünü de her geçen yıl artırmaktadır.

Kurumlar vergisinin yüksek olması şirketler üzerinde olduğu gibi emek gelirleri üzerinde de olumsuz etkilere sahip olmaktadır. Bu durum ise hem şirketleri hem de emek gücünü kayıt dışı ekonomiye sevk edebilmekte ve bir gölge ekonomisi oluşmasına neden olabilmektedir.

Çok uluslu şirketler hissedarlarının menfaati için şirketin başarısını ilerletmek durumundadırlar. Bu süreçte diğer paydaşların (çevre, müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar ve toplum) çıkarlarını da göz önünde bulundururlar. Yani diğer paydaşların çıkarları, hissedarların servet maksimizasyonu arayışına tabidir. Bu bağlamda, vergilendirme, sosyal sermayenin (eğitim, güvenlik, sağlık, hukuk sistemi vb.) yatırımında topluma geri dönüşten ve sosyal altyapıya yatırım için topluma katkı sunmaktan ziyade, önlenebilir bir maliyet olarak gören finansal mühendisler tarafından hedef alınmaktadır (Sikka, 2010: 344).

İşletmeler vergi yükünü azaltmak için farklı yollara başvurabilirler. Şirketlerin dönem karını etkileyen ekonomik teşvikler, maddi olmayan mülkün yeri, telif haklarının ödenmesi, ülkesine geri dönüşün zamanlaması ve planlaması dâhil olmak üzere, çokuluslu firma davranışının etkilendiği çok sayıda başka etkenler bulunmaktadır (Clausing, 2009:705).

Artan vergi yükü ile beraber vergiden kaçınan firmalar, belirli bir getiri elde etmekle beraber maddi ve maddi olmayan bir takım maliyetlere de katlanmaktadırlar. Özellikle karmaşık vergi mevzuatları ile uğraşmak profesyonel bir ekip gerekmektir. Bununla birlikte vergiden kaçınmanın sosyal boyutu da bulunmaktadır. Tablo 2.7'de vergiden kaçınma derecelerine göre firmaların nasıl vergilendirildiği ve gerçekleştirdiği eylemler gösterilmiştir.

Tablo 2. 7 Vergiden Kaçınma Durumlarına Göre Şirket Davranışları

VERGİDEN KAÇINMAYAN ŞİRKETLER	VERGİDEN KAÇINAN ŞİRKETLER	VERGİDEN AGRESİF KAÇINAN ŞİRKETLER
İçinde bulunduğu şirketler ile beraber vergisel avantajlardan yararlanmak isterler. Bununla birlikte vergi ödemelerinden kaçınmak için herhangi bir çabada bulunmazlar.	Sektöründe bir firma için tüm olağan kesintileri talep eder ve ayrıca vergi ödemelerini daha da düşürmek için vergiden kaçınma stratejilerini kullanırlar.	Sektöründe bir firma için tüm olağan kesintileri talep eder ve ayrıca vergi ödemelerini daha da düşürmek için vergiden kaçınma stratejilerini kullanırlar.
Vergiden kaçınma stratejileri uygulamayan bu sektördeki firmalar için ortalama etkin vergi oranında vergi öder. Bu, firmanın sektördeki vergi önleme stratejileri yapan diğer şirketlerden daha yüksek vergi ödediği anlamına gelir. Etkin vergi oranı, toplam gelirin yüzdesi olarak ödenen vergilerdir	Bu sektördeki firmaların oranlarının en düşük üçte biri oranında etkili bir vergi oranında vergi öder. Yani firma sektörde vergi önleme stratejileri yapmayan diğer firmalara göre daha düşük vergi ödemektedir. Etkin vergi oranı, toplam gelirin yüzdesi olarak ödenen vergilerdir.	Bu sektördeki firmaların oranlarının en düşük üçte biri oranında etkili bir vergi oranında vergi öder. Yani firma sektörde vergi önleme stratejileri yapmayan diğer firmalara göre daha düşük vergi ödemektedir. Etkin vergi oranı, toplam gelirin yüzdesi olarak ödenen vergilerdir

Denetlenmiş mali tablolarında vergi önleme stratejileri kullanmadığını belirtir	Denetlenmiş mali tablolarında, kullandığı tüm vergi kaçınma stratejilerinin vergi otoriteleri tarafından kabul edilebilir olduğuna dair güvence verir. Bu nedenle, firma vergi önleme stratejilerine izin verileceğinden emindir.	Denetlenmiş mali tablolarında, bazı vergi kaçınma stratejilerinin vergi makamları tarafından reddedilebileceğine dikkat çekmektedir. Bu nedenle, firma tüm vergi kaçınma stratejilerine izin verilip verilmeyeceğinden emin değildir.

Kaynak: (Hardeck, 2019: 18).

Tablo 2.7'de, vergiden kaçınmayan şirketlerin daha fazla vergi ödedikleri görülmektedir. Bununla beraber agresif vergiden kaçınan firmalar vergisel avantajlar elde etmekle birlikle, vergi idaresi ile sorun yaşamak durumunda da kalabilmektedirler. Bu tür firmaların karşılaşabileceği bir diğer durum ise toplumsal olarak bir tepkinin oluşması riskidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERİN VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇIRMA EĞİLİMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Tez çalışmasının son kısmını oluşturan bu bölümde, Diyarbakır ilinde faaliyet gösteren mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile ilgili görüşleri alınmıştır. Anket çalışması 2021 yılının Ocak-Mart döneminde uygulanarak tamamlanmış olup elde edilen verilerin analizi ise aynı yılın Mayıs ayında tamamlanmıştır. Anket yöntemi ile alınan bu görüşlere ilişkin tespitlere, bulgulara ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya yönelik eğilimlerinin sebeplerini anlamaya yönelik ülkemizde ve yurt dışında çok sayıda çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışmaların ortak yönü ise mükelleflerin vergi ahlakını, vergi algısını ve vergi yükünü ölçmeye yönelik olmasıdır.

Demir (1999), Afyon'da gerçekleştirdiği çalışmasında mükelleflerin vergiye olan tepkilerinin nedenlerini ödenen vergilerin geri dönüşünün yeterli düzeyde olmaması ve kamu hizmeti alım noktasında görüşlerinin dikkate alınmaması olarak belirtmiştir.

Orviska ve Hudson (2002) tarafından İngiltere'de yapılan çalışmada ise mükelleflerin vergiye reaksiyon göstermemelerini, vergi cezalarının ve denetimlerinin aşırı olması ve sosyal kontrolün bir kültür haline dönüşmesi olarak tespit etmişlerdir.

Feld ve Frey (2002), İsviçre'de yaptıkları anket çalışmasında mükellefler ile vergi dairesinde arasındaki ilişkinin vergi kaçırma üzerindeki etkisini araştırmıştır. Elde edilen verilere göre, mükelleflerin vergi dairesiyle bir uyumsuzluğu olmaması halinde vergi kaçırmaya olan eğilimin düşük olacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Çoban ve Sezgin (2004), Denizli'de yaptıkları çalışmada mükelleflerin vergi sistemini adaletsiz buldukları ve bu durumun mükellef davranışını negatif yönde etkileyerek vergi kaçırmaya olan eğilimlerinin artmasına yol açtığı sonucuna ulaşmışlardır.

Cansız (2006) tarafından Afyon'da yapılan anket çalışmasında mükellefleri vergiden kaçınmaya ve vergi kaçırmaya iten unsurları toplum tarafından ayıplanmama, vergi sisteminin iyi düzeyde olmaması ve uygulanan vergi politikalarının yanlış olması olarak belirtmiştir.

Çiçek (2006), İstanbul'da yaptığı çalışmada vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğiliminin vergi yükleri ile ters orantılı olduğunu ve vergi mevzuatının karmaşıklığının vergiye karşı direnç oluşturduğunu tespit etmiştir.

Daştan (2011), Doğu Karadeniz Bölgesi'nde muhasebe meslek mensuplarına uyguladığı çalışmada vergi kayıplarının ana nedenlerini adaletsiz vergi sistemi, vergi oranlarının yüksek olması ve ödenen vergilerin kamu hizmeti olarak dönüşünün yetersiz olması gibi psikolojik nedenler olarak tespit etmiştir.

Şahpaz vd. (2014) tarafından Sakarya'da 240 fırıncı esnafı ile yapılan anket çalışmasında mükelleflerin vergi konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları, verginin ödeme gücüne alındığını ve vergilerin doğru yerlere harcandığı sonucuna ulaşmıştır.

Akıncı ve Başol (2015) tarafından Kırklareli'nde yapılan ve 424 katılımcının katıldığı ankette vergi bilincinin artması için adil bir vergileme sisteminin, devlet yönetiminin daha şeffaf ve hesap verebilir olmasının ve eğitim seviyesinin yükselmesi gerektiğinin sonucuna ulaşılmıştır.

Çiçek ve Sabbağ (2016), Isparta'da yaptıkları çalışmada mükelleflerin vergiden kaçınmayı doğru bir davranış olarak gördüklerini ve daha az vergi ödemek için tüketim değiştirebileceklerini tespit etmiştir.

Korlu vd. (2016) tarafından Bursa'da 664 katılımcıya yapılan anket sonucunda, vergi ödemenin kutsal bir görev olduğu, vergi aflarının vergi ödeme kültürünü olumsuz yönde etkilediği ve vergi ödememenin kul hakkına girmek olduğu bulgularına ulaşmıştır.

Koç (2019) tarafından Çorum'da yapılan çalışmada mükellefleri vergiden kaçınmaya iten sebepleri sürekli artan vergi yükü ve vergi cezaları ve denetimlerin yetersizliği olarak sıralamıştır**.**

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışma Diyarbakır il sınırları içinde faaliyetlerini sürdüren işletmelerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma algılarını, vergiye bakış açılarını ve pandemi döneminde vergi yükünü nasıl hissettiklerini ölçmeyi amaçlamaktadır.

Kamu ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için her vatandaşın ödemesi gerekn ve kutsal bir görev olarak benimsenen vergi ödemesi, son dönemlerde yaşanan zorlu ekonomik şartlardan dolayı ağır bir yük olarak düşünülmektedir. Mükelleflerin davranış biçimleri de bu dönüşüm yüzünden değişime uğramıştır. Mükelleflerin zihninde artık kaçınılması zorunlu hale gelen bir yük olduğu için bundan kurtulmak adına farklı arayışlar içine girilmiştir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma arayışları da bu alternatiflerin başında gelmektedir.

Her geçen gün artan hammadde fiyatları ve rekabet şartlarının ağırlaşmasının yanında vergi oranlarının da zorlayıcı hale gelmesi işletmelerin kar oranını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bağlamda söz konusu araştırmanın Diyarbakır'daki mükelleflerin vergi algısını ve vergiden kaçınmaya olan eğilimlerini ölçmesi açısından literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca bu çalışma, pandemi döneminde mükelleflerin vergiye olan bakış açılarını ölçmesi açısından da özgün bir araştırma özelliği taşımaktadır.

3.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Bu araştırma güneydoğu illerimizden biri olan Diyarbakır ilinde uygulanmıştır. Bu bağlamda daha fazla işletme sahibi ve yöneticisine ulaşamamak en temel araştırma sınırlılığını (kısıtı) oluşturmaktadır.

Katılımcıların anket verilerini özensiz doldurma ihtimalinin olması bir diğer araştırma sınırlılığını oluşturmaktadır.

Araştırma zamanının pandemi dönemine rastlaması, kısmi ve tam kapanma gibi kısıtlar nedeniyle daha fazla mükellefe ulaşamama diğer bir sınırlılıktır.

Ayrıca daha fazla veriye ulaşılması istatistiksel açıdan daha anlamlı ve geçerli bulgulara ulaşmayı mümkün kılabilir.

Tüm bu kısıtlarla beraber yaklaşık 385 bireye ulaşarak anketin uygulanmış olması örneklem için büyük bir başarı olup, mükelleflerin vergiden kaçınma davranışı ve uygulamalarının ne düzeyde olduğu noktasında temel bir fikir vermesi bağlamında yeterli olacaktır.

3.4. VERİ TOPLAMA YÖNTEM VE ARACI

Bu araştırmaya ait veriler mükelleflerin "vergiden kaçınma davranışı ve uygulamalarına" ilişkin birincil kaynak olan anketlerden elde edilen verilerden oluşmaktadır. Araştırma soruları iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda 9 adet yargı cümlesiyle demografik özellikler belirlenmeye çalışılmıştır. İkinci kısımda ise 46 soru sorularak vergiden kaçınma davranışı ölçülmüştür. Literatürde mevcut sorularla ilgili bir ölçeğin yer almaması nedeniyle "yeni bir ölçek geliştirme" hedeflenmiştir. Toplanan veriler SPSS 24,0 istatistik değerleme programı ile değerlendirilmiştir.

3.4.1. Verilerin Tanımlayıcı Faktör (FA) Analizi İçin Uygunluk Testleri

Verilerin tanımlayıcı faktör analizi için uygunluğunu test etmek üzere (KMO) Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Test of Sphericity test teknikleri kullanılmıştır.

Tablo 3. 1 Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Test of Sphericity Test Değerleri Tablosu

KMO and Bartlett's Test[a]

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,807
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5179,996
	Df	1035
	Sig.	0,000

a. Based on correlations

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	385	94,6
	Excluded[a]	22	5,4
	Total	407	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0,866	46

KMO, 0 ile 1 arasında değerler alır. Değerin yüksek olması ölçek içindeki değişkenlerin iyi bir şekilde tahmin edilebileceğini gösterir. Değer sıfıra yaklaştıkça korelasyon dağılımında dağınıklık yaratacağından yorum yapılması mümkün olamayacaktır. KMO değeri 0,50'nin altında çıkarsa faktör analizine devam edilemeyeceği sonucuna ulaşılır (Çokluk vd., 2012: 207). Analizde KMO değeri 0,807 bulunmuştur. Bu nedenle elde edilen araştırma verilerine faktör analizi (FA) uygulanması için örneklem yeterlidir.

Bartlett's Test of Sphericity değeri ve onun anlamlılığı ise değişkenlerin birbirleri ile korelasyon gösterip göstermediklerini sınar (Pett, vd. 2003: 77). Bu değerin anlamlılığı, yani Sig. değeri 0,10 ve daha üzerindeyse bu datalarla faktör analizi yapmanın uygun olmadığı söylenebilir. Araştırmada $p<0,05$ olduğundan her iki değer açısından da veriler FA için uygundur. Uygulamanın Cronbach's Alpha değeri 0,866 bulunmuştur.

Tespit edilen bu değerlerin ardından anket çalışmasında yer alan yargı cümlelerinin kaç boyut altında sınıflandırılacağını belirlemek amacıyla faktör analizi yapılmasına karar verilmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 3.2'de gösterilmiştir.

3.4.2. Tüm Yargı Cümleleri İçin Tanımlayıcı Faktör Analizi (FA)

Tablo 3. 2 Vergiden Kaçınmaya İlişkin Yargı Cümleleri Tanımlayıcı Faktör Analizi Değerleri

Total Variance Explained

	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
Component	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	8,093	17,593	17,593	8,093	17,593	17,593
2	2,830	6,153	23,746	2,830	6,153	23,746
3	1,924	4,183	27,929	1,924	4,183	27,929
4	1,777	3,862	31,791	1,777	3,862	31,791
5	1,653	3,592	35,384	1,653	3,592	35,384
6	1,615	3,512	38,895	1,615	3,512	38,895
7	1,472	3,200	42,095	1,472	3,200	42,095
8	1,425	3,098	45,193	1,425	3,098	45,193
9	1,332	2,895	48,089	1,332	2,895	48,089
10	1,283	2,789	50,878	1,283	2,789	50,878
11	1,229	2,671	53,549	1,229	2,671	53,549
12	1,167	2,537	56,085	1,167	2,537	56,085
13	1,098	2,387	58,472	1,098	2,387	58,472
14	1,044	2,269	60,741	1,044	2,269	60,741
15	1,003	2,181	62,923	1,003	2,181	**62,923**
16	0,993	2,159	65,081			
17	0,980	2,131	67,212			
18	0,895	1,945	69,157			
19	0,872	1,896	71,054			
20	0,835	1,816	72,870			
21	0,780	1,696	74,566			
22	0,778	1,691	76,257			
23	0,726	1,579	77,836			
24	0,684	1,486	79,322			
25	0,658	1,431	80,753			
26	0,647	1,407	82,160			
27	0,619	1,346	83,506			
28	0,591	1,285	84,791			
29	0,544	1,184	85,975			
30	0,542	1,178	87,153			
31	0,525	1,141	88,293			
32	0,503	1,093	89,386			
33	0,477	1,036	90,423			
34	0,449	0,976	91,399			
35	0,436	0,948	92,346			
36	0,423	0,920	93,267			
37	0,401	0,871	94,138			
38	0,374	0,814	94,952			
39	0,353	0,766	95,718			
40	0,345	0,751	96,469			
41	0,323	0,703	97,171			
42	0,307	0,667	97,838			
43	0,273	0,593	98,431			
44	0,266	0,578	99,009			
45	0,249	0,541	99,550			
46	0,207	0,450	100,000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Tablo 3.2'deki analiz sonuçlarına göre ölçekte 15 boyut ve 62,923 varyans oluşmuştur. Daha yalın bir ifadeyle açıklayacak olursak, 46 sorudan oluşan anket çalışmamızın vergiden kaçınma davranışını açıklayıcılığı yaklaşık yüzde 63 oranında tespit edilmiştir.

Tablo 3. 3 Faktör Analizi Tablo Değerlerinin Boyutlara Dağılımı

Rotated Component Matrix[a]

	Component														
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Soru 27	0,798														
Soru 18	0,769														
Soru 28	0,714														
Soru 26															
Soru 32															
Soru 44															
Soru 24		1,013													
Soru 23		1,003													
Soru 25		0,628													
Soru 5			1,139												
Soru 4			1,114												
Soru 6			0,941												
Soru 42				0,879											
Soru 43				0,824											
Soru 41				0,597											
Soru 30															
Soru 20					0,947										
Soru 21					0,680										
Soru 19					0,691										
Soru 3															
Soru 2															
Soru 1															
Soru 37						1,019									
Soru 36						0,936									
Soru 39							0,870								
Soru 40							0,791								
Soru 38							0,553								
Soru 13								1,056							
Soru 12								0,750							
Soru 34									0,940						
Soru 35									0,981						
Soru 33									0,595						
Soru 7										1,035					
Soru 8										0,779					
Soru 11															
Soru 9											0,978				
Soru 10											0,883				
Soru 46												1,021			
Soru 45															
Soru 16													0,942		
Soru 17													0,660		
Soru 22															
Soru 15														1,076	
Soru 14														0,623	
Soru 29															-1,052
Soru 31															0,763

Extraction Method: Principal Component Analysis.
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.
a. Rotation converged in 24 iterations.

Tablo 3.3'te, tüm yargı cümlelerinin boyutlar içerisinde nasıl bir dağılım sergilediğini görmekteyiz. Ancak bazı soruların varyans (açıklayıcılık) değerlerinin

”0” olması ve boyutları oluşturan yargı cümlelerinin sütunlarda bazılarının “boş” olması ya da tek yargılı (boyut için yetersizlik) olması nedeniyle bir sonraki tabloda analize devam edilmiştir.

Yeniden uygulanan tanımlayıcı faktör analizi bulguları ile oluşan yeni ölçek boyut ve temsil değerleri aşağıda verildiği şekildedir.

Tablo 3.4 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Tanımlayıcı Faktör Analizi Tablo Değerleri

Total Variance Explained

	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
Component	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,051	25,424	25,424	3,051	25,424	25,424	1,901	15,840	15,840
2	1,381	11,511	36,935	1,381	11,511	36,935	1,888	15,733	31,573
3	1,307	10,891	47,826	1,307	10,891	47,826	1,439	11,995	43,568
4	1,198	9,983	57,810	1,198	9,983	57,810	1,423	11,856	55,424
5	1,033	8,609	66,419	1,033	8,609	66,419	1,319	10,995	**66,419**
6	0,822	6,853	73,272						
7	0,759	6,328	79,601						
8	0,643	5,359	84,959						
9	0,554	4,618	89,577						
10	0,494	4,114	93,691						
11	0,414	3,452	97,143						
12	0,343	2,857	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Tablo 3.4’te oluşan yeni ölçek, 12 yargı cümlesi ve beş boyut ile vergiden kaçınma olgusunu **%66,419** oranında açıklamaktadır. Elde edilen bu ölçeğin açıklayıcılık yüzdesi 46 yargı cümlesinden oluşan anket çalışmasından daha yüksek bir yüzdeye sahiptir. Az soruyla daha fazla açıklayacılık yüzdesine sahip olmak, katılımcıların cevaplarının da daha güvenilir olmasını sağlayacaktır.

Tablo 3.5 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Yargılarının Boyutlara Dağılımı

Rotated Component Matrix[a]

	Component				
	1	2	3	4	5
Soru 27	0,808				
Soru 28	0,741				
Soru 26	0,697				
Soru 24		0,875			
Soru 23		0,777			
Soru 25		0,627			
Soru 35			0,847		
Soru 34			0,800		
Soru 16				0,779	
Soru 17				0,739	
Soru 14					0,775
Soru 13					0,758

Extraction Method: Principal Component Analysis.
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.
a. Rotation converged in 5 iterations.

Tablo 3.5'te yapılan analize göre, ölçeğe ilişkin oluşan beş boyutun birincisi üç yargı cümlesi, ikincisi üç yargı cümlesi, üçüncüsü iki yargı cümlesi, dördüncüsü iki yargı cümlesi ve beşincisi de iki yargı cümlesinden oluşmaktadır. Toplam 12 yargı cümlesi ile oluşan bu yeni ölçek 46 yargı ile oluşan genel ölçekten daha yüksek temsil gücüne sahiptir. İlgili ölçeğe ilişkin boyutlar aşağıda tablodaki şekilde isimlendirilmiştir.

Tablo 3.6 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarında Yer alan Yargılar, Varyanslar ve İsimlendirme

	VERGİDEN KAÇINMA -I- ÖLÇEĞİ	VARYANS	TOPLAM VARYANS **66,419**
1.	Yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınmayı düşünüyorum.	0,808	Yasal Etki (15,840)
2.	Yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmanın rasyonel bir davranış olduğunu düşünüyorum.	0,741	
3.	Mevzuatın sürekli değişmesinin vergiden kaçınma talebini arttırdığını düşünüyorum.	0,697	
4.	Vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterli olduğunu düşünüyorum	0,875	Mesleki yetkinlik (15,773)
5.	Vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirler yeterli olduğunu düşünüyorum.	0,777	
6.	Vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verdiğini düşünüyorum	0,627	
7.	Herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihimi değiştiririm.	0,847	Tercih ve Eğilimler (11,995)
8.	Pandemi sürecinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimin daha fazla arttığını düşünüyorum.	0,800	
9.	Vergiden kaçınmanın, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayandığını düşünüyorum	0,779	Vergiden Kaçınma (11,856)
10.	Vergiden kaçınmanın, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmak olduğunu düşünüyorum1	0,739	
11.	Türkiye'de uygulanan vergi oranları hakkında bilgim olduğunu düşünüyorum.	0,775	Vergi Kaçırma (10,995)
12.	Türkiye'de "Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?" mantığı olduğunu düşünüyorum.	0,758	

Tabloda görüldüğü üzere tez çalışmasında geliştirilen "**VERGİDEN KAÇINMA -I- ÖLÇEĞİ** 12 soru ve beş boyuttan oluşmakta olup toplam varyansı (açıklayıcılık) **66,419'**dur.

Ölçek içinde yer alan boyutlar, "Yasal Etki", "Mesleki Yetkinlik", "Tercih ve Eğilimler", "Vergiden Kaçınma" ve "Vergiden Kaçırma" olarak isimlendirilmiştir.

Tablo 3.7 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeğinin KMO ve Cronbach's Alpha Değerleri

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,807
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5179,996
	Df	1035
	Sig.	0,000

Case Processing Summary		**N**	**%**
Cases	Valid	385	94,8
	Excluded[a]	21	5,2
	Toplam	406	100,0

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0,718	12

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Tablo 3.7'de vergiden kaçınma -1- ölçeğinin KMO değeri 0,807 ve Cronbach's Alpha değeri ise 0,718 olarak bulunmuştur. Bu veriler örneklemin yeterli olduğunu ve iç tutarlılığının iyi olduğunu göstermektedir.

Araştırma kapsamında değerlendirme dışı kalan sorularla yeniden değerleme yapıldığında yeni bir ölçek daha elde edilmiştir.

Tablo 3.8 Vergiden Kaçınma 2 Ölçeği Yargıları Faktör Analizi Değerleri

Total Variance Explained

Compo nent	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Varian ce	Cumulati ve %	Total	% of Varian ce	Cumula tive %
1	3,385	22,564	22,564	3,385	22,564	22,564	2,270	15,132	15,132
2	2,084	13,893	36,457	2,084	13,893	36,457	1,939	12,930	28,062
3	1,406	9,374	45,831	1,406	9,374	45,831	1,879	12,529	40,591
4	1,270	8,467	54,298	1,270	8,467	54,298	1,838	12,253	52,844
5	1,098	7,323	61,621	1,098	7,323	61,621	1,317	8,777	**61,621**
6	0,870	5,801	67,422						
7	0,794	5,296	72,718						
8	0,657	4,378	77,096						
9	0,623	4,150	81,246						
10	0,601	4,010	85,256						
11	0,567	3,780	89,036						
12	0,452	3,014	92,050						
13	0,431	2,872	94,921						
14	0,408	2,719	97,640						
15	0,354	2,360	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Tablo 3.8'de yapılan faktör analizi sonucunda geliştireilen ikinci ölçeğin ise 5 boyuttan oluştuğu tespit edilmiştir. Geliştirilen vergiden kaçınma -II- ölçeği 15 yargı cümlesi ile vergiden kaçınma olgusunu **%61,621** oranında açıklamaktadır.

Tablo 3.9 Vergiden Kaçınma 2 Ölçeği Yargılarının Boyutlara Dağılımı

Rotated Component Matrix[a]

	Component				
	1	2	3	4	5
Soru 43	0,736				
Soru 44	0,725				
Soru 33	0,718				
Soru 32	0,613				
Soru 5		0,826			
Soru 4		0,816			
Soru 6		0,722			
Soru 1			0,808		
Soru 2			0,750		
Soru 3			0,676		
Soru 38				0,857	
Soru 37				0,675	
Soru 39				0,671	
Soru 8					0,769
Soru 9					0,755

Extraction Method: Principal Component Analysis.
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.
a. Rotation converged in 5 iterations.

Ölçeğe ilişkin oluşan beş boyutun birincisi dört yargı cümlesi, ikincisi üç yargı cümlesi, üçüncüsü üç yargı cümlesi, dördüncüsü üç yargı cümlesi ve beşincisi de iki yargı cümlesinden oluşmakta ve kırk altı yargı ile oluşan genel ölçekle hemen hemen aynı varyans yani açıklayıcılık gücüne sahiptir. İlgili ölçeğe ilişkin boyutlar aşağıda tablodaki şekilde isimlendirilmiştir ve tabloya ilişkin KMO değerleri ve Cronbach's Alpha değerleri ise tablo 3.10'da gösterildiği şekildedir.

Tablo 3.10 Vergiden Kaçınma 2 Ölçeğinin KMO ve Cronbach's Alpha Değerleri

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,731
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1241,854
	Df	105
	Sig.	0,000

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	385	94,8
	Excluded[a]	21	5,2
	Total	406	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0,670	15

Ölçeğin Cronbach's Alpha değeri 0,670 dir. Bu değer ölçeğin iç tutarlılığının iyi düzeyde olduğunu göstermektedir. Ölçeğin KMO değeri ise 0,731’ dir.

Tablo 3. 11 Vergiden Kaçınma 2 Ölçeği Yargı Cümleleri ve Varyans Değerleri

	VERGİDEN KAÇINMA -II- ÖLÇEĞİ	VARYANS	TOPLAM VARYANS **(61,621)**
1.	Daha az vergi ödemek için kanunlardaki vergi istisnalarından yararlanmanın doğru olduğunu düşünüyorum.	0,736	Uygunluk (15,132)
2.	Daha az vergi ödemek için yasalardaki boşluklardan yararlanmanın doğru olduğunu düşünüyorum.	0,725	
3.	Mükellef olarak vergi yükünün ağırlığı nedeniyle daha az vergi ödemenin yollarını araştırmayı doğru buluyorum	0,718	
4.	Pandemi (kriz) döneminde vergi yükünü çok ağır hissettim.	0,613	
5.	Olağanüstü dönemlerde yeni vergiler getirmeyi ve oranları artırmayı doğru buluyorum.	0,826	Verginin Dağıtımı (12,930)
6.	Toplanan vergilerin doğru kanallara aktarıldığına inanıyorum.	0,816	
7.	Pandemi (kriz) döneminde devletin uyguladığı vergi politikalarını doğru buluyorum.6	0,722	
8.	Türkiye'de vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünüyorum.	0,808	Vergi yükü (12,529)
9.	Devletin uyguladığı vergi politikasının genel olarak adil olmadığını düşünüyorum.	0,750	
10.	İşletmelerin vergi yükünün ağır olduğunu düşünüyorum.	0,676	
11.	Vergi stopajındaki yüksekliğin yatırım kararlarını olumsuz etkilediğini düşünüyorum.	0,857	Kararlara etki (12,253)
12.	Türkiye'nin başka bir ilinde, daha düşük vergi oranlarının uygulandığını bilsem, yatırım yerini değiştireceğimi düşünürüm	0,675	
13.	Gayrimenkul satın alırken tapu harcı, emlak vergisi gibi ödemelerin düşük veya yüksek olmasının tercihimi değiştireceğini düşünüyorum.	0,671	
14.	Vergiyi düzenli ödemenin, devlete bağlılığın sembollerinden olduğunu düşünüyorum.	0,769	Vatandaşlık (8,777)
15.	Türkiye'de herkesin gelirine göre vergi ödediğini düşünüyorum.	0,755	

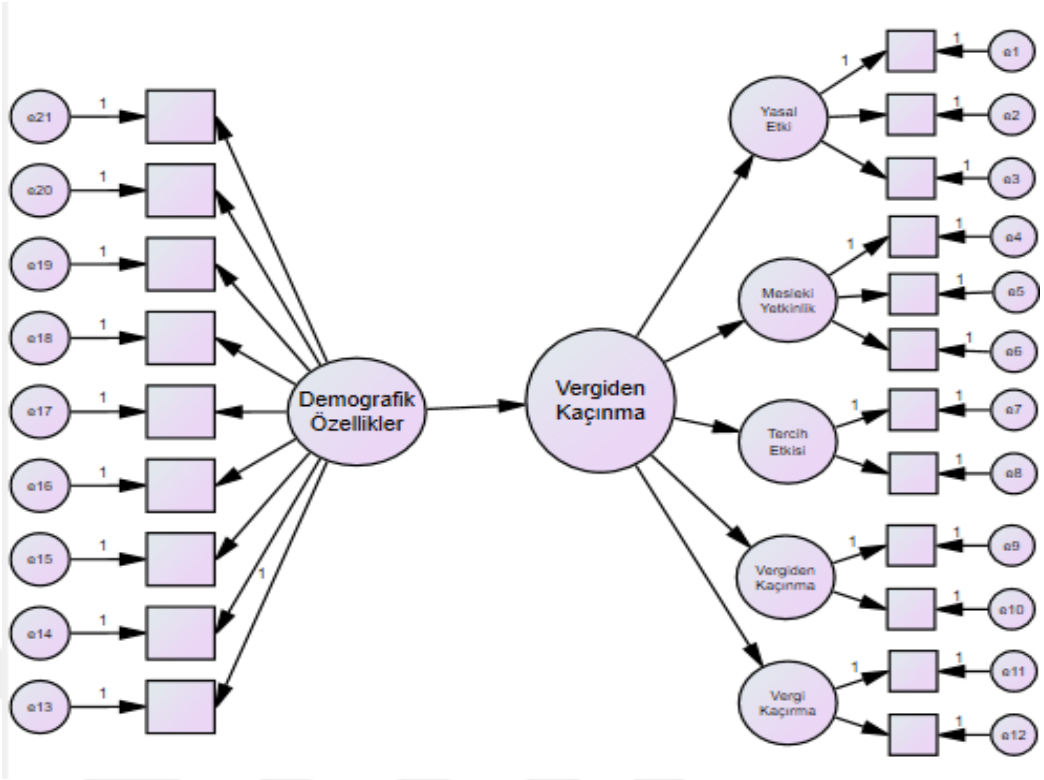
Tabloda görüldüğü üzere çalışmasında geliştirilen "VERGİDEN KAÇINMA -II- ÖLÇEĞİ 15 soru ve beş boyuttan oluşmakta olup toplam varyans (açıklayıcılık) 61,621'dir. Bu ölçeğe ilişkin boyutlar "Uygunluk", "Verginin Dağıtımı", "Vergi Yükü", "Kararlara Etki" ve "Vatandaşlık" olarak isimlendirilmiştir.

3.5. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ

Çalışmada karşılaştırmalı araştırma yöntemine bağlı olarak betimsel bir araştırma modeli kullanılmıştır. Araştırmanın modeli ve hipotezleri aşağıda sunulmuştur.

3.5.1. Araştırmanın Modeli

Bilimsel araştırma, bir amaca yönelik, belirli aşamalar içerisinde ve bir yöntem dâhilinde yapılan çalışmalardır (Arıkan, 2004: 25). Bu çalışmadaki araştırma modeli şekil 1'de görsel olarak anlatılmaya çalışılmıştır. Model oluşturmanın temel amacı çalışma içerisinde söz edilen kavramların görselliğini artırıp somutlaştırma çabasıdır.



Şekil 1 Araştırmanın Modeli

Şekil 1'de görsel olarak ifade edilmeye çalışılan bu araştırmada demografik değişkenlerin vergiden kaçınma davranışı ile olan ilişkisi araştırılmıştır. Sol sütunda yer alan dikdörtgen şeklindeki içi boş kutucukların her biri ankette yer alan 9 farklı demografik özelliği belirtmektedir. Ayrıca vergiden kaçınma davranışının alt boyutlarıyla olan ilişkisi ve etki düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Yine sağ tarafta yer alan her bir boş kutucuk da her boyutun altında yer alan yargı cümlelerini temsil etmektedir.

3.5.2. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı ve modeli doğrultusunda aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların cinsiyetine göre farklılık vardır.
Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların yaş değişkenine göre farklılık vardır.
Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların eğitim düzeyine göre farklılık vardır.
Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin faaliyet alanına göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin faaliyet süresine göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin cirosuna göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin mükellef olduğu vergi türüne alanına göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin türüne göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin çalışan sayısına göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma davranışı ile vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarının vergiden kaçınma davranışı üzerine etkisi vardır.

3.5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Yapılan araştırmanın evrenini Diyarbakır ilinde farklı sektörlerde faaliyet gösteren küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerin sahip ve yöneticilerinden oluşan yaklaşık 50.000 şahıs oluşturmaktadır. Bu bağlamda anketler rastgele yöntemle ilgili ana kütledeki işletme sahip ve yöneticilerden 411'ine e-mail, whatsapp ve çoğunluğu da yüz yüze teknikle uygulanmıştır. Bu anketlerden 407 adedinin dönüşü sağlanabilmiştir. Bunların içerisinden 18 adedi özensiz bir şekilde işaretlendiği için değerlendirme dışı tutulmuştur. Sonuç olarak 385 anket değerlendirmeye alınmıştır.

Bir araştırmada evreni temsil eden örneklem sayısının 0,95 güvenirlik ve 0,05 örneklem hatası için yeterliliğini istatistiksel olarak belirten tablo aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.12 Evren Büyüklükleri İçin Gerekli En Düşük Örneklem Sayıları

Evren Büyüklüğü	20	100	500	1000	2000	5000	10000	50000	100000	1000000
Örneklem Sayısı	19	80	217	278	322	357	370	381	383	384

Kaynak: Sekaran, U. (2003). Research Methods for Business A Skill Building Approach. Fourth Edition. John Wiley and Sons Inc. New York s:294.

İlgili ana kütle için alınan 385 örneklem sayısı verinin 0,95 güvenirlik ve 0,05 örneklem hatası şartlarına uygun olarak mükelleflerin vergiden kaçınma davranışını temsil edebileceği anlaşılmıştır. Bu verilere göre araştırmada toplanan 385 verinin

mükelleflerin "vergiden kaçınma" eğilimlerini ölçmek üzere temsil ettiği söylenebilir.

3.6 ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu araştırmaya ait veriler, mükelleflerin "vergiden kaçınma davranışı ve uygulamalarına" ilişkin birincil kaynak olan anketlerden elde edilen verilerden oluşmaktadır. Hazırlanan araştırma soruları iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, demografik özellikleri belirlemek amacıyla bazı sorular sorulmuştur. İkinci bölümde ise anket sorularının yüz yüze ve interaktif ortamda katılımcıların cevaplandırmaları sağlanarak birincil kaynaktan toplanmıştır. Anket soruları vergiden kaçınma davranışı üzerinde mükelleflerin görüşleri ve bu uygulamaların vergiden kaçınma davranışına etkisini ölçmek üzere geliştirilen kapalı uçlu sorulardan oluşmaktadır.

Ölçek cinsiyet, yaş, eğitim durumu, işletmenin faaliyet alanı, işletmenin faaliyet süresi, işletmenin yıllık cirosu, vergi türü, işletmenin türü, çalışan personel sayısı olmak üzere dokuz demografik soru ve geliştirilen Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği 12 soru ve beş boyuttan oluşmakta olup toplam Varyans'ı (açıklayıcılığı) **66,419'**dur. Bu ölçeğe ilişkin boyutlar "Yasal Etki", "Mesleki Yetkinlik", "Tercih ve Eğilimler", "Vergiden Kaçınma" ve "Vergi Kaçırma" olarak isimlendirilmiştir.

Etki düzeyleri açısından boyutlar incelendiğinde, yasal etki boyutunun üç yargıdan oluştuğu ve varyansının 15,840 olduğu tespit edilmiştir. Mesleki yetkinlik boyutunun yine üç yargıdan oluştuğu ve varyans değerinin 15,773 olduğu belirlenmiştir. Tercih ve eğilimler boyutunun iki yargıdan oluştuğu ve varyansının 11,995, vergiden kaçınma boyutunun da yine iki yargıdan oluşup varyans değerinin 11,856 olduğu tespit edilmiştir. Son olarak vergi kaçırma boyutunun iki yargıdan oluştuğu ve varyansının 10,995 olduğu tespit edilmiştir. Ölçeğin KMO değeri (0,807) , Bartlett's Test of Sphericity sig. değeri (0.000), Cronbach's Alpha (α) (0,718)'dir.

Tablo 3.13 Cronbach's Alpha Değerleri

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	385	100,0
	Excluded[a]	0	0,0
	Total	385	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0,718	12

Altunışık ve arkadaşlarına göre Cronbach Alpha değeri (0 - 1) arası değerler alır ve kabul edilebilir bir değerin en az 0,7 olması arzu edilir. Ancak, inceleme türü çalışmalarda bu değerin 0,6'e kadar makul kabul edilebileceği de bazı araştırmacılarca öngörülmektedir (Altunışık vd. 2007, 116). Yukarıda tabloda görülen ölçeğin güvenirlik katsayısı (Cronbach Alpha) değeri 0,718 olarak bulunmuştur. Güvenirlik katsayıları değerlendirildiğinde ölçeğin araştırma için yüksek düzeyde uygun olduğu söylenebilir.

Tablo 3.14 Çarpıklık Basıklık (Skewness - Kurtosis) ve Kolmogorov- Smirnov Test Değerleri

Statistics

		Yasal	Mesleki	Tercih	Kaçınma	Kaçırma	Genel Ortalama
N	Valid	385	385	385	385	385	385
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		3,2597	3,1377	3,2312	3,1857	3,0922	3,0588
Std. Deviation		0,96679	1,00654	1,07460	1,02313	1,02187	0,3993
Skewness		-0,312	-0,115	-0,273	-0,310	-0,093	**-1,138**
Std. Error of Skewness		0,124	0,124	0,124	0,124	0,124	0,124
Kurtosis		-0,683	-0,867	-0,808	-0,526	-0,920	**0,900**
Std. Error of Kurtosis		0,248	0,248	0,248	0,248	0,248	0,248

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Genort
N		385
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,2481
	Std. Deviation	0,47928
Most Extreme Differences	Absolute	0,170
	Positive	0,075
	Negative	-0,170
Test Statistic		0,170
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000[c]

a. Test distribution is Normal.
b. Calculated from data.
c. Lilliefors Significance Correction.

Tablo 3.14'te çarpıklık ve basıklık test değerleri gösterilmiştir. Tabashnick'e (1989) göre genel ortalama değerinin +1,5 ile –1,5 olması, George ve Mallery'e (2012) göre ise +2,0 ile -2,0 olması homojen veya normal dağılımın göstergesidir. Kolmogorov-Smirnov testi genellikle likert ölçekli çalışmlarda istenilen sonuçları vermemektedir. Bu nedenle bu tip çalışmalarda çarpıklık ve basıklık değerleri esas alınır (Kalaycı, 2010). Çalışmamızda Skewness ve Kurtosis değerlerinin (+0,900 ve – 1,138) aralığında yer alması nedeniyle veri seti için, parametrik test tekniklerinin uygulanacağı kararı verilmelidir. Aynı zamanda veri sayısının 30'dan çok büyük olması ve örneklemin rastgele seçilmesi ve çok seçenekli ölçek kullanılması

nedeniyle de örneklemin normal dağılıma uygun olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle analizlerde parametrik testlerin kullanılmasına karar verilmiştir.

Doktora tez araştırması kapsamında geliştirilen ve ‘’Vergiden Kaçınma’’ davranışını yaklaşık olarak %67 oranında açıklayan “vergiden kaçınma -I- ölçeği” tercih edilmiştir. Bunun sebebi ise vergiden kaçınma -2- ölçeğinin varyansının yani açıklayıcılık oranının % 61 oranında kalmasıdır.

Parametik test teknikleri kullanılarak SPSS 24,00 istatistik analiz programı ile elde edilen verilerin analizi yapılmıştır. Yapılan analizlerde anlamlılık düzeyi $p<0,05$ olarak kabul edilmiştir.

3.7. BULGULAR VE YORUMLAMA

Araştırmaya yönelik olarak toplanan anket formlarında yer alan ilk bölümdeki sorular demografik özelliklerin belirlenmesi ve işletmecilerin temel niteliklerini belirlemeyi hedeflemektedir. Çalışmanın bu bölümünde katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin yapılan ve frekans analizleriyle elde edilen bulgulara yer verilmiş; frekanslar, yüzdeler ve yorumlama şeklinde yapılmıştır.

3.7.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerinin Değerlendirilmesi

Katılımcıların demografik özellikleri bağlamında araştırma katılımcılarının; cinsiyet, yaş, eğitim durumu, işletmenin faaliyet kolu, süresi, vergi türü, cirosu ve çalışan sayısı gibi değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmaya katılan mükelleflerin demografik özellikleri frekanslarla değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır**.**

Tablo 3. 15 Cinsiyet Değişkeni Bağlamında Cevapların Değerlendirilmesi

Cinsiyetiniz	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Erkek	320	83,1	83,1
Kadın	65	16,9	100,0
Toplam	385	100,0	

Tablo 3.15 incelendiğinde araştırmaya katılan 385 katılımcının (320 kişi) %83,1'inin erkek ve %16,9'unun (65 kişi) kadınların oluştuğu anlaşılmaktadır. Erkek katılımcı sayısının kadın katılımcı sayısından daha fazla olduğu yani katılımcıların %83'ünün erkek mükellefler olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.16 Yaş Değişkeni Bağlamında Cevapların Değerlendirilmesi

Yaşınız	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
20-30	56	14,5	14,5
31-40	99	25,7	40,3
41-50	138	35,8	76,1
51 ve üstü	92	23,9	100,0
Toplam	385	100,0	

Yaş değişkeni açısından katılımcıların; %35,8'inin (138 kişi) 41-50 yaş aralığında, %25,7'sinin (99 kişi) 31-40 yaş aralığında, %23,9'unun (92 kişi) 51ve üstü yaş aralığında, %14,5'inin (56 kişi) 20-30 yaş aralığında yer aldığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %61'inin 31-50 yaş aralığında yani orta yaş kuşağı bireylerden oluştuğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3.17 Eğitim Değişkeni Bağlamında Cevapların Değerlendirilmesi

Eğitim Durumunuz	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif yüzde (%)
İlköğretim	87	22,6	22,6
Lise	168	43,6	66,2
Lisans	86	22,3	88,6
Yüksek Lisans	44	11,4	100,0
Toplam	385	100,0	

Araştırmadaki katılımcıların eğitim düzeyine bakıldığında %43,6'sının (168 kişi) Lise mezunu, %22,6'sının (87 kişi) İlköğretim mezunu, %22,3'ünün (86 kişi) Lisans mezunu; %11,4'ünün (44 kişi) Yüksek Lisans mezunu olduğu belirlenmiştir. Bu bağlamda katılımcıların sadece %34'ünün lisans ve yüksek lisans mezunu kişilerden oluştuğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.18 Faaliyet Alanı Değişkenine Göre Cevapların Değerlendirilmesi

İşletmenizin faaliyet alanı	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Gıda	85	22,1	22,1
Tekstil	54	14,0	36,1
Mobilya	40	10,4	46,5
Metal, plastik	31	8,1	54,5
Otomotiv	31	8,1	62,6
Diğer	144	37,4	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların işletmelerinin faaliyet alanı değişkenine bakıldığında; ankete katılanların yarısını gıda tekstil ve mobilya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin oluşturduğu görülmektedir. Katılımcıların %37,4'ünün ise diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır. Bu bağlamda ankete katılanların yaklaşık %63'ünü gıda, tekstil, mobilya, metal, plastik ve otomotiv sektöründe faaliyette bulunan firmaların oluşturduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.19 Faaliyet Süresi Değişkenine Göre Cevapların Değerlendirilmesi

Faaliyet süreniz	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
5 yıldan az	74	19,2	19,2
5-10 yıl	113	29,4	48,6
11-20 yıl	167	43,4	91,9
20 yıldan fazla	31	8,1	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların faaliyet süreleri değişkenine bakıldığında; %43,4'ünün (167 kişi) 11-20 yıl, %29,4'ünün (113 kişi) 5-10 yıl, %19,2'sinin (74 kişi) 5 yıldan az, %8,1'inin (31 kişi) 20 yıldan fazla şeklinde cevaplandırdığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcı işletmelerin yaklaşık %81'inin 5 yıldan fazla faaliyet süresine sahip olduğu söylenebilir.

Tablo 3. 20 Yıllık Toplam Ciro Değişkenine Göre Cevapların Değerlendirilmesi

Yıllık toplam cirosu	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
0-250.000 TL	118	30,6	30,6
250.000-750.000TL	96	24,9	55,6
750.000-1.250.000 TL	54	14,0	69,6
1.250.000- 1.750.000 TL	53	13,8	83,4
1.750.000 TL üstü	64	16,6	100,0
Toplam	385	100,0	

İşletmelere yıllık toplam ciro değişkenine göre bakıldığında, %30,6'sının (118 kişi) 0-250.000 TL, %24,9'unun (96 kişi) 250.000-750.000TL, %16,6'sının (64 kişi) 1.750.000 TL üstü, %14'ünün (54 kişi) 750.000-1.250.000 TL, %13,8'inin (53 kişi) 1.250.000- 1.750.000 TL yıllık cirosu olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %44'ünün 750.000TL ve üzeri yıllık ciroya sahip olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.21 İşletmelerin Vergi Türüne Göre Cevapların Değerlendirilmesi

Vergi türü	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Gelir Vergisi	326	84,7	84,7
Kurumlar Vergisi	59	15,3	100,0
Toplam	385	100,0	

İşletmelerin vergi türü değerlendirildiğinde; %84,7'sinin (326 kişi) gelir vergisi ve %15,3'ünün (59 kişi) kurumlar vergisi'ne tabi oldukları tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çoğunluğunun gelir vergisi mükelleflerinden oluştuğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.22 İşletme Türüne Göre Cevapların Değerlendirilmesi

İşletmenizin türü	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Şahıs İşletmesi	268	69,6	69,6
Kollektif Şirket	16	4,2	73,8
Limited Şirket	80	20,8	94,5
Anonim Şirket	20	5,2	99,7
Diğer	1	0,3	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların işletmelerinin türü sorusuna verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde, %69,6'sının (268 kişi) şahıs işletmesi, %20,8'inin (80 kişi) Limited Şirket, %5,2'sinin (20 kişi) Anonim Şirket, %4,2'sinin (16 kişi) Kollektif Şirket, %0,3'ünün (1 kişi) diğer şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %70'inin şahıs işletmesi olarak nitelendirilen küçük ölçekli işletmeler olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3.23 Personel Sayısına Göre Cevapların Değerlendirilmesi

Çalışan personel sayısı	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
1- 50 arası	344	89,4	89,4
51- 100 arası	25	6,5	95,8
101-150 arası	11	2,9	98,7
151- 200 arası	3	0,8	99,5
201 ve üstü	2	0,5	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara çalıştırdıkları personel sayısı sorulduğunda, yaklaşık %90 oranında yani 344 işletmenin 1 ile 50 arasında çalışana sahip oldukları tespit edilmiştir. Aynı zamanda sadece 16 işletmenin 100 ve üzeri personel çalıştırdıkları belirlenmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yüksek bir oranda küçük ölçekli işletme sınıfında yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır.

3.7.2. Diyarbakır'daki İşletmelerin Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Katılımcıların Türkiye'deki vergi uygulamaları bağlamında "Yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınma", "Yasal yollardan daha az vergi ödemeyi rasyonel bir davranış görme", "Mevzuatın sürekli değişmesinin vergiden kaçınma talebine etkisi", "Vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterliliği", "Vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirlerin yeterliliği", "Vergi uygulamaları ve vergi oranlarının vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verip vermediği", "Herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihini değiştirme", "Pandemi sürecinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimin yönü", "Vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme

yöntemlerine dayanıp dayanmadığı", "Vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanma mıdır?", "Türkiye'de uygulanan vergi oranları hakkında bilgisinin olup olmadığı" ve "Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım? mantığı vardır" gibi sorular hakkındaki görüşleri tasnif edilmiş, elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve vergiden kaçınma davranışı üzerinde etkisi yorumlanmıştır.

3.7.2.1 Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Yasal Etki" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu bölümde vergiden kaçınma uygulamaları açısından mükelleflerin "Yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınma", "Yasal yollardan daha az vergi ödemeyi rasyonel bir davranış görme", "Mevzuatın sürekli değişmesinin vergiden kaçınma talebine etkisi" alt başlıklarında düşüncelerin değerlendirilmesi ve yorumlanması yapılmıştır.

Tablo 3.24 "Yasal Yollardan Daha Az Vergi Ödemenin Yollarını Araştırarak Vergiden Kaçınırım" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 27	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	43	11,2	11,2
Katılmıyorum	73	19,0	30,1
Fikrim Yok	67	17,4	47,5
Katılıyorum	153	39,7	87,3
Kesinlikle Katılıyorum	49	12,7	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara, yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınıp kaçınmadıklarına ilişkin cevapları sorulduğunda; %39,7'sinin (153 kişi) katılıyorum, %19'unun (73 kişi) katılmıyorum, %17,4'ünün (67 kişi) fikrim yok, %12,7'sinin (49 kişi) kesinlikle katılıyorum ve %11,2'sinin (43 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %52'sinin yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınmaya çalıştıkları söylenebilir.

Tablo 3.25 "Yasal Yollardan Daha Az Vergi Ödemeye Çalışmak Rasyonel Bir Davranıştır" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 28	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	33	8,6	8,6
Katılmıyorum	76	19,7	28,3
Fikrim Yok	68	17,7	46,0
Katılıyorum	152	39,5	85,5
Kesinlikle Katılıyorum	56	14,5	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmayı rasyonel bulup bulmadıklarının sorulduğunda; %39,5'inin (152 kişi) katılıyorum, %19,7'sinin (76 kişi) katılmıyorum, %17,7'sinin (68 kişi) fikrim yok, %14,5'inin (56 kişi) kesinlikle katılıyorum ve %8,6'sının (33 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların %54'ünün yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmayı rasyonel buldukları sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 3.26 "Mevzuatın Sürekli Değişmesi Vergiden Kaçınma Talebini Artırmaktadır" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 26	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	41	10,6	10,6
Katılmıyorum	91	23,6	34,3
Fikrim Yok	63	16,4	50,6
Katılıyorum	121	31,4	82,1
Kesinlikle Katılıyorum	69	17,9	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmaktadır yargısı sorulduğunda; %31,4'ünün (121 kişi) katılıyorum, %23,6'sının (91 kişi) katılmıyorum, %17,9'unun (69 kişi) kesinlikle katılıyorum, %16,4'ünün (63 kişi) fikrim yok ve %10,6'sının (41 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %50'sinin mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmakta olduğuna inandıkları söylenebilir.

3.7.2.2. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Mesleki Yetkinlik" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu bölümde vergiden kaçınma uygulamaları açısından mükelleflerin "Vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterliliği", "Vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirlerin yeterliliği", "Vergi uygulamaları ve vergi oranlarının vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verip vermediği", alt başlıklarında düşüncelerin değerlendirilmesi ve yorumlanması yapılmıştır.

Tablo 3. 27 ''Vergiden Kaçınma Konusunda, Genel Standartlara Göre Eğitilmiş Muhasebeci ve Denetçiler Yeterlidir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 24	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	44	11,4	11,4
Katılmıyorum	100	26,0	37,4
Fikrim Yok	60	15,6	53,0
Katılıyorum	121	31,4	84,4
Kesinlikle Katılıyorum	60	15,6	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçilerin yeterli olup olmadığı sorulduğunda; %31,4'ünün (121 kişi) katılıyorum, %26'sının (100 kişi) katılmıyorum, %15,6'sının (60 kişi) fikrim yok, %15,6'sının (60 kişi) kesinlikle katılıyorum ve %11,4'ünün (44 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %47'sinin vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterli olduğuna inandıkları kalan çoğunluğun ise inanmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.28 "Vergiden Kaçınmadan Yararlanabilmek İçin Muhasebeci ve Mali Müşavirler Yeterlidir" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 23	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	53	13,8	13,8
Katılmıyorum	102	26,5	40,3
Fikrim Yok	51	13,2	53,5
Katılıyorum	131	34,0	87,5
Kesinlikle Katılıyorum	48	12,5	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirlerin yeterli olup olmadığı sorulduğunda; %34'ünün (131 kişi) katılıyorum, %26,5'inin (102 kişi) katılmıyorum, %13,8'inin (53 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %13,2'sinin (51 kişi) fikrim yok ve %12,5'inin (48 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %46'sının vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirlerin yeterli olduğuna inandıkları söylenebilir.

Tablo 3. 29 "Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları Vergiden Kaçınma Yollarının Aranmasında Sebebiyet Vermektedir" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 25	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	39	10,1	10,1
Katılmıyorum	92	23,9	34,0
Fikrim Yok	53	13,8	47,8
Katılıyorum	145	37,7	85,5
Kesinlikle Katılıyorum	56	14,5	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verip vermediği sorulduğunda; %37,7'sinin (145 kişi) katılıyorum, %13,9'unun (92 kişi) katılmıyorum, %14,5'inin (56 kişi) kesinlikle katılıyorum, %13,8'inin (53 kişi) fikrim yok ve %10,1'inin (39 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %52'sinin vergi uygulamaları ve vergi oranlarının vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verdiğine inandıkları söylenebilir.

3.7.2.3. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Tercih ve Eğilimler" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu bölümde vergiden kaçınma uygulamaları açısından girişimci ve yöneticilerin ""Herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihini değiştirme" ve "Pandemi sürecinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimin daha fazla arttığını düşünüyorum" alt başlıklarında düşüncelerin değerlendirilmesi ve yorumlanması yapılmıştır.

Tablo 3. 30 "Herhangi Bir Şey Alırken Daha Fazla Vergi Ödememek İçin Tercihimi Değiştiririm" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 35	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	44	11,4	11,4
Katılmıyorum	95	24,7	36,1
Fikrim Yok	58	15,1	51,2
Katılıyorum	118	30,6	81,8
Kesinlikle Katılıyorum	70	18,2	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara, herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihimi değiştirip değiştirmediğine ilişkin düşüncelerinin sorulduğunda; %30,6'sının (118 kişi) katılıyorum, %24,7'sinin (95 kişi) katılmıyorum, %18,2'sinin (70 kişi) kesinlikle katılıyorum, %15,1'inin (58 kişi) fikrim yok ve %11,4'ünün (44 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %49'unun herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihini değiştirdiği söylenebilir.

Tablo 3. 31 "Pandemi Sürecinde Vergi Yükü Nedeniyle Vergiden Kaçınmaya Olan Eğilimim Daha Fazla Arttı" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 34	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	40	10,4	10,4
Katılmıyorum	81	21,0	31,4
Fikrim Yok	61	15,8	47,3
Katılıyorum	142	36,9	84,2
Kesinlikle Katılıyorum	61	15,8	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara, pandemi (salgın) sürecinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimin artıp artmadığı konusundaki düşünceleri sorulduğunda; %36,9'unun (142 kişi) katılıyorum, %21'inin (81 kişi) katılmıyorum, %15,8'inin (61 kişi) kesinlikle katılıyorum, %15,8'inin (61 kişi) fikrim yok ve %10,4'ünün (40 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %53'ünün pandemi sürecinin vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimi artırdığına inandıkları söylenebilir.

3.7.2.4. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Vergiden Kaçınma" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu bölümde vergiden kaçınma uygulamaları açısından girişimci ve yöneticilerin ", "Vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayanıp dayanmadığı", "Vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanma mıdır?" alt başlıklarında düşüncelerin değerlendirilmesi ve yorumlanması yapılmıştır.

Tablo 3.32 "Vergiden Kaçınma Daha Çok Vergi Erteleme Yöntemlerine Dayanmaktadır" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 16	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	58	15,1	15,1
Katılmıyorum	85	22,1	37,1
Fikrim Yok	71	18,4	55,6
Katılıyorum	118	30,6	86,2
Kesinlikle Katılıyorum	53	13,8	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayanmaktadır yargısı sorulduğunda; %30,6'sının (118 kişi) katılıyorum, %22,1'inin (85 kişi) katılmıyorum, %18,4'ünün (71 kişi) fikrim yok, %15,1'inin (58 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %13,8'inin (53 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %44'ünün vergiden kaçınmanın, daha çok vergi erteleme yöntemlerinden kaynaklandığına inandıkları, kalan çoğunluğun ise bu etkiye inanmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.33 "Vergiden Kaçınma, Vergi Kanunlarında Düzenlenen İstisna ve Muafiyetlerden Yararlanmaktır" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 17	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	38	9,9	9,9
Katılmıyorum	73	19,0	28,8
Fikrim Yok	62	16,1	44,9
Katılıyorum	155	40,3	85,2
Kesinlikle Katılıyorum	57	14,8	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmaktır yargısına sorulduğunda; %40,3'ünün (155 kişi) katılıyorum, %19'unun (73 kişi) katılmıyorum, %16,1'inin (62 kişi) fikrim yok, %14,8'inin (57 kişi) kesinlikle katılıyorum ve %9,9'unun (38 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %55'inin vergiden kaçınmanın, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmak olduğuna inandıkları söylenebilir.

3.7.2.5. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Alt Boyutlarından "Vergi Kaçırma" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu bölümde vergiden kaçınma uygulamaları açısından mükelleflerin "Türkiye'de uygulanan vergi oranları hakkında bilgisinin olup olmadığı" ve "Ülkemizde herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım? mantığı vardır" alt başlıklarında düşüncelerin değerlendirilmesi ve yorumlanması yapılmıştır.

Tablo 3.34 "Ülkemizde Uygulanan Vergi Oranları Hakkında Bilgim Vardır" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 14	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	40	10,4	10,4
Katılmıyorum	101	26,2	36,6
Fikrim Yok	54	14,0	50,6
Katılıyorum	137	35,6	86,2
Kesinlikle Katılıyorum	53	13,8	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların Türkiye'de uygulanan vergi oranları hakkında bilgi düzeyi sorulduğunda; %35,6'sının (137 kişi) katılıyorum, %26,2'sinin (101 kişi) katılmıyorum, %14'ünün (54 kişi) fikrim yok, %13,8'inin (53 kişi) kesinlikle katılıyorum ve %10,4'ünün (40 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum sonuçları dikkate alındığında katılımcıların yaklaşık %50'sinin Türkiye'de uygulanan vergi oranları hakkında bilgi sahibi oldukları söylenebilir.

Tablo 3.35 "Ülkemizde Herkes Vergi Kaçırıyor, Ben Neden Kaçırmayayım Mantığı Vardır" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 13	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	55	14,3	14,3
Katılmıyorum	110	28,6	42,9
Fikrim Yok	52	13,5	56,4
Katılıyorum	107	27,8	84,2
Kesinlikle Katılıyorum	61	15,8	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların ülkemizde "Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?" mantığı vardır yargısına katılıp katılmadıkları değerlendirildiğinde; %28,6'sının (110 kişi) katılmıyorum, %27,8'inin (107 kişi) katılıyorum, %15,8'inin (61 kişi) kesinlikle katılıyorum, %14,3'ünün (55 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %13,5'inin (52 kişi) fikrim yok şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda mükelleflerin yaklaşık yarısının ülkemizde "Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?" mantığıyla hareket ettikleri söylenebilir.

3.7.2.6. Vergiden Kaçınma -1- Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı İstatistiksel Bulgular

Bu bölümde vergiden kaçınma -1- ölçeği bağlamında tanımlayıcı analiz bilgilerine yer verilecektir. Anket formunda yer alan ifadelere katılımcıların ne derecede katıldığını belirlemek için 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre ifadeler, "Tamamen katılmıyorum (1)", "Katılmıyorum (2)", "Fikrim yok (3)", "Katılıyorum (4)", "Tamamen Katılıyorum (5)", olarak sınıflandırılmıştır.

Tablo 3. 36 Beşli Likert Tipi Tercih Değer Aralıkları

Ağırlık	Seçenekler	Sınırlar	Sınıflandırma
1	Tamamen katılmıyorum	1.00 – 1.80	Çok Düşük
2	Katılmıyorum	1.81 – 2.60	Düşük
3	Fikrim Yok	2.61 – 3.40	Orta
4	Katılıyorum	3.41– 4.20	Yüksek
5	Tamamen katılıyorum	4.21 – 5,00	Çok Yüksek

Tablo 3.36'da ağırlıklarına göre işaretlenen maddelerin karşılıklarını belirten sınırlar görülmektedir. Analiz için kullanılan ölçekler 5 cevaplı olduğundan (n-1)/n formülü uygulandığında aralıklar 0,80 elde edilmektedir. Bu bağlamda işaretlenen maddelerin ortalama değerleri alınarak sonuçları belirtilen karşılıklara göre değerlendirilmiştir.

Tablo 3.37 Katılımcıların, Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Bağlamında Cevaplarının Genel Değerlendirmesi

Tanımlayıcı İstatistikler				
VERGİDEN KAÇINMA -I- ÖLÇEĞİ UNSURLARI	**N (frekans)**	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Yorumlama**
Yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınmayı düşünüyorum.27	385	3,32	1,192	Orta
Yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmanın rasyonel bir davranış olduğunu düşünüyorum. 28	385	3,22	1,284	Orta
Mevzuatın sürekli değişmesinin vergiden kaçınma talebini arttırdığını düşünüyorum. 26	385	3,14	1,281	Orta
Vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterli olduğunu düşünüyorum. 24	385	3,05	1,287	Orta
Vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirler yeterli olduğunu düşünüyorum. 23	385	3,23	1,247	Orta
Vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verdiğini düşünüyorum 25.	385	3,19	1,305	Orta
Herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihimi değiştiririm. 35	385	3,27	1,249	Orta
Pandemi sürecinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimin daha fazla arttığını düşünüyorum. 34	385	3,06	1,297	Orta
Vergiden kaçınmanın, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayandığını düşünüyorum. 16	385	3,31	1,219	Orta
Vergiden kaçınmanın, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmak olduğunu düşünüyorum.17	385	3,16	1,250	Orta
Türkiye'de uygulanan vergi oranları hakkında bilgim olduğunu düşünüyorum.14	385	3,02	1,331	Orta
Türkiye'de "Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?" mantığı olduğunu düşünüyorum13	385	3,24	1,221	Orta

Katılımcıların Vergiden kaçınma -1- ölçeği bağlamında yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde katılımcıların bütün yargı cümleleri için ($2{,}61<\mu\leq 3{,}40$) aralığında yani "orta" düzeyde cevaplar verdiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda bütün katılımcıların vergiden kaçınma davranışını isteyerek tercih etmedikleri yani vatandaşlık dürtüsüyle devletçi bir davranış modeli sergiledikleri söylenebilir.

Genel olarak değerlendirirsek, vergi oranlarının yüksek olması ve son dönemde yaşanan salgına rağmen devletin vergi tahsilatında muafiyete gitmeyerek var olan yükü daha da ağırlaştırması sebebiyle mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma arayışı içinde oldukları söylenebilir.

3.8. İŞLETMELERİN VERGİDEN KAÇINMA -2- ÖLÇEĞİ BAĞLAMINDA VERGİ UYGULAMALARI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Katılımcıların Türkiye'deki vergi uygulamaları bağlamında ve "Daha az vergi ödemek için kanunlardaki vergi istisnalarından yararlanmanın doğru olduğunu düşünme", "Daha az vergi ödemek için yasalardaki boşluklardan yararlanmanın doğru olduğunu düşünüyorum", "Mükellef olarak vergi yükünün ağırlığı nedeniyle daha az vergi ödemenin yollarını araştırmayı doğru buluyorum", "Pandemi döneminde vergi yükünü çok ağır hissetme", "Olağanüstü dönemlerde yeni vergiler getirmeyi ve oranları artırmayı doğru bulma", "Toplanan vergilerin doğru kanallara aktarıldığına inanma", "Pandemi döneminde devletin uyguladığı vergi politikalarını doğru bulma", "Türkiye'de vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünme", "Devletin uyguladığı vergi politikasının genel olarak adil olmadığını düşünme", "İşletmelerin vergi yükünün ağır olduğunu düşünme", "Vergi stopajındaki yüksekliğin yatırım kararlarını olumsuz etkilediğini düşünme", "Türkiye'nin başka bir ilinde, daha düşük vergi oranlarının uygulandığını bilsem, yatırım yerini değiştireceğimi düşünme", "Gayrimenkul satın alırken tapu harcı, emlak vergisi gibi ödemelerin düşük veya yüksek olmasının tercihimi değiştireceğini düşünme", "Vergiyi düzenli ödemenin, devlete bağlılığın sembollerinden olduğunu düşünme" ve "Türkiye'de herkesin gelirine göre vergi ödediğini düşünme" alt başlıklarında etkisinin değerlendirilmesi ve yorumlanması yapılmıştır.

3.8.1. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Uygunluk" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Tablo 3.38 "Daha Az Vergi Ödemek İçin Kanunlardaki Vergi İstisnalarından Yararlanmak Doğrudur" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 44	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	26	6,8	6,8
Katılmıyorum	67	17,4	24,2
Fikrim Yok	54	14,0	38,2
Katılıyorum	177	46,0	84,2
Kesinlikle Katılıyorum	61	15,8	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların daha az vergi ödemek için kanunlardaki vergi istisnalarından yararlanmayı doğru bulup bulmadığı değerlendirildiğinde; %46'sının (177 kişi) katılıyorum, %17,4'ünün (67 kişi) katılmıyorum, %15,8'inin (61 kişi) kesinlikle katılıyorum, %14'ünün (54 kişi) fikrim yok ve %6,8'inin (26 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %62'sinin daha az vergi ödemek için kanunlardaki vergi istisnalarından yararlanmanın doğru olduğuna inandıkları söylenebilir.

Tablo 3. 39 "Daha Az Vergi Ödemek İçin Yasalardaki Boşluklardan Yararlanmak Doğru Bir Davranıştır" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 43	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	37	9,6	9,6
Katılmıyorum	71	18,4	28,1
Fikrim Yok	55	14,3	42,3
Katılıyorum	151	39,2	81,6
Kesinlikle Katılıyorum	71	18,4	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara; daha az vergi ödemek için yasalardaki boşluklardan yararlanmayı, doğru bulup bulmadığı değerlendirildiğinde; %39,2'sinin (151 kişi) katılıyorum, %18,4'ünün (71 kişi) katılmıyorum, %18,4'ünün (71 kişi) kesinlikle katılıyorum, %14,3'ünün (55 kişi) fikrim yok ve %9,6'sının (37 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların

yaklaşık %58'inin daha az vergi ödemek için yasalardaki boşluklardan yararlanmanın doğru olduğuna inandıkları söylenebilir.

Tablo 3. 40 ''Mükellef Olarak Vergi Yükünün Ağırlığı Nedeniyle Daha Az Vergi Ödemenin Yollarını Araştırırım'' Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 33	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	42	10,9	10,9
Katılmıyorum	71	18,4	29,4
Fikrim Yok	40	10,4	39,7
Katılıyorum	162	42,1	81,8
Kesinlikle Katılıyorum	70	18,2	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların mükellef olarak vergi yükünün ağırlığı nedeniyle daha az vergi ödemenin yollarını araştırıp araştırmadıkları sorulduğunda; %42,1'inin (162 kişi) katılıyorum, %18,4'ünün (71 kişi) katılmıyorum, %18,2'sinin (70 kişi) kesinlikle katılıyorum, %10,9'unun (42 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %10,4'ünün (40 kişi) fikrim yok şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %60'ının mükellef olarak vergi yükünün ağırlığı nedeniyle daha az vergi ödemenin yollarını araştırmanın doğru olduğuna inandıkları söylenebilir.

Tablo 3.41 ''Pandemi Döneminde Vergi Yükünü Çok Ağır Hissettim'' Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 32	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	33	8,6	8,6
Katılmıyorum	73	19,0	27,5
Fikrim Yok	42	10,9	38,4
Katılıyorum	146	37,9	76,4
Kesinlikle Katılıyorum	91	23,6	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara pandemi (salgın) döneminde vergi yükünü çok ağır hissedip hissetmediği sorulduğunda; %37,9'unun (146 kişi) katılıyorum, %23,6'sının (91 kişi) kesinlikle katılıyorum, %19'unun (73 kişi) katılmıyorum, %10,9'unun (7 kişi) fikrim yok ve %8,6'sının (33 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit

edilmiştir Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %61'inin pandemi (salgın) döneminde vergi yükünü çok ağır hissettiği söylenebilir.

3.8.2. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Verginin Dağıtımı" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Tablo 3.42 "Olağanüstü Dönemlerde Yeni Vergiler Getirilebilir, Oranlar Artırılabilir" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 5	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Kesinlikle Katılmıyorum	85	22,1	22,1
Katılmıyorum	101	26,2	48,3
Kararsızım	59	15,3	63,6
Katılıyorum	87	22,6	86,2
Kesinlikle Katılıyorum	53	13,8	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara olağanüstü dönemlerde yeni vergiler getirme ve oranları arttırma yargısı sorulduğunda; %26,2'sinin (101 kişi) katılmıyorum, %22,6'sının (87 kişi) katılıyorum, %22,1'inin (85 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %15,3'ünün (59 kişi) kararsızım ve %13,8'inin (53 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %48'inin olağanüstü dönemlerde yeni vergiler getirme ve oranları arttırma davranışına katılmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.43 "Alınan Vergilerin Doğru Kanallara Aktarıldığına İnanıyorum" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 4	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Kesinlikle Katılmıyorum	86	22,3	22,3
Katılmıyorum	91	23,6	46,0
Kararsızım	44	11,4	57,4
Katılıyorum	90	23,4	80,8
Kesinlikle Katılıyorum	74	19,2	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara; alınan vergilerin doğru kanallara aktarıldığına inanıp inanmadıkları değerlendirildiğinde; %23,6'sının (91 kişi) katılmıyorum, %23,4'ünün (90 kişi) katılıyorum, %22,3'ünün (86 kişi) kesinlikle katılmıyorum , %19,2'sinin (74 kişi) kesinlikle katılıyorum ve % 11,4'ünün (44 kişi) kararsızım şeklinde cevapladığı

tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %46'sının alınan vergilerin doğru kanallara aktarılmadığına inandıkları söylenebilir.

Tablo 3.44 "Pandemi Döneminde Devletin Uyguladığı Vergi Politikalarını Destekliyorum" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 6	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	69	17,9	17,9
Katılmıyorum	127	33,0	50,9
Fikrim Yok	53	13,8	64,7
Katılıyorum	81	21,0	85,7
Kesinlikle Katılıyorum	55	14,3	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara pandemi (salgın) döneminde devletin uyguladığı vergi politikalarını destekleyip desteklemedikleri sorulduğunda %33'ünün (127 kişi) katılmıyorum, %21'inin (81 kişi) katılıyorum, %17,9'unun (69 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %14,3'ünün (55 kişi) katılıyorum ve %13,8'inin (53 kişi) fikrim yok şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %51'inin pandemi (salgın) döneminde devletin uyguladığı vergi politikalarını desteklemediği söylenebilir.

3.8.3. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Vergi Yükü" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Tablo 3.45 "Ülkemizde Vergi Oranları Yüksektir" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 1	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Kesinlikle Katılmıyorum	13	3,4	3,4
Katılmıyorum	29	7,5	10,9
Kararsızım	4	1,0	11,9
Katılıyorum	131	34,0	46,0
Kesinlikle Katılıyorum	208	54,0	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların Türkiye'deki vergi oranlarını yüksek bulup bulmadıklarına dair verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde; %54'ünün (208 kişi) Kesinlikle Katılıyorum, %34'ünün (131 kişi) Katılıyorum, %7,5'inin (29 kişi) Katılmıyorum, %3,4'ünün (13 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %1'inin (4 kişi) Kararsızım şeklinde

cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların %88'inin Türkiye'deki vergi oranlarını yüksek buldukları söylenebilir.

Tablo 3.46 "Devletin Uyguladığı Vergi Politikası Genel Olarak Adil Değildir" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 2	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Kesinlikle Katılmıyorum	22	5,7	5,7
Katılmıyorum	49	12,7	18,4
Kararsızım	16	4,2	22,6
Katılıyorum	117	30,4	53,0
Kesinlikle Katılıyorum	181	47,0	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların devletin uyguladığı vergi politikasını genel olarak adil bulup bulmadıkları değerlendirildiğinde; %47'sinin (181 kişi) kesinlikle katılıyorum, %30,4'ünün (117 kişi) katılıyorum, %12,7'sinin (49 kişi) katılmıyorum, %5,7'sinin (22 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %4,2'sinin (16 kişi) kararsızım şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %77'sinin devletin uyguladığı vergi politikasını genel olarak adil bulmadığı söylenebilir.

Tablo 3. 47 "İşletmelerin Vergi Yükü Ağırdır" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 3	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Kesinlikle Katılmıyorum	18	4,7	4,7
Katılmıyorum	39	10,1	14,8
Kararsızım	28	7,3	22,1
Katılıyorum	109	28,3	50,4
Kesinlikle Katılıyorum	191	49,6	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara işletmelerin vergi yükünü ağır bulup bulmadığı sorulduğunda; %49,6'sının (191 kişi) Kesinlikle Katılıyorum, %28,3'ünün (109 kişi) Katılıyorum, %10,1'inin (39 kişi) Katılmıyorum, %7,3'ünün (28 kişi) Kararsızım ve %4,7'sinin (18 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %78'inin işletmelerin vergi yükünü ağır bulduğu söylenebilir.

3.8.4. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Kararlara Etki" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Tablo 3. 48 "Vergi Stopajındaki Yükseklik Yatırım Kararlarımı Olumsuz Etkiler" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 38	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)	
Kesinlikle Katılmıyorum	28	7,3	7,3	
Katılmıyorum	69	17,9	25,2	
Fikrim Yok	57	14,8	40,0	
Katılıyorum	143	37,1	77,1	
Kesinlikle Katılıyorum	88	22,9		100,0
Toplam	385	100,0		

Katılımcılara vergi stopajındaki yüksekliğin yatırım kararlarını olumsuz etkileyip etkilemediği sorulduğunda; %37,1'inin (143 kişi) katılıyorum, %22,9'unun (88 kişi) kesinlikle katılıyorum, %17,9'unun (69 kişi) katılmıyorum, %14,8'inin (57 kişi) fikrim yok ve %7,3'ünün (28 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların %60'ının vergi stopajındaki yüksekliğin yatırım kararlarını olumsuz etkilediğine inandıkları söylenebilir.

Tablo 3.49 "Türkiye'nin Başka Bir İlinde, Daha Düşük Vergi Oranlarının Uygulandığını Bilsem, Yatırım Yerimi Değiştiririm" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 37	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	45	11,7	11,7
Katılmıyorum	80	20,8	32,5
Fikrim Yok	47	12,2	44,7
Katılıyorum	131	34,0	78,7
Kesinlikle Katılıyorum	82	21,3	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara; Türkiye'nin başka bir ilinde, daha düşük vergi oranlarının uygulandığını bilse, yatırım yerini değiştirip değiştirmeyeceği sorulduğunda; %34'ünün (131 kişi) katılıyorum, % 21,3'ünün (82 kişi) kesinlikle katılıyorum, %20,8'inin (80 kişi) katılmıyorum, %12,2'sinin (47 kişi) fikrim yok ve %11,7'sinin (45 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %55'inin Türkiye'nin başka bir ilinde, daha düşük vergi oranlarının uygulandığını bilse, yatırım yerini değiştireceği söylenebilir.

Tablo 3.50 "Gayrimenkul Satın Alırken Tapu Harcı, Emlak Vergisi Gibi Vergilerin Düşük veya Yüksek Olması Tercihimi Değiştirir" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 39	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	35	9,1	9,1
Katılmıyorum	76	19,7	28,8
Fikrim Yok	67	17,4	46,2
Katılıyorum	137	35,6	81,8
Kesinlikle Katılıyorum	70	18,2	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara gayrimenkul satın alırken tapu harcı, emlak vergisi gibi vergilerin düşük veya yüksek olması tercihini değiştirip değiştirmediği sorulduğunda; %35,6'sının (137 kişi) katılıyorum, %19,7'sinin (76 kişi) katılmıyorum, %18,2'sinin (70 kişi) kesinlikle katılıyorum, %17,4'ünün (67 kişi) fikrim yok ve %9,1'inin (35 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %54'ünün gayrimenkul satın alırken tapu harcı, emlak vergisi gibi vergilerin düşük veya yüksek olmasının tercihinde etkili olacağı söylenebilir.

3.8.5. Katılımcıların Vergiden Kaçınma -2- Ölçeği Alt Boyutlarından "Vatandaşlık" Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Tablo 3.51 "Vergiyi Düzenli Ödemek, Devlete Bağlılığın Sembollerindendir" Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 8	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	42	10,9	10,9
Katılmıyorum	90	23,4	34,3
Fikrim Yok	54	14,0	48,3
Katılıyorum	139	36,1	84,4
Kesinlikle Katılıyorum	60	15,6	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcılara; vergiyi düzenli ödemenin, devlete bağlılığın sembollerinden olup olmadığı sorulduğunda %36,1'inin (139 kişi) katılıyorum, %23,4'ünün (90 kişi) katılmıyorum, %15,6'sının (60 kişi) kesinlikle katılıyorum, %14'ünün (54 kişi) fikrim yok, %10,9'unun (42 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit

edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %52'sinin vergiyi düzenli ödemenin, devlete bağlılığın sembollerinden olduğuna inandıkları söylenebilir.

Tablo 3. 52 ''Ülkemizde Herkes Gelirine Göre Vergi Ödemektedir'' Cevaplarının Değerlendirilmesi

Soru 9	Frekanslar	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	102	26,5	26,5
Katılmıyorum	121	31,4	57,9
Fikrim Yok	57	14,8	72,7
Katılıyorum	61	15,8	88,6
Kesinlikle Katılıyorum	44	11,4	100,0
Toplam	385	100,0	

Katılımcıların Türkiye'de herkes gelirine göre vergi ödemektedir yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %31,4'ünün (121 kişi) katılmıyorum, %26,5'inin (102 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %15,8'inin (61 kişi) katılıyorum, %14,8'inin (57 kişi) fikrim yok ve %11,4'ünün (44 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %27'sinin Türkiye'de herkesin gelirine göre vergi ödemekte olduğuna inandıkları, kalan büyük çoğunluğun inanmadıkları söylenebilir.

3.9. DEMOGRAFİK DEĞİŞKENLER BAĞLAMINDA VERGİDEN KAÇINMA -1- ÖLÇEĞİ AÇISINDAN FARKLILIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Demografik değişkenler açısından bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için %95 güvenirlilikte analizler yapılmıştır. Uygulanan analizler ikili değişkenler için t-testi, üç ve daha fazla değişkenler için de ANOVA(F) analizleridir. Bir farklılık tespit edilmesi halinde, bu farklılığın kimin lehine olduğunun tespit edilmesi için t testlerinde ortalamalar, Anova analizlerinde de PostHoc Tukey HSD testleri yapılarak karar verilmiş ve yorumlanmıştır.

3.9.1. Katılımcıların Cinsiyetine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 3. 53 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Cinsiyetine Göre Farklılık Analizleri

Group Statistics						t-test for Equality of Means		
Cinsiyetiniz		N	Ortalama	Std. Sapma	Ort.Std. Hatası	T	sd	p.
Yasal Etki Boyutu	Erkek	320	3,2385	0,98670	0,05516	-0,954	383	0,340
	Kadın	65	3,3641	0,86145	0,10685	-1,044	101,213	0,299
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Erkek	320	3,0844	1,01957	0,05700	-2,318	383	**0,021**
	Kadın	65	3,4000	0,90177	0,11185	-2,514	100,196	**0,014**
Tercih Etkisi Boyutu	Erkek	320	3,2000	1,08668	0,06075	-1,264	383	0,207
	Kadın	65	3,3846	1,00689	0,12489	-1,329	96,780	0,187
Vergiden Kaçınma Boyutu	Erkek	320	3,1375	1,04289	0,05830	-2,060	383	**0,040**
	Kadın	65	3,4231	0,88931	0,11030	-2,289	103,135	**0,024**
Vergi Kaçırma Boyutu	Erkek	320	3,0922	1,03016	0,05759	-0,001	383	0,999
	Kadın	65	3,0923	0,98779	0,12252	-0,001	94,477	0,999

Cinsiyet değişkeni açısından farklılığın tespit edilebilmesi için tek yönlü varyans (t-testi) analizleri yapılmıştır. Yapılan analizler neticesinde mesleki yetkinlik boyutunun ve vergiden kaçınma boyutunun farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır. Mesleki yetkinlik boyutunda farklılığın kadın mükellefler lehine (μ=3,40), erkek mükellefler aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda kadın mükelleflerin mesleki yetkinlik açısından daha iyi durumda ve yetkinlik kavramına daha duyarlı oldukları söylenebilir.

Vergiden Kaçınma Boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın kadın mükellefler lehine (μ=3,42), erkek mükellefler aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda kadın mükelleflerin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınmaya daha duyarlı oldukları söylenebilir.

Analizler sonucunda Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarında "yasal etki, tercih etkisi ve vergi kaçırma boyutları açısından cinsiyet değişkenine göre bir

farklılığın olmadığı yani mükelleflerin ilgili boyutlar açısından davranışlarının değişim göstermediği söylenebilir (p>0,05).

Bu bağlamda H_1 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların cinsiyetine göre farklılık vardır" kısmen kabul edilmiştir.

3.9.2. Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 3.54 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

ANOVA

Yaş değişkeni		Kareler Toplamı	Sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Yasal Etki Boyutu	Gruplar arası	3,044	3	1,015	1,086	0,355
	Grup içi	355,871	381	0,934		
	Toplam	358,915	384			
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Gruplar arası	0,387	3	0,129	0,126	0,944
	Grup içi	388,65	381	1,02		
	Toplam	389,037	384			
Tercih Etkisi Boyutu	Gruplar arası	3,464	3	1,155	1	0,393
	Grup içi	439,962	381	1,155		
	Toplam	443,426	384			
Vergiden Kaçınma Boyutu	Gruplar arası	3,297	3	1,099	1,05	0,37
	Grup içi	398,674	381	1,046		
	Toplam	401,971	384			
Vergiden Kaçırma Boyutu	Gruplar arası	1,037	3	0,346	0,329	0,804
	Grup içi	399,94	381	1,05		
	Toplam	400,977	384			

Katılımcıların yaş değişkenine göre vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından bir farklılığa yol açıp açmadığını tespit etmek için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda herhangi bir farklılaşma olmadığı (p>0,05) tespit edilmiştir. Bu bağlamda vergiden kaçınma açısından mükelleflerin yaş değişkeni etkisinin herhangi bir farklılık yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu bağlamda H_2 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların yaş değişkenine göre farklılık vardır" reddedilmiştir.

3.9.3. Katılımcıların Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 3. 55 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

ANOVA

Eğitim değişkeni		Kareler Toplamı	Sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Yasal Etki Boyutu	Gruplar arası	0,880	3	0,293	0,312	0,817
	Grup içi	358,035	381	0,940		
	Toplam	358,915	384			
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Gruplar arası	2,653	3	0,884	0,872	0,456
	Grup içi	386,384	381	1,014		
	Toplam	389,037	384			
Tercih Etkisi Boyutu	Gruplar arası	5,046	3	1,682	1,462	0,225
	Grup içi	438,380	381	1,151		
	Toplam	443,426	384			
Vergiden Kaçınma Boyutu	Gruplar arası	2,134	3	0,711	0,678	0,566
	Grup içi	399,838	381	1,049		
	Toplam	401,971	384			
Vergiden Kaçırma Boyutu	Gruplar arası	1,662	3	0,554	0,529	0,663
	Grup içi	399,315	381	1,048		
	Toplam	400,977	384			

Katılımcıların eğitim durumu değişkenine göre bir farklılaşmaya yol açıp açmadığını tespit etmek için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların eğitim düzeyi değişkenine göre herhangi bir farklılaşmaya neden olmadığı ($p>0,05$) tespit edilmiştir. Bu bağlamda vergiden kaçınma açısından mükelleflerin eğitim düzeyinin etkisinin bir farklılığa yol açmadığı tespit edilmiştir.

Bu bağlamda H_3 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların eğitim düzeyine göre farklılık vardır" reddedilmiştir.

3.9.4. İşletmenin Faaliyet Alanı Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 3. 56 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Faaliyet Alanı Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

ANOVA

Faaliyet alanı değişkeni		Kareler Toplamı	Sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Yasal Etki Boyutu	Gruplar arası	9,732	5	1,946	2,113	0,063
	Grup içi	349,183	379	0,921		
	Toplam	358,915	384			
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Gruplar arası	11,291	5	2,258	2,266	**0,047**
	Grup içi	377,747	379	0,997		
	Toplam	389,037	384			
Tercih Etkisi Boyutu	Gruplar arası	5,698	5	1,14	0,987	0,426
	Grup içi	437,728	379	1,155		
	Toplam	443,426	384			
Vergiden Kaçınma Boyutu	Gruplar arası	3,212	5	0,642	0,61	0,692
	Grup içi	398,76	379	1,052		
	Toplam	401,971	384			
Vergiden Kaçırma Boyutu	Gruplar arası	8,155	5	1,631	1,574	0,167
	Grup içi	392,821	379	1,036		
	Toplam	400,977	384			

İşletmenin faaliyet alanı değişkenine göre bir farklılaşmaya yol açıp açmadığını tespit etmek için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların işletmenin faaliyet alanı değişkenine göre vergiden kaçınma -1- ölçeği alt boyutlarından mesleki yetkinlik boyutunun farklandığı ($F=2,266$; $p<0,05$), diğer boyutların farklanmadığı tespit edilmiştir. Mesleki yetkinlik boyutundaki farklılığın kaynağını tespit etmek amacıyla PostHoc Tukey HSD analizi yapılmıştır.

Tablo 3. 57 Vergiden Kaçıma 1 Ölçeği Alt Boyutlarından Mesleki Yetkinlik Boyutunun İşletmenin Faaliyet alanı Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizi

Dependent Variable: **Multiple Comparisons**

(I) İşletmenizin faaliyet alanı	Mesleki yetkinlik (i)	Mesleki yetkinlik (j)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval Lower Bound	95% Confidence Interval Upper Bound
Tukey HSD	Gıda	Tekstil	-0,33515	0,17373	0,386	-0,8328	0,1625
		Mobilya	-0,22157	0,19142	0,857	-0,7699	0,3267
		Metal, plastik	-0,33017	0,20947	0,615	-0,9302	0,2698
		Otomotiv	0,04617	0,20947	1,000	-0,5538	0,6462
		Diğer	0,09001	0,13656	0,986	-0,3011	0,4811
	Tekstil	Gıda	0,33515	0,17373	0,386	-0,1625	0,8328
		Mobilya	0,11358	0,20827	0,994	-0,4830	0,7101
		Metal, plastik	0,00498	0,22496	1,000	-0,6394	0,6494
		Otomotiv	0,38132	0,22496	0,536	-0,2631	1,0257
		Diğer	0,42515	0,15931	0,084	-0,0312	0,8815
	Mobilya	Gıda	0,22157	0,19142	0,857	-0,3267	0,7699
		Tekstil	-0,11358	0,20827	0,994	-0,7101	0,4830
		Metal, plastik	-0,10860	0,23889	0,998	-0,7929	0,5757
		Otomotiv	0,26774	0,23889	0,873	-0,4165	0,9520
		Diğer	0,31157	0,17843	0,502	-0,1995	0,8227
	Metal, plastik	Gıda	0,33017	0,20947	0,615	-0,2698	0,9302
		Tekstil	-0,00498	0,22496	1,000	-0,6494	0,6394
		Mobilya	0,10860	0,23889	0,998	-0,5757	0,7929
		Otomotiv	0,37634	0,25358	0,675	-0,3500	1,1027
		Diğer	0,42018	0,19767	0,276	-0,1460	0,9864
	Otomotiv	Gıda	-0,04617	0,20947	1,000	-0,6462	0,5538
		Tekstil	-0,38132	0,22496	0,536	-1,0257	0,2631
		Mobilya	-0,26774	0,23889	0,873	-0,9520	0,4165
		Metal, plastik	-0,37634	0,25358	0,675	-1,1027	0,3500
		Diğer	0,04383	0,19767	1,000	-0,5224	0,6100
	Diğer	Gıda	-0,09001	0,13656	0,986	-0,4811	0,3011
		Tekstil	-0,42515	0,15931	0,084	-0,8815	0,0312
		Mobilya	-0,31157	0,17843	0,502	-0,8227	0,1995
		Metal, plastik	-0,42018	0,19767	0,276	-0,9864	0,1460
		Otomotiv	-0,04383	0,19767	1,000	-0,6100	0,5224

İşletmenin faaliyet alanı değişkenine göre mesleki yetkinlik boyutundaki farklılığın tespit edilebilmesi yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda ilgili farklılığın rastlantısal olduğu tespit edilmiştir.

Bu bağlamda H_4 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin faaliyet alanına göre farklılık vardır" kısmen kabul edilmiştir.

3.9.5. İşletmenin Faaliyet Süresi Değişkenine Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 3. 58 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Faaliyet Süresi Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

ANOVA

Faaliyet süresi değişkeni		Kareler Toplamı	Sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Yasal Etki Boyutu	Gruplar arası	3,533	3	1,178	1,263	0,287
	Grup içi	355,382	381	0,933		
	Toplam	358,915	384			
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Gruplar arası	0,171	3	0,057	0,056	0,983
	Grup içi	388,866	381	1,021		
	Toplam	389,037	384			
Tercih Etkisi Boyutu	Gruplar arası	1,953	3	0,651	0,562	0,640
	Grup içi	441,473	381	1,159		
	Toplam	443,426	384			
Vergiden Kaçınma Boyutu	Gruplar arası	4,522	3	1,507	1,445	0,229
	Grup içi	397,450	381	1,043		
	Toplam	401,971	384			
Vergiden Kaçırma Boyutu	Gruplar arası	0,749	3	0,250	0,238	0,870
	Grup içi	400,227	381	1,050		
	Toplam	400,977	384			

İşletmenin faaliyet süresi değişkenine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek üzere Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda herhangi bir farklılaşma olmadığı ($p>0,05$) tespit edilmiştir. Bu bağlamda vergiden kaçınma açısından işletmenin faaliyet süresi değişkenine etkisinin değişmediği söylenebilir.

Bu bağlamda H_5 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin faaliyet süresine göre farklılık vardır" reddedilmiştir.

3.9.6. İşletmenin Yıllık Cirosuna Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği

Tablo 3.59 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Yıllık Cirosuna Göre Farklılık Analizleri

ANOVA

Yıllık ciro değişkeni		Kareler Toplamı	Sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Yasal Etki Boyutu	Gruplar arası	6,859	4	1,715	1,851	0,118
	Grup içi	352,056	380	0,926		
	Toplam	358,915	384			
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Gruplar arası	11,689	4	2,922	2,943	**0,02**
	Grup içi	377,348	380	0,993		
	Toplam	389,037	384			
Tercih Etkisi Boyutu	Gruplar arası	9,619	4	2,405	2,107	0,079
	Grup içi	433,806	380	1,142		
	Toplam	443,426	384			
Vergiden Kaçınma Boyutu	Gruplar arası	2,733	4	0,683	0,65	0,627
	Grup içi	399,239	380	1,051		
	Toplam	401,971	384			
Vergiden Kaçırma Boyutu	Gruplar arası	5,939	4	1,485	1,428	0,224
	Grup içi	395,038	380	1,04		
	Toplam	400,977	384			

Yıllık ciro değişkenine göre farklılığın tespit edilebilmesi için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda mesleki yetkinlik boyutunun (F=2,943; p<0,05), farklılaştığı belirlenmiştir. Farklılığın sebebini belirlemek üzere PostHoc Tukey HSD analizi yapılmıştır.

Tablo 3.60 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Alt Boyutlarından Mesleki Yetkinlik Boyutunun İşletmenin Yıllık Cirosu Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizi

Dependent Variable:		Mesleki Yetkinlik	Mean Difference	Std.		95% Confidence Interval	
	(I) yıllık toplam cirosu		(I-J)	Error	Sig.	Lower Bound	Upper Bound
Tukey HSD	0-250.000 TL	250.000-750.000TL	0,16949	0,13697	0,729	-0,2059	0,5449
		750.000-1.250.000 TL	0,39789	0,16372	0,110	-0,0509	0,8466
		1.250.000- 1.750.000 TL	,49968*	0,16478	0,022	0,0480	0,9513
		1.750.000 TL üstü	0,19032	0,15470	0,734	-0,2337	0,6143

Mesleki yetkinlik boyutundaki farklılığın hangi gelir grubunun lehşne ya da aleyhine olduğunu belirlemek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda ilgili farklılığın 250.000 TL'ye kadar geliri olanlar lehine 1,250.000-1,750.000 TL arası geliri olanlar aleyhine olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu bağlamda geliri 250.000 TL altında olan mükelleflerin vergiden kaçınma konusunda özellikle 1,250.000-1,750.000 TL arası geliri olan mükelleflere nazaran daha olumlu düşündükleri ve mali müşavirlere daha fazla güvendikleri söylenebilir.

Bu bağlamda H_6 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin cirosuna göre farklılık vardır" yargısı kısmen kabul edilmiştir.

3.9.7. İşletmenin Vergi Türü Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 3.61 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Vergi Türü Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

ANOVA

Vergi türü değişkeni		Kareler Toplamı	Sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Yasal Etki Boyutu	Gruplar arası	3,207	1	3,207	3,453	0,064
	Grup içi	355,708	383	0,929		
	Toplam	358,915	384			
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Gruplar arası	0,025	1	0,025	0,025	0,875
	Grup içi	389,012	383	1,016		
	Toplam	389,037	384			
Tercih Etkisi Boyutu	Gruplar arası	0,575	1	0,575	0,498	0,481
	Grup içi	442,851	383	1,156		
	Toplam	443,426	384			
Vergiden Kaçınma Boyutu	Gruplar arası	0,492	1	0,492	0,469	0,494
	Grup içi	401,480	383	1,048		
	Toplam	401,971	384			
Vergiden Kaçırma Boyutu	Gruplar arası	1,829	1	1,829	1,755	0,186
	Grup içi	399,147	383	1,042		
	Toplam	400,977	384			

Vergi türü değişkenine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda işletmenin vergi türü değişkenine göre Vergiden kaçınma -1- ölçeği alt boyutlarında her hangi bir farklılaşma olmadığı

(p>0,05) tespit edilmiştir. Bu bağlamda vergiden kaçınma açısından işletmenin mükellefiyet (gelir vergisi ya da kurumlar vergisi) değişkeninin vergiden kaçınma davranışını değiştirmediği söylenebilir.

Bu bağlamda H_7 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin mükellef olduğu vergi türüne alanına göre farklılık vardır" reddedilmiştir.

3.9.8. İşletmenin Türü Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 3.62 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Türü Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

ANOVA

İşletmenin türü değişkeni		Kareler Toplamı	Sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Yasal Etki Boyutu	Gruplar arası	5,334	3	1,778	1,916	0,126
	Grup içi	353,581	381	0,928		
	Toplam	358,915	384			
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Gruplar arası	1,236	3	0,412	0,405	0,750
	Grup içi	387,801	381	1,018		
	Toplam	389,037	384			
Tercih Etkisi Boyutu	Gruplar arası	5,368	3	1,789	1,556	0,200
	Grup içi	438,058	381	1,150		
	Toplam	443,426	384			
Vergiden Kaçınma Boyutu	Gruplar arası	1,131	3	0,377	0,358	0,783
	Grup içi	400,841	381	1,052		
	Toplam	401,971	384			
Vergiden Kaçırma Boyutu	Gruplar arası	0,578	3	0,193	0,183	0,908
	Grup içi	400,399	381	1,051		
	Toplam	400,977	384			

İşletmenin türü değişkenine göre bir farklılık olup olmadığını belirlemek Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda İşletmenin türü değişkenine göre Vergiden kaçınma -1- ölçeği alt boyutlarında herhangi bir farklılaşma olmadığı (p>0,05) tespit edilmiştir. Bu bağlamda vergiden kaçınma davranışı açısından işletmenin türünün bir farklılık yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu bağlamda H_8 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin türüne göre farklılık vardır" reddedilmiştir.

3.9.9. İşletmenin Personel Sayısı Değişkenine Göre Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 3. 63 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının İşletmenin Personel Sayısı Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

ANOVA

Personel sayısı değişkeni		Kareler Toplamı	Sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Yasal Etki Boyutu	Gruplar arası	4,896	4	1,224	1,314	0,264
	Grup içi	354,019	380	0,932		
	Toplam	358,915	384			
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Gruplar arası	0,386	4	0,096	0,094	0,984
	Grup içi	388,652	380	1,023		
	Toplam	389,037	384			
Tercih Etkisi Boyutu	Gruplar arası	12,897	4	3,224	2,846	**0,024**
	Grup içi	430,529	380	1,133		
	Toplam	443,426	384			
Vergiden Kaçınma Boyutu	Gruplar arası	2,329	4	0,582	0,554	0,696
	Grup içi	399,642	380	1,052		
	Toplam	401,971	384			
Vergiden Kaçırma Boyutu	Gruplar arası	2,552	4	0,638	0,608	0,657
	Grup içi	398,425	380	1,048		
	Toplam	400,977	384			

İşletmenin personel sayısı değişkenine göre bir farklılık olup olmadığını belirlemek üzere Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler neticesinde tercih etkisi boyutunun ($F=2,846$; $p<0,05$) farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu farklılığın kaynağını belirlemek için PostHoc Tukey HSD tekniği ile analiz yapılmıştır.

Tablo 3. 64 Vergiden Kaçınma 1 Alt Boyutlarından Tercih Etkisi Boyutunun Personel Sayısı Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizi

Multiple Comparisons

Dependent Variable: Personel sayısı		(I) çalışan	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval Lower Bound	95% Confidence Interval Upper Bound
Tukey HSD	1- 50 arası	51- 100 arası	0,08785	0,22048	0,995	-0,5165	0,6922
		101-150 arası	-0,79215	0,32602	0,110	-1,6858	0,1015
		151- 200 arası	-1,29215	0,61721	0,225	-2,9839	0,3996
		201 ve üstü	0,70785	0,75484	0,882	-1,3611	2,7768
	51- 100 arası	1- 50 arası	-0,08785	0,22048	0,995	-0,6922	0,5165
		101-150 arası	-0,88000	0,38512	0,152	-1,9356	0,1756
		151- 200 arası	-1,38000	0,65037	0,213	-3,1626	0,4026
		201 ve üstü	0,62000	0,78218	0,933	-1,5239	2,7639
	101-150 arası	1- 50 arası	0,79215	0,32602	0,110	-0,1015	1,6858
		51- 100 arası	0,88000	0,38512	0,152	-0,1756	1,9356
		151- 200 arası	-0,50000	0,69329	0,952	-2,4003	1,4003
		201 ve üstü	1,50000	0,81822	0,356	-0,7427	3,7427
	151- 200 arası	1- 50 arası	1,29215	0,61721	0,225	-0,3996	2,9839
		51- 100 arası	1,38000	0,65037	0,213	-0,4026	3,1626
		101-150 arası	0,50000	0,69329	0,952	-1,4003	2,4003
		201 ve üstü	2,00000	0,97167	0,241	-0,6633	4,6633
	201 ve üstü	1- 50 arası	-0,70785	0,75484	0,882	-2,7768	1,3611
		51- 100 arası	-0,62000	0,78218	0,933	-2,7639	1,5239
		101-150 arası	-1,50000	0,81822	0,356	-3,7427	0,7427
		151- 200 arası	-2,00000	0,97167	0,241	-4,6633	0,6633

İşletmenin personel sayısı değişkenine göre farklılaşma olduğu tespit edilmiştir. Farklılığın kaynağını tespit etmek için yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda farklılığın tesadüfi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu bağlamda H_9 hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından işletmenin çalışan sayısına göre farklılık vardır" kısmen kabul edilmiştir.

3.10. VERGİDEN KAÇINMA -I- ÖLÇEĞİNİN VERGİDEN KAÇINMA DAVRANIŞIYLA İLİŞKİ (KORELASYON) ANALİZLERİ

Değişkenler arasında oluşan ilişkinin seviyesi belli aralıklarla tanımlanmıştır (Ural ve Kılıç, 2013:245). Bu aralıklar:

- 0- 0,29 zayıf ya da düşük
- 0,3 – 0,64 orta
- 0,65 – 0,84 kuvvetli veya yüksek

❖ 0,85 – 1 çok yüksek ve çok kuvvetli olarak yorumlanmıştır.

Korelasyon katsayısının karesine (r^2) "belirlilik (determinasyon) katsayısı" denir. Bu katsayı, bir değişkenin diğer değişkene hangi oranda bağlı olduğunu gösteren, bir değişkendeki değişimlerin yüzde kaçının diğer değişken tarafından açıklanacağını belirten katsayıdır. Bu sayı 0 ile 1 arasında değer alır (Ural ve Kılıç, 2013, 245).

Araştırma kapsamında "Vergiden Kaçınma Davranışı" ile Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları arası ilişki düzeyini göstermek üzere korelasyon analizleri yapılmış ve yorumlanmıştır.

3.10.1. Vergiden Kaçınma Davranışı ile Vergiden Kaçınma -1- Ölçeği Boyutları Açısından İlişkinin İncelenmesi

Tablo 3.65 Vergiden Kaçınma Davranışı ile Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutları Arasındaki İlişki

Correlations

		Vergiden kaçınma	Yasal	Mesleki	Tercih	Kaçınma	kaçırma
Vergiden kaçınma Davranışı	Pearson Korelasyon p. N	1 385					
Yasal Etki Boyutu	Pearson Korelasyon p. N	,633** 0,000 385	1 385				
Mesleki Yetkinlik Boyutu	Pearson Korelasyon p. N	,731** 0,000 385	,324** 0,000 385	1 385			
Tercih Etkisi Boyutu	Pearson Korelasyon p. N	,569** 0,000 385	,244** 0,000 385	,208** 0,000 385	1 385		
Vergiden Kaçınma Boyutu	Pearson Korelasyon p. N	,547** 0,000 385	,288** 0,000 385	,253** 0,000 385	,181** 0,000 385	1 385	
Vergi Kaçırma Boyutu	Pearson Korelasyon p. N	,499** 0,000 385	,159** 0,002 385	,186** 0,000 385	,142** 0,005 385	0,064 0,211 385	1 385

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

Yapılan korelasyon analizi sonucu Vergiden kaçınma Davranışı ile vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarından "Mesleki Yetkinlik Boyutu (r=0,731)'' yargısı

arasında doğrusal, pozitif yönde, çok güçlü ve kuvvetli bir ilişki söz konusudur. Ayrıca "Yasal Etki Boyutu (r=0,633)", "Tercih Etkisi Boyutu (r=0,569)'', "Vergiden Kaçınma Boyutu (r=0,547)" ve "Vergi Kaçırma Boyutu (r=0,385)", yargıları açısından da doğrusal, pozitif yönde ve orta düzeyde bir ilişki söz konusu olduğu söylenebilir.

Yine korelasyon analizi sonuçlarına göre vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarından "Yasal Etki Boyutunun" diğer alt boyutlarla ilişkisi incelendiğinde; "Mesleki Yetkinlik Boyutu (r=0,324)", yargısı arasında doğrusal, pozitif yönde, doğrusal, pozitif yönde ve orta düzeyde bir ilişki söz konusudur. Ayrıca, "Vergiden Kaçınma Boyutu (r=0,288)" ve "Tercih Etkisi Boyutu (r=0,244)'' ve "Vergiden Kaçırma Boyutu (r=0,159)" yargıları açısından da doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde bir ilişki söz konusu olduğu söylenebilir.

Analize devam ettiğimizde, vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarından "Mesleki Yetkinlik Boyutunun" diğer alt boyutlarla ilişkisi incelendiğinde; "Vergiden Kaçınma Boyutu (r=0,253)" , "Tercih Etkisi Boyutu (r=0,208)'' ve "Vergiden Kaçırma Boyutu (r=0,186)" yargıları açısından da doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde bir ilişki söz konusudur.

Yine korelasyon analizi sonuçlarına göre vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarından "Tercih Etkisi Boyutunun" diğer alt boyutlarla ilişkisi incelendiğinde; "Vergiden Kaçınma Boyutu (r=0,181)" ve "Vergiden Kaçırma Boyutu (r=0,142)" yargıları açısından da doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde bir ilişki söz konusudur.

Son olarak vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarından "Vergiden Kaçınma Boyutunun" "Vergi Kaçırma Boyutu (r=0,064)" yargıları arasında da doğrusal, pozitif yönde ve çok zayıf düzeyde bir ilişki söz konusudur.

Bu bağlamda H_{10} hipotezi yani "Vergiden kaçınma davranışı ile vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır" kabul edilmiştir.

3.11. VERGİDEN KAÇINMA -I- ÖLÇEĞİNİN VERGİDEN KAÇINMA DAVRANIŞI ÜZERİNE ETKİ (REGRESYON) ANALİZLERİ

Birden fazla değişken arasındaki ilişkiyi tepit edebilmek ve ilişki ile ilgili tahminlerde bulunabilmek amacıyla yapılan analizlere regresyon analizi adı verilmektedir. İlişkinin niteliğini belirlemek bu analizin temel amacıdır. Bağımsız değişken sayısı bir ise basit regresyon, birden fazla değişken söz konusu olduğunda çoklu regresyon analizi uygulanır (Bowerman vd., 2012: 491).

Regresyon analizi ile bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında belirli koşulların kontrol edilmesi durumunda özel bir değişken veya değişkenler grubunun diğer değişken veya değişkenler üzerindeki etkisi nedir ve nasıl değişir gibi sorulara cevap bulmaya çalışılır (istatistikanaliz.com).

Vergiden Kaçınma davranışı üzerinde Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarının etkisini analiz etmek üzere regresyon analizleri yapılmış ve aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

Tablo 3.66 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Boyutlarının Vergiden Kaçınma Davranışı Üzerine Etkisi

Model Özeti[b]

					Değişim Statistikleri					
Model	R	R^2	Düzeltilmiş R^2	Tahminin Std. Hatası	R^2 Değişimi	F Değişimi	sd1	sd2	p. F Değişimi	Durbin-Watson
1	,994[a]	0,989	0,988	0,06814	0,989	6551,222	5	379	0,000	1,874

a. Göstergeler: (Sabit), Boyut5, Boyut4, Boyut3, Boyut2, Boyut1
b. Bağımlı Değişken: Vergiden kaçınma

Tablo 3.65'te vergiden kaçınma ölçeğindeki yargı cümlelerinin vergiden kaçınma davranışı üzerine etkisini belirlemek üzere %99 güvenilirlikte çoklu regresyon analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda %99,4 oranında doğrusal, pozitif ve çok kuvvetli bir etki tespit edilmiştir.

ANOVA[a]

Model		Kareler Toplamı	sd	Ortalamanın karesi	F	p.
1	Regression	152,097	5	30,419	6551,222	,000[b]
	Residual	1,760	379	0,005		
	Toplam	153,856	384			

a. Dependent Variable: Vergiden kaçınma

b. Predictors: (Constant), Boyut5, Boyut4, Boyut3, Boyut2, Boyut1

Tablo 3.67 Vergiden Kaçınma 1 Ölçeği Yargı Cümlelerinin "Vergiden Kaçınma Davranışı" Üzerine Etki Yönü ve Gücü

Coefficients[a]

Model		Unstand. Coefficients		Sta. Coeff			95,0% Güven aralığı for B		Correlations			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta	T	Sig.	Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
1	(Constant)	-0,044	0,018		-2,393	0,017	-0,080	-0,008					
	Yasal E.B	0,185	0,004	0,283	46,643	0,000	0,177	0,193	0,633	0,923	0,256	0,820	1,220
	Mesleki Y.	0,281	0,004	0,447	74,617	0,000	0,274	0,289	0,731	0,968	0,410	0,840	1,191
	Tercih E.B	0,184	0,003	0,312	54,088	0,000	0,177	0,191	0,569	0,941	0,297	0,906	1,104
	V.Kaçınma	0,171	0,004	0,276	47,087	0,000	0,163	0,178	0,547	0,924	0,259	0,880	1,136
	V.Kaçırma	0,191	0,003	0,309	54,723	0,000	0,185	0,198	0,499	0,942	0,301	0,947	1,056

a. Bağımlı Değişken: Vergiden kaçınma

Tablo 3.67'de yapılan regresyon analizi sonucunda vergiden kaçınma -1- ölçeği yargı cümlelerinin Vergiden Kaçınma davranışı üzerine doğrusal ve pozitif yönde en fazla etki gücüne sahip olan parametreleri sırasıyla; %44,7 ile mesleki yetkinlik boyutu, %31,2 ile tercih ve eğilimler boyutu, %30,9 ile vergi kaçırma boyutu,%28,3 ile yasal etki boyutu ve %27,6 ile vergiden kaçınma boyutu olarak tespit edilmiştir. Bu bağlamda Vergiden kaçınma -1- ölçeği yargı cümlelerinin "Vergiden Kaçınma Davranışı" üzerinde çok güçlü etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Bu bağlamda H_{11} hipotezi yani "Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarının vergiden kaçınma davranışı üzerine etkisi vardır" yargısı kabul edilmiştir.

Tablo 3.68 Hipotezlerin Red/Kabul Tablosu

SN	HİPOTEZLER	SONUÇ
H_1	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların cinsiyetine göre farklılık vardır.	Kısmen KABUL
H_2	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların yaş değişkenine göre farklılık vardır.	RED
H_3	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların eğitim düzeyine göre farklılık vardır.	RED
H_4	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin faaliyet alanına göre farklılık vardır.	Kısmen KABUL
H_5	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin faaliyet süresine göre farklılık vardır.	RED
H_6	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin cirosuna göre farklılık vardır.	Kısmen KABUL
H_7	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin mükellef olduğu vergi türüne alanına göre farklılık vardır.	RED
H_8	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin türüne göre farklılık vardır.	RED
H_9	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından İşletmenin çalışan sayısına göre farklılık vardır.	Kısmen KABUL
H_{10}	Vergiden kaçınma davranışı ile vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır.	KABUL
H_{11}	Vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarının vergiden kaçınma davranışı üzerine etkisi vardır.	KABUL

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışma, Diyarbakır ilinde faaliyetlerini sürdüren mükelleflerin vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergiye bakış açılarını ve buna ek olarak araştırma dönemine denk gelen pandemi sürecindeki vergi algılarını ölçmeyi amaçlamaktadır. Diğer yandan, vergiden kaçınma boyutunun alt boyutları üzerindeki etki oranlarının tespit edilmesi de araştırmanın diğer amacı olarak görülmektedir. Bu kapsamda mükelleflerin vergiden kaçınma davranışlarını ölçmek üzere yapılan uygulama kapsamında aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

Demografik değişkenlerin vergiden kaçınma alt boyutlarıyla olan etkisinin ölçülmeye çalışıldığı bu çalışmada birçok bulguya ulaşılmıştır.

Cinsiyet değişkeninin vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları arasında herhangi bir farklılaşmaya sebep olup olmadığını ölçmek amacıyla yapılan t-testi sonucunda mesleki yetkinlik' boyutunun farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

Mesleki yetkinlik boyutu açısından değerlendirildiğinde ise farklılığın kadın mükellefler lehine (μ=3,40), erkek mükellefler aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu veri sonucunda kadın mükelleflerin mesleki yetkinlik açısından daha iyi durumda ve yetkinlik kavramına daha duyarlı oldukları tespit edilmiştir.

Vergiden kaçınma boyutu açısından değerlendirildiğinde ise farklılığın kadın mükellefler lehine (μ=3,42), erkek mükellefler aleyhine olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Elde edilen veriler ışığında, kadın mükelleflerin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınmaya daha duyarlı oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan analizler sonucunda mükelleflerin davranışlarının tercih etkisi, vergi kaçırma ve yasal etki boyutu açısından cinsiyet değişkenine göre bir farklılığa yol açmadığı tespit edilmiştir.

Analizler sonucunda katılımcıların yaş değişkeninin bir farklılaşmaya yol açmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla vergiden kaçınma açısından mükelleflerin yaş değişkeninin herhangi bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir.

Eğitim durumu değişkenine göre farklılaşma olup olmadığını tespit etmek amacıyla Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların eğitim düzeyi değişkenine göre vergiden kaçınma -1- ölçeği alt boyutlarında herhangi bir farklılaşma olmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla vergiden kaçınma açısından mükelleflerin eğitim düzeyinin bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

İşletmenin faaliyet alanı değişkenine göre farklılaşma olup olmadığını belirlemek için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların işletmenin faaliyet alanı değişkenine göre bir farklılığa sebebiyet vermediği belirlenmiştir. Dolayısıyla vergiden kaçınma açısından işletmenin faaliyet alanı değişkenine göre etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Analizler sonucunda katılımcıların işletmenin faaliyet süresi değişkenine göre bir farklılığa yol açmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan analizler neticesinde işletmenin yıllık cirosu değişkenine göre vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutlarından mesleki yetkinlik boyutunun farklandığı tespit edilmiştir. İşletmenin yıllık cirosu değişkeni ile mesleki yetkinlik boyutu arasındaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda söz konusu farklılığın 250.000 TL'ye kadar geliri olanlar lehine 1,250.000-1,750.000 TL arası geliri olanlar aleyhine olduğu belirlenmiştir.

Analiz sonucunda 250.000 TL altında geliri olan mükelleflerin vergiden kaçınma açısından eğitilmiş muhasebeci ve denetçilerin yeterliliği konusunda, özellikle 1,250.000-1,750.000 TL arası geliri olan mükelleflere nazaran daha olumlu düşündükleri, mali müşavirlere daha fazla güvendikleri tespitine varılmıştır.

İşletmenin vergi türü değişkeni göre vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından bir farklılık olup olmadığını ortaya koymak Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizlerin sonucunda ise işletmenin vergi türü değişkenine göre Vergiden kaçınma -1- ölçeği alt boyutlarında herhangi bir farklılaşma olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

İşletmenin türü değişkenine göre vergiden kaçınma -1- ölçeği boyutları açısından bir olup olmadığını bulmak için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda İşletmenin türü değişkenine göre vergiden kaçınma -1- ölçeği alt boyutlarında herhangi bir farklılaşma olmadığı tespit edilmiştir.

Analiz sonuçlarından elde edilen bir başka veri ise işletmenin personel sayısı değişkenine göre tercih etkisi boyutunun, eğitim değişkenine göre farklılaştığıdır. Farklılığın kaynağını tespit etmek ve fikir yürütmek için yapılan analiz neticesinde söz konusu farklılığın tesadüfi olduğu sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların vergiden kaçınma -1- ölçeği bağlamında yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde katılımcıların bütün yargı cümleleri için "orta" düzeyde cevaplar verdiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda bütün katılımcıların vergiden kaçınma davranışını isteyerek tercih etmedikleri yani vatandaşlık dürtüsüyle devletçi bir davranış modeli sergiledikleri söylenebilir.

Korelasyon analizleri sonucunda boyutlar arasında sadece mesleki yetkinlik boyutunun vergiden kaçınma davranışı ile çok güçlü ve kuvvetli bir ilişkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Diğer boyutların vergiden kaçınma davranışı ile orta düzeyde ve pozitif bir ilişki içerisinde olduğu tespit edilmiştir.

Çoklu regresyon analizi yapılarak yargı cümlelerinin vergiden kaçınma davranışına olan etkisi araştırılmıştır. Analiz neticesinde yargı cümlelerinin %99,4 oranında vergiden kaçınma davranışı etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebe ve vergi uygulamaları birbirlerinden bağımsız değil aksine iç içe geçmiş kavramlardır. Muhasebe kayıtları işletmelerin dönem sonunda ödemesi gereken vergi miktarını belirleyen temel veri olarak nitelendirilir. Bu sebepten ötürü yapılan bu çalışmada muhasebe ve vergi kavramları bir bütün olarak ele alınıp işletmelerin elde edecekleri kazanımlardan ve varsa vergisel avantajlardan bahsedilmiştir.

İşletmelerin yasaların vermiş olduğu hakları kullanması veya kanuni boşluklardan faydalanması vergi kaçırdığı anlamına gelmez. Bu nedenle herhangi bir cezai işleme tabi tutulamazlar. Literatüre de bakıldığında bu konu genellikle etik

açıdan sorgulanmış ve şirketlerin en azından faaliyette bulundukları ülkenin kalkınması için daha fazla vergi verme gereklilikleri olduğu savunulmuştur.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile ilgili yapılması gereken en önemli eylem planı ise hem devlet içerisinde hem de işletmelerin kendi bünyesinde bulunan elemanların bu kavramları net bir şekilde ayırt edebilecek donanımda olmaları ve bu konuda ciddi bir eğitime tabii tutulmalarıdır. Bu sayede yaşanan kavram karmaşası son bulur ve kamuoyunun bu konuya daha sağlıklı ve objektif bir biçimde bakması sağlanır.

Ülkemiz özelinde bir değerleme yapılacak olursak son dönemlerde hem sağlık hem de ekonomik alanında yaşanan sıkıntılı süreçlerin mükellefleri hükümete karşı çok duyarlı bir hale getirdiği ve bunun sonucunda da karşılığını alamadığı vergiyi ödememe çabası içine girdiğini söyleyebiliriz.

Mükelleflerin vergiye olan bakış açılarını incelediğimiz zaman subjektif kaygıların daha ön planda olduğunu söyleyebiliriz. Vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanmasının vergi kaçırma ve vergiden kaçınma çabalarını önemli ölçüde azaltacağı kanaatindeyim.

Mevcut hükümetlerin ve kamu harcamalarında söz sahibi olan siyasilerin hesap verebilirliğinin olması ve bunun pratikte uygulandığını görmek vergi kaybını önemli ölçüde azaltacaktır. Çünkü vatandaşlar ödedikleri vergilerin doğru yerlere aktarıldığından ve yapılan kamu harcamalarının yaşam standartlarını yükselteceğinden emin olacaklardır.

Yapılan başka bir yanlış uygulama ise vergi afları sayesinde düzenli vergi ödeyen mükelleflerin cezalandırılmasıdır. Çoğu zaman kişisel harcamalardan kısılarak yapılan bu ödemeler ile maddi açıdan zorluk yaşayan mükelleflerin vergi ödeme isteğinde de azalma meydana gelmesi kaçınılmaz olacaktır.

Vergi denetimlerinin artırılması ve cezai yaptırımların tereddütsüz bir şekilde uygulanması da vergi kaybının önüne geçecek önemli bir etkendir. Bu sayede vergi ödeme konusunda işletmeler ciddi, özverili ve kayıtlarda hata olmaması için daha temkinli davranacaklardır.

Küresel çapta ise, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konuları tüm ülkelerin mücadele ettikleri fakat kısmen başarılı oldukları bir sorundur. Özellikle vergi cennetleri kavramının büyük ölçekli işletmeleri cezbettiği bir ortamda böyle bir sorunla mücadele etmek oldukça güçtür. Devletler gelirlerini büyük oranda eriten bu tür yapılanmaların önüne geçebilmek adına ortak bir paydada buluşmak zorundadırlar. Kurumlar vergisine tabi olan makro ölçekteki bu işletmeler için küresel çapta uygulanan bir kurumlar vergisi oranı uygulanabilir.

Araştırmanın yaygın etkisi bağlamında mükelleflerin "vergiden kaçınma" davranışını ölçmek üzere yapılan doktora çalışması kapsamında literatüre ulusal ve uluslararası incelemede tespit edilemeyen iki adet "Vergiden Kaçınma" ölçeği kazandırılmıştır. Bu ölçekler "Vergiden Kaçınma -I- Ölçeği" ve "Vergiden Kaçınma -II- Ölçeği" olarak isimlendirilmiştir.

İlgili ölçekler tezin ek kısmında tablolar şeklinde sunulmuş olup, araştırmacıların kullanımına sunulmuştur.

KAYNAKÇA

ACAR, B. (2000). Özel Maliyet Bedeli. *Vergi Dünyası*, 232, 166-168.

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners), (2003), Fraud Examiners Manuel, http://www.acfe.com/ , [Erişim Tarihi: 15.02.2019].

AÇIK, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,16 (3), 351-366.

AKDOĞAN, A. (2009). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

AKINCI, A. ve OĞUZ B. (2015). Vergi Algısı Üzerine Bir Alan Araştırması: Kırklareli İlinde Yaşayan İnsanların Vergi Algısı, Dumlupınar Üniversitesi *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:43, 170-179.

AKKOÇ, F. (2010). *Kayıt Dışı Ekonominin Algılanması ve Önleme Çabaları Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi, Aydın İli Örneği.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

ALBERTUS, J. F. (2019). Does Foreign Tax Arbitrage Promote Innovation. https://conference.nber.org/conf_papers/f114817.pdf Erişim tarihi: 12.12.2020.

ALBRECHT, Steve ve ALBRECHT, C. (2003). Fraud Examination, Ohio: *Thomson South-Western.* 2nd Edition

ALEKSANDROVNA, S. E. (2018). *Tax incentives to intangibles: A Comparison between the United Kingdom and the Russian Federation*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Faculty of Economics of the University of Coimbra

ALLINGHAM, M. G. ve SANDMO, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics.* 1(3-4), 323-338.

ALM, J. (2012). Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons From Theory, Experiments, and Field Studies. *International Tax Public Finance* 19(1), 54–77.

ALM, J. ve MARTINEZ-VAZQUEZ, J. (2003). Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries, in: J. Martinez-Vazquez and J. Alm (eds.) *Public finance in developing and Transitional Countries*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishers. 146-178.

ALPTÜRK, E. (2007). Bilânço Oyunları ve Muhasebe Hileleri. *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, 233, 28-33.

ALSTADSATER, A., JOHANNESEN, N., ve ZUCMAN, G. (2019). Tax Evasion and Inequality. *American Economic Review*, 109(6), 2073–2103.

ALTINDAĞ, M. (2001). *Vergi ve Revizyon Rehberi*. İstanbul: Yaklaşım Yayınları.

ALTUNIŞIK, R., COŞKUN, R., BAYRAKTAROĞLU, S., YILDIRIM, E. (2007). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. *Sakarya Yayıncılık*. Adapazarı.

ARDIÇ, O. ve ERSOL, E. (2007). Borçlar Hukuku, 5.Basım, Ankara: *Agon Bilgi Akademisi*, 68–69.

ARIKAN, R. (2004). Araştırma Teknikleri ve Rapor Yazma, *Asil Yayın Dağıtım*, İstanbul,

ARSLAN, M., O. (2011). Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk, *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı: 142. 42- 49.

ATİKER, E. (2009). "Kayıtdışı Ekonomi*". Sosyoloji Dergisi*. 3(19)., 2009/2. 205-225.

ATROSTIC, B. K. ve NUNNS J. R. (1991). Measuring Tax Burden: A Historical Perspectiv. Fifty Years of Economic Measurement: The Jubilee of the Conference on Research in Income and Wealth. Chicago: *University of Chicago Press.* 343-408

AVI- YONAH, R. (2004). International Tax as International Law. International Tax as International Law by Reuven S. Avi-Yonah : SSRN. 12.09.2020.

AVI- YONAH, R. (2020). A Positive Dialectic: Beps and The United States. *AJIL Unbound.* 114. 255-9.

AYBOĞA, H. ve ASLANOĞLU, S. (2002). İşletmelerde Şüpheli Ticari Alacaklar ve Karşılıklarının Hesaplanmasında Perakende Satış Yöntemi. *Öneri Dergisi*. 5(17), 53-67.

AYDEMİR, Ş. (1995). Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomi (Vergisel ağırlıklı uzlaşma önerisi. İstanbul: *Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları*.

AYTAR, C. (1998). Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*. 13 (146), 14-25.

AYTKHOZHINA, G. ve MILLER, A. (2018). State tax control strategies: Theoretical aspects. *Contaduría y Administración* 63 (2), 2018, 1-16.

BACH, S., CORNEO, G., STEINER, V. (2006). Top incomes and top taxes in Germany. *CeSifo Working Paper*. No. 1641, Center for Economic Studies and Ifo Institute (CESifo), Munich.

BAĞIRZADE, E. R. (2015). Kayıtdışı Sektörün Ekonomideki Rolü Tartışmaları Üzerine: Bir Literatür Taraması. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 14, 39-54.

BAHŞI, S. (2019). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri. *İzmir YMMO Dergisi*. Yıl/Year: 2019 Cilt/Volume:1 Sayı/No:2, 89-95.

BAKAR, F. (2012). Vergi İdareleri Arası İşbirliği: Fiscalis ve Fiscus Programları. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. Cilt 4, No 2, 35-44.

BANOUN, B. (2002). Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law. *Bulletin for International Taxation.* 2002 (Volume 56), No 8, 21-36.

BARTELSMAN, E. J. ve BEETSMA, R.M.W.J. (2003). Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing İn Oecd Countries. *Journal of Public Economics.* 87 (2003) 2225–2252.

BAŞEL, F. (2017). Türkiye'de Vergi Denetimi'nin Çeşitli Göstergeler ile Analizi. *Sayıştay Dergisi*. s.107. Ekim-Aralık 2017.

BATI, M. (2017). Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınmanın Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı. *Seçkin Yayıncılık.* Ankara, s.47

BATIREL, Ö. F. (2014). VergiBilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri. *Journal of Life Economics.* 2/2014, 43-50.

BATIREL, Ö. F. (1996). Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 175, 48-62.

BAYRAKTAR, M. M. (2007). *Gençlik Döneminde Görülen Bazı Psikolojik Belirtiler ve Din Eğitimi İlişkisi –Obsesif Kompulsif Belirti Örneği.* Yüksek Lisans Tezi. Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Van.

BECKER, J., FUEST, C. ve HEMMELGARN, T. (2006). Corporate Tax Reform and Foreign Direct İnvestment in Germany- Evidence From Firm-Level Data. *Cesifo Working Paper.* No. 1722. Category 1: Public Finance.

BERNARD, A. B., JENSEN, J. B. ve SCHOT, P. K. (2006). Transfer Pricing by U.S.- Based Multinational Firms. *Nber Working Paper Series*. Working Paper 12493.

BİÇER, R. (2008). Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi. Ankara: *Türmob Yayınları.*

BİLEN, A. (2007). Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* 34, 121-132.

BİLEN, A. ve YILMAZ, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İle İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 2(6), 57-72.

BİLEN, A. (2017). Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* 36, 134 – 143.

BİLGİN, C. ve KAYNAR, H. (2014). Türkiye Ve Avrupa Birliği'nde Vergi Ahlakının Belirleyicileri. *Sakarya İktisat Dergisi.* Cilt:3, Sayı:3, 113-144

BIRD, R. ve DAVIS- NOZEMACK, K. (2016). Tax Avoidance as a Sustainability Problem. *Journal of Business Ethics.* 151:1009–1025.

BİRİNCİ, N. (2018). Vergi Cennetlerinin Global Düzeyde Neden Olduğu Vergi Kayıp ve Kaçağının Boyutu. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.* Cilt 9 Sayı 24, 69-91.

BOWERMAN, B. L., O'CONNELL, R. T., MURPHREE, E. S. & ORRIS, J. B. (2013). *İşletme İstatistiğinin Temelleri.* Çeviren: Neyran Orhunbilge, Nobel, Ankara, 723s.

BOZKURT, M. (2001). *Turizmde Müşteri Memnuniyeti ve Müşteri Şikayetleri Yönetimi (Belek Yöresinde Yapılan Bir Uygulama).* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı, Balıkesir

BOZKURT, N. (2009), İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri. *Alfa Yayınları*. İstanbul.

BULUT, Y. ve BAKAN, İ. (2005). Yönetici ve Yöneticilik Üzerine Kahramanmaraş Kentinde Bir Araştırma. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi,* 5(9), 62-89.

BÜLBÜL, D. ve ÖZAY, N. (2016). Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi,* Sayı:7, 52-62.

CAN, A. (2014). SPSS İle Bilimsel Araştırma Sürecinde Veri Analizi, *PEGEM,* Ankara

CAN, A. V. (2010). Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi. *Mali Çözüm,* Sayı:97, ss. 21-47.

CANSIZ, H. (2006). Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri: Afyonkarahisar ili örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(2), 115-138.

CHEN, K. ve CHU, C. Y. C. (2005). Internal Control versus External Manipulation: A Model of Corporate Income Tax Evasion. *The RAND Journal of Economics,* 36(1), 151-164.

CHOE, C. ve HYDE, C.E. (2007). Multinational Transfer Pricing economic record Multinational Transfer Pricing, Tax Arbitrage and the Arm's Length Principle". *The Economic Record*. Vol. 83, NO. 263, December, 2007, 398–404.

CHRISTENSEN, J. ve KAPOOR, S. (2004). Tax Avoidance, Tax Competition and Globalisation: making tax justice a focus for global activism. *Accountancy Business and the Public Interest.* 3, 1–16.

CLAUSING, K. A. (2003). Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices. *Journal of Public Economics.* 87 (2003) 2207–2223.

CLAUSING, K. A. (2006). International Tax Avoidance U.S. International Trade. *National Tax Journal.* Vol. 59, No. 2 (June, 2006), pp. 269-287.

CLAUSING, K. A. (2009). Multinational Firm Tax Avoidance and Tax Policy. National *Tax Journal.* Vol. 62, No. 4 (December, 2009), pp. 703-725.

CLOTFELTER, C. T. (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *The Review of Economics and Statistics.* Vol. 65, No. 3 pp. 363-373.

COBHAM, A. (2005). Tax evasion, tax avoidance and development finance. *QEH Working Paper Series* – QEHWPS129, 1-20.

COOPER, G. (1977). A Voluntary Tax? New Perspectives on Sophisticated Estate Tax Avoidance. *Columbia Law Review*, Vol. 77, No. 2 (Mar., 1977), 161-247.

COWELL, F. A. (2005). Tax Evasion With Labour Income. *Journal of Public Economics.* 26, 19-34.

CRANE, S. E. ve NOURZAD, F. (1986). Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis. *The Review of Economics and Statistics.* 68(1), 217-223.

ÇATALOLUK, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.

ÇATIKKAŞ, Ö. (2011). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri. *Denetişim Dergisi*, 8, 18-30.

ÇAVUŞ, A. (2001). Vergi Kaçakçılık Suçunda Netice Unsuru. *Yaklaşım Dergisi,* Yıl:9, Sayı:104, 188-197.

ÇAVUŞ, M. (2006). Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin Ve Türkiye'deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi Ve Vergi Cennetleri. *E-Yaklaşım*, Şubat 2006, Sayı: 31, 571-585.

ÇELİK, T. (2010). *Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma.* Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

ÇELİKKAYA, A. (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. *E-akademi,* http://www.e-akademi.org/icerik.asp?kategori=Makale&kid=1 Erişim: 25.11.2020

ÇETİNER, S. (2014). Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku, *Detay Yayıncılık,* Ankara

ÇİÇEK, H. (2006). Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri: (İstanbul İli Anket Çalışması). *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları,* Yayın No: 65, Ağustos, İstanbul.

ÇİÇEK, S. ve J. SABBAĞ (2016). Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği. *Sosyoekonomi,* Vol. 24(28), 43-64.

ÇOBAN, H. ve SEZGİN, S. (2004). Vergi mükelleflerinin davranışları üzerine ampirik bir inceleme: Denizli örneği. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs, Antalya.

ÇOKLUK, Ö., ŞEKERCİOĞLU, G. ve BÜYÜKÖZTÜRK, Ş. (2012). Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik: SPSS ve Lisrel Uygulamaları. *Pegem Akademi Yayıncılık*, Ankara.

ÇUBUKÇU, S. (2009). Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modeli'nin İlk İki Basamak Yaklaşımı İle Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 11(3), 112-142.

DAŞTAN, A. (2011). Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki rolü: Doğu karadeniz bölgesine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 181-206.

deBOYRİE M. E., Pak S. J., Zdanowicz J. S. (2005). Estimating the magnitude of capital flight due to abnormal pricing in international trade: The Russia–USA case. *Accounting Forum*, 29 (2005) 249–270.

DTTL TAX Chinaguide. (2013). Taxation and investment in China 2013: Reach, relevance and reliability. https://www.scribd.com/document/231401502/Dttl-Tax-Chinaguide-2013. Erişim: 12.06.2020

DEMİR, M. (2014). *Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

DEMİR, İ. C. (1999). *Mükelleflerin vergi karşısındaki davranışları afyon ili örneği anket çalışması.* Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon.

DEMİR, Ş. (2010). Reeskont İşlemlerinin Muhasebesi ve Vergisel Denetimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(3), 21-46.

DEMİR, V. ve BAHADIR, O. (2007) Muhasebe Manipülasyonu. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 84, ss. 104-112.

DEMİRYÜREK, C. (2010). İşletmelerde Nakit Hileleri, Ortaya Çıkarılması ve Korunma Yolları. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 74, 153-161.

DEMİRCİ, N. E. (1998). *Muhasebede Hata ve Hile*. Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. ss. 13-14

DESAI, M. A., FOLEY C. F., HINES, J. R. Jr. (2007). Labor and Capital Shares of the Corporate Tax Burden: International Evidence. *International Tax Policy Forum and Urban-Brookings Tax Policy Center conference on Who Pays the Corporate Tax in an Open Economy*. 1-26.

DOWLING, G. R. (2014). The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible?. *Journal of Business Ethics*, 124, 173–184

DOYRANGÖL, N. (2007) İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim. *Deloitte Academy:* İstanbul.

DUMAN, Ö. (2008). Muhasebe Denetimi ve Raporlama. *Siyasal Kitabevi*, Ankara.

DUTT, A. K. ve WILBER, C. K. (2010). Economics and Ethics: An Introduction. New York: *Palgrave Macmillan.*

EDEN, L. (2001). Taxes Transfer Pricing and The Multinational Enterprise. *Oxford Handbook of International Business* (Eds. Alan M. Rugman and Thomas L. Brewer).

EDGAR, T. (2003). Corporate Income Tax Coordination as a Response to International Tax Competition and International Tax Arbitrage. *Canadian tax journal*, vol. 51, no 3, 1079-1158.

EKİCİ, M. S. (2009). Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler. *Electronic Journal of Social Sciences*. Güz-2009 C.8 S.30 (200-223).

ENTIN, S. J. (2004). Tax Incidence, Tax Burden, and Tax Shifting: Who Really Pays The Tax?. *A Report of The Heritage Center for Data Analysis*. CDA04-12.

ERANIL, N. (2019). Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması. *Vergi Raporu*, 123, 39-46.

ERCAN, İ. (2011). Özel Maliyet Bedeli Niteliğindeki Kıymetlerin Kira Bedeli Karşılığında Devrinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı ile KDV Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 104, 177-190.

ERGİN, N. E. ve Ayanoğlu, Y. (2015). Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Önemi. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 1(1), 77-104.

EROL, S. (2016). *Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.

ERTİKİN, K. (2017). Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti İçin Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 75, 71-94.

FELD, L. P., ve FREY, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *NBER Working Paper*, No: 98.

FELD, L. P. ve TORGLER, B. (2007). Tax Morale After The Reunification of Germany: Results from a Quası-Natural Experıment". *Cesifo working paper* no. 1921 category 1: public finance.

FREEDMAN, J. (2006). The Tax Avoidance Culture: Who is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility. *Current Legal Problems* 59(1): 359-390.

FUEST, C. ve RIEDE, N. (2009). Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of the Literature" Oxford*: Oxford University Centre for Business Taxation.*

FUEST, C., PEICHL, A. ve SIEGLOCH, S. (2018). Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany. *American Economic Review 2018*, 108(2): 393–418.

FULLARTON, A. R. (2003). *Miners' motivation - the mass-marketed tax avoidance schemes of the 1990s in the Pilbara region of Western Australia*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, School of Taxation and Business Law Australian School of Business.

GALLEMORE, J., MAYDEW, E. L. ve THORNOCK, J. R. (2014). The Reputational Costs of Tax Avoidance. *Contemporary Accounting Research* Vol. 31 No. 4 (Winter 2014) pp. 1103–1133.

GAMBLE, W. (2000). The Middle Kingdom Runs Dry: Tax Evasion in China. *Foreign Affairs*, Vol. 79, No. 6), pp. 16-20.

GEDİK, G. (2020). BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler. *NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*.

GENCEL, U. ve KURU, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi* Cilt: 10, Sayı: 20, ss. 29-60.

GEORGE, D. ve MALLERY, P. (2012). IBM SPSS Statistics 19 Step by Step. 12th ed. Boston, *Mass: Pearson*.

GÖKBUNAR, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4(1): 177- 201.

GÖKBUNAR, A. R., SELİM, S. ve YANIKKAYA, H. (1997). Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, Cilt : 18, Sayı: 63, ss. 69-94

GÖKTEN, S. ve KARABUDAK, Ç. Ö. (2017). Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye'nin Merkez Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran 2017, 19(2), 547 – 566.

GRUBERT, H. ve MUTTI, J. (1991). Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making. *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 73, No. 2 (May, 1991), pp. 285-293.

GURTNER, B. (2004). Tax Evasion: Hidden Billions For Development. Swiss Coalition of Development Organizations, https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/taxevasion2004_eng.pdf Erişim: 06.08.2020.

GÜÇLÜ, F. (2011). Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları, Ankara: *Detay Yayınları.*

GÜÇLÜ, F. (2008). Muhasebe Denetimi, Ankara: *Detay Yayıncılık.*

GÜÇLÜ, F. (2005). Muhasebe Denetimi, 1.Baskı Ankara: *Detay Yayıncılık*.

GÜMÜŞ, E. (2014).Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Yeni Bir Önlem Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Zorunluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi.* Sayı:310, Temmuz 2014. 84-92

GÜRBÜZ, H. (1995). Muhasebe Denetimi, İstanbul: *Bilim Teknik Yayınları*.

GÜRSOY, H. (2009). Muhasebe Hilesi. *Yaklaşım Dergisi*. https://uye.yaklasim.com/MagazineResults.aspx?MId=2&a=muhasebe+hilesi&arananOperator=1 Erişim tarihi: 20.09.2020

GÜVEN, M. (1995). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçakları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

HACIRÜSTEMOĞLU, R. (1997). Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama), İstanbul: *Türkmen Yayınevi.*

GÜVENÇ, Z. (2009). *Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama*. Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. s.20.

HARDECK, I., HARDEN, J. W. ve UPTON, D. R. (2019). Consumer Reactions to Tax Avoidance: Evidence from the United States and Germany. *Journal of Business Ethics.* https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-019-04292-8 10.08.2012. Erişim tarihi: 17.11.2020

HEPER, F. (2003). Kamu Maliyesi, Eskişehir: *Açıköğretim Yayınları.*

HODDES, R. (2016). Corruption and Tax Abuse: Two Sides of the Same Coin. Transparency International Policy Position.

https://www.transparency.cz/wp-content/uploads/TI-Policy-Paper-corruption-and-tax.pdf Erişim tarihi:11.12.2020.

https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.YPKG.RV.ZS?name_desc=false

Internet: http://istatistikanaliz.com/regresyon_analizi.asp. Erişim: 22.01.2021

Internet: http://www.frekans.com.tr/tr_analizler.html. Erişim: 20.01.2021

IRMAK, R., Kurnaz G., Çağlayan, B. ve Bal B. (2002). Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi. Ankara: *Vergi Denetmenler Derneği Yayınları*.

IŞIK, N. ve ALAGÖZ, M. (2005). Kamu Harcamaları ve Büyüme Arasındaki İlişki. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 24, Ocak - Haziran 2005, ss. 63-75.

IŞIK, N. ve KILINÇ, E. C. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *KMU İİBF Dergisi* Yıl:11 Sayı:17, 147-173.

KALAYCI, Ş. (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. *Asil Yayınevi,* Ankara.

KAMACI, Ş. (2015). Daha Az Vergi Ödemenin Yasal Yolları. *Legal Yayıncılık,* İstanbul.

KANDEMİR, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KAPUCU, G. (2017). Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi. *International Journal of Public Finance* .Vol./Cilt: 2 | Issue/Sayı: 1 | (2017), 109 – 123

KAPUSUZOĞLU, A. (2008). Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt:1, Sayı:16, 124-142.

KARA, M. C., ÖZ, E. (2016). Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 414. 172-181.

KARA, M.C. (2021). *Matrah aşındırma ve Kar Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi'nin Türkiye'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkileri*. Yayımlanmış Doktora Tezi, Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü.

KARAKOÇ, Y. (1997). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Denge, İzmir: *YMM AS Yayınları.*

KENYON, W. ve TILTON, P. (2006). Potential Red Flags And Fraud Detection Techniques. *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter:8, page:119-160.

KESKİN, N. (2018). Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi,* Cilt: 2, Sayı: 3, Sayfa: 60-75.

KEUSCHING, C. ve DIETZ, M. (2007). A Growth Oriented Dual Income Tax. *International Tax Public Finance* (2007) 14:191–221.

KILINKAROVA, E. (2020). Reform of Internationaş Taxation in Russia. *Financial Law Review*, No. 19 (3), 20-35.

KİRACI, M. (2004). *Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

KİRİK, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

KLEPPER, S. ve NAGIN, D. (1989). The Anatomy of Tax Evasion. *Journal of Law, Economics, & Organization*, 5(1), 1-24.

KOCAYILMAZ, Ş. ve İSTEMİ, T.E. (2015). Türkiyede Vergi Kaçakçılığı. *ABMYO Dergisi*, 39, 47-54.

KOÇ, N. (2016). Mali, Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Yönleriyle Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2016, 3(2), 85-103.

KOÇ, O. E. (2019). Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması. *Business and Economics Research Journal*, 10(4), 1015-1027.

KONVISAROVA, E., SAMSONOVA, I., ve VOROZHBIT, O. (2015). The Nature and Problems of Tax Administration in the Russian Federation. *Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing,* Rome-Italy Vol 6, No 5 S3, 78-83.

KUMLUCA, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunları,* 180, 91-97.

KÜÇÜK, E. ve ŞABAN, U. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 32, 239-258.

KÜÇÜKSAVAŞ, N. (2010). Finansal Muhasebe. Genişletilmiş 11. Baskı, *Beta Yayınevi,* İstanbul.

KÜÇÜKSÖZEN, C. (2004). *Finansal Bilgi Manipülasyonu, Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları,Teknikleri, Sonuçları İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*. Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

KONUKCU-ÖNAL, D. (2011). *Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi.* (Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

KORLU, R., KUTLU, A. G. ve ÇETİNKAYA, Ö. (2016). Mükelleflerin Yerel Vergi Algıları Üzerine Bir Analiz: Bursa Örneği. *Yönetim ve Ekonomi,* Cilt:23, Sayı:3, ss.711-732.

LANGENMAYR, D. ve REITER, F. (2017). Trading Offshore: Evidence on Banks' Tax Avoidance. *CESifo Working Paper,* No. 6664 Category 1: Public Finance, 1-37.

LEUNG, S.C.M., RICHARDSON, G. ve TAYLOR, G. (2019). The effect of the general anti-avoidance rule on corporate tax avoidance in China. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15, 105–117.

LEVI, M. (1988). Of rule and revenue. Los Angeles: *University of California Press*.

LURIE, A. D. (2004). How tax shelters evolved: The road from Crane has been paved with bad contentions. *Journal of Taxation*, 100(5), 274–286.

MANEA, A. C. ve MANEA, L. (2011). Cooperation Between EU Member States to Prevent International Tax Evasion and Fraud. *Legal Practice and International Laws, ,* Brasov, Romania, April 7-9, pp. 235-240.

MANKIW, N. G., WEINZIERL, M. ve YAGAN, D. (2009). Optimal Taxation in Theory and Practice. *Journal of Economic Perspectives,*Volume 23, Number 4—Fall 2009—Pages 147–174.

MARKMAN, M. (2005). The Transfer Pricing Of Intangibles. The Netherlands: *Kluwer Law İnternational.*

MASON, R. ve CALVIN, L. D. (1984). Public Confidence And Admitted Tax Evasion. *National Tax Journal*, Vol. 37, No. 4 pp. 489- 496.

MORGAN-THOMAS, M. (2013). Countering Offshore Tax Evasion: A Comparative Look at Initiatives by the United States, Canada, the United Kingdom and Japan. *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 15, 17-27.

McCLURE, R., LANIS, R. ve GOVENDIR, B. (2016). Analysis of Tax Avoidance Strategies of Top Foreign Multinationals Operating in Australia: An

Expose. http://cdn.getup.org.au/1507-Aggressive-Tax-Avoidance-By-Top-Foreign-Multinations.pdf Erişim tarihi: 01.09.2020.

McGEE, R. W. (2006). Three Views on the Ethics of Tax Evasion. *Journal of Business Ethics*, 67, 15–35.

McINTYRE, R. S., GARDNER, M., WILKINS, R. J., ve PHILLIPS, R. (2011). Corporate Taxpayers & Corporate Tax Dodgers: 2008-10. *Citizens for Tax Justice and the Institute on Taxation and Economic Policy*, Washington, DC.

MUTER, N., ÇELEBİ, K. ve SAKINÇ, S. (2008). Kamu Maliyesi. Manisa: *Emek Matbaası*

NAZALI, E. (2007). Özel Maliyet Bedeli. *Vergi Dünyası Dergisi*, 316, 332-345.

NAZALI, E. (2008). *Anonim Şirketlerde Tasfiye, Birleşme, Devir, Nev'i değiştirme, Bölünme ve Hisse Değişimi: Kurumlar Vergisi Açısından Bir Yaklaşım*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

NESVETAILOVA, A., GUTER-SANDU, A. ve PALAN, R. (2018). Tax Evasion and Avoidance Through Financial Engineering: The State of Play in Europe. *Cityperc Working Paper,* No. 2018-03, London: City Political Economy Research Centre.

NIELSEN, S. B., P. RAIMONDOS-MOLLER, ve SCHJELDERUP, G. (2003). Formula Apportionment and TransferPricing Under Oligopolistic Competition. *Journal of Public Economic Theory*, 5, 419–437.

O'CONNOR, W. (1997). International Transfer Pricing. *International Accounting and Finance Handbook*, second ed. Wiley, New York.

OKTAR, C. (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği, İstanbul: *Filiz Kitabevi.*

ORVISKA, M., ve HUDSON, J. (2002). Tax Evasion, Civic Duty and Law a Biding Citizen. *European Journal of Pelitical Economy*, 19, 83-102.

ÖĞREDİK, G. (2007). Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi, Ankara: *Maliye Hukuk Yayınları.*

ÖNDER, İ. (1992). Vergiye Psikolojik Direniş, Görüş. *Türkiye Sanayicileri ve İşadamları Derneği Yayın Organı*, 3: 50-52.

ÖZBALCI, Y. (2006). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: *Oluş Yayıncılık.*

ÖZÇELİK, H., ARACI, N. Ö. ve KESKİN, S. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 29, s. 197-214.

ÖZEROĞLU, A.İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 180-196.

ÖZTÜRK, S. ve ÜLGER, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Yıl: Ocak 2016 Cilt-Sayı: 9(1) ss:237-254.

ÖZULUCAN, A. (2001), Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları, Ankara: *Gazi Kitabevi.*

PARVEEN, R. (2020). Impact of Anti-Money Laundering Legislation in the United Kingdom and European Union. *International Journal of Economics and Management Systems.* 5, 118122.

PETT, M. A., LACKEY, N. R. ve SULLIVAN, J.J. (2003). Making Sense of factor analysis. *Sage press.*

POGORLETSKIY, A. (2017). Tax Policy in the Contemporary World: Peculiarities and Prospects, Implementation in Russia. *Journal of Tax Reform*. 2017. T. 3, № 1. С. 29–42.

POMMEREHNE, W. W. ve WECK-HANNEMANN, H. (1996). Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland. *Public Choice* 88: 161-170.

REGO, S. O. (2003). Tax-Avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20. No. 4, 805–833.

RICHARDSON, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 150–169.

RICHARDSON, G. (2008). The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17 (2008), 67–78.

RIXEN, T. (2011). From Double Tax Avoidance to Tax Competition: Explaining the Institutional Trajectory of International Tax Governance. *Review of International Political Economy*, 18:2, 197-227

SABANKAYA, M. (2019). Vergi Kaçakçılığının Etkilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Olan Eğilimler Açısından İncelenmesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 6 (4), S 160-166.

SANDMO, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, Vol. 58, No. 4 pp. 643- 663

SARILI, M. A. (2002). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılar Dergisi,* Sayı 41,32–50.

SARUHAN, Ş. C. ve ÖZDEMİRCİ, A. (2011). Bilim, Felsefe ve Metodoloji, 3. Baskı, *Beta Basın Yayım.* İstanbul.

SAVAŞAN, F. ve ODABAŞ, H. (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Selçuk Üniversitesi İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Yıl 5, S. 10, 1-28.

SCHENEIDER, F. (2009). Size and Development of the Shadow Economy in Germany, Austria and Other OECD-Countries. *Some Preliminary Findings " Revue économique,* vol. 60, N° 5, 1079-1116.

SCHUMPETER, J. (1991). Joseph A. Schumpeter: The Economics and Sociology of Capitalism (Swedberg R., Ed.). PRINCETON, NEW JERSEY: *Princeton University Press.*

SEKARAN, U. (2003). Research Methods for Business A Skill Building Approach. 4th Edition. *John Wileyand Sons Inc. New York.*

SEVEN, S. (2009). Mevcutlarda Amortisman. *Vergi Raporu*, 123, 119-129.

SEVİLENGÜL, O. (2005). Genel Muhasebe, Ankara: *Gazi Yayınevi*, s.23

SHAFER, W. E. ve SIMMONS, R. S. (2008). Social Responsibility, Machiavellianism and Tax Avoidance A Study of Hong Kong Tax Professionals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21 No. 5, 2008, 695-720.

SIKKA, P. (2012). The Tax Avoidance Industry. *Radical Statistics, Issue 107*, 15-30.

SIKKA, P. ve WILLMOTT, H. (2010). The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting* 21 (2010) 342–356.

SKINNER, J. ve SLEMROD, J. (1985). An Economic Perspective on Tax Evasion. *National Tax Journal*, 38(3), 345-353.

SLEMROD, J. (1990). 'Optimal Taxation and Optimal Tax Systems'. *The Journal of Economic Perspectives*, 4(1), p.157-178.

SPICER, M. W. ve BECKER, L. A. (1980). Fiscal Inequity and Tax Evasion: an Experimental Approach. *National Tax Journal*, 33(2), 171-175.

STIGLITZ, J. E. (1986). The General Theory of Tax Avoidance. *NBER working papaer series.* Working Paper No. 1868.

STORM, A. ve COETZEE, K. (2018). Towards Improving South Africa's Legislation On Tax Evasion: A Comparison Of Legislation On Tax Evasion Of The USA, UK, Australia And South Africa. *The Journal of Applied Business Research,* Volume 34, Number 1, 151-168.

SUGÖZÜ, İ. H. (2010). Kayıt dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği). *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. Cilt 10, Sayı 19, Sayfalar 171 – 193.

SÜER, A. ve ŞENYİĞİT, B. (2006). Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması. *Mali Çözüm Dergisi,* 74: 199–213.

SWENSON, D. L. (2001). Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing. *National Tax Journal,* Vol. 54, No. 1 (March, 2001), pp. 7-25.

ŞAHPAZ, K., AKGÜL, Ö. ve YARDIMCIOĞLU, F. (2014). Fırıncı Esnafının Vergi Bilinci ve Vergi Algısı: Sakarya İli Örneği. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt:2, Sayı:3, ss.59-81.

ŞAŞMAZ, M. Ü. (2019). OECD Ülkelerinde Demokratikleşme ve Vergi Gelirleri İlişkisi: Bootstrap Panel Nedensellik Analizi. *İzmir İktisat Dergisi*, Cilt: 34 Sayı: 2 Sayfa: 265-277.

ŞEN, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 106, 136-146.

ŞENGÜL, Ç. D. (2019). Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 353-376.

ŞENYÜZ, D. (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. *Uludağ Üniversitesi Yayını: Bursa.*

ŞENYÜZ, D. (2012). Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları. 6.Baskı. Bursa: *Ekin Basım Yayın Dağıtım*.

ŞEVKİN, S. (2011). *Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetimi*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

TABASHNICK, B., ve FIDELL, L. (1989). Using Multivariate Statistics. Second Edition. Califoria State University, *Herber Collins Publishers, Northridg*.

TEERA, J. M. ve HUDSON, J. (2004). Tax Performance: A Comparative Study. *Journal of International Development,* 16, 785–802.

TEKİN, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 301-316.

TERZİ, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 51-63.

TOMLINSON, J. (1999). Globalization and Culture. Chicago: *University of Chicago Press.*

TORGLER, B. (2003). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. *University of Basel*, Basel: İsviçre.

TURHAN, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası. *Filiz Kitabevi*, İstanbul.

TÜRK, M. ve ERTAŞ, F. C. (2018). Maliye Politikası Aracı Olarak Vergi Teşviki ve Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi: Bir Firma Örneği. *Uluslararası Yönetim Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi*, 6(2), 67-78.

ULUSOY, Y. (2007). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim. Ankara: *Seçkin Yayınları.*

URAL, A. ve KILIÇ, İ. (2018). Bilimsel Araştırma Süreci Ve SPSS İle Veri Analizi. *Detay Yayıncılık*, 5.Baskı, Ankara.

ÜNSAL, Ş. (1987). *Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler*. (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1987.

ÜYÜMEZ, E. M. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 8(1), 75-92.

WEICHENRIEDER, A. (1996). Fighting International Tax Avoidance: The Case of Germany. *Fiscal Studies*, Vol. 17, No. 1 (FEBRUARY 1996), 37-58.

WEISSBERG, R. (2013). Technology Evolution and Citizen Activism: The Net and the Rebirth of Limited Government. *The Policy Studies Journal*, Vol. 31, No. 3, 385-395.

WILBER, C. K. ve HOKSBERGEN, R. (1986). Ethical Values and Economic Theory. *Religions Studies Review*, 12, 205–214.

WILSON, J. D. (1999). Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*, Vol. 52, No. 2 (June, 1999), pp. 269-304.

XU, W., ZENG, Y. ve ZHANG, J. (2011). Tax Enforcement as a Corporate Governance Mechanism: Empirical Evidence from China. *Corporate Governance: An International Review*, 2011, 19(1): 25–40.

YAKOVLEV, A. (2001). 'Black Cash' Tax Evasion in Russia: Its Forms, Incentives and Consequences at Firm Level. *Europe-Asia Studies*, 53:1, 33-55.

YEN, M. T. H. (2020). Tax Administration to Improve Tax Compliance: The Lessons From The United States, The Unıted Kingdom And Bulgaria. 12th-Kku Internatıonal Conference on Socio-Economic and Environmental Issues In Development. https://docplayer.net/198846754-12-neu-kku-international-conference.html Erişim tarihi: 26. 11.2020

YEŞİLYURT, E. (2011). Özel Maliyet Bedeli, İtfası ve Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi,* 243, 276-287.

YILMAZ, B. (2019). Yenilenebilir Enerji (Rüzgâr Enerjisi) Üreten İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Journal of Business Research*, 11(4), 2772-2784.

YILMAZ, K. (2013). *İşletmelerde Hile Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

YÜCEL, M. (2011). Vergi Usul Kanunu'na göre Değersiz Alacak Yoluyla Gider Yazabilme Koşulları, Özellik Arzeden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi. İSMMMO, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs – Haziran, 247-263.

ZEYTİN, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

EKLER

EK 1: ARAŞTIRMA ANKETİ

Sayın Katılımcı;

Bu çalışma "İşletmelerin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği" konulu doktora tezinde işletme sahip ve yöneticilerinin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma algısını ölçmek amacıyla hazırlanmıştır. Elde edilen veriler bilimsel amaç dışında kullanılmayacaktır. Vereceğiniz samimi cevaplar çalışmanın amacına ulaşması açısından önem arz etmekte olup, destekleriniz için teşekkür ederiz.

Danışman
Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Öğrenci
İsmail Ercan BÖRÜ

Cinsiyetiniz: (1)Erkek (2)Kadın

Yaşınız: (1) 20-30 (2)31-40 (3)41-50 (4) 51 ve üstü

Eğitim durumunuz: (1) İlköğretim (2) Lise (3)Lisans (4)Yüksek Lisans (5)Doktora

İşletmenizin faaliyet alanı nedir: (1) Gıda (2)Tekstil (3) Mobilya (4)Metal, plastik (5)Otomotiv (6)Diğer

Toplam Faaliyet süreniz ne kadardır: (1) 5 yıldan az (2) 5-10 yıl (3)11-20 yıl (4) 20 yıldan fazla

İşletmenizin yıllık toplam cirosu: (1) 0-250.000 TL (2) 250.000-750.000TL (3) 750.000-1.250.000 TL (4)1.250.000- 1.750.000 TL (5)1.750.000 TL üstü

Mükellef olduğunuz vergi türü: (1) Gelir Vergisi (2) Kurumlar Vergisi

İşletmenizin türü: (1) Şahıs İşletmesi (2)Kollektif Şirket (3) Limited Şirket (4) Anonim Şirket (5) Diğer

İşletmenizde çalışan personel sayısı: (1) 1- 50 arası (2) 51- 100 arası (3) 101-150 arası (4) 151- 200 arası (5) 201 ve üstü

	Genel Olarak Vergiden Kaçınma-Vergi Algısının Ölçülmesi araştırma ölçeği **En olumsuz (1) ⟷ En olumlu (5)**	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Ülkemizde vergi oranları yüksektir.	1	2	3	4	5
2.	Devletin uyguladığı vergi politikası genel olarak adil değildir.	1	2	3	4	5
3.	İşletmelerin vergi yükü ağırdır.	1	2	3	4	5
4.	Alınan vergilerin doğru kanallara aktarıldığına inanıyorum.	1	2	3	4	5
5.	Olağanüstü dönemlerde yeni vergiler getirilebilir, oranlar artırılabilir.	1	2	3	4	5
6.	Pandemi döneminde devletin uyguladığı vergi politikalarını destekliyorum.	1	2	3	4	5
7.	Vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.	1	2	3	4	5
8.	Vergiyi düzenli ödemek, devlete bağlılığın sembollerindendir.	1	2	3	4	5

9.	Ülkemizde herkes gelirine göre vergi ödemektedir.	1	2	3	4	5
10.	Vergi borcunu ödemeyi devlet hizmetlerinden yararlanmak için gereklilik olarak görmekteyim.	1	2	3	4	5
11.	Vergi affı, uzlaşma, indirim gibi yöntemler; vergi kaçırmanın önünü açmaktadır.	1	2	3	4	5
12.	Vergiyi az ödemek için istisnalar kullanılması doğrudur.	1	2	3	4	5
13.	Ülkemizde "Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?" mantığı vardır.	1	2	3	4	5
14.	Ülkemizde uygulanan vergi oranları hakkında bilgim vardır.	1	2	3	4	5
15.	Aynı gelir grubunda olan diğer mükelleflere göre daha fazla vergi ödediğimi düşünüyorum.	1	2	3	4	5
16.	Vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayanmaktadır.	1	2	3	4	5
17.	Vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmaktır.	1	2	3	4	5
18.	Vergiden kaçınma, kanunen kabul edilmeyen giderler ayrımını çok iyi yaparak indirilebilecek giderlerden doğru ve tam yaralanmaktır.	1	2	3	4	5
19.	Vergiden kaçınma, yeniden değerleme avantajından yararlanmaktır.	1	2	3	4	5
20.	Vergiden kaçınma, yatırımları vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirmektir.	1	2	3	4	5
21.	Vergiden kaçınma, Çeşitli leasing anlaşmaları yaparak hem finans sorununu çözmek hem de KDV ve kurumlar vergisinden muaf tutulmaktır.	1	2	3	4	5
22.	Vergiden kaçınma, Spor kulüplerine sponsorluk yapmaktır.	1	2	3	4	5
23.	Vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir.	1	2	3	4	5
24.	Vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	1	2	3	4	5
25.	Vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet vermektedir.	1	2	3	4	5
26.	Mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmaktadır.	1	2	3	4	5
27.	Yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınırım.	1	2	3	4	5
28.	Yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmak rasyonel bir davranıştır.	1	2	3	4	5
29.	Vergiden kaçındığımda rahatsız olurum.	1	2	3	4	5
30.	Vergiden kaçınarak elde ettiğim kazancı yatırıma (istihdama) dönüştürürüm.	1	2	3	4	5
31.	Vergiden kaçınarak elde ettiğim kazancı kişisel servetimi arttırmak için kullanırım.	1	2	3	4	5
32.	Pandemi döneminde vergi yükünü çok ağır hissettim.	1	2	3	4	5
33.	Mükellef olarak vergi yükünün ağırlığı nedeniyle daha az vergi ödemenin yollarını araştırırım.	1	2	3	4	5
34.	Pandemi sürecinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimim daha fazla arttı.	1	2	3	4	5
35.	Herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihimi değiştiririm.	1	2	3	4	5
36.	Türkiye'nin başka bir ilinde, daha düşük vergi oranlarının uygulandığını bilsem, yerleşim yerimi değiştiririm.	1	2	3	4	5
37.	Türkiye'nin başka bir ilinde, daha düşük vergi oranlarının uygulandığını bilsem, yatırım yerimi değiştiririm.	1	2	3	4	5
38.	Vergi stopajındaki yükseklik yatırım kararlarımı olumsuz etkiler.	1	2	3	4	5

39.	Gayrimenkul satın alırken tapu harcı, emlak vergisi gibi vergilerin düşük veya yüksek olması tercihimi değiştirir.	1	2	3	4	5
40.	Konut kiralama ve satışından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, konutun eşimle ortak mülkiyetimiz olması halinde daha az vergi ödeyeceğimi bilsem, tapuda ortak mülkiyet gösteririm.	1	2	3	4	5
41.	Yatırım amaçlı ayırdığım parayı, hangi yatırım aracında (döviz, altın, hisse senedi, tahvil vs.) değerlendireceğimi düşünürken, bir tanesinde vergi stopajının yüksek olması kararımı olumsuz etkiler.	1	2	3	4	5
42.	Vergi oranının düşük olduğu yatırım araçlarında paramı değerlendiririm.	1	2	3	4	5
43.	Daha az vergi ödemek için yasalardaki boşluklardan yararlanmak, doğru bir davranıştır.	1	2	3	4	5
44.	Daha az vergi ödemek için kanunlardaki vergi istisnalarından yararlanmak doğrudur.	1	2	3	4	5
45.	Nakit ihtiyaç dönemlerinde vergi yükü oldukça ağır geliyor.	1	2	3	4	5
46.	Vergi denetimlerinin az olması vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır.	1	2	3	4	5