

VERGİ ORANLARININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: ANKET YÖNTEMİ İLE ANALİZİ

Ayhan Doğan^(*)

- GİRİŞ

Vergi, kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız ve cebri olarak, gerçek ve tüzel kişilerden aldığı parasal değerlerdir. Ekonomik, mali, siyasi ve sosyal nedenlerle vergilemeye başvurulmaktadır. Uygulama şekli, yönetimi ve yasal olarak yapılmış olan düzenlemeler, toplumun vergi karşısındaki ilgi ve tepkisini belirleyen en önemli faktörlerdir. Vergi; Türkçe bir terim olup, kökeni itibariyle anlamı; "hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir" (Sayar, 2000: 125). Bu tanımdan da yola çıkarak vergiyi vatandaşların devlete verdiği bir karşılıksız hediye olarak kabul edebiliriz. Burada dikkat edilmesi gereken ise karşılıksız verilmesidir. Gerçek anlamda bakıldığında ise vergilerin karşılıksız olduğu teorik kalmaktadır. Çünkü vergi gelirleri ile elde edilen gelirin büyük çoğunluğu toplumsal mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılmaktadır.

Kısaca, devletin yüklenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için herhangi bir hizmete karşılık olduğunu belirtmeksizin, egemenlik gücüne dayanarak cebri bir şekilde gerçek ve tüzel kişilerden aldığı maddi katkıya vergi denilmektedir.

Bilindiği gibi bir vergi sisteminin üç temel fonksiyonu söz konusudur. Bu fonksiyonlardan en geçerli olanı verginin mali bir araç olmasıdır. Ancak, bir çok gelişmiş ya da gelişmekte olan ülke, vergi sistemlerine ekonomik ve sosyal bir araç olma özelliğini de kazandırmaktadır. Bu özellik vergi politikası yoluyla tasarrufları, yatırımları, ihracat ve mali kesimi etkilemek ya da teşvik etmek zorunluluğundan doğmaktadır. Bu üç fonksiyonun bileşimindeki ağırlık ekonominin içinde bulunduğu gidişat ile yakından ilişkilidir.

Türk vergi sisteminin mali bir araç olma özelliği yanında, ekonomik ve sosyal bir araç olarak kullanılması, özellikle 1980'li yılların başından itibaren ağırlık kazanmıştır. 1963 yılından itibaren uygulanmakta olan yatırım indirimi teşviğine ilave olarak, 1980'li yılların başında dışa açık büyüme stratejisinin benimsenmesi gereği, ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin vergi yoluyla teşviki de sisteme dahil edilmiştir. Ayrıca, sermaye piyasasını geliştirme isteği, son yıllarda kurumlar vergisinin ekonomik bir araç olma özelliğini daha da belirginleştirmiştir.

Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak efektif kurumlar vergisi oranı, kanuni oranın oldukça altında gerçekleşmektedir. Örneğin, 1991 yılında efektif kurumlar vergisi oran yüzde 26.6 olarak hesaplanmaktadır. Aynı oran, bankacılık kesiminde yüzde 10'lar seviyesinde kalmaktadır. Bu durum, kurumlar vergisinin ekonomik bir araç olma özelliğini

^(*) Vergi Denetmen Yrd.

belirginleştirmesi ve mali araç olma özelliğinin ikinci planda kaldığını göstermesi bakımından önemlidir. Son yıllarda gerek dünyada ve gerekse Türkiye’de vergilerin ekonomik bir araç olma özelliği tartışılır hale gelmiştir. Başta ABD, İngiltere ve Kanada olmak üzere bir çok OECD ülkesinde kurumlar vergisi teşviklerinin daraltılması ya da kaldırılması yoluyla vergi tabanının genişletilmesi ve buna karşılık vergi oranlarının düşürülmesi gündeme gelmiş ve efektif kurumlar vergisi oranlar bir çok ülkede artırılmıştır (DPT, 1993: 4).

Türk kamuoyunda da dünyadaki bu gelişmelere paralel olarak, kurumlar vergisiyle ilgili teşviklerin boyutları ve etkinliği sıkça tartışılır olmuştur. Kurumlar vergisinde yer alan muafiyet ve istisnaların günümüzde geçerliliklerini kaybettiği ve bu tür istisnaların kaldırılması ya da seçici kriterlere bağlanmasının gerekli olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, son yıllarda özel sektör kuruluşları tarafından yapılan anketlerde de benzeri eğilimler ortaya çıkmıştır.

Böyle bir ortamda, kurumlar vergisi uygulamasının firma davranışları üzerindeki etkilerinin bilinmesi önem kazanmaktadır. Vergi gelirlerini etkileyen bir çok unsur mevcuttur. Bunların başında ise vergi oranları gelmektedir. Ayrıca toplumun vergi bilinci, ülkenin gayri safi yurtiçi hasılası, ülkenin vergi denetim mekanizmalarının işlerliği de vergi gelirleri üzerinde etkilere sahiptir. Vergi maliyetlerinden tutunda vergi harcamalarına kadar geniş bir yelpaze toplam vergi gelirleri üzerinde etkiye sahiptirler. Bu kadar çok faktörün etkisine maruz kalan vergi gelirleri üzerinde mükellefler ve vergi idaresi tarafından etkisi en kolay ölçülebilen ise vergi oranlarıdır. Kurumlar vergisi kurum faaliyetleri sonucu elde edilen vergi gelirleri üzerinden alındığı için, hem emek hem sermaye hem de girişimci gibi üretim faktörlerini kapsadığı için söz konusu incelemede kullanılması daha sağlıklı sonuçların elde edilmesini sağlayacaktır. Bu çalışmada kurumlar vergisi uygulamasında vergi oranlarının firma davranışları etkisi ile toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenecektir.

II- KURAMSAL ÇERÇEVE

Vergi gelirleri ile vergi oranlarındaki ilişki her dönemde toplumların incelediği konuların başında gelmiştir. Bu konu üzerine bir çok çalışma yapılmıştır. Bu konu ile ilgili olarak genel kabul görmüş teorilerin başında Haldun – Laffer teorisi yer almaktadır. Haldun-Laffer teorisi kısaca şu görüşü açıklamaktadır: Marjinal vergi oranlarındaki değişiklikler görece fiyatları pozitif (negatif) olarak etkiler ve netice olarak toplam piyasa üretimi ve toplam vergi geliri artar (azalır). Yani vergi oranlarındaki artış vergi gelirleri üzerinde olumsuz etki yaratırken, azalışlar ise vergi gelirleri üzerinde olumlu etkiler yaratır.

Bu konu hakkında temel yasa olarak kabul edilen bu teori aslında konu üzerine yapılan ilk çalışmada değildir. Tarihin çeşitli dönemlerinde bu konu üzerinde çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan en dikkat çekici olanı ise 14. yüzyılda İbni Haldun tarafından yapılmıştır. İbni Haldun 1371’de ünlü Mukaddime adlı eserinde şunları yazmıştır:

“Toplumun (hanedanın) oluşumunun başlangıcında vergiler, küçük matrahlar karşılığında yüksek vergi hasılatı sağlar. Toplumun (hanedanın) genişlemesi ile birlikte, vergiler büyük matrahlara karşılık düşük vergi hasılatı sağlar” (Khalidun, 1981; 230).

İbni Haldun, aynı eserin devamında şunları yazmaktadır:

“Vergi konuları üzerine düşük vergiler yüklendiğinde bu, yükümlülerin çalışma ve birşeyler yapma arzularını geliştirir. Düşük vergiler vergi yükümlülerini tatmin edeceği için, kültürel teşebbüs büyür ve artar. Öte yandan, kültürel teşebbüsün büyümesi ile birlikte, yükümlülere tarh edilen vergi matrahı genişler. Netice olarak, kişisel matrahların toplamı ile vergi geliri artmış olur” (Khalidun, 1981; 231).

18. ve 19. yüzyıllarda bazı iktisatçı ve filozoflar da İbni Haldun’un düşüncelerine benzer görüşleri ileri sürmüşlerdir. Örneğin; 18. yüzyılda filozof David Hume şunları yazmıştır:

“Ağır vergiler endüstriyi tahrip eder. Ağır vergiler, işçilerin ücret artışı talep etmelerine neden olarak (sonuçta) bütün malların fiyatlarını artırır” (Hume, 1955; IXXXII).

Aynı yüzyılda Adam Smith, "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde Hume'un görüşlerini değişik bir şekilde ifade etmiştir:

"Yüksek vergiler, bazen vergiye tabi malların tüketimini azaltmak ve bazen vergi kaçakçılığını teşvik etmek suretiyle, düşük vergilerden sağlanacak hasılatın daha düşük bir hasılat sağlar. Gelirin azalması, tüketimin azalmasının bir sonucu olarak ortaya çıkmışsa, çözüm yollarından birisi vergi oranlarını indirmektir" (Smith, 1976; 414).

Adam Smith'i takiben, diğer klasik iktisatçılar da düşük vergi oranlarının yüksek vergi hasılatı sağlayacağını ve ekonomik büyümeyi teşvik edeceğini ifade etmişlerdir.

J.R. McCulloch, yukarıdakilere benzer görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir:

"...Vergilerin indirilmesi, vergi gelirlerinin artması sonucunu doğurur.....Vergilerin artırılması, gelirin azalması sonucunu doğurur" (McCulloch, 1975; 341).

1831'de Henry Parnell düşük vergilerin önemini şu şekilde vurgulamıştır:

"Aşırı yüksek vergilerin sonucunda vergi geliri azalır ve vergi kaçakçılığı teşvik edilir" (Keleher ve Orzechowski, 1982; 140).

Son olarak, Jules Dupuit'in görüşlerini kısaca aktaralım. Dupuit, 1844 yılında şunları yazmıştır:

"Eğer bir vergi, sıfırdan başlayarak engelleyici olabileceği bir noktaya kadar arttırılırsa, başlangıçta hasılatı artarak bir maksimuma ulaşır ve bir noktada tekrar sıfır olur" (Dupuit, 1969; 278).

Anlaşıldığı üzere, 1970'li yılların sonlarına doğru A. Laffer tarafından gündeme getirilen bu görüş, daha önceki yüzyıllarda pek çok filozof ve iktisatçı tarafından açıklanmıştır. Şimdi toplam vergi gelirleri üzerinde vergi oranlarının etkisi üzerinde duracağız. Vergi gelirleri ile vergi oranları arasında ilişkiyi incelerken firmaların vergi oranları karşısında verdikleri tepkilerden yola çıkılacaktır. Bu tepkileri ölçmede teorik çerçevemiz ise Haldun-Laffer Teorisi olacaktır. Teoriye göre vergi oranlarındaki azalışlar (vergi indirimleri) firmaların üretim kararlarında

olumlu etkiler meydana getirir. Daha fazla üretim yapan firmalar daha çok kazanç elde eder ve vergi gelirleri de kurum kazançları ile doğru orantılı olarak artış gösterir. Vergi oranlarındaki indirimler mükellefler açısından bir vergi indirimi niteliğini taşır. Bir örnek ile açıklayacak olursak:

Bir X işletmesi 2004 yılında vergilendirilmesi gereken kazanç olarak 1.000.000,00 Ytl kazanç elde etmiştir. 2004 yılında kurumlar vergisi oranı %30'dur. Kurum kazancı aynı zamanda kurumlar vergisi matrahıdır. Bu sebeple mükellefin 2005 yılında ödemesi gereken kurumlar vergisi tutarı şu şekilde olacaktır:

$$1.000.000,00 * \%30 = 300.000,00 \text{ Ytl}$$

Ancak 2004 yılından geçerli olmak üzere kurumlar vergisi oranı %30'dan %20'ye indirilirse bu durumda mükellefin ödeyeceği vergi miktarı:

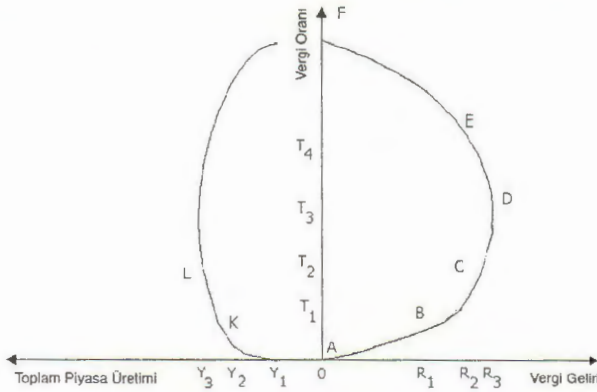
$$1.000.000,00 * \%20 = 200.000,00 \text{ Ytl}$$

olur. Yani vergi oranlarındaki azalış mükellefe 100.000,00 Ytl'lik bir vergi indirimi şekline dönüşmüştür. Vergi indirimleri sayesinde üretim artışı gerçekleşir. Üretim artışı da ekonomik büyüme anlamına gelir. Vergi indirimleri ile ekonomik büyüme arasındaki aşağıda anlatıldığı şekilde gerçekleşir.

II.1. Vergi İndirimleri ve Ekonomik Büyüme

Vergi indirimlerinin ekonomik büyüme ve etkinliği artıracağı üzerine kurulmuş iktisat akımı 1970'li yılların sonlarına doğru ortaya çıkmış olan Arz Yönlü İktisat'tır. Bu yıllarda Talep Yönlü İktisadın karşılaştığı sorunlara çözüm olarak vergi indirimleri politikasını öneren Amerikalı İktisatçı Laffer, vergi indirimleri sonucunda toplam piyasa üretiminin ve toplam vergi gelirlerinin artacağını savunmuştur (Aktan, 1994:83). Buna göre vergi indirimleri uzun dönemde bireylerin tüketim yerine tasarrufa yönelmelerini ve boş durma yerine çalışmaya yönelmelerini sağlayarak vergi gelirlerini ve toplam piyasa üretimini arttırır. Vergi oranlarının indirilmesi görece fiyatları pozitif şekilde etkileyecek ve bu etki toplam piyasa üretiminin (GSYİH) artması ile sonuçlanacaktır.

Şekil 1: Vergi Oranları ile Toplam Piyasa Üretimi ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki



Kaynak: Coşkun Can AKTAN, **Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat**, Doğu Matbaası, Ankara, 1994, s.88.

Laffer'in bu hipotezinin grafiksel ifadesi ise Şekil 1'de gösterilmiştir. Şekil 1' de sağ taraf vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi, sol taraf vergi oranları ile toplam piyasa üretimi arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Şeklin sol tarafında hiç verginin bulunmadığı varsayımı altında toplam piyasa üretimi Y1 düzeyindedir. Vergi oranlarının sıfırdan başlayarak artırılması toplam piyasa üretimini artırır. Topladığı vergilerle tam ve yarı kamusal mal sunumunda bulunan devletin yapmış olduğu üretim özel sektör faaliyetleri üzerinde olumlu etki göstererek ekonomide GSYİH'yı artırır. Ancak belirli bir noktadan sonra (L noktası) yüksek vergi oranları toplam piyasa üretimini azaltmaya başlar. Bunun nedeni yüksek vergi oranlarının fiyatlar üzerindeki olumsuz etkisidir. Şeklin sağ tarafında ise vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişki gözlemlenmektedir. Vergi oranlarının belirli bir noktaya kadar artırılması (D Noktası) vergi gelirlerini de arttırmaktadır.

Bu noktadan sonra vergi gelirlerinde meydana gelen azalma bireylerin yüksek vergi oranları karşısında çalışma yerine boş durmayı tercih etme anlamına gelen *verginin gelir etkisi*'nin sonucudur. Literatüre "Laffer Etkisi" olarak giren hipoteze göre; toplam piyasa üretiminde maksimuma düşük bir vergi oranında ulaşılır.

Vergi indirimleri Şekil 1' de görüldüğü üzere, bireylerin çalışma istekleri üzerinde olumlu etkide bu-

lunabildiği gibi, tasarruflar ve yatırımlar üzerinde de olumlu etkilere sahip olmaktadır. Özellikle ABD' de yapılan amprik çalışmalar, vergi indirimleri sonucunda emek arzının ve tasarrufların artacağını ve yer altı ekonomisinde yürütülen ekonomik faaliyetlerin azalacağını ortaya koymuştur (Aktan, 1994:114). Bununla birlikte, vergi indirimleri ekonomik büyüme hızının artmasında gerek gelişmiş, gerekse gelişmekte olan ülkelerde önemli bir faktör olmaktadır.

Vergi indirimleri ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin ülke ekonomileri açısından olumlu yönlerini ortaya koyabilmek amacıyla çeşitli uygulamalar yapılabilmektedir. Kurumlar vergisi anlamında ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte bu uygulamalar, indirimler, tarife farklılaştırmaları, teşvikler vb. önlemlerden oluşur. Yapılan bu uygulamaların yüksek oranlı gelir vergisinin kişisel tasarruflar ve yatırımlar üzerindeki olumsuz etkilerini giderici yönde olduğunu düşünmekteyiz.

H1 : Vergi oranlarındaki indirimler mükelleflere vergi indirimi şeklinde yansır. Bu oransal indirimlerin firmaların üretim kararları üzerinde olumlu etkileri beklenmektedir. Bu olumlu etkinin sonucunda vergi gelirlerinin artışı beklenmektedir.

II.2. Vergi İndirimlerinin Tasarruf ve Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Kamu kesiminin ekonomi içindeki payının artması, daha fazla kaynağın kamu kesimine aktarılmasının yanında özel kesimin ödemek zorunda olduğu vergilerin de artmasına neden olmaktadır. Artan vergi yükü karşısında ekonomik birimler davranış kalıplarını değiştirebilmektedirler. Vergilerin türü, oranı ve miktarı; harcama, tasarruf, çalışma arzusu, yatırım kararları ve vergi gelirleri üzerinde farklı etkiler meydana getirmektedir. Bu kapsamda vergi indirimleri de yukarıda sayılan kalemler üzerinde farklı etkiler meydana getirecektir.

Ekonominin performansını belirleyen en önemli unsurlardan biri olan tasarruflar gelişmiş ülke vergi sistemlerinde olağan gelir olarak vergilendirilir. Tasarrufların getirisinin düşük olması durumunda, tasarruf edilen miktar da düşmektedir. Ulusal

tasarruf oranlarının ulusal yatırımları finanse etmek için yetersiz olması; ekonominin performansını ve büyümeyi olumsuz etkilemektedir (Ulusoy ve Karakurt, 2002:104).

Bir ülkede ekonomik büyümenin gerçekleşebilmesi için tasarruf oranlarının artırılması gereklidir. Tasarruf düzeyinin düşüklüğünde, sosyal ve demografik faktörler yanında en önemli etkenlerden birinin de vergi politikaları olduğu savunulmaktadır. Faiz, kar payı ve sermaye kazancı gibi değerlerden vergi alınması tüketime nazaran tasarrufların maliyetini arttırdığı gibi, bireysel tercihleri de olumsuz etkiler. Tüketime oranla tasarrufun maliyetini azaltan bir vergi indirimi ise sermaye birikimini hızlandırarak; üretim, milli gelir ve toplam talepte artışa yol açabilecektir.

Vergi indirimleri ile yatırımlar arasındaki ilişki doğrudan doğruya ekonomik büyüme ile bağlantılıdır. Bu kapsamda vergi indirimlerinin yatırımlar üzerindeki etkileri üç ana kalemde incelenebilir. Bunlar (Maliye Enstitüsü Konferansları, 1980:59);

* Vergi indirimleri; kullanılabilir geliri arttırarak ve vergi tasarrufu sağlayarak yatırımın maliyetini düşürmek suretiyle yatırım karlılığını arttırır.

* Vergi indirimleri; vergi için ayrılan fonların serbest kalmasını ve yatırıma dönüşmesini sağlayarak yatırımların finansmanını kolaylaştırır.

* Vergi indirimleri; yatırımların hacmini genişletir.

Bir ülkede kalkınma hamlesinin temel unsurlarından biri sayılan yatırımların vergisel teşviklerle desteklenerek arttırılmasının, ekonomik kalkınmanın sağlanması açısından önemli olduğunu düşünmekteyiz. Bu bağlamda, yapısal nitelikli gelişmelerin yaratılmasında (istihdamın arttırılması, eğitim, sağlık hizmetlerinde etkinliğin sağlanması vb.) yatırımlara yönelik vergi kolaylıklarının sağlanması özellikle gelişmekte olan ülkelerde gerekli görülmektedir.

H2 : Vergi oranlarındaki indirimlerin işletmelerin gelecek ile ilgili beklentilerinde olumlu etkiler meydana getireceğini öngörmekteyiz. Vergi indirimleri yatırım kararları ve tasarruf düzeyi ilişkisin-

de ekonomik büyümeyi sağlayacak değişmelere neden olabilir. Bu yöndeki değişmelerin vergi gelirlerini arttırmasını beklemekteyiz.

II.3. Vergi İndirimlerinin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi

Yüksek vergi oranları yukarıda yapılan açıklamaların dışında; *kayıtdışı ekonominin* de önemli bir nedeni olmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ve Türkiye’de önemli bir sorun olan kayıtdışı ekonomi vergi yükünün fazla olması sonucunda kayıt altına alınamayan vergi dışı faaliyetleri arttırmaktadır. Türkiye’de 1985 yılında vergi yükü % 10.8 iken, bu oran 2000 yılında % 21.1’ e, 2002 yılında % 21.8’e yükselmiştir (Maliye Bakanlığı, 2004) .

Vergiler, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere yükümlülerin ödeme gücüne göre ve yasaya dayanarak devlete (topluma) aktardığı ödeme güçleridir. Vergi, ödeyen bakımından bir yük, devlet açısından ise bir gelirdir. Bu açıdan, vergi kaçakçılığı bu yola başvuran kişilerin vergi yükünü azaltırken, devleti ise gelir kaybına uğratar. Vergi kaçırma, öncelikle, devletlerin en temel gelir kaynağı olan vergilerin eksik ödenmesi ya da hiç ödenmemesi suretiyle devletleri gelir kaybına uğratarak bütçe açıklarına ve dolayısıyla ekonomik büyüme üzerinde olumsuz sonuçlara yol açar (Altuğ, 1999:259).

Vergi kayıp ve kaçaklarının ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkisi göz önüne alındığında; vergi yükünün azaltılması zorunluluğu ön plana çıkmaktadır. Bu kapsamda yapılacak olan vergi indirimleri vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi yoluyla, milli gelir artışına da yol açacaktır. Bununla birlikte; uzun dönemde vergi indirimleri ekonomide canlılık yaratmak suretiyle, potansiyel vergi alanları meydana getirmekte ve vergi gelirlerinin de artışa neden olmaktadır (Gökmen ve Güleç, 2001:41).

Vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedeninin vergi oranlarının yüksekliği olması ve yüksek vergi oranlarının vergi kaçırma teşvik etmesi bir yerde mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkinin sonucudur. Bu durum vergi matrahını erozyona uğratmakta ve gelir kaybına neden olmaktadır (Ulusoy ve Karakurt, 2002:109). Buna karşılık, düşük

vergi oranlarının vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini azaltarak, vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunacağını düşünmekteyim.

H3 : Vergi bilincinin oluşmadığı toplumlarda vergi oranlarının yüksekliği mükellefleri vergiye karşı tepki vermeye iter. Vergi oranlarındaki azalmanın mükellefleri bu gibi yasal olmayan girişimlerden uzak tutacağı beklenmektedir. Vergi bilinci ile vergi gelirleri arasında pozitif bir ilişki öngörülmektedir. Vergi bilincinin şirketlerdeki demografik ve pozisyonel farklılıklardan etkilenmemesi beklenmektedir.

III- ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

III.1 Çalışma Ortamı ve Örneklem Belirlenmesi

Bu çalışmada genelde vergi oranlarının işletmelerin üretim kararları üzerinde etkileri üzerinde durulduğu için kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerin muhasebe ve planlama birimlerinde görevli çalışanlardan bilgi toplanması hedeflenmiştir. Vergisel konularla ilgili muhasebe ve planlama birimleri sürece müdahil olarak kabul edildikleri için bu birimlerde çalışanlara yer verilmiştir. Türkiye ortamında yaygın olarak kurumlar vergisi mükellefi olan işletmeler limited şirketlerdir. Limited şirketlerin yapısı anonim şirketlere göre daha anlaşılabilir olduğu için örnekleme limited şirketlere yer verilmiştir.

Yukarıda belirlenen amaçları gerçekleştirebilmek için, Kütahya Sanayi ve Ticaret Odası'nda kayıtlı firma listeleri kullanılmış ve kolayda örneklem yoluyla 20 firma belirlenmiştir. Bu firmaların her birinden en az 2 kişi olmak üzere toplam 50 kişilik bir örneklem grubundan anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Çalışmanın demografik özellikleri Tablo 1'de sunulmuştur.

		A.O.	S.S.
Yaş (Yıl)		30.98	5.62
Şirketteki çalışma süresi (Yıl)		6.20	4.29
Günlük çalışma saati		7.72	1.30
Bir yılda vergi dairesine uğrama sayısı		21.80	11.81
		N	%
Cinsiyet	Kadın	16	32
	Erkek	34	68
Mezun Olunan Lise	Düz Lise	10	20
	Meslek Lisesi	12	24
	Anadolu Lisesi	8	16
	Süper Lise	8	16
	Ticaret Lisesi	6	12
	Diğer	6	12
İşyerindeki Pozisyon	Genel Müdür	9	18
	Genel Müd. Yar.	12	24
	Muhasebe Müdür	12	24
	Muhasebe Memuru	10	20
	Diğer	7	14
Master Doktora	Yok	16	32
	Master	23	46
	Doktora	11	22

III.2 Değişkenlerin Ölçülmesi

Bu çalışmada kullanılan değişkenler şöyle sıralanabilir : 1) Vergi gelirleri, 2) Vergi bilincine yönelik tutumlar, 3) İşletmelerin üretim miktarlarıdır. Bu değişkenlerden vergi gelirleri bağımlı değişkenimiz diğerleri ise bağımsız değişkenimizdir. Tablo 2 değişkenler arasındaki ilişki düzeyini yansıtmaktadır.

Tablo2. Araştırmada kullanılan değişkenlerin birbirleriyle olan korelasyon düzeyleri

	Vergi Gelirleri	Vergi Bilinci	Üretim Miktarı
Vergi Gelirleri			
Vergi Bilinci	R =0.683* P= 0,000		
Üretim Miktarı	R=0.781* P=0.000	R=0.078 P=0.592	

* Korelasyon 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 2’de değişkenler arası korelasyon düzeyleri gösterilmektedir. Tablodan da anlaşılabacağı üzere vergi bilinci ile vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişkinin olduğunu $p < 0.01$ değerinden anlamaktayız. Vergi bilinci ile vergi gelirleri arasında orta düzeyden biraz daha fazla ve olumlu yönde bir ilişki görülmektedir ($r = 0.683$). Vergi bilinci kurumlarda arttıkça vergi gelirlerinin de artış göstereceği görülmektedir. Üretim miktarı ile vergi gelirleri arasında iyi düzeye yakın bir ilişki görülmektedir ($r = 0.781$). Üretim miktarı ile vergi bilinci arasında anlamlı bir ilişki yoktur ($p > 0.01$).

III.3 Bulgular

Çalışmadaki hipotezleri sınamak amacıyla t-test, anova ve regresyon analizleri yapılmıştır.

Çalışmada örnekleme oluşturan deneklerin %32’sinin bayan %68’inin erkek olduğu tablo 1’den anlaşılmaktadır. Vergi bilincine ilişkin değerlendirmeler açısından bayan veya erkekler arasında bir farklılık olup olmadığını tablo 3’de görmekteyiz.

meler açısından bayan veya erkekler arasında bir farklılık olup olmadığını tablo 3’de görmekteyiz.

Tablo 3’de vergi bilincine ilişkin değerlendirmeler ile cinsiyet ilişkisinin t-testi analizi sonuçları görülmektedir. Vergi bilincine sahip 16 bayan (2.4167) ile 34 erkeğin (2.7157) vergi bilinci konusundaki değerlendirmelerinin aritmetik ortalamaları yakın değerlere sahiptir. T-testi sonucuna göre, vergi bilincine yönelik değerlendirmeler üzerinde cinsiyet ayrımının anlamlı bir fark göstermediği görülmektedir. ($t = -1.431$ $p = 0.159$).

Vergi Bilinci	N	A.O.	S.S.	T	P
Bayan	16	2,4167	.64979	-1.431	.159
Erkek	34	2.7157	.70655		

Tablo 3. Vergi bilincine ilişkin değerlendirmeler ile cinsiyete ilişkin t-test analizi

Tablo 4’de vergi bilincine ilişkin değerlendirmelerin işletmedeki pozisyonlara göre herhangi bir değişiklik gösterip göstermediği incelenmektedir. İşletmenin farklı pozisyonlarında (genel müdür, genel müdür yardımcısı, muhasebe müdürü, muhasebe memuru, diğer) vergi bilincine ilişkin farklılığın olup olmadığının bilinmesi H3’ün test edilmesi açısından önemlidir. Örneklem üzerinde yapılan analiz sonucunda işletmedeki pozisyonlar arasında vergi bilincine ilişkin değerlendirmelerde herhangi bir farklılık olmadığını görmekteyiz. Tablo 4’de $F = 0.573$ olarak görülmektedir. F değerinin 0.05 değerinden büyük olması durumunda gruplar arası bir farkın olmadığı anlaşılmaktadır ($F = 0.573$ ve $F > 0.05$). H3’de belirtilen vergi bilincine ilişkin tutumların pozisyonel farklılıklar göstermediği öngörülmekteydi. Yapılan analiz sonucunda bu hipotezin geçerliliği test edilmiş ve geçerli olduğu görülmüştür.

Tablo 4. Vergi bilincine ilişkin değerlendirmeler ile işletmedeki pozisyona ilişkin Anova Analizi

Vergi Bilinci	N	A.O.	S.S.	F	P
Genel Müdür	9	2.7037	0.63343	0.573	0.684
Genel Müdür Yrd.	12	2.7222	0.74986		
Muhasebe Müdürü	12	2.5000	0.75879		
Muhasebe Memuru	10	2.7667	0.62952		
Diğer	7	2.3333	0.74536		

Tablo 5’den görüleceği gibi regresyon analizinde elde edilen bağımlı değişkenin açıklanma düzeyi istatistiki açıdan anlamlıdır ($R_ = 0.610$, $F = 77.416$, $p = 0.000$). Kullanılan bağımsız değişkenlerin her birinin bağımlı değişkeni açıklama düzeyi, üretim miktarının anlamlı olmasına dair ($b = 0.381$, $p = 0.000$), vergi bilinci düzeyinin anlamlı olmasına dair ($b = 0.510$, $p = 0.000$) olarak bulunmuştur.

Bu bulgular ışığında araştırmamızın birinci, ikinci ve üçüncü hipotezleri desteklenmektedir. Firmaların üretim miktarları ile vergi gelirleri arasında istatistiki olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki bulunmuştur. Diğer bir deyişle işletmelerin üretim kararlarındaki artışlar vergi gelirlerinin artmasına yol açar. Yine hipotez 2’de savunulduğu üzere vergi indirimleri firmaların gelecek ile ilgili beklentilerini ve üretim kararlarını olumlu yönde etkiler. Bu olumlu etkileşimde üretim artışına neden olur. Üretim artışı da vergi gelirleri ile istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki göstermektedir. Bu sayede üretim kararları arttıkça vergi gelirleri de artış gösterir. Hipotez 3’de belirtildiği gibi vergi bilinci düzeyi ile vergi gelirleri arasında istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki görülmektedir.

Tablo 5. Vergi gelirlerinin bağımlı değişken olarak kullanıldığı Regresyon Analizi

Bağımsız Değişkenler	Beta	T değerinin anlamlılık düzeyi
Sabit Değer	0.215	0.341
Vergi bilinci düzeyi	0.381	0.000
Üretim miktarı	0.510	0.000
R^2	F	F değerinin anlamlılık düzeyi
0.610	77.416	0.000

SONUÇ

Bu araştırmada toplumlari çok yakından ilgilen-diren vergi gelirleri üzerinde durulmuştur. Vergi ge-lirleri üzerinde etkisi olduğu düşünölen üretim mik-tarı ve vergi bilinci üzerinde durulmuştur. Vergi ge-lirleri denilince herkesin aklına ilk gelen vergi oran-larıdır. Ancak vergi gelirlerini direk etkileyen bir de-ğişken olan vergi oranlarının ilk etkisi işletmelerin üretim kararları üzerinde gözlenir. Bu yüzden de-neklerden toplanan verilerin analizi için vergi oran-larındaki azalışların etkilerini ölçmeye yönelik bir gruplandırma yapılmıştır. Bu gruplandırmanın temel felsefesi ise vergi oranların ilk olarak üretim kararla-rına etki etmesidir. Üretim kararları arttıkça topla-nan verginin de artacağı yukarıda yapılan analizler-de ortaya konulmuştur. Teorik çerçeveden çıkıp normal hayatın işleyişine baktığımızda da durumun aynen teoride bahsedildiği gibi geliştiği görölmektedir.

Vergi oranlarından beklenen bu etkiyi gösterebil-mesi için gerekli olan bir başka faktör ortaya çık-maktadır. Bu da vergi bilincidir. Vergi bilincine ulaşmamış toplumlarda ne kadar vergi oranlarında indirim yapılsa da bu beklenen sonuçları vermeye-cektir. Vergi bilinci, verginin gerekliliğini kavramak-tan geçer. Vergiyi gereksiz bir kurum olarak nitelen-

diren toplumlarda vergi gelirlerinin yükseltilmesi neredeyse imkansızdır. Ya Ortaçağdaki gibi yoğun baskıcı bir rejim uygulanacak ya da devlet özel mülkiyete son verecek. Bu iki önlemden demokratik toplumlarla bağdaşmadığı için kaçınılmaz son vergi kayıp ve kaçağıdır.

Bu tespitlerden sonra ne yapılması gerektiğine değinmemiz yararlı olacaktır. Çalışmamızdan da anlaşılacağı üzere vergi oranlarındaki bir düşüş vergi bilinci düzeyi yüksek toplumlarda vergi gelirlerinde bir artış sağlamaktadır. Ancak bu iki değişkenin bir arada bulunması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Vergi bilincine ulaşmamış bir toplumda (vergi kaçırmanın normal kabul olduğu) vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerinde bıraktığı olumlu etkiyi daha da olumsuz etkilere de neden olur. Vergi bilincini aşmak için topluma verginin gerekliliği sürekli anlatılmalıdır. Vergi bilinci çocukluk çağlarından itibaren bireylere aşılanmalıdır. Toplum üzerinde bir oto kontrol mekanizması kurulmalıdır. Vergisel ödevlerini yasanın gerektirdiği şekilde yerine getiren bireyler, vergisel ödevlerini yasanın gerektirdiği şekilde yerine getirmeyen bireylerden ayrılmalıdır. Vergi mevzuatı toplumun anlayabileceği bir şekilde gözden geçirilmelidir. Cezaların caydırıcılığı artırılmalıdır.

Peki vergi oranlarını indirirken nelere dikkat edilmelidir. Toplam vergi miktarı ile vergi oranları arasındaki ilişkiyi kurarken vergi esnekliğine dikkat edilmelidir. Çünkü, Laffer eğrisi olarak bilinen kural gereği vergi oranları ile toplam vergi miktarı arasında belli bir noktaya kadar doğru orantı, daha sonra ters orantı vardır. Şekil 1'den de görüldüğü gibi, vergi oranlarının T3 oranından fazla artırılması durumunda, toplam vergiler azalmaya başlamaktadır. Çünkü, bu noktadan sonra mükellefler ya vergi konusu olan alanları terk ederek ya da kayıt dışına yönelerek "vergi kaçırma" yoluna başvurmaktadır. Bu gerçeklikten hareketle, belli mükellef grupları üzerinde yüksek oranlara varan vergilemelerden kaçınılmalıdır. Aksi takdirde, optimum kaynak kullanımı ve gelir dağılımı bozulacağı gibi, daha fazla vergi toplama amacı da gerçekleşmez.

Bundan sonraki araştırmalarda bu çalışmada kullanılan bağımsız değişkenlerin derinlemesine incelenmesi konuyu daha ileri boyutlarda analize yardımcı olacaktır. Toplumu oluşturan tüm kesimleri ilgilendiren vergi üzerine yapılan bu çalışmanın aynı konu üzerine yapılan çalışmalarda kullanılması kâimca yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

AKTAN, Coşkun Can., "Talep-Yönlü İktisat ve 1970' li Yılların İktisadi Sorunları", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Mart-1991.

AKTAN, Coşkun Can., Çağdaş Liberal Düşünce- de Politik İktisat, Ankara: Takav Matbaası, 1994.

ALTUĞ, O. (1999), "Kayıtdışı Ekonominin Boyutları", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:15, ss.257-277.

ANALYZING Supply Side Economics: A Symposium", Thomas Hailstones (Ed). Viewpoints on Supply Side Economics, Virginia: Reston Publishing Comp. Inc. A Prentice-Hall Comp. 1982

DEVLET Planlama Teşkilatı, "Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi", Ankara, 1993.

DUPUIT, Jules., "On the Measurement of the Utility of Public Works", Kenneth Arrow ve Tibor Scitovsky (Ed.) Readings in Welfare Economics, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc. 1969.

GÖKMEN, N. ve H.A. GÜLEÇ, (2001), "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?", Vergi Dünyası, Sayı:238, ss.35-42.

HUME, David., Writings on Economics, E. Retwein (Ed), Madison: University of Wisconsin Press, 1955.

KELEHER, Robert E., "Supply-Side Tax Policy: Reviewing the Evidence", Thomas Hailstones (Ed.), Viewpoints on Supply-Side Economics, Reston: Reston Publ. Comp. 1982.