

147736

T.C.
PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİLERİN UYUM MALİYETLERİ:
DENİZLİ ÖRNEĞİ

Elvan TEKE

Yüksek Lisans Tezi

Ağustos 2004

DENİZLİ

147736

VERGİLERİN UYUM MALİYETLERİ: DENİZLİ ÖRNEĞİ

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Tarafından Kabul Edilen
Maliye Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi**

Elvan TEKE

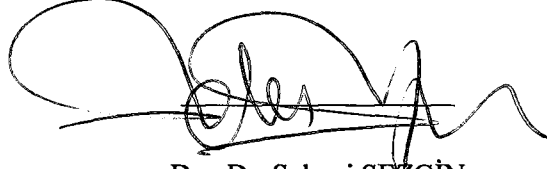
Tez Savunma Sınav Tarihi : 04. 08. 2004

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Selami SEZGİN

**Ağustos 2004
DENİZLİ**

TEZ SINAV SONUÇ FORMU

Bu tez tarafımızdan okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Doç Dr. Selami SEZGİN
(Başkan)

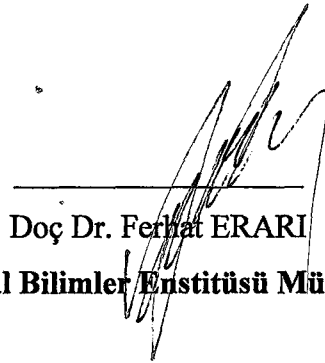


Doç. Dr. Addülkadir IŞIK
(Üye)



Yrd. Doç. Dr. Naci Tolga SARUÇ
(Üye)

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 05.08.2004 tarih ve 12/5..... sayılı kararıyla onaylanmıştır.



Doç Dr. Ferhat ERARI
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Denizli’de Kurumlar Vergisi mükelleflerinin uyum maliyetlerinin büyüklük ve bileşiminin belirlenmesine yönelik olarak yapılan bu çalışmanın uygulama bölümüne katılan firma sahipleri ve çalışanlarına, uygulama çalışmasının gerçekleşmesinde büyük bir özveriyle çalışan Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerine gösterdikleri yakın ilgi ve duydukları güvenden dolayı çok teşekkür ederim. Onların yardımları olmasaydı bu çalışmayı ortaya koymak oldukça güç olacaktı.

Elbette çalışmanın ortaya konmasında emeği geçenler bu kadarla sınırlı kalmadı. Hocalarımla ve arkadaşlarımla zamanlarını alan ve birikimlerinden yararlanan bu çalışmayı hazırlamamda bana yol gösteren, güvenini ve desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Maliye Bölüm Başkanı Doç Dr. Selami SEZGİN’e; çalışmamın teorik temelini oluşturma aşamasında sağladığı kaynaklar nedeniyle Yard Doç Dr. Naci Tolga SARUÇ’a; ve katkılarından dolayı değerli hocam Doç Dr. Abdulkadir IŞIK’a ; çalışmamın uygulama kısmında büyük bir özveriyle çalışan Oğuz OKTAR’a ve değerli hocam Dr. Andım Oben BALCE’ye, çalışma boyunca benden desteğini esirgemeyen, Arş. Gör. S.Yaman KOÇAK’a; çalışmamın bitirilmesinde birikimleri ve moral destekleri ile katkıda bulunan değerli arkadaşlarımla Arş Gör. Ferihan POLAT, Arş. Gör. Sevinç YARAŞIR ve Arş Gör. Özgür ALTUNTAŞ’a çok teşekkür ederim.

Üyesi olmaktan gurur duyduğum ve varlıkları ile her zaman moral desteğim olan başta babam Zeki TEKE ve annem Fatma TEKE’ye, Eda OKTAR, Eylem ve Taner DEĞİRMENCİ ve Berk OKTAR olmak üzere değerli aileme çok teşekkür ederim.

Elvan TEKE

ÖZET

Vergilerin uyum maliyetleri mükelleflerin vergi kanunlarının yükümlölükleri yerine getirebilmek üzere katlandıkları maliyetlerdir. Uyum maliyetleri konusu son yıllarda akademisyenler, bürokratlar ve politikacılar tarafından ilgi çeken bir konu haline gelmiştir. Çalışmanın konusunu vergilerin uyum maliyetlerinin tanımlanması, Denizli’de Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 2003-2004 vergilendirme döneminde katlandıkları uyum maliyetlerinin büyüklüğünün belirlenmesi, bu maliyetlerin bileşim ve dağılımının analiz edilmesi ve sonuçların değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Dünyada bu konuda yapılmış çalışmalar incelendiğinde Türkiye’de bu tip çalışmaların yetersiz olduğu ve vergi sisteminin etkinliğini azaltan koşulların bilinmesi amacıyla çeşitli vergi türleri açısından uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik çalışmalara ihtiyaç olduğu gözlemlenmiştir. Bu çalışmada amaç, hem bu konudaki yetersizliği gidermek amacıyla yerel düzeyde yapılacak uyum maliyeti çalışmalarına öncülük etmek hem de, büyüklüğü belirlenen, vergi sistemi dolayısıyla bireylerin katlandıkları uyum maliyetlerini minimize edecek bir önlemler dizisi oluşturmaktır.

Veri toplama yöntemi olarak anket yönteminin seçildiği bu çalışmada Denizli’de Kurumlar Vergisi mükelleflerini temsil etmek üzere tesadüfi örnekleme yoluyla 200 firma seçilmiş, bu firmalarla görüşülmüş ve 124 firmanın % 62 yanıt oranı ile sonuçları değerlendirilmeye alınmıştır.

Çalışmada Denizli’de bulunan Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin toplam uyum maliyetlerinin ödedikleri Kurumlar Vergisi’nin içindeki payının yaklaşık %15 olduğu tespit edilmiştir. Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında bu oran çok yüksek görünmektedir. Dolayısıyla uyum maliyetlerinin azaltılması amacıyla alınacak bir dizi önlemin hem mükellefler hem de vergi idaresi bakımından oldukça önemli sonuçlara sahip olduğu görülmektedir.

Elvan TEKE

ABSTRACT

Compliance costs may be defined as “those costs which are associated with complying with the requirements of a tax system, over and above the actual payment of tax and over and above any distortion costs inherent in the tax. Concern about the compliance costs of taxpayers is an area of growing interest among academics, policy makers and the public.

Direct taxation is costly not only for tax authorities but also for the firms. Although cost of taxation for the tax offices have researched extensively, compliance costs are still a relatively under-research area especially for developing countries. There is no rigorous study concerning compliance cost of taxation in Turkey.

In this dissertation, we investigated determinants of compliance cost of the corporation tax in the case Denizli, Turkey. The data for this study were obtained by a survey of a random sample of 200 firms in Denizli. There was a high rate of response which is 62 %. The result have shown that compliance costs in Turkey is a significant factor in business costs, especially for the small business. Aggregate compliance costs in the direct taxes that are paid by the taxpayer is about 15 %. This is very high when we compare the world average. A set of measure needs to minimize the costs of compliance.

Elvan TEKE

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER	IV
TABLolar DİZİNİ	VIII
GRAFİKLER DİZİNİ	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN UYUM MALİYETLERİ

1.1 GİRİŞ.....	3
1.2 VERGİLERİN UYUM MALİYETLERİ.....	4
1.2.1 Vergilerin Etkinlik ve İşlem Maliyetleri.....	4
1.2.2 Uyum Maliyetleri.....	5
1.2.2.1 Telafi edilmiş uyum maliyetleri.....	8
1.2.2.2 Zorunlu ve gönüllü uyum maliyetleri.....	9
1.2.3 Uyum Maliyetlerinin Fırsat Maliyet Yükü.....	9
1.3 SONUÇ.....	11

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE GERÇEKLEŞTİRİLMİŞ VERGİ UYUM MALİYETİ ÇALIŞMALARI

2.1 GİRİŞ.....	12
2.2 VERGİ UYUM MALİYETİNE İLİŞKİN ÇALIŞMALARIN ARTIŞ NEDENLERİ.....	15
2.3 ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UYUM MALİYETLERİ ÇALIŞMALARI.....	18
2.3.1 İngiltere’de Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	18

2.3.2 Avusturalya’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları	21
2.3.3 Yeni Zelanda’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	25
2.3.4 Hollanda’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	27
2.3.5 Kanada’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	28
2.3.6 İspanya’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	32
2.3.7 İsveç’te Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	33
2.3.8 Hindistan’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	35
2.3.9 Hırvatistan’da Yapılan Uyum Maliyetleri Çalışmaları.....	37
2.3.10 Amerika’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	38
2.3.11 Almanya’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları.....	40
2.4 TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN UYUM MALİYETLERİNE	
İLİŞKİN ÇALIŞMALAR	40
2.4.1 Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış.....	40
2.4.2 Türkiye’de Uyum Maliyetlerinin Hesaplanmasına Yönelik Yapılan	
Çalışmalar.....	43
2.5 ULUSLAR ARASI KARŞILAŞTIRMA.....	52
2.6 SONUÇ.....	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

METODOLOJİ

3.1 GİRİŞ.....	56
3.2 ÇALIŞMANIN KONUSU VE AMAÇLARI.....	56
3.3 VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ.....	56
3.4 ÇALIŞMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....	58
3.5 ÇALIŞMADA ELE ALINAN UYUM MALİYETLERİ.....	59
3.6 ÇALIŞMANIN SINIRLILIKLARI.....	61
3.6.1 Anketlerin Dağıtılma Aşaması.....	61
3.6.2 Anketlerin Uygulanma Aşaması.....	61
3.6.3 Diğer Sınırlamalar.....	62

3.7 SONUÇ.....	62
----------------	----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÇALIŞMANIN BULGULARI

4.1 GİRİŞ.....	63
4.2 ŞİRKETLERİN NİTELİKLERİ.....	66
4.3 ŞİRKETLERİN VERGİ BİLGİLERİ.....	66
4.4 ÇALIŞANLARA İLİŞKİN BİLGİLER.....	69
4.5 ÇALIŞANLARIN ÜCRET DÜZEYİNE İLİŞKİN BİLGİLER.....	74
4.6 VERGİ BÖLÜMÜNÜN UYUM MALİYETLERİ	75
4.7 FİRMALARIN KAYIT YÖNTEMLERİ VE MALİYETLERİ.....	77
4.8 VERGİLERİN DİĞER UYUM MALİYETLERİ.....	79
4.9 BİLGİ EDİNME MALİYETLERİ.....	82
4.10 FİRMALARIN MAHKEME MASRAFLARI.....	84
4.11 FİRMALARIN VERGİ İDARESİNE GİTME SIKLIĞI VE YARATTIĞI MALİYETLER.....	85
4.12 KATLANILAN UYUM MALİYETLERİNİN DAĞILIMI.....	87
4.13 VERGİ YASA VE UYGULAMALARINDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN YARATTIĞI MALİYETLER.....	91
4.14 FİRMALARIN VERGİ İDARESİNE YAKLAŞIMI.....	93
4.15 FİRMALARIN VERGİ SİSTEMİNE YAKLAŞIMI.....	94
4.16 VERGİ İÇİN HARCANAN ZAMANIN VERGİ TURLERİNE GÖRE DAĞILIMI.....	95
4.17 UYUM MALİYETLERİNİN ALTERNATİF MALİYET YÜKÜ	96
4.18 DİĞER KONULAR.....	97
4.18.1 Ankette Yer Almayan, Mükelleflerin Vergi Nedeniyle Katlandığını Düşündükleri Diğer Maliyetler.....	97
4.18.2 Sistemin Basitleştirilmesi İçin Mükelleflerin Önerileri.....	97

4.18.3 Mükelleflerin Belirttiği Diğer Konular.....	98
4.19 BULGULARIN SONUÇLARI.....	99
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	103
KAYNAKLAR.....	111
EKLER-1.....	117
EKLER-2.....	135
EKLER-3.....	144
ÖZGEÇMİŞ.....	148



TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 2.1 Bath Üniversitesi İnceleme Programı.....	18
Tablo 2.2 İngiltere’de 1986-1987 Yıllarında Cironun Yüzdesi Olarak Uyum Maliyetleri.....	19
Tablo 2.3 1990-1991 Yılı İçerisinde Avusturalya’da Vergi Gelirleri İle Uyum Maliyetlerinin Karşılaştırılması.....	23
Tablo 2.4 1990-1991 Yılında Avusturalya’da Vergilerin İşlem Maliyetleri.....	23
Tablo 2.5 1990-1991 Yılı İçin Yeni Zelanda’da Birleştirilmiş Uyum Maliyetleri	25
Tablo 2.6 1986-1994 Yılları İçin Kanada’da Gelir Vergisi ve Ücret Vergisi’nin Toplam Uyum Maliyetleri.....	30
Tablo 2.7 Türkiye’de Gelir Vergisi Mükellefi Başına Yıllık Uyum Maliyetleri (1990).....	45
Tablo 2.8 Türkiye’de Gelir Vergisinin Toplam Uyum Maliyetleri ve Toplam Gelire Oranı (1990).....	47
Tablo 2.9 Türkiye’de Kurumlar Vergisi Mükellefleri Başına Yıllık Uyum Maliyetleri.....	49
Tablo 2.10 Kurumlar Vergisinin Toplam Uyum Maliyetleri ve Toplam Gelire Oranı.....	51
Tablo 4.1 Şirketlerin Sektörel Yapısı.....	64
Tablo 4.2 Şirket Türü.....	65
Tablo 4.3 Çalışan Sayısı (Grup).....	66
Tablo 4.4 Şirketlerin Ödediği Ortalama Kurumlar Vergisi.....	67
Tablo 4.5 Firma Büyüklüğüne Göre Ortalama Şirket Yönetici Sayıları.....	69
Tablo 4.6 Firma Büyüklüğüne Göre Ortalama Tam Gün Çalışan Sayısı.....	69
Tablo 4.7 Vergiyle İlgili Çalışan Personel Sayılarının Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı.....	70
Tablo 4.8 Ödenen Ücretler.....	74
Tablo 4.9 SMMM’e Ödenen Ücretlerin Ödenen Kurumlar Vergisine Oranı.....	75

Tablo 4.10	Vergi Bölümünün Yıllık Ortalama Maliyeti.....	76
Tablo 4.11	Vergi Bölümünün Maliyetinin Şirket Büyüklüğüne Göre Dağılımı.....	77
Tablo 4.12	Yazılım Maliyeti.....	78
Tablo 4.13	Yazılım Maliyetinin Ödenen Kurumlar Vergisine Oranı.....	79
Tablo 4.14	Vergilerin Diğer Maliyetleri.....	80
Tablo 4.15	Diğer Maliyetlerin Sektörel Dağılımı.....	80
Tablo 4.16	Diğer Maliyetlerin Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı.....	81
Tablo 4.17	Diğer Maliyetlerin Kurumlar Vergisi İçindeki Payı.....	81
Tablo 4.18	Vergi İle İlgili Bilgi Edinmenin Maliyeti.....	83
Tablo 4.19	Bilgi Edinme Maliyetinin Ödenen Vergi İçindeki Payı.....	83
Tablo 4.20	Ortalama Mahkeme Masrafları.....	85
Tablo 4.21	Kurumların Vergi İdaresine Götme Sıklığı.....	86
Tablo 4.22	Vergi Dairesine Götme Sıklığının Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı.....	86
Tablo 4.23	Vergi İdaresine Götme Dolayısıyla Katlanılan Maliyet.....	86
Tablo 4.24	Toplam Uyum Maliyetleri ve Ödenen Vergiye Oranı.....	99

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 2.1 Çeşitli Ülkelerde Gelir Vergisi Uyum Maliyetlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	53
Grafik 4.1 Ödenen Kurumlar Vergisinin Sektörel Dağılımı.....	67
Grafik 4.2 Ödenen Verginin Şirket Yapısına Göre Dağılımı.....	68
Grafik 4.3. Ödenen Kurumlar Vergisinin Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı.....	68
Grafik 4.4 Küçük Ölçekli Firmaların Büyüklüğüne Göre Vergiyle İlgili Çalışan Personel Sayılarının Dağılımı.....	71
Grafik 4.5 Orta Ölçekli Firmaların Büyüklüğüne Göre Vergiyle İlgili Çalışan Personel Sayılarının Dağılımı.....	71
Grafik 4.6 Büyük Firmaların Büyüklüğüne Göre Vergiyle İlgili Çalışan Sayılarının Dağılımı.....	71
Grafik 4.7 Vergi Personelinin Ücret Karşılaştırılması.....	73
Grafik 4.8 Vergi Çalışanlarının Diğer Çalışanlarla Ücret Karşılaştırılması.....	73
Grafik 4.9 Kayıt Yöntemi.....	77
Grafik 4.10 Kullanılan Programlar.....	78
Grafik 4.11 Vergi İle İlgili Bilgilerin Elde Edildiği Kaynak.....	82
Grafik.4.12 Sistemin Karışıklığından Kaynaklanan Vergi Mahkemesi Başvurusu.....	84
Grafik 4.13 Masrafların Dağılımı.....	87
Grafik 4.14 Sektörlere Göre Masrafların Dağılımı.....	88
Grafik 4.15 Şirket Yapısına Göre Masrafların Dağılımı.....	89
Grafik 4.16 Şirket Büyüklüğüne Göre Masrafların Dağılımı.....	90
Grafik 4.17 Vergi Yasaları ve Uygulamaları Sık Değişiyor Mu.....	91
Grafik 4.18 Vergi Yasaları ve Uygulamalarındaki Değişiklik Ek Maliyet Yaratıyor Mu.....	91
Grafik 4.19 Vergi Yasaları ve Uygulamalarının Sık Değişmesinin Yarattığı Ek Maliyetler	92
Grafik 4.20 Vergi İdaresi Çağın Gereklerine Uygun Mu.....	93

Grafik 4.21 Vergi İdaresinin Çağın Gereklerine Uymamasının Yarattığı Maliyetler.....*	94
Grafik 4.22 Vergi sistemi Rüşvetçiliği Teşvik Ediyor Mu.....	95
Grafik 4.23 Harcanan Toplam Zamanın Vergi Türlerine Göre Dağılımı.....	96
Grafik 4.24 Uyum Maliyetlerinin Alternatif Maliyeti.....	96
Grafik 4.25 Toplam Uyum Maliyetlerinin Ödenen Vergiye Oranı.....	99
Grafik 4.26 Uyum Maliyetlerin Toplam Uyum Maliyetleri İçindeki Dağılımı.....	100



GİRİŞ

Kalıcı, başarılı, sağlıklı ve güvenli bir iş hayatı için gerekli olan şey hukuk sistemine uyumdur. Ancak hukuk sistemi buna olanak vermeyecek derecede karışık ise, uyum zorlaşır ve çoğunlukla göz ardı edilir. Vergi mükelleflerinin vergi hukuk sisteminin gereksinimlerini ve yükümlülüklerini yerine getirmek üzere katlandıkları maliyetler olarak tanımlanan uyum maliyetleri, vergiye ilişkin formların tamamlanması ve vergi idaresine teslim edilmesine ek olarak bir vergi danışmanı yardımıyla kayıtların tutulması, vergi planlaması ve vergiye ilişkin dokümanların toplanmasında katlanılan parasal maliyet ve zaman maliyetlerini, optimal olmayan bir vergi sisteminin neden olduğu etkinlik maliyetlerini ve vergi sisteminin mükellefler üzerinde yarattığı memnuniyetsizlik, hayal kırıklığı ve korkuların neden olduğu psikolojik maliyetleri içermektedir. Uyum maliyetleri ticari hayatın büyümesini frenleyici bir unsur olarak görülmektedir. Bu nedenle, uyumu kolaylaştıracak bir ayarlama ile maliyetleri minimize, uyumu maksimize ederek çok daha basit ve etkili bir sistem oluşturulacağına inanılmaktadır.

Uyum maliyetleri konusunun terminolojisi ve ilgi alanı yeni olmasına rağmen, bu konuya ait fikirler eskidir. Adam Smith'in vergileme ilkeleri olan vergilemede "kesinlik", "uygunluk", "iktisadilik" ve "eşitlik" ilkeleri doğrudan veya dolaylı olarak vergilerin uyum maliyetleri ile ilişkilidir. Zira uyum maliyetleri uyumsuzluğu artırdığı gibi, üretim kararlarını çarpıtarak yatırımları azalmasına ve açıkların artmasına neden olan ve vergi eşitliğinin bozulmasına, ekonomik büyümenin yavaşlamasına neden olan maliyetlerdir.

Çalışmanın konusunu vergilerin uyum maliyetlerinin tanımlanması, Denizli'de Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 2003-2004 vergilendirme döneminde katlandıkları uyum maliyetlerinin büyüklüğünün belirlenmesi, bu maliyetlerin bileşim ve dağılımının analiz edilmesi ve sonuçların değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Dünyada bu konuda yapılmış çalışmalar incelendiğinde Türkiye'de bu tip çalışmaların yetersiz olduğu ve vergi sisteminin etkinliğini azaltan koşulların bilinmesi amacıyla çeşitli vergi türleri açısından uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik çalışmalara ihtiyaç olduğu gözlemlenmiştir. Bu çalışmada amaç, hem bu konudaki yetersizliği gidermek

amacıyla yerel düzeyde yapılacak uyum maliyeti çalışmalarına öncülük etmek hem de vergi sistemi dolayısıyla bireylerin katlandıkları uyum maliyetlerini minimize edecek bir önlemler dizisi oluşturmaktır.

Bu amaçlar doğrultusunda, dört bölümden oluşan bu çalışmanın **birinci bölümünde**, uyum maliyetlerine getirilmiş farklı tanımlama ve sınıflamalar ele alınacaktır.

İkinci bölümde ise, son yıllarda kamusal alanda ve akademik çevrede uyum maliyetlerine ilişkin araştırmalar yapılmaya başlanmasına neden olan faktörler üzerinde durulacak, çeşitli ülkelerde gerçekleştirilmiş uygulama çalışmaları ve sonuçları değerlendirilecektir. Bölümün son kısmında Türkiye’de gerçekleşen hesaplamalar esas alınarak uluslar arası karşılaştırma yapılacaktır.

Üçüncü bölümde, çalışmanın metodolojisi üzerinde durulacaktır. Bu bölümde çalışmanın konusu, amaçları ve veri toplama yöntemi olarak seçilen anket yönteminin seçilme, hazırlanma ve uygulama sürecine değinilecek, çalışmanın evreni ve örnekleme tanımlanacak, ilerleyen kısımda uygulama çalışmasına esas teşkil eden uyum maliyetlerinin neler olduğu, çalışmanın varsayımları ve çeşitli aşamalarda çalışmanın sınırlılıkları ele alınacaktır.

Dördüncü bölümde, öncelikle değerlendirmeye alınan firmaların yapısı, çalışanları ve ücret bilgileri hakkında genel bilgiler verilip, ilerleyen kısımlarda, parasal olarak ifade edilebilen uyum maliyetlerine ilişkin hesaplamalar varsayımları ile birlikte verilecek, parasal olarak ifade edilemeyen ancak mükelleflerin sisteme uyumunu etkileyen maliyetler üzerinde durulacaktır. Firmaların uyum maliyetlerinin büyüklük ve bileşimini belirlemek üzere yapılan anket çalışmasının bulgularına ilişkin bilgiler tablo ve grafikler ile açıklanacak, sonuç bölümünde de Denizli’de Kurumlar Vergisi mükelleflerinin katlanmak zorunda oldukları uyum maliyetlerinin ödenen Kurumlar Vergisi’ne oranı ve katlanılan uyum maliyetlerinin dağılımı değerlendirilecektir.

Sonuç ve Öneriler bölümünde de uygulama çalışmasında elde edilen bulgular özetlenerek, uyum maliyetlerini minimize etmeyi amaçlayan bir önlemler dizisi oluşturulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN UYUM MALİYETLERİ

1.1 GİRİŞ

Vergi mükelleflerinin vergi idaresine çok fazla iş düşmeden, kendi rızaları ile doğru beyanda bulunmalarını sağlayan faktörler ve bunların mükelleflerin beyanlarına etkileri konusunda yapılan çalışmalar genel olarak “Tax Compliance” adı altında yürütülmektedir “Tax Compliance” İngilizce sözlüklerde vergi ödeme istekliliği şeklinde ifade edilmektedir. Bu ifadenin yerleşmiş Türkçe bir karşılığı bulunmamaktadır. Bu alanda yapılan çalışmalardan birisinde “Tax Compliance” ifadesinin yerine “gönüllü uyum” ifadesi kullanılmıştır. “*Vergi Uyum*” mükelleflerin tüm gelir beyannamelerini zamanında doldurması ve beyannamelerin vergi yükümlülüğünü tam olarak yansıtacak şekilde beyannamenin doldurulduğu tarihte geçerli olan Gelir İdaresi kodu, düzenlemeleri ve mahkeme kararlarına uygun olmasını ifade eder. Eğer vergi mükellefi beyannamesinde gerçek vergi yükümlülüğünden daha az miktarda gelir beyan etmişse, *eksik bildirim* kavramı ile. benzer şekilde, *fazla bildirim* kavramını mükellefin yükümlülüğünden daha fazla gelir beyan ettiği durumlarda kullanılmaktadır.. Bu durumda eksik bildirimde veya fazla bildirimde bulunulması bir *vergi uyumsuzluk* türüdür.¹ Vergi uyumun birtakım maliyetleri bulunmaktadır. Bu anlamda vergilerin uyum maliyetleri mükelleflerin vergi sistemiyle uyum halinde olmak üzere katlandıkları maliyetleri ifade etmektedir.²

Vergilerin uyum maliyetlerine ilişkin literatürde birçok tanımlama getirilmiştir. En genel tanımıyla, uyum maliyetleri vergi mükelleflerinin vergi sisteminin gereksinimlerini ve yükümlülüklerini yerine getirmek üzere katlandıkları maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bu maliyetler vergiye ilişkin

¹Hasan Hüseyin BAYRAKLI ve Diğerleri, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, 19. Maliye Sempozyumu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları”, 10-14 Mayıs 2004, Antalya

² Ali ÇELİKKAYA, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>

dosya ve kayıtların doldurulması ve saklanması harcanan zamanı, bir vergi planlaması yaparken, buna ilişkin kuralların öğrenilmesi ve müzakere edilmesi için harcanan zamanı, muhasebecilere, finansal planlamacılara, avukatlara ve yazılım sahipleri gibi profesyonel danışmanlara ödenen ücretleri, ve vergi sisteminin karışık ve zor olmasının neden olduğu psikolojik maliyetleri kapsamaktadır.³ Bu maliyetler vergi sistemi tarafından mükelleflere yüklenen maliyetler olup, efektif vergi oranlarını çeşitli yollarla artıran, vergi sistemindeki karışıklık başta olmak üzere birçok sebepten ileri gelen ve vergi sisteminin eşitliğini ve etkinliğini azaltan maliyetlerdir.⁴

Bu bölümde vergi sisteminin neden olduğu maliyetler ele alındıktan sonra, uyum maliyetlerine getirilmiş farklı tanımlama ve sınıflamalar ile uyum maliyetlerinin yarattığı fırsat maliyeti üzerinde durulacaktır.

1.2 VERGİLERİN UYUM MALİYETLERİ

1.2.1 Vergilerin Etkinlik ve İşlem Maliyetleri

Vergi salınması özel sektörden kamu sektörüne kaynak transferini ifade etmektedir. Bu transfer uyum, yönetim ve etkinlik maliyeti olarak adlandırılın üç sosyal maliyet meydana getirmektedir. Aşırı yük ya da refah kaybı olarak da adlandırılabilen etkinlik maliyetleri vergi sisteminin harekete geçirdiği optimal olmayan davranışların neden olduğu maliyetlerdir.⁵ Etkinlik maliyeti, vergilerin mükelleflerin vergi sonrası kararlarını değiştirmesiyle fiyat yapısının, tüketim ve üretim tercihlerinin değişmesi ve ekonomideki çıktı miktarının (GSMH'nın) azalmasıyla sonuçlanan maliyetlerdir. Devletin vergi toplamak üzere katlandığı maliyetleri oluşturan maliyetler yönetim maliyetlerini oluştururken, uyum maliyetleri mükelleflerin vergi ile ilgili sorumluluklarına riayet etmek üzere

³ Joseph BANKMAN, "Who Should Bear Tax Compliance Costs?", *Working Paper Series from Berkeley Olin Program in Law & Economics*, No: 11083, s.94, 2003

⁴ Sue GREEN ve David WINTER, "Tax Compliance Costs- The Tax Practitioner's Perspective", in Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, İngiltere, Fiscal Publications, s.368, 1995

⁵ John L. GUYTON ve Diğerleri, "Estimating the Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax", *National Tax Association Spring Symposium*, s.2, 2003

katlandığı maliyetleri ifade etmektedir. Vergilerin uyum ve yönetim maliyetlerinin toplamı vergilemenin işlem maliyetleri olarak adlandırılmaktadır.⁶

1.2.2 Uyum Maliyetleri

Her girişimin kendine özgü bir maliyeti olduğu gibi, gerçek veya tüzel kişilerin, devletin yapmış olduğu vergileme faaliyeti dolayısıyla karşılaştıkları birtakım maliyetler vardır⁷. Bu maliyetler devletin katlanmak zorunda olduğu maliyetler olduğu gibi mükelleflerin katlanmak zorunda oldukları maliyetler de olabilir.⁸ Vergi sisteminin işletilmesi ile ilgili vergi idaresinin yapmış olduğu harcamalar dışarıda bırakıldığında vergi mükellefleri üzerinde doğan maliyetler “uyum maliyetleri” olarak adlandırılmaktadır. Üst kavram olarak mükellef açısından “vergiye uyma”, vergiye tabi olan gelirin tam olarak bildirilmesi, vergi ile ilgili indirimlerin, düşülebilir kalemlerin ve istisnaların doğru olarak uygulanması, vergi beyannamelerinin zamanında verilmesi ve verginin doğru hesaplanması ile vergi kanunları ile vergi mükelleflerine yüklenen diğer ödevlerin yerine getirilmesini ifade etmektedir. Bu bağlamda uyum maliyetleri genel olarak vergi kanunlarının gereklerini yerine getirmek üzere katlanılan maliyetler olarak tanımlanabilir. Uyum maliyetlerine getirilmiş birçok tanımlama ya da sınıflama bulunmaktadır. Bunlardan ilki uyum maliyetlerini kendi içerisinde üç sınıf içerisinde değerlendirmektedir. Bunlar doğrudan parasal maliyetler, zaman maliyetleri, fiziksel ve ruhsal maliyetlerdir.⁹

Doğrudan parasal maliyetler mükellefin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirirken vergi aslı dışında muhasebecisi yada mali müşavirine ödediği tutarlar ile vergi idaresine ulaşımı için ödediği tutarlar gibi harcamaları ifade etmektedir.

İkinci uyum maliyeti mükellefin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirmek için harcamış olduğu zamanı esas alan “zaman maliyetleridir”. Zaman

⁶ Binh, TRAN-Nam ve Diğerleri, “Tax Compliance Research: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia”, *National Tax Journal* 53, s. 229-251, 2000.

⁷ James ALM, “What is an Optimal Tax System”, *National Tax Journal*, Vol.49, no:1, s.117-133, 1996

⁸ Abdurrahman Akdoğan, “Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyeti ve Vergileme Açısından Önemi”, *Yeni İş Dünyası Dergisi*, s.16-17, 1981

⁹ Doğan GÖKBEL, “Verginin Mükelleflere Maliyeti”, <http://www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?81>

maliyetleri mükellefin kendi vergi işlerini yapabildiği durumlarda normal işlerinden fedakarlık yaparak ayırmış olduğu zaman olabileceği gibi iş saatleri dışında alternatif biçimlerde harcayacağı zaman dilimlerini vergi işlerine ayırması biçiminde de olabilmektedir.

Üçüncü ve son uyum maliyeti ruhsal maliyetler ise mükellefin vergilemeden dolayı yaşamış olduğu stres ve kaygıyı içermektedir. Mükellefin yaşayacağı stres ve kaygı vergi kaçırma eyleminden kaynaklanan değil, iyi niyetli bir vergi mükellefi olarak maruz kaldığı sıkıntılardır. Öncelikli olarak karmaşık vergi mevzuatını anlamak konusunda çekilen sıkıntılar söz konusu olmaktadır. Bu durum gerek işlem yaparken gerekse diğer zamanlarda mükellef tarafından belirsiz bir ortamın var olduğunun düşünülmesi ve güvensizlik hissedilmesi nedeniyle oluşabilir. Diğer yanda, vergi idaresinin vergi denetimi ve vergi incelemesi yapması durumlarında mükellefin yaşamış olduğu ruhsal sıkıntılar daha belirginleşebilmektedir. Aile reisinin ailenin tüm gelirini beyan etmesinin gerekli olduğu vergi sistemlerinde, beyan yükümlülüğü olan eş, ruhsal maliyetle karşı karşıyadır.

Uyum maliyetlerinin bir diğer tanımlaması da Amerikan ekonomist Scott Moody tarafından yapılmıştır. Scoot Moody, vergi sistemindeki karışıklıkların ve değişikliklerin iki ekonomik maliyet yarattığını, bunlardan birinin genel giderler diğerlerinin ise fırsat maliyeti olduğunu belirtmiştir. Genel giderleri kendi arasında üç grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilki vergi planlaması, ikincisi uyum ve üçüncüsü de dava giderleridir. Vergi planlaması , firmaların ve bireylerin tüm ekonomik kararlarda olduğu gibi vergi konusunda da karlarını maksimize etmeyi amaçlayan bir karar sürecidir. Uyum ise, ülkede uygulanan vergi sisteminin gerektirdiği birtakım yükümlülükleri (kayıtların tutulması, eğitim, formların hazırlanması, paketlenmesi, gönderilmesi vb) yerine getirme sürecidir. Dava giderleri olarak da adlandırılabilir üçüncü grup giderler, vergi ile ilgili uyuşmazlıklar ya da prosedür nedeniyle vergi idaresine ya da mahkemelere başvuru ve dava sürecinde ortaya çıkan maliyetleri ifade etmektedir.¹⁰

Uyum maliyetlerine ilişkin literatürde birçok tanımlama olmasına karşılık geleneksel tanımlama şu şekildedir; Uyum maliyetleri mükelleflerin vergi idaresi

¹⁰ Scoot Moody, "The Cost of Tax Compliance" *Senior Economist Tax Foundation*, 2002

ve vergi kanunlarına riayet etmek için katlandıkları maliyetlerdir. Bu maliyetler vergi aslının dışında vergi nedeniyle ödenen maliyetlerdir.¹¹ Bu bağlamda katlanılan maliyetleri üç grupta toplamak mümkündür.¹²

Mükelleflerin uyum yükü olarak adlandırılan birinci grup uyum maliyetleri, vergiye ilişkin formların tamamlanması ve vergi idaresine teslim edilmesine ek olarak bir vergi danışmanı yardımıyla veya vergi idaresi yardımıyla kayıtların tutulması, vergi planlaması ve vergiye ilişkin dokümanların toplanmasında katlanılan maliyetlerdir. Mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerinin bilinmemesinden kaynaklanan eksik veya fazla vergi beyanlarının neden olduğu maliyetler de bu maliyetler içine dahil olabilmektedir. Bu maliyetler parasal veya zaman maliyetleri olarak ifade edilebilir.

İkinci grup vergi dışı maliyetler, optimal olmayan bir vergi sisteminin neden olduğu etkinlik maliyetleridir. Bu maliyetler mükelleflerin emek arzı üzerinde etkili olduğu gibi, yatırım kararları ve tüketim kalıpları üzerinde de etkili olabilmektedir.

Üçüncü grup vergi dışı maliyetler ise, vergi sisteminin mükellefler üzerinde yarattığı memnuniyetsizlik, hayal kırıklığı ve korkuların neden olduğu psikolojik maliyetlerdir. Bu üç grup maliyetin mükellefler arasındaki dağılımı farklılık gösterebilmektedir.

Uyum maliyetlerinin tanımlanmasında bir diğer ayrım da uyum maliyetlerinin yönetim uyumu ve teknik uyum maliyetleri olarak ikiye ayrılmasıdır. Bu ayrıma göre, yönetimle ilgili olarak ve prosedürle ilgili kurallara uyulmasında katlanılan maliyetler yönetim uyumu kavramına girerken, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının gerektirdiği bazı teknik kurallara uygun olarak işlemlerini gerçekleştirmede katlandıkları maliyetler de teknik uyum maliyetleri olarak adlandırılmaktadır.¹³

Mükelleflerin vergi kanunlarına riayet etmek için katlandıkları bu maliyetlerle ilgilenmek akademisyenlerin, politikacıların ya da genel olarak

¹¹ Cedric SANDFORD, "The Rise and Rise of Tax Compliance Costs" in Cedric Sandford, (Editor), "Tax Compliance Costs Measurement and Policy", Bath, U.K, *Fiscal Publications in association with The Institute for Fiscal Studies*, s.1,1995

¹² John L. GUYTON, John F. O'HARE and Michael P. STAVRIANOS, Eric J. TODER, "Estimating the Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax", *National Tax Association Spring Symposium*, 2003

¹³ OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, *Centre for Tax Policy and Administration OECD*, Tax Guidance Series, General Administrative Principles ,GAP004 Compliance Measurement,s.3,1999

kamunun ilgisini çeken ve giderek önem kazanan bir konudur. Özellikle son yıllarda üzerinde yapılan çalışmaların yoğunlaştığı uyum maliyetleri terimi, daha önceleri sadece diğer vergi maliyetleri ile bağlantılı olan ve mükelleflerden daha çok vergi idaresinin katlanmak durumunda olduğu yönetim maliyetlerinin bir parçası olarak kabul ediliyordu. Fakat günümüzde kabul gören terminoloji, uyum maliyetlerini, vergi mükelleflerinin vergi otoritelerinin ve vergi kanunlarının şartlarını yerine getirmede katlanılan maliyetler olarak kabul etmektedir.

Bireyler açısından bakıldığında, bireylerin kanuni yükümlülükleri hakkında yeterli bilgi edinebilmek için katlanmak zorunda olduğu maliyetler, beyanname verme sürecinde katlandıkları zaman kaybı, beyannamelerini doldurabilmek için gerekli verileri sağlayan birtakım belge ve dosyaların toplanması ve saklanması katlanılan maliyetler, vergi danışmanlarına ödenen paralar, vergi dairesine ya da muhasebeci-vergi danışmanı ile görüşmek üzere ödenen paralar gibi katlanılan rutin maliyetler ve diğerlerine göre ölçülmesi zor olan, ve mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini gerçekleştirirken yaşadıkları stres, kaygı ve anksiyete nedeniyle oluşan fiziksel ve psikolojik maliyetlerden oluşmaktadır.

Kurumlar açısından bakıldığında, uyum maliyetleri firmaların ürünleri ve kurum kazançları üzerinden alınan vergilerin hesaplanmasında katlanılan maliyetleri, çalışanların ücretlerinin hesaplanmasında katlanılan maliyetleri, bununla birlikte bu işlemleri yapabilmek için yeterli bilgiyi elde etmek ya da bilgilerini güncellemek için katlanılan maliyetleri ve kanuni yükümlülüklerinin ve cezalarının bilinmesi için katlanılan maliyetleri içermektedir.¹⁴

1.2.2.1 Telafi edilmiş uyum maliyetleri

Vergi otoritelerinin uyum gereksiniminin bazı kazançları da bulunmaktadır. Bhatnagar'ın 1997 yılında yaptığı bir çalışmaya göre kayıtların tutulmasından kaynaklanan bilgi kazançları daha iyi bir nakit yönetimine sebep olarak maliyetleri azaltmaktadır. Bhatnagar bu telafi edilmiş uyum maliyetlerinin

¹⁴ Cedric SANDFORD, "The Rise and Rise of Tax Compliance Costs" in Cedric Sandford, (Editor), "Tax Compliance Costs Measurement and Policy", Bath, U.K., *Fiscal Publications in Association with The Institute for Fiscal Studies*, 1995

özellikle yüksek uyum maliyeti yükü altında bulunan küçük firmaların istekliliğini artırmak bakımından önemli olduğunu vurgulamaktadır.¹⁵

1.2.2.2 Zorunlu ve gönüllü uyum maliyetleri

Ödenen vergi ile uyum maliyetleri arasındaki ilişkiyi araştıran Mill'e göre, vergi araştırması ve planlaması yapmak için daha çok para ve zaman harcayan firmalar daha düşük vergi beyan etmektedirler. Her ne kadar vergi sistemindeki karışıklık ek uyum maliyetleri yaratsa da bu karışıklık vergi kaçırma ve vergiden kaçınmak için fırsatlar sağlamaktadır. Uyum maliyetlerinin yüksek olduğu bir vergi rejimi anlam bulanıklığı, belirsizlik ve karışıklığı artırdığı için, isteğe bağlı yani gönüllü olarak vergi planlaması yapmanın kazancı artmaktadır. Bu noktada bazı uyum maliyetleri zorunlu olmaktan çıkıp gönüllü olmaktadır.¹⁶

Burada belirtmek gerekir ki araştırmacılar vergi rejimine uyumsuzluk ile vergi kaçırma veya vergiden kaçınmayı birbirinden ayırmaktadırlar. Vergi kaçırma mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmemek için yaptıkları suç gerektiren davranışlar iken, vergi uyumsuzluğu (non-compliance) , vergi yükümlülüklerinin bilinmemesi, bilgisizlik, yanlış anlama veya hesap hatalarından kaynaklanan vergi kaçırma niyetinin bulunmadığı daha geniş bir kavramdır.¹⁷ Vergi uyumunu ya da uyumsuzluğunu belirleyici parasızlık, haksızlık, karmaşıklık, cehalet, çevrenin vergi sistemine uyumu, yakalanma riski, dürüstlük, cezalardan kaçınma gibi diğer bazı kriterler vardır.¹⁸

1.2.3 Uyum Maliyetlerinin Fırsat Maliyet Yükü

Vergi sisteminin neden olduğu ikinci bir ekonomik maliyet de fırsat maliyetidir. Fırsat maliyetleri daha verimli bir ekonomik aktivite yerine daha verimsiz bir ekonomik aktivitenin seçilmesinin neden olduğu maliyetlerdir. Bazı

¹⁵ Saumen CHATTOPADHYAY ve Arindam DAS-GUPTA, "The Compliance Cost of the Personal Income Tax and its Determinants", *National Institute of Public Finance and Policy*, Hindistan, s.2, 2002

¹⁶ Mills, LILLIAN, "Corporate Tax Compliance and Financial Reporting", *National Tax Journal* 49, 421-435, 1996

¹⁷ Michael WENZEL, "The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance : The Role of Taxpayers' Identity", *The Australian National University, Australian Taxation Office, Working Paper*, No 6, 2001

¹⁸ Christina M. RITSEMA ve Diğerleri, "Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance: Evidence From the 1997 Arkansas Tax Penalty Amnesty Program", *2003 IRS Research Conference*, s.9, 2003

fırsat maliyetlerinin ölçülmesi mümkün iken bazılarının doğaları gereği ölçülmesi oldukça zordur. Örneğin şu örnekte vergilerin fırsat maliyetinin ölçülmesi mümkün olabilir; Mükellefler vergi ile ilgili kayıtlarını saklamak zorundadırlar. Aslında mükellefler ön ödeme yapmaya zorlanmaktadır. Bu ön ödemenin (peşin ödemenin) bir sonucu olarak, mükellefler birtakım diğer ekonomik getirilerden mahrum kalırlar. (Faiz, kar, kar payı vb) Aslında bu paranın zaman içerisinde üretim sürecine sokulması sonucu elde edilebilecek alternatif getirilerinden mahrum kalınmaktadır. Dolayısıyla vergi sistemine riayet etmenin fırsat maliyeti doğmuş olmakta, uyum maliyetlerinin fırsat maliyeti yükü söz konusu olmaktadır. Fırsat maliyeti ölçülmesinin mümkün olmadığı duruma bir örnek olarak, vergi ile ilgili işlemlerini tamamlamak için vaktinin önemli bir kısmını harcayan bir yazılım programcısını vermek mümkündür. Burada harcanan zamanın milyon dolarla ifade edilebilecek yeni bir buluş için harcanabilecek olması uyum maliyetlerinin fırsat maliyet yükünü artırmaktadır ancak bunun ve bunun gibi ekonomik aktivitelerin fırsat maliyetinin ölçülmesi, aktivitelerin doğası gereği mümkün değildir.¹⁹

¹⁹ Scoot Moody, a.g.m, s.21

1.2 SONUÇ

Uyum maliyetleri genel olarak vergi kanunlarının gereklerini yerine getirmek üzere katılan maliyetler olarak tanımlanabilir. Uyum maliyetlerine getirilmiş birçok tanımlama ya da sınıflama bulunmaktadır. Bunlardan ilki uyum maliyetlerini kendi içerisinde üç sınıf içerisinde değerlendirmektedir. Bunlar doğrudan parasal maliyetler, zaman maliyetleri, fiziksel ve ruhsal maliyetlerdir.

Uyum maliyetlerinin sınıflandırılmasına getirilen ikinci ayırım uyum maliyetlerinin genel giderler ve fırsat maliyeti içerisinde tanımlanmasıdır. Genel giderleri kendi arasında üç grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilki vergi planlaması, ikincisi uyum ve üçüncüsü de dava giderleridir. Bunun dışında uyum maliyetlerinin bir de fırsat maliyeti yükü bulunmaktadır.

Uyum maliyetlerini sınıflamaya yönelik üçüncü bir ayırım; zaman ve parasal maliyet (uyum yükü), etkinlik maliyeti ve psikolojik maliyetler olmak üzere uyum maliyetlerini üç gruba ayırmaktadır.

Uyum maliyetlerinin tanımlanmasında bir diğer ayırım da uyum maliyetlerinin yönetim uyumu ve teknik uyum maliyetleri olarak ikiye ayrılmasıdır.

Bu bölümde çeşitli sınıflamalara göre uyum maliyetlerinin tanımları verilmiş, telafi edilmiş uyum maliyetleri, gönüllü ve zorunlu uyum maliyetleri gibi literatürde yer alan farklı tanımlamalara yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE GERÇEKLEŞTİRİLMİŞ VERGİ UYUM MALİYETLERİ ÇALIŞMALARI

2.1 GİRİŞ

Vergilerin uyum maliyetleri Avusturalya ve İngiltere gibi ülkelerde politik platformda yerini almış bir konudur. Ayrıca bu konu özellikle Amerika, Hollanda, İspanya, İsveç, Yeni Zelanda ve Hindistan'ın bulunduğu bir grup ülke açısından politikaların belirlenmesi açısından etkilidir. Almanya da bu konuyu 80'li yıllarda ele almıştır²⁰. Japonya, Singapur ve Tunus'da da bu konu çalışma altındadır.²¹

Çeşitli ülkelerde yapılan çalışmaların ele alındığı bu bölümde öncelikle genel olarak bu konudaki çalışmaların tarihsel süreci hakkında şöyle bir sıralama yapmak mümkündür;

Bir vergi sisteminin tüm uyum yükü ilk kez resmi olarak 1935 yılında Haig tarafından çalışılmıştır. Ancak uyum maliyetlerine ilişkin yıllık bazı göstergelerle çalışılması son dönemlere rastlamaktadır.

1985 yılından bu yana uyum maliyetleri konusu, İngiltere tarafından dikkate değer ve hükümetler üzerinde etkilerinin küçümsememesi gereken bir konu olarak algılanmaktadır. İçinde vergi reformlarının da bulunduğu ve hükümetler tarafından gerçekleştirilen birçok regülasyonda uyum maliyetlerinin ölçülmesi amacıyla resmi bir organizasyon oluşturmuş olan İngiltere (CCAs- Compliance Costs Assessments), bu konunun öncülerinden olmuştur.

İngiltere tarafından bu konunun resmi olarak ele alınmasından sonra ülkeler bu çerçevede yapılan kongreler ve kabul edilen bazı prensiplerle uyum maliyetlerinin bertaraf edilmesine yönelik birtakım prensipleri benimseye başlamışlardır. Yeni Zelanda, Avusturalya ve Hollanda bu ülkeler arasında yer almaktadır. Şüphesiz bunun dışında da örnekler verilebilir. Ancak temel nokta

²⁰ Saumen CHATTOPADHYAY, a.g.e, s.2

²¹ Cedric SANDFORD, a.g.e, s.3

uyum maliyetleri konusunun son yirmi yıl içerisinde gerçek öneminin kavrandığı ve vergi politikaları açısından öncelikli bir konu olduğunun anlaşıldığıdır.

1994 yılında Sally Gunz, Alan Macnaughton ve Karen Wensley tarafından vergi teşviklerinin neden olduğu uyum maliyetlerinin firmalar üzerindeki büyüklüğünü ölçmek ve bazı çözüm önerileri sunmak üzere Kanada’da toplam 111 firma üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır.²²

Bunun yanında 1995 yılında Sandford bu konuya ilişkin çalışmalarda bulunmuştur. Uyum maliyetleri kavramının yeni duyulan bir kavram olmasına karşılık, bazı vergi düzenlemelerinde bu konunun bilinmesine ve gelire ilişkin yıllık ölçümlerin yapılmasında uyum ve yönetim maliyetlerinin dengesinin bilinmesine ihtiyaç duyulmuştur. İngiltere’de yeni bir verginin önerilmesi ve uygulamaya konulması aşamasında uyum maliyetlerine ilişkin değerlendirmeler dikkate alınmaktadır. Avusturalya’ya bakıldığında Yine 1995’de Glassberg ve Smyth tarafından uyum maliyetlerinin küçük ölçekli firmalar üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik bir çalışma yapılmıştır. Avusturalya’da vergi yasalarındaki değişikliğin mükellefler üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik bir çalışmada (Taxation Impact Statements –TIS-), uyum maliyetlerine ilişkin bazı bulgulara yer verilmiştir.²³

Uyum maliyetleri konusu son yıllarda önem kazanan bir konu olmasına rağmen bu konuya ait fikirlerin geçmişe dayandığı görülmektedir. Adam Smith’in vergileme ilkeleri olan vergilemede “kesinlik”, “uygunluk”, “iktisadilik” ve “eşitlik” ilkeleri doğrudan veya dolaylı olarak vergilerin uyum maliyetleri ile ilişkilidir.²⁴ Zira uyum maliyetleri uyumsuzluğu artıran, üretim kararlarını çarpıtarak yatırımları azaltan, açıkların artmasına, vergi eşitliğinin azalmasına, ekonomik büyümenin ve fiyat hareketlerinin yavaşlamasına neden olan maliyetlerdir. Uyum maliyetlerinin etkilerine ilişkin Adam Smith tarafından söylenen “Vergi sistemi öyle olmalıdır ki: hazineye sağladığı gelir, insanların cebinden çıkan paraya mürşkün olabildiğince yakın olmalıdır.”²⁵ özlü söylemi

²² Sally GUNZ ve Diğerleri, “Measuring The Compliance cost of Tax Expenditures: The Case of Research and Development Incentives”, *Canadian Tax Journal* 43, s.2008-2034,1996

²³ Saumen CHATTOPADHYAY, a.g.e, s.2

²⁴ Özhan ULUATAM, Kamu Maliyesi, 8. Baskı, s.292

²⁵ Mike ELAND, “Tax Compliance Costs, The Problems and The Practice” in Cedric Sandford, (Editor), “Tax Compliance Costs Measurement and Policy”, Bath, U.K, *Fiscal Publications in Association with The Institute for Fiscal Studies*, s.39,1995

birçok okuyucu tarafından bilinmektedir. Burada vergi uyum maliyetlerinin minimize edilmesi gerektiği ortaya konulmuştur.

1995 yılında Kaplow gelişmiş ülkelerde vergilerin neden olduğu refah kayıplarını ele alırken aynı zamanda yüksek uyum maliyetlerinin göz ardı edilerek vergi sisteminde karışıklıklara neden olduğunu belirtmiştir. Yabancı yatırımcıların kararlarında ülkelerde uygulanan vergi rejimleri etkili olmaktadır. Yüksek marjinal vergi oranlarıyla birlikte artan uyum maliyetleri, hem yerli hem de yabancı yatırımların çarpıtılmasına ve engellenmesine neden olmaktadır.²⁶

2000 yılında İngiltere’de John Hudson ve Micheal Godwin tarafından yapılan bir çalışmada İngiltere’de doğrudan vergilemenin neden olduğu uyum maliyet bileşenleri analiz edilmiştir. Firmalara yapılan bir anketle emek piyasasında uyum maliyetlerinin büyüklüğü ve bileşenleri üzerine bir takım sonuçlar elde edilmiştir.²⁷

2000-2001 vergilendirme dönemi içinde, Amerika Birleşik Devletleri’nde gelir vergisi mükelleflerinin katlandıkları uyum maliyetlerini hesaplamaya yönelik yapılan bir çalışma da John L. Guyton, John F. O’Hare ve Micheal P. Stavrianos tarafından yapılmıştır. Bu çalışma vergi uyumu için harcanan zaman maliyetleri ve parasal maliyetlerinin miktarına odaklanmış olup, yapılan bir ekonomik modelleme ile uyum yükünün gelecekteki büyüme planları üzerindeki etkisi araştırılmıştır.²⁸

2001 yılında Yeni Zelanda’da ticari hayatın büyümesini frenleyici bir unsur olarak görülen uyum maliyetlerinin etkilerini tartışmak üzere, uyumu kolaylaştıracak bir ayarlama ile maliyetleri minimize, uyumu maksimize ederek çok daha basit ve etkili bir sistem oluşturulması için bakanlık bünyesinde bir panel düzenlenmiştir.²⁹

Bu bölümde yukarıda genel olarak değerlendirilen bu çalışmaların artış nedenlerine ve ülkeler bazında sonuçlarıyla birlikte değerlendirilmesine yer

²⁶ Amin Ali TALİB "The Compliance Costs of Taxation", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 50, s.418-421,1996

²⁷ John HUDSON ve Micheal GODWIN, "The Compliance Costs of Collecting Direct Tax in the UK: An Analysis of PAYE and National Insurance", *Journal of Public Economics*, 77, s.29-44,2000

²⁸ John L. GUYTON, a.g.e.

²⁹ Ministry of Economic Development of New Zealand, "Finding the Balance: Maximising Compliance at Minimum Cost.", *Ministerial Panel on Business Compliance Costs*, Wellington 2001

verilecektir. Son olarak Türkiye’de yapılmış uyum maliyeti hesaplamalarına dayanarak uluslar arası bir karşılaştırma yapılacaktır.

2.2 VERGİ UYUM MALİYETLERİNE İLİŞKİN ÇALIŞMALARIN ARTIŞ NEDENLERİ

Kamusal alanda ve akademik çevrede son yıllarda uyum maliyetlerine ilişkin araştırmalar yapılmaya başlanmıştır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, hükümetler ve akademik çevre birbiri ile sıkı ilişkiler içerisinde olan ve birbirini uyaran iki ayrı gruptur. Akademik araştırmalar sonucu elde edilen bulgular hükümetleri bu yönde politik düzenlemeler yapmaya teşvik etmekte, bazı durumlarda bu araştırmaların yapılması için hükümetler finansal destek sağlamaktadır. Yapılan uyum maliyeti çalışmalarına ilişkin sağlam araştırmalar bulgular göstermektedir ki,³⁰

- Uyum maliyetleri yüksektir ve yönetim maliyetlerine ve gelir idaresine bağlıdır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yüksek uyum ve yönetim maliyetlerine sahiptir ve yüksek uyum maliyetleri uluslar arası rekabeti azaltan bir unsurdur.

- Uyum maliyetleri arzu edilmeyen dağılım bozukluklarına neden olmaktadır. Uyum maliyetlerinin oluş sıklığı düzensiz ve özellikle küçük firmalar üzerinde tersine artan oranlı bir yapıya sahiptirler. Büyük firmalar ile karşılaştırıldığında uyum maliyetlerinin küçük ölçekli firmalar üzerinde daha ağır bir yük olduğu birçok çalışmada kanıtlanmıştır. Küçük firmalar üzerindeki bu tersine artan oranlı yapı aynı zamanda onlar açısından bir dezavantaj da yaratmaktadır. Bir işverene bağlı olmaksızın çalışanlar üzerindeki uyum maliyetleri bağımlı olanlar üzerindeki uyum maliyetlerinden daha ağırdır.

- Vergi uyum maliyetleri gönüllü uyum maliyetlerine karşı dikkate değer bir tepki üretebilir.

Bu bulgular uyum maliyetlerinin araştırmalar ve hükümet politikaları açısından önemini ortaya koymaktadır. Bu bulgular son yıllarda özellikle de vergi reformu ve reform hazırlıkları içerisinde olan ülkeler açısından son derece

³⁰ Cedric SANDFORD, a.g.e, s.4

önemlidir.³¹Bu bulgular yeni değildir ancak son yıllarda önem kazanmasının ayrıca birtakım sebepleri de bulunmaktadır. Uyum maliyetlerinin çalışılma nedenlerini ortaya koyan şu 6 sebep de hükümetler tarafından bu konunun ciddiyetinin kavranması bakımından önemlidir.³²

- Teknolojik değişimler önemli etkilere sahiptirler. Bilgisayar teknolojisindeki gelişmeler, büyük incelemelere olanak vermekte ve verilerin analizini kolaylaştırmaktadır. Bununla birlikte daha önceki aratırmalara göre yapılan çalışmaların ve seçilen bilimsel örneklemin güvenilirliği çok daha fazla olduğu için bilgisayar devrimi, hem hükümetlerin bulguları daha ciddi bulmasına ışık tutmakta, hem de bu alanda yapılan çalışmaları desteklemektedir.

- Bazı ülkelerde katma değer vergisine giriş, hükümetlerin uyum maliyetlerine ilişkin ciddi çalışmalar başlatmasına liderlik etmiştir. Katma Değer Vergisi işlemsel temelli bir vergidir ve dolayısıyla uyum maliyetleri yüksektir.

- 80'li yıllarda, şirketleşme kültürünün artmasıyla birlikte küçük firmalar ve aile şirketleri (bağımsız çalışan), hükümetler tarafından çok daha fazla önem kazanmıştır. Küçük firmalar ekonomide işsizliğin azalmasına neden olan yenilikçi elementler gibi görülmeye başlanmıştır. Bu yüzden 80 li yıllar ve 90'ların başında bu tip firmaların sayıları çok fazla yükselmiş, politik seçim alanlarında ve ulusal ekonomi açısından önemleri son derece artmıştır. Vergilerin uyum maliyetleri özellikle küçük ölçekli firmalar üzerindeki başlıca yüklerden biri olduğu için, İngiltere gibi muhafazakar hükümetler özellikle küçük firmalar olmak üzere, firmalar üzerindeki uyum maliyetlerini azaltmaya yönelik çalışmalara odaklanmışlardır.

- Birçok ülkede, çeşitli nedenlerle son yıllarda, vergi sistemleri zaten karmaşık olan durumu daha da karmaşık hale getirmektedir. Hemen hemen bütün OECD ülkelerinde 60 'lı yıllardan bu yana kamu harcamalarında büyük bir artışla birlikte vergilemede de bir artış görülmüştür. Bu artış vergileri daha geniş alana yayarak vergilemenin uyum maliyetlerini artırmıştır. Bunun dışında, vergi sistemi, hükümetlerin vergiden kaçınmayı sınırlamak için yaptıkları çalışmalar nedeniyle daha karmaşık hale gelmektedir. Böylelikle vergi sisteminin karmaşık olması, bu

³¹ John Hasseldine, "Tax Evasion and Tax Compliance Cost Research", *Financial Theory and Practice*, No. 4-5/1999,

³² Cedric SANDFORD, a.g.e, s.5

karmaşayla uğraşan mükelleflerin ve vergi danışmanlarının artmasına neden olmuştur. Bir diğer sebep, ekonomik değişmeler yeni vergi düzenlemelerine sebep olmuştur. Bu da vergi uyum maliyetlerinin artmasıyla sonuçlanmıştır. Böylece örneğin, yeni finansal enstrümanlar yeni vergi kurallarına gereksinim yaratırken dünya ekonomisinde uluslararasılaşmanın artması vergiden kaçınmak için ilave yeni alanlar yaratmaktadır. Son olarak 1980’li yıllarda basitleştirme için yapılan vergi reformları sistemin daha da karmaşık olmasına neden olmuştur. Avusturalya, Yeni Zelanda, Kanada ve ABD’deki vergi reformları (İsveç örneği hariç) vergi sistemindeki karışıklığın artmasına neden olmuştur. Bu ülkelerde hala hükümetler reform altında olan vergi sistemin uyum maliyetlerinin basitleştirilmesiyle ilgilenmektedirler.

- Vergi kanunlarına gönüllü olarak uyumdaki artış, hükümetleri uyum maliyetleriyle ilgilenmeye teşvik etmiştir. Her ne kadar bu tüm gelir idareleri için geçerli olmasa da OECD ülkelerindeki birçok gelir idaresinin üst basamaklarında vergi mükelleflerinin bir müşteri gibi görülüp, yardım ve açıklamalarda bulunulup, aksi kanıtlanmadığı sürece mükelleflerin dürüst olduğunun varsayılması gibi bir kültür değişimi görülmektedir. Bu yeni anlayış, muamelede eşitlik sağlamakla birlikte mükelleflerin kanuni haklarının varlığını vurgulamakta, mükelleflerin vergi ile ilgili profesyonel çalışanlarla alışverişini kanuni hale getirmektedir. Bu anlayışla birlikte doğal olarak mükelleflerin uyum maliyetlerini minimize etmeye yönelik bir anlayış gelişmiştir.

- 1980’li yılların başında yönetim maliyetlerini azaltmaya yönelik yapılan çalışmaların uyum maliyetlerinin artışına neden olduğu görülmüştür. Bazı hükümetler gelir idarelerindeki bulgularla, kamu harcamalarını, maliyet yükünü özel sektörün üzerine kaydırmak suretiyle azaltmak niyetindedirler. Daha sonraları bu durum ulusal bir bakış açısıyla yeniden değerlendirildiğinde, bunun çok da akla yatkın bir politika olmadığı ve ekonomik anlamda kaynak dağılımını olumsuz etkileyeceği ve ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkiler yaratacağı üzerinde durulmuştur.

2.3 ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UYUM MALİYETLERİ ÇALIŞMALARI

2.3.1 İngiltere’de Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

İngiltere’de Cedric Sandford’un öncülüğünde, “Bath Üniversitesinde Mali Çalışmalar Merkezi’nde İngiliz vergi sisteminin uyum maliyetlerini araştırmaya yönelik çalışmalar yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalar tablo 2.1’de özetlenmiştir

Tablo 2.1 Bath Üniversitesi İnceleme Programı

Tarih	Vergi	Popülasyon	Örneklem	Kullanılabilir Büyüklük	Yanıt Oranı (%)	Kullanılan Yöntemler
1977-1980	KDV	1,274,000	9,094	2,299	31	220 telefon+44 yüz yüze görüşme+bazı röportaj ve tartışmalar
1981-1982	Stopaj Vergileri (PAYE)	1,013,000	3,039	783	29	17 yüz yüze görüşme+gelir idaresi ile görüşme
1982-1983	Alkollü içecekler, tütün ve hidrokarbon yağları üzerinden yapılan kesintiler	369 çeşit içki, 7 çeşit tütün, 74 çeşit yağ	Tüm içki ve tütünler, yağ fabrikaları	99 çeşit içki, tüm tütünler ve 3 tür yağ	İçkilerin % 30’u, Tütünlerin %100, yağ %0	İçki endüstrisiyle e-posta, tütün imalatçıları, yağ fabrikaları ve ticari birliklerle görüşme
1983-1984	Gelir Vergisi	24,700,000	4,241	1,776	43	İngiliz Gelir İdaresinin elde edilen veriler
1986-1987	KDV, Stopaj Vergileri ve Kurumlar Vergisi	1,526,000	3000	680	24	50 yüz yüze görüşme ve bazı röportajlar
1986-1987	PetrolGelirleri Vergisi	14	14	9	64	İngiliz Gelir İdaresi ve Görüşme

Kaynak: Micheal GODWIN, “The Compliance Costs of the United Kingdom Tax System,” Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, İngiltere, Fiscal Publications,s.73,1995

İngiltere’de yapılan bu çalışmalara göre vergilerin uyum maliyetlerinin dağılımının eşit olmadığı bulunmuştur. Birçok vergide emekli ve serbest meslekle uğraşanların yüksek gelir vergisi maliyetleri bulunurken, kurumların uyum maliyetlerinin birçok vergide tersine artan oranlı bir yapıda olduğu kanıtlanmıştır. Firmalar katma değer vergisi yüzünden iki misli yüke katlanırken, kurumsallaşmamış firmalar kişisel gelir vergisi ve katma değer vergisinin maliyetlerine, kurumsallaşmış firmalar da kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin maliyetlerine maruz kalmaktadırlar. Buna ilaveten firmalar çalışanların ücretleri üzerinden yaptıkları stopajların işlemleri nedeniyle birtakım maliyetlere de katlanmak zorundadırlar. Zira aşağıdaki tablo İngiltere’de vergi türlerine göre kurumların katlandıkları uyum maliyetlerinin küçük- orta ve büyük işletmeler arasındaki dağılımını göstermektedir.

Tablo 2.2 İngiltere’de 1986-1987 Yıllarında Cironun Yüzdesi Olarak Uyum Maliyetleri

CİROYA GÖRE İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜ	KDV	STOPAJ VERGİLERİ	KURUMLAR VERGİSİ	TÜM VERGİLER
KÜÇÜK (100,000£’a kadar)	1.48	1.39	0.79	3.66
ORTA (100,000£-1 Milyon £)	0,28	0,19	0,15	0.62
BÜYÜK (1 Milyon £ üzeri)	0,05	0.08	0.04	0.17

Kaynak: Michael GODWIN, "The Compliance Costs of the United Kingdom Tax System", in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, U.K: Fiscal Publications in association with The Institute for Fiscal Studies, s.76,1995

1983 yılında Godwin, Hardwick ve Sandford tarafından yapılan araştırmalardan elde edilen bir diğer ilgi çekici sonuç ise, vergi sisteminin kamu ve özel sektör arasında nakit akışı sağladığı gibi özel sektör içinde de nakit kazancına neden olduğu sonucudur.³³ Bu nakit kazançlar gelirin %1’i kadar olan uyum maliyetlerinin dengelenmesine neden olan kazanç sağlayıcı bir unsur olarak

³³ Pope, J., "The Compliance Costs of Taxation in Australia: An Economic and Policy Perspective", *School of Economics and Finance Working Paper No. 92.07*, , Curtin University of Technology, Perth. s.75,1992.

görülmektedir³⁴. Firmalar vergi ile ilgili ödemelerini vergilendirme dönemini takip eden yıldan sonra yaptıkları için bu dönem içerisinde gecikmeden dolayı bir kazanç sağlarlar.(Cash flow benefit) Uyum maliyetlerinden nakit hareketlerinin getirdiği kazançlar çıkarıldığında, büyük firmalar sıklıkla sistemden net bir kazanç elde etmektedirler. Ancak bu net etki küçük firmalar üzerinde tam tersi yönündedir, yani maliyetler nakit kazançlarından oldukça yüksektir. Dolayısıyla hem nakit kazançlarının yüksek hem de oransal olarak uyum maliyetlerinin düşük olduğu büyük firmaların uyum maliyetleri küçük ölçekli firmalara göre daha azdır. Buradan da İngiltere’de uyum maliyetlerinin tersine artan oranlı bir yapıda olduğunu söylemek mümkündür.³⁵

Üzerinde durulması gereken önemli bir ayrım, nakit akışı sadece müşteriler, firmalar ve hükümetler arasında yeniden dağılıma neden olur oysa uyum maliyetleri sistemin işlemesinden dolayı bir refah kaybı oluşturmaktadır. Nakit hareketlerinin oluş sıklığı, faydaların ve maliyetlerin dağılımını tanımlamada önemli iken sistemin tümü açısından bakıldığında bir değişiklik yaratmaz.³⁶

İngiltere’de 1985 yılında yapılan bir diğer çalışma Sandford tarafından KDV, Gelir ve Ücretler üzerinden alınan vergiler, Sosyal güvenlik primleri ve İrlanda Servet Vergileri üzerinde yapılmıştır. Buna göre, KDV’nin toplam uyum maliyetleri vergi gelirlerinin %9’u olarak hesaplanmıştır. Özet olarak İngiltere’de çeşitli dönemlerde Godwin, Hardwick ve Sandford tarafından yapılan çalışmalarda uyum maliyetlerine ilişkin farklı rakamlar bulunmuştur. Bu çalışmalara ilişkin bilgiler Ek-1’te verilmiştir.

Bu bulgular çerçevesinde İngiltere’de mükellef odaklı yönetim anlayışının başarılı bir şekilde yerleştirilebilmesi için gelir idaresinin çalışma prensipleri yeniden belirlenmiştir. Bu prensipler mükellefleri anlama, onların sorunlarını çözme, gelir idaresi ve mükellef ilişkilerini hızlı ve etkin bir şekilde kurma ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırmaya yöneliktir. Gelir idaresinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, uyum sağlamayan mükelleflerle başarılı bir şekilde mücadele etmek ve etkin vergileme politikaları geliştirmek amacıyla İngiliz Gelir

³⁴Saumen CHATTOPADHYAY, a.g.e s.78

³⁵ Godwin MICHEAL, a.g.m s.77

³⁶ a.g.m, s.77

İdaresi ile Gümrük İdaresi ve diğer ilgili kurumlar arasında yakın çalışma ilişkilerinin kurulmasına büyük önem verilmiştir. İngiliz Gelir İdaresi mükelleflerin ve çalışanlarının görüşlerini dikkate alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde Mükellef Hakları Bildirgesi (Charter for Taxpayers) metni olarak ilan etmiştir. Bu metinde vergi mükellefleri müşteri olarak isimlendirilmiş olup, İngiliz Gelir İdaresinin amacı, onlara etkin verimli ve adil hizmet sunmak olduğu açıklanarak mükelleflere sunulacak hizmetin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işleme koyabilecekleri tespit edilmiştir. Bunun yanında vergi ombudsmanının kurulması, yeni teknoloji kullanımının özendirilmesi ve vergi kanunlarının yeniden yazılması İngiltere’de vergi uyumunun artırılmasına yönelik alınan diğer önlemlerdir.³⁷

2.3.2 Avusturalya’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

Avusturalya’da vergilemenin uyum maliyetleri ilk olarak 1975 yılında ortaya konulmuş ve daha sonraları 90’lı yıllarda konunun gelişimi Jeff Pope tarafından çalışılmıştır. Avusturalya’da belli başlı bazı vergilerin uyum maliyetlerinin hesaplanması ve etkilerinin ölçülmesi, bu uyum maliyetlerinin kompozisyonunun ve dağılımının analiz edilmesi ve uygun bir vergileme politikası için uyum maliyetlerinin minimize edilmesi ile Avusturalya vergi sistemindeki uyum maliyetlerinin diğer ülkelerle karşılaştırılması gibi temel noktalarda çalışmalar yapılmıştır.³⁸ 1988 yılında Wallschutzky tarafından asıl konu uyum maliyeti olmamakla birlikte, vergiden kaçınma ile ilgili bir çalışmanın bir bölümünde uyum maliyetlerine değinilmiştir.³⁹ Avusturalya’da 1990 ve 1991 yılında uyum maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin iki önemli çalışma yapılmıştır. Bunlardan ilki gelir vergisinin uyum maliyetlerini ölçmeye yönelik Pope, Duncanson ve Fayle tarafından 90 yılında yapılan bir araştırmadır. Yapılan ilk çalışmada gelir vergisi üzerindeki uyum maliyetleri (Pope, Fayle ve Duncanson),

³⁷ Adnan GERÇEK; "Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonu Açısından Vergi Kimlik Numarası Uygulamasının Değerlendirilmesi", Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2001, C. XX, s. 1-2, 2001

³⁸ Jeff POPE, "The Compliance Costs of Major Taxes in Australia", Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, İngiltere, Fiscal Publications, s.103, 1995

³⁹ Saumen CHATTOPADHYAY, a.g.e, s.79

\$2,780 Milyon ile \$3,809 Milyon arasında değiştiği ve bunun toplamda \$35,180 milyon olan toplam gelir vergisi gelirlerinin (1986-1987 vergilendirme dönemi) %7,9 ile %10,8 arasında olduğu hesaplanmıştır.⁴⁰

Diğer bir çalışma ise firmaların uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik 1991 yılında Pope, Fayle ve Chen tarafından yapılan çalışmadır. Firmaların vergi nedeniyle katlandıkları uyum maliyetlerinin hesaplandığı bu ikinci alışma (Pope, Fayle ve Chen-1991), uyum maliyetlerinin 646 milyon\$ ile 1,341 milyon\$ arasında olduğunu ve miktarın toplam 5,650 milyon\$ olan kurumlar vergisi gelirlerinin % 11,4 ile %23,7'si arasında değiştiği hesaplanmıştır.⁴¹ (1986-1987 vergilendirme dönemi) 1988/89 yılları için enflasyon ayarlaması yapıldığında bu miktar 744 milyon\$ ile 1,545 milyon\$ aralığına yükselmiştir. Bu miktar 1988/1989 yılı vergi gelirlerinin %10-%20,8 aralığı olarak ifade edilebilir. Firmaların demelerinin gecikmesinden elde edilen nakit kazançlarının aynı yıl içerisindeki değerı ise 629 milyon\$ olarak ölçülmüştür. (Vergi gelirlerinin %11'i) Aynı yöntemle 1989 yılı için bir değerlendirme yapıldığında bu miktar 713 milyon\$ ya da vergi gelirlerinin %9,6'sını temsil etmektedir. Nakit kazançları gelirin yeniden dağılımını sağlarken brüt uyum maliyeti olan 744 milyon\$ ile 1,545 milyon\$'ı etkilememektedir.⁴² Uyum maliyetlerine ilişkin üçüncü bir çalışma işverenlerin yaptıkları gelir vergisi stopajları (Pay-As-You-Earn -PAYE), Yan deme-kesintiler (Fringe Benefits Tax), Peşin deme (Prescribed Payments System ve Payroll Tax) olarak adlandırılan istihdam ile ilgili vergi türlerinde Pope, Fayle ve Chen tarafından yapılmıştır. 1993 yılında ise WST(Satış Vergileri,Whole Sale Tax)'nin uyum maliyetlerini ölçen bir çalışma yapılmıştır.⁴³

Bu bilgilere ilave olarak aşağıdaki tablo yapılan diğer çalışmaların sonucu olarak elde edilen uyum maliyetlerinin vergi türlerine göre büyüklüğüne ilişkin bilgi vermektedir.

⁴⁰ Jeff POPE "The Compliance Costs of Taxation in Australia: An Economic and Policy Perspective" s.80

⁴¹ Jeff POPE, a.g.m, s.81

⁴² Jeff POPE ve Diğerleri, "The Compliance Costs of Public Companies' Income Taxation in Australia, 1986/87", *Australian Tax Research Foundation*, Research Study No.13, Sydney, Australia. 1991

⁴³ Jeff POPE, "The Compliance Costs of Taxation in Australia" *Australian Journal of Management*, Vol.18, No.1 , s.7,1993

Tablo 2.3 1990-1991 Yılı İçerisinde Avusturalya’da Vergi Gelirleri İle Uyum Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Vergi	Uyum Maliyetleri		Vergi Gelirleri (%)
	Milyon A\$	Yüzde	
Gelir Vergisi	3,642	45,6	60,3
İstihdam Vergileri	660	8,3	
Toplam	4,302	53,9	60,3
Peşin Vergi- PPS ⁴⁴	120	1,5	2,1
Toplam	4,422	55,4	62,4
Kurumlar Vergisi	3,246	40,7	21,5
Sosyal Sigorta Primleri	134	1,7	1,9
Toplam Vergi	7,802	97,8	85,8
WST ⁴⁵	178	2,2	14,2
Toplam	7,981	100,0	100,0

Kaynak:Jeff POPE, “The Compliance Costs of Major Taxes in Australia”, s.104

Tablo 2.4 1990-1991 Yılında Avusturalya’da Vergilerin İşlem Maliyetleri

Vergi	Vergi Geliri	Uyum Maliyetleri		Yönetim Maliyetleri		İşlem Maliyetleri
	(Milyon A\$)	Milyon A\$	Vergi Gelirlerinin Yüzdesi	Milyon A\$	Vergi Gelirlerinin Yüzdesi	Milyon A\$
Gelir Vergisi	56,566	7.802	13,8	696	1,2	8.498
WST	9,365	179	1,9	53	0,6	232
Toplam	65,931	7,981	12,1	749	1,1	8,730

Kaynak: Jeff POPE, “The Compliance Costs of Major Taxes in Australia”, s.105

⁴⁴ PPS: Prescribed Payments Tax System: Önceden ödeme sistemi-peşin vergi

⁴⁵ WST: Wholesale Sales Tax.: Toptan Satış Vergileri

Avusturalya'da küçük ölçekli firmaların sistemin gereksinimleri için katlandıkları zaman maliyetlerin hesaplamaya yönelik bir diğer çalışma 1990 yılında yapılmış, bu araştırmanın bulgularına göre, küçük firmaların diğer maliyetlerle karşılaştırıldığında, zaman uyum maliyetlerinin çok önemli gibi görünmediği ve vergi uyumunu zor bulmamakla birlikte yılın bazı aylarında uyum nedeniyle çok fazla zaman kaybettikleri tespit edilmiştir. Bu zaman kaybı ortalama olarak haftada 12 saat olarak tespit edilmiş ve küçük firmalar için bunun fırsat maliyeti 50A\$'ı olarak ifade edilmiştir.⁴⁶

Yapılan çalışmalardan elde edilen bulgulardan ulaşılan temel sonuç Avusturalya'da uyum maliyetlerinin uluslararası karşılaştırmalar da dikkate alındığında oldukça yüksek olduğudur. Dolayısıyla Avusturalya'da uyum maliyetlerinin azaltılmasına yönelik birtakım önlemler alınmıştır. Avusturalya "Vergi reformu: yeni vergi değil, yeni vergi sistemi" sloganıyla başlatmış olduğu çalışmalar sonucunda 1 Temmuz 2000 yılında yeni vergi sistemini uygulamaya geçmiştir. Yeni vergi sisteminde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde ciddi değişiklikler yapılmış, KDV ve ücretlilerin vergilendirilmesinde kaynakta kesinti yapma (PAYE) ilk defa yürürlüğe girmiştir

Yeni vergi sistemine paralel olarak vergi idaresinde de yeni bir anlayışın hakim kılınmasına yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmalar vergi idaresinin önceliklerinin, stratejilerinin ve prensiplerinin yeniden belirlenmesini kapsamaktadır. Yeni anlayışla birlikte vergi idaresinde işletme stratejilerinin geliştirilmesine büyük önem verilmiştir. Bu stratejiler dört başlıkta toplanmıştır⁴⁷

1) Uyum sağlama, 2) Toplumla olan işbirliğini geliştirme, 3) Vergi reformu ve politikalarını destekleme ve 4) Yeni teknoloji kullanma. Avustralya Vergi İdaresi'nin misyonu; "Hükümetle olan kaliteli işbirliği çerçevesinde vergileri toplarken gösterilen profesyonellik ve mükelleflere karşı adil tutumla basit, verimli ve eşit bir vergi sistemine ulaşmak" şeklinde belirlenmiştir.⁴⁸

⁴⁶ Ian WALLSCHUTZKY, "Cost of Compliance for Small Business: Results From Twelve Case Studies in Australia", Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, İngiltere, Fiscal Publications, s.294,1995

⁴⁷ ATO (1999), A New Tax Office for A New Tax System, 1999, <http://www.ato.gov.au/content/corporate/downloads/anto.pdf>

⁴⁸ Adnan GERÇEK, a.g.m, s.4

2.3.3 Yeni Zelanda'da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

Yeni Zelanda sömürge yerleşiminin ilk yıllarından bu yana bir vergi sistemine sahiptir ve ilk verginin toplanması 1891 yıllarına kadar uzanmaktadır. Bugün gelir vergisi ve mal ve hizmet vergisi olmak üzere iki temel vergi türünden 30 milyar \$ gelir elde etmektedir ve yurtiçi gelir idaresi ülkedeki en büyük kurumlardan birisidir.⁴⁹

Yeni Zelanda'da vergi uyumu ve uyum maliyetlerine ilişkin çalışmalar 1980'li yılların sonunda Victoria Üniversitesi bünyesinde başlatılan çalışmalarla başlamıştır. J. Hasseldine, R. Krewer ve J.C. Waugh Yeni Zelanda'da vergilemenin uyum maliyetlerinin ölçülmesine ilişkin çalışmalar başlatmışlardır. 1991 yılında uyum maliyetlerinin ölçülmesine ilişkin yapılan kapsamlı bir çalışmada, vergiye uyum için 46 milyon saat, ve vergi danışmanlarına 600 milyon \$ ödendiği ve toplamda vergi uyum maliyetlerinin yıllık 1,882 milyon\$ olduğu saptanmıştır.⁵⁰ Zira bu miktar Yeni Zelanda'nın milli gelirinin %2.5'ine isabet etmektedir.⁵¹ Aşağıdaki tablo bu çalışmaya ilişkin diğer bulguları da göstermektedir.

Tablo 2.5 1990-1991 Yılı İçin Yeni Zelanda'da Birleştirilmiş Uyum Maliyetleri (Y.Z. Doları)

Vergi	Vergi İşlemleri İçin Harcanan Zaman	Zamanın Değeri	Danışmanlara Ödenen Ücretler	Diğer Maliyetler	Toplam
PAYE	7.8	171.6	18.3	5.0	194.9
Fringe Benefit Tax ⁵²	0.2	6.2	2.0	-	8.2
Good and Services Tax (KDV)	15.4	363.3	69.3	20.3	453.0
Business Income Tax ⁵³	23.1	659.3	513.8	52.6	1.225.8
Toplam	46.5	1.200.5	603.4	78.0	1.881.9

Kaynak: John HASSELDINE, "Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand, a.g.m, s.131

⁴⁹ John HASSELDINE, "Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand", Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, İngiltere, Fiscal Publications, s.126, 1995

⁵⁰ <http://www.taxpolicy.ird.gov.nz/publications/files/html/coe/preface.htm>

⁵¹ John HASSELDINE, "Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand, a.g.m, s.131

⁵² FBT: Fringe Benefit Tax: İşçilere ücretlerinden ayrı olarak verilen tatil ücreti, sigorta primi, yemek ve lojman gibi aynı menfaatler

⁵³ Business Income Tax: Ticari Kazanç

Sandford ve Hasseldine 1992'de yapılan bir çalışmada uyum maliyetlerinin, gelir idaresinin yönetim maliyetlerinin 5 katı olarak tespit etmiş ve uyum maliyetlerinin özellikle büyük firmalar üzerinde yük yarattığını ifade etmiştir.⁵⁴

1997 yılında Hite ve Sawyer Yeni Zelanda ve ABD uyum maliyetlerinin karşılaştırılması yönünde bir çalışma yapmıştır. Öncelikle iki ülkenin vergi sistemindeki farklılık vurgulanmış bu yüzden uyum maliyetlerinin vergi gelirlerine oranından çok GSMH içindeki payının karşılaştırılmasının daha anlamlı olduğunu ortaya koymuşlardır. Yeni Zelanda'da toplam uyum maliyetlerinin vergi gelirlerinin %8,1'ine ve GSMH'nın %3'üne isabet ettiğini aynı yılda ABD'de toplam uyum maliyetlerinin vergi gelirlerinin %2,9 ile %11 arasında değiştiğini ve bunun da ABD GSMH'nın %1 ile %1,2'si arasında değiştiğini bulmuşlardır.⁵⁵

Bu çalışmalar ışığında Yeni Zelanda vergi sisteminin yeniden düzenlenmesine ilişkin birtakım düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Yeni Zelanda Gelir İdaresinin misyonu şu şekilde belirlenmiştir: "Hükümete ve topluma yüksek kaliteli vergi ve sosyal politika hizmeti sunmak". Bu çerçevede Gelir İdaresinin amacı; eğitim, kaliteli hizmet ve adil fakat ödünsüz uygulama ile mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu maksimize etmektir. Gelir idaresinin birinci yasal görevi mevcut vergi yasaları çerçevesinde, mükelleflerin gönüllü uyum göstermelerini ve en az maliyete katlanmalarını sağlayarak mümkün olan en fazla geliri toplamaktır. Yeni Zelanda Gelir İdaresi mükellefleri "değerli müşteriler" olarak gören bir anlayışla net vergi gelirlerini artırabilmek için bir taraftan kendi personeline değer vermekte ve bilgi becerisini geliştirmekte, diğer taraftan da vergi kanunlarında yapılacak düzenlemelerle ilgili yüksek kaliteli politika önerileri sunmaktadır. Bunun yanında Yeni Zelanda Gelir İdaresinin Geliştirilmesine Yönelik Stratejik işletme planı ve Yeni Zelanda Gelir İdaresinin Vergi Politikaları Çalışma Programı açıklanmıştır. (1999) Bu plan ve programlar;

⁵⁴ Brian WURTS, "Report on the Plamondon Compliance Costs Study for the Canadian Goods and Services Tax, Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, İngiltere, Fiscal Publications, s.299,1995

⁵⁵ Hasseldine, John, "Tax Compliance Costs of Major Taxes in Australia", s.128

vergi kanunlarındaki tutarlılığı artırmayı, vergi sisteminin basitleştirilmesini ve vergiye uyum maliyetlerinin azaltılmasının içermektedir.⁵⁶

2003 yılında Yeni Zelanda Gelir İdaresi tarafından Avusturalya’da olduğu gibi bir uyum modeli geliştirilmiştir. Sistemin kolaylaştırılmasıyla, sisteme uyum sağlamaya çalışan mükelleflere yardımcı olunmuştur.⁵⁷

2.3.4 Hollanda’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

Modern refah devletlerinde GSMH’nın önemli bir bölümü kamu sektörü için yeniden dağıtılmaktadır. Hollanda özellikle gelirin adaletli dağılımı konusunda özenlidir. Diğer OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığında gelir dağılımının vergi ve karlardan sonra normal olduğu ülkelerden biridir. 1993 yılında sosyal sigorta kazançları GSMH’nın %25 oluştururken, GSMH’nın %7 si sübvansiyon programlarına ayrılmaktadır. Kamu harcamaları vergi gelirleri (GSMH’nın %27’si) ve sosyal güvenlik katkılarıyla (GSMH’nın %19’u) finanse edilmektedir. Böyle bir ekonominin yüksek maliyetlere sahip olması şaşırtıcı değildir ancak yönetim ve uyum maliyetlerine ilişkin çalışmaların yapılması son dönemlere rastlamaktadır. Hollanda son yıllarda uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik çalışmaları vergi politikalarının belirlenmesinde bir araç olarak kullanan ülkelerden biri olmuştur.⁵⁸

Hollanda’da küçük ve orta ölçekli firmaların uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik ilk çalışma, ücretlerden yapılan stopajlar, KDV ve Kurumlar Vergisi’nin maliyetlerini ölçmek üzere Imholf ve Snijder tarafından yapılmıştır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre ortalama maliyet her çalışan için ücretlerde 489 Dfl (florin), KDV’de 3,992 Dfl, Gelir ve Kurumlar Vergisi için Beyanname hazırlamanın maliyeti 489-1000Dfl arasındadır. 500’den fazla çalışan olanlar için yönetim maliyetleri 661 Dfl, küçük ve orta işletmeler için (<500) için 1,264Dfl. Vergi danışmanlığının (muhasibeci, avukat vs.) maliyeti ise

⁵⁶ Adnan Gerçek, a.g.m, s.7

⁵⁷ Simon JAMES ve Diğerleri,” Tax Compliance Policy: An International Comparison and New Evidence on Normative Appeals and Auditing”, *ESRC Future Governance Workshop Institute for Advanced Studies Vienna*, s.10,2003

⁵⁸ Saumen CHATTOPADHYAY, a.g.e, s.2

büyük firmalarda her çalışan için 56 Dfl, küçük ve orta ölçekli firmalarda ise 511 Dfl'dir.⁵⁹

Hollanda'da özel ve kamu sektörü arasındaki transferlerin uyum ve yönetim maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin ikinci çalışma 1990 yılında Maarten Allers tarafından yapılmıştır. Bu transferlere örnek olarak doğrudan bir değişim yaratmayan, piyasa işlemlerinde yapılan ödemeler, sosyal sigorta karları ve sübvansiyonlar örnek verilebilir GSMH'nın %1,5'i ve vergi gelirlerinin %4'ü olarak belirlenen maliyetler oldukça yüksek bulunmuştur. Serbest meslek erbabı için toplam uyum maliyeti vergi gelirlerinin %13'ü dür. Bu çalışmadan elde edilen bir diğer sonuç da küçük ölçekli firmaların ağır vergi uyum maliyetleri yükü bulunduğudur. Bu da açıkça göstermektedir o dönemde mevcut vergi sistemi rekabeti ve girişimcilik ruhunu bozmaktadır.⁶⁰

1990'lı yılların başında Avrupa Birliği ülkeleri arasında en yüksek vergi yüküne sahip olan ülkelerden biri olan Hollanda'da 90'lı yıllardan başlamak üzere ekonomik çevrelerin de katkısıyla vergi indirimlerini kapsayan bir dizi vergi reformuyla vergi sisteminin yenilenmesine yönelik çalışmalar başlamıştır. 2001 yılında vergilemenin yapısında ve seviyesinde yapılacak birçok değişikliği kapsayan, vergilemede köklü değişimleri içeren bir reform gerçekleştirilmiş, uluslar arası platformda vergi sisteminin rekabet gücünü artıracak, vergi uyumunun artırılmasına yönelik, uyum ve yönetim maliyetlerini minimize edecek bir dizi önlemler alınmıştır.⁶¹

2.3.5 Kanada'da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

Kanada'da bu konuda yapılan ilk çalışma 1961 yılında Bryden tarafından yapılmıştır. Sadece kurumlar tarafından katlanılan uyum maliyetlerinin ölçülmesi amacıyla büyük ölçekli firmalar üzerinde bir anket çalışması yapılmış, bu çalışanın sonuçlarına göre ortalama uyum maliyetleri ödenen gelir vergisinin %0,74'ü ya da ödenen kurumlar vergisinin %0,1'i olarak tespit edilmiştir.

⁵⁹ Saumen CHATTOPADHYAY, a.g.e, s.78

⁶⁰ Marteen ALLERS, "Tax Compliance Costs in the Netherlands" in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, UK, Fiscal Publications. s.173,1992

⁶¹ Graziano ABRATE, "Tax System and Reforms in Europe: The Netherlands", *Societa Italiano di Economia Pubblica*, Pavia, WORKING PAPERS No. 182/, 2002

Çalışmanın bir diğer bulgusu küçük firmalar üzerinde uyum maliyeti yükünün daha ağır olduğudur.⁶²

1989 yılında gerçekleşen ücret ve gelir vergilerinin uyum maliyetlerini ölçmeye yönelik olarak François Vaillancourt tarafından yapılan çalışma, Kanada’da 1986 yılında vergi mükelleflerinin kendi beyannamelerini düzenlemek için ortalama 2.25 saat, vergi danışmanları için 1.24 saat, ücretsiz olarak vergi danışmanlığı yapanların beyanname hazırlamak üzere 2.05 saat harcadığı ve ücretli olarak danışmanlık yapanların beyanname başına aldığı ücret düşünüldüğünde buradan uyum maliyetleri hesaplanmış ve farklı demografik göstergelere göre şu sonuçlar elde edilmiştir:

Toplam uyum maliyetleri erkekler için kadınlara göre daha yüksektir. Yaş, cinsiyet, eğitim, medeni durum, yaşama alanı ve şehir büyüklüğüne göre maliyetlerinin düzeyi değişmektedir. Yaş ve eğitim düzeyiyle birlikte yükselmektedir. Toplam maliyetler şehir veya alana göre sistematik olarak bir farklılık göstermemektedir. Serbest meslek erbabı için maliyetler yüksektir ve mükelleflerin yatırım portföylerindeki karışıklıkla birlikte artmaktadır. Ortalama uyum maliyeti, gerçek kişiler için toplanan vergilerin %2,5’i, işverenler için %3,6’dır. Maliyetler küçük işverenlerin brüt gelirlerinin %3,36’sı, büyüklerin ise brüt gelirlerinin %0.064’ü kadardır.⁶³

Vergilerin zaman maliyetlerine bakıldığında 1971 ile 1989 arasında sürekli bir artış olduğu, 1989’dan 1993’e kadar bir düşüş olduğu ancak düşüş sonrasında yine de 1971’den daha yüksek kaldığı tespit edilmiştir.⁶⁴ Buna ek olarak 1987 yılında uyum maliyetlerinin finansal kurumlar ve çalışanlar üzerindeki büyüklüğünü belirlemeye yönelik bir çalışma yapılmıştır. Buna göre , gelir vergisinin ve ücretlerden alınan vergilerin⁶⁵ uyum maliyetlerinin ülkenin kurumlar vergisi gelirlerinin %0.1’ini oluşturduğu tespit edilmiştir. Uyum maliyetleri

⁶² Saumen CHATTOPADHYAY, a.g.e, s.78

⁶³ François VAILLANCOURT, “The Compliance Costs of Individuals in Canada: Personal Income Tax and Payroll Taxes”, in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, UK, Fiscal Publications, s.196,1994

⁶⁴ Etienne BLAIS ve François VAILLANCOURT, “The Evaluation of Compliance Time of Personal Income Tax-filers in Canada 1971-93”, in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, UK, Fiscal Publications, s.263,1993

⁶⁵ Payroll Taxes: Maaş ve ücretlerden kesilen vergi

firmanın büyüklüğü arttıkça azalmaktadır. Bu çalışmaya ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.⁶⁶

Tablo 2.6 1986-1994 Yılları İçin Kanada’da Gelir Vergisi ve Ücret Vergisi’nin Toplam Uyum Maliyetleri (milyon \$)

	Hesaplamalar	1986	1994
Bireyler İçin Maliyet			
Mükellef Sayısı*Mükellef Başına Maliyet	15,926,804*122.50 \$		
Toplam	1,951,033,490	1,951	2,574
Çalışanlar İçin Maliyet			
Kazanç Sahiplerinin Sayısı*Kişi Başına Maliyet	26,462,745*104 \$		
Toplam	2,752,125,480\$	2,752	3,631
Finansal Kurumlar İçin Maliyet			
Kurum Sayısı*Kurum Başına Maliyet	27,581,141*27,581,141		
Toplam		28	37
Toplam Maliyet	*	4,731	6,242

Kaynak: François Vaillancourt, , “The Compliance Costs of Individuals in Canada: Personal Income Tax and Payroll Taxes” s.208, 1994

Tablodaki gelir ,ücret vergileri ve finansal kurumların vergi siteminin 1986 yılı için toplam uyum maliyetleri 4.7 milyar \$’dır. Bu miktar her Kanadalı için yılda 190 \$’ı ya da her mükellef için yaklaşık 300\$’ı ifade etmektedir. Bu miktar toplanan 79,3 milyar\$ toplanan vergi gelirinin %5.9’una isabet etmektedir.⁶⁷

1992 yılında Wurts tarafından yapılan çalışmada, maliyetlerin azalan oranlı olması nedeniyle küçük firmaların oransal olarak daha yüksek maliyete

⁶⁷ François Vaillancourt, “The Compliance Costs of Individuals in Canada: Personal Income Tax and Payroll Taxes” , s.208

katlandığı ve büyük firmaların nakit kazançları bulunduğu bunun da regresif yapıyı güçlendirdiği belirtilmiştir.⁶⁸

Benzer bir çalışma da Plamondon tarafından 1993 yılında küçük firmalar üzerindeki uyum maliyetlerinin araştırılmasına yönelik yapılmıştır. Satışları 1 milyon \$'ın üstünde olan firmaların her 1000\$'lık satışları için 0,60 \$'lık uyum maliyetine katlanırken, satışları 200,000\$'ın altında olan firmaların yaptıkları her 1000\$'lık satış için 4\$ uyum maliyetine katlamak zorunda oldukları tespit edilmiştir.⁶⁹ Kanada'da vergi sisteminin uyum maliyetleri yılda 3,4 milyar\$ civarında olduğu hesaplanmıştır. Bu miktar da GSMH'nin %0,4'üne vergi gelirlerinin %1,5'ine isabet etmektedir.⁷⁰

1996 Yılında Kanada'da Federal Bilimsel ve Deneysel Araştırma ve Geliştirme Kurumu (Scientific Research and Experimental Development Program) ile Waterloo Üniversitesi'nin yaptığı çalışmada uyum maliyetlerinin ölçülmesine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmada ortalama uyum maliyetinin küçük firmalar üzerinde büyük firmalara nispeten daha yüksek olduğu, uyum maliyetlerinin 200,000\$'ın altında olan firmaların uyum maliyetlerinin % 15 ya da daha fazlası uyum maliyetlerine katlandıkları tespit edilmiştir.⁷¹

1995 yılında Kanada'daki büyük ölçekli firmalar üzerinde yapılan bir araştırma da kurumlar üzerindeki uyum maliyetlerinin firma büyüklüğüne göre değiştiğini ve uyum maliyetlerinin Kanada'nın en büyük 500 firması için 250 milyon\$ (ödenen verginin %5'i) civarında olduğunu, uyum maliyetlerinin oransal olmasa da firma büyüklüğüyle birlikte arttığını tespit etmiştir. Amerika'da 1993 yılında Slemrod ve Blumenthal, tarafından yapılan çalışmayla Kanada'daki uyum maliyetleri karşılaştırılmıştır.⁷²

Kanada'da şu anda mevcut vergi sisteminin temel prensipleri olan , adil gelir dağılımı, eşitlik, tarafsızlık, ekonomik istikrar, ekonomik büyüme, uluslar

⁶⁸ Ek-1

⁶⁹ PLAMONDON&ASSOCIATES INC. "Compliance Issues:Small Business and Corporate Income Tax System", *Technical Committee on Business Taxation Completed Research Studies*, Working Paper: 96 Plamondon & Associates Inc., GST Compliance Costs for Small Business in Canada: A Study for the Department of Finance Tax Policy (Plamondon & Associates, (Ottawa), s.9,1993

⁷⁰ Ek-1

⁷¹ Sally GUNZ, Alan MACNAUGHTON, a.g.m, s.23

⁷² Brian ERARD, "The Income Tax Compliance Burden on Canadian Big Business", *Technical Committee on Business Taxation Completed Research Studies*, Working Paper Number: 97-2, Carleton University, 1997

arası rekabet ve basitlik prensiplerinden, basitlik ilkesi mükelleflerin ve vergi idaresinin sistemi uygulamada daha az zorluk çekmesi ve daha az maliyete katlanması ve şeffaflık için alınan önlemleri içermektedir.⁷³

2.3.6 İspanya’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

1970’li yılların ortasına kadar İspanya’da kamu harcamaları uluslar arası karşılaştırmalara göre oldukça düşük, vergi düzeyi OECD ortalamasının oldukça altındaydı. 1975 yılında İspanya’da demokrasi anlayışının değişmesiyle 80’li yılların sonuna dek artan kamu harcamalarının finanse edilmesi için vergi düzeyi belirgin bir şekilde artmıştır. Bu dönemde vergi sisteminin yapısına ilişkin birtakım çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.⁷⁴

İspanya’da gelir vergisinin uyum maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin ilk ampirik çalışma 1991 yılında İspanya Mali Araştırmalar Enstitüsü tarafından üstlenilen Consuelo Diaz ve Maria Luisa Delgado tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada 1990 yılına ilişkin gelir vergisi hasılatı ve uyum maliyetleri hesaplanmıştır. 1990 yılında (parasal olarak ifade edilemeyen psikolojik maliyetler hariç) 8,953,866 gelir vergisi mükellefi için , hazinenin gelir vergisinden elde ettiği hasılat 2,650,582 milyon peseta iken, doğrudan parasal maliyetler ve çalışma zamanı maliyetleri değerlendirilerek toplam uyum maliyetleri hesaplanmıştır. Buna göre:

Doğrudan parasal maliyetler: 23,442 milyon Peseta

Doğrudan Maliyetler/ Gelir Vergisi Hasılatı: %0,9

Zaman Maliyetleri/Gelir Vergisi Hasılatı: % 2,4

Toplam Uyum Maliyetleri/Gelir Vergisi Hasılatı: %3,3

Görüldüğü gibi 1990 yılı için İspanya’da gelir vergisi mükelleflerinin uyum maliyetleri bu vergiden elde edilen gelirin %3,3’ü kadardır. Vergi mükelleflerinin beyanname doldurmaya adadıkları zaman için hesaplanan zaman

⁷³ HOGG ve MAGEE *Royal Commission on Taxation*, Vol. 1, 31966),/ Hogg & Magee, *Principles of Canadian Income Tax*, 4th ed., Carswell, 2002/ 1997: 37); http://www.swccfc.gc.ca/pubs/0662655206/200103_0662655206_9_e.html

⁷⁴ Isabelle JOURNARD ve Aristomène VAROUDAKIS, *Options for Reforming The Sapanish Tax System*, *Economic Departmant Working Papers* , No: 249, s.5,1992

maliyetleri toplam uyum maliyetlerinin %73'ünü oluştururken doğrudan parasal maliyetler %27'sini oluşturmaktadır.⁷⁵

İspanya'da gelir vergisi mükelleflerinin çoğunluğu vergiyle ilgili talimatlara uyabilmek, formları anlayabilmek başvurularını tamamlayabilmek için dışarıdan yardıma ihtiyaç duymaktadırlar. Bu gereksinim eğitim seviyesi ve gelir düzeyi arttıkça azalmaktadır. Doğrudan parasal maliyetler regresif bir yapıya sahiptir. Üst gelir basamaklarında bulunan gelir vergisi mükellefleri için uyum maliyetleri oransal olarak daha düşüktür. Düşük gelir basamaklarında bulunan mükellefler vergi danışmanlarına ve dışarıdan bu konuda yardım aldıkları kişiler gelirlerinin oransal olarak daha büyük kısmını ödemektedirler. Genel olarak yapılan bu çalışmanın sonuçları İspanya gelir vergisi mükelleflerinin uyum maliyetlerinin yüksek olduğunu göstermiştir.⁷⁶

Bu bulgular ışığında İspanya'da daha önce 1978 yılında gelir ve kurumlar vergisi reformunun ardından 1986 Avrupa Birliği üyeliği sonrası 1991 yılında gelir vergisi reformu gerçekleştirilmiştir. Amaçları arasında vergi sisteminin basitleştirilmesi de olan 1995 Kurumlar Vergisi ve 1998 Gelir vergisi reformları ile çalışma, risk alma, yatırım yapma müşevviklerini artıran ve vergi tarafsızlığını artıran bir sistem oluşturulmaya çalışılmıştır. Özellikle 1998 yılında gerçekleşen gelir vergisi reformu vergiden kaçınmanın maliyetini azalttığı gibi verginin uyum ve yönetim maliyetlerini de azaltmıştır.⁷⁷

2.3.7 İsveç'te Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

1980'li yıllarda İsveç, marjinal vergi oranlarının dorukta olduğu buna rağmen liberal kuralların ve farklı uygulamaların geçerli olduğu bir ekonomiye sahiptir. Farklı uygulamaların olması birçok ekonomik birim açısından haksız kazançlar doğurabilmektedir. Yüksek marjinal oranları ve farklı uygulamaları azaltmak amacıyla İsveç'te 80'li yıllar boyunca bir dizi reform uygulamaya konulmuştur. İsveç'te 1990-1991 yılında uluslararası karşılaştırmalar dikkate

⁷⁵ Consuelo DIAZ ve Maria Luisa DELGADO, "Personal Income Tax Compliance Costs in Spain", in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, UK, Fiscal Publications, s.222, 1995

⁷⁶ Consuelo DIAZ ve Maria Luisa DELGADO, a.g.m, s.222

⁷⁷ Isabella JOURNARD ve Aristomène VAROUDAKIS, a.g.m, s.6

alındığında oldukça geniş kapsamlı ve sonuçları bakımından oldukça etkili, emek ve sermaye gelirlerini birbirinden ayıran bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir.⁷⁸ Reform kamu sektörünün en önemli gelir kaynaklarını etkilemiş, gelir vergisi GSMH'nın %6'sı edecek kadar azalmıştır. Vergi reformunun amacı kabul edilebilir gelir dağılımının ve dolaysız ve az maliyetli olan bir vergi sistemi oluşturmaktır. Bu reformun öncesinde uyum maliyetlerine ilişkin bir hesaplama olmamasına karşın reform sonrasında vergilerin işlem maliyetinin azaltılması amaçlı bir çalışma Hâkan Malmer tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmaya öncülük eden vergi reformunun uyum maliyetlerine ilişkin sonuçları şu şekildedir:

- Vergi reformu ile vergi sistemi basitleşmiş ve vergilerin işlem maliyeti azalmıştır
- Mükellefler için psikolojik olarak vergi beyannameleri doldurmak daha kolay hale gelmiştir.
- Vergi reformu sonrasında işverenler daha yüksek maliyetlere sahip olmuşlardır. KDV'de sadece belli ve tek bir oran uygulansaydı reform hizmet sektöründe de düşük maliyetlere sebep olabilecekti.
- Vergi sistemindeki kaçakçılık ve vergiden kaçınma fırsatları gerçekleşen reform sayesinde azalmıştır.

Vergi reformunun hemen ardından işlem maliyetlerinin büyüklüğüne ilişkin bilgi yetersizliğini gidermek amacıyla bir çalışma yapılmıştır. Kurumlar üzerinde yapılan bir araştırmayla, kurumlar vergisi beyannamelerinin genel olarak doğru doldurulmadığı, küçük firmaların büyük firmalara göre daha sık hata yaptığı yeni vergi kuralların mükelleflere özellikle de küçük firmalara daha karmaşık geldiği tespit edilmiştir.⁷⁹

Hem uyum hem de yönetim maliyetlerinin hesaplanmasını kapsayan çalışmanın sonuçlarına göre vergi sisteminin toplam maliyeti 14 milyar SEK(İsveç Kronu) olarak hesaplanmıştır. Bu miktar İsveç milli gelirinin %1'ine isabet etmektedir. Aynı zamanda bu miktar her İsveçli için 1,600 SEK'i (133£ ya da 200US\$) ifade etmektedir. Bir diğer sonuç toplam maliyetler içinde gelir

⁷⁸ Sören BLOMQUIST ve Diğerleri, "Tax Reform Evaluation Using Nonparametric Methods: Sweden 1980-1991", *Uppsala University, Department of Economic, Working Paper Series*, s.2,1997

⁷⁹ Hâkan MALMER, "The Swedish Tax Reform in 1990-91 and Tax Compliance Costs in Sweden", in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, UK, Fiscal Publications, s.233,1995

vergisinin oranı %62, KDV'nin değerinin %29 olması basit kurallara sahip bir KDV sisteminin maliyetleri ne kadar azalttığına bir göstergesi olmasıdır. Gerçek kişiler ve firmalar için uyum maliyetleri vergi gelirlerinin yüzdesi olarak şu şekildedir:

Gelir Vergisi;1,7

Ücretlerden Yapılan Kesintiler: 0.3

KDV:2,5

Gümrük Vergileri: 0.1

Toplam:1,32

Çalışmanın bir diğer bulgusu uyum maliyetlerinin yönetim maliyetlerinin iki katı kadar fazla olduğudur. Genel olarak reformun sonuçları toplam işlem maliyetlerinin azalması ile sonuçlanmıştır.⁸⁰

2.3.8 Hindistan'da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

Hindistan'da uyum maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin bilinen ilk çalışma Hindistan'da ithalat ihracat bankalarının, gümrük kesintileri ve formaliteler ile ilgili olarak katlandıkları maliyetleri ölçmeye yönelik başlattıkları çalışmadır. Bu çalışmaya göre tekstil ve ilaç sanayinin, toplam ihracat gelirlerinin %8-10'u arasında uyum maliyetleri olduğu tespit edilmiştir. Aynı konuda, gümrük tarifesi ve kesintilerin neden olduğu uyum maliyetleri 2.05 milyar R (Hindistan Rupisi), yönetim maliyetleri 2.05 milyar R'dir. Bu miktarlar GSMH'nın %0,96'sıdır. Gümrük vergisinin yönetim maliyetleri toplanan tutarın %1'i kadar, Merkezi gümrük idaresi için yönetim maliyetleri, toplanan tutarın %0,71'i kadar ve uyum maliyetleri bu tutarın %0,37'si kadardır. Uyum maliyetleri azalan oranlıdır.⁸¹

Hindistan'da gelir vergisinin uyum maliyetlerine ilişkin kapsamlı bir araştırma yapılmıştır. Buna göre, hesaplamalarda bir abartma olmamasına karşın ülkede vergi uyum maliyetleri fevkalade yüksek çıkmıştır. Diğer bulgular ise şu şekildedir:

⁸⁰ Håkan MALMER, a.g.e, s.260

⁸¹ Ek-3

- Aylık kazanç elde edenler için maliyetler çok daha yüksek çıkmış, rüşvet maliyetleri göz ardı edilse bile orta ve düşük gelirli mükellefler için maliyetler neredeyse yüksek gelir gruplarının iki katıdır.
- Rüşvet maliyetleri hem sık periyodlarla hem de miktar olarak özellikle aylık ücret almayanlar için yüksek maliyetlerdir.
- Mükellefler üzerinde oluşan sıkıntı uyum maliyetlerini artırmaktadır.
- Tüm gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 20 milyon civarında olmasına rağmen, doğrudan mükellefler tarafından katlanılan maliyetler GSMH'nın %8'i kadardır. Bu miktar mükelleflerin brüt gelirlerinin %6,8'i ya da toplanan gelir vergisinin %49'una tekabül etmektedir. Eğer üçüncü grup uyum maliyetleri⁸² buna ilave edilirse bu miktar %56'ya yükselmektedir. Eğer kayıtdışı mükellefler de buna ilave edilirse bu miktar toplam vergi gelirlerinin %59'una yükselmektedir.
- Tüm uyum maliyetleri yönetim maliyetleri ilave edildiğinde ve rüşvet maliyetleri çıkarıldığında (rüşvet maliyetleri kişiler arasında bir transfer niteliğindedir) vergi gelirlerinin %60'ı olarak hesaplanmaktadır.
- Bu hesaplamalara dahil edilmeyen, sistemin belirsizliği ve karışıklığından kaynaklanan psikolojik maliyetler diğer maliyetlerin %20'si olarak hesaplanıp bu hesaplamalara dahil edilirse uyum maliyetleri oldukça yükselecektir.
- Kanuni inceleme altında olan mükelleflerin katlandıkları inceleme maliyetleri ödenen verginin %34'ü olarak tespit edilmiştir.
- Vergi danışmanları mükelleflerin vergi planlama sürecinde onlara yardım etmekten daha çok sistemin belirsizliği ve karışıklığıyla uğraşmaktadır.
- Vergiyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde ücretsiz olarak başkalarını kullanan mükellefler gerçekte daha yüksek uyum maliyetlerine katlanmaktadır. Bu şekilde ücretsiz yardımların uyum maliyetleri ödenen verginin %1,7'si olarak hesaplanmıştır.
- Bu çalışmada üçüncü grup uyum maliyetleri, kaynaktan kesilen verginin %11,8'i kadardır.
- Ticari bankaların katlandıkları maliyetler toplanan verginin %1'i kadardır.

⁸² Üçüncü grup uyum maliyetleri vergilerin kaynaktan kesilmesinde katlanılan maliyetlerdir.

- Uzun süren başvuru işlemleri ve başvuru sürecinde kaybolan başvuru evrakları hem mükellefler hem de hükümet açısından maliyetleri artırmaktadır.
- İadelerin gecikmesi hem sıkıntının hem de rüşvetçiliğin artmasına neden olmaktadır.

Uluslar arası standartlar dikkate alındığında oldukça yüksek bulunan uyum maliyetleri, vergi idaresindeki bozulma, sıkıcı prosedürlerle dolu sistemin yenilenmesi için 6 temel yaklaşımın benimsenmesine ilişkin öneriler kabul edilmiştir. Bu altı yaklaşım: Vergi yapısının basitleştirilmesi, kurumsal reform, işlemsel reform, otomasyon, rehberlik (monitoring), müşteri geribildirim ve politik sürecin yeniden yapılanmasıdır. 2002 yılında Hindistan Maliye Bakanlığı tarafından sistemin basitleştirilmesi için çalışmalara başlanmış ve kabul edilen ilkelerin gerçekleştirilmesi için çalışmalar yürütülmüştür.⁸³

2.3.9 Hırvatistan'da Yapılan Uyum Maliyetleri Çalışmaları

Hırvatistan'da 2001/2002 yılında Kurumlar Vergisinin uyum maliyetlerini hesaplama amacıyla bir çalışma başlatılmıştır. Bu çalışma ülkede bu konuda yapılan ilk ölçümü içermektedir. Bu proje Katarina Ott ve Helena Blazic tarafından başlatılmış ve hükümet ve Rijeka Üniversitesi işbirliği ile yürütülmüştür. Yapılan çalışmanın sonuçları ise şunlardır:

- Sistemin toplam işlem maliyetleri (uyum ve yönetim maliyetleri) GSMH'nin %3,13'ü kadardır.
- Umulduğu gibi uyum maliyetleri yönetim maliyetlerinden daha yüksektir. Yönetim maliyetleri GSMH'nin %0,47'si ve sosyal sigorta payları hariç vergi gelirlerinin %1,76'sıdır.
- GSMH'nin %2,66'sı olan uyum maliyetleri içinde en yüksek uyum maliyetine sahip olan vergi türü GSMH'nin %0,81 ile KDV, ikinci sırada 'nın 0,6'sı ile tüketicilerin uyum maliyetleri ve üçüncü sırada GSMH'nin %0,48'i ile sosyal sigorta primleri dahil ücret vergileri yer almaktadır.

⁸³ Saumen CHATTOPADHYAY ve Arindam DAS-GUPTA , a.g.e, s.64-66

- Kurumların çalışanları için ödediği gelir vergisinin uyum maliyetleri GSMH'nın %0,25'i olarak hesaplanmıştır.
- Gümrük kesintilerinin uyum maliyetleri tıpkı bireylerin gelir vergisi beyanname doldurmak üzere katlandıkları uyum maliyetleri gibi önemseye değmeyecek düzeydedir. (sırasıyla %0,03 ve %0,02) İkinci oranın düşük olması kaynakta yapılan kesintinin hacminin yüksek olmasının bir sonucudur.
- Uyum maliyetlerinin büyüklüğünün vergi gelirlerine oranına bakıldığında, KDV %6, Tüketim Vergisi %26, Ücret Vergileri ve Sosyal Sigorta Katkı Payları %4, Kazanç Vergisi (Profit Tax) %12, Ticari Kazanç %96, Gelir vergisi %0,9, gümrük kesintileri %0,3 olarak tespit edilmiştir.⁸⁴

Yine Hırvatistan'da 2001 yılında Mihaela Pitarevic tarafından gümrük vergilerinin uyum yükünü ölçmeye yönelik bir çalışmada bu yükün büyüklüğü GSMH'nın %0,6'sı kadar hesaplanmıştır. Bu tutar tüm ithalat değerinin %1,7'si ve tüm gelirlerin %26'sına isabet etmektedir.⁸⁵

2.3.10 Amerika'da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

Uyum maliyetlerine ilişkin çalışmalara öncülük eden ülkelerden birisi de Amerika Birleşik Devletleri'dir. ABD'de Haig (1935), Martin (1944), May ve Thompson (1950), Oster ve Lynn (1955), Mathes ve Thompson(1959), Yocum(1961) , Muller(1961), Johntson(1963), Wicks(1965), Wicks ve Killworth (1967), Slemrod ve Sorum(1984), Arthur D. Little(1988), Pitt ve Slemrod(1989) uyum maliyetlerinin çeşitli vergi türlerine göre dağılımı üzerinde çalışmışlardır.⁸⁶

1984 yılında Slemrod ve Sorum tarafından gelir vergisinin uyum maliyetlerini hesaplamak amacıyla yapılan çalışmada 2000 mükellefe yollanan anketle 1982 yılında beyanname doldururken harcadıkları zamanı sormuştur.⁸⁷

⁸⁴ Mihaela PITAREVIC, "The Costs of Customs Compliance in Croatia in 2001", *Institute of Public Finance*, Katanciceva 5, Zagreb, Croatia, s.2, 2001

⁸⁵ Mihaela PITAREVIC, a.g.m, s.38

⁸⁶ Ek-1

⁸⁷ Marsha BLUMENTHAL ve Joel SLEMROD , "Recent Tax Compliance Research in the United States", in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, UK, Fiscal Publications, s.143, 1995

(Yapılan anketin geri dönüş oranı sadece %30'dur.⁸⁸) temel bulguları şu şekildedir: Vergi uyumunda harcanan toplam zaman: her beyanname için 9,5 saat ile 45,6 saat, ortalama uyum zamanı 231\$ olarak değerlendirilen 21,7 saattir. Buna ilave masraf olan 44\$'ı da ilave edersek her hane halkı için 275\$, Amerika için toplam 2.13 milyar saat ya da 26,7 milyar\$- toplam brüt gelirin % 1.4'ü- federal ve state gelir vergisinin toplam gelirinin %5ve %/7si- (GSMH'nın %0,55-%0,86'sı) kadardır. Vergi danışmanlarına harcanan toplam tutar : 3 milyar \$'dır

1989 yılı beyannamelerini doldurmada harcanan zamanın hesaplanmasını amaçlayan buna benzer bir çalışma da Blumenthal ve Slemrod tarafından yapılmıştır. Mükellefler tarafından maruz kalınan uyum maliyetleri artan gelirin %10'u ile %25'i arasında değişmekte ve bu oranlar da 100 milyar \$ ile 250 milyar \$ aralığını ifade etmektedir. Gelir vergisi uyum maliyetleri de gelirin %10'u ile %20'si arasında değişmektedir.⁸⁹

Amerika'da 1980'lerden bu yana mükelleflerin katlandıkları maliyetleri hesaplamaya yönelik çalışmaları esas alan bir model 1988 yılında Arthur D. Little ve IRS (Yurtiçi Gelir İdaresi) tarafından geliştirilmiştir. Bu çalışma toplam uyum maliyetlerini kısmi olarak değerlendiren bir çalışmadır. Uyum yükünün gelişmiş ölçümünün ve yönetiminin yapılmasının gereğinin farkına varılmasıyla, IRS komisyon üyesi Charles Rossotti bu konuda araştırmalar yapmak üzere gelir idaresi , hazine ve bütçe ve mali planlama ofisinden temsilcileri içeren bir faaliyet kolu geliştirmiştir. 1998 yılında IRS IBM ile vergi sisteminin uyum yükünü modelleme ve ölçme amaçlı metodolojiyi geliştirmek üzere ortaklık yapmıştır.⁹⁰

2002 yılı verilerine göre Amerika'da özel sektörün maruz kaldığı vergi ile ilgili kayıt tutma ve dosyalama gibi uyum maliyetleri her yıl için 150-300 milyar\$ olarak hesaplanmıştır. Vergi otoritelerinin gerçekleştirdiği vergi uygulama değişiminden kaynaklanan bu maliyetlerin elde edilen vergiden daha fazla olduğuna ilişkin yaklaşımlar bulunmaktadır. Örneğin küçük firmalar üzerindeki uyum maliyetleri, bu firmalardan elde edilen vergi gelirlerinden daha yüksektir.

⁸⁸ Türkmen DERDİYOK, "The Compliance Costs of Turkish Tax System", *Hazine ve Dış Ticaret Dergisi*, s.88,1993

⁸⁹ Joseph BANKMAN, a.g.m, s.39

⁹⁰ John L. GUYTON, a.g.m , s.29-44

Bu nedenle sistemde yasaların ve uygulamaların yeniden düzenlenmesi önerilmektedir.⁹¹

2.3.11 Almanya’da Yapılan Uyum Maliyeti Çalışmaları

1966 yılında Strumpel tarafından Batı Almanya’da vergi danışmanlarına yapılan ödemeler hesaplanmış, 1983-84 yıllarında gelir, kurumlar vergisi ve ücretlerden yapılan stopajların yarattığı uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik bir çalışma Tauber ve Tiebel tarafından yapılmıştır. Bu çalışmanın bulgularına göre, 1983’te Kurumlar Vergisi: 40 milyar DM, ya da GSMH’nın % 2,36’sı, 1983’te işverenlerin ücret vergileri 2,664 milyar DM, 1984’te gerçek kişiler için 3.31 Milyar DM, 1985’te vergi sisteminin yönetim maliyeti: 10,295 milyar DM- Vergi gelirlerinin %2.35’i ve GSMH’nın %0.56’sı 1984’te uyumun zaman maliyeti: her hane halkı için 11.2 saat, uyumun parasal maliyeti; her yıl hane halkının ücret vergileri için 131DM, gelir vergisi için 338 DM, İşçi ve İşverenlerin ücret vergileri için zaman kaybı 0.35ve 6.3 saat arasındadır. 1983’te işverenler kendi uyum faaliyetleri için yılda 26 saat harcamaktadırlar. Vergi tahakkukunda; 34 DM ücret vergileri için, 155 DM diğerleri için harcanmaktadır. Her yıl kurumlar vergisi için 43 saat harcanmakta ve yılda toplam her firma için 1637 DM maliyete katlanılmaktadır.⁹²

2.4 TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN UYUM MALİYETLERİNE İLİŞKİN ÇALIŞMALAR

2.4.1 Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış

Türkiye’de vergi sisteminin işleyişini düzenleyen temel kanunlar bulunmaktadır. Bunlar Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu (V.U.K.), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu’dur.

⁹¹ David R. BURTON, “Reforming the Federal Tax Policy Process”, *Cato Policy Analyses*, No:463, s.9,2002

⁹² Ek-1

Gelir Vergisi Kanunu kimlerin vergilendirilebilir olduğunu, vergilendirilebilir gelir türlerini, farklı kazanç türlerine ve mükelleflere göre istisna ve muafiyetleri içerdiği gibi, tahakkuk ve ödeme zamanları, vergi oranları gibi vergilendirme sürecinin nasıl ve ne zaman olacağını da içermektedir. Gelir vergisi, geliri bir takvim yılında elde ettiği kazançlara göre tahakkuk eden bir gerçek kişinin üzerinden alınmaktadır⁹³. Gelir vergisi mükellefleri yıllık gelirlerini hesaplayıp ilgili vergi idaresine bildirmekle yükümlü olan mükellefler (gerçek usul) ile basit usulde vergilendirilen mükellefler olarak iki gruba ayrılabilir. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin vergilendirilmede esas alınan birtakım kanuni defterleri tutma yükümlülüğü bulunurken, basit usulde vergilendirilen mükellefler bir takım defter ve kayıtları tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Defter kayıt ve belgelerin tutulması, tastiklenmesi, saklanması, beyannamelerin doldurulması, gerekli imzaların atılması ve vergiye esas alınan gelirin hesaplanması, beyan dönemlerinin takip edilmesi gibi birtakım yükümlülükleri belirleyen kurallar genellikle çok karışık, mükelleflerin anlamakta zorluk çektiği kurallardır ve mükellefler sık sık değişen kuralları takip etmekte zorlanmaktadır.⁹⁴

Gelir vergisinde olduğu gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da mükellef, vergilendirilebilir gelir, beyan dönemleri, tasfiye ve birleşme gibi işlemlerin prosedürleri gibi birtakım yükümlülükler belirtilmiştir. Genel olarak kurumlar vergisi de gelir vergisi gibi karışık kurallar ve prosedür içermektedir.

1985 yılında 8 değişik vergi kaldırılarak yerine Katma Değer Vergisi (KDV) uygulamaya konmuştur. KDV'nin uygulanması ile başlatılan dolaylı vergi reformu, 16 değişik vergi, harç, fon ve payının yürürlükten kaldırılarak yerine 01 Ağustos 2002'den itibaren Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) uygulamaya konması ile tamamlanmış bulunmaktadır. ÖTV'nin yürürlüğe girmesi ile, KDV oranlarında yapılan son düzenleme, KDV'yi 5 oranlı karmaşık yapıdan kurtararak, daha sade ve AB mevzuatına daha uyumlu 3 oranlı bir yapıya kavuşturmuştur.⁹⁵

⁹³ Fethi HEPER, *Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:941, Eskişehir, 1998

⁹⁴ T.DERDİYOK, a.g.e.91

⁹⁵ Ekrem SARISU, "KDV Oranlarında Yapılan Değişiklikler", *Finansal Forum*, 12.08.2002, Pazartesi [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/2002\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/2002(2).htm)

Vergi Usul Kanunu özellikle Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi başta olmak üzere tüm vergi sistemi için önem taşıyan bir kanundur. Çeşitli vergilendirme süreçlerine ve tekniklerine ilişkin sorumlulukları, vergilendirmeyi gerektirecek faaliyetlerin başlangıcından verginin ilgili vergi idaresine ödenip vergi borcunun sona ermesine kadar olan yükümlülükleri Vergi Usul Kanunu düzenlemektedir. Bu anlamda vergilerin tarh ve tahakkuku, süreler, tebliğ, zamanaşımı, mükellefin ödevleri, değerlendirme, amortisman, vergi cezaları vb ile ilgili yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanunu içinde yer almaktadır.⁹⁶

Türkiye’de vergi sistemine ilişkin temel düzenlemeler 1949 yılında gerçekleştirilmiş ve bu düzenlemeler 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. 1960’lardan itibaren Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yenilenmiştir. Vergi ile ilgili taraflar açısından daha iyi vergilendirme koşulları yaratmak açısından, günümüze kadar vergilendirme ile ilgili olarak çok sayıda değişiklik ve yasal düzenleme gerçekleştirilmiştir. 1950 ve 1960’lı yılların ihtiyaçları, ekonomik, mali ve sosyal koşulları birçok yasal düzenlemeyi gerektirmiştir. Ancak söz konusu koşullar ve ihtiyaçlar 1950-2004 döneminde değişikliğe uğramış, dolayısıyla vergilendirmeye ilgili kurallar giderek daha karmaşık hale gelmiştir. Vergi kanunları yapılan değişiklikler ve ekler nedeniyle karmaşık içinden çıkılmaz bir hale gelmiş olup, uzmanlar bile bunun içinden çıkmakta güçlük çekmektedir. Bu nedenle vergi uygulamasında mükelleflerle iletişim sorunu öteden beri süregelen bir nitelik olmaktadır. Ülkemizde vergi yasalarının kapsamı içinde vergilendirmeye doğrudan ilgili konular yanında, dolaylı olarak ilgili bulunan işlemlerle ilgili uygulamalara yer verilmiş olması ve bunlara yönelik değişiklik ihtiyaçları da vergi mevzuatının karmaşık yapısını artırmış, iletişim sorununun önemli boyut kazanması sonucunu yaratmıştır.⁹⁷

⁹⁶ Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, *Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınları*, 14. Baskı, Ankara 1990.

⁹⁷ Abdurrahman AKDOĞAN, “Vergi Yasalarının Kapsamı Açısından Yaklaşım Değişikliğinde Bulunulması Gereği ve Uygulama Açısından Önemi”, *Sosyal Bilimler Araştırmaları E-Dergisi*, Sayı.1, 2004

2.4.2 Türkiye’de Uyum Maliyetlerinin Hesaplanmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar *

Vergi Sisteminin uyum maliyetlerini hesaplamaya yönelik ilk çalışma 1993 yılında Türkmen Derdiyok tarafından yapılmıştır.

Yapılan çalışma defter tutma, beyanname doldurma ve danışmanlık hizmetleri gibi birtakım hizmetler karşılığı muhasebeci ve mali müşavir gibi yasal vergi danışmanlarına ödenen ve resmi olarak önceden belirlenmiş asgari ücretler baz alınarak yapılan belgesel bir analizden oluşmaktadır. Öncelikle 1990 yılında her bir gelir ve kurumlar vergisi mükellefine ilişkin uyum maliyetleri tanımlanmış sonrasında toplam uyum maliyetleri hesaplanmıştır. Asgari ücret düzeyi 5 farklı araştırma bölgesi baz alınarak seçilmiştir. Bu alanlar yaşam standartları, nüfus ve hizmetlerin maliyetleri bakımından ayrılmıştır.⁹⁸ Örneğin 1. bölgede 1. sınıf tüccarların muhasebecilere yıllık olarak ödemek zorunda olduğu asgari ücret 1990 yılı için 3,432,000 TL 4. bölgede ise 1,848,000 TL’dir.⁹⁹ Çalışmada aylık ve saatlik danışmanlık hizmetleri hariç tutulmuştur. Daha düşük düzeyde hizmet verilmesi yasaklanan asgari ücret düzeyi, kişiler ve firmalar arasındaki farklar gözetilerek hesaplanmıştır.¹⁰⁰

Çalışmada ele alınan muhasebeci maliyetleri defter tutmak ve beyanname doldurtmak için ödenen ücretlerdir. Muhasebeci maliyetlerini hesaplamak için iki temel varsayım kabul edilmiştir. Birincisi vergi kanunlarının sık sık değişmesi, karışıklığı ve esnek olmayan hesaplama yöntemlerinin mükellefleri muhasebecilerden yardım almaya zorladığı ve bu yüzden bütün mükelleflerin muhasebecilere ücret ödediği; ikinci varsayım ise, her ne kadar mükellefler belirtilen asgari düzeyden fazla ödemede bulunsalar da asgari tutardan daha fazla ödemedikleri varsayımdır.

Çalışmada ele alınan zaman maliyetleri, beyannamelerin tamamlanması, kayıt tutmak için gerekli verilerin toplanması ve kaydedilmesi, vergiyle ilgili bilgi elde etmek, vergi danışmanlarına danışmak, vergi idaresi-ücretli veya ücretsiz

⁹⁸ 1. bölge: İstanbul, 2. bölge: Adana, Ankara, İzmir, Bursa ve Kocaeli, 3. bölge: 10 büyük şehir, 4. bölge: hükümet tarafından finansal olarak desteklenen 28 şehir, 5. bölge: diğer tüm şehirler

⁹⁹ Bu tutarlar Resmi Gazete ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik’den alınmış ve hesaplanmıştır.

¹⁰⁰ T. Derdiyok, a.g.m.94

olarak danışmanlık yapanlarla ile uyuşmak vergi idaresi veya muhasebeci ile görüşmek için yapılan yolculuk sırasında harcanan vakitler dikkate alınarak hesaplanmıştır. Bunu hesaplamanın kolay olmaması nedeniyle zamanın değerlendirilmesinde muhasebecilere ödenen saat başı ücret baz alınmıştır. Zamanın değerlendirilmesinde de iki temel varsayım benimsenmiştir. Bunlardan birincisi vergilemeyle ilişkili tüm işlemlerin sadece muhasebecilerle görüşülerek çözüldüğü ve bunun için zaman harcadığı, ikincisi; her mükellefin beyanname doldurmak ve her vergi taksidi için muhasebecisiyle görüşmek için en az 1 saat harcadığı varsayımıdır. Bu yüzden gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan her vergi ödeyen birim için harcanan zamanın 4 saat olduğu hesaplanmış buradan her bölge için toplam yıllık zaman maliyetleri hesaplanmıştır.¹⁰¹

Posta maliyetleri vergi ile ilgili posta ve telefon görüşmelerinin toplamı alınmıştır. Çalışmada bu maliyetlerin değerlendirilmesi ve hesaplanması yerine tüm beyannamelerin ve tüm taksitlerin posta yoluyla ulaştırıldığı varsayılmıştır. Bunun için cari posta ücretleri baz alınmıştır.

Defterlerin onaylanması için harcanan noter maliyetleri, sene başında defterlerin onaylanması için ödenen ücretler baz alınarak hesaplanmış, buradan mükelleflerin yıllık noter maliyetleri bulunmuştur.¹⁰²

Çalışmada psikolojik maliyetler hariç tutulmuştur.

Çalışmada 1990 yılında her bir gelir ve kurumlar vergisi mükellefi için uyum maliyeti hesaplanmış buradan bu vergilerin toplam uyum maliyetleri bulunmuştur. 1983 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Bütçe Gelirleri Yıllığından mükellef sayıları ve gruplarına ilişkin veriler alınarak buradan 1990 yılına ilişkin mükellef sayıları, grupları ve dağılımı elde edilmiştir. Buna göre, gelir vergisi mükellefi sayısı toplam 3,363,043'tür. Bu toplamın %50'si ticari kazanç, %22'si Ziraat kazanç, %2'si ücretler, %1.6'sı serbest meslek kazancı, %22,4'ü Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ), %1,4'ü Menkul Sermaye İradı (MSİ), %0,2'si diğer kazançlardan gelir elde eden mükelleflerdir.

Hesaplanan toplam kurumlar vergisi mükellefi sayısı 43,446'dır. Toplam kurumlar vergisi mükelleflerinin %41'i birinci bölgede, %31.8'i ikinci, %9,2'si üçüncü, %1,8'i dördüncü ve %16,2'si beşinci bölgededir.

¹⁰¹ Türkmen DERDİYOK, a.g.m. s.96

¹⁰² a.g.m, s.97

Yıllık olarak gelir vergisi mükelleflerinin katlandıkları uyum maliyetleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo2.7 Türkiye’de Gelir Vergisi Mükellefi Başına Yıllık Uyum Maliyetleri (1990

Mükellef Grupları	Bölge	Muhasebeci Maliyetleri (TL)	Maliyet Türleri (TL)			Toplam (TL)
			Zaman	Posta	Noter	
Birinci Sınıf Tacirler İçin Ticari ve Zirai Kazançlar	1	3.119.984	260.000	3.025	90.000	3.473.009
	2	2.879.986	240.000	3.025	90.000	3.213.011
	3	2.639.987	220.000	3.025	90.000	2.953.012
	4	1.679.992	140.000	3.025	90.000	1.913.017
	5	2.399.988	200.000	3.025	90.000	26.933.013
	Ortalama	2.543.987	212.000	3.025	90.000	2.849.012
İkinci Sınıf Tüccarlar için Ticari ve Zirai Kazançlar	1	721.500	260.000	3.025	25.000	1.009.525
	2	666.000	240.000	3.025	25.000	934.025
	3	610.500	220.000	3.025	25.000	858.525
	4	388.500	140.000	3.025	25.000	556.625
	5	555.000	200.000	3.025	25.000	783.025
	Ortalama	588.300	212.000	3.025	25.000	828.325
Serbest Meslek	1	975.000	260.000	3.025	25.000	1.263.025

Kazançları	2	900.000	240.000	3.025	25.000	1.168.025
	3	825.000	220.000	3.025	25.000	1.073.025
	4	525.000	140.000	3.025	25.000	693.025
	5	750.000	200.000	3.025	25.000	978.025
	Ortalama	795.000	212.000	3.025	25.000	1.035.025
		*				
Menkul Sermaye İradı, Gayrimenkul Sermaye İradı, Ücretler, Diğer Kazançlar	1	390.000	260.000	3.025		653.025
	2	360.000	240.000	3.025		603.025
	3	330.000	220.000	3.025		553.025
	4	210.000	140.000	3.025		353.025
	5	300.000	200.000	3.025		503.025
	6	318.000	212.000	3.025		533.025

Kaynak: Türkmen DERDİYOK, a.g.m, 105

Tabloda görüldüğü gibi tüm bölgeler için toplam uyum maliyetleri 3,920,951 milyon TL olarak bulunmuştur. Bu tutar toplam vergi gelirlerinin %20,9'u ve GSMH'nın 1,36'sına isabet etmektedir. Uyum maliyetlerinin kazanç ve mükellef türlerine göre toplam tutarı tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.8 Türkiye'de Gelir Vergisinin Toplam Uyum Maliyetleri ve Toplam Gelire Oranı (1990)-
(Milyon TL)

Mükellef	Bölge	Muhasebeci Maliyetleri	Zaman Maliyetler	Posta Maliyetleri	Noter Maliyetleri	Toplam	Gelir Vergisi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak	GSMH'nın Yüzdesi
Birinci Sınıf Tacirler için Ticari Kazanç	1	446.532	37.223	429	12.885	497.069		
	2	365.909	30.503	381	11.438	408.232		
	3	247.356	20.621	281	8.436	276.694		
	4	81.378	6.786	145	4.362	92.671		
	5	230.597	64.081	961	28.837	324.476		
	Toplam	1.371.772	159.213	2.199	65.958	1.599.141	8,53	0,55
İkinci Sınıf Tacirler Ticari Kazançlar	1	240.852	86.854	1.002	8.351	337.059		
	2	197.505	71.173	890	7.414	276.981		
	3	133.411	48.116	656	5.468	187.651		
	4	43.879	15.833	339	2.827	62.879		
	5	124.478	44.857	673	5.607	175.614		
	Toplam	740.125	266.832	3.560	29.667	1.040.184	5,55	0,36
Birinci Sınıf Tacirler için Zirai Kazanç	1	32.544	2.713	31	939	36.227		
	2	26.639	2.221	28	833	29.721		
	3	18.009	1.501	20	614	20.144		
	4	5.924	494	11	318	6.746		
	5	16.762	1.397	21	629	18.809		
	Toplam	99.877	8.326	111	3.332	11.646	0,6	0,04
İkinci Sınıf Tacirler için Zirai Kazanç	1	142.938	51.545	595	4.956	200.034		
	2	117.091	42.195	527	4.395	164.208		
	3	79.091	28.525	389	3.241	11.247		
	4	26.014	9.386	201	1.676	37.278		
	5	73.678	26.551	398	3.319	103.946		
	Toplam	438.813	158.202	2.111	17.588	616.713	3,29	0,21
Serbest Meslek	1	15.117	4.031	47	388	19.583		
	2	12.375	3.300	41	344	16.060		

Kazancı	3	8.366	2.231	30	254	10.881		
	4	2.753	734	16	131	3.634		
	5	7.787	2.077	31	260	10.155		
	Toplam	46.399	12.373	165	1.376	60.313	0,32	0,02
Menkul	1	95.857	63.904	737	0	160.498		
Sermaye	2	78.468	52.312	654	0	131.433		
İradı,	3	53.047	35.365	482	0	88.894		
Gayrimenkul	4	17.455	11.637	249	0	29.342		
Sermaye	5	49.376	32.917	494	0	82.786		
İradı, Ücretler, Diğer Kazançlar	Toplam	294.202	196.135	2.617	0	492.953	2,63	0,17
	Toplam	2.991.188	801.081	10.762	117.921	3.920.951	20,91	1,36

Kaynak: Türkmen DERDİYOK, a.g.m, s.107

Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de 4 çeşit maliyet türü alınmıştır. Ancak posta maliyetleri göz ardı edilebilecek seviyede minimum alınmıştır. Tüm grup ve tüm alanların bir ortalaması alındığında muhasebeci maliyetleri mükellef başına toplam maliyetin %87,5'ini, zaman maliyetleri %8,5'ini ve noter maliyetleri %3,6'sını oluşturmaktadır. Büyüklük olarak bakıldığında gelir vergisinin uyum maliyetleri kurumlar vergisinin uyum maliyetlerinden daha düşüktür. 1990 yılı için Kurumlar Vergisi mükellefleri başına düşen uyum maliyetleri seçilen bölgelere göre aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2.9 Türkiye’de Kurumlar Vergisi Mükellefi Başına Yıllık Uyum Maliyetleri

Mükellef Grupları	Bölge	Muhasebeci Maliyetleri (TL)	Maliyet Türleri (TL)			Toplam (TL)
			Zaman	Posta	Noter	
Anonim Şirketler	1	7.280.000	260.000	3.025	90.000	7.633.025
	2	6.720.000	240.000	3025	90.000	7.053.025
	3	6.160.000	220.000	3.025	90.000	6.473.025
	4	3.920.000	140.000	3025	90.000	4.153.025
	5	5.600.000	200.000	3.025	90.000	5.893.025
	Ortalama	5.936.000	212.000	3025	90.000	6.241.025
Limited Şirketler	1	4.420.000	260.000	3.025	90.000	4.773.025
	2	4.080.000	240.000	3.025	90.000	4.413.025
	3	3.740.000	220.000	3.025	90.000	4.053.025
	4	2.380.000	140.000	3.025	90.000	2.613.025
	5	3.400.000	200.000	3.025	90.000	3.693.025
	Ortalama	3.604.000	212.000	3.025	90.000	3.909.025
İş Ortaklıkları ve Yabancı Firmalar	1	2.340.000	260.000	3.025	90.000	2.693.025
	2	2.160.000	240.000	3.025	90.000	2.493.025
	3	1.980.000	220.000	3.025	90.000	2.293.025

	4	1.260.000	140.000	3.025	90.000	1.493.025
	5	1.800.000	200.000	3.025	90.000	2.093.025
	Ortalama	1.908.000	212.000	3.025	90.000	2.213.025
Kooperatifler	1	2.080.000	260.000	3.025	90000	2.433.025
	2	1.920.000	240.000	3.025	90.000	2.253.025
	3	1.760.000	220.000	3.025	90.000	2.073.025
	4	1.120.000	140.000	3.025	90.000	1.353.025
	5	1.600.000	200.000	3.025	90.000	1.893.025
	Ortalama	1.696.000	212.000	3.025	90.000	2.001.025
Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	1	1.560.000	260.000	3.025	90.000	1.913.025
	2	1.440.000	240.000	3.025	90.000	1.773.025
	3	1.320.000	220.000	3.025	90.000	1.633.025
	4	840.000	140.000	3.025	90.000	1.073.025
	5	1.200.000	200.000	3.025	90.000	1.493.025
	Ortalama	1.272.000	212.000	3.025	90.000	1.577.025

Kaynak: Türkmen DERDİYOK, a.g.m, s.110

1990 yılı için kurumlar vergisinin toplam uyum maliyetleri 214,920,000 TL olup bu tutar toplam kurumlar vergisi gelirlerinin %4,6'sına ve GSMH'nin %0,07'sine isabet etmektedir. Kurumlar Vergisi'nin toplam uyum maliyetleri

içinde en büyük pay 199,431,000 TL ile ya da %92,8 ile muhasebeci maliyetlerine ayrılmaktadır. Zaman maliyetlerinin payı %5,2 ve noter maliyetlerinin payı ise 1,9'dur. Posta maliyetleri ise %0,06 ile gözardı edilebilecek seviyede düşüktür. Aşağıdaki tabloda kurumlar vergisi uyum maliyetlerinin mükelleflere ve belirtilen gruplara göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 2.10 Kurumlar Vergisinin Toplam Uyum Maliyetleri ve Toplam Gelire Oranı (1990)Milyon

Mükellef	Bölge	Muhasebeci Maliyetleri	Zaman Maliyetler	Posta Maliyetleri	Noter Maliyetleri	Toplam	Gelir Vergisi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak	GSMH'nın Yüzdesi
Sermaye Şirketleri	1	94.647.150	4.206.540	48.537	1.456.110	100.358.337	2.16	0,03
	2	67.089.600	2.981.760	37.272	1.118.160	71.226.792	1.53	0,02
	3	8.697.150	386.540	5.271	158.130	9.247.091	0.2	0
	4	967.050	42.980	921	27.630	1.038.581	0.02	0
	5	9.706.500	431.400	6.471	194.130	10.338.501	0.22	0
	Toplam	181.107.450	8.049.220	98.472	2.954.160	192.209.302	4.13	0.07
İş Ortaklıkları ve Yabancı Şirketler	1	1.303.380	198.849	1.671	50.130	1.554.030	0.03	0
	2	1.088.640	166.320	1.512	45.360	1.301.832	0.03	0
	3	2.011.680	306.832	3.048	91.440	2.413.000	0,05	0
	4	118.440	12.126	282	8.460	139.308	0	0
	5	3.747.600	572.550	6.246	187.380	4.513.776	0.1	0
	Toplam	8.269.740	1.256.677	12.759	382.770	9.921.946	0.21	0
Kooperatifler	1	613.600	105.315	885	4.8675	768.475	0.02	0
	2	1.344.000	231.000	2.100	115.500	1.692.600	0.04	0
	3	1.027.840	176.368	1.752	96.360	1.302.320	0.03	0
	4	375.200	43.215	1.005	30.150	449.570	0.01	0
	5	3.817.600	656.150	7.158	214.740	4.695.648	0.1	0
	Toplam	7.178.240	1.212.048	12.900	505.425	8.908.613	0.19	0
Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	1	1.230.840	281.673	2.367	130.185	1.645.065	0.04	0
	2	259.200	59.400	540	29.700	348.840	0.01	0
	3	856.680	195.998	1.947	107.085	1.161.710	0.02	0
	4	26.880	4.128	96	5.280	36.384	0	0
	5	502.800	115.225	1.257	69.135	688.417	0.01	0
	Toplam	2.876.400	656.424	6.207	341.385	3.880.416	0.08	0
Toplam		199.431.830	1.174.369	130.338	4.183.740	214.920.277	4,62	0.07

Türkiye’de uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik yapılan bu çalışmanın ardından vergi maliyetleri ya da etkinliği konusu adı altında birtakım teorik makaleler dışında bu konuda yapılmış başka bir uygulama çalışmasına rastlanamamıştır. 1980’li yıllardan sonra ün kazanan bu konunun sonraki çalışmalara öncülük etmesi bakımından Türkmen Derdiyok tarafından ele alınması literatüre yapılmış değerli bir katkıdır.

2.4 ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMA

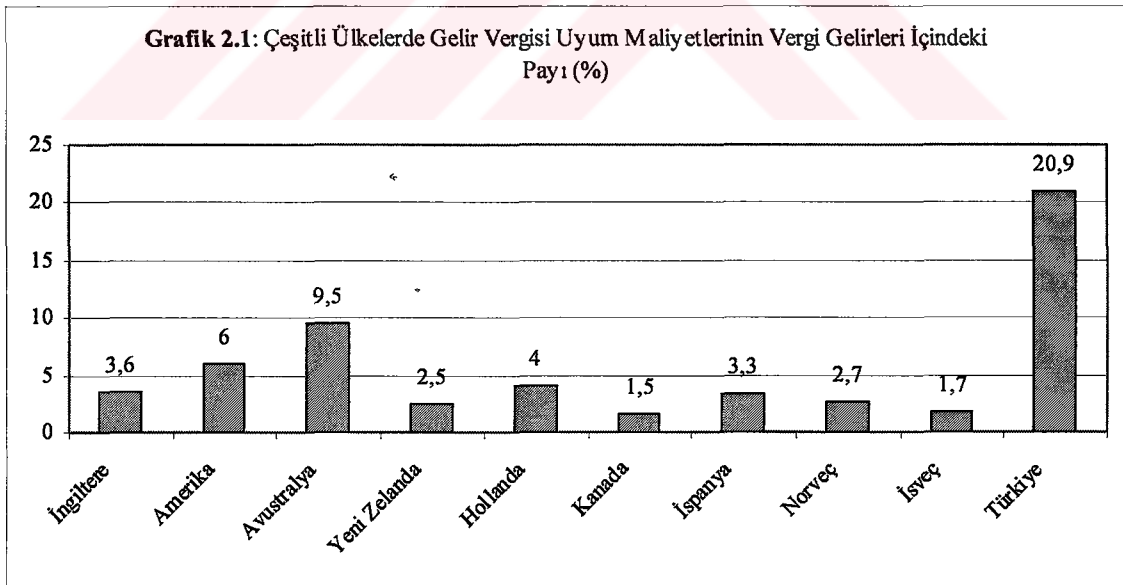
Çeşitli vergi türleri üzerinde çeşitli metodlarla yapılan uyum maliyetleri çalışmaları göstermektedir ki vergilerin uyum maliyetleri oldukça önemli boyutlardadır. Ekonomistler bu çalışmalar dolayısıyla teorik olarak mükelleflerin davranışlarını analiz ederken uyum maliyetleri de dikkate almaya başlamışlardır.¹⁰³

Çeşitli ülkelerde yapılan uyum maliyetlerinin karşılaştırılabilir olmasını engelleyen birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Öncelikle yapılan çalışmanın örneklem çerçevesinin, yanıt oranının ya da geçerlilik testinin uzantısındaki farklılıklardan kaynaklanan verilerin niteliklerindeki farklar karşılaştırmanın anlamlı olmasını etkilemektedir. Bir diğer farklılık da kullanılan tanımlardan kaynaklanmaktadır. Bu durumda uyum maliyetlerinin uluslar arası karşılaştırılmasında anlamlı sayılabilecek bazı kriterler baz alınmaktadır. Bu genellikle uyum maliyetlerinin vergi gelirlerinin ya da milli gelirin oransal olarak ifade edilmesi ya da yönetim maliyetleri ile karşılaştırılması şeklinde olmaktadır. Ancak bu oranlar ülkelere göre birtakım sebeplerden farklılık gösterebilir. Vergi yapısındaki farklılık (vergi teşviklerinin- vergi eşiğinin farklı olması vb), vergi mükelleflerinin dağılımındaki farklılık (örneğin serbest meslek sahibi mükelleflerin gelir vergisi mükellefleri içindeki payının ülkeden ülkeye farklılık göstermesi, gelir vergisinin uyum maliyetlerini değiştirmektedir), vergi oranlarındaki farklılık, gelir düzeyinde meydana gelen dalgalanmalar ve kamu harcamaları düzeyindeki farklılıklar bu sebeplerden bazılarıdır. Bununla birlikte yönetim maliyetleri ile bir karşılaştırma yapmak da çok anlamlı değildir çünkü bu

¹⁰³ James ALM, a.g.m , s.121

maliyetlerin de ülkeden ülkeye farklılık göstermesi ve işlem maliyetleri içinde yönetim-uyum maliyetleri dağılımının ülkeden ülkeye değişmesi doğaldır. Bu sınırlılıklar altında uyum maliyetlerinin karşılaştırılmasının anlamlı olmasını beklemek ancak ülkelerin vergi sistemlerinin sahip olduğu, birbirine yakın vergi türleri arasında bir karşılaştırma yapma ile mümkün olabilecektir.¹⁰⁴

Aşağıdaki tabloda ülkelerin gelir vergisinin uyum maliyetlerine ilişkin bir karşılaştırma verilmiştir. Bu karşılaştırmaya göre, 1993 yılında Türkmen Derdiyok tarafından hesaplanmış uyum maliyetleri baz alındığında Türkiye’de mükelleflerin uyum yükü diğer ülkelerden oldukça yüksektir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi burada mutlak olarak ülkelerin maliyetlerini sıralamak mümkün olmamaktadır. Türkiye’de bu oranın yüksek olması öncelikle profesyonel vergi danışmanlarına (muhasebeci, müşavir vb) ödenen ücretlerin yüksekliğinden kaynaklanmaktadır. Bunun yanında her ülkede vergi gelirlerinin GSMH’a oranının farklı olması sıralamanın yönünü değiştirebilmektedir. Örneğin vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı Avusturalya, İngiltere ve Amerika’da Türkiye’ye göre daha düşüktür. Bu vergi gelirlerinin yüzdesi olarak uyum maliyetlerinin diğer ülkelere göre daha yüksek bulunmasına neden olmaktadır.¹⁰⁵



¹⁰⁴ Cedric SANDFORD, a.g.m, s.407

¹⁰⁵ Türkmen DERDİYOK, a.g.m, s.104

2.5 SONUÇ

Uyum maliyetleri mükelleflerin vergi idaresi ve vergi kanunlarına riayet etmek için katlandıkları maliyetlerdir. Bu maliyetler gerek akademisyenler ve politikacılar gerekse vergi idaresi tarafından oldukça ilgi çeken bir konu olmuştur. Son yirmi yılda ilgi çeken uyum maliyetleri terimi daha önceleri sadece diğer vergi maliyetleri ile bağlantılı olan ve mükelleflerden daha çok vergi idaresinin katlanmak durumunda olduğu yönetim maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilmiştir. Fakat şu anda kabul gören terminoloji, uyum maliyetlerini, vergi mükelleflerinin vergi otoritelerinin ve vergi kanunlarının şartlarını yerine getirmede katlanılan maliyetler olarak kabul etmektedir.

Son yıllarda özellikle de vergi reformu ve reform hazırlıkları içerisinde olan ülkeler açısından son derece önemli olan uyum maliyetleri konusunun kamusal alanda ve akademik çevrede önem kazanmasının birtakım sebepleri bulunmaktadır. Bu sebepler, bilgisayar teknolojilerindeki gelişmelerin daha kapsamlı ve detaylı incelemelere olanak sağlaması, işlemsel temelli bir vergi türü olan KDV'nin çeşitli ülkelerde yürürlüğe girmesiyle uyum maliyetlerinin hesaplanmasının bir zorunluluk haline gelmesi, üzerinde uyum yükünün yüksek oranda bulunduğu küçük ölçekli firmaların politik öneminin kavranmasıyla bu maliyetlere ilişkin hesaplamaların hükümetler tarafından tercih edilen bir konu olması, başka amaçlarla yapılan düzenlemelerin vergi sistemini karmaşıktırması, vergi kanunlarına gönüllü uyumun artmasıyla dikkatlerin uyum maliyetlerine yönelmesi, yönetim maliyetlerini azaltmaya yönelik politikaların uyum maliyetlerini artırması sonucunda hükümetlerin uygun olmayan bu politikayı önlemek amacıyla uyum maliyetleri konusuna yönelmesi şeklinde özetlenebilir.

Son yıllarda önem kazanan bir konu olmakla beraber 1935'den günümüze çeşitli ülkelerde, çeşitli vergi türlerinde farklı tekniklerle uyum maliyetleri hesaplamaları yapılmış akademik araştırmalar sonucu elde edilen bulgular hükümetleri bu yönde politik düzenlemeler yapmaya teşvik etmiş, bazı durumlarda da bu araştırmaların yapılması için hükümetler finansal destek sağlamışlardır.

Ancak Türkiye’de görüldüğü kadarıyla bu konuda yapılmış herhangi bir anket çalışması bulunmamaktadır. Hükümet tarafından desteklenen bu tip çalışmaların yetersiz olması, vergi sisteminin etkinliğini azaltan koşulların bilinmesini önlemekte ve sistemi etkinleştirecek önlemlerin oluşturulamamasına neden olmaktadır. Çeşitli vergi türlerine göre uyum maliyetlerinin hesaplanması hem yurtiçinde farklı uygulamaların etkinliğinin araştırılması hem de uluslar arası karşılaştırmalar bakımından önemli olmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

METODOLOJİ

3.1 GİRİŞ

Bu bölümde Denizli’de Kurumlar Vergisi mükelleflerinin katlandıkları uyum maliyetlerinin büyüklük ve bileşimini belirlemek üzere yapılan bu çalışmanın güvenilirliği ve geçerliliğini değerlendirmek için gerekli bilgilere yer verilecektir. Bir sonraki bölümde bulgularına değinilecek olan çalışmanın katılımcıları, kullanılan veri ve analiz araçları, süreçler, yapılan varsayımlar ve çalışmanın sınırlılıklarına değinilecektir.

3.2 ÇALIŞMANIN KONUSU VE AMAÇLARI

Çalışmanın konusunu vergilerin uyum maliyetlerinin tanımlanması, Denizli’de Kurumlar Vergisi mükelleflerinin katlandığı uyum maliyetlerinin büyüklüğünün belirlenmesi, bu maliyetlerin bileşim ve dağılımının analiz edilmesi ve sonuçların değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu çalışmada amaç büyüklüğü belirlenen, vergi sistemi dolayısıyla bireylerin katlandıkları uyum maliyetlerini minimize edecek bir önlemler dizisi oluşturmaktır. Zira uyum maliyetleri ticari hayatın büyümesini frenleyici bir unsur olarak görülmektedir. Bu amaçla uyumu kolaylaştıracak bir ayarlama ile maliyetleri minimize, uyumu maksimize ederek çok daha basit ve etkili bir sistem oluşturulacağına inanılmaktadır.

3.3 VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Mükelleflerin uyum maliyetlerinin ölçülmesine yönelik en etkili yöntemin yüzyüze anket yöntemi olması nedeniyle, çalışmada veri toplama yöntemi olarak yüzyüze anket yöntemi kullanılmıştır.

Uyum maliyetlerinin ölçülmesi üzere seçilebilecek üç yöntem olan, anket, mülakat ve gözlem’den anket yönteminin seçilmesinin sebebi, anket yönteminin

elde edilecek olan verilerin bilgisayar programında işlenip analiz edilmesinin kolaylığı ve daha yüksek sayıda kişiye uygulanabilme bakımından ideal bir veri toplama yöntemi olmasıdır.¹⁰⁶ Dünyada bu konuda yapılan çalışmalarda da genel olarak anket yönteminin kullanılıyor olması, çalışmada asıl seçimin hangi anket yönteminin kullanılacağı konusunda odaklanılmasına neden olmuştur. Bu durumda geleneksel ve modern anket yöntemlerinden geleneksel anket yöntemi seçilmiştir. Zira modern anket yöntemlerinden e-posta ve internet yoluyla mükelleflere ulaşılsa dahi cevaplandırıcının anketi dikkate almama veya görmezden gelme ihtimalinin varlığı nedeniyle bu yöntem seçilmemiştir. Geleneksel yöntemlerden, telefonla, faksla postayla anketin maliyetinin yüksek olması nedeniyle elden bırakıp alma yöntemi seçilmiştir.

Anket sorularının hazırlanmasında öncelikle dünyada birçok ülkede uyum maliyetlerinin ölçülmesine yönelik düzenlenen anket formları incelenmiş ve Türk Vergi Mevzuatı'na uyarlanarak hazırlanmıştır. Diğer ülkelerde uyum maliyetlerinin ölçülmesinde uygulanan anket yöntemi genel olarak ya posta yoluyla ya da yüzyüze anket yöntemidir.¹⁰⁷

Anket formu toplam 29 sorudan oluşmakta olup, firmaların sektör-yapı-ciro ve çalışanlarına ilişkin sorular-firmaların uyum maliyetlerine ilişkin sorular ve firmaların uyum maliyetlerinin azaltılmasına ilişkin önerilerini kapsayan sorular olmak üzere üç ayrı konuda bilgi edinme amacına yönelik olarak hazırlanmıştır.¹⁰⁸ Anket formundaki sorular “açık uçlu” ve “kapalı uçlu” sorular şeklinde oluşturulmuştur. Anket formları anketörlere verilmeden önce Denizli Organize Sanayi Bölgesi'nde bulunan bir fabrikanın muhasebe müdürü ile görüşülerek ankette yer alması muhtemel hatalardan kaçınmak amacıyla bir pilot çalışma yapılmıştır. Bu çalışma sonrasında anketörlerin tamamı soru formları hakkında bilgilendirilmiş, Denizli İli Merkez İlçe'sinde ve Organize Sanayi Bölgeleri'nden seçilen firmaların adres ve telefon bilgileri anketörlere verilmiş, firma yetkililerinden önceden randevu almak suretiyle mükelleflere anket uygulanmıştır.

¹⁰⁶ Remzi ALTUNİŞİK ve Diğerleri, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya Kitabevi, 2. Baskı, s.71, 2002

¹⁰⁷ Bkz. Ek-2

¹⁰⁸ Anket Formu Ek-3'tedir.

Toplam anket sayısı 200 olup, bu anketlerden 56 tanesi geri dönmemiş, 20 adet anket geri dönmesine rağmen, değerlendirmeye alınabilecek özelliklere sahip olmadığı için veri tabanından çıkarılmıştır. Dolayısıyla toplam 124 anket değerlendirmeye alınmıştır. 124 anketin geri döndüğü kabul edildiğinde yanı oranı %62 olarak bulunmuştur. Dünya’da yapılan ve uyum maliyetlerinin hesaplanmasına esas teşkil eden bazı çalışmaların yanıt oranları ise şu şekildedir;¹⁰⁹

- Sandford-1985-İngiltere: %30
- Blumenthal ve Slemrod-1990-ABD: %43,4
- Pope, Fayle ve Chen-1993-Avusturalya: %27
- Sandford ve Hasseldine-1992-Yeni Zelanda: %39,8
- Plamondon ve Zussman-1996-Kanada: %49

Diğer çalışmaların yanıt oranı ile karşılaştırıldığında, kapsamaları farklı olmakla beraber bu çalışmadaki yanıt oranı ortalamanın üzerindedir.

Anket çalışmasının sahası 15 Mart-15 Mayıs 2004 tarihleri arasında gerçekleşmiştir.

Elde edilen anket sonuçları Excel, SPSS programları kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüştür. Bu veriler ışığında oluşturulan tablolar yorumlanarak öneriler oluşturulmaya çalışılmıştır.

3.4 ÇALIŞMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Görüldüğü kadarıyla Türkiye’de uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik bir alan çalışması bulunmamaktadır. Bununla birlikte Denizli İli’nde de bu konuda yapılmış bir alan çalışması şimdiye kadar yapılmamıştır. Ancak yerel düzeydeki alan çalışmaları ulusal ve evrensel nitelikte ortaya atılan kuramların doğruluklarının sınanması bakımından oldukça önemlidir. 2003-2004 vergilendirme dönemini kapsayan bir zaman diliminde, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin uyum maliyetlerinin büyüklüğünü ve dağılımını ortaya koymak için yaptığımız bu çalışma, bilindiği kadarıyla Denizli’de uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik yapılan ilk araştırmadır. Araştırma yerel düzeyde

¹⁰⁹ Bkz. Ek-2

yapılmış olmasına rağmen, elde edilen bulgular konuyla ilgili olarak ortaya atılmış bazı ulusal ve evrensel nitelikli sonuçların sınanmasına olanak sağlayacaktır.

Denizli ilinde 5877 Kurumlar Vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bunun 864'ü anonim, 4.199'u limited, 1600'ü de diğer şirketlerden oluşmaktadır.¹¹⁰ Bu şirketlerin 1678'i Denizli il merkezine bağlı bulunmaktadır. 1678 firmadan 201'i anonim, 789'u limited, 688'i diğer şirketlerden oluşmaktadır.¹¹¹ Basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılan araştırmada "her örneğin seçilme şansının eşit olması" kuralı çerçevesinde Denizli Ticaret ve Sanayi Odasından elde edilen işyeri kayıtları toplanarak örneklem çerçevesi (evren) oluşturulmuştur. Denizli kurumlar vergisi mükelleflerini temsil etmek üzere tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçilen farklı etkinlik alanlarında toplam 200 firma seçilmiş bu firmalarla görüşülmüş ancak 124 firmanın sonuçları değerlendirilmeye alınabilmektedir.

3.5 ÇALIŞMADA ELE ALINAN UYUM MALİYETLERİ

Çalışmanın bulgularına değinmeden önce bu çalışmada yer alan uyum maliyeti bileşenlerine değinmek faydalı olacaktır. Öncelikle anket formunda yer alan soruları kategorize edip, sonrasında bunlar arasında mükelleflerin uyum maliyetlerini ifade edenleri ayırmak ve bu uyum maliyetlerinin değerlendirilirken kabul edilen varsayımları belirtmek araştırmanın bulgularının güvenilirliğini ve geçerliliğini değerlendirmek açısından önem taşımaktadır.

Anket formu toplam 29 sorudan oluşmakta olup, firmaların sektör-yapı-ciro ve çalışanlarına ilişkin sorular-firmaların uyum maliyetlerine ilişkin sorular ve firmaların uyum maliyetlerinin azaltılmasına ilişkin önerilerini kapsayan sorular olmak üzere üç ayrı konuda bilgi edinme amacına yönelik olarak hazırlanmıştır.

Anket formunda ele alınan ve büyüklüğü belirlenmeye çalışılan uyum maliyetleri şunlardır;

- Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlere ödenen yıllık ücretler

¹¹⁰ <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> "Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayılarının İllere Göre Dağılımı", 2004

¹¹¹ http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/denizli/istatistik/gelir_mukellef.htm, "Mükellef Sayıları"

- Firma içerisinde vergi ile ilgili çalışan personelin maliyetleri
- Vergi ile ilgili yazılım maliyetleri
- Vergi bölümünün*uyum maliyetleri
- Vergi sisteminin karışıklıklarının neden olduğu mahkeme masrafları
- Vergi ile ilgili bilgi edinmenin maliyeti
- Mükelleflerin vergi idaresine giderken katlandıkları zaman maliyetleri
- Vergilerin psikolojik maliyetleri (Maliyetlerin doğası gereği parasal olarak ifade edilmemiştir)
- Vergilerin diğer uyum maliyetleri
 - Bilgisayar masrafları
 - Bilgileri muhafaza etmek
 - Kayıtları saklamak, korumak
 - Ofis tedarik etmek
 - Levazimat
 - Fotokopi
 - Fax
 - Seyahat Masrafları

Çalışmada genel olarak adı geçen uyum maliyetlerinin büyüklüğü ve dağılımı belirlenmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin katlandıkları psikolojik maliyetlerini parasal olarak ifade edebilmek için uygun bir yöntemin bulunamamasından dolayı bu maliyetler sadece sözel olarak ifade edilmiş, toplam maliyet büyüklüğü verilirken bu maliyetler dışarıda bırakılmıştır.

Bunun yanında mükelleflerin vergi idaresi ile görüşmek için harcadıkları zaman parasal olarak ifade edilmiştir. Zamanı değerlendirme metodu olarak, diğer ülke örneklerinde de zamanın değerlendirilmesi için ücret düzeylerinin baz alınmasını örnek alarak, mükelleflerin harcadıkları ortalama saatin yine aynı mükelleflerin ortalama olarak personele ödedikleri günlük ortalama ücret düzeyiyle çarpılması yolu seçilmiştir. Mükelleflerin vergi ile ilgili olarak muhasebeci ve danışmanları ile görüşmek için harcadıkları zaman çalışmanın dışında bırakılmıştır. Bunun nedeni genel olarak örneklem grubunu oluşturan firmaların kendi içinde muhasebe departmanlarının bulunmasının harcanan bu zamanı tespit etmeye engel olmasıdır. Son olarak mükelleflerin avukatlara

ödedikleri ücretlerin ne kadarının vergi sistemine uyum sorunundan kaynaklandığının tespit edilmesindeki zorluktan dolayı bu maliyetler toplam uyum maliyetlerinin dışında bırakılmıştır.

3.6 ÇALIŞMANIN SINIRLILIKLARI

Çalışmanın birtakım sınırlılıkları bulunmaktadır. Bu sınırlılıkları şu şekilde sınıflamak mümkündür

3.6.1 Anketlerin Dağıtılma Aşaması

Öncelikle anket formlarının anketörlere dağıtılması aşamasında, aynı kişi ve gruplara ait birden fazla şirketin olması, yaşanan ekonomik kriz çerçevesinde kimi işyerlerinin kapanması, telefon ve adres bilgilerinin yanlış kaydedilmiş olması, Ekonomik kriz çerçevesinde kimi işyerlerinin kira giderlerini düşürmek amacıyla taşınmış olmaları, seçilmiş firmaların değiştirilmesine neden olmuştur. Ulaşılamayan firmaların yerine yeni firmalar yine tesadüfi örneklem yöntemiyle seçilmiştir.

3.6.2 Anketlerin Uygulanma Aşaması

Anketlerin uygulanması sürecinde bazı anket formları firmalarca hiç kabul edilmemiş, bazıları boş gönderilmiş ve bazıları ise eksik doldurulmuştur. Genel olarak bu tavrın birtakım gerekçeleri bulunmaktadır. Bunlar;

- Anketin konusunun vergi ile ilgili olmasının mükelleflerin üzerinde kaygı yaratması
- Mükelleflerin ankette bulunan firma, çalışanlara ve özellikle ödedikleri vergilere ait bilgileri vermekten kaçınması
- Mükelleflerin çok yoğun olması
- Mükelleflerin bilimsel çalışmalara az değer vermesi
- Mükelleflerin sistemden umutsuz olması nedeniyle yapılan çalışmayı gereksiz görmesi ,

- Mükelleflerin uyum maliyeti kavramını ilk kez duyması nedeniyle anket formunu doldurmaktan çekinmesi

3.6.3 Diğer Sınırlamalar

Çalışmanın yöntemi maliyetli ve zaman gerektiren bir yöntem olup yeterli sayıda üyesi olan bir takımı gerektirmektedir. Çalışmanın zaman ve kaynak bakımından sınırlılıkları göz önünde bulundurularak, sadece 200 firma seçilmiştir ancak ülke çapında yapılar, daha kapsamlı bir çalışmanın uluslar arası karşılaştırma yapmak bakımından daha etkili olacağı kuşkusuzdur.

3.7 SONUÇ

Konusu Denizli’de Kurumlar Vergisi mükelleflerinin katlandığı uyum maliyetlerinin büyüklüğünün belirlenmesi , bu maliyetlerin bileşim ve dağılımının analiz edilmesi ve sonuçların bu konuda yapılmış diğer hesaplamalarla karşılaştırılması olan bu çalışmanın amacı büyüklüğü belirlenen, vergi sistemi dolayısıyla bireylerin katlandıkları uyum maliyetlerini minimize edecek bir önlemler dizisi oluşturmaktır.

Bu çalışmada veri toplama tekniği olarak elde edilecek olan verilerin bilgisayar programında işlenip analiz edilmesinin kolaylığı ve daha yüksek sayıda kişiye uygulanabilme bakımından ideal bir veri toplama yöntemi olması nedeniyle anket yöntemi seçilmiştir.

Denizli Ticaret ve Sanayi Odasından elde edilen işyeri kayıtları toplanarak Denizli il merkezindeki 1678 şirketten örneklem çerçevesi (evren) oluşturulmuştur Denizli Kurumlar Vergisi mükelleflerini temsil etmek üzere tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçilen farklı etkinlik alanlarında toplam 200 firma seçilmiş bu firmalarla görüşülmüş ancak 124 firmanın %62 yanıt oranı ile sonuçları değerlendirilmeye alınmıştır. Elde edilen anket sonuçları Excel, SPSS programları kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüştür. Bu veriler ışığında oluşturulan tablolar yorumlanarak öneriler oluşturulmaya çalışılmıştır

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÇALIŞMANIN BULGULARI

4.1 GİRİŞ

Bu bölümde uyum maliyetlerinin büyüklük ve bileşimini belirlemek üzere yapılan anket çalışmasının bulgularına ilişkin bilgiler tablo ve grafikler yardımı ile verilecektir.

Uyum maliyetlerinin dağılımının irdelenmesi bakımında öncelikle şirketlerin niteliklerine değinilip şirketlerin sektörel yapısı, türü, cirosu ve büyüklüğü hakkında bilgi verilecektir.

Uyum maliyetlerinin büyüklüğü miktar olarak belirlendikten sonra bunun ulusal ya da uluslar arası karşılaştırmada kullanılabilmesi için genellikle uyum maliyetlerinin vergi gelirlerinin ya da milli gelirin içindeki payının oransal olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla şirketlerin ödediği vergilere ilişkin bilgilere değinilecektir.

Firmaların vergi ile ilgili işlemleri gerçekleştirebilmek amacıyla istihdam ettiği personel sayısının ve ücret düzeylerinin diğer çalışanlarla karşılaştırılması bakımından çalışan sayıları ve ücret düzeylerine ilişkin bulgular verilecektir.

Mükelleflerin katlandıkları, parasal olarak ifade edilebilen uyum maliyetlerinin büyüklüğüne ilişkin temel bulgular olan serbest muhasebeci ve mali müşavirlere ödenen ücretlere, firmaların vergi bölümünün uyum maliyetlerine, firmaların kayıt yöntemlerinin maliyetlerine , bilgisayar masrafları, bilgileri muhafaza etmek, kayıtları saklamak ve korumak, ofis tedarik etmek, levazımat, fotokopi, faks, telefon ve seyahat giderleri gibi maliyetleri içeren diğer uyum maliyetlerine, bilgi edinme maliyetlerine, firmaların vergi uyumu nedeniyle katlandıkları mahkeme masraflarına ve vergi dairesine gidiş-dönüş sürecinde katlanılan parasal maliyetlere ilişkin tutarlar verilecektir.

Sonraki bölümde şirket türleri, sektörleri ve büyüklüklerine göre zorunlu ve gönüllü uyum maliyetlerinin dağılımına değinilecek ve parasal olarak ifade edilemeyen ancak mükelleflerin vergi sistemine uyumunu etkileyen vergi yasa ve

uygulamalarındaki değişikliklerin ve vergi idaresinin tutumunun yarattığı maliyetlere değinilecektir.

4.2 ŞİRKETLERİN NİTELİKLERİ

Şirketlerin Sektörel Yapısı

Genel olarak ele alınan grubun özelliklerinin bilinmesi ve uyum maliyetlerinin sektörlere göre dağılımının belirlenmesi açısından şirketlerin sektörel yapısının bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla örneklem dağılımı 6 sektör başlığı altında yapılmış, firmaya hangi sektörde faaliyet gösterdiği sorulmuştur. Bu sektörler; Tekstil, dokuma, gıda, konfeksiyon ve diğer olmak üzere 5 başlıkta toplanmıştır. Örneklemin %54'ü tekstil, %11'i dokuma, %7'si gıda, %5'i konfeksiyon ve %22'si diğer sektörde faaliyet göstermektedir.

Tablo 4.1 Şirketlerin Sektörel Yapısı

	Sıklık	Yüzde
Tekstil	66	54
Dokuma	14	11
Gıda	9	7
Konfeksiyon	6	5
Diğer	29	23
Toplam	124	100,0

Denizli Sanayii Odası verilerine göre, organize sanayiindeki faal 120 fabrikanın 93 tanesi tekstil, dokuma ve konfeksiyon sektöründe, 27 tanesi de diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir.¹¹² Denizli'de gıda sektöründeki firmaların toplam firma sayısındaki payı ise %6'dır.¹¹³ Bu yönüyle bakıldığında değerlendirme yapılan firmaların sektörel dağılımı, Denizli'de bulunan tüm firmaların dağılımı ile paralellik göstermektedir.

¹¹² Denizli Sanayi Odası, *Denizli İmalat Sanayi Envanteri*, Denizli 2002

¹¹³ İrfan ERTUĞRUL, *Denizli İmalat Sanayiinde Verimlilik ve Ar-Ge Faaliyetleri*, Ekin Kitabevi, s.23, 2003

Şirketlerin Türü

Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri Türk Ticaret Kanununa göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit, limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar ve sermaye piyasası kanununa göre kurulmuş olan yatırım ortaklıklarıdır.¹¹⁴ Vergilendirme ile ilgili olarak katılan maliyetlerin şirket türüne göre farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması bakımından şirket türüne ilişkin bilgi edinebilmek için sıklar verilmiştir. Buna göre, örneklemin %50'si Anonim Şirket, %44'ü Limited Şirket ve %6'sı diğer şirketlerden oluşmaktadır.

Tablo 4.2 Şirket Türü

	Sıklık	Yüzde
Diğer Şirketler	7	6
Limited Şirket	54	44
Anonim Şirket	62	50,0
Toplam	124	100,0

Şirketlerin Cirou

Şirket cirolarının anketteki firmaların büyüklükleri konusunda bilgi vereceği düşünülmüştür ancak ciro hesabında bazı sorunlar vardır. Ciro o firmanın yaptığı işlemlerin toplam parasal değerini vermektedir ve firmanın yaptığı işlemlerin toplam parasal değeri çok yüksek olsa da firmanın katma değeri çok yüksek olmayabilir.¹¹⁵ Bu yüzden firmada çalışan sayısının anketteki firmaların büyüklüğünü anlayabilme açısından daha anlamlı bir gösterge olabileceği düşünülmüştür.

¹¹⁴ 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 03/06/1949, RG:7229, 10/06/1949

¹¹⁵ Fikret ADAMAN ve Diğerleri, "İş Dünyası Gözünden Türkiye'de Yolsuzluğun Nedenleri ve Önlenmesine İlişkin Öneriler", *Tesev Yayınları*, İç Politika Serisi 2,s.35, 2003

Şirket Büyüklüğü

Firmaların çalışan sayıları firmaların büyüklüğünü göstermesi bakımından önemlidir. Çalışan sayısına göre işletme büyüklüğünü belirleyen birçok tanım bulunmaktadır. Bu tanımlardan kabul edilen 3624 Sayılı Kanun'a göre Kosgeb'in tanımı: 1-50 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri küçük ölçekli, 51-150 işçi çalıştıran sanayi işletmeleri orta ölçekli işletme olarak kabul edilmiştir.¹¹⁶ Bu çalışmada küçük ve orta ölçekli firma ayrımında Kosgeb'in tanımı baz alınmıştır. Çalışan sayısı 10'un altında olan firmalarla yapılan görüşmeler değerlendirilmeye alınmamıştır. Buna göre değerlendirmeye alınan firmaların %39'u küçük ölçekli, %27'si orta ölçekli ve %34'ü de büyük firmadır.

Tablo 4.3 Çalışan Sayısı (Grup)

	Sıklık	Yüzde
Küçük Ölçekli Firmalar	48	39
Orta Ölçekli Firmalar	34	27
Büyük Firmalar	42	34
Toplam	124	100,0

Firmaların büyüklüğünün bilinmesi uyum maliyetlerinin hangi firma ölçeğine göre tersine artan oranlı mı yoksa artan oranlı mı olduğunun tespit edilmesinde önemli olmaktadır. Bu konuda yapılmış çalışmaların hemen hepsinde uyum maliyetlerinin tersine artan oranlı olduğu yani küçük firmaların uyum maliyeti yükünün büyük firmalara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.¹¹⁷

4.3 ŞİRKETLERİN VERGİ BİLGİLERİ

Uyum maliyetlerinin büyüklüğü miktar olarak belirlendikten sonra bunun ulusal ya da uluslar arası karşılaştırmada kullanılabilmesi için genellikle uyum maliyetlerinin vergi gelirlerinin ya da milli gelirin içindeki payının oransal olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Çalışmanın yerel düzeyde ve dar kapsamlı bir

¹¹⁶ KOSGEB, www.kosgeb.gov.tr

¹¹⁷ bkz. EK-3

çalışma olması nedeniyle elde edilen uyum maliyeti büyüklüğünün ödenen vergiye oranlanması bakımından şirketlere ödedikleri vergilere ilişkin bir takım sorular yöneltilmiştir.

Şirketlerin Ödediği Vergi Miktarı

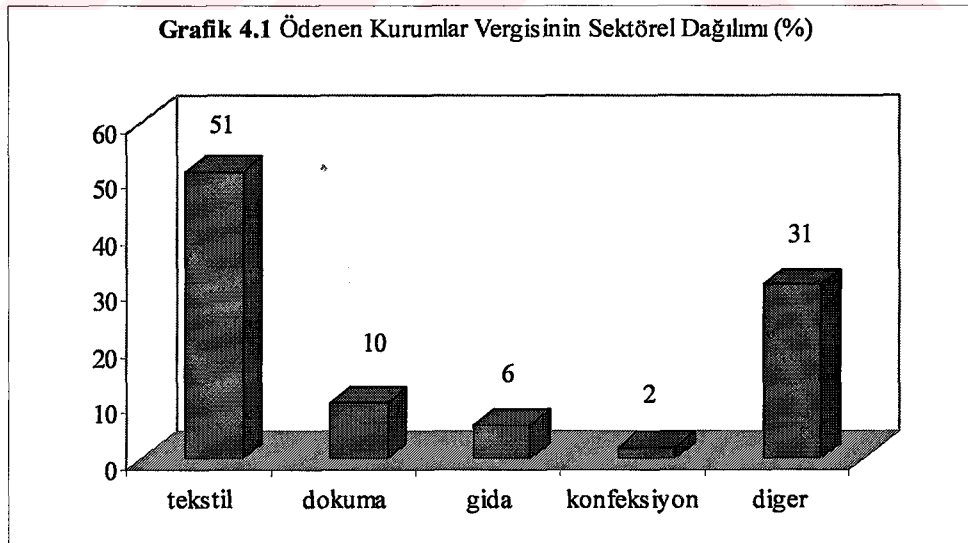
Şirketlere 2003 vergilendirme döneminde tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi miktarları sorulmuştur. Tüm firmaların ödediği Kurumlar Vergisi 1,694,000,000 ile 8,308,912,000,000 arasında değişmektedir.

Tablo 4.4 Şirketlerin Ödediği Ortalama Kurumlar Vergisi

	Cevap Veren	Minimum	Maximum	Ortalama
Kurumlar Vergisi	52	1,694,000,000	8,308,912,000,000	481,498,000,000

Ödenen Verginin Sektörel Dağılımı

Çalışmada ele alınan tüm firmaların toplam ödedikleri Kurumlar Vergisi'nin sektörler göre dağılımına bakıldığında; toplam ödenen verginin %51'i tekstil sektörüne, %10'u dokuma sektörüne, %6'sı gıda sektörüne, %2'si konfeksiyon sektörüne ve %31'i diğer sektöre aittir.

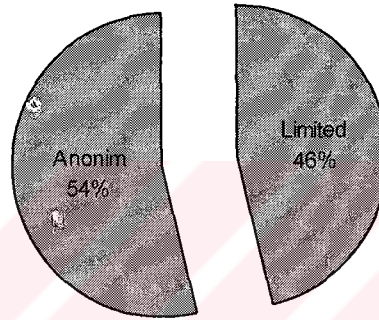


Ödenen kurumlar vergisinin içinde uyum maliyetlerinin payının hangi sektörde en yüksek olduğunu belirlemek açısından sektöre göre Kurumlar vergisinin dağılımını bilmek faydalı olacaktır.

Ödenen Verginin Şirket Yapısına Göre Dağılımı

Ödenen toplam Kurumlar Vergisi'nin %54'ü Anonim %46'sı Limited şirketler tarafından ödenmektedir.

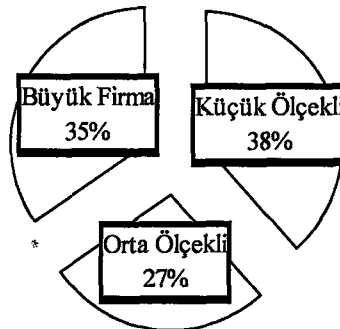
Grafik 4.2 Ödenen Verginin Şirket Yapısına Göre Dağılımı



Ödenen Verginin Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı

Ödenen toplam kurumlar vergisinin %38'i küçük ölçekli, %27'si orta ölçekli %35'i büyük firmalarca ödenmektedir.

Grafik 4.3: Ödenen Kurumlar Vergisinin Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı



Burada sadece ödenen kurumlar vergisinin baz alınmış, çalışan sayısına göre sınıflandırılan firmaların, ödedikleri gelir vergisi burada dikkate alınmamaktadır.

4.4 ÇALIŞANLARA İLİŞKİN BİLGİLER

Firma Büyüklüğüne Göre Çalışan Sayıları

Firmalarda vergi ile ilgili işlemleri gerçekleştirmek amacıyla çalışan kişilerin diğer çalışanlar ile karşılaştırılması bakımından firmalara çalışan sayıları sorulmuştur. Vergi ile ilgili çalışan sayıları şirket yönetici ve diğer tamgün çalışan personel sayısı ile karşılaştırılacaktır. 124 firmadan 120 firma bu soruyu yanıtlamıştır ve buna göre; küçük ölçekli firmalarda ortalama 3, orta ölçekli firmalarda ortalama 8, büyük firmalarda ortalama 16 yönetici bulunmaktadır. (Tablo 2.4) Aynı şekilde firma büyüklüğüne göre bir karşılaştırma yapıldığında tam gün çalışan sayısı küçük firmalarda ortalama 24, orta ölçekli firmalarda ortalama 78, büyük firmalarda ortalama 507 kişidir.

Tablo 4.5 Firma Büyüklüğüne Göre Ortalama Şirket Yönetici Sayıları

			Ortalama
Firma Büyüklüğü	Küçük Ölçekli	Şirket Yönetici Sayısı	3
	Orta Ölçekli		8
	Büyük Firma		16

Tablo 4.6 Firma Büyüklüğüne Göre Ortalama Tam Gün Çalışan Sayısı

			Ortalama
Firma Büyüklüğü	Küçük Ölçekli	Tamgün Çalışan Sayısı	24
	Orta Ölçekli		78
	Büyük Firma		507

Firma Büyüklüğüne Göre Vergiyle İlgili Çalışan Sayıları

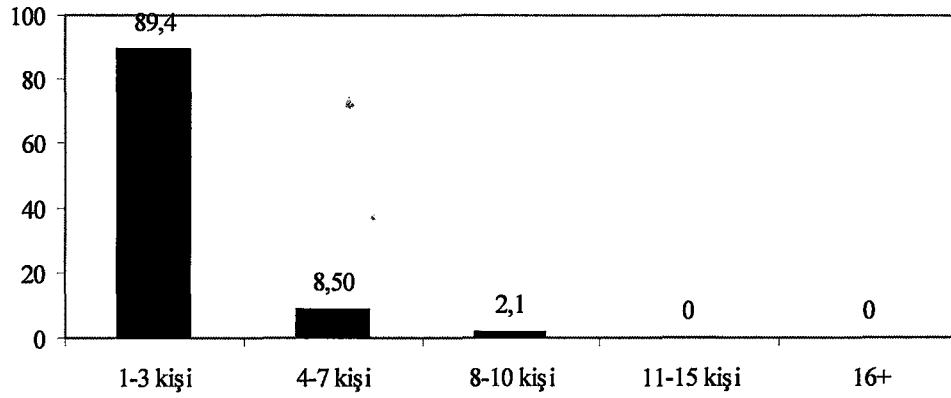
Şirketlere vergiyle ilgili işlemleri gerçekleştirmek amacıyla çalışan personel sayısı sorulmuş 121 firma bu soruyu yanıtlamıştır. Yanıtlayan 121 firmadan 47 tanesi küçük ölçekli firmadır ve 47 firmanın %89,4'ü vergiyle ilgili

işlemleri gerçekleştirmek için 1-3 kişi istihdam etmekte, %8,5'i 4-7 kişi istihdam etmekte, %2,1'i 8-10 kişi istihdam etmektedir. Soruyu yanıtlayan 32 orta ölçekli firmanın %78,1'i 1-3, %18,8'i 4-7 ve %3,1'i 16 ve üzerinde vergiyle ilgilenen personel istihdam etmektedir. Soruyu yanıtlayan 42 büyük firmanın %31'i 1-3, %45,2'si 4-7, %8,3'ü 8-10, %8'i 11-15, %8'i 16 ve üzerinde vergiyle ilgilenen personel istihdam etmektedir.

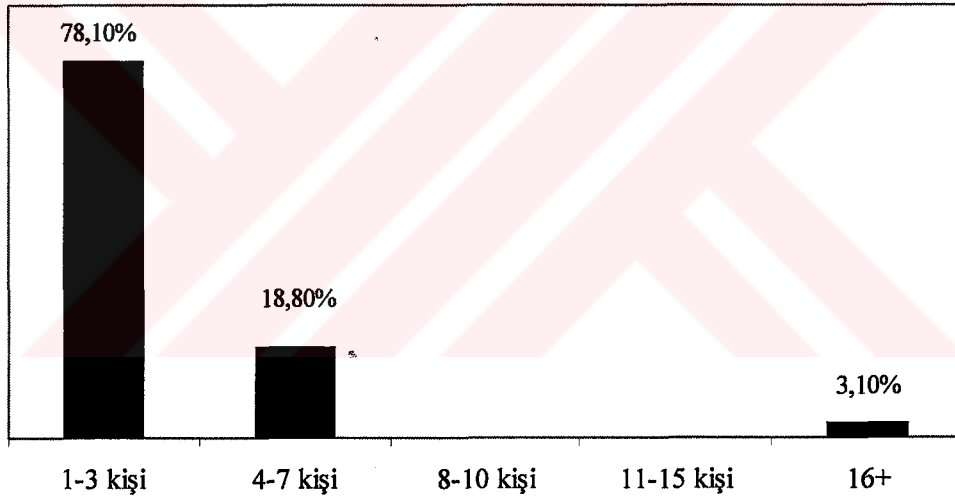
Tablo 4.7 Vergiyle İlgili Çalışan Personel Sayılarının Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı

			Vergi ile İlgili Çalışan Personel Sayısı					Toplam
			1-3 kişi	4-7 kişi	8-10 kişi	11-15 kişi	16+	
Firma Büyüklüğü	Küçük Ölçekli	Sayı	42	4	1			47
		Toplam Çalışan Sayısı İçindeki %'lik payı	89,4%	8,5%	2,1%			100,0%
	Orta Ölçekli	Sayı	25	6			1	32
		Toplam Çalışan Sayısı İçindeki %'lik payı	78,1%	18,8%			3,1%	100,0%
	Büyük Firma	Sayı	13	19	9	1		42
		Toplam Çalışan Sayısı İçindeki %'lik payı	31,0%	45,2%	21,4%	2,4%		100,0%
Toplam		Sayı	80	29	10	1	1	121
		Toplam Çalışan Sayısı İçindeki %'lik payı	66,1%	24,0%	8,3%	,8%	,8%	100,0%

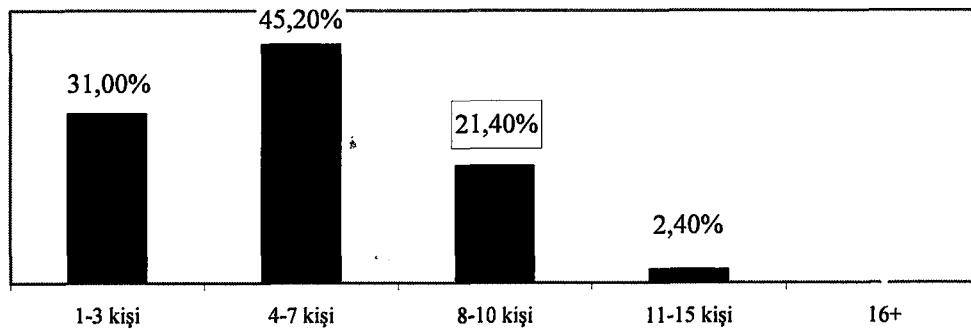
Grafik 4.4 Küçük Ölçekli Firmaların Vergiyle İlgili Personel Sayılarının Dağılımı (%)



Grafik 4.5 Orta Ölçekli Firmaların Vergiyle İlgili Çalışan Personel Sayılarının Dağılımı



Grafik 4.6 Büyük Firmaların Vergiyle İlgili Çalışan Sayılarının Dağılımı



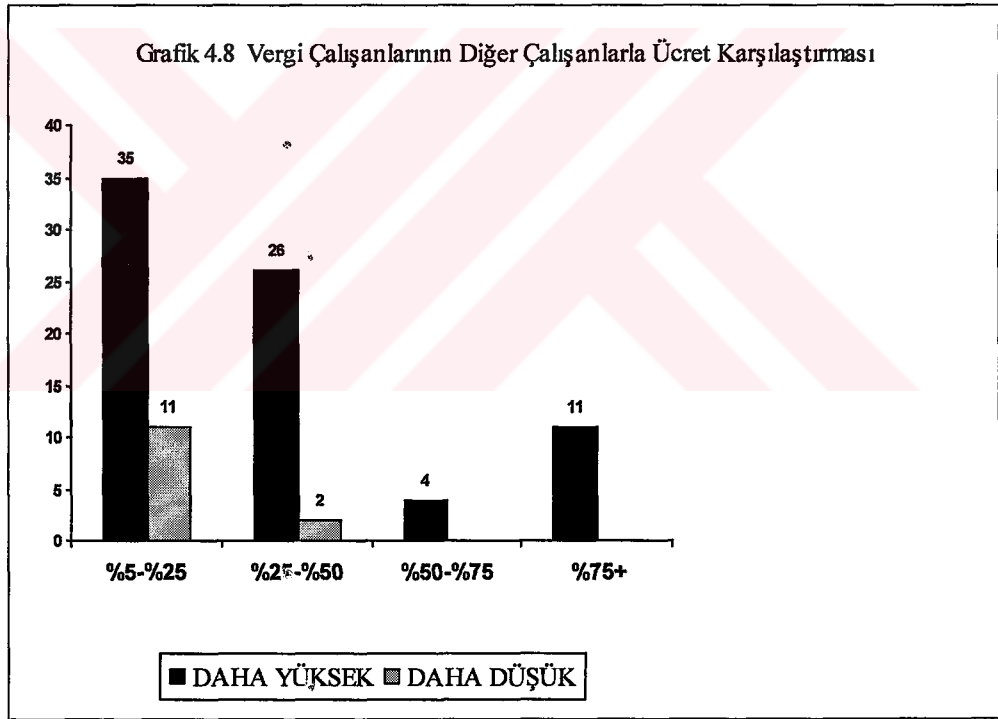
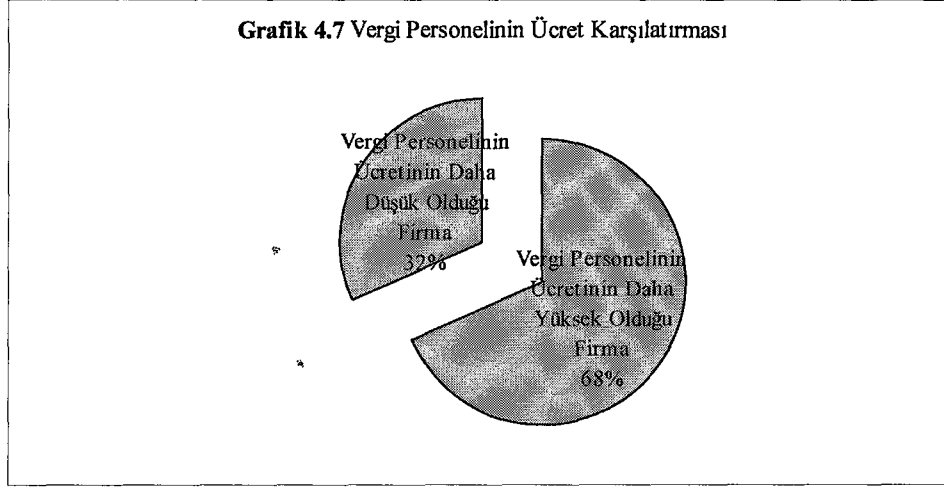
Şirket çalışan sayıları konusunda verilen bu bilgilerden sonra genel bir değerlendirme yapıldığında, küçük ölçekli firmaların büyük çoğunluğu ortalama yönetici sayısı kadar vergiyle ilgili personel istihdam etmektedir. Orta ve büyük ölçekli firmalarda yönetici sayısı vergiyle ilgili personel sayısından yüksektir. Tam gün çalışan personel içinde vergiyle ilgili çalışan personelin payına bakıldığında, ortalama olarak 24 tam gün personel çalıştıran küçük ölçekli firmaların büyük çoğunluğu 1-3 arasında vergi personeli istihdam etmektedir. Bunu 2 kişi olarak kabul edersek bu oran %8,5'dir. Ortalama 78 tam gün personel çalıştıran orta ölçekli bir firmaların büyük çoğunluğu da 1-3 kişi arasında vergi personeli istihdam etmektedir. Bunu 3 kişi olarak kabul etsek dahi vergi personelinin tamgün çalışan içindeki payı yaklaşık %4 çıkmaktadır. Aynı oran büyük firmalar için daha da düşük çıkmaktadır. Dolayısıyla vergiyle ilgili personel sayısı firma büyüklüğü ile birlikte artsa da diğer çalışan sayıları içerisindeki payına bakıldığında en yüksek oran küçük firmalar üzerinde çıkmaktadır.

Firmanın karışık olan vergi sistemiyle baş edebilmek üzere ek personel istihdam ettiği ya da sistemin basitleştirilmesinin vergiyle ilgili daha az sayıda personel istihdam edilmesi ile sonuçlanacağı varsayımı altında uyum maliyetlerinin azaltılmasına yönelik çözüm önerileri firmalar açısından böyle bir maliyet azalışıyla sonuçlanabilecektir.

Vergiyle İlgili Çalışanların Ücret Düzeyinin Diğer Çalışanlarla Karşılaştırılması

Vergiyle ilgili olarak çalışan personelin ortalama ücret düzeyinin, çalışan diğer personelin ortalama ücret düzeyi ile karşılaştırılması bakımından, mükelleflerden ücret düzeyinin yüzde olarak karşılaştırılması istenmiştir. Bu karşılaştırmayı yapan firmaların %68'i vergi personelinin daha yüksek, %32'si daha düşük ücret aldığını belirtmiştir. Firmalardan 35 tanesi vergi ile ilgili çalışanların ücret düzeyinin %5-%25 arasında daha yüksek olduğunu, 26 tanesi %25-%50 arasında daha yüksek olduğunu, 4 tanesi %50-%75 arasında daha yüksek olduğunu ve 11 tanesi %75 ve üzerinde olduğunu belirtmiştir. 89 firmadan 13 tanesi vergiyle ilgili olarak çalışan personelin ücret düzeyinin daha düşük

olduğunu belirtmiştir. Bu 13 firmanın 11 adedi %5-25 arasında, ve sadece 2'si %25-50 arasında düşük olduğunu belirtmiştir.



Bu personelin ücret seviyesinin diğer personelden yüksek olmasını gönüllü uyuma bağlamak mümkündür. Çünkü vergi araştırması ve planlaması yapmak için daha çok para ve zaman harcayan firmalar daha düşük vergi beyan etmektedirler. Her ne kadar vergi sitemindeki karışıklık ek uyum maliyetleri yaratsa da bu karışıklık vergi kaçırma ve vergiden kaçınmak için fırsatlar sağlamaktadır. Uyum maliyetlerinin yüksek olduğu bir vergi rejimi anlam bulanıklığı, belirsizlik ve

karışıklığı artırdığı için , isteğe bağlı yani gönüllü olarak vergi planlaması yapmanın kazancı artmaktadır. Bu noktada bazı uyum maliyetleri zorunlu olmaktan çıkıp gönüllü olmaktadır.¹¹⁸

4.5 ÇALIŞANLARIN ÜCRET DÜZEYİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Çalışanların Ücret Düzeyleri

Mükelleflerin serbest muhasebeci ve mali müşavirlerine ödediği aylık ücret düzeylerini belirlemek ve personel, avukat ve yönetici aylık ücret düzeyleri ile SMMM ücret düzeyini karşılaştırmak üzere her biri için firmalardan bilgi istenmiştir. Sadece 30 firma dördüne birden cevap vermiştir. Buna göre; soruyu yanıtlayan firmaların Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlere ödediği aylık ücret düzeyi ortalama aylık 1,371,000,000 TL'dir. Bununla birlikte bu firmalar yöneticilere aylık ortalama 1,785,000,000 personele aylık ortalama 575,000,000 TL, avukata aylık ortalama 646,000,000 TL ödemektedirler.

Tablo 4.8 Ödenen Ücretler

	Cevap Sayısı	Minimum	Maksimum	Ortalama	SMMM'e Ödenen Ücretin Diğerlerine Oranı (%)
Yönetici Aylık	30	600000000	7000000000	1,785,000,000	30
Personel Aylık	30	240000000	1900000000	575,000,000	-58
Avukat Aylık	30	100000000	3200000000	646,000,000	-47
SMMM Aylık	30	220000000	5500000000	1,371,000,000	100

SMMM aylık ücret düzeyinin diğer çalışanlarla karşılaştırıldığında yalnızca yönetici aylık düzeyinden düşük, diğer çalışanlara oranla önemli ölçüde yüksek olduğu dikkat çekmektedir. SMMM'e ödenen aylık ortalama ücret düzeyi

¹¹⁸ Mills, Lillian F, "Corporate Tax Compliance and Financial Reporting", *National Tax Journal*, 49, s.421-435,1996

avukatın ücret düzeyinden %47, personelin ücret düzeyinden %58 fazla ve yönetici aylık ücret düzeyinden %30 düşüktür.

Vergiyle ilgili olarak istihdam edilen personelin yüksek ücret almasında olduğu gibi SMMM'e ortalamanın oldukça üstünde ücret ödenmesi hem gönüllü uyum kavramıyla açıklanmakta hem de uyum maliyetlerinin ne denli yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

SMMM'e Ödenen Ücretin Ödenen Vergiye Oranı

SMMM'e ödenen yıllık ücret düzeyinin Kurumlar Vergisi'ne oranına bakıldığında, hem ödediği Kurumlar Vergisi'ni hem de SMMM'e ödediği ücret düzeyi hakkında bilgi veren 35 firmanın verilerine göre SMMM'e ödenen ortalama yıllık ücretin ödenen Kurumlar Vergisine oranı binde 27'dir.(Tablo2.8)

Tablo 4.9 SMMM'e Ödenen Ücretlerin Ödenen Kurumlar Vergisine Oranı

	N	Minimum	Maksimum	Ortalama
SMMM Aylık	35	160000000	3000000000	930,000,000
SMMM Yıllık (1)				11,160,000,000
Kurumlar Vergisi (2)	35	1694000000	8308911000000	425,595,000,000
$\frac{1}{2}$				0,027

Ödenen ortalama kurumlar vergisinin binde 27'si olarak belirlenen SMMM maliyetleri bu çalışmada toplam uyum maliyetlerini elde etmede kullanılan birinci bileşen olacaktır.

4.6 VERGİ BÖLÜMÜNÜN UYUM MALİYETLERİ

Vergiyle İlgili İşlemlerde Çalışan Personelin Bina İçindeki Bölümlerinin Maliyeti

Firma bünyesinde vergiyle ilgili işlemleri gerçekleştirmek üzere çalışan mükelleflerin bina içinde ayrı bölümlerinin demirbaş, mefruşat, kırtasiye,

temizlik, aydınlatma, ısıtma ve ulaşım gibi bir takım masrafları bulunmaktadır. Firmalardan bu maliyetlerin büyüklüğü istenmiş, 68 firma bu soruya yanıt vermiştir. Yanıt veren 68 firmanın bünyelerinde ayırdığı vergi bölümünün ortalama yıllık maliyeti 36,192,000,000 TL'dir. Hem vergi bölümünün maliyetine hem de ödediği kurumlar vergisine ilişkin bilgileri veren 44 firmanın verilerine göre vergi bölümüne ait uyum maliyetlerinin ödenen kurumlar vergisine oranı binde 74'tür.

Tablo 4.10 Vergi Bölümünün Yıllık Ortalama Maliyeti

	Yanıt Sayısı	Minimum	Maksimum	Ortalama
Vergi Bölümünün Maliyeti	68	10,000,000	600,000,000,000	36,192,000,000
Kurumlar Vergisi	44			487,600,000,000
Bölümün Maliyeti/Kurumlar Vergisi				0,074

Anket formunu dolduran firmalarla yapılan görüşmelerde bu firmaların vergi bölümünün maliyetleri konusunda eleştirdikleri başlıca konu vergiyle ilgili işlemler için katlanılan kırtasiye masraflarının yüksekliğidir. Gereksiz prosedür ve yazışmaların yüksek kırtasiye ve büro giderlerine neden olmasından şikayetçi olan bu firmaların vergi bölümlerinin maliyeti ortalama olarak SMMM'e ödenen yıllık ücretlerin üstündedir. Bölümün maliyetlerinin ödenen vergiye oranını ifade eden binde 74 oranı bu çalışmada toplam uyum maliyetlerinin ikinci bileşenini oluşturmaktadır.

Vergi Bölümünün Maliyetinin Şirket Büyüklüğüne Göre Dağılımı

Bu bölümlerin maliyetlerinin firma büyüklüğüne göre dağılımına bakıldığında göze çarpan konunun orta ölçekli firmalarda bu maliyetlerin büyük ölçekli firmalara göre ortalama olarak daha yüksek olmasıdır.

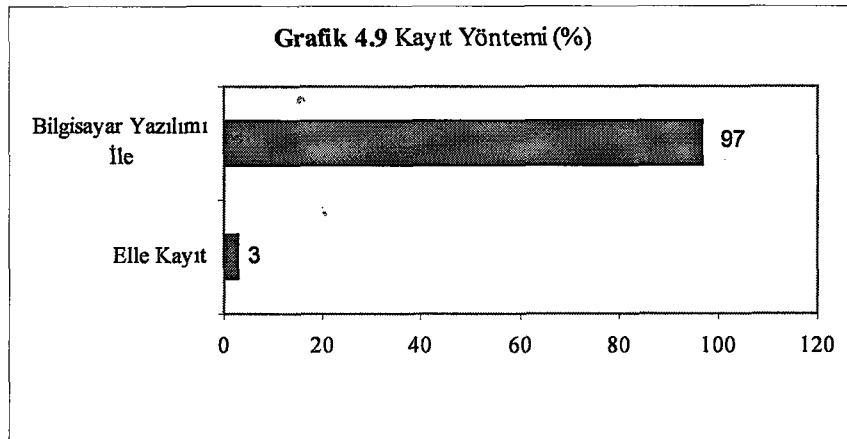
Tablo 4.11 Vergi Bölümünün Maliyetinin Şirket Büyüklüğüne Göre Dağılımı

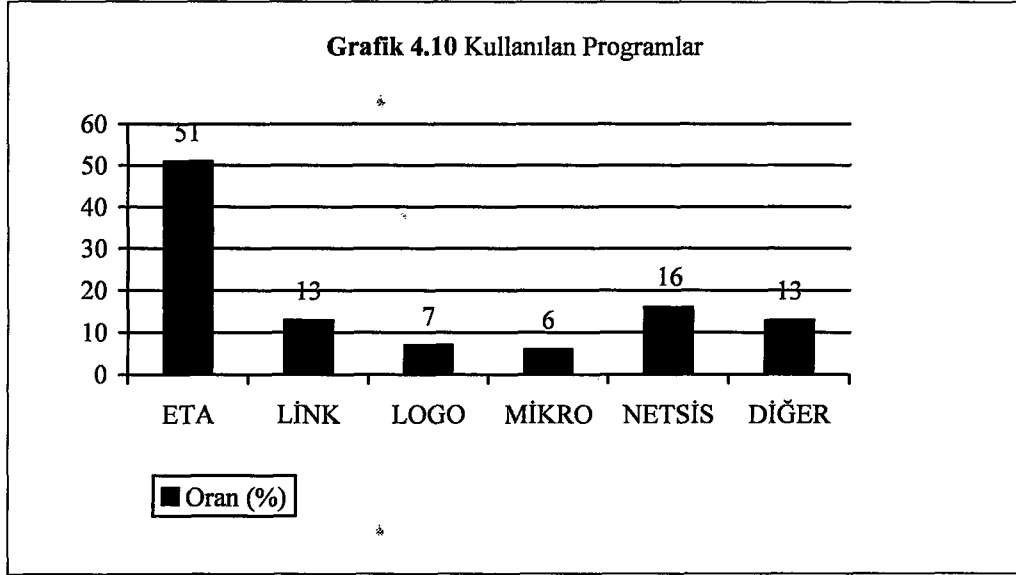
			Maximum	Ortalama	Minimum
Çalışan Sayısı	Küçük Ölçekli	Vergi Bölümünün Maliyeti	158,575,000,000	18,393,000,000	750,000,000
	Orta Ölçekli		600,000,000,000	53,431,000,000	100,000,000
	Büyük Firma		450,000,000,000	41,086,000,000	200,000,000

4.7 FİRMALARIN KAYIT YÖNTEMLERİ VE MALİYETLERİ

Kullanılan Kayıt Yöntemi ve Programları

Mükelleflerin uyum maliyetlerini hesaplamaya yönelik yapılan bu çalışmada mükelleflerin vergiyle ilgili kayıtları tutmak ve saklamak üzere hangi yöntemini kullandıkları ve bu yöntemin mükelleflere maliyeti sorulmuştur. Ancak firmada kullanılan yazılım programının tamamının yalnız vergisel işlemler için kullanıldığı varsaymak çok doğru bir varsayım değildir. Zira bu programlar programın fonksiyonları çerçevesinde firmanın tüm işlemlerinde kullanılmaktadır. Ancak uyum maliyetlerinin hesaplanabilmesi açısından, firma sahipleri ve muhasebe müdürleri ile yapılan görüşmelerde bu programların, ortalama olarak her beş kullanımından birinin vergisel işlemler için gerçekleştiği belirtildiğinden paket programının toplam maliyetinin beşte birlik kısmı vergilerin kayıt maliyeti olarak varsayılmıştır. Ankette yer alan 124 firmadan 123'ü kullandığı kayıt yöntemi hakkında bilgi vermiş buna göre, %97'lik kısım bilgisayar ortamında gerçekleştirmektedir. Yine bu 123 firmanın kullandıkları bilgisayar programlarına bakıldığında en yüksek oran %51 ile ETA programındadır. Bu firmalar ortalama 7 yıldır bu paketi kullanmaktadırlar.





Kullanılan Kayıt Yönteminin Maliyeti

Yazılım paketinin maliyetine ilişkin bilgi veren 66 firmadan elde edilen bilgilere göre bu paketlerin ortalama maliyeti 15,410,000,000 TL'dir. Ancak bu maliyet tüm işlemler için katlanılan maliyet olup bunun sadece 1/5'ine vergi için kullanıldığı varsayıldığında bu durumda genel olarak 68 firmanın yazılım paketinin vergi maliyeti 3,082,000,000 TL'dir.

Tablo 4.12 Yazılım Maliyeti

	Yanıt Veren	Minimum	Maksimum	Ortalama
Yazılım Maliyeti	66	200,000,000	185,625,000,000	15,410,000,000
Vergi Yazılım Maliyeti	66			3,082,000,000

Burada paketin vergi için kullanılma oranı değerlendirmeye alınan firmaların sahipleri veya muhasebe müdürlerinden alınan bilgilere göre hesaplanmıştır. Bu programlar için hemen her yıl ödenen güncelleme masrafları dikkate alınmamıştır. Daha teknik ve detaylı bir araştırmayla gerçek kullanım oranının tespit edilmesi daha sağlıklı sonuçlar elde etmek bakımından faydalı olacaktır.

Kullanılan Kayıt Yönteminin Ödenen Vergi İçindeki Payı

Yazılım paketinin vergiye isabet eden maliyetinin ödenen kurumlar vergisi içindeki payı hesaplanmak istendiğinde hem kurumlar vergisi hem de yazılım paketinin maliyeti konusunda bize bilgi veren 30 firmanın verileri değerlendirilmiştir. Bu 30 firmanın ödediği yazılım paketi maliyeti ödediği ortalama kurumlar vergisinin binde 7'si ne isabet etmektedir.

Tablo 4.13 Yazılım Maliyetinin Ödenen Kurumlar Vergisine Oranı

	Yanıt Veren	Minimum	Maksimum	Ortalama
Yazılım Maliyeti	30	500,000,000	185,625,000,000	18,622,000,000
Vergi Yazılım Maliyeti				3,724,400,000
Kurumlar Vergisi	30	2,597,000,000	8,308,911,000,000	533,668,000,000
Yazılım Maliyeti/Kurumlar Vergisi	30			~0,007

Bu çalışmada ele alınan uyum maliyetleri bileşenlerinden üçüncüsü olan yazılım masrafları firmalar tarafından çok hissedilen bir maliyet kalemi değildir. Çünkü bu paketler ortalama 7 yıldır firmalarca kullanılmaktadır. Çok daha zahmetli olan geleneksel elle kayıt yönteminin terk edilip bilgisayar ve paket programlarının kullanılmasıyla mükellefler önemli ölçüde zaman tasarrufu sağlamaktadırlar. Dolayısıyla kazanılan zaman yazılım paketlerinin maliyetini nütürlize etmektedir.

4.8 VERGİLERİN DİĞER UYUM MALİYETLERİ

Vergilerin Diğer Maliyetleri

Bu bölümde mükelleflere vergilerle ilgili aşağıdaki maliyet kalemlerinin hepsine yıllık toplam olarak ne kadar ödedikleri sorulmuş toplam 71 firma bu maliyetlere ilişkin tutarlarını belirtmiştir.

- Bilgisayar Masrafları
- Bilgileri Muhafaza Etmek

- Kayıtları Saklamak ve Korumak
- Ofis Tedarik Etmek
- Levazımat
- Fotokopi
- Faks+Telefon
- Seyahat

71 firmanın verdiği yanıtlara göre tüm firmaların bu maliyet kalemlerine harcadığı ortalama tutar 15,808,000,000 TL'dir.

Tablo 4.14 Vergilerin Diğer Maliyetleri

	Yanıt Veren	Minimum	Maksimum	Ortalama
Maliyetler	71	30,000,000	150,000,000,000	15,808,000,000

Bu maliyetlerin dağılımı her firmada farklılık göstermesine rağmen görüşülen firmaların hemen hepsi vergi sisteminin neden olduğu bu maliyetlerden şikayet etmektedirler. Özellikle vergi uzmanlarına danışma ve vergi idaresinden bilgi alma sürecinde katlanılan telefon masrafları, bunun yanında fotokopi ve bilgisayar masrafları başlıca şikayet konuları olmaktadır.

Vergilerin Diğer Maliyetlerinin Sektörel Dağılımı

Bu maliyetlerin ele alınan sektörlere göre dağılımına bakıldığında bu maliyetlerin en yüksek olduğu sektör konfeksiyon sektörü, onu takip eden gıda sektörü, sonrasında sırasıyla tekstil, dokuma ve diğer sektörlerdir.

Tablo 4.15 Diğer Maliyetlerin Sektörel Dağılımı

Sektör	Tekstil	Maliyetler	17,836,000,000
	Dokuma		6,787,500,000
	Gıda		29,978,000,000
	Konfeksiyon		82,00,000,000
	Diğer		10,246,000,000

Vergilerin Diğer Maliyetlerinin Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı

Ele alınan 71 firmanın büyüklüğüne göre katlandıkları diğer masrafların miktarına bakıldığında ortalama vergi maliyetleri firma büyüklüğü arttıkça artmaktadır. Küçük firmalarda bu maliyetler ortalama yıllık 10,618,000,000 TL iken orta ölçekli firmalarda 11,080,000,000 TL ve büyük firmalarda 24,988,000,000 TL'dir.

Tablo 4.16 Diğer Maliyetlerin Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı

Ortalama			
Firma Büyüklüğü	Küçük Ölçekli	Maliyetler	10,618,000,000
	Orta Ölçekli		11,080,000,000
	Büyük Firma		24,988,000,000

Tablo 4.17 Maliyetlerin Kurumlar Vergisi İçindeki Payı

	Yanıt Veren	Ortalama
Maliyetler	31	13,000,000,000
Kurumlar Vergisi	31	605,621,000,000
Maliyetler/Kurumlar Vergisi		0,021

Ancak miktar olarak maliyetlerin firma büyüklüğüyle birlikte artması oransal olarak regresif bir yapıda olmadığını göstermemektedir. Zira büyük ölçekli bir firma açısından yaklaşık 25 milyarlık bir maliyet kabul edilebilse de küçük ölçekli bir firma için yalnızca bu maliyetler için yaklaşık 11 Milyar TL harcamak ağır bir yük olabilir.

Vergilerin Diğer Maliyetlerinin Ödenen Kurumlar Vergisi İçindeki Payı

Bu maliyetlerin ödenen kurumlar vergisi içindeki payı hesaplanırken hem bu maliyetlere ilişkin hem de ödediği Kurumlar Vergisi'ne ilişkin bilgilerine ulaşılabilen 31 firmanın verdiği bilgiler kullanılmıştır. Buna göre bu maliyetler ödenen kurumlar vergisinin binde 21'i dir.

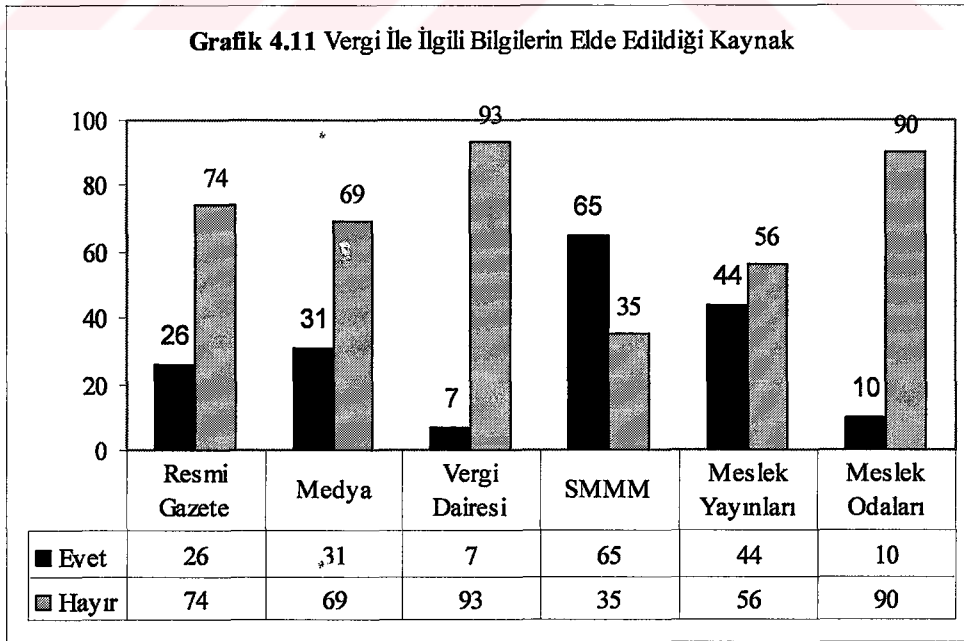
4.9 BİLGİ EDİNME MALİYETLERİ

Mükelleflerin Vergi İle İlgili Bilgileri Elde Ettiği Kaynaklar

Mükelleflerin vergi ile ilgili bilgileri hangi kaynaktan öğrendiklerini ve bunun için yıllık ortalama ne kadar harcadıkları sorulmuştur. Soruyu yanıtlayan 116 firmanın her birinin aşağıdaki kaynaklardan hangilerine evet, hangilerine hayır dedikleri sorulmuştur. Buna göre her bir kaynağın kullanım derecesi tek tek verilmiştir. Bu kaynaklar

- Resmi Gazete
- Medya
- Vergi Dairesi
- Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
- Meslek Yayınları
- Meslek Odaları'dır.

Elde edilen verilere göre mükelleflerin vergiyle ilgili bilgileri edinmek için en sık başvurdukları kaynak muhasebecileri veya mali müşavirleridir. Bunu sırasıyla meslek yayınları, medya, resmi gazete, meslek odaları ve vergi idaresi takip etmektedir.



Mükelleflerin Vergi İle İlgili Bilgileri Elde Ettiği Kaynakların Maliyetleri

Çeşitli kaynaklardan elde edilen bu kaynakların maliyetini yalnızca 57 firma miktar olarak belirtmiştir. Buna göre ortalama olarak şirket büyüklüğü, yapısı veya sektör ayrımı gözetmeksizin bir firmanın vergiyle ilgili bilgi edinmesinin maliyeti yıllık olarak 812,000,000 TL'dir.

Tablo 4.18 Vergi İle İlgili Bilgi Edinmenin Maliyeti

	Yanıt Veren	Minimum	Maksimum	Mean
Toplam Maliyet	57	90,000,000	6,800,000,000	812,000,000

Ancak burada mükelleflerin SMMM'e ödedikleri tutarlar dahil edilmemiştir. Çünkü toplam uyum maliyetleri hesaplanırken mükelleflerin muhasebecilerine ödedikleri tutarlar ayrı olarak hesaplanmıştır. Bu durumda mükelleflerin SMMM'e ödedikleri tutarlar hariç bilgi edinmek için katlandıkları ortalama maliyet 812,000,000 TL'dir.

Mükelleflerin Vergi İle İlgili Bilgileri Elde Ettiği Kaynakların Maliyetlerinin Ödenen Vergi İçindeki Payı

Vergiyle ilgili bilgi edinme maliyetinin ödenen kurumlar vergisi içindeki payına bakıldığında hem maliyetler hem de ödediği vergi tutarını belirten firmaların verilerinden; bilgi edinme maliyetinin ödenen ortalama kurumlar vergisinin onbinde 16 oranında olduğu görülmektedir.

Tablo 4.19 Bilgi Edinme Maliyetinin Ödenen Vergi İçindeki Payı

Bilgi Edinme Maliyeti	Minimum	Maksimum	Ortalama
	90,000,000	4,200,000,000	869,000,000
Kurumlar Vergisi	4,275,000,000	8,308,911,000,000	519,532,000,000
Bilgi Edinme Maliyeti/Kurumlar Vergisi			0,0016

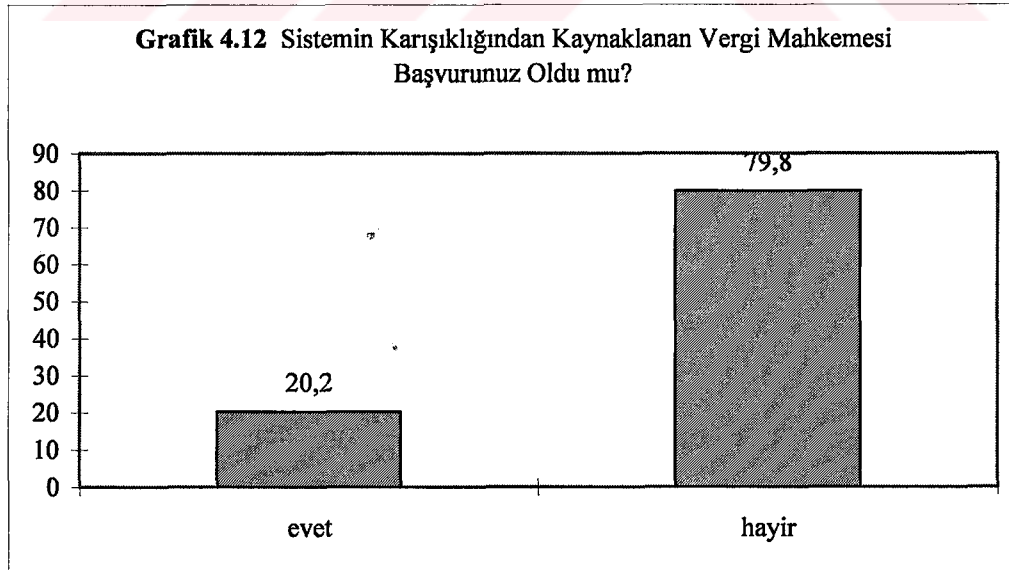
Toplam uyum maliyetleri içindeki beşinci bileşen olan bilgi edinme maliyetlerinin düşük görünmesi muhasebecilere ödenen tutarın toplamın dışında bırakılmasından kaynaklanmaktadır.

Mükelleflerin vergi mevzuatı ve uygulamalarına ilişkin sağlam ve güvenilir bilgi edinmesi ödenen vergi miktarının değişmesine neden olabilmektedir. Bunun yanında iyi bir vergi planlaması ödenen vergi azalabildiği gibi muhtemel vergi cezalarının da önüne geçilmiş olmaktadır. Bu yönüyle bilgi edinme maliyetleri zorunlu uyum maliyeti olmaktan çok gönüllü uyum maliyetleri sınıfına dahil edilebilir.

4.9.1 FİRMALARIN MAHKEME MASRAFLARI

Vergi İle İlgili Mahkeme Masrafları

Mükelleflere sistemin anlaşılır olmaması nedeniyle vergi mahkemesinde dava açıp açmadıkları sorulmuştur. 124 firmanın tamamı soruyu yanıtlamış ve bu firmaların %80'i soruyu hayır , %20'si evet şeklinde yanıtlamıştır. Vergi sisteminin anlaşılmaz ve belirsiz olması dolayısıyla vergi mahkemesinde dava açan mükelleflerin ilgili yıl için ortalama mahkeme masrafı 7,730,000,000 TL'dir. Bu tutar ödenen kurumlar vergisinin yaklaşık binde 14'ü dür.



Tablo 4.20 Ortalama Mahkeme Masrafları

	Yanıt Veren	Minimum	Maksimum	Ortalama
Mahkeme Masrafları	10	100,000,000	31,000,000,000	7,730,000,000
Kurumlar Vergisi	10	16,400,000,000	2,901,231,000,000	528,800,000,000
Mahkeme Masrafları/Kurumlar Vergisi				0,014

Çalışmada toplam uyum maliyetleri bileşenleri olarak alınan maliyet türlerinden altıncısı olan bu mahkeme masrafları firmaların tüm mahkeme masraflarını değil sistemin anlaşılır olmamasından kaynaklanan mahkeme masraflarını içermektedir. Burada değinilmesi gereken konu bu masrafların rutin olmadığı ve tutarının ödenecek vergi miktarına göre değiştiğidir. Ancak bu çalışmada 2003 yılında gerçekleşen tutarlar üzerinden hesaplama yapıldığından bu miktarlar sabit bir tutar olarak kabul edilmiştir.

4.10 FİRMALARIN VERGİ İDARESİNE GİTME SIKLIĞI VE YARATTIĞI MALİYETLER

Mükelleflerin vergi idaresi ile olan münasebetlerinin bir firmaya ne kadar zaman kaybettirdiğini ya da zaman uyum maliyetlerinin hesaplanabilmesi amacıyla, değerlendirmeye alınan firmalara ayda ortalama olarak kaç kez vergi dairesine gittikleri sorulmuştur. 124 firma soruyu yanıtlamış ve firmaların ortalama ayda yaklaşık 4 kez vergi idaresine gittikleri tespit edilmiştir. Bu dağılımın şirket veya sektöre göre değişmediği ancak şirket büyüklüğüne göre farklılık gösterdiği gözlenmektedir. Zira küçük ve orta ölçekli işletmelerde vergi idaresine gitme periyodu ayda yaklaşık 4 kez iken, büyük firmalarda ortalama 5 kez vergi dairesine gidilmektedir.

Firmaların vergi dairesine gitme nedeniyle katlandıkları zaman kaybını parasal olarak ifade etmek mümkündür. Değerlendirme yapılan firmaların çoğunluğunun şehir merkezinden uzakta yerleşmiş olmaları dolayısıyla vergi dairesine gidiş-dönüşün en az yarım işgünü olduğu varsayıldığında ve tüm firmaların aylık ortalama 4 kez vergi dairesine gittiği dikkate alındığında,

firmaların personelinin ayda 2 işgünü kaybı olmaktadır. Vergi idaresine giden personelin katlandığı fiziksel yorgunluk ve işgücünün alternatif maliyeti dışarıda bırakıldığında bir firmanın yalnızca personelinin vergi idaresine gitmesi dolayısıyla katlandığı yıllık maliyeti 690,000,000 TL'dir. Bu tutara yılda 12 kez vergi idaresine gidiş-dönüş masrafları olan 57,600,000 TL de ilave edildiğinde (2003 yılı için 1,200,000 TL kabul edilmiştir) toplam tutar 747,600,000 TL olmaktadır. Bu miktar da personele ödenen bir aylık ortalama ücret düzeyinden daha yüksektir. Değerlendirmede ele alınan firmaların ödediği ortalama Kurumlar Vergisi'nin 481,498,000,000 TL olduğu düşünüldüğünde vergi idaresine gitmenin firmaya maliyetinin ödediği kurumlar vergisinin on binde 16'sı kadardır.

Tablo 4.21 Kurumların Vergi İdaresine Gitme Sıklığı

	Yanıt Veren	Minimum	Maksimum	Ortalama
Vergi Dairesine Gitme Sıklığı	124	1	10	3,9435

Tablo 4.22 Vergi Dairesine Gitme Sıklığının Firma Büyüklüğüne Göre Dağılımı

			Ortalama
Firma Büyüklüğü	Küçük Ölçekli	Vergi Dairesine Gitme Sıklığı	3,73
	*Orta Ölçekli		3,59
	Büyük Firma		4,48

Tablo 4.23 Vergi İdaresine Gitme Dolayısıyla Katlanılan Maliyet

Vergi Dairesine Gitme Sıklığı	Aylık İşgücü Kaybı	Yıllık İşgücü Kaybı	Personel Günlük Ücret Düzeyi	Zaman Kaybının Parasal Değeri
4 gün	2 gün	24 gün	28,750,000	690,000,000
Yol Masrafları: (Gidiş-dönüş): 1,200,000x48				57,600,000
Toplam:				747,600,000
Zaman Kaybının Parasal Değeri/Ödenen Kurumlar Vergisi 747,600,000/481,498,000,000				0,0016

Bu çalışmada parasâi olarak ifade edilebilen uyum maliyetlerinin son bileşeni olan vergi idaresine gitme maliyetleri, mükellefleri parasal açıdan değil fiziksel yorgunluk açısından rahatsız eden bir konudur. Mükellefler vergi işlemlerini gerçekleştirebilmek için vergi idaresinde oluşan kuyruklarda beklemenin hem zaman hem de psikolojik kayıplara neden olduğunu bu işlemlerin internet kanalıyla yapılmasının gereğini vurgulamaktadırlar.

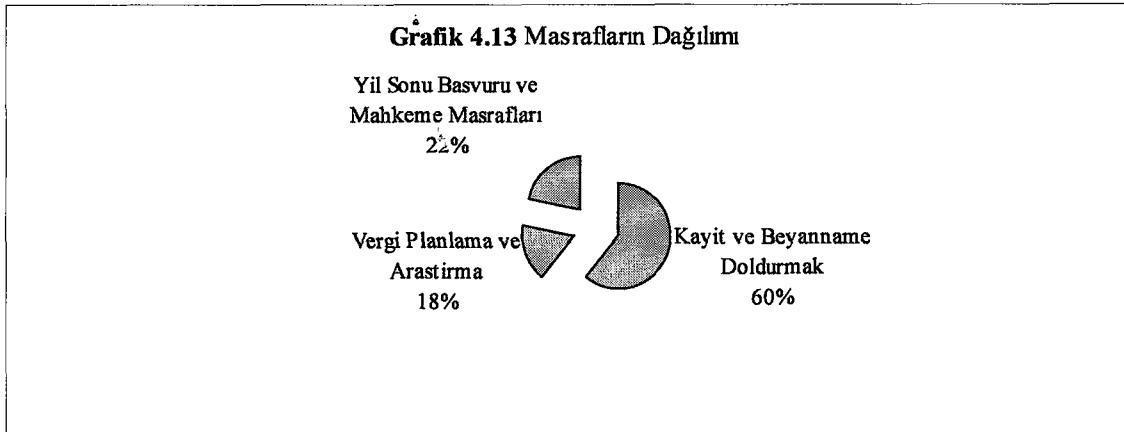
4.11 KATLANILAN UYUM MALİYETLERİNİN DAĞILIMI

Katlanılan Maliyetlerin Dağılımı

Mükelleflerin vergi ile ilgili katlandıkları masrafları üç ayrı kritere göre yüzde olarak dağıtması istenmiş ve 97 firma dağılımı gerçekleştirmiştir. Burada bu tutarları belirlemek üzere kesin ve net bir kriter yoktur. Ancak mükelleflerin yaklaşık olarak böyle bir paylaşımı yapabildikleri izlenmiştir. Bu masraflar şunlardır

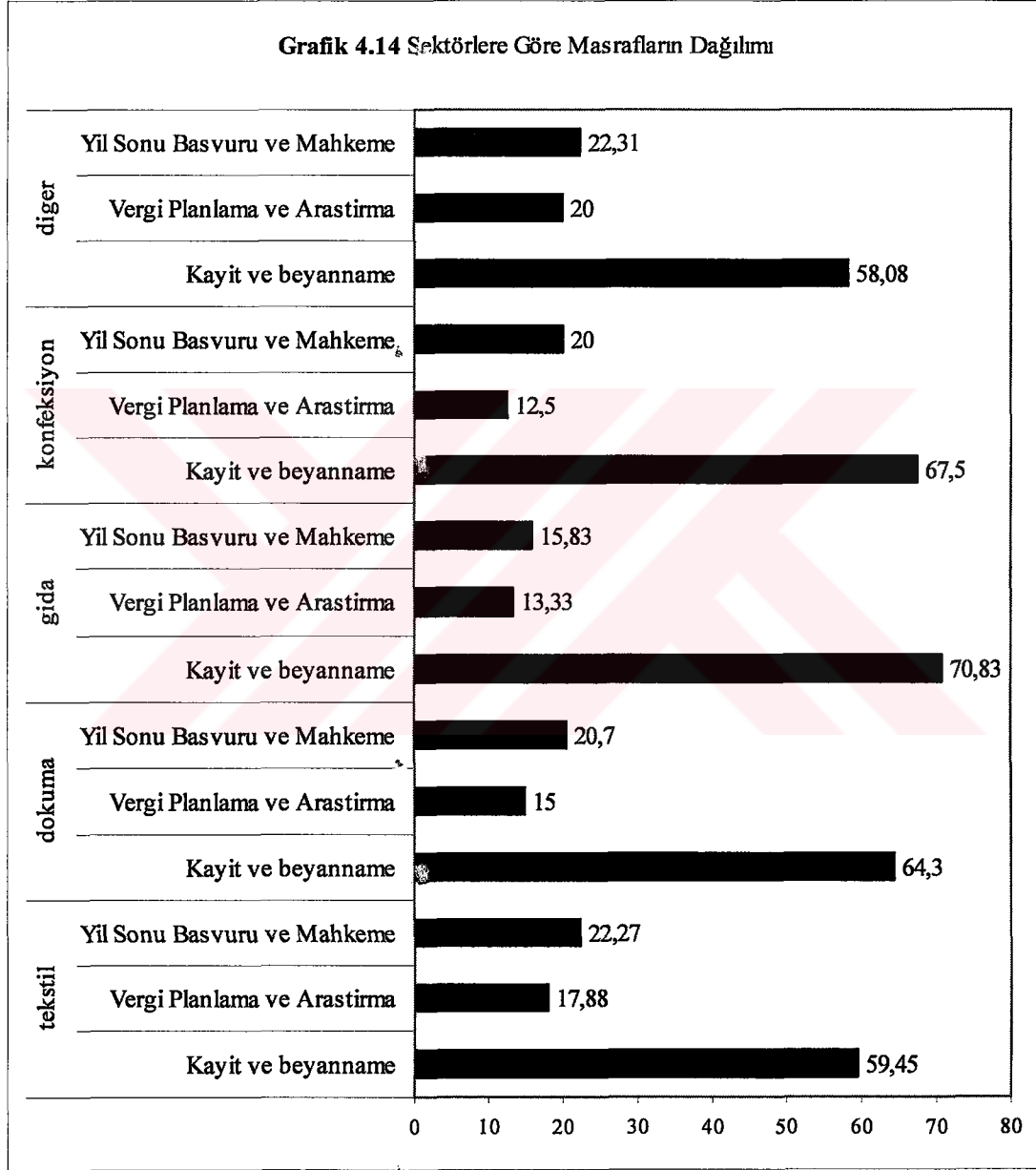
- Kayıtları Tutmak ve Beyanname Doldurmak
- Vergi Planlaması ve Araştırma
- Yılsonu Hesapları, Başvuru ve Mahkeme Masrafları

Firmaların verilerine göre firmalar vergi nedeniyle katlandığı maliyetlerin %60'ını kayıt ve beyanname doldurmak için, %22'sini yılsonu hesapları, başvuru ve mahkeme masrafları için, %18'ini de vergi planlaması ve araştırma yapmak için katlanmaktadır.



Burada dikkat çeken konu, mükelleflerin vergi planlama ve araştırma yapmak üzere katlandıkları masrafların diğerlerine göre düşük olmasıdır. Bu durum gönüllü uyum maliyetlerinin zorunlu uyum maliyetlerine göre düşük olduğunun bir göstergesidir.

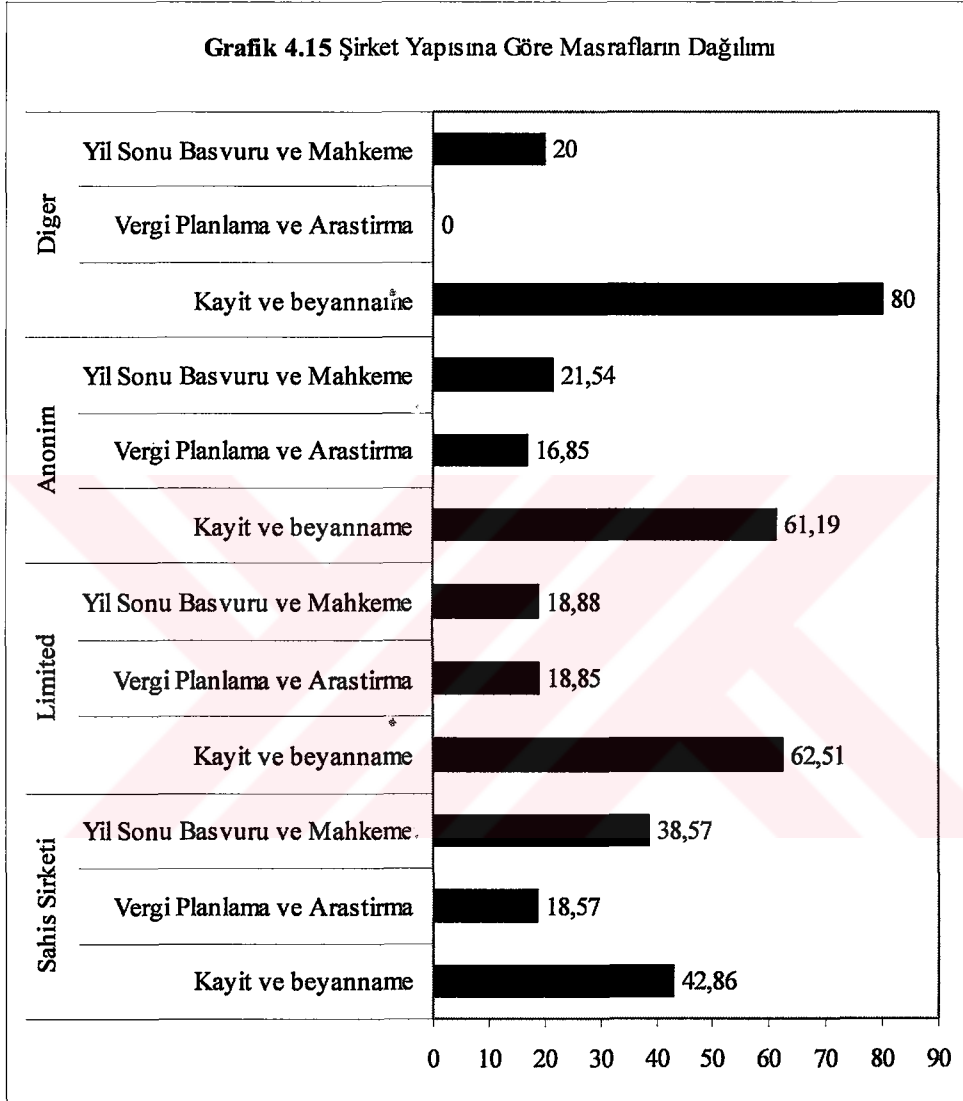
Katlanılan Maliyetlerin Sektörlere Göre Dağılımı



Ele alınan sektörler için toplam masrafların dağılımına bakıldığında tüm sektörlerde kayıt ve beyannameyi doldurmak için harcanan zaman ve paranın diğer işlemler için harcanan zaman ve paradan daha yüksek olduğu

görülmektedir. Her sektörde vergi planlama ve araştırma yapmak için harcanan zaman ve para yani gönüllü uyum maliyetleri diğerlerine göre en azdır.

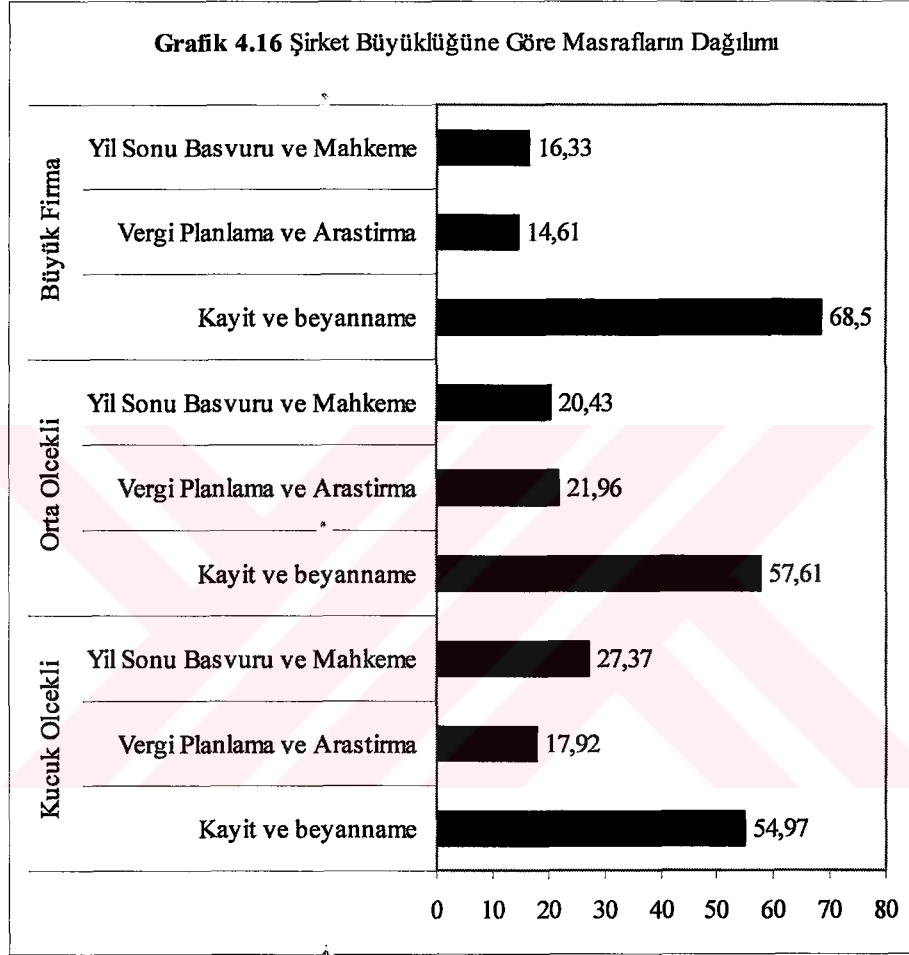
Katlanılan Maliyetlerin Şirket Yapısına Göre Dağılımı



Masrafların şirket yapısına göre dağılımı ele alındığında tıpkı sektörel dağılımda olduğu gibi burada da değerlendirmeye alınan şirket türlerinin tamamında kayıt ve beyanname doldurmak için harcanan zaman ve para diğerlerine göre fazladır. Tüm şirketler yıl sonu hesapları, başvuru ve mahkeme masrafları için, vergi planlaması ve araştırma için harcadıklarından daha fazlasını harcamaktadırlar.

Şirket Büyüklüğüne Göre Katılan Maliyetlerin Dağılımı

Türü belli olan 3 kategoriden kayıt ve beyannamelerin doldurulması için en fazla harcayan limited şirket, planlama ve araştırma yapmak için en fazla harcayan Anonim Şirket ve yılsonu ve mahkeme masrafları için en fazla harcayan diğer şirketler'dir.

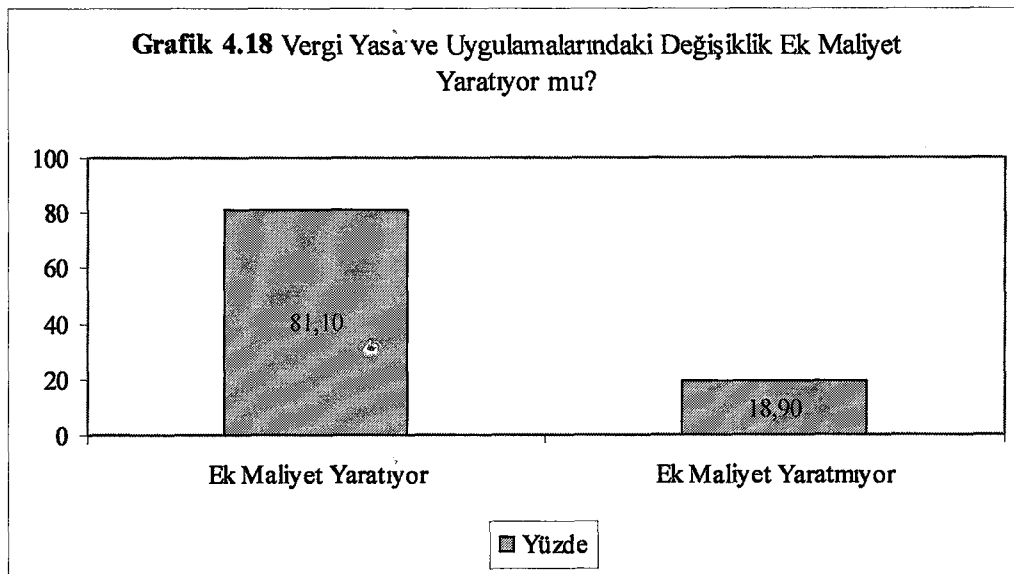
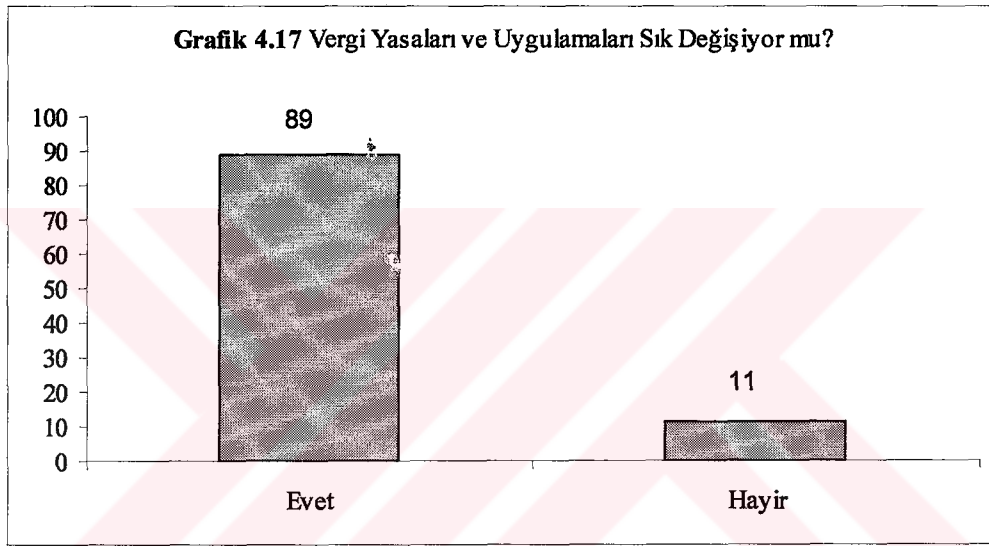


Hem küçük ve orta ölçekli hem de büyük firmalar kayıt ve beyanname doldurmak için diğerlerine göre daha harcama yapmaktadırlar. Büyük firmalar kayıt ve beyanname doldurmak için küçük ve orta ölçekli firmalara göre daha fazla harcama yaparken , vergi planlama ve araştırma yapmak üzere yapılan harcamaların payının en yüksek olduğu firmalar orta ölçekli firmalardır. Küçük ölçekli firmaların toplam masrafları içindeki payının %27,37 olduğu yılsonu, başvuru ve mahkeme masraflarının orta ölçekli ve büyük ölçekli firmalardan daha yüksek paya sahiptir.

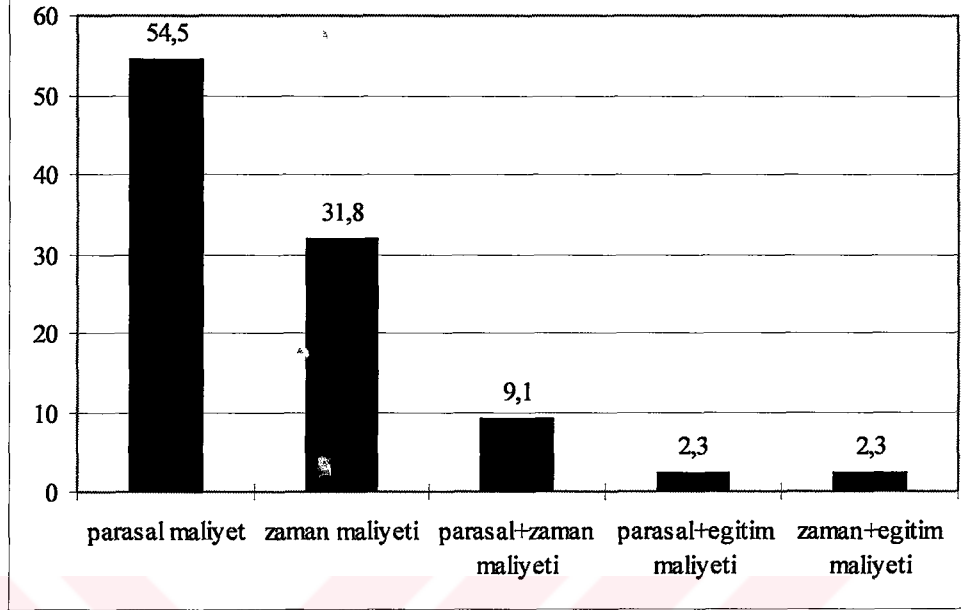
4.13 VERGİ YASA VE UYGULAMALARINDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN YARATTIĞI MALİYETLER

Vergi Yasalarının ve Uygulamalarının Sık Değişmesi ve Yarattığı Maliyetler

Mükelleflere vergi yasalarının ve uygulamalarının sık değiştiğini düşünüp düşünmedikleri sorulmuş ve toplam 124 firmanın tamamı bu soruya cevap vermiştir. Yanıtlayanların %89'u vergi yasa ve uygulamalarının sık değiştiğini düşünmektedir. Vergi yasalarının sık değiştiğini düşünen firmaların %81'i bu değişikliklerin ek maliyet yarattığını, %19'u da yaratmadığını düşünmektedir.



Grafik 4.19 Vergi Yasa ve Uygulamalarının Sık Değişmesinin Yarattığı Ek Maliyetler



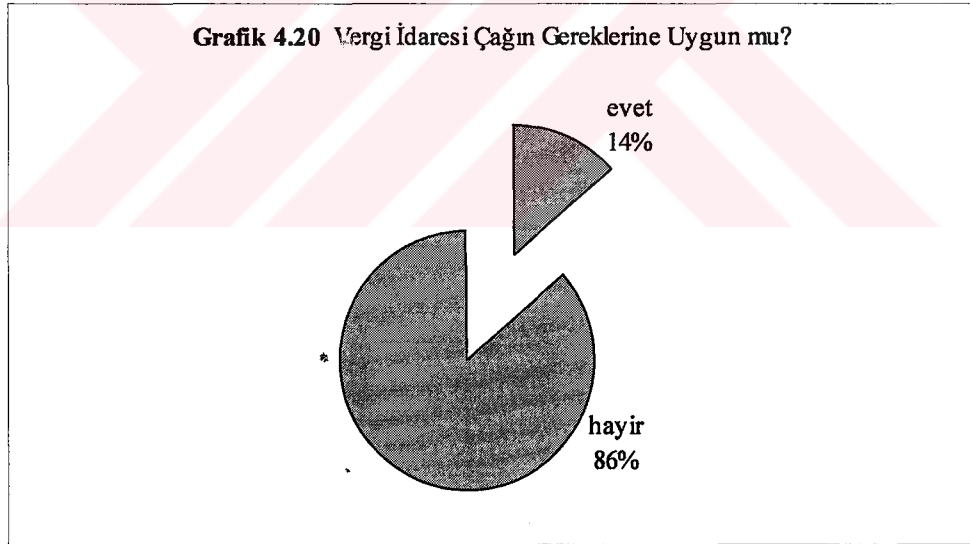
Firmalara vergi yasa ve uygulamalarında gerçekleşen değişikliğin yarattığı ek maliyetlerin neler olduğu sorulmuştur. Mükelleflerin %54,5'i yaratılan ek maliyeti yalnızca parasal maliyet olarak tanımlarken, %31,8'i yalnızca zaman maliyeti, %9,1'i parasal ve zaman maliyeti, %2,3'ü parasal maliyet ve eğitim maliyeti, %2,3'ü zaman ve eğitim maliyeti olarak tanımlamıştır.

Görüşülen firmalar Türkiye'de vergi yasalarının ve uygulamalarının çok sık değiştiğini ve mükelleflerin hatta uzmanların yeni uygulamaları takip etmede zorlandığını belirtmektedirler. Yeni uygulamaların öğrenilmesinin yanında eski uygulamaların durumunun ne olacağı konusunda yaşanan karmaşa mükellefleri daha da zora sokmaktadır. Bu durumda mükellefler ya yüksek eğitim parasal ve zaman uyum maliyetlerine katlanmakta ya da vergi sistemine uymamayı tercih etmektedirler.

4.14 FİRMALARIN VERGİ İDARESİNE YAKLAŞIMI

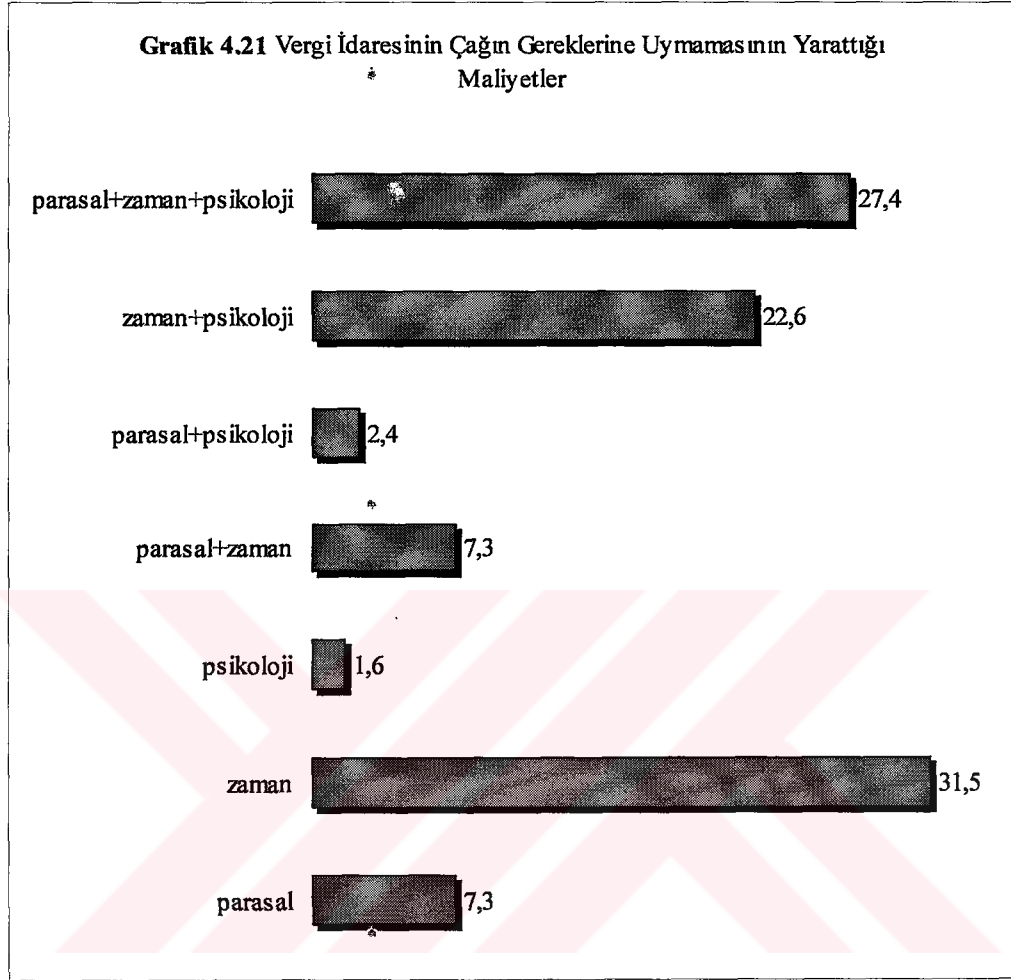
Vergi İdaresinin Çağın Gereklerine Uymaması Ve Yarattığı Maliyetler

Genel olarak mükelleflerin vergi idaresi konusundaki düşüncelerinin psikolojik uyum maliyetlerinin göstergesi olması bakımından firmalara vergi idaresinin çağın gereklerine uygun olup olmadığı sorulmuştur. 124 firmanın tamamı bu soruyu yanıtlamış, bu firmaların %86'sı vergi idaresinin çağın gereklerine uygun olmadığı, %14'ü uygun olduğu yönünde cevap vermiştir. Vergi idaresinin çağın gereği gibi işlememesi mükellefleri bir takım maliyetlere maruz bırakmaktadır. Değerlendirme yapılan firmalara çağın gerisinde bir vergi idaresinin yarattığı kayıpların neler olduğu sorulmuştur. Buna göre firmaların %31,5'i bunun, zaman kaybına, %27,4'ü hem parasal hem zaman hem de psikolojik kayba, %22,6'sı zaman ve psikolojik kayba, %7,3'ü zaman ve parasal kayba, %7,3'ü yalnızca zaman kaybına, %2,4'ü parasal ve psikolojik kayba, %1,3'ü ise yalnızca psikolojik kayba neden olduğunu belirtmiştir.



Vergi idaresinin çağın gereğine uyması genel olarak gelişen teknoloji ve müşteri anlayışının benimsenmesini ifade etmektedir. Avusturalya ve İngiltere gibi ülkelerde vergi idaresinin özel bir teşebbüs gibi işlemesi ve mükelleflerin vergi idaresinde kendilerini müşteri gibi hissetmeleri hem psikolojik maliyetlerin azalması hem de mükelleflerin vergi sistemine uyumunun artması bakımından önemlidir. Görüşülen firma yetkilileri Türkiye'de vergi dairelerinde müşteri

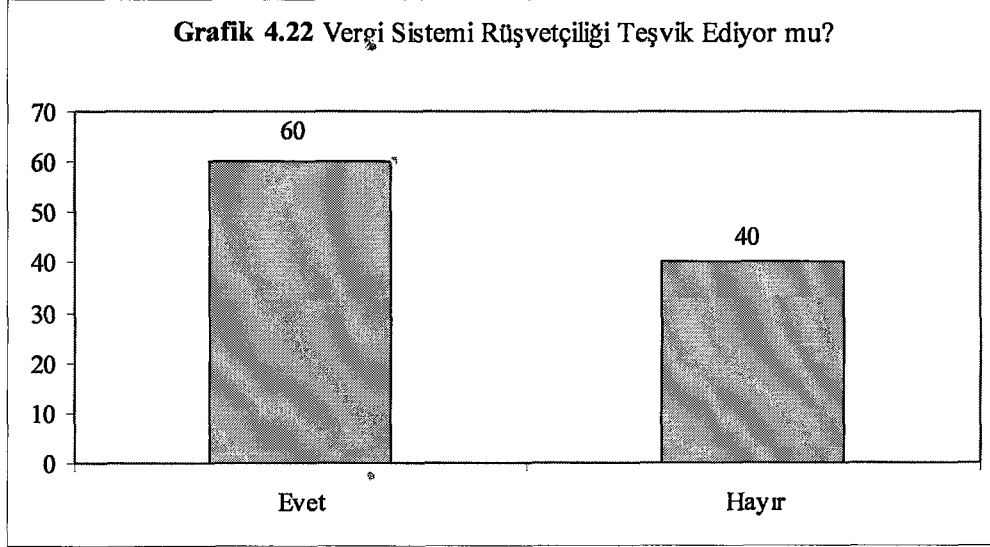
anlayışının benimsenmesi ve beyanların internet ortamında gerçekleştirilmesi gereğini vurgulamaktadırlar.



4.15 FİRMALARIN VERGİ SİSTEMİNE YAKLAŞIMI

Vergi Sisteminin Rüşvetçiliği Teşvik Ettiği Yönünde Eleştiriler

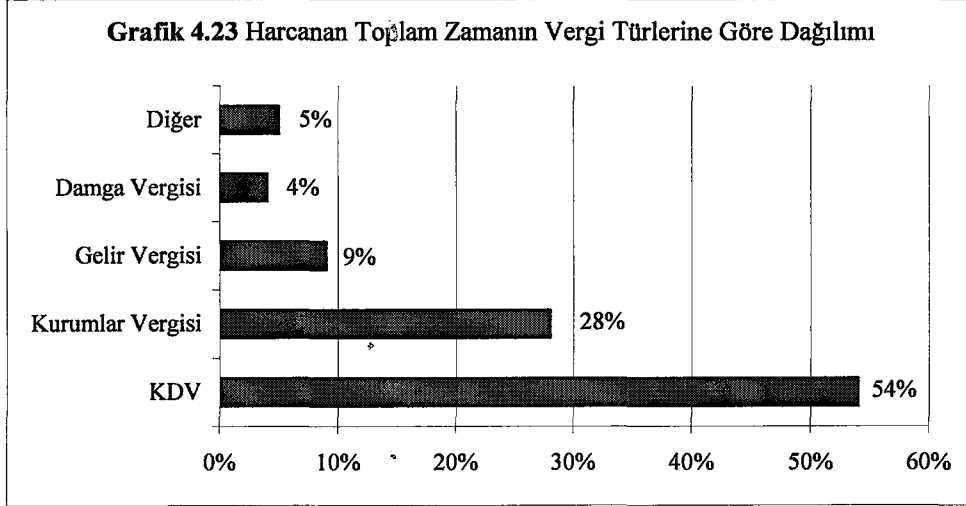
Bir çok ülkede rüşvet maliyetlerinin de uyum maliyetlerine dahil olduğu düşünülmektedir. Soruya cevap veren 110 firmadan evet diyenlerin oranı %60, hayır diyenlerin oranı ise %40'dır. Buradan değerlendirmeye alınan firmaların yarısından fazlasında genel olarak vergi sistemine karşı güvensizlik olduğu göze çarpmaktadır.



Anket sonuçlarına göre evet diyenlerin oranının yüksek olmasına karşılık görüşülen firma yetkililerinin bazıları son yıllarda Türkiye’de vergi denetim sisteminin güçlü olduğunu belirtmiştir. Burada vergi sistemindeki karışıklık ve yüksek vergi oranları mükelleflerin vergi idaresine karşı önyargılı olması sonucunu doğurması olasılığını da dikkate almak faydalı olacaktır.

4.16 VERGİ İÇİN HARCANAN ZAMANIN VERGİ TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI

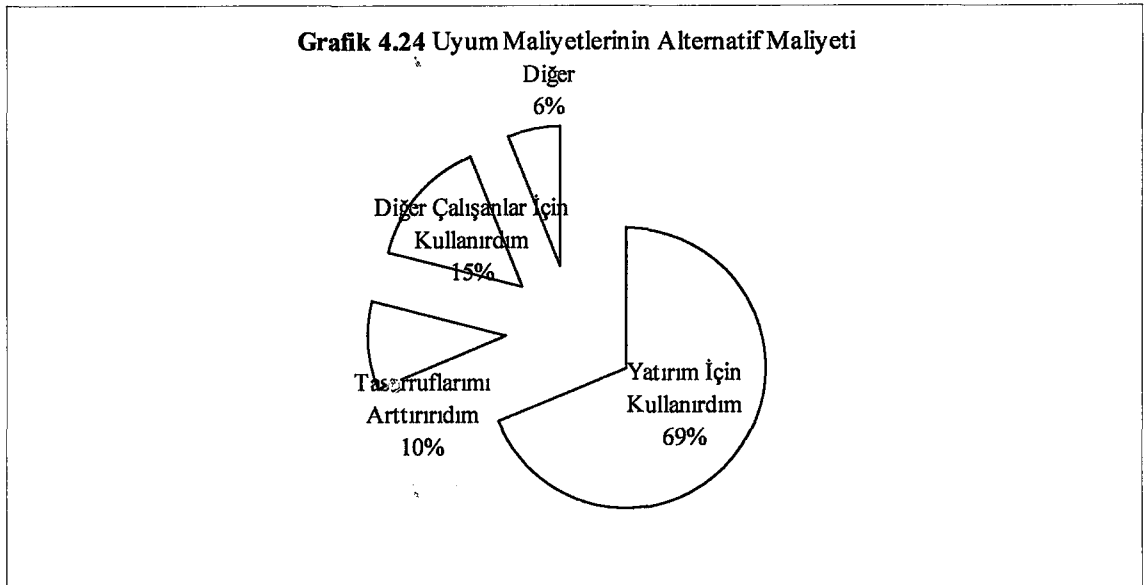
Firmaların vergi nedeniyle katlandıkları zaman kaybının vergi türlerine göre dağılımını öğrenmek bakımından genel olarak dört vergi türü seçilmiş bunun dışında diğer seçeneği verilerek mükelleflerden vakit kaybı yaptıkları diğer vergi türlerini belirtmesi istenmiştir. Genel olarak diğer seçeneğinde mükelleflerin ücretlerden yaptıkları stopajlar ve peşin vergi uygulaması yer almaktadır. Toplamda 112 firma bu soruyu yanıtlamış, harcanan toplam zamanın %54’ü KDV için, %28’i Kurumlar Vergisi, %9’u Gelir Vergisi, %5’i diğer vergi türleri, %4’ü Damga Vergisi için harcanmaktadır.



Katma Değer Vergisi işlemsel temelli bir vergidir ve dolayısıyla uyum maliyetleri yüksektir. Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında da KDV'nin uyum maliyet yükü ağır görünmektedir. İngiltere'de 1989 yılında yapılan, İsveç'te Malmer tarafından 1995 te yapılan çalışmada da Türkiye'deki sıralamanın aynısı yer almaktadır.(Bkz. Ek-1)

4.17 UYUM MALİYETLERİNİN ALTERNATİF MALİYET YÜKÜ

Çalışmada ele alınan firmalara, vergi sisteminin basit, anlaşılır ve kolay uygulanabilir olmamasından kaynaklanan uyum maliyetleri olmasaydı, mükelleflerin burada harcadıkları fonları nerede kullanacakları konusunda bir soru yöneltilmiş, toplam 100 firma bu soruyu yanıtlamıştır.



100 mükellefin %69'u bu fonları yatırım amaçlı kullanacağını, %15'i diğer çalışanlar için kullanacağını, %10'u tasarruflarını artırmak için kullanacağını ve geri kalan %6'sı ise diğer amaçlarla kullanacağını belirtmiştir. Genel olarak diğer amaçların içinde makine teçhizat alımı ve otomasyon amaçlı kullanım yer almaktadır.

4.18 DİĞER KONULAR

4.18.1 Ankette Yer Almayan, Mükelleflerin Vergi Nedeniyle Katlandığını Düşündüğü Diğer Maliyetler

Anket formunda mükelleflere ankette yer almayan ancak vergi nedeniyle katlandıklarını düşündükleri diğer maliyetler sorulmuştur. Mükelleflerden gelen yanıtları maddeler halinde şu şekilde sıralamak mümkündür

- Matbu evrak tanziminin yarattığı maliyetler
- Evrakların uzun süre saklanması yarattığı maliyetler
- Vergi istisna ve muafiyetlerinin yarattığı maliyetler
- Noter Masrafları
- Vergi türünün fazla olmasının yarattığı karışıklık
- Vergi iadelerindeki gecikmelerin yarattığı parasal kayıp

4.18.2 Sistemin Basitleştirilmesi İçin Mükelleflerin Önerileri

Anket formlarında gelen temel öneriler şunlardır:

- Vergi beyanının internet ortamında gerçekleştirilmesi
- Vergi dairelerinin otomasyona geçip, işlemleri daha rahat ve seri olarak gerçekleştirilmesi
- Vergi kanunlarının yeniden gözden geçirilmesi
- Beyanların birleştirilmesi- beyanların aynı gün gerçekleşmesinin hem vergi idaresi hem de mükellef açısından sıkıntı yarattığı gerekçesiyle KDV ve Muhtasar beyanlarının tek beyannamede toplanması,
- Vergi dairesinde müşteri anlayışının kabul edilmesi

- Vergi dönemlerinin uzatılması, KDV oranlarının tek orana indirilmesi, KDV iadelerinin kaldırılması
- Geçici vergi'nin 3'er aylık dönemler yerine yıllık olması
- Vergi daireleri ile meslek odalarının birlikte eğitimini amaçlayan programların yürütülmesi
- Kanun tebliğ ve sirkülerler anlaşılır ve akıcı bir dille yazılmalı, yasa çıkmadan önce pilot şirketlerde uygulaması yapılmalı
- Kanunlarda süreklilik ilkesinin gerçekleştirilmesi
- Vergi sistemine mükelleflerin bakışını değiştirmek amacıyla küçük yaştan itibaren vergi ile ilgili eğitimlerin verilmesi
- Devlete bağlı kurumların kendi aralarında koordinasyonu sağlanmalı
- Vergi idaresinin mevzuata hakim memurlarla çalışması

4.18.3 Mükelleflerin Belirttiği Diğer Konular

Doğrudan uyum maliyetleri ile ilgili olmamasına karşılık değerlendirmeye alınan firmaların vergi sistemi ve uygulamaları hakkındaki düşüncelerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Türk Vergi Sistemi'nin Avrupa standartlarına uygun olarak yeniden yapılandırılması,
- Vergi oranlarının çok yüksek olduğu
- Kayıt dışı işlemlerde cezai müeyyidenin bulunması
- Sistemin kısa vadeli planlar değil, uzun vadeli amalar için yapılandırılması
- Vergi idaresi çalışanlarının , yakaladıkları her kayıt dışı mükellef için prim almaları
- Vergi İdaresinde şeffaflık sağlanmalı
- İdare mükelleflere güvenmeli

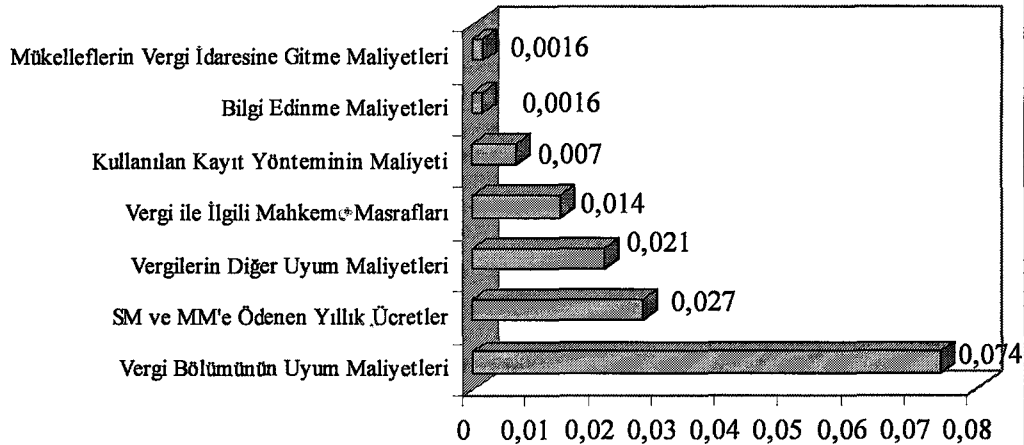
4.19 BULGULARIN SONUÇLARI

Mükelleflerin vergi nedeniyle katlandıkları uyum maliyetlerinin toplam tutarının ödenen kurumlar vergisine oranı bulunurken kabul edilen temel varsayım her mükellefin uyum maliyetleri ve kurumlar vergisine ilişkin bilgilerini eksiksiz verdiği, bilgilerini veren mükelleflerin tüm mükelleflerin bilgilerini yansıttığı varsayımdır. Buna göre aşağıda bu çalışmada yer alan ve parasal olarak ifade edilebilmesi mümkün olan uyum maliyetleri ve bu maliyetlerin ödenen ortalama Kurumlar Vergisi'ne oranı verilmiştir. Daha net görülmesi bakımından bu oranlar grafikte verilmiştir.

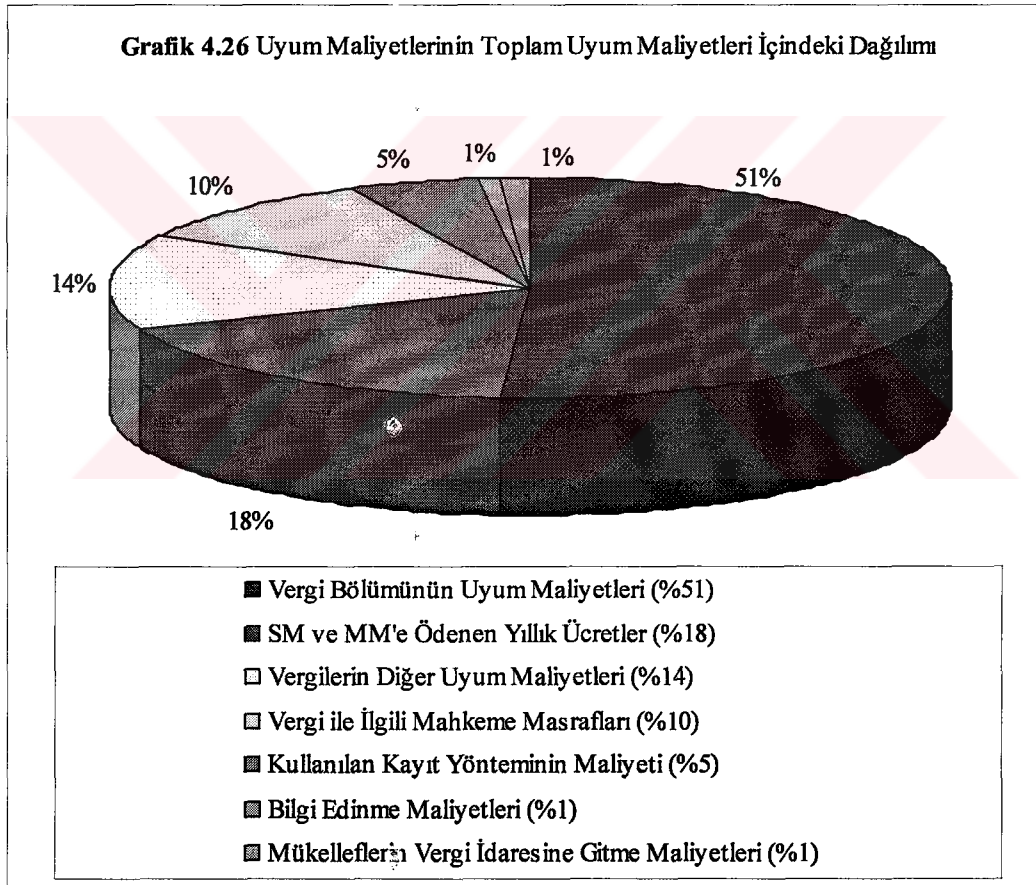
Tablo 4.24 Toplam Uyum Maliyetleri ve Ödenen Vergiye Oranı

Maliyet Türü (Yıllık)	Ortalama Maliyet	Ödenen Vergiye Oranı
SM ve MM'e Ödenen Yıllık Ücretler	11,160,000,000	0,027
Vergi Bölümünün Uyum Maliyetleri	36,192,000,000	0,074
Kullanılan Kayıt Yönteminin Maliyeti	3,724,400,000	0,007
Vergilerin Diğer Uyum Maliyetleri	13,000,000,000	0,021
Bilgi Edinme Maliyetleri	869,000,000	0,0016
Vergi ile İlgili Mahkeme Masrafları	7,730,000,000	0,014
Mükelleflerin Vergi İdaresine Gitme Maliyetleri	747,600,000	0,0016
Toplam	73,423,000,000	0,1462

Grafik 4.25 Toplam Uyum Maliyetlerinin Ödenen Vergiye Oranı



Toplam olarak bakıldığında, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ortalama uyum maliyetleri yılda 73,423,000,000 TL ile, ortalama olarak 481,498,000,000TL olarak ödenen ortalama kurumlar vergisinin yaklaşık %15'idir. Ancak burada oraplama daha önce de belirtildiği gibi ortalama olarak tüm maliyetlerin toplamının, ödenen vergiye oranlanması şeklinde değil, tüm maliyetleri ve ödediği vergi hakkında bilgi veren kurumlara ait her maliyet kalemi için ayrı ayrı bulunan oranların toplanmasıyla elde edilmiştir. Ve grafikte bu uyum maliyetlerinin ödenen vergi içindeki payları sırasıyla verilmiştir. Burada değerlendirmeye alınan tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin uyum maliyetlerinden söz edilmekte firmaların yapısı, türü ve büyüklüğüne göre bir ayırım gözetilmemektedir.



Uyum maliyetlerinin toplam uyum maliyetleri içindeki payına bakıldığında sıralama şu şekildedir:

- Vergi bölümünün uyum maliyeti:..... %51
- SM ve MM'e Ödenen Ücretler:..... %18

- Vergilerin Diğer Uyum Maliyetleri.....%14
- Vergilerle İlgili Mahkeme Masrafları:%10
- Kullanılan Kayıt Yönteminin Maliyeti.....%5
- Bilgi Edinme Maliyeti.....%1
- Vergi İdaresine Gitme Maliyeti.....%1
- Toplam.....%100

Mükelleflerden kayıtları tutmak ve beyanname doldurmak, vergi planlaması ve araştırma yapmak ve yıl sonu hesapları, başvuru ve mahkeme için harcadıkları para ve zamana kendi biçtikleri değerin tespit etmesi istenmiştir. Sonuçlar göstermektedir ki; firmalar vergi nedeniyle katlandığı maliyetlerin %60'ını kayıt ve beyanname doldurmak için, %22'sini yıl sonu hesapları, başvuru ve mahkeme masrafları için, %18'ini de vergi planlaması ve araştırma yapmak için katlanmaktadır. Burada dikkat çeken konu, mükelleflerin vergi planlama ve araştırma yapmak üzere katlandıkları masrafların diğerlerine göre düşük olmasıdır. Bu durum gönüllü uyum maliyetlerinin zorunlu uyum maliyetlerine göre düşük olduğunun bir göstergesidir. Bunun yanında mükelleflerin gerçekleştirdiği dağılımın sektörlere, firma yapısına ve büyüklüğüne göre dağılımı da incelenmiştir.

Mükelleflerin %89'u Türkiye'de vergi yasa ve uygulamalarının çok sık değiştiğini bunun ek parasal, zaman ve eğitim masrafları yarattığını düşünmektedir.

Mükelleflerin %86'sı vergi idaresinin çağın gereklerine uygun olmadığı bunun başta zaman kaybı olmak üzere çok yüksek zaman, parasal ve psikolojik kayıplara neden olduğunu düşünmektedirler. Yine mükelleflerin %60'ı vergi sisteminin rüşvetçiliği teşvik ettiğini, %40'ı ise buna katılmadığını belirtmiştir.

Vergi nedeniyle katlanılan zaman kaybının vergi türlerine göre dağılımına bakıldığında, harcanan toplam zamanın %54'ü KDV için, %28'i Kurumlar Vergisi, %9'u Gelir Vergisi, %5'i diğer vergi türleri, %4'ü Damga Vergisi için harcandığı gözlenmektedir. Uluslar arası karşılaştırmalar yapıldığında bu sıralamanın dünya örnekleriyle paralellik gösterdiği gözlenmektedir.

Vergilerin sebep olduğu uyum maliyetleri olmasaydı mükelleflerin % 69'u bu fonları yatırım amaçlı kullanacağını, %15'i diğer çalışanlar için kullanacağını,

%10'u tasarruflarını artırmak için kullanacağını ve geri kalan %6'sı ise diğer amaçlarla kullanacağını belirtmiştir. Dolayısıyla mükellefler uyum maliyetlerine katlanmak durumunda olan mükellefler bu paranın zaman içerisinde üretim sürecine sokulması sonucu elde edilebilecek alternatif getirilerinden mahrum kalmaktadırlar. Bu da uyum maliyetlerinin fırsat maliyet yükünü oluşturmaktadır.

Son olarak bu bölümde mükelleflerin önemle üzerinde durdukları maliyet unsurlarına ve çözüm önerilerine değinilmiştir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi mükellefleri vergi sisteminin gereklerini yerine getirebilmek üzere birtakım maliyetlere katlanmaktadırlar. Vergi yasalarının gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek üzere mükelleflerce katlanılan bu maliyetlere “Vergilerin Uyum Maliyetleri” adı verilmektedir. Vergilerin uyum maliyetlerinin tanımlanması ve sınıflanmasına yönelik bir çok ayırım yapılsa da genel olarak parasal, zaman ve psikolojik maliyetler olmak üzere üç sınıflama üzerinde durulmuştur. Bunlardan ilki; vergilere ilişkin formların hazırlanması, vergi idaresine teslim edilmesi, kayıtların tutulması ve saklanması, vergilere ilişkin dokümanların toplanması ve bu işlemlerin yapılabilmesi için profesyonel vergi danışmanları olarak adlandırılan muhasebeci, mali müşavir ve avukatların da yardımıyla yapılan vergisel işlemlerin gerçekleştirilmesinde katlanılan maliyetlerdir. Burada parasal maliyet ve zaman maliyeti olmak üzere iki tip maliyet söz konusu olmaktadır. Zira katlanılan bu maliyetlerden bir kısmı parasal olarak ifade edebilmekte iken, bazıları mükelleflerce kaybedilen zamanın değerine bağlı olmaktadır. Örneğin, mükellefler açısından muhasebecilere ödenen ücretler vergi nedeniyle katlanılan ve parasal olarak ifade edilebilen bir maliyet iken, beyanname verme sürecinde harcanan zaman mükelleflere göre farklılık gösterebilmektedir. Ancak zaman maliyetini ölçebilmek üzere yapılan uyum maliyeti hesaplamalarında harcanan zamanı da parasal olarak ifade edebilecek yöntemler kullanılmıştır. Vergilerin uyum maliyetlerinin ayrı bir türü olan psikolojik maliyetler ise vergi sisteminin mükellefler üzerinde yarattığı stres ve kaygının yarattığı maliyetlerdir. Psikolojik maliyetlerin daha subjektif bir konu olması parasal olarak değerlendirilmesine engel olmaktadır. Bu maliyetlerin de ölçülmesi için farklı teknikler uygulanmaya başlanmıştır.

Uyum aktivitelerini maliyetten çok kazanç sağlayan bir unsur olarak gören mükellefler açısından bakıldığında katlanılan maliyetleri gönüllü uyum maliyeti olarak tanımlamak daha doğru olacaktır. Çünkü vergi araştırması ve planlaması yapmak için daha çok para ve zaman harcayan firmalar daha düşük vergi beyan etmektedir. Dolayısıyla karışık bir vergi sistemi ek maliyetler yaratsa da bazı mükellefler için vergiden kaçınmak için fırsatlar da yaratmaktadır. Bunun yanında başka bir anlayışa göre, vergi sisteminin gereği olarak düzenli kayıt tutan

mükelleflerin buradan elde ettikleri kazançlar daha iyi bir nakit yönetimine sebep olduğundan uyum maliyetlerindeki artış diğer maliyetlerdeki azalışla telafi edilmektedir. Ancak çalışmalar uyum maliyetlerindeki artışın elde edilen kazançların çok üstünde olduğunu göstermektedir.

Tanımlanması ve sınıflandırılması verilen bu uyum maliyetleri özellikle son yirmi yılda hem akademisyenler ve politikacılar hem de bürokratlar açısından önem kazanmış bir konudur. Bu konu vergi reformu ve reform hazırlıkları içerisinde olan ülkeler açısından da nispeten daha fazla öneme sahiptir. 1935 yılında ilk kez Haig tarafından ele alınmış olan bu konu günümüze kadar birçok farklı ülkede değerlendirme altına alınmıştır. Bu ülkeler başta ABD, İngiltere ve Avusturalya olmak üzere Kanada, Hollanda, Norveç, İsveç, İspanya, Yeni Zelanda, Hindistan ve Almanya'dır. Diğer birçok ülke de uyum maliyetlerine ilişkin çalışmalar yürütülmektedir. Türkiye'de ise bilindiği kadarıyla bu konu ilk kez 1993 yılında inceleme altına alınmış ve sonuçları dünya örnekleriyle karşılaştırılmıştır. Bu çalışmaya göre Türkiye'de uyum maliyetlerinin diğer ülkelere göre oldukça yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Ancak bu maliyetlerin uluslar arası karşılaştırması yapılırken, ülkeler arasında vergi yapılarındaki, vergi mükelleflerinin dağılımındaki, vergi oranlarındaki farklılıklar, gelir düzeyindeki dalgalanmalar ve kamu harcamaları düzeylerindeki farklılıklar dikkate alınarak, ülkelerin vergi sistemlerinin sahip olduğu, birbirine yakın vergi türleri arasında bir karşılaştırma yapmak daha anlamlı olmaktadır.

Dünyada bu konuda yapılmış çalışmalar incelendiğinde Türkiye'de bu tip çalışmaların yetersiz olduğu ve vergi sisteminin etkinliğini azaltan koşulların bilinmesi amacıyla çeşitli vergi türleri açısından uyum maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik çalışmalara ihtiyaç olduğu gözlemlenmiştir. Bu amaçla 2003-2004 vergilendirme dönemini kapsayan bir zaman diliminde, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin uyum maliyetlerinin büyüklüğünü ve dağılımını belirlemek üzere, tarafımızca Denizli'de bir uygulama çalışması yapılmıştır. Veri toplama yöntemi olarak anket yönteminin seçildiği bu çalışmada Denizli'de Kurumlar Vergisi mükelleflerini temsil etmek üzere 200 firma seçilmiş, bu firmalarla görüşülmüş ve 124 firmanın %62 yanıt oranı ile sonuçları değerlendirilmeye alınmıştır. Elde edilen anket sonuçları SPSS ve Excel

programları yardımıyla sayısal verilere dönüştürülmüştür. Bu veriler ışığında yapılan anket çalışması sonuçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür;

- %54'ü tekstil, %11'i dokuma, %7'si gıda ,%5'i konfeksiyon ve %22'si diğer sektörlerde faaliyet gösteren ve dağılım olarak Denizli'de bulunan tüm firmaların sektörel dağılımı ile paralellik gösteren; %50'si anonim, %44'ü limited ve %6'sı diğer şirketlerden oluşan; %39'u küçük , %27'si orta ölçekli ve %34'ü büyük firma olan 124 firmanın ödediği ortalama Kurumlar Vergisi 481,498,000,000 TL'dir.
- Küçük ölçekli firmaların çoğunluğunda ortalama yönetici sayısı kadar vergiyle ilgili personel istihdam edilirken, orta ve büyük ölçekli firmalarda yönetici sayısı, vergiyle ilgili personel sayısından daha yüksektir. Vergi ile ilgili çalışan sayısı firma büyüklüğü ile birlikte artsa da toplam çalışan sayısı içindeki payına bakıldığında en yüksek oran küçük firmalar üzerinde çıkmaktadır. Firmanın karışık olan vergi sistemiyle baş edebilmek üzere ek personel istihdam ettiği ya da sistemin basitleştirilmesinin vergiyle ilgili daha az sayıda personel istihdam edilmesi ile sonuçlanacağı varsayılırsa uyum maliyetlerinin azaltılması durumunda özellikle küçük ölçekli firmalar açısından böyle bir maliyet azalışı gerçekleşecektir.
- Vergiyle ilgili olarak çalışan personelin ücret seviyesi, diğer personelle karşılaştırıldığında daha yüksek görünmektedir. Bu personelin ücretinin daha yüksek olduğu firmaların büyük çoğunluğunda bu oran %5 ile %50 arasında değişmektedir. İşverenlerin bu personele diğerlerine göre yüksek ücret ödemesini sisteme gönüllü uyum ile açıklamak mümkündür. Çünkü işverenler iyi bir vergi planlaması için daha çok para ve zaman harcadıklarında, daha düşük düzeyde vergi ödemektedirler.
- Firmaların muhasebecilerine ödedikleri aylık ücret düzeyleri, avukatlara ödedikleri aylık ücret düzeyinden %47, personelin ücret düzeyinden %58 fazla, yönetici aylık düzeyinden %30 düşüktür.

Firmaların muhasebecilerine ödedikleri yıllık ortalama ücret, ödenen kurumlar vergisinin binde 27'si olarak belirlenmiştir.

- Firmaların bünyesinde bulunan, vergi uyumu nedeniyle katlanılan, ve binanın vergi personeline ayrılmış bölümünün demirbaş, mefruşat, kırtasiye, temizlik, aydınlatma, ısıtma vb. gibi birtakım maliyetleri bulunmaktadır. Bu bölümlerin maliyetlerinin vergi uyumuna isabet eden kısmı ve mükelleflerce en çok önemsenen ve hissedilen kısmı kırtasiye masraflarıdır. Gereksiz prosedür ve yazışmaların neden olduğu kırtasiye masrafları bu bölümün başlıca giderlerindendir. Bu bölümün yıllık maliyetinin ödenen Kurumlar Vergisi içindeki payı binde 74 olarak belirlenmiştir. Bu bölümde orta ölçekli firmaların maliyetlerinin büyük ölçekli firmalara göre daha yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Birçok ülkede uyum maliyetlerinin azalan oranlı bir yapıda olduğu ve küçük firmalar üzerinde daha ağır bir yük yarattığı tespiti, bu çalışmada vergi departmanı uyum maliyetleri açısından doğrulanmaktadır.
- Firmaların %3'lük kısmı hariç tamamı vergiyle ilgili hesaplamaları ve kayıt işlemlerini bilgisayar ortamında, bir yazılım yardımı ile gerçekleştirmektedirler. Bu yazılım paketinin vergiye isabet eden kısmının yıllık ortalama maliyeti ödenen kurumlar vergisinin binde 7'si olarak tespit edilmiştir.
- Firmaların vergilerle ilgili olarak ödemek zorunda oldukları bilgisayar masrafları, bilgileri ve kayıtları saklamak ve korumak, ofis tedarik etmek, faks, telefon ve seyahat masrafları gibi vergilerin diğer uyum maliyetlerinin ödedikleri kurumlar vergisinin içindeki payı binde 21 olarak hesaplanmıştır. Miktar olarak firma büyüklüğü arttıkça bu maliyetlerin tutarları da artsa da cironun yüzdesi olarak bakılırsa bu maliyetlerin azalan oranlı olduğu ve küçük firmalar üzerinde daha ağır bir yük yarattığı düşünülmektedir.
- Mükelleflerin vergi ile ilgili bilgileri edinmek için en sık başvurdukları kaynak muhasebecileridir. Bunu sırasıyla meslek

yayınları, medya, resmi gazete, meslek odaları ve vergi idaresi takip etmektedir. Muhasebecilere ödenen ücretler ayrıca hesaplandığı için bunun dışındaki bilgi kaynaklarından bilgi edinmenin maliyetinin ödenen kurumlar vergisi içindeki payı onbinde 16 olarak hesaplanmıştır. Mükelleflerin vergi mevzuatı ve uygulamaları konusunda sağlam ve güvenilir bilgi edinmelerinin muhtemel etkisi daha düşük düzeyde vergi beyanı ve vergi cezalarının önüne geçmek şeklinde olmaktadır. Dolayısıyla bilgi edinme maliyetleri gönüllü uyumun bir parçası olarak görülmektedir.

- Karışık bir vergi sisteminin neden olduğu anlaşmazlık ve uyuşmazlıklar nedeniyle mükelleflerin vergi mahkemesinde açtıkları davalar dolayısıyla katlandıkları yıllık ortalama maliyet ödenen kurumlar vergisinin yaklaşık binde 14'ü olarak tespit edilmiştir. Bu maliyetler rutin olmamakla beraber, her mükellef için geçerli olan maliyetler değildir ve miktarı vergi aslının miktarına göre değişebilmektedir. Ancak yapılan bu masrafların göz ardı edilmemesi için 2003 yılındaki tutar sabit kabul edilip, bu miktarlar da analize dahil edilmiştir.
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerde vergi idaresine gitme sıklığı ayda 4 kez, büyük işletmelerde ise 5 kez olarak tespit edilmiştir. Bu da 24 gün işgücü kaybı ve personelin gidiş-dönüş ücretleri olarak parasallaştırılmıştır. Buna göre, vergi idaresine gidiş-dönüş maliyeti-mükellefin katlandığı fiziksel yorgunluk dışarıda bırakıldığında ödenen Kurumlar Vergisi'nin onbinde 16 sı olarak hesaplanmıştır.
- Sayılan bu maliyet türleri toplandığında, mükelleflerin vergiye uyum için katlandıkları toplam maliyet, ödenen Kurumlar Vergisinin yaklaşık %15'i olarak hesaplanmıştır. Bu maliyetlerin dağılımına bakıldığında, toplam maliyetin %51'i vergi departmanının uyum maliyetleri, %18'i muhasebecilere ödenen ücretler, %14'ü vergilerin diğer uyum maliyetleri olarak

isimlendirilen bir grup maliyet kalemleri, %10'u vergilerle ilgili mahkeme masrafları, %5'i kullanılan kayıt yöntemi, %1'i vergi ile ilgili bilgi edinmenin maliyeti, %1'i ise vergi idaresine gitme maliyeti olarak belirlenmiştir.

- Mükelleflerin kayıt ve beyanname doldurmak, vergi planlaması ve araştırması yapmak ve yılsonu hesapları, başvuru ve mahkeme masrafları için harcadıkları zaman ve paranın dağılımına bakıldığında en fazla harcamayı kayıt ve beyanname doldurmak için, en az harcamayı da vergi planlaması ve araştırması için yaptıkları tespit edilmiştir. Küçük ölçekli firmaların yılsonu başvuru ve mahkeme masraflarının payı toplam masraflarının %27'sidir. Orta ölçekli ve büyük firmaların ise bu masraflara ayırdığı pay daha düşüktür.
- Mükelleflerin %89'u Türkiye'de vergi yasa ve uygulamalarının çok sık değiştiğini düşünmektedir. Meydana gelen bu değişiklikler, mükelleflerin %54,5'i için yalnızca parasal, %31,8'i için yalnızca zaman, %9,1'i için parasal+zaman, %2,3'ü için parasal+eğitim ve %2,3'ü için de zaman ve eğitim maliyetlerini ek olarak yaratmaktadır.
- Mükelleflerin %86'sı vergi idaresinin çağın gereklerine uymadığını düşünmektedir. Vergi idaresinin çağın gereklerine uyması, genel olarak gelişen teknoloji kullanımı ve mükellefin vergi dairesinde müşteri gibi algılanması anlayışının benimsenmesini ifade etmektedir. Çağın gereklerine uymayan bir vergi idaresinin mükellefler açısından farklı oranlarda parasal, zaman ve psikolojik maliyetlere neden olduğu tespit edilmiştir. En yüksek oran zaman maliyeti olarak tespit edilmiştir.
- Mükelleflerin vergi sistemine yaklaşımı ve dolayısıyla vergiye uyumunu gösteren bir diğer sonuç da sistemin adil olup olmadığı yönündeki kaygılarından kaynaklanan, vergi sisteminin rüşvetçiliği teşvik ettiği yönündeki genel kanıdır. Firmaların %60'ı Türkiye'de

rüşvetçiliği teşvik eden bir vergi sisteminin olduğunu düşünmektedir.

- Mükelleflerce vergiye uyum için harcanan toplam zamanın %54'ü KDV için, %28'i Kurumlar Vergisi için, %9'u Gelir Vergisi için, %4'ü Damga Vergisi ve %5'i diğer vergiler için harcanmaktadır.
- Mükelleflerin uyum maliyetlerinin minimize edilmesi halinde buradan elde ettikleri kazançları bilmek uyum maliyetlerinin alternatif maliyet yükünün bilinmesi ve alınacak önlemlerin öneminin kavranması bakımından önemlidir. Mükelleflerin %69'u bu fonları yatırım için, %15'i diğer çalışanlar için, %10'u tasarruf için ve diğer %6'sı da başka amaçlar için kullanacaklardır. Dolayısıyla vergi sisteminin neden olduğu bu maliyetler aslında alternatif maliyetlere sahiptir ve mükelleflerin ekonomik kararlarını değiştirmektedir.

Bu bulgular ışığında büyüklüğü ve dağılımı belirlenen uyum maliyetlerini minimize etmeye yönelik birtakım öneriler aşağıda belirtilmiştir;

- Vergi sistemini basit ve anlaşılabilir kılmak amacıyla vergi kanunları ile diğer mevzuatın yeniden yazılması
- Genel olarak Gelir İdarelerinin kendilerini geliştirmekte yaşadığı güçlükleri ortadan kaldırmayı hedefleyen, temel süreçlerdeki sorunları çözecek, gerekli kurumsal kapasiteyi yaratacak, değişim yeteneğini kurumsallaştıracak yeni bir gelir idaresi anlayışının geliştirilmesi,
- Vergi idaresinin güçlü ve uzmanlaşmaya dayalı bir örgüt yapısına kavuşturulması,
- Mükelleflere kaliteli hizmet sunulabilmesi için performans yönetimi anlayışının yerleştirilmesi ve mükelleflerin haklarını koruyacak birimlerin oluşturulması,
- Vergi idaresi - mükellef işbirliğinin geliştirilmesi amacıyla mükellef hakları ile vergi idaresinin sorumluluklarının açıkça belirlenmesi,
- Vergi idaresi hizmetlerinin etkinliğini artırmak için ileri teknolojilerin yaygın kullanılması, vergi beyanlarının internet

ortamında gerçekleşmesi ve bu vesileyle beyanname işleme ve kabul sürecindeki sorunlardan kaynaklanan verimsizliğin giderilmesi ve mükelleflerin çeşitli vergi beyanlarının tek bir ortak bildirimde toplanması,

- Bu konunun başta Maliye Bürokrasisi ve Üniversiteler olmak üzere, özel sektör kuruluşları ve konuyla ilgisi olan diğer sivil toplum örgütleri tarafından tartışılması ve bunun sonucunda ideal bir yapılanma modelinin ortaya çıkarılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.



KAYNAKLAR

ABRATE Graziano , “Tax System and Reforms in Europe: The Nertherlands”, *Societa Italiano di Economia Pupplica*, Pavia, Working Paper No. 182 2002

ADAMAN Fikret, ÇARKOĞLU Ali ve ŞENATALAR Burhan, “İş Dünyası Gözünden Türkiye’de Yolsuzluğun Nedenleri ve Önlenmesine İlişkin Öneriler”, *Tesev Yayınları, İç Politika Serisi 2*, 2003

AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergi Yasalarının Kapsamı Açısından Yaklaşım Değişikliğinde Bulunulması Gereği ve Uygulama Açısından Önemi”, *Sosyal Bilimler Araştırmaları E-Dergisi Sayı.1*, 2004

ALLERS Marteen, “Tax Compliance Costs in the Netherlands” in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, UK,. s.173,1993

ALM James , “What is an Optimal Tax System” , *National Tax Journal*, Vol.49, no:1, s.117-133,1996

ALTUNIŞIK Remzi COŞKUN Recai, YILDIRIM Engin ve BAYRAKTAROĞLU Serkan, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya Kitabevi, 2. Baskı, s.71,2002

ATO, “A New Tax Office for A New Tax System”, 1999, <http://www.ato.gov.au/content/corporate/downloads/anto.pdf>

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, SARUÇ Naci Tolga ve SAĞBAŞ İsa, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, *19. Maliye Sempozyumu*, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları”, 10-14 Mayıs 2004, Antalya

BANKMAN Joseph, “Who Should Bear Tax Compliance Costs?”, *Working Paper Series from Berkeley Olin Program in Law & Economics* , No: 11083, 2003

BLAIS Etienne ve VAILLANCOURT François, “The Evaluation of Compliance Time of Personal Income Tax-filers in Canada 1971-93”, in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, UK, Fiscal Publications, s.263,1993

BLOMQUIST Sören, EKLÖF Matias ve NEWHEY Whitney, “Tax Reform Evaluation Using Nonparametric Methods: Sweden 1980-1991”, *Uppsala University, Department of Economic, Working Paper Series* s.2,1997

BLUMENTHAL Marsha ve SLEMROD Joel , “Recent Tax Compliance Research in the United States”, in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, UK, s.143,1995

BURTON David R., “ Reforming the Federal Tax Policy Process”, *Cato Policy Analyses*, No:463, 2002

CHATTOPADHYAY Saumen ve DAS-GUPTA Arindam, “ The Compliance Cost of the Personal Income Tax and its Determinants”, *National Institute of Public Finance and Policy*, Hindistan,s.1-192,2002

ÇELİKKAYA Ali, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>

DENİZLİ SANAYİ ODASI, *Denizli İmalat Sanayi Envanteri*, Denizli 2002

DERDİYOK Türkmen, “The Compliance Costs of Turkish Tax System”, *Hazine ve Dış Ticaret Dergisi*, 3,1993

DIAZ Consuelo ve Maria DELGADO Luisa, “Personal Income Tax Compliance Costs in Spain”, in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath, UK, Fiscal Publications,1995

ELAND Mike, “Tax Compliance Costs, The Problems and The Practice” in Cedric Sandford, (Editor), “Tax Compliance Costs Measurement and Policy”, Bath, U.K, *Fiscal Publications in Association with The Institute for Fiscal Studies*, s.39,1995

ERARD Brian, “The Income Tax Compliance Burden on Canadian Big Business”, *Working Paper Number: 97-2*, Carleton University, s.1-20,1997

ERGİNAY Akif, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, *Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınları*, 14. Baskı, Ankara 1990

ERTUĞRUL İrfan, *Denizli İmalat Sanayiinde Verimlilik ve Ar-Ge Faaliyetleri*, Ekin Kitabevi, 2003

GERÇEK Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=146

GODWIN, Micheal “The Compliance Costs of the United Kingdom Tax System,” Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, İngiltere, , s.73-100,1995

GÖKBEL Doğan, “Verginin Mükelleflere Maliyeti”, <http://www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?81>

GREEN Sue ve WINTER David, “Tax Compliance Costs- The Tax Practitioner’s Perspective”, Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, İngiltere, 1995,s.368

GUNZ Sally, MACNAUGHTON Alan, WENSLEY Karen, “Measuring The Compliance cost of Tax Expenditures: The Case of Research and Development Incentives”, *Canadian Tax Journal* 43 ,s.2008-2034,1996.

GUYTON John L., John O’HARE F. and STAVRIANOZ P Michael., TODER Eric J., “Estimating the Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax”, *National Tax Association Spring Symposium*, 2003

HASSELDINE John, “Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand”, Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, İngiltere,1995,s.126

HASSELDINE John, “Tax Evasion and Tax Compliance Cost Research”, *Financial Theory and Practice*, No. 4-5/1999

HEPER Fethi, *Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:941, Eskişehir, Ekim 1998

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> “Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayılarının İllere Göre Dağılımı”, 2004

http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/denizli/istatistik/gelir_mukellef.htm,
“Mükellef Sayıları”

HUDSON John ve GODWIN Micheal, “The Compliance Costs of Collecting Direct Tax in the UK: An Analysis of PAYE and National Insurance”, *Journal of Public Economics* 77, s.29-44, 2000

JAMES Simon , HASSELDINE John, HITE Peggy and TOUMI Marika, “Tax Compliance Policy: An International Comparison and New Evidence on Normative Appeals and Auditing”, *ESRC Future Governance Workshop Institute for Advanced Studies Vienna*, s.10, 2003

JOURNARD Isabelle ve VAROUDAKIS Aristomène, Options for Reforming The Spanish Tax System”, *Economic Department Working Papers* , No: 249, s.5, 2000

KOSGEB, www.kosgeb.gov.tr (06/072004)

KVK, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 03/06/1949, RG:7229, 10/06/1949

MALMER Håkan, “The Swedish Tax Reform in 1990-91 and Tax Compliance Costs in Sweden”, in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, , Fiscal Publications, Bath, UK, 1995

MILLS Lillian , “Corporate Tax Compliance and Financial Reporting”, *National Tax Journal* 49, s.421-435. 1996

Ministry of Economic Development of New Zealand, “Finding the Balance: Maximising Compliance at Minimum Cost.”, *Ministerial Panel on Business Compliance Costs*, Wellington, 2001

MOODY Scoot, “The Cost of Tax Compliance” *Senior Economist Tax Foundation*, 2002
(<http://www.taxfoundation.org/compliance2002.html>....10.02.2004)

OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, *Centre for Tax Policy and Administration OECD*, Tax Guidance Series, General Administrative Principles ,GAP004 Compliance Measurement, s.3,1999

PITAREVIC Mihaela, "The Costs of Customs Compliance in Croatia in 2001", *Institute of Public Finance*, Katanciceva 5, Zagreb, Croatia,s.38, 2001

PLAMONDON & ASSOCIATES INC., "GST Compliance Costs for Small Business in Canada: A Study for the Department of Finance Tax Policy" *Plamondon & Associates*, , Ottawa, 1993

PLAMONDON&ASSOCIATES INC. "Compliance Issues:Small Business and Corporate Income Tax System", *Technical Committee on Business Taxation Completed Research Studies*, Working Paper: 96-9, Ottawa ,1993

POPE Jeff , FAYLE Richard and CHEN D.L., "The Compliance Costs of Public Companies' Income Taxation in Australia, 1986/87", *Australian Tax Research Foundation*, Research Study No.13, Sydney, Australia, 1991

POPE Jeff "The Compliance Costs of Major Taxes in Australia", Cedric Sandford (editör), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, İngiltere, s.103,1995

POPE Jeff "The Compliance Costs of Taxation in Australia: An Economic and Policy Perspective", *School of Economics and Finance Working Paper* No. 92.07, Curtin University of Technology, Perth. s.75,1992

POPE Jeff, "The Compliance Costs of Taxation in Australia" *Australian Journal of Management*, Vol.18(1),s.69-84,1993.

RITSEMA M Christina., THOMAS W Deborah., FERRIER D Gary., "Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance: Evidence From the 1997 Arkansas Tax Penalty Amnesty Program", *2003 IRS Research Conference*, s.9, 2003

SANDFORD Cedric, "The Rise and Rise of Tax Compliance Costs" in Cedric Sandford, (Editor), "Tax Compliance Costs Measurement and Policy", Bath, U.K, *Fiscal Publications in Association with The Institute for Fiscal Studies*, 1995

SARISU Ekrem, "KDV Oranlarında Yapılan Değişiklikler", *Finansal Forum*,
[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/12-08-2002\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/12-08-2002(2).htm)

TALİB Amin Ali "The Compliance Costs of Taxation", *Bulletin for International Fiscal Documentation* 50, s.418-421,1996

TRAN_NAM, Binh, EVANS Chris, WALPOLE Michael and RITCHIE Katherine, "Tax Compliance Research: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia", *National Tax Journal* 53, Toronto s. 229-251, 2000

VAILLANCOURT François, "The Compliance Costs of Individuals in Canada: Personal Income Tax and Payroll Taxes", in Cedric Sandford (Editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, UK, s.196,1989

WALLSCHUTZKY Ian, "Cost of Compliance for Small Business: Results From Twelve Case Studies in Australia", Cedric Sandford (editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications Bath, İngiltere, s.294,1995.

WENZEL Michael, "The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance : The Role of Taxpayers' Identity", *The Australian National University, Australian Taxation Office, Working Paper*, No 6, 2001

WURTS Brian, "Report on the Plamondon Compliance Costs Study for the Canadian Goods and Services Tax, Cedric Sandford (editor), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications Bath, İngiltere, s.299-320,1995

EKLER-1 Dünyada Yapılan Üyüm Maliyeti Çalışmalarının Sonuçları (1935-2000)

YAPILAN ÜYÜM MALİYETİ ÇALIŞMALARININ SONUÇLARI (1935-2000)				
YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Haig (1935)	Tüm Vergiler	Tanımlanmamış	Kurumsallaşmış Firmalar; 186 anket geri dönmüş bunlardan büyük firmaları ve imalatçıları temsil eden 163 anket kullanılmıştır.	TUM (Toplam Üyüm Maliyeti): Vergi Borcunun %2,3'ü
Martin(1944)	Tüm Vergiler	Tanımlanmamış	Örnekleme büyüklüğü 5 tam görüşme ve 12 kısmi görüşmeden oluşmaktadır	-
May ve Thompson(1950)	Tüm Vergiler	Ücret ve Maaşları kapsayan iç maliyetler ve avukat, muhasebeci ve danışmanlara ödenen tutarlar	Sadece üretim yapan firmalar	-
Oster ve Lynn (1955)	Axle Mile Tax	Sadece çalışan maliyetleri	Ohio Nakliye Şirketleri	-
Matthews (1957),	Perakende Satış Vergisi	Sadece satış ve yönetim çalışanlarının ücret ve maaşları- Satışta çalışanların ücret ve maaşları çalıştıkları sürede sattıkları mal başına hesaplanmıştır.	31 adet satış bölümünde 2049 adet işlem yapılmıştır.	-
Mathes and Thompson (1959)	Tüm Vergiler	Ücret ve Maaşları kapsayan iç maliyetler ve avukat, muhasebeci ve danışmanlara ödenen tutarlar	Sadece üretim yapan firmalar	-

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Bryden (1961)	Gelir Vergisi, Servet Vergisi, Gümrük ve Kesintiler (sadece kurumlar için)	Ücret ve Maaşlar, Doğrudan Maliyetler, Sabit Maliyetlerin Bir Kısmı, Dışa Yapılan Ödemeler,	Büyük ölçekli firmalar	1960'ın ortalama Gelir Vergisi Uyum Maliyeti: \$49,800; Dolaylı Vergiler(CT) : \$16,000 ya da ödenen gelir vergilerinin %0,74'ü ya da ödenen kurumlar vergisinin %0,1'i; Eyaletin toplam uyum ve yönetim maliyetleri 1,7 milyar dolar, ya da vergi gelirlerinin %1,2'si. Uyum maliyetleri firmalara göre değişkendir, Oransal olarak küçük firmalar için daha yüksektir. Küçük vergilerin maliyetler borçlarıyla karşılaştırıldığında çok yüksektir.
Yocum (1961)	Perakende Satış Vergisi	Sadece satış ve yönetim çalışanlarının ücret ve maaşları, bazı doğrudan ve sabit maliyetler. Yönetici Maliyetleri Hariç, Satışta çalışanların ücret ve maaşları çalıştıkları sürede satıkları mal başına hesaplanmıştır.	1959'un ikinci yarısında erkek giyim, ilaç, mobilya, donanım, bakkaliye gibi çeşitli faaliyet dalları içinde satışları en 50000\$ olan mükellefler. Zaman çalışmasında 6768 işlem ölçümlenmiştir.	-
Muller (1963)	Ücret ve Satış Vergileri	Uyum aktiviteleri için gereken zaman. Maliyetlerin bulunmasında rayic ücretler dikkate alınmıştır.	Açık bir tanım bulunmamakla beraber küçük firmalar, Yaklaşık 1000 işlem ölçülmüştür.	-
Johnston (1963)	Kurumlar Vergisi	Ücret ve maaşlar, Bazı araç gereç maliyetleri ve dışarıya yapılan ödemeler	İmalat yapan şirketler	-

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Wicks (1965)	Gelir Vergisi (Federal)(a) Gelir Vergisi (State)(b)	Beyannamelerin hazırlanması, saklanması için harcanan zaman, ödenen vergiye göre anket verilerine göre hesaplanan saat başına gelir, kayıtların saklanması ve beyannamelerin hazırlanması için katılan parasal maliyetler	(a)Cevap verenlere göre daha düşük maliyetlere sahip 50 kişi telefonla aranmış ancak anketi yanıtlamamışlardır, (b) Cevap verenlere göre daha düşük maliyetlere sahip 75 kişi telefonla aranmış ancak anketi yanıtlamamışlardır.	
Wicks (1965)	Gelir Vergisi (federal)	-	-	Yanıtlar uyum maliyetlerinin yüksek olduğunu göstermektedir. Uyum Maliyetleri (UM) gelirin bir fonksiyonudur. Kendi işinde çalışanlar en yüksek UM'ne sahiptirler.
Strumpel (1966)	Gelir Vergisi	Uyum için harcanan saatler veri olarak alınmış, Maliyetler rayic ücretler baz alınarak hesaplanmış ve dışı yapılan ödemeler dikkate alınmıştır.	293 profesyonel (avukat, yönetici vs.) ve 695 işadamları	-
Wicks and Killworth 1967	Tüm Vergiler	Tanımlanmamış	-	-
Sandford ve Dean (1971-72)	Gelir Vergisi	-	-	Vergi Sisteminin UM oldukça önemlidir. Vergi işleri için sıklıkla faturalama işlemi yapılmamaktadır. Uyum maliyetleri yükselmektedir ve regresiftir.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Sandford (1973)	Gelir Vergisi	Gelir vergisi için harcanan zamana göre anket verilerinden zaman hesaplaması yapılmış, zaman değerlendirilirken ücret düzeyi yarasız işler de dikkate alınarak ücretten daha düşük belirlenmiştir. Ödeme yapılmayan danışmanlar da dahil edilmiş, danışmanlara ödenen paralar, faturalanmış çeşitli harcamalar gibi UM'ı dikkate alınmıştır.	İngiltere'de 2472 kişi yanıt vermiştir, yanıt vermeyen 30 kişi kendi içinde bir danışmanla birlikte çalışmaktadır.	Kendi işinde çalışanlar en yüksek UM'ne sahiptirler. UM hem eşitsiz hem de regresiftir. UM özellikle sermaye kazançları için çok yüksektir. Her ne kadar ölçmesi zor olsa da psikolojik maliyetler önemlidir.
Godwin (1976)	KDV	Uyum aktiviteleri için harcanan zaman veri olarak alınmış, maliyet hesabı ücrete göre hesaplanmış, başlangıç ve tekrarlanan maliyetler ayrılmış, malzemeler ve dışa yapılan ödemeler dahil edilmiştir.	Satışları yıld: 50000\$ veya daha fazlası olan perakendeciler örneklem olarak alınmıştır.	-
Sandford (1981)	KDV	Ücret ve maaşlar, servet sahiplerinin zamanının değeri	1978'de kayıtlı tüccarlar	-
Godwin, Hardwick ve Sandford (1983)	Çalışanların Kazanç (PAYE) Vergileri	Ücret ve maaşlar, servet sahiplerinin zamanının değeri	İngiliz Gelir İdaresi'ne kayıtlı mükellefler	PAYE uyum maliyetleri gelirin %1'i kadardır. Büyük firmalar açısından nakit kazançları gerçekleşmektedir.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Fischer'da belirtilen Tauber (1983) ve Tiebel (1984)	Gelir, Kurumlar ve Çalışanların Ücret Vergileri (payroll taxes)	Vergi sisteminin yönetim maliyetleri (vergilerin toplanması ve tarh edilmesindeki maliyetler vb.) Katılan zaman ve parasal maliyetler	Firmalar uyum maliyeti yükümlü üstlendiği için ücret vergileri çok fazla zaman maliyeti yaratmamaktadır. Almanya'da peşin vergi uygulaması indirilebilir ve indirilemez peşin vergi olarak uygulandığından beri maliyetler yoğun olarak hissedilmektedir.	1983'te Kurumlar Vergisi: 40 milyar DM, ya da GSMH'nin % 2,36'sı, 1983'te işverenlerin ücret vergileri 2,664 milyar DM, 1984'te gerçek kişiler için 3,31 Milyar DM, 1985'te vergi sisteminin yönetim maliyeti: 10,295 milyar DM- Vergi gelirlerinin %2,35'i ve GSMH'nin %0,56'sı 1984'te uyumun zaman maliyeti: her hane halkı için 11,2 saat, uyumun parasal maliyeti; her yıl hane halkının ücret vergileri için 131DM, gelir vergisi için 338 DM, işçi ve işverenlerin ücret vergileri için zaman kaybı 0,35 ve 6,3 saat arasındadır. 1983'te işverenler kendi uyum faaliyetleri için yılda 26 saat harcamaktadırlar. Vergi tahakkukunda; 34 DM ücret vergileri için, 155 DM diğerleri için harcanmaktadır. Her yıl kurumlar vergisi için 43 saat harcanmakta ve yılda toplam her firma için 1637 DM maliyete katlanılmaktadır.
Slemrod ve Sorum(1984)	Gelir vergisi	Vergi kurallarının öğrenilmesi, beyannamelerin hazırlanması, kayıtların saklanması, muhasebeci ve avukat için bilgilerin temin edilmesi için harcanan zaman, parasal ve diğer çeşitli maliyetler. Zaman değerlendirilmesinde ücret düzeyi dikkate alınmıştır.	Genel olarak düşük gelirli haneler dikkate alınmıştır. Zorunlu ve gönüllü uyum maliyetleri ayrımı yapılmıştır.	Vergi uyumunda harcanan toplam zaman: her beyanname için 9,5 saat ile 45,6 saat, ortalama uyum zamanı 231\$ olarak değerlendirilen 21,7 saat.Buna ilave masraf olan 44\$'ı da ilave edersek her hane halkı için 275\$. Amerika için toplam 2,13 milyar saat ve ya 26,7 milyar\$- toplam brüt gelirin % 1,4'ü-federal ve state gelir vergisinin toplam gelirinin %5 ve %7'si-(GSMH'nin %0,55-%0,86'sı) Vergi danışmanlarına harcanan toplam tutar : 3 milyar \$

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Sandford (1985)	KDV(i), PAYE, Gelir Vergisi, Sos. Güv. Prim. (ii) İrlanda Servet Vergileri (iii)	-	Gelir idaresinden alınan dosyalar	Toplam UM: Vergi gelirlerinin %9'u (i), Toplam UM: Gelir Vergisinin %1'i (ii) Ortalama UM: Toplam 133 servet sahibinin vergi borcunun %18,5'i
Komisyon Raporu (1985)	Özellikle küçük ve orta ölçekli firmaların uyum maliyetleri	Kaynakta kesinti yapmanın maliyetleri, sosyal güvenlik ödemeleri ve çalışanların primleri için yapılan maliyetler	336 adet küçük ve orta büyüklükte firma	-
Kanada bağımsız kurumlar birliği (1986)	Gelir Vergisi	Yalnızca dışa yapılan ödemeler	Federasyon üyeleri (küçük Kanadalı firmalar) Sadece eksper kullanan firmalarla anket yapılmıştır.	-
Wallschutzky (1988)	Uyum maliyeti çalışması değil asıl konu vergiden kaçınma	-	-	-
Arthur D. Little, (1988)	Kurumlar ve Gelir vergisi	Vergi planlaması ve vergi dökümantasyonu ile ilgili aktiviteler	Üç ulusal inceleme 1.750 kişi üzerinde günlük çalışma 2.4038 kişi üzerinde anket çalışması 3.1474 firma ve ortaklık üzerinde anket çalışması Sonuçlar 1983 yılına ilişkindir ancak proje 1984 ve 85 için hazırlanmıştır.	Her kişi için uyum faaliyeti 26,4 saat olarak hesaplanmıştır. Bu miktar toplamda 2.13 milyar saat ve 26.7 milyar\$'a isabet etmektedir. 1983 yılında Kurumlar Vergisi için UM: 2748 milyar saattir.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Sandford, Godwin ve Hardwick (1989)	Gelir ve Sermaye Kazançları Vergisi	Denek ve deneklerin eşlerinin vergi işlerinde harcadıkları zaman, danışmanlara ödenen paralar ve diğer maliyetler	1986-87 yılında gelirlerle göre maliyetler: çalışanların gelirlerinin %1.6'sı, %5 diğer gelirler ve %5 Kurumlar Vergisi	Yönetim ve uyum Maliyetleri: 1986-87 Vergi gelirlerinin % 4'ü ya da GSMH'nın %1,5'i. Toplam gelir ve sermaye kazançları için yönetim ve uyum maliyetleri vergi gelirlerinin %3,6'sıdır.
Sandford, Godwin ve Hardwick (1989)	KDV, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi	Firma içinde kurumlar vergisi, vergi planlaması ve yönetimi için çalışan personelin harcadığı zaman	Karışık ve uzun bir anketin neden olduğu zayıf cevaplama	KDV'nin uyum ve yönetim maliyetleri: Gelirlerin %3,69'u ve %1.03'ü kadardır. Net uyum maliyetleri gelir %0,98'i kadardır. Kurumlar Vergisinin Uyum Maliyetleri: %2.2'si kadar, Küçük firmalar ve büyük firmalar arasında uyum maliyetleri marjı %0,48 ile %0,01 arasındadır. Gelir Vergisi için Toplam UM: 1,149 milyon £ (GSMH'nın 0,36'sı- vergi gelirlerinin %3,6'sı)
Matheu, Angel Gustova Secchi (1989)	Sosyal Güvenlik Katkıları da İçeren ulusal ve yerel vergiler	Sosyal Güvenlik Katkıları da İçeren ulusal ve yerel firmaların uyum maliyetleri	Farklı üretim sektörlerinden seçilmiş firmalar. Mali uyum maliyetlerine ilişkin bir hesaplama bulunmamaktadır.	Büyük firmalar için UM: Vergi ödemelerinin %1-%4'ü arasında Orta ölçekli firmalar için : %3-%5'i Küçük ölçekli firmalar için: %6-%9'u arasındadır.
Harris (1989)	Çeşitli vergilerin uyum maliyetleri	Tanımlanamaz	Anket uygulanmamıştır.	Orta ölçekli bir ticaret şirketinin beyannamesini teslim etmek için büyük 8 firmanın ödediği tutar: 30000HKD (Hongkong Doları)'dır. Zira bu tutar küçük firmalar için daha yüksektir. Dolaylı vergilerin oranları düşük olmasına rağmen uyum maliyetleri 1987 sonunda %1,46, 1986 yılında %1.54'tür.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Freidkes ve Gavish (1989)	Gelir ve kurumlar Vergisi, KDV, Servet Vergileri, Sermaye Kazançları vergisi	Kendi işinde çalışan mükelleflerin muhasebeci ve vergi danışmanlarına yaptığı ödemeler dolayısıyla oluşan uyum maliyetleri, çalışanlara ve ofislerin teçhizat ve bakım giderleri	Vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı 1976'da zirve yaparak %48'e ulaşmıştır ve en düşük oran %35 ile 1984'te gerçekleşmiştir. 1985-87 yıllarında sermaye kazançları da dahil gelir vergisi toplam gelire %43-45 katkıda bulunmuştur.	Mükelleflerin Net Maliyetleri: 1987'de 400 milyon YİŞ (Yeni İsrail Şekli) ya da toplam vergilerin ve zorunlu ödemelerin %1.6'sı, ya da gelir ve harcama vergisi gelirlerinin %2.2'si. Gerçek kişilerin toplam uyum maliyetleri: 330 milyon YİŞ, Vergiyi kaynaktan toplamının maliyeti her aylık için 5 YİŞ, Aylık sonuçlar için tesadüfi masraflar: 45 milyon YİŞ Yönetim Maliyetleri: Gelir Vergisi 90 milyon YİŞ ya da toplanan verginin %0.0126'sı, Kurumlar Vergisi ise %0.068
Imhof ve Snijder (1989)	Küçük ve orta ölçekli firmaların uyum maliyetleri	Ücretlerden yapılan stopajlar, KDV ve Kurumlar Vergisi'nin maliyetleri	300 küçük ve orta ölçekli firmaya anket	Ortalama maliyet her çalışan için ücretlerle 489 Dfl (florin), KDV'de 3,992 Dfl, Gelir ve Kurumlar Vergisi için Beyanname hazırlamanın maliyeti 489-1000Dfl arasındadır. 500'den fazla çalışan olanlar için yönetim maliyetleri 661 Dfl, küçük ve orta işletmeler için (<500) için 1,264Dfl. Vergi danışmanlığının (muhasebeci, avukat vs.) maliyeti ise büyük firmalarda her çalışan için 56 Dfl, küçük ve orta ölçekli firmalarda ise 511 Dfl'dir.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Nicolaissen (1989)	Gelir ve Kurumlar Vergisi, KDV,	-	Hesaplamalar herhangi bir ankete dayandırılmamıştır.	1986-1987 yılında Norveç Vergi İdaresi 9- 10 bin gelir vergisi mükelleflerini kapsayan gelir vergisinin uyum maliyetlerini hesaplamak üzere bir çalışma yapmıştır. Eğer tüm mükellefler vergi danışmanlarına para öderlerse uyum maliyetleri 3000 milyon NOK (Norveç Kronu) olacaktır. Kaba bir hesaplamayla Toplam UM: 775 milyon NOK'tur. Gerçek kişilerin ve çalışanların maliyetleri en az 2500 milyon NOK'tur. Yönetim maliyetleri gelir vergisinin % 1,7'sini ifade ederken özel sektörün maliyetlerinin %64'ünü ifade etmektedir. Firmalar için ortalama uyum maliyetleri: 1987'de 50000 kurumlar vergisi mükellefi için 15000 NOK'tur. Toplam UM'i 7%0 milyon \$'dır. Yönetim maliyetleri yaklaşık olarak gelir vergisi gelirlerinin %7'si; kurumlar vergisi maliyetlerinin %80'i dir. Yönetim ve uyum maliyetleri gelirlerin %4,4'üdür. (yönetim 1,7-uyum 2.7) Kurumlar Vergisi: %15.8 (yönetim %: 7, uyum 8.8%) Total UM Gelir Vergisi+ Kurumlar Vergisi+ KDV: 5,250 NOK (1987) Tüm Vergi Sistemi İçin: 7,000 milyon NOK, ya da 1987 toplam vergi gelirlerinin %2,6'sı.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Vaillancourt (1989)	Ücret ve Gelir Vergisi (i) Kanadalı İşverenlerin yaptıkları stopajlar nedeniyle katlandıkları uyum maliyetleri(ii)	Vergi ile ilgili bilgilerin toplanması , 1995 yılında vergi kanunlarının öğrenilmesi, beyannamelerin hazırlanması, kayıtların saklanması, muhasebeci ve avukat için bilgilerin temin edilmesi, başvuruların ve vergi planlamasının yapılması için harcanan zamanın hesaplanması	1,59,26,804 Kanadalı mükellefi temsil eden 1673 denek, (1985) Zamanın değerlendirilmesinde brüt ücret esas alınmıştır.	(i)Toplam maliyetler erkekler için daha yüksektir, yaşla ve eğitimle birlikte yükselmektedir, ve ücretten ücrete değişmektedir. (ii)Toplam maliyetler şehir veya alana göre sistematik olarak bir farklılık göstermemektedir. (iii)Maliyetler eğer bir vergi hazırlık hizmetinden yararlanırsa en yüksek, ücretsiz hizmetler kullanılırsa en düşük düzeydedir. (iv) Serbest meslek erbabı için maliyetler yüksektir ve mükelleflerin yatırım portföylerindeki karışıklıkla birlikte artmaktadır. Ortalama uyum maliyeti, gerçek kişiler için toplanan vergilerin %2,5'i, işverenler için %3,6'dır. Maliyetler küçük işverenlerin brüt gelirlerinin %3,36'sı, büyüklerin ise brüt gelirlerinin %0.064'ü kadardır.
Pitt ve Slemrod (1989)	Vergi işlemleri	Vergi işlemlerinin ve ayrıntılarının karışıklığına ilişkin maliyetler	Uyum maliyetleri ile ilgili doğrudan bilgi içermeyen vergi beyannamesinde beyan edilen veriler, 1982 yılı hazine vergi dosyalarından alınan bilgiler. Mükelleflere göre uyum maliyetinin değişimi.	Ortalama uyum maliyeti gelir vergisi gelirlerinin 1982 yılında %43'u, ya da anket çalışması baz alındığında 1984'te %20'si (Slemrod ve Sorum) 1982 yılında toplam UM 1.44milyar \$, 2000\$'lık toplam ücret artışı dikkate alındığında toplam uyum maliyetleri 1,44 milyar \$'dan 1,07 milyar \$'a düşebilecektir.
Pope, Faye ve Duncanson (1990)	Gelir Vergisi	Sadece ekonomik maliyetler (harcanan zaman, danışman ödemeleri ve tesadüfi maliyetler) ele alınmıştır. Stres gibi ekonomik olmayan maliyetler ele alınmamıştır.	-	1986-87 yılı için gelir vergisinin toplam uyum maliyeti 2780 milyon \$-3809 milyon \$ arasındadır. (Vergi gelirlerinin %7,9'u ile %10,8'ine isabet etmektedir) Mükelleflerce 90 milyon saat harcanmıştır. Danışmanlara 1224 milyon \$ ödenmiştir.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Blumenthal ve Slemrod (1990)	Gelir Vergisi (Federal)	-	Profesyonel bir örnekleme firmasınca seçmen listelerini ve telefon rehberlerinden rastgele seçilmiş hanehalkları: 826 anketten 86 anket iletilmeden geri dönmüş, 162 yanıt atılmış ve 708 örnek kullanılmıştır.	Her yıl için vergilerin ortalama zaman kaybı 27 saatir. Serbest meslek erbabı uyum faaliyetleri için hem parasal hem de zaman bakımından daha yüksek maliyetlere sahiptir.
Pope, Fayle ve Chen (1990, 1991, 1993, 1994)	Gelir Vergisi(i), Kamusal Kurumların Vergilenmesi (ii), İşveren Vergileri (iii), KDV (iv), Kurumlar Vergisi (v)	Sadece ekonomik faaliyetler ele alınmıştır.	-	(i)UM: Vergi gelirlerinin %9,2'si. Temel belirleyiciler gelir düzeyi ve ödeme şekli (ii) * ile birlikte (iii) CC: PAYE gelirlerinin %1,4'ü, FBT gelirlerinin %10,9'u, PPS gelirlerinin %6,6'sı ve ücret vergisi gelirlerinin %3,6'sı. (iv) Tüm satış vergilerinin gelirlerinin %1,9'u (v) Kurumlar Vergisinin %22,9'u, Tüm maliyetler regresiftir.
Pope ve Fayle (1991)	Kamu Kurumlarının Uyum Maliyetleri	Uyum maliyetlerinin gerçekleşme periyodu. (ATO'nun denetim, vergi başvuruları, araştırmaları ve bilgiye erişilebilirlik düzeyinden yararlanılarak) Kurumların sayısal maliyetleri örneğin: personel sayısı (yönetim, muhasebe, kanuni ve ek personel gibi. Ve danışmanlara ödenen ücretler. Sermaye artışı hesaplamasını ve mal edinme veya satma gibi sayısal ve planlama maliyetleri.	-	Kamu kurumlarının uyum maliyetleri regresif olarak bulunmuştur. Toplam brüt uyum maliyetleri kamu kurumlarının vergi gelirlerinin %11,4'ü ile %23,7'si arasında bulunmuştur. Sayısal maliyetler %55, planlama maliyetleri %45 olarak bulunmuştur.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Sandford ve Hasseldine (1992)	Çalışanlarla ilgili PAYE(i) ve FBT(ii) GST (iii)		(i)PAYE ve bununla ilgili vergilere ait uyum maliyetleri 1990-91 yılı için vergi gelirlerinin 1,92'si ya da 195 milyon \$ tutarmaktadır. (ii)FBT için vergi gelirlerinin %1.7'si ya da 8,5 milyon\$ (iii)GST için GST'nin net gelirlerinin %7,3'ü ya da 453 milyon \$	Uyum maliyetleri gelir idaresinin yönetim maliyetlerinin 5 katıdır. Ve UM özellikle küçük firmalar için yüksektir.
Green ve Winter	Dolaysız Vergiler	-	-	Uyum maliyetlerinin başlıca kaynağı sistemin karışıklığıdır. *
Wurts (1992)	GST	-	-	Maliyetler regresiftir. Büyük firmaların nakit kazançları bulunmaktadır.
Prebble (1992)	Yabancı Firmalarca Yönetilen Firma Grupları			Çok büyük firmaların bulunduğu ölçek ekonomileri uyum maliyetlerini alçak tutmaktadır.
Plamondon ve Zussman (1992)	GST	-	Muhasebe şirketlerinin kullanılması yanıtlanmamış anket oranını %0'a indirmiştir.	-
Wallschutzky and Gibson (1993)	Küçük Ölçekli Firmaların Uyum Maliyetleri	Spesifik vergi türlerinin ve konularının uyum maliyetleri, Avusturalya vergi idaresi tarafından sağlanan hizmet ve yönetim	-	a)Soruşturmalarla ilgilenmek üzere daha deneyimli çalışanların olması gerektiği b)Vergi dairesinin işlevlerinin farkına varılması, eğitimin artırılması ve küçük firmalara yardım edilmesi c)Vergiyle ilgili dokümantasyondan çok ticari esnekliğin ve gerçek dışı beklentilerin olması küçük firmalar açısından ciddi bir problem yaratmaktadır.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Diaz and Delgado (1993)	Gelir Vergisi	-	-	Zaman maliyetleri UM'in % 73'ü dır. Uyum maliyetleri regresiftir. Mükelleflerin çoğunluğu dışarıdan vergi tavsiyesine gerek duymaktadır.
Pope, Fayle ve Chen (1993)	Çalışanlarla İlgili Uyum Maliyetleri PAYE, PPS, FBT ve Payroll Taxes	Vergi kayıtlarını korumak, beyanname doldurmak, muhasebeci veya vergi acentaları için bilgileri hazırlamak üzere mal sahipleri, yöşeticiler ve çalışanlar tarafından harcanan zamanın maliyeti ; Vergi acentası, muhasebeci ve avukat gibi profesyonel vergi danışmanlarına ödenen ücretler	-	1989-1990 yılında çalışanların PAYE'nin uyum maliyetleri; 629 milyon \$, ya da toplam PAYE vergisinin gelirlerinin brüt toplam tutarının %1,4'üdür. Ödenen vergilerin yştzedesi olarak uyum maliyetleri regresif yapıya sahiptir. Zira kütükten bütçe doğru bu oran %16,7 ile,%0,2-0,4 arasında değışmektedir. İç maliyetler %88 iken %12 dış maliyetlerdir.(Profesyonellere ödenen) FBT için 1989-90 yılı uyum maliyetleri; FBT vergi gelirlerinin %10,9 ile 128 milyon\$, uyum maliyetleri ödenen vergiye göre azalan oranlıdır. (%44 ten %3,7'ye kadar düşmektedir.) Payroll Vergileri için 1989-90 yılı uyum maliyetleri; Payroll vergi gelirlerinin %3,6'sıdır. Bütük işverenler için %1 olan payroll vergilerinin uyum maliyeti kütük işverenler için %33 olup azalan oranlı bir yapıya sahiptir.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Malmer (1994) (1995)	Gelir Vergisi (i) Genel Vergileme(ii) Vergi Raporlama(iii) KDV ve payroll taxes (iv) 1992-93 Kurumlar Vergisi (v)	Zaman maliyetleri ve parasal maliyetler	1990-91 İsveç Vergi Reformu'yla takibine ve dosyalanmasına gerek kalmayan kişileri kapsamaktadır.	Küçük firmalar dışarıdan yardıma daha çok ihtiyaç duymaktadır. Uyum maliyetleri güçlü bir şekilde regresiftir. Her ne kadar sistemdeki değişikliklerin sonucu olarak işverenlerin maliyetinde bir artış olsa da vergi reformu, özellikle de vergi basitleştirilmesi tüm uyum maliyetlerini azaltmıştır. Gerçek kişiler ve firmalar için uyum maliyetleri vergi gelirlerinin yüzdesi olarak şu şekildedir: Gelir Vergisi: 1,7 Payroll Vergileri: 0.3 KDV: 2,5 Gümrük Vergileri: 0.1 Toplam: 1,32
Wallchutzky (1994)	Kurumlar Vergisi	-	-	Uyum aktiviteleri ortalama olarak haftada 12,7 saattir. Her saat için ortalama uyum maliyetleri 36\$'dır.
Allers (1995)	Kurumlar Vergisi(i) ve Gelir Vergisi(ii)	-	-	(i) Küçük firmaların uyum maliyeti en yüksek düzeydedir. Toplam uyum maliyetleri vergi gelirlerinin %4'ü kadardır. (ii) Serbest meslek erbabı için toplam uyum maliyeti vergi gelirlerin %13'ü dtr.
Gunz, Macnaughton ve Wensley (1995)	Vergi programlarının bilimsel ve deneysel gelişiminin uyum maliyetleri	Finansal ve teknik kayıtların tutulması ve diğer bazı uyum maliyetleri. Uyum maliyetleri 3'e ayrılmıştır: Yıllık rutin maliyetler, başlangıç maliyetleri ve denetim maliyetleri	-	Uyum maliyetleri firmalar için 200000\$'dan daha azdır. Toplam yıllık uyum maliyetleri 51 denek firma için 2,5 milyon\$'dır.
Vaillancourt ve Blais (1995)	Kanada vergi beyannameleri doldurmanın maliyeti	-	-	Kanada gelir vergisi beyannamesini hazırlamanın maliyeti 1971'den 1989' kadar yükselmiştir. 1989'dan 1993'e kadar geçen zamanda maliyet azalsa da 1971'deki seviyesinden daha yüksek kalmıştır.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Plamondon ve Zussman (1996)	Kanada Kurumlar Vergisi (i) Satış Vergileri, Gelir Vergisi, Ücret Vergileri ve Gümrük Kesintileri(ii)		Örnek olarak seçilen grup Kanada'da küçük ölçekli firmaları temsil edebilecek şekilde seçilmiştir. 10 Ocak -22 Ekim 1997'de yapılan telefonla alan çalışmasında 3082 kişi ile görüşülmüş, bunların 1507'si görüşmeyi tamamlamıştır. (%49)	Kanada vergi sisteminin uyum maliyetleri yılda 3,4 milyar\$ civarında hesaplanmıştır. Bu miktar GSMH'nin %0,4'üne isabet ederken vergi gelirlerinin %1,5'ine isabet etmektedir.
Evans, 1996, 1997, 1998; 1999 cited in Binh et al (2000)	1997-1998 ve 1999-2000 yılları gelir vergisinin uyum maliyetlerinin büyüklüğü ve periyodunun hesaplanması	Vergilerin Kapsamı: Sermaye kazançları vergisi (CGT), FBT, SGC, WST, PAYE gibi vergi toplama mekanizmaları, Geçici Vergi, PPS ve RPS Mükelleflerin Uyum Vergileri: Mükelleflerin doğrudan parasal giderleri+Vergi ilişkileri nedeniyle mükelleflerce harcanan zaman ve kaynak+Mükelleflerin nakit kazançları+İndirilebilir kazançlar-Vergi planlamasından kaynaklanan vergi sorumluluklarında indirim Sosyal Uyum Maliyetleri,Mükelleflerin doğrudan parasal giderleri+ Vergi ilişkileri nedeniyle mükelleflerce harcanan zaman ve kaynak-Mükelleflerin yönetimsel kazançları	Vergilerin Kapsamı: Sermaye kazançları vergisi (CGT), FBT, SGC, WST, PAYE gibi vergi toplama mekanizmaları, Geçici Vergi, PPS ve RPS Mükelleflerin Uyum Vergileri: Mükelleflerin doğrudan parasal giderleri+Vergi ilişkileri nedeniyle mükelleflerce harcanan zaman ve kaynak+Mükelleflerin nakit kazançları+İndirilebilir kazançlar-Vergi planlamasından kaynaklanan vergi sorumluluklarında indirim Sosyal Uyum Maliyetleri,Mükelleflerin doğrudan parasal giderleri+ Vergi ilişkileri nedeniyle mükelleflerce harcanan zaman ve kaynak-Mükelleflerin yönetimsel kazançları	1994-95'te sosyal uyum maliyetleri: gelir vergisi için 1,544milyon AUD, ya da vergi gelirlerinin %4'ü- GSMH'nin %0,34'ü kadar; kurumlar vergisi için 8,874 AUD, ya da vergi gelirlerinin %17,90'ı- GSMH'nin %1,95'i ; Tüm mükellefler için, 10,417milyon AUD, ya da vergi gelirlerinin %11,86'sıdır- GSMH'nin %2,29'udur. <i>Mükelleflerin Uyum Maliyetleri:</i> Gelir vergisi için 1,534 milyon AUD ya da vergi gelirlerinin %4'ü- GSMH'nin %0,34'ü; kurumlar vergisi için 4,647 AUD, ya da vergi gelirlerinin % 9,3'ü -GSMH'nin % 1,02'si- Tüm mükellefler için, 6,181milyon AUD, ya da vergi gelirlerinin % 7'si- GSMH'nin %1,36'sıdır.. Kişibaşına sosyal uyum maliyeti 210 AUD ve gelirin %0,81'i kadar, kişi başına uyum maliyeti 209 AUD ve gelirin %81'i kadardır.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Seltzer (1997)	Gelir Vergisi (federal)	Vergi beyannamelerinin tamamlanması ile birlikte federal gelir vergisinin uyum maliyetleri	Bir beyannameyi eksiksiz olarak doldurabilmek için tam zamanlı olarak çalışan 3 vergi danışmanına-profeyoneline-gereksinim olduğu belirtilmiş	Harcanan zaman HP'nin vergi b6l6mt6 b6t6r6sinin %13'6 olarak hesaplanmıştır.
Tohamy (1998)	Vergi kaçakçılığı ve vergilerin işlem maliyetleri	Gerçek kişi m6kelleflerin işlemlerinin maliyetini 6lmek 6zere bir hesaplama yapılmamış, Mısır'da 6zel sekt6r'6n vergi idaresi ile ilgili işlem maliyetleri, 6zel sekt6r'6n vergi engelleri, 6zel ve kamu sekt6r'6n'6n vergi ilişkileri, vergi 6demeleri, 6zel bilgilerin 6nemi, vergi 6demelerinin hesaplanmasında ahlaki yaklaşımlar 6zerinde durulmuştur. Bu konular genellikle firmaları engellemektedir. Medya, h6k6met ve iş çevresinde vergi kaçakçılığının hesaplanması	Vergi otoriteleri ve m6kelleflerle y6zy6ze gelmenin zorluğu. Iř hayatı ve vergi otoriteleri arasında kuralların ve rollerin açıkça belir'lenmemiş olması farklı davranışların gelişmesine neden olmaktadır.	Mısır'da vergi kaçağı 1988-89'da 3.6 milyar E, 1996'da 80 milyar E olarak hesaplanmıştır.
Hindistan'da ithalat- ihracat Bankaları	G6mr6k Kesintileri ve formaliteler	Ihracatı işlemlerinin maliyetleri NA	NA	Tekstil ve ilaç sanayiinin toplam ihracat gelirlerinin %8-%10'u

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Collard ve Godwin (1999)	İşverenlerin uyum maliyetleri (PAYE) ve Sosyal Sigorta Katkıları (NI)	PAYE, NI, Yönetici, ortaklar ve diğer personel için yapılan ödemeler - Sağlık ödemeleri, (SSP), Yasal analık Ödemeleri (SMP)- Muhasebecilere, müşavirlere ve bürolarına ödenen paralar ile bilgisayar yazılım ve donanımlarıyla genel giderlerin payı olan doğrudan uyum maliyetleri üzerinde durulmuştur.	Araştırma Ekim 1995'te başlatılmış Kasım 1998'de yayınlanmıştır. 5195 işveren denek olarak seçilmiştir.	-
Sridharan (1999)	Gümrük tarifi ve merkezi kesintiler *	(a)Gümrük vergisinin toplanmasının maliyeti Bu vergi türüyle ilgili merkezi idarenin personeline ödenen ücretler de dahil edilmiştir. (b)Gümrükle ilgili olarak gerekli koruma, muhafaza etme için ödenen aylıklar, kuruluş maliyetleri, dava ve vergi ile ilgili meteryallerin maliyetleri vb..	Kesinti yapılan malların ithalat, ihracat ve üreticisi için anketler parçalarına ayrılmıştır. Hava alanları, ana liman ve kargo komplekslerine dağıtılmış ve Chennai, Visakhapatnam, Bangalore, Hyderabad, Vishakhapatnam, Coimbatore and Madurai gibi güneyin büyük farklı şehirlerinde uygulanmıştır.	Uyum maliyetleri 2.05 milyar Rs yönetim maliyetleri 2.05 milyar Rs 'dir. Bu miktarlar 'GSMH'nın %0,096' sıdır. Gümrük vergisinin yönetim maliyetleri toplanan tutarın %1'i kadar, Merkezi gümrük idaresi için yönetim maliyetleri toplanan tutarın %0,71'i kadar ve uyum maliyetleri bu tutarın %0,37'si kadardır. Uyum maliyetleri azalan oranlıdır.

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	DAHİL EDİLEN MALİYETLER	YORUMLAR	SONUÇ VE HESAPLAMALAR
Hudson ve Godwin (2000)	İşverenlerin uyum maliyetleri (PAYE), Sosyal Sigorta Katkıları (SSP), (SMP)	İngiltere’de PAYE’nin uyum maliyetleri	5195 işveren denek olarak seçilmiştir	-
Poapongsakorn, Charnvitayapong, Laovakul, and Dahlby (2000)	Tayland vergilerinin fayda maliyet alan çalışmasıyla vergi uygulamalarının değerlendirilmesi	Çalışmanın amacı mevcut vergi mükellefi firmaların bilgilerini güncellemek ve Tayland gelir idaresine kayıtlı olmayan mevcut firmalarla kontak kurarak onların gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyetlerini tesis etmektir. Banka ve oteller gibi büyük kuruluşlar ve çiftçiler çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Tayland mükelleflerine bir fayda-maliyet anketi uygulanmıştır. Uyum maliyetleri ölçümü ise tesadüfidir.	-	Ankette mükellefler tarafından yaratılan gelir uyum ve yönetim maliyetlerini geçmektedir. Ankete göre paranın marjinal etkinlik maliyeti değerlendirilmelerden daha düşüktür.

Kaynak: Saumen Chattopadhyay and Arindam Das-Gupta, *National Institute of Public Finance and Policy New Delhi*, s.73-78, 2002

EKLER-2: Dünyada Uyum Maliyeti Çalışmalarının Temel Özellikleri, Hedef Alınan Vergiler ve Kapsamları

UYUM MALİYETİ ÇALIŞMALARININ TEMEL ÖZELLİKLERİ, HEDEF ALINAN VERGİLER VE KAPSAMLARI (KRONOLOJİK SIRA İLE)									
YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILAB İLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM	
Haig (1935)	Tüm Vergiler	Posta ile anket-1934	ABD	533600	1600 (yaklaşık)	163	%10,20	%0,03	
Martin(1944)	Tüm Vergiler	Yüz yüze görüşme	ABD	bilinmiyor		5/3	-	-	
May ve Thompson(1950)	Tüm Vergiler *	Posta ile anket-1950	ABD *	115900	belirlenmemiş *	125	- 8	%0,11	
Oster ve Lynn (1955)	Axle Mile Tax	Yüzyüze görüşme	Ohio, ABD	Bilinmiyor	-	11	%61	%0,30	
Mathews (1957),	Perakende Satış Vergisi	Zaman çalışması- yüzyüze görüşme (1956)	Utah, ABD	5634, (1954)	-	-	-	%0,20	
Mathes and Thompson (1959)	Tüm Vergiler	Posta ile Anket-1959	ABD	156300	belirlenmemiş	222	-	%0,14	
Bryden (1961)	Kurumlar Vergisi	Posta ile Anket-1960	Kanada	107387	500	125	%25	%0,12	
Yocum (1961)	Perakende Satış Vergisi	Zaman çalışması- yüzyüze görüşme- 1960	Ohio, ABD	216463 /9233	Bilinmiyor	526	-	%0,24/%5,7 0	

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILABİLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM
Muller (1963)	Ücret ve Satış Vergileri	Posta ile Anket ve Zaman Çalışması (1963)	Washington ABD	bilinmiyor	250/100	198 / 75 (8)	%79,2	-
Johnston (1963)	Kurumlar Vergisi	Yüzyüze görüşme-1960	Ohio	Bilinmiyor	6	6	%100	-
Wicks (1965)	Gelir Vergisi (state)	Öğrencilere dağıtma-1965	Montana ABD (9)	240000	318	106	33% (10)	%0,04
Wicks (1965)	Gelir Vergisi (federal)	Öğrencilere dağıtma-posta (1964)	Montana ABD (11)	237000	380	118	%31	0.05%
Wicks (1965)	Gelir Vergisi	Posta ile anket	Montana ABD	-	230	-	%31-33	-
Strumpel (1966)	Gelir Vergisi	Bilinmiyor-1963	Batı Almanya	Bilinmiyor	1009	988	-	98%
Wicks and Killworth 1967	Tüm Vergiler	Posta ve telefonla anket (1965)	Montana ABD	Bilinmiyor	Servet Vergileri: 500 Kurumlar vergisi:200 Kesinti:70	Servet Vergileri: 71 Kurumlar vergisi:200 Kesinti:21	%14,20 12,50 18,60	- - -
Sandford ve Dean (1971-72)	Gelir Vergisi	Posta ve bazı görüşmeler (Yılı bilinmiyor)	İngiltere	-	219	-	%37	-
Sandford (1973)	Gelir Vergisi	Görüş Tarama anketi Yüzyüze Görüşme	Britanya	Bilinmiyor	3555	2773	%78	-
Godwin (1976)	KDV	Yüzyüze görüşme	Bath, İngiltere	Bilinmiyor	68	116	%34.60	-
						29	%42.60	-

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILABİLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM
Sandford (1981)	KDV	Posta ile Anket (1978) Yüz yüze ve telefon görüşmesi (1979)	İngiltere	1274000	9094	2799	%30.80	0.22%
Godwin, Hardwick ve Sandford (1983)	Çalışanların Kazanç (PAYE)Vergileri	Posta ve görüşme yoluyla anket (1982)* * Yüz yüze ve telefonla görüşme	İngiltere	10,00,000	3000	687(13)	%22.90	%0.07
Fischer'da belirtilen Tauber (1983) ve Tiebel (1984)	Gelir, Kurumlar ve Çalışanların Ücret Vergileri (payroll taxes)	Posta ile anket	Almanya	Belirsiz	1983'de 373 kurum 450 kurum ve anket yapılan 2000 kişi	1983'de 373 kurum 1984'te 450 kurum ve anket yapılan 2000 kişi	%100	belirsiz
Slemrod ve Sorum(1984)	Gelir vergisi	Posta ile Anket (1982)	Minesota ABD	1743000 (15)	2000	600	%30 -33.0	%0.03
Sandford (1985)	KDV(i), PAYE, Gelir Vergisi, Sos.Güv.Prim. (ii) İrlanda Servet Vergileri (iii)	(i)Posta ve yüz yüze görüşme (ii)Posta ve görüşme (iii)Anonim Veriler	İngiltere	(ii)10000	(i)9000'in üzerinde (ii)3000 çalışan (iii) Servet vergisi mükelleflerinin %5-6'sı	3000	% (i) 31 % (ii)30	-

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILAB İLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM
Komisyon Raporu (1985)	Almanya							
Kanada bağımsız kurumlar birliği (1986)	Gelir Vergisi	Posta ile Anket	Kanada	Bilinmiyor	22438	19208 (14)	85.60%	-
Wallschutzky (1988)	Uyum maliyeti çalışması değil asıl konu vergiden kaçınma	1982'de 500, 1987'de 500 posta ile anket	Avusturya	-	1000	205+144=349	%42 %32	-
Arthur D. Little, (1988)	Kurumlar ve Gelir vergisi	Anket ve tarama 3 ayrı çalışma	ABD	-	1. çalışma 750 birey, 2. çalışma 6200 kişi, 3. çalışma 4000 ortaklık	1.750 2. 4038 3. 1474	1.%100 2.% 65.13 3.%36,85	-
Sandford, Godwin ve Hardwick (1989)	Gelir ve Sermaya Kazançları Vergisi	Posta ile anket (1984)	İngiltere	24,700,000	4,241	1,776	43	%0.017
Sandford, Godwin ve Hardwick (1989)	KDV, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi	Posta ile anket (1987)	İngiltere	1,526,000	3000, GV bilimiyor KV bilimiyor	680 318 139	24%	%0.2
Matheu, Angel Gustova (1989)	Sosyal Güvenlik Katkılarını da İçeren ulusal ve yerel vergiler	Posta ile Anket	Arjantin	-	-	-	-	-
Harris (1989)	Gelir ve kurumlar Vergisi, PAYE, Kazanç Vergileri, KDV, Satış Vergileri	Anket	Hong Kong	-	-	-	-	-
Freidkes ve Gavish (1989)	Gelir ve kurumlar Vergisi, KDV, Servet Vergileri, Sermaye Kazançları vergisi		İsrail	-	-	-	-	-

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILABİLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM
Nicolaissen (1989)	Gelir ve Kurumlar Vergisi, KDV,		Norveç	-	-	-	-	-
Vaillancourt (1989)	Ücret ve Gelir Vergisi (i) Kanadalı işverenlerin uyum maliyetleri	(i) 1986'da Yüzyüze görüşme ve anket (ii) 1987'de posta yoluyla anket	Kanada	15926804	2040	1673	% 82.01	% 0.011
Pitt ve Slemrod (1989)	Vergi işlemleri	1982 yılına ait beyannamelerden rastgele seçilmiş örnekler	ABD	116,000	4196	385	% 9.18	-
Gerade, Blondiaux ve Vanden Berghe (1989)	Kurumlar Vergisi, KDV ve Kurumların Sosyal Güvenlik Kesintilerinin Uyum Maliyetleri	15 kurum üzerinde kapsamlı araştırma	Belçika	-	15	13,409	Uygulanamaz	11.56
Norman and Malmer (1989)	1993'te Kurumların uyum Maliyetleri	Stokholm'de 12 kurum	İsveç	-	12	12	%100	-
Pope, Fayle ve Duncanson (1990)	Gelir Vergisi	Nisan-Mayıs 1988 boyunca anket çalışması	Avustralya	-	-	1098	-	-

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILABİLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM
Pope, Fayle ve Chen (1990, 1991, 1993, 1994)	Gelir Vergisi(i), Kamusal Kurumların Vergilenmesi (ii), İşveren Vergileri (iii), KDV (iv), Kurumlar Vergisi (v)	Posta ile Anket	Avustralya	-	(i)6737 (ii)1860 (iii)2739 (iv)2467 (v)2531	-	(i) %16 (ii) %17 (iii) %27 (iv) %24 (v) %34	-
Pope ve Fayle (1991)	Kamu Kurumlarının Uyum Maliyetleri	1988Ağustos-Kasım ayları boyunca anket çalışması	Avustralya	21283	1860	314	%16.9	%1.48
Sandford ve Hasseldine (1992)	Çalışanlarla ilgili vergiler (i) GST (Kanada ve Yeni Zelanda'da KDV) (ii)	Anket çalışması	Yeni Zelanda	-	(i) 4743, (ii) 9541	-	(39.8%) (31.0%)	-
Green ve Winter	Dolaysız Vergiler	Anket çalışması	İngiltere	-	5800	-	%24	-
Wurts (1992)	GST	Detaylı görüşme	Kanada	-	200	-	%100	-
Prebble (1992)	Yabancı Firmalarca Yönetilen Firma Grupları	Detaylı görüşme	Yeni Zelanda	-	14	-	%100	-
Plamondon ve Zussman (1992)	GST(KDV)	Görüşme	Kanada	1700000	15	Uygulanamaz	%100	Önemsiz
Wallschutzky and Gibson (1993)	Küçük Ölçekli Firmaların Uyum Maliyetleri	Görüşme ve ATO'dan elde edilen veriler	Avustralya	-	-	-	-	-

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILABİLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM
Diaz and Delgado (1993)	Gelir Vergisi	Detaylı görüşme	İspanya	-	2355	-	-	-
Pope, Fayle ve Chen (1993)	Çalışanlarla ilgili Uyum Maliyetleri PAYE, PPS, FBT ve Payroll Taxes	Nisan-Haziran 1991 boyunca anket çalışması	Avustralya	745 firma	-	-	-	-
Malmer (1994) (1995)	Gelir Vergisi (i) Genel Vergileme(ii) Vergi Raporlama(iii) KDV ve payroll taxes (iv) 1992-93 Kurumlar Vergisi (v)	(i)Anket ve telefon görüşmesi (ii) yüz yüze görüşme (iii)Posta ile anket (iv) anket (v)arşiv analizi	İsveç	-	(i)12000, (ii)1000, (iii)1000, (iv)936, (v) 3000	-	(i)67% (ii)100% (iii)59% (iv)65% (v)100%	-
Wallschutzky (1994)	Kurumlar Vergisi	Küçük ölçekli firmalar üzerinde kapsamlı kontroller	Avustralya	-	-	-	%100	-
Allers (1995)	Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi	Posta ile Anket(i) Görüş Alma(ii)	Hollanda	-	(i)5393 (ii)13129	-	(i)20% (ii)44%	-
Gunz, Macnaughton ve Wensley (1995)	Vergi programlarının bilimsel ve deneysel gelişiminin uyum maliyetleri	Yazılı anket-görüşme, oryantasyon ve konferanslar	Ontario, Kanada	-	51 firma	51	%100	İstatistikler popülasyonu temsil etmemektedir.
Vaillancourt ve Blais (1995)	Kanada vergi beyannameleri doldurmanın maliyeti	Zaman Serileri Analizi	Kanada	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILAN İLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM
Plamondon ve Zussman (1996)	Kanada Kurumlar Vergisi (i) Satış Vergileri, Gelir Vergisi, Ücret Vergileri ve Gümrük Kesintileri(ii)	(i)Büyük Firma yetkilileri panel (ii)Küçük ve orta ölçekli firmalar ile anket	Kanada	3082	-	1507	49%	-
Evans, 1996, 1997, 1998, 1999 cited in Binh et al (2000)	1997-1998 ve 1999-2000 yılları gelir vergisinin uyum maliyetlerinin büyüklüğü ve periyodu	Üç ayrılmış büyük ölçekli anket, Eytül-Kasım 1995 Temmuz 1995'in gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde 1999 yılında pilot uygulama	Avustralya	Toplam nüfus 7,134,129 (i), Gerçek kişi 719,314(ii), 1,206,294 Tacir (iii), diğer firmalar Total 9,059,737	10000'den fazla	(i) 1,996 (ii) 2,997 (iii) 5,402 Total 10,035	-	(i) 0.03% (ii) 0.42% (iii) 0.42% Total 0.11%
Seltzer (1997)	Gelir Vergisi (federal)	Hewlett-Packard'ın örnek çalışması	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz	Uyarlanamaz
Tohamy (1998)	Vergiden kaçınma ve vergilerin işlem maliyetleri	Kurum anketleri	Mısır ve 69 ülke	-	Mısır 154 69 ülke 3685	-	-	-
Hindistan'da ithalat- ihracat Bankaları	Gümrük Kesintileri	Anket çalışması	Hindistan	-	-	-	-	-
Collard ve Godwin (1999)	PAYE ve Sigorta	Posta ile anket	İngiltere	-	5195	1336	29.2%	-

YAZAR/YIL	ÇALIŞILAN VERGİ	METHOD VE ANKET YILI	ÇALIŞILAN ÜLKE	EVREN BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ	KULLANILABİLİR YANIT	YANIT ORANI	KAPSAM
Sridharan (1999)	Gümrük tarifesi ve merkezi kesintiler	1992-94 anket çalışması ve görüşme	Hindistan	-	-	-	-	-
Hudson ve Godwin (2000)	İngiltere'deki dolaysız vergiler	Çalışanlar arasından seçilmiş gruplarla anket Ağustos-Eylül 1996	İngiltere	-	5195	-	30.2%	-
Poapongsakorn, Charnvitayapong, Laovakul, and Dahlby (2000)	Tayland vergilerinin fayda maliyet değerlendirmesi anket programı	Küçük ölçekli firmalara anket 1993	Tayland	-	377764	45448	12.03	-

Kaynak: Saumen Chattopadhyay and Arindam Das-Gupta, *National Institute of Public Finance and Policy New Delhi*, s.78-87, 2002

EKLER 3: ANKET FORMU**Sayın Mükellef**

Bu anket firmanızın vergi nedeniyle katlanmak zorunda olduğu ek maliyetleri ölçmek üzere hazırlanmış olup, tamamen bilimsel amaçlıdır. “Vergilerin Uyum Maliyetleri” olarak adlandırılan bu maliyetler, vergi sisteminin neden olduğu parasal maliyetler, zaman maliyetleri ve psikolojik maliyetleri içermektedir ve uyum maliyetleri ticari hayatın büyümesini frenleyici bir unsur olarak görülmektedir. Bu maliyetlerin miktar ve ekonomik etkilerini ölçmeye yönelik düzenlenen bu anket Denizli’de bulunan 150 firmaya uygulanmaktadır. Bu çalışmada amaç vergi sistemi dolayısıyla mükelleflerin katlandıkları uyum maliyetlerinin büyüklüğünü belirlemek ve bu maliyetleri minimize edecek bir önlemler dizisi oluşturmaktır. Firmanızın ismini bildirmenize gerek yoktur. Firmanıza ilişkin bilgiler sadece bu çalışmada kullanılacak, bunun dışında hiçbir kişi yada firmayla paylaşılmayacak ve hiç bir resmi organizasyonda yer almayacaktır.

Ankette doğru yada yanlış cevap yoktur. Lütfen sizin için en doğru olan şıkkı işaretleyin. Verdiğiniz bilgiler ve harcadığınız zaman için teşekkür ederiz.

Daha İyi Bir Vergi Sistemi İçin Birlikte Çalışalım...

Pamukkale Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

1. Aşağıdaki sektörlerden hangisinde faaliyet gösteriyorsunuz?

- A) Tekstil
- B) Dokuma
- C) Gıda
- D) Konfeksiyon
- E) Diğer..

2. Aşağıdakilerden hangisi kurumunuza uymaktadır?

- A) Şahıs Şirketi
- B) Limited Şirket
- C) Anonim Şirket
- D) Kollektif Şirket
- E) Diğer.....

3) 2003 Yılı Sonu itibariyle KDV hariç cironuz ne kadardır?

- A) 50Milyarın Altında
- B) 50 Milyar-100 Milyar arasında
- C) 150 Milyar-200 Milyar arasında
- D) 200 Milyar-250 Milyar arasında
- E) 250 Milyarın üzerinde*

4) 2003 Yılı sonu itibariyle işyerinizde kaç kişi çalışmaktadır?

5) 2003 vergilendirme döneminde tahakkuk eden vergi miktarını belirtiniz?

- Kurumlar Vergisi.....	TL
- Gelir Vergisi.....	TL
- SSK İşçi Primi.....	TL
- SSK İşveren Primi.....	TL
- İşsizlik Sigortası.....	TL
Toplam.....	TL

Çalışanlara İlişkin Sorular

6) 2003 yılı itibariyle aşağıdaki sınıflandırmaya göre çalışan sayılarını belirtiniz

- A) Şirket Yönetici Sayısı.....
- B) Tam Gün Çalışan Sayısı.....
- C) Part-time Çalışan Sayısı.....
- D) Geçici veya Mevsimlik Çalışan Sayısı.....
- E) Kurumunuzdan Emekli Sayısı.....
- F) Diğer.....

7)Firmanızda vergiyle ilgili işlemleri gerçekleştirmek amacıyla kaç kişi çalışıyor?

- A) 1-3 Kişi
- B) 4-7 Kişi
- C) 8-10 Kişi
- D) 11 -15 Kişi
- E) 16 ve üzeri

8) Bu çalışanların aylık ücret düzeyini belirtiniz. (Yaklaşık olarak)

- Yönetici için (aylık).....TL
- Personel için (aylık).....TL
- Avukat (aylık).....TL
- Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci (aylık)....TL

9) Vergiyle ilgili işlemleri gerçekleştirmek amacıyla çalışanların ücret düzeyi diğer çalışanlardan daha yüksek yoksa düşük mü?

- Evet.....(% ...)
- Hayır.....(% ...)

10) Bu çalışanların bina içersinde ayrı bir bölümleri var mı? Eğer varsa bununla ilgili olarak aşağıdakilerin maliyeti işyeriniz için ne kadardır? (Yaklaşık Olarak)

- | | |
|-------------|--------------|
| - Demirbaş | - Aydınlatma |
| - Mefruşat | - Isıtma |
| - Kırtasiye | - Ulaşım |
| - Temizlik | |

11) Bu maliyetler olmasaydı burada harcadığınız fonları nerede kullanırdınız?

- A) Yatırımlarımı arttırdım
- B) Tasarruflarımı arttırdım
- C) Diğer çalışanlar için kullanırdım.

D) Diğer

12) Vergiyle ilgili işlemlerinizi hangi kayıt ortamında gerçekleştiriyorsunuz?

- A) Elle kayıt
- B) Bilgisayar Ortamında
- C) Özel Yazılım Programı
- D) Bilmiyorum

13) Eğer bir yazılım paketi kullanıyorsanız

- A) Hangi yazılım paketini kullanıyorsunuz?
- B) Ne kadar süredir bu paketi kullanıyorsunuz?.....
- C) Bu paketin size maliyeti ne kadar?.....

14) Vergi ile ilgili katlandığınız masrafları aşağıdaki sınıflandırmaya göre paylaştırırsak;

- Kayıtları tutmak ve beyanname doldurmak..... %.....
- Vergi planlama ve araştırma..... %.....
- Yıl sonu Hesapları ,Başvuru ve Mahkeme masrafları.....%.....
- Toplam....%.100

15) Kullandığınız kayıt yönteminde son 6 ay içinde bir değişiklik oldu mu?

- Evet.....
- Hayır.....

16) Aşağıdaki maliyet unsurlarından hangilerine, vergilendirme ile ilgili olarak katlanıyorsunuz ve bu miktar yıllık olarak ne kadar?

- | | |
|----------------------------|-------------|
| - Bilgisayar masrafları | - Levazımat |
| - Bilgileri muhafaza etmek | - Fotokopi |
| - Kayıtları saklamak, | - Fax |
| korumak | - Seyahat |
| - Ofis tedarik etmek | |

17) Türkiye’de vergi uygulamalarının ve yasalarının sık değiştiğini düşünüyor musunuz?

- Evet.....
- Hayır.....

18) Cevabınız evetse bu değişiklikler ek maliyet doğuruyor mu?

- Evet.....
- Hayır.....
- Belirtiniz.....

19) Vergi dairelerinin çağın gereği gibi işlediğini düşünüyor musunuz?

- Evet.....
- Hayır.....

20) Cevabınız hayır ise vergi idaresi aşağıdakilerden hangilerine neden oluyor?

- Parasal Kayıp
- Zaman Kaybı
- Psikolojik Kayıp
- Diğer..

21) Ayda ortalama olarak kaç kez vergi dairesine gidiyorsunuz?

22) Sistemin anlaşılır olmaması nedeniyle vergi mahkemesine dava açtınız mı?
Evet..... Hayır.....

23) Yıllık olarak ortalama mahkeme masrafınız ne kadar?

24) Vergi ile ilgili bilgileri hangi kaynaktan öğreniyorsunuz ve bunun size aylık ortalama maliyeti ne kadar?

- | | |
|--|--------------------------|
| A) Resmi gazeteden..... | (yıllık maliyeti ...TL). |
| B) Medyadan..... | (yıllık maliyeti ...TL). |
| C) Vergi dairesinden..... | (yıllık maliyeti ...TL). |
| D) Serbest Muhasebeci veya Mali Müşavirimden | (yıllık maliyeti ...TL). |
| E) Meslek yayınlarından | (yıllık maliyeti ...TL). |
| F) Meslek odalarından | (yıllık maliyeti ...TL). |
| G) Diğer..... | |

25) Size göre vergi sistemi rüşvetçiliği teşvik ediyor mu?

- Evet..... - Hayır.....

- Ben hiç böyle bir şeye teşebbüs etmedim ancak çevremde bunun varlığını biliyorum.....

26) Aşağıdaki vergi türlerinden hangisi ile ilgili işlemler için en fazla zaman harcıyorsunuz?

- A) KDV (% ..%)
B) Kurumlar Vergisi (% ..%)
C) Gelir Vergisi (% ..%)
D) Damga Vergisi (% ..%)
E) Diğer

27) Vergi nedeniyle katlandığınız diğer maliyetler varsa lütfen belirtiniz.

28) Sistemin basitleştirilmesi için önerilerinizi lütfen belirtiniz.

ÖZGEÇMİŞ

Adı, Soyadı: Elvan TEKE

Ana Adı: Fatma TEKE

Baba Adı: Zeki TEKE

Doğum Yeri ve Tarihi: EŞME / 24.04.1979

Lisans Eğitimi: Anadolu Üniversitesi- 04.07.2001

Yüksek Lisans Eğitimi: Pamukkale Üniversitesi- 04.08.2004

Çalıştığı Yer: Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
Kat:1 Kınıklı Kampüsü DENİZLİ