

# KATLANILABİLİR VERGİ YÜKÜ VE BELİRLEYİCİLERİ: TÜRKİYE ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA<sup>1,2</sup>

DOI NO:10.5578/jeas.34221

İhsan Cemil DEMİR<sup>3</sup>

## ÖZ

Katlanılabilir vergi yükü, mükelleflerin vergilendirilebilir kaynaklarından gönüllü bir şekilde ödemeyi kabul ettikleri vergi oranını ifade eder. Katlanılabilir vergi yükünün artması, vergilemenin operasyonel maliyetlerini azaltır. Bu yüzden her ülke katlanılabilir vergi yükünü artırmak ister.

Bu çalışmada, katlanılabilir vergi yükünün düzeyi ve artış/azalış nedenleri araştırılmıştır. Bu amaçla, Türkiye genelinde 1410 vergi mükellefi ile bir anket yapılmıştır. Elde edilen verilere göre Türkiye’de katlanılabilir vergi yükü yaklaşık % 13’tür. Bu sonucu belirleyen faktörleri ortaya koymak için ordered probit regresyon analizleri yapılmıştır. Regresyon analizi sonuçlarına göre Türkiye’de katlanılabilir vergi yükü üzerinde etkili olan en önemli faktörler kamu harcamalarının algılanma şekli, vergi adaleti, sübjektif vergi yükü, ülkenin genel ekonomik durumu, şeffaflık algısı, vergi ahlâkı, mükellefiyet süresi, eğitim seviyesi, verginin türü, vergi bilinç düzeyi, vatandaşlık bilinci ve geleneklere bağlılıktır.

**Anahtar Kelimeler:** Katlanılabilir Vergi Yükü, Vergi Yükü, Optimal Vergileme

**Jel Sınıflandırması:** H21, H26, H29

79

## TOLERABLE TAX BURDEN AND ITS DETERMINANTS: A SURVEY ON TURKEY

### ABSTRACT

Tolerable tax burden means the tax rate which the taxpayers accept to pay voluntarily from their taxable sources. Increasing of tolerable tax burden reduces the operational costs of taxation. Therefore, every country wants to increase the tolerable tax burden.

In this study, the level of tolerable tax burden and its increasing/decreasing reasons have been investigated. For this purpose, a survey has been conducted with 1410 taxpayers in Turkey. Findings indicate, the tolerable tax burden is 13% in Turkey, approximately. The ordered probit regression analysis has been made to present the factors which determine this result. According to results of regression analysis, the most important factors which are effective on tolerable tax burden in Turkey are perception of public expenditures, tax fairness, subjective tax burden, general economic position of the country, perception of transparency, tax morale, the duration of tax liability, level of education, the type of tax, the level of tax awareness, the level of citizenship awareness and traditionalism level.

**Keywords:** Tolerable Tax Burden, Tax Burden, Optimal Taxation

**JEL Classification codes:** H21, H26, H29

<sup>1</sup> Bu çalışma, "Scientific Cooperation for the Future in the Social Sciences International Conference 2016, 22-23 September 2016, USAK" konferansında tebliğ olarak sunulmuş ve özet olarak yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> Geliş Tarihi:29.09.2016 - Kabul Tarihi: 03.11.2016

<sup>3</sup> Doç. Dr. İhsan Cemil Demir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, icdemir@aku.edu.tr

## GİRİŞ

Vergi, geçmişte olduğu gibi günümüzde de en önemli ekonomik konulardan birisi olmuştur. Vergiyi kişi veya kuruluşların devlete yaptıkları *zorunlu* bir ödeme olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanımdaki zorunluluk ifadesi, vergi ödeyenlerin vergiyi bir yük olarak algılama nedenlerinin başında gelmektedir. Devletin vergi geliri elde etmesinde, diğer hususlarla beraber, iki temel faktör önem arz eder. Bunlar, güven ve güç kullanımıdır (Muehlbacher vd. 2011: 89). Mükelleflerin devlete güven duygusu arttıkça ödemeye razı oldukları vergi miktarı/oranı da artış gösterir ve devletin bu artışı sağlamak için ekstra bir maliyete katlanmasına gerek kalmaz. Ancak, güç kullanımı (cebri yöntemler) ile vergi gelirlerini artırmak devlet için ekstra maliyetlerin oluşmasına neden olur.

Vergilemede devletler açısından pek çok zorluk bulunmaktadır ve bu zorlukları aşmak için günümüze kadar pek çok öneri geliştirilmiştir. Vergi idarelerini en fazla rahatlatacak husus, ülke genelinde katlanılabilir vergi yükünün artmasıdır. Çünkü katlanılabilir vergi yükü arttıkça vergilemenin özellikle açık maliyetleri ciddi bir şekilde azalacaktır.

Vergi yükünü en yalın haliyle, mükellefin geliri içinde verginin payı (vergi/gelir), şeklinde tanımlayacak olursak; mükellefin bu payın ne kadarına gönüllü bir şekilde katıldığı ve ne kadarına ise katlanmak zorunda bırakıldığı hususu önem kazanır. Gönüllü bir şekilde ödenen vergiye karşı mükellef direncinden söz edilemeyeceğine göre, devletin en düşük maliyetle elde ettiği gelir, mükelleflerin gönüllü olarak ödediği vergiler olacaktır. Diğer taraftan, bir zorunluluk algısı içinde ödenen vergiler ise mükellefler tarafından kurtulmaya çalışılacak bir yük gibi algılanır ve devletin vergileme maliyetlerini artırır. Vergilemenin açık ve zımni maliyetlerinin toplamı şeklinde ifade edilen operasyonel maliyeti, devletin vergi toplamak için katlandığı maliyetler ve mükellefin vergiye uyum maliyetlerinden oluşur (Hazman ve Aksu, 2013). Eğer bir ülkede katlanılabilir, diğer bir ifadeyle gönüllü bir şekilde ödenen vergi miktarı artarsa, vergilemenin operasyonel maliyetleri ciddi bir şekilde azalacağından, her devlet ülkesinde katlanılabilir vergi yükünün yüksek olmasını ister. Ancak, bunu gerçekleştirmek çok da kolay değildir. Zira, mükellefin gönüllü olarak ödemeyi kabul edeceği vergi miktarı mükellefin subjektif durumuna bağlı olduğu gibi, devletin ekonomik ve sosyal faaliyetlerinden ve yapısından da etkilenebilecek oldukça geniş kapsamlı bir husustur.

Wagner'in (1958) Kamu Harcamalarının Sürekli Artış Kanunu, Peacock ve Wiseman'in (1961) Kamu Harcamalarının Sıçrama Tezi ve pek çok diğer çalışmada, zaman içinde devlete yüklenen fonksiyonlar ve yaşanan olağanüstü durumlar nedeniyle kamu harcamalarında önemli artışlar meydana gelmiştir<sup>4</sup>. Buna bağlı olarak devletlerin sağlam finansman kaynakları elde etme çabaları da artmıştır. Yaşanan savaş, seferberlik, doğal afetler ve ağır ekonomik buhranlar nedeniyle kamusal harcamalarda meydana gelen sıçramaların yanı sıra, olağan dönemlerde de zaman itibarıyla devlete yüklenen fonksiyonlardaki değişim ve teknolojik dönüşüme bağlı olarak devletin ekonomideki payı artmıştır. Doğal olarak harcamaların finansmanını sağlayan vergiler de artmıştır. Mükellefler zamanla, eski vergilere alıştıklarından, katlanılabilir vergi yükünde de kısmen artışlar gözlenmiştir.

Mükelleflerin gönüllü olarak ödemeyi kabul ettikleri vergilerle söz konusu kamu harcamalarını finanse etmenin imkânsızlığı, maliye politikası yapıcılarını doğrudan gelir veya servetten alınan vergiler yerine, dolaylı yollardan tahsil edilecek vergilere yöneltmiştir. Mali anestezi altında alınan bu vergilere karşı mükelleflerin dirençleri çok daha düşüktür. Ancak, mükelleflere hissettirilmeden elde edilen kamu gelirleri, halkın siyasal sürece katılımı bakımından da bir yanılsamaya neden olabilmektedir. Gelişmiş bir toplumda arzu edilen, seçmenlerin tam bilgi sahibi olarak siyasal tercihlerini ortaya koymalarıdır. Oysa dolaylı yollarla, mali anestezi altında tahsil edilen vergiler, mükelleflerin siyasal sürece sağlıklı katılımları önünde ciddi bir engeldir.

Ancak, hemen belirtmek gerekir ki, mükelleflerin gönüllü olarak ödemeyi kabul edecekleri vergilerle bütün kamu hizmetlerini finanse etmek pek mümkün değildir. Zira, vergiler ile kamu hizmetleri arasında psikolojik açıdan ters yönlü bir ilişki vardır. Vergilemenin mali sınırları olduğu gibi, sosyo-psikolojik sınırları da vardır<sup>5</sup>. Bu sınırlar aşıldığında, vergi oranları artırılrsa dahi, vergi hasılatında beklenen artışlar olmayabileceği gibi, azalmalar dahi ortaya çıkabilir. Diğer taraftan, mükellefler devletten mümkün olduğu kadar çok fayda sağlamak isterken, mümkün olduğu kadar da az vergi ödemek isteyecektir.

Devlet ve mükellef arasındaki mali ilişkiyi sağlıklı temellere oturtmak için öncelikle mükelleflerin gönüllü bir şekilde katlanacakları

<sup>4</sup> Bu konuda yapılan çalışmaların bazıları için bkz. Gandhi (1971), Goffman ve Mahar (1971), Abizadeh ve Gray (1985).

<sup>5</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Demir, 2015: 158-161.

vergi yükünü belirlemek ve bu yükü artırmanın yollarını araştırmak, sonrasında ise katlanılabilir vergi yükünü artıracak politikalar geliştirmek gerekir.

Katlanılabilir vergi yükünü ölçen ve bu yükü belirleyen faktörleri analiz eden çalışmalar yok denecek kadar azdır. Türkiye özelinde gerçekleştirdiğimiz bu çalışma, ülke genelinde katlanılabilir vergi yükünün miktarını belirlemenin yanı sıra, katlanılabilir vergi yükünü belirleyen, diğer bir ifadeyle katlanılabilir vergi yükündeki artış ve azalışlara neden olan faktörleri ortaya koymak amacıyla yürütülmüştür. Çalışmanın birinci bölümünde literatür eşliğinde teorik açıklamalar, ikinci bölümde ampirik çalışma yöntemi ve elde edilen bulgular ve son bölümde de katlanılabilir vergi yükünün artırılması için alınması gereken önlemler ve çözüm önerileri yer almaktadır.

## 2. KATLANILABİLİR VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Maliye literatüründe pek çok vergi yükü kavramı göze çarpmaktadır. Objektif vergi yükü, subjektif vergi yükü, net vergi yükü, efektif (gerçek) vergi yükü, marjinal vergi yükü gibi kavramlar bunlardan bir kısmıdır<sup>6</sup>.

Burada özellikle efektif vergi yükü ve subjektif vergi yükü kavramlarından bahsetmekte yarar vardır. Efektif vergi yükü, mükellefin gelirinden vergi olarak devlete aktarılan payın hesabında, yansıyan ve yansıtılan vergilerin yanı sıra istisna muafiyet ve indirimler ile yararlanılan kamu hizmetlerinin de dikkate alındığı bir rasyodur. Efektif vergi yükünün hesaplanması için Mendoza, Rasin ve Tesar (1994) ile Carey ve Rabesona (2002) tarafından geliştirilen yöntemler sıklıkla kullanılmaktadır. Objektif vergi yükü ile önemli ölçüde farklılık gösterebilen efektif vergi yükünün hissedilmesi son derece önemlidir. Özellikle efektif vergi yükü hesaplarında dikkate alınan istisna, muafiyet ve indirimler ve doğrudan yararlanılan kamu hizmetlerinin mükellef tarafından hissedilir ve bilinir olması, subjektif vergi yükü ve buna bağlı olarak katlanılabilir vergi yükü üzerinde pozitif etki meydana getirecektir.

Subjektif vergi yükü, mükellefin hissettiği vergi yüküdür. Mükellefler bazen, gerçekte katlandığı vergi yükünden daha ağır bir vergi yükü hissederken; bazen de katlandığı vergi yükünün altında bir vergi yükü hissedebilmektedir. Özellikle dolaylı vergilerin ağırlık kazandığı ülkelerde, mali anestezi nedeniyle hissedilen vergi yükü objektif vergi yükünün altında gerçekleşmektedir.

Katlanılabilir vergi yükü ise, mükelleflerin hiçbir zorlayıcı unsur olmaksızın gönüllü olarak vergi doğuran kaynaklardan (gelir, servet, harcama vb) devlete ödemeyi kabul ettikleri tutardır. Katlanılabilir vergi yükü optimal vergi yükünden farklı bir kavramdır. Optimal vergi yükü, içinde denetim ve ceza gibi zorlayıcı unsurları da barındırırken, katlanılabilir vergi yükü herhangi bir zorlayıcı unsur içermez. Mükellefin hissederek katlanmayı kabul ettiği vergi yüküne, hissetmeden ödediği vergiler de eklendiğinde, ülkedeki optimal vergi yüküne yaklaşılmış olur.

Katlanılabilir vergi yükü ülkeden ülkeye farklılaşabildiği gibi, mükelleften mükellefe de farklılaşabilmektedir. Vergiler, kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak, hemen her ülkede kanunlarla belirlenmektedir. Devletler, vergi oranlarını belirlerken mali ve mali olmayan pek çok kritere göre hareket ederler. Devletin öncelikli amacı, kamu hizmetlerinin finansmanı için sağlam kaynaklar elde etmektir. Bunu gerçekleştirirken, hiç kuşkusuz, bindiği dalı kesmemeye de özen göstermek gerekir.

Vergi yüklerinde meydana gelecek artışların makul karşılanabilirliği, zamana ve şartlara bağlıdır. Vergi artışlarının mükellef tarafından kabul edilebilirliğini etkileyen faktörlerin başında, ülkenin içinde bulunduğu olağanüstü şartlar gelmektedir. Savaş, seferberlik hali, büyük doğal afetler gibi olağanüstü durumlarda mükellefler ekonomik güçlerinden daha fazla kısmını devlete aktarmaya rıza gösterebilirler. Ortada makul bir gerekçe yokken devletin vergileri artırması, mükellefler tarafından makul bulunmaz ve ciddi reaksiyonlara sebep olabilir. Peacock ve Wiseman (1961) tarafından İngiltere’de yapılan araştırma da göstermektedir ki, olağanüstü durumlarda vergiler artırıldığında mükellefler bunu normal karşılamakta ve bir süre sonra bu vergilere de alışmaktadırlar. Bu durumda, yeni bir vergi koymak veya var olan vergileri artırmak için en uygun ortamın, olağanüstü şartlara bağlı olduğunu ifade etmek mümkündür. Diğer taraftan, “en iyi vergi eski vergidir” anlayışı da yukarıdaki önermeyi doğrular niteliktedir.

Bu durumda, katlanılabilir vergi yükünün ülkeler bakımından önemli derecede farklılık gösterebileceğinin en önemli gerekçesini de ülkelerin yaşamış olduğu olağanüstü olaylar teşkil etmektedir. Savaş halindeki veya büyük doğal afet geçirmiş bir ülkede mükelleflerin sahiplenme içgüdülerinin ortaya çıkacağı muhtemeldir. Olağanüstü dönemlerde vatandaşlardan ellerini taşın altına koymasını ve ekonomik anlamda daha fazla sorumluluk almalarını beklemek normaldir. Zira, ülke bir

<sup>6</sup> Bu kavramlar için bkz. Demir (2013).

gemiye benzetilirse, geminin batmaması için içindeki herkesin elinden gelen fedakârlığı göstermesi gerekir ve beklenir.

Asıl önemli olan, “Olağanüstü şartlar dışında da katlanılabilir vergi yükünün değişmesi mümkün müdür?” sorusudur. Bu soru, maliye literatüründe biraz göz ardı edilmiş görünmektedir. Olağan dönemlerde katlanılabilir vergi yükünün artması, olağanüstü şartlardaki faktörlerin dışında başkaca faktörlere de bağlı olarak artış veya azalış gösterebilir. Ülkelerin ekonomik, sosyal ve kültürel yapılarına göre katlanılabilir vergi yükünün değişip değişmediğinin incelenmesi gereklidir.

Örneğin mükellefin devlet algısı, katlanmayı kabul edeceği vergi yükü bakımından son derece önemli olabilir. Devlet ile vatandaş arasındaki ekonomik ilişkinin oluşmasında ön plana çıkan “mali bağlantı” kavramı, mükelleflerin vergi ödeme istek ve arzuları üzerinde önemli bir belirleyici olabilir. Ödediği vergilerin doğru yerlere harcandığını ve dolayısı ile kendisine hizmet olarak geri döndüğünü gören mükelleflerin, vergiyi tıpkı bir mal veya hizmetin fiyatı gibi değerlendirmesi ve bu düşünceyle devlete gönüllü bir şekilde vergi ödemesi muhtemeldir.

Devletin vergileme adaleti konusunda gösterdiği hassasiyet ve bunun mükellef nezdindeki yansımaları da katlanılabilir vergi yükü artış ve azalışında son derece önemli olabilir. Kendisine vergilemede haksızlık yapıldığını düşünen mükellef veya mükellef grupları, bu yükten kurtulmak için yasal (kaçınma) ve yasal olmayan (kaçırma) çabalar içine girebilirler. Ülke genelindeki vergi bilincinin oluşumunda da önemli olan vergi adaletine dikkat etmek her devletin öncelikli görevlerinden olmalıdır. Nitekim, ülkemizde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak, devletin önemli bir görevi olarak anayasal düzeyde kabul edilmiştir (1982 Anayasası, Madde 73, 2. Fıkra).

Diğer taraftan, her fırsatta mükellefinden hesap sormayı ve sürekli bir şekilde denetim ve gözetim altında tutmayı misyon edinmiş kamu otoritesinin bizatihi kendisinin de vatandaşına hesap veren bir yapıda olması, devletle vatandaş arasındaki bağların güçlü bir yapıya kavuşması bakımından son derece önemlidir. Her türlü faaliyetini kamuya açık ve şeffaf bir şekilde yürüten devletin, vatandaşın mali anlamda desteğini daha yüksek düzeylerde sağlaması mümkündür. Diğer bir ifadeyle, güvenmediği bir devlete gönüllü bir şekilde vergi ödemesini mükelleflerden beklemek, beyhude bir beklentiden öteye gitmez.

Kuşkusuz bu faktörleri ülkeler bakımından ayrı ayrı incelemeler yaparak çoğaltmak mümkündür. Bu çalışma, Türkiye özelinde katlanılabilir vergi yükü üzerinde etkili olan faktörleri ortaya koymak amacıyla yürütülmüştür. Sonraki dönemlerde diğer ülkelerde yapılacak bu tür çalışmalar ve elde edilen bulguların karşılaştırmalı analizleri, söz konusu literatürü daha da zenginleştirecek ve derinlik katacaktır. Böylece, her şeyi vatandaşından bekleyen bir kamu mali yönetimi yerine, vatandaşın beklentilerine kulak veren ve katılımcılığı önceleyen kamu mali yönetimi anlayışının ön plana çıkarılmasına da katkı yapılmış olacaktır.

### 3. KATLANILABİLİR VERGİ YÜKÜ TÜRKİYE GENELİ ANKET ÇALIŞMASI

#### 3.1. Araştırma Yöntemi ve Elde edilen Bulgular

Araştırma, her coğrafi bölgeden en az biri büyükşehir olmak üzere seçilen iki, toplam 14 il merkezinde (İstanbul: 235; Kırklareli: 54; İzmir: 168; Afyonkarahisar: 68; Antalya: 122; Burdur: 50; Ankara: 184; Yozgat: 52; Trabzon: 102; Karabük: 51; Erzurum: 101; Muş: 53; Diyarbakır: 114; Kilis: 56), 01.06.2015 – 31.03.2016 tarihleri arasında ve yüz yüze anket yöntemiyle yürütülmüştür.

Anket çalışmaları esnaf (576), sanayici (186), serbest meslek erbabı (174), memur (178), işçi (184) ve çiftçilerle (112) olmak üzere toplam 1410 vergi mükellefiyle tesadüfi örneklem yöntemi kullanılarak yürütülmüştür. Anketin güvenilirlik analizi sonucu bulunan Cronbach Alpha değeri 0,7812 olup, sosyal bilimler için yeterli düzeydedir. Araştırmanın en önemli kısıtlılığı ise, sadece Türkiye özelinde yapılmış olmasıdır. Başka ekonomik yapı, kültür ve dinamiklere sahip ülkelerde de bu tür çalışmaların yapılması, çalışmanın amacını daha anlamlı kılacaktır.

Anket yürütülürken, demografik dağılımlar gözetilmek suretiyle, mükellefiyet türü, cinsiyet, medeni durum, yaş grubu, mükellefiyet süresi, eğitim ve gelir seviyesi bakımından istatistiksel yeterliliklerin sağlanmasına özen gösterilmiştir. Anket çalışmalarında elde edilen veriler STATA istatistik programı yardımıyla çeşitli analizlere tabi tutulmuştur.

Araştırma kapsamında mükelleflere, çalışmanın temel amacına uygun olarak yöneltilen “*Gelir veya servetinizden ne kadarını gönüllü bir şekilde devlete vergi olarak verirsiniz?*” sorusunun frekans dağılımları aşağıda Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo 1.** Katlanılabilir Vergi Yükü Frekans Dağılımları

Seçenek (%)	Ort. Değer (1)	Frekans (2)	1x2
0 - 5	% 3	283	849
6 - 10	% 8	310	2.480
11 - 15	% 13	381	4.953
16 - 20	% 18	187	3.366
21 - 25	% 23	155	3.565
26 - 30	% 28	46	1.288
31 - 40	% 35,5	48	1.704
<b>TOPLAM</b>		1.410	18.205

Tablo 1'deki bulgular eşliğinde Türkiye'de katlanılabilir vergi yükü aralıklarının ortalama değerinin frekans sayısı ile çarpımından elde edilen değer, örneklem sayısına bölümü ile elde edilmiştir. Bu değer;  $18.205 / 1410 = \% 12,91$  bulunur. Buna göre Türkiye'de vergi mükelleflerinin herhangi bir zorlama olmaksızın,

gönüllü olarak gelir veya servet gibi vergi kaynaklarından ödemeye razı oldukları oran yaklaşık olarak **%13**'tür.

Kuşkusuz bu oran, devletin kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyaç duyduğu vergi miktarı açısından yeterli değildir. Türkiye açısından bakıldığında, tahsil edilen vergilerin GSMH'ya oranı (yaklaşık %26), bu oranın yaklaşık iki katı düzeyindedir. Ancak, tahsil edilen vergilerin yaklaşık yarısının mükellefler tarafından gönüllü olarak kabul edilmesi, devletin vergi tahsilatında elini güçlendirebilecek önemli bir veridir. Bu oran artırıldığında, devletin vergileme maliyetleri de önemli ölçüde azalacak ve böylece devlet enerjisini vergi dışı kalmış kaynaklara (kayıt dışı ekonomiye) daha fazla yönlendirebilecektir.

### 3.2. Katlanılabilir Vergi Yüküne Etki Eden Faktörler

Katlanılabilir vergi yükü bağımlı değişken olmak üzere, katlanılabilir vergi yükünü etkileyen faktörler Ordered Probit regresyon analizi ile aşağıda Tablo 2'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 2:** Katlanılabilir Vergi Yükünü Etkileyen Faktörler (Ordered Probit Regresyon Analizi Sonuçları)

Değişkenler	MODEL-1			MODEL-2			MODEL-3		
	Katsayı	Z-İst.	Marj.	Katsayı	Z-İst.	Marj.	Katsayı	Z-İst.	Marj.
<b>Demografik Faktörler</b>									
Orta Yaş	0.072	1.28	0.009	0.069	1.21	0.009	0.065	1.14	0.008
Erkek	0.099	1.42	0.012	0.095	1.37	0.012	0.099	1.42	0.011
Evli	-0.047	-0.74	-0.006	-0.048	-0.75	-0.006	-0.040	-0.62	-0.005
Esnaf	0.008	0.12	0.001	0.006	0.09	0.001	0.010	0.15	0.001
Memur	0.102	1.06	0.013	0.113	1.16	0.015	0.109	1.11	0.013
Mükellefiyet Süresi	0.142***	4.81	0.013	0.103***	4.84	0.013	0.103***	4.85	0.013
<b>Ekonomik Faktörler</b>									
Gelir	0.053*	1.81	0.007	0.051*	1.76	0.006	0.051*	1.74	0.006
Kamu Harcamaları	0.169***	4.84	0.021	0.165***	4.71	0.020	0.161***	4.61	0.020
Genel Ekonomik Durum	0.084***	2.60	0.011	0.085***	2.63	0.011	0.091***	2.78	0.011
Sübjektif Vergi Yükü	-0.188***	-8.11	-0.026	-0.188***	-8.11	-0.026	-0.185***	-7.95	-0.020
<b>Teknik - İdari Faktörler</b>									
Vergi Tekniği	-0.082***	-4.45	-0.010	-0.081***	-4.38	-0.010	-0.082***	-4.43	-0.010
Mali Saydamlık	0.048**	2.05	0.006	0.048**	2.02	0.006	0.047**	1.99	0.006
Vergi İdaresi	0.047*	1.82	0.006	0.049*	1.91	0.006	0.047*	1.84	0.006
Vergi Cezaları	0.020	0.92	0.003	0.022	1.00	0.003	0.025	1.14	0.003
Vergi Adaleti	0.041*	1.82	0.006	0.040*	1.79	0.005	0.041*	1.80	0.005
<b>Sosyal ve Kültürel Faktörler</b>									
Eğitim	0.067**	2.26	0.008	0.068**	2.29	0.008	0.064**	2.16	0.008
Vergi Bilinci	0.101***	2.84	0.013	0.104***	2.93	0.013	0.099***	2.77	0.012
Vergi Ahlakı	0.084***	3.54	0.011	0.081***	3.37	0.010	0.086***	3.58	0.011
Vatandaşlık Bilinci				0.067**	2.32	0.008	0.097***	3.17	0.012
Geleneklere Bağlılık							-0.087***	-3.01	-0.011
<b>REGIONAL FIXED EFFECTS</b>	<b>EVET</b>			<b>EVET</b>			<b>EVET</b>		
<b>Observations</b>	<b>1410</b>			<b>1408</b>			<b>1405</b>		
<b>Prob. (χ<sup>2</sup>)</b>	<b>0.0000</b>			<b>0.0000</b>			<b>0.0000</b>		
<b>R<sup>2</sup></b>	<b>0.1836</b>			<b>0.1847</b>			<b>0.1864</b>		

NOT: Bağımlı Değişken: Katlanılabilir Vergi Yükü; Referans Gruplar: Genç, Orta yaş üstü, Bayan, Bekâr, Serbest Meslek, Sanayici, Çiftçi, İşçi. Anlamlılık Düzeyleri: \* 0.05 < P < 0.10, \*\* 0.01 < P < 0.05, \*\*\* P < 0.01, Marj.: Marjinal Etki.

Katlanılabilir vergi yükünü artırmak için, bu yüke etki eden faktörlerin tespit edilmesi gerekir. Katlanılabilir vergi yüküne etki eden

faktörler demografik, ekonomik, teknik-idari ve sosyo-kültürel faktörler şeklinde gruplandırılarak incelenmiştir. Regresyon analizleri üç ayrı model şeklinde oluşturulmuş

ve böylece modelde kullanılan faktörler ile R<sup>2</sup> değerindeki değişim gözlemlenmiştir. R<sup>2</sup> değerindeki değişimin pozitif yönde olması, modele eklenen değişkenlerin gerekliliği yönünde olumlu sonuçlar vermektedir. Üç modelin de ki kare değerlerinin 0,0000 olması, modellerin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Her bir model açısından sağlamlık (robustness) testleri ve ayrıca regresyon analizlerini müteakiben marjinal etki analizleri yapılmış, böylece her bir faktörün modele marjinal etkisi ortaya konmuştur.

### 3.2.1. Demografik Faktörler

Demografik değişken olarak yaş, cinsiyet, medeni durum, meslek ve mükellefiyet süresi değişkenleri modele eklenmiştir. Bu değişkenler ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki sadece mükellefiyet süresi bakımından tespit edilmiştir. Regresyon analizi sonuçlarına göre, mükellefiyet süresi ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki mevcuttur. Buna göre, mükellefiyet süresi arttıkça katlanılabilir vergi yükü de artmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yeni mükellefler eski mükelleflere göre daha düşük vergi ödeme eğilimine sahiptir.

Diğer demografik gruplar arasında, katlanılabilir vergi yükü bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmemiştir.

### 3.2.2. Ekonomik Faktörler

Regresyon analizinde modele ekonomik değişken olarak gelir, kamu harcamaları, ülkenin ekonomik durumu ve subjektif vergi yükü eklenmiştir. Mükelleflerin gelir düzeyi ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak %10 düzeyinde anlamlı (çok güçlü olmayan) ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Buna göre gelir düzeyi arttıkça katlanılabilir vergi yükünde artış olmaktadır. Bu durum, genel olarak ülkedeki kişi başına düşen gelir miktarı ile gönüllü bir şekilde ödenen vergi miktarı arasındaki ilişkiye işaret etmektedir. Kişi başına gelir miktarının yükselmesi katlanılabilir vergi yükünün artmasına, diğer bir ifadeyle devletin vergileme maliyetlerinin azalmasına neden olabilir.

Regresyon analizi sonuçlarına göre kamu harcamaları algısı ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı, oldukça güçlü ve pozitif yönlü bir ilişki söz konusudur. Araştırma kapsamında ankete katılanlara “Kamu harcamaları tercihlerime uygun olarak yapılmaktadır (Ort.: 3,012)” ifadesine katılım düzeyleri sorulmuş ve 5’li likert ölçeğine göre (1- kesinlikle katılmıyorum; 2-

katılmıyorum; 3- kısmen katılıyorum, kısmen katılmıyorum; 4- katılıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) katılım düzeylerini belirtmeleri istenmiştir. Bu ifadeye orta düzey bir katılım söz konusudur. Pozitif yöndeki ilişki, kamu harcamaları algısındaki pozitif artışın katlanılabilir vergi yükünün de artacağına işaret etmektedir.

Ekonomik değişkenlerden bir diğeri de ülkenin ekonomik durumu ile ilgili algıdır. Regresyon sonuçlarına göre ülkenin ekonomik durumu algısı (Türkiye’nin ekonomik durumu iyidir, Ort.: 3,302; 1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki söz konusudur. Buna göre, ülke ekonomisi hakkında toplumun algısı pozitif yönde değiştikçe, katlanılabilir vergi yükü de artış göstermektedir. Buna karşın, subjektif vergi yükü<sup>7</sup> ile katlanılabilir vergi yükü arasında ise %1 düzeyinde anlamlı ve oldukça güçlü, negatif bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, hissedilen vergi yükü arttıkça katlanılabilir vergi yükü azalmaktadır.

### 3.2.3. Teknik – İdari Faktörler

Teknik – idari değişken olarak vergileme tekniği, mali saydamlık, vergi idaresi, vergi cezaları ve vergi adaleti değişkenleri modele eklenmiştir. Vergileme tekniği bakımından mükelleflere “gelir arttıkça vergi oranları artmalıdır (1)”, “herkesten aynı oranda vergi alınmalıdır (2)” ve “gelir arttıkça vergi oranı azalmalıdır (3)” şeklinde üç seçeneği bir soru yöneltilmiş ve tercihlerini belirtmeleri istenmiştir. Regresyon sonuçlarına göre vergi tarifeleri ile ilgili düşüncelerle katlanılabilir vergi yükü arasında %1 düzeyinde anlamlı ve oldukça güçlü, negatif bir ilişki söz konusudur. Buna göre, gelir arttıkça daha düşük oranda vergi oranı uygulanması, toplumun katlanılabilir vergi yükünü azaltmaktadır.

Mali saydamlık algısını tespit etmek amacıyla ankete katılanlardan “Devlet, vergiyle ilgili işlerini şeffaf bir şekilde yürütmektedir (Ort.: 2, 715)” ifadesine katılım düzeylerini 5’li likert ölçeğine göre (1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) belirtmeleri istenmiştir. Bu ifadeye katılım ortanın altında bir seviyede olup, mali saydamlık ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak %5 düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Buna

<sup>7</sup> Subjektif vergi yükünü belirlemek amacıyla ankete katılanlara “Size göre gelir veya servetinizin yüzde kaçını vergi olarak devlete ödüyorsunuz? (Ort.: %22,5)” sorusuna katılım düzeyleri sorulmuştur.

göre, mali saydamlık algısı arttıkça katlanılabilir vergi yükünde orta düzeyde bir artış söz konusudur.

Vergi idaresi algısını tespit etmek amacıyla ankete katılanlardan "*Vergi idaresinin bana karşı davranışlarından memnunum*" ifadesine katılım düzeylerini 5'li likert ölçeğine göre (1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) belirtmeleri istenmiştir. Regresyon sonuçlarına göre, vergi idaresi konusundaki kanaat ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak %10 düzeyinde (çok güçlü olmayan) pozitif bir ilişki söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresinin mükelleflere karşı tutumu pozitif yönde değiştikçe katlanılabilir vergi yükü de kısmi olarak artış göstermektedir.

Vergi adaleti algısı ile katlanılabilir vergi yükü arasında da vergi idaresine benzer bir ilişki söz konusudur. Vergi adaleti algısını tespit etmek amacıyla ankete katılanlardan, "*Ülkemizde vergi yükü adaletli bir şekilde dağıtılmaktadır* (Ort.: 2,892)" ifadesine katılım düzeylerini 5'li likert ölçeğine göre (1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) belirtmeleri istenmiştir. Regresyon sonuçlarına göre katlanılabilir vergi yükü ile vergi adaleti algısı arasında %10 düzeyinde anlamlı bir ilişki vardır ve vergi adaleti algısı pozitif yönde değiştikçe, katlanılabilir vergi yükü de kısmen (çok güçlü olmayan) artış göstermektedir. Diğer teknik – idari değişken olan vergi cezaları ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

### 3.2.4. Sosyo – Kültürel Faktörler

Sosyo – kültürel faktör olarak eğitim, vergi bilinci, vergi ahlâkı, vatandaşlık bilinci ve geleneklere bağlılık değişkenleri modele eklenmiştir. Eğitim seviyesi ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak %5 düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki bulunmuştur. Buna göre mükelleflerin eğitim seviyesi yükseldikçe katlanılabilir vergi yükünün de artış gösterdiğini ifade etmek mümkündür.

Vergi bilincini ölçmek amacıyla ankete katılanlardan "*Vergiler, kamu harcamalarının karşılığı olarak alınmaktadır* (Ort.: 3,785)" ifadesine katılım düzeylerini (1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) belirtmeleri istenmiştir. Vergi bilinci ile katlanılabilir vergi yükü arasında istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki mevcuttur. Diğer bir ifadeyle, vergi bilinci arttıkça katlanılabilir vergi yükü güçlü bir şekilde artış göstermektedir.

Benzer bir ilişki vergi ahlâkı ile katlanılabilir vergi yükü arasında da söz konusudur. Vergi

ahlâkını belirlemek amacıyla ankete katılanlardan "*Vergisel ödevlerimi gönüllü bir şekilde, zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiririm* (Ort.: 3,312)" ifadesine katılım düzeylerini (1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) belirtmeleri istenmiştir. Buna göre toplumun vergi ahlâkı yükseldikçe katlanılabilir vergi yükünün de güçlü bir şekilde artış göstereceği ortaya çıkmıştır.

Vatandaşlık bilincini ölçmek amacıyla "*Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyarım* (Ort.: 4, 422)" ifadesine katılım düzeyleri (1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) belirlenmiştir. Söz konusu değişken ilk regresyon modeline eklenmek suretiyle ikinci bir model oluşturulmuş ve vatandaşlık bilinci ile katlanılabilir vergi yükü arasında %5 düzeyinde anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür.

Ankete katılanların geleneklere bağlılık düzeyini belirlemek amacıyla "*Yaşamımda gelenek ve görenekler önemlidir* (Ort.: 4,018)" ifadesine katılım düzeyleri (1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) sorulmuştur. Geleneklere bağlılık ile katlanılabilir vergi yükü arasında %1 düzeyinde anlamlı ve negatif, güçlü bir ilişki tespit edilmiştir. Buna göre, mükelleflerin geleneklere bağlılık düzeyi atıkça katlanılabilir vergi yükü güçlü bir şekilde azalmaktadır.

### SONUÇ

Sağlam, istikrarlı ve yönetim maliyetleri düşük vergisel kaynaklara sahip olmak, bütün ülkelerin ortak hedeflerinden birisidir. Bu bağlamda, vergi mükelleflerinin katlanılabilir vergi yükünün yüksek olması istenir. Katlanılabilir vergi yükü, mükelleflerin gönüllü olarak ödemeye rıza gösterecekleri vergi miktarının gelirleri, servetleri veya diğer vergi konuları içindeki payını ifade etmektedir.

Bu çalışma, Türkiye genelinde katlanılabilir vergi yükünü ölçmek, bu yükün oluşumunda etkili olan faktörleri belirlemek ve böylece Türkiye'de katlanılabilir vergi yükünü artırmak için alınması gereken önlemleri ve yürütülmesi gereken politikaları ortaya koymak amacıyla yürütülmüştür.

Araştırma sonuçlarına göre Türkiye'de mükelleflerin gelir, servet veya diğer vergi konuları üzerinden herhangi bir rahatsızlık duymadan, kendi rızalarıyla ödemeyi kabul edecekleri vergi oranı yaklaşık %13 olarak tespit edilmiştir. Türkiye'de objektif vergi yükünün (vergi gelirleri toplamı / GSMH) yaklaşık %26 olduğu dikkate alınırsa, bu oran hâlihazırda uygulanmakta olan objektif vergi yükünün yaklaşık yarısına tekabül etmektedir. Bu oranın düşük olduğu iddia edilebileceği gibi,

mükelleflerin ödemek zorunda oldukları vergilerin yarısından rahatsızlık hissettiklerini ifade etmek de mümkündür.

Araştırmanın bir diğer amacı ise katlanılabilir vergi yükünün oluşumuna etki eden faktörleri ortaya koymak suretiyle, bu yükün nasıl artırılabilir sorusuna cevap aramaktır. Bu bağlamda yapılan bir dizi regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre, katlanılabilir vergi yükünün oluşumunda etkili olan temel faktörler; kamu harcamaları konusundaki algı, ülkenin genel ekonomik durumu, sübjektif vergi yükü, uygulanan vergi teknikleri, mali saydamlık, vergi idaresinin mükelleflere yaklaşımları, vergi adaleti, vergi bilinci, vergi ahlâkı, vatandaşlık bilinci, gelenekler, mükellefiyet süresi ve eğitim seviyesidir.

Regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre, Türkiye özelinde katlanılabilir vergi yükünün artırılması için aşağıda ifade edilen hususlara dikkat edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

- Vergilemenin mali amacını oluşturan kamu harcamaları konusunda toplumsal uzlaşımın sağlanması gerekir. Bu bağlamda, kamu harcamalarının toplum tercihlerine uygun olarak yapılmasını tesis edecek demokratik katılımın sağlanması önemlidir.
- Ödenen veya ödenecek vergilerden rahatsızlık duyulmaması için, gerek kişi başına gelir düzeyinin ve gerekse ülkedeki genel ekonomik durumun iyileşmesi gerekir. Bireylerin ödedikleri vergiler nedeniyle zorunlu harcamalarını kısmak mecburiyetinde kalmaları, bu vergilerden duyulan rahatsızlığı artıracaktır.
- Mükelleflerin hissettikleri vergi yükü olarak kabul edilen sübjektif vergi yükünün makul seviyelerde kalması için, vergi ile kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi ifade eden mali bağlantının sağlanması ve mali anestezi altında alınan dolaylı vergilere ağırlık verilmesi gerekir. Ülkelerin gelişmişlik göstergelerinden birisi olarak dolaylı - dolaysız vergi dağılımı kabul edilmekle beraber, gelişmekte olan ülkelerin ekonomik olgunluk ve refah toplumuna ulaşmaya kadar dolaylı vergilere ağırlık vermesi bu bağlamda kısmen makul karşılanabilir.
- "Eski vergi yeni vergiden iyidir" anlayışı eşliğinde, yeni vergiler koymak yerine var olan vergileri rehabilite etmek ve artan oranlı vergilere ağırlık vermek gerekir.
- Tahsil edilen vergilerin gerek tahsilatı ve gerekse kamu harcamasına dönüşümü süreçlerinin herkese açık ve şeffaf bir

biçimde yürütülmesi gerekir. Ülke genelinde verginin bir vatandaşlık görevi olduğu ve ödenen vergilerin hizmet olarak topluma geri döneceğinin herkes tarafından kabul edilmesi için mali yönetimin gerekli tedbirleri alması gerekir.

- Mali yönetimin mükelleflere en fazla görünen yüzü niteliğindeki vergi idarelerinin modern yönetim ilkeleri çerçevesinde dizayn edilmesi ve bürokratların davranışsal hatalarının minimize edilmesi gerekir.
- Anayasal bir zorunluluk olan vergi adaletinin tesis edilmesi için verginin tabana yayılması ve vergisel kurallara uyum noktasında hiç kimseye veya zümreye herhangi bir ayrıcalık yapılmaması gerekir.
- Vergilerin hangi amaçla alındığı ve nerelere harcandığının toplumsal bazda iyi anlatılması ve bu bağlamda vergi bilincinin artırılması için en alt kademelerden başlamak üzere gerekli eğitim imkânlarının kullanılması gerekir.
- Toplum oluşturulan kesimlerin ülkeye, vatana, millete ve devlete aidiyet duygusu anlamına gelen vatandaşlık bilincinin en üst düzeyde sağlanması gerekir. Vatandaş olmaktan gurur duymadığı bir ülkeye, mükellefin kendi rızası ile vergi ödemesini beklemek güçtür.
- Vergi ile eğitim seviyesi arasındaki ilişkinin yönü çeşitli çalışmalarda farklı bir şekilde ortaya konmakla birlikte (Torgler, 2007), bu çalışmada eğitim seviyesi arttıkça katlanılabilir vergi yükünün artış gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Gerek vergi bilinci, gerek mali bağlantı bilinci ve gerekse vergi ahlâkının tesisi için eğitimin önemli bir araç olabileceği gerçeği göz ardı edilmemelidir.



## KAYNAKÇA

- Abizadeh, S. ve Gray, J. 1985, Wagner's Law, A Pooled Time Series, Cross-Section Comparision, *National Tax Journal*, 38/2, 209-218.
- Carey, D. ve Rabesona, J. 2002, Tax Ratios on Labour and Capital Income and Consumption, *OECD Economic Studies*, 35, 129-174.
- Demir, İ.C. 2013. *Türkiye'de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*, Bursa: Dora Yayıncılık.
- Demir, İ.C. 2015. *Kamu Maliyesi*, Afyonkarahisar: Limit Yayınları.
- Gandhi, V.P. 1971, Wagner's Law of Public Expenditure: Do Recent Cross-Section Analysis Confirm It?, *Public Finance*, 28/1, 44-56.
- Goffman, I.J ve Mahar, D.J. 1971, The Growth of Public Expenditures in Selected Developing Nations: Six Caribbean Nations 1940-1965, *Public Finance*, 25/1, 57-73.
- Hazman, G.G. ve Aksu, Y. 2003, Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Mersin Vergi İdaresi Örneği, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 6/11, 109-126.
- Mendoza E. G., Razin, A. ve Tesar, L. L. 1994, Effective Tax Rates in Macroeconomics: Cross-country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption, *Journal of Monetary Economics*, 34/3, 297-323.
- Muehlbacher, S., Kirchler, E. ve Schwarzenberger, H. 2011, Voluntary Versus Enforced Tax Compliance: Empirical Evidence for the "Slippery Slope" Framework, *European Journal of Law and Economy*, 32: 89-97.
- Peacock, A.T. ve Wiseman, J. 1961, *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*, London: National Bureau of Economic Research.
- Torgler, B. 2007. *Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.
- Wagner, A. 1958, Three Extracts on Public Finance, *In. Classics in the Theory of Public Finance*, (Ed: R.A. Musgrave ve A.T. Peacock), 1-15.