

Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları

Serkan Benk^a

Birol Karakurt^b

Özet: Gelir idaresi, bir ülkenin harcama kapasitesini önemli düzeyde etkilediği için ülkelerin ekonomik kalkınmasında oldukça önemli bir kurumdur. Ancak gelir idaresinde yaşanabilecek yolsuzluklar, bir ülkenin vergi gelirlerini azaltarak mali sürdürülebilirliği olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu kurumda meydana gelen yolsuzluklar aynı zamanda kayıtdışı alanda faaliyette bulunmayı daha çekici hale getirerek, dürüst mükelleflerin vergi yükümlülüğünü yerine getirme davranışlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Gelir idaresi, yasadışı faaliyetler için motivasyonlar ve fırsatlar sunduğundan yolsuzluk için de çekici bir sektördür. Vergi sistemlerinin karmaşıklığı, vergi memurlarının sahip oldukları geniş takdir yetkileri, yolsuzluklara verilen cezaların düşüklüğü ve vergi kaçırarak mükelleflerin vergi memurları üzerinde oluşturduğu baskılar bunlardan sadece birkaçıdır. Bu çalışma, gelir idarelerinde yolsuzluklara neden olan fırsat ve motivasyonlar ile bu bunlarla mücadele yollarının incelenmesini amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gelir idaresi, Yolsuzluk, Vergileme, Kamu mali yönetimi

JEL Sınıflandırması: H83, D73

Revenue Administrations and Corruption: Motivations, Opportunities and Fighting Methods

Abstract: Revenue administration is very important for a state's economic development as it significantly affects its public expenditures capacity. But corruption in revenue administration can have a serious impact on fiscal sustainability by reducing the tax revenue of a government. Corruption in revenue administration also discourages honest taxpayers by making the black-market a more attractive alternative. Revenue administration is an attractive sector for corruption to take place as the opportunities and motivations to engage in illicit activity are numerous. The complexity of tax systems, the high discretionary powers of tax officials, the low cost of punishment, the pressure from tax evaders are only some factors creating environment for corruption in revenue administration. The aim of this study is to examine opportunities, motivations and fighting methods of corruption in revenue administrations.

Keywords: Revenue administration, Corruption, Taxation, Public financial management

JEL Classification: H83, D73

1. Giriş

Gelir idaresi, kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergileri tahsil eden ve dolayısıyla ülkenin ekonomik kalkınmasında önemli rolü olan kurumlardan biridir. Fakat her kurumda olabildiği gibi gelir idaresinde de kamu gücünün özel çıkarlar doğrultusunda kötüye kullanılması söz konusu olabilmektedir. Yolsuzluk olarak

^a Assist. Prof., Zonguldak Karaelmas University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, Zonguldak, Turkey, serkanbenk@yahoo.com

^b Assist. Prof., Karadeniz Technical University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, Trabzon, Turkey, birolkarakurt@yahoo.com

adlandırılan bu durum, gelir idaresinin sağlıklı biçimde kamu geliri toplayabilme ve dolayısıyla kamu hizmetlerini finanse edebilme fonksiyonunu olumsuz biçimde etkilemektedir.

Gelir idarelerinin yolsuzluklar konusunda kötü performansa sahip olan kamu kurumları arasında olmasının ve bu konuda önemli riskler taşımasının temelinde vergileme faaliyetinin taraflarını oluşturan mükellef ve gelir idaresi arasındaki çok yönlü, karmaşık ve çoğu kez çatışmaya dönüşme eğilimi taşıyan ilişkiler yatmaktadır. Bu durum yolsuzluklara ortam sağlayan motivasyon ve fırsatların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Söz konusu motivasyon ve fırsatlar vergi memurlarının öznel şartlarından kaynaklanacağı gibi kurumsal yapıdaki yetersizliklerden de ileri gelebilmektedir.

Gelir idarelerinde meydana gelen yolsuzlukların ilk ve en önemli etkisi, vergi gelirlerinin azalması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu durum özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından uzun dönemde mali sürdürülebilirlik ve mali esnekliği olumsuz biçimde etkilemekte ve ülkeleri gelir açığını gidermek için borçlanmaya yöneltebilmektedir. Gelir idarelerinde meydana gelen yolsuzluklar yatırımları da miktar ve kalite bakımından olumsuz etkilemekte, yatırımların sosyal faydası düşük ve verimsiz alanlara yönelmesine neden olmaktadır. Yolsuzluklar aynı zamanda vergi adaletinin de aşınmasına neden olarak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu da zedelemektedir.

Bu çalışma, gelir idarelerinde yolsuzluklara neden olan fırsat ve motivasyonlar ile bu bunlarla mücadele yollarının değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda öncelikli olarak yolsuzluklara neden olan “motivasyon ve fırsatlar” incelenmiştir. Daha sonra ise, gelir idarelerinde oluşan yolsuzluk türleri ve meydana getirdikleri etkiler ele alınmıştır. Son olarak, fırsat ve motivasyonları azaltmaya yönelik politikalar etkinlik düzeyleri açısından değerlendirilerek çalışma sonuçlandırıcı düşüncelerle tamamlanmıştır.

2. Yolsuzluk Kavramı

Yolsuzluk; karmaşık ve çok yönlü, çeşitli nedenlerle ortaya çıkan ve farklı etkiler meydana getiren bir olgudur. Bu olgu genellikle politik ve ekonomik sistemin hukuk kuralları ile çelişmesi sonucu meydana gelmekle birlikte politik ve ekonomik sistemde yer alan yapısal problemlerden, kültürel yozlaşmalardan ve bireysel ahlak sorunlarından dolayı da oluşabilmektedir. Bu yüzden bu olgunun tanımı “kamu gücünün kötüye kullanılmasından”, “ahlaki çürümeye” kadar geniş bir yelpaze içerisinde yapılabilmektedir.

Yolsuzlukla ilgili tanımların birçoğu genel olarak “toplum-devlet” ilişkisine dayanmaktadır. Bu bağlamda Dünya Bankası yolsuzluğu, “sahip olunan kamu gücünün özel çıkarlar doğrultusunda kötüye kullanılması” olarak tanımlamıştır (World Bank, 2007). Heidenheimer vd. (1989, s. 6) yolsuzluğu “özel ve kamu kesim aktörleri arasındaki işlemlerin kanunsuz olarak kamusal yararlılardan özel yararlılara dönüşmesi” şeklinde tanımlamışlardır. Her iki tanımdan yapılan ortak çıkarsama kamu gücünün bireysel çıkar için kullanılmasıdır. Toplumsal çıkarı yadsıyan-dışlayan bu durum yolsuzluğun temel noktasını oluşturmaktadır. Bu vurguyu Nye'nin tanımında da görmek mümkündür. Nye, klasikleşen yolsuzluk tanımında söz konusu kavramı, “bireysel refah ve statü kazanımları için seçilmiş veya atanmış kamu görevlilerinin resmi görevlerinden sapma” şeklinde ifade etmiştir (Nye, 1967, s. 416). Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi yolsuzluk her zaman maddi çıkar elde etme amacıyla oluşmamakta, para ve benzeri şekillerdeki maddi unsurların yanı sıra politik güç sağlama, himaye ve adam kayırma gibi maddi olmayan unsurlar çerçevesinde de oluşabilmektedir (Chabal ve Daloz, 1999; Oliver de Sardan, 1999). Nitekim

Huntington'a göre politik fırsatların k t olduğu alanlarda yolsuzluk politik g c elde etme amacına dönüşürken, ekonomik fırsatların k t olduğu alanlarda ise elde tutulan politik g c refah düzeyini artırma amacıyla kullanılmaktadır (Huntington, 1968). Bu ifade, yolsuzluğun politik gücün unsuru olarak da değerlendirildiği ve bu çerçevede kullanılabildiğini göstermektedir.

Yolsuzluk sadece toplum ve devlet etkileşiminden meydana gelen bir olgu olmayıp, salt özel sektör içerisinde de gerçekleşebilmektedir. Örneğin, Transparency International (2009), bu konuyu vurgulamak amacıyla yukarıda ifade edilen yolsuzluk tanımlarını bir adım daha ileriye götürerek söz konusu kavramı, "emanet edilen gücün özel çıkarlar doğrultusunda kötüye kullanılması" şeklinde daha geniş bir perspektifte ele almıştır. Ancak bu çalışmanın konusu ve sınırlarının çizilmesi açısından *yolsuzluk kavramıyla*  oğunlukla kamu kesiminde meydana gelen yolsuzluklar vurgulanmaktadır.

Yolsuzluk, çok farklı yapı ve şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Amundsen, bu yapıları "rüşvet, zimmet, dolandırıcılık, irtikâp ve kayırmacılık" şeklinde beş farklı grupta değerlendirmiştir (Amundsen, 1999). Rüşvet, bir yolsuzluk ilişkisi içerisinde verilen ya da alınan para ve benzeri  demeler şeklinde tanımlanabilir. Bu tür bir ödeme başlı başına yolsuzluk olarak ortaya çıkmakta ve kamuda meydana gelen yolsuzlukların özü olarak da ifade edilmektedir. Kamu görevlisinin görevi gereği emaneti altında bulunan kamu kaynaklarını yasalara aykırı biçimde kendisi ya da  c nc  kişiler için harcaması şeklinde tanımlanan zimmet ise, tek taraflı bir eylem olmasından dolayı diğer yolsuzluk şekillerinden ayrılmaktadır (Hasdemir, 2006, s. 88). Bir diğer yolsuzluk biçimi olan dolandırıcılık, içerisinde hile, sahtek rlık ve aldatma gibi unsurları barındıran ekonomik nitelikli bir suçtur. Genellikle sanayi ve ticaretin gelişmiş olduğu toplumlarda çok sık görülen dolandırıcılık, kamu görevlilerinin kişisel çıkarları doğrultusunda yapmış oldukları manipülasyonları da içermektedir (Eskelard ve Thiele, 1999; Fjeldstad, 1999). Haraç olarak ifade edilen irtikâp ise, kamu hizmetini alan ya da veren tarafın ikna ya da manevi cebir yöntemleriyle bir bedel ödemeye zorlanması şeklinde tanımlanabilir (Hasdemir, 2006, s. 88). Kamu gücünün kötüye kullanılmasının bir diğer türü olan kayırmacılık (hizmet kayırmacılığı) ise, kamu hizmetini yerine getiren görevlinin yakınlarını haksız yere ve yasalara aykırı olarak kayırması olarak tanımlamak mümkündür. Kamuda yaygın biçimde karşılaşılan hizmet kayırmacılığının oluşması aslında insanoğlunun doğasından kaynaklanmaktadır. İnsanlar, aileleri ve arkadaşları söz konusu olduğunda büyük çoğunlukla objektifliklerini yitirebilmektedirler (Advig vd., 2001, s. 10). Farklı düzey ve ölçekteki kamu kurumlarında karşılaşılan bu yolsuzluklar kamu hizmetinin sunulması için gelir toplayan ve politika belirleyen gelir idarelerinde de yaşanmaktadır.

3. Gelir Idarelerinde Yolsuzluklara Neden Olan Motivasyon ve Fırsatlar

Transparency International (2009)'a göre gelir idareleri, yolsuzluklar konusunda kötü performansa sahip olan kamu kurumlarının başında gelmektedir. Bunun temelinde vergileme faaliyetinin taraflarını oluşturan ve vergileme konusunda zıt çıkar ilişkisi içerisinde olan mükellef ve gelir idaresi arasındaki çok yönlü, karmaşık ve çoğu kez çatışmaya dönüşme eğilimi ve riski taşıyan ilişkiler yatmaktadır. Bu durum yolsuzlukların oluşmasına ortam sağlayan bireysel ve kurumsal faktörlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Konuyla ilgili literatür incelendiğinde kamu görevlisinin yolsuzluk eylemini gerçekleştirmesine neden olan bireysel faktörlerin "*motivasyonlar*"; idari yapıdan kaynaklanan kurumsal faktörlerin ise "*fırsatlar*" (Martinez-Vazquez, vd., 2007) şeklinde ifade edildiği görülmektedir. Çalışmanın bu kısmında gelir idarelerinde yolsuzluklara neden olan "motivasyon ve fırsatlar" incelenmiştir.

3.1. Motivasyonlar

Motivasyon; insan organizmasını davranışa iten, bu davranışın şiddet düzeyini belirleyen, davranışlara belirli bir yön veren ve devamını sağlayan çeşitli iç ve dış sebepleri ve bunların işleyiş mekanizmalarını kapsayan bir olgudur (Stres ve Porter, 1975, s. 5). Diğer bir ifade ile motivasyon, bir kişinin genel duruma ilişkin bilgilerine bağlı olarak oluşturduğu motiflerin yani güdülerin toplamıdır (Ata, 2009, s. 155). Görüldüğü gibi motivasyon, davranışın temelinde yer alan tüm yönlendirici unsurlardan oluşabilmektedir. Örneğin, bir kamu görevlisinin yolsuzluk eylemini gerçekleştirip gerçekleştirilmeyeceği konusunda kendisini motive eden temel faktör, kazanç motifidir (Martinez-Vazquez, vd., 2007, s. 84). Bu durum ise, söz konusu kamu görevlisinin kendisi ile ilgili olarak yapacağı fayda maliyet analizi sonucunda ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla, yolsuzluk faaliyetinin gerçekleştirilmesi sonucu katlanılması beklenen maliyetler ile elde edilmesi muhtemel faydalar arasındaki değiş-tokuşun durumuna göre yolsuzluk gerçekleşecek ya da gerçekleşmeyecektir (Boehm, 2007, s.9).

Kamu görevlisini yolsuzluk yapma konusunda motive eden unsurların, kamu görevlisinin sahip olduğu inanç sistemi, içinde bulunduğu toplumun ahlaki yapısı, beklentileri, gelir düzeyi ve yakalanma durumunda uygulanacak cezanın şiddet düzeyi gibi çoğunlukla bireyin doğasına özgü nedenlerden oluştuğu görülmektedir (Dabla-Norris, 2000, s. 4). Yolsuzluğa neden olan bu unsurlar gelir idareleri açısından değerlendirildiğinde ise; (i) vergi memurunun ve içinde bulunduğu toplumun ahlak düzeyi, (ii) tespit edilme ihtimalinin zayıflığı, (iii) gelir idaresi çalışanlarının maaş ve ücretlerin düşüklüğü ve (iv) vergi kaçırıcı mükelleflerin vergi memurları üzerinde oluşturdukları baskılar gibi temel motivasyon unsurlarının öne çıktığı görülmektedir.

Vergi memurunun yolsuzluk yapma ya da yapmama konusundaki motivasyonu, öncelikle içinde bulunduğu toplumun yolsuzluğu nasıl değerlendirdiği ile ilişkilidir. Buna göre eğer toplumun büyük bir kısmı, yolsuzluğu ahlaki ve etik çerçevede kabul edilebilir bir olgu olarak görüyor veya bunu içselleştiriyorsa (“helal olsun”, “devlet malı deniz yemeyen keriz”) bu durum vergi memurunun yolsuzluk yapma ihtimali yükselecektir. Dolayısıyla, toplumdaki yolsuzluğun düzeyi gelir idarelerinde meydana gelen yolsuzluk düzeyini de belirleyecektir (Caselli ve Morelli, 2004). Ancak hemen belirtmek gerekir ki toplum, yolsuzluğu ahlaken kabul edilebilir bir olgu olarak görse dahi, yolsuzluğun oluşmasında vergi memurunun sahip olduğu ahlak düzeyinin de önemli etkileri bulunmaktadır. Vergi memurunun sahip olduğu ahlak düzeyini ise, eğitim, cinsiyet ve dini inanç gibi faktörler belirlemektedir (Paldam, 2001; Swamy vd., 2001; Gökcekuş ve Mookherjee, 2002). Bu çerçevede, yapılan eylem hukuki olarak doğru olsa da vicdani olarak red ediliyorsa yolsuzluğu önleyici olacaktır.

Tespit edilme ya da yakalanma ihtimalinin düşük olması da vergi memurlarını yolsuzluk yapma konusunda motive eden bir unsurdur. Goel ve Rich yapmış oldukları çalışmada, yakalanma olasılığı ile yolsuzluklar arasında negatif bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuşlardır (Goel ve Rich, 1989). Ayrıca iç denetim mekanizmalarının etkin biçimde çalıştırılmaması ve konuyla ilgili olarak asimetric bilginin varlığı da gelir idaresi gibi spesifik alanlarda gerçekleşen yolsuzlukların belirlenmesini güçleştirmektedir (Prohit, 2007, s. 287).

Gelir idarelerinde meydana gelen yolsuzluklar konusunda bir diğer motivasyon unsuru ise, maaş ve ücretlerin düşüklüğüdür. Yapılan birçok çalışmada memur maaşları ile yolsuzluklar arasında negatif bir ilişkinin olduğu görülmektedir (Goel ve Rich, 1989; Tanzi, 1998; Van Rijckeghem ve Weder, 2001). Kamu sektöründe çalışanların maaşlarının özel sektör ile rekabet edemeyecek kadar düşük olması da kalifiye elemanların kamu sektöründen özel sektöre kaymasına neden olmakta ve çalışan kalitesi bakımından kamu sektörünü sıkıntıya sokarak yolsuzluk riskini daha da

artırmaktadır (Martinez-Vazquez, vd., 2007, s. 84). Türkiye örneğinde hesap uzmanları, gelir kontrolörleri, vergi denetmenleri ve diğer maliye memurları daha yüksek ücretle özel sektöre geçerek kamunun yetişmiş eleman kaybı sorununa neden olduğu gibi yeni meslek mensuplarının acemiliklerinden dolayı çıkar gruplarının baskılarına maruz kalarak yolsuzluğa karışmalarına neden olabilmektedir.

Gelir idarelerinde yolsuzluklara neden olan bir diğer motivasyon unsuru da, özellikle vergi kaçırma niyetinde olan mükelleflerin vergi memurları üzerinde oluşturdukları baskılardır. Evrensel bir tanımı olmamakla birlikte vergi kaçakçılığı; yasaların açık biçimde ihlal edilerek mükellefin üzerindeki vergi yükünü azaltma eylemdir (Fuest ve Riedel, 2009, s. 4). Mükellef, yasa dışı olan bu eylemini muhasebe kayıtlarında hile yapmak gibi tek başına gerçekleştirebileceği gibi haksız biçimde vergi muafiyeti elde etmek gibi bazı durumlarda ise mutlaka vergi memurunun yardımına ihtiyaç duymaktadır. Menfaat birliği çerçevesinde gerçekleştirilen rüşvet mekanizmasıyla hem mükellef üzerindeki vergi yükünden kurtulmakta hem de vergi memuru kişisel çıkar sağlamaktadır. Bu açıdan vergi kaçakçılığı ve yolsuzluk olgularının birbirini besleyen bir ilişki içerisinde olduklarını söylemek mümkündür. Bu yüzden yolsuzluğu azaltıcı politikalar vergi kaçakçılığının da azaltılması yönünde önemli katkılar sağlayabilir.

3.2. Fırsatlar

Gelir idaresinin yapısından kaynaklanan bir takım aksaklıklar ve kusurlar, hem tek taraflı hem de mükellefle işbirliği halinde gerçekleştirilen yolsuzlukların meydana gelmesinde önemli fırsatlar doğurmaktadır. Kurumsal yapıdan kaynaklanan bu fırsatları; vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi memurlarının sahip oldukları geniş takdir yetkileri ve sahip oldukları tekel güçleri ile vergi bürokrasisinin politize olması şeklinde üç grupta incelemek mümkündür.

Vergi sisteminin belirsiz ve karmaşık bir hukuk sistemine dayanması, herhangi bir vergi içerisinde birden fazla vergi oranının kullanılması ve istisna ve muafiyetlerin yaygınlığı gibi vergi sisteminin karmaşılaşmasına neden olan unsurlar, gelir idarelerindeki yolsuzlukların meydana gelmesinde önemli faktörler arasında yer almaktadır. Vergi sisteminin karmaşık bir yapıya dönüşmesinin en önemli nedeni vergilerin kişiselleşmesinden kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi kanunlarının; mükellefin gelir düzeyi, gelir ve harcamalarının türü ve aile yapısı gibi özel şartlarına bağlı olarak farklı biçimlerde uygulanması sisteminin karmaşık bir yapıya dönüşmesine neden olmaktadır (Mutlu ve Tuncer, 2002, s. 164). Ayrıca vergilerin kaynak ayırımı, gelir dağılımı ve ekonomik istikrar amaçları doğrultusunda bazı davranışları teşvik etmeye ya da engellemeye yönelik kamu politikasının bir aracı olarak kullanılması da vergi sisteminin karmaşık bir yapıya dönüşmesini kaçınılmaz kılmaktadır (Carroll, 1992, s. 43). Vergi karmaşıklığının en önemli etkisi bürokratik işlem sayısının artması olarak karşımıza çıkmaktadır. Artan işlem sayısı da yolsuzluk ihtimalinin artması sonucunu doğurmaktadır (Fjeldstad ve Tungodden, 2003). Buna karşın, vergi sisteminin basitleştirilmesi vergi memurlarının da içinde bulunduğu işlem sayısını azaltarak, yolsuzluğun oluşmasındaki fırsatların da ortadan kalkmasına neden olacaktır (Huther ve Shah, 2000).

Vergi bürokrasisinin vergileme ile ilgili uygulamalarda sahip oldukları geniş takdir yetkileri de gelir idarelerinde yolsuzluklara neden olan bir diğer fırsat unsurudur. Örneğin mükellefe uygulanacak cezanın düzeyi ya da denetime tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi gibi konular vergi memurlarının inisiyatifleri dâhilinde gerçekleşiyorsa bu durumda yolsuzluğun oluşması kaçınılmaz olmaktadır. Benzer olarak devlet memurlarının görev ve sorumluluklarının tam olarak belirlenmediği durumlar da yolsuzluk ihtimalini yükseltmektedir (Pashev, 2005).

Bir takım politik kaygılardan dolayı vergi memurlarının görev ve yetkilerinin çok sık biçimde değiştirilmesi de yolsuzluğun oluşmasında önemli katkılar sağlamaktadır. Söz konusu değişikliklerin genellikle seçim dönemlerinden sonra gerçekleşmesi ise oldukça dikkat çekicidir. Örneğin 2001 yılında Arnavutluk'ta yapılan genel seçimler sonrası gelir ve gümrük idarelerinin üst yöneticileri onbeş ay içerisinde tam beş kez değiştirilmiştir (Tisne ve Smilov, 2004). Bu şekilde sık biçimde yer değişikliğine tabi tutulan memur, bulunduğu pozisyonu geçici olarak göreceğinden bu durum yolsuzlukları oluşması için önemli fırsatlar doğurmaktadır. Ayrıca vergi memurlarının görevde yükselmeleri ve atanmalarının liyakat usullerine göre yapılmaması da yolsuzluk riskini artıran bir diğer unsurdur.

4. Gelir İdarelerinde Meydana Gelen Yolsuzluklar ve Etkileri

Gelir idarelerinde çok farklı tür ve yapıda yolsuzluk meydana gelmekle birlikte bu yolsuzluk türlerini Tablo 1'de görüldüğü gibi (i) mükellef ve vergi bürokrasisinin işbirliği ile gerçekleşen yolsuzluklar ve (ii) doğrudan vergi bürokrasisi tarafından yapılan yolsuzluklar şeklinde iki temel sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür.

Birinci grupta, vergi bürokrasisi ile mükellefin işbirliği içerisinde gerçekleştirdikleri yolsuzluk türleri yer almaktadır. Bu grupta öne çıkan yolsuzlukları; (i) mükellefin yasal olarak hak etmediği halde vergisel yönden bazı muafiyetlerden yararlandırılması, (ii) mükellefin beyanname ve benzeri kayıtlarının sistemden silinmesi veya değiştirilmesi, (iii) vergi sahtekârlıkları ve (iv) mükellefin mevcut olan vergi borcunun çeşitli yollarla tahsili imkânsız borçlar şekline dönüştürülmesi şeklinde sıralamak mümkündür (Tanzi, 1999). Bu tür yolsuzluklar mükellefe bireysel çıkar sağlarken (düşük ödeme, mükellefiyetten kısmen veya tamamen kurtulma), gelir idaresinin de vergi geliri kaybına neden olarak kamunun (devletin) finansman ihtiyacını büyötmektedir.

İkinci grupta ise, irtikâp, zimmet ve dolandırıcılık gibi doğrudan mükellefin ilgisinin bulunmadığı yolsuzluk türleri bulunmaktadır. Bu tür vergi yolsuzlukları vergi memurları tarafından mükelleften şantaj yoluyla ya da evrakta sahtecilik yaparak çıkar sağlanması ve tahsil edilen vergi gelirlerinin zimmete geçirilmesi gibi mekanizmalar yoluyla gerçekleşmektedir (Fjeldstad, 2005). Bu grupta yer alan yolsuzluklar ise genellikle tek taraflı irade (vergi memurunun) ile ve yasalardaki boşlukları da kullanarak çıkar sağlama ya yönelik davranışlardır.

Tablo 1. Gelir İdarelerinde Meydana Gelen Yolsuzluk Türleri

No.	Yolsuzluk Türü	Gerçekleşme Yeri ya da Mekanizması	Gerçekleştiren
1.	Vergi Bürokrasisi ve Mükellefin İşbirliği Halinde Gerçekleştirdikleri Yolsuzluklar		
1.1.	Vergi Muafiyetleri ve/veya Vergi Bağışıklığı Sağlamak	Mükellefin tescil işleminin doğru biçimde yapılmaması.	Mükellef Vergi Memuru
1.2.	KDV Dolandırıcılığı	Vergi memuru ile mükellefin işbirliği yaparak haksız biçimde KDV iadesi alması (hayali ihracat)	Mükellef Vergi Memuru
1.3.	Rüşvet	Rüşvet yoluyla düşük vergi ödenmesi ya da hiç vergi ödenmemesi	Mükellef Vergi Memuru
1.4.	Denetim Yolsuzlukları	İç ve dış denetim elemanlarının yaptıkları yolsuzluklar	Mükellef Vergi Memuru
2.	Mükellefin Doğrudan İlgisinin Bulunmadığı Yolsuzlukları		
2.1.	İrtikâp	Mükelleften şantaj yoluyla çıkar sağlanması	Vergi Memuru
2.2.	Zimmet	Tahsil edilen vergi gelirlerinin çalınması	Vergi Memuru
2.3.	Dolandırıcılık	Evrakta sahtecilik yaparak çıkar elde etme	Vergi Memuru

Kaynak: Fjeldstad (2005).

Tablo 1’de sayılan vergisel yolsuzluklar ekonomi ve toplum üzerinde önemli etkiler meydana getirmektedir. Bu etkilerden en önemlisi vergi gelirlerinde meydana getirdiği aşınmadır. Konuyla ilgili olarak yapılan birçok çalışma vergi yolsuzluklarının kamu gelirlerini önemli ölçüde azalttığını ortaya koymaktadır (World Bank, 2000). Örneğin, Yemen’de yapılan bir araştırmaya göre mükelleflerin rüşvet yoluyla ödemeleri gereken vergi miktarını ortalama % 50 oranında azalttıkları tespit edilmiştir (Rahman, 2009). Yolsuzluklardan dolayı vergi gelirlerinde meydana gelen azalmalar kamu harcamalarının finansmanında ülkeleri borçlanmaya zorlamaktadır. Artan borç servisi, kamunun gelecekte mali esnekliğin kaybolmasına neden olmaktadır (Purohit, 2007, s. 290). Bu durum sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi için altyapı ve insan kaynaklarına yönelik olarak yapılması gereken kamu harcamalarını tehlikeye sokmaktadır (Asher, 2001; Asher ve Rajan, 2001). Yani, borç miktarındaki artış kamu harcamaları arasındaki önceliğin kaybolmasına neden olarak toplanan vergi gelirlerinin borç servisi içi kullanılmasına ve reel harcamalara gidecek kaynakların sınırlandırılmasına neden olmaktadır.

Yolsuzluklar bir ülkede gerçekleşen yatırımların miktar ve kalitesini de olumsuz biçimde etkilemektedir. Örneğin, “yolsuzluğun yüksek olduğu ülkelerde yatırımlar gazinolar, kumarhaneler, golf kulüpleri gibi alanlara kaymakta, sosyal faydası yüksek olan alanlardaki yatırım miktarı azalmaktadır” (Tanzi ve Davoodi, 2000). Yani yolsuzluklar yatırımların düşük istihdam yaratan alanlara gitmesi sonucunu getirmektedir. Ayrıca vergi ile ilgili yolsuzlukların büyük işletmelerden ziyade küçük ve orta ölçekli işletmeleri daha kötü biçimde etkilediği görülmektedir. Avrupa Kalkınma Bankası’nın 1999 yılında 20 gelişmekte olan ülkede faaliyet gösteren 3000 işletme üzerinde yapmış olduğu çalışmaya göre rüşvetin, vergi kadar önemli bir maliyet unsuru haline geldiği ve rüşvetin oluşturduğu maliyet düzeyinin küçük ölçekli firmalar için daha da yüksek olduğu ortaya konulmuştur (Tanzi ve Davoodi, 2000). Bu durum ise işletmeler arasında haksız rekabete neden olmaktadır. Yolsuzluklar nedeniyle katlanılan yüksek düzeydeki rüşvet maliyeti ise, yatırımların karlılığı ve verimliliğini olumsuz biçimde etkileyerek, göreceli olarak daha verimli olan yatırımların dışlanmasına neden olabilmektedir (Murphy, vd., 1993). Verimli yatırımların yolsuzluk nedeniyle dışlanması, yatırımların milli gelire olan katkısını azaltmaktadır.

Yolsuzluğun uzun vadede idarenin mali esnekliğinin kaybolmasının ötesinde kısa vadede kamu hizmetlerinin sunumunu da olumsuz etkilemesi söz konusudur. Kamu hizmetlerinde süreklilik esastır. İdarenin bu hizmetleri sunma zorunluluğu sürekli ve yeterli miktarda gelire sahip olmasına bağlıdır. Fakat yolsuzluklar verginin mali amacını aşındırdığından idarenin yeterli miktarda gelir toplaması dolayısıyla sunulacak hizmetin miktar ve kalitesini etkilemektedir.

Yolsuzluklar vergi adaletinin de bozulmasına neden olmaktadır. Bazı mükelleflerin vergi yüklerini yolsuzluk yoluyla azaltması, vergi yükünün bu yükten kurtulamayacak mükellefler üzerine yüklenmesine neden olarak vergi adaletini zedelemektedir. Vergi yükünden kurtulan mükelleflerin neden olduğu kayıplar, aynı ölçüde telafi edilemediğinden (karşılanamadığından) vergi gelirlerinin de azalmasına neden olmaktadır. Bu durum vergi oranlarının olması gerektiğinden daha yüksek düzeylerde belirlenmesine ve vergi yükünün dürüst olmayan mükelleften dürüst mükellefe doğru adil olmayan biçimde aktarılmasına neden olmaktadır (World Bank, 1997, s. 102). Ayrıca bu tür yolsuzlukların yaygınlaşması dürüst mükellefleri de yasa dışı yollara başvurmaya itmekte ve dolayısıyla vergiye olan gönüllü uyumu da zayıflatmaktadır. Bu yüzden yolsuzluklara neden olan fırsat ve motivasyonları önleyici-azaltıcı politikaların geliştirilmesi ve uygulanması önemlidir.

5. Yolsuzluklara Neden Olan Fırsat ve Motivasyonları Azaltıcı Politikalar

Gelir idarelerinde yolsuzluklara neden olan fırsat ve motivasyonları azaltmaya yönelik olarak uygulanacak spesifik nitelikli politikaları: ahlak ve etik değerlere yönelik stratejilerin geliştirilmesi, yolsuzlukların tespitine yönelik stratejilerin geliştirilmesi, ceza sisteminin düzenlenmesi, ücret politikalarının geliştirilmesi, vergi sisteminin basitleştirilmesi, vergi bürokrasisin sahip olduğu geniş takdir yetkisinin sınırlandırılması ve vergi bürokrasisinin politizasyonunun önlenmesi şeklinde incelemek mümkündür. Bu politikaların gelir idaresinde ortaya çıkan yolsuzluğu önleyici işlevi aşağıda değerlendirilmiştir.

5.1. Ahlaki ve Etik Değerleri Geliştirmeye Yönelik Stratejilerin Geliştirilmesi

Bilindiği gibi çoğu yolsuzluğun temelinde bireysel çıkarlar yatmaktadır. Yolsuzluk olayının merkezinde girilen faaliyet sonucu bireysel çıkar elde edilmesi (çıkarcılık) yer almaktadır. Söz konusu çıkar çatışmasının önlenmesi, her şeyden önce kamu görevlisinin yolsuzluğu ahlak dışı davranış ya da etik ihlali olarak görmesine bağlıdır. Bu açıdan geliştirilmesi gereken ilk strateji, vergi memurlarının etik davranışlar çerçevesinde hareket etmelerini sağlayıcı tedbirler almaktır. Bu tedbirler kapsamında öncelikli olarak paneller, konferanslar ve hizmet içi eğitim yöntemleriyle vergi çalışanları ahlak, etik ve etik davranış konularında eğitilmelidir. Ayrıca, bu tür stratejilerin başarısı toplumun yolsuzluğu nasıl değerlendirdiği ile doğrudan ilişkili olduğundan salt gelir idareleri için geliştirilecek stratejiler yeterli olmayıp bu tür stratejiler toplumun genelini kapsayan ve gönüllü vergi uyumunu artırmaya yönelik olarak hazırlanan “toplumsal farkındalık” projeleriyle desteklenmelidir (Benk ve Çetin, 2010, s. 111).

Vergi memurlarının etik çerçevede davranmalarını sağlamak amacıyla bir takım yasal düzenlemeler de getirilebilmektedir. Bu konuda; ABD, Avustralya, Gana, Singapur ve Hong Kong gibi birçok ülke kamu görevlilerinin uyması gereken “davranış kuralları” (Code of Conduct) geliştirmiştir (Martinez-Vazquez, vd., 2007, s. 102). Ancak belirlenen davranış kurallarının yolsuzluklar konusunda etkili olabilmesi, söz konusu kuralların uygulanabilirliğinin araştırılmasına, denetlenmesine ve kurallara uymayanlara karşı uygulanacak cezaların yaptırım gücüne bağlıdır. Dolayısıyla bu kuralların uygulanıp uygulanmadığını denetleyen bir kurumsal yapının oluşturulması önemlidir. Örneğin Singapur, belirlemiş olduğu kuralların işleyişini denetlemek amacıyla yolsuzlukları araştırma bürosu (Corrupt Practices Investigation Bureau) adı altında bir kurum oluşturmuştur. Doğrudan Başbakan’a bağlı olan bu kurum yolsuzlukları önleme kanunu çerçevesinde kamu görevlileri için belirlenmiş olan davranış kurallarının uygulanmasından sorumlu tutulmaktadır (http://app.cpib.gov.sg/cpib_new/user/default.aspx?pgID=21&action=clear, Corrupt Practices Investigation Bureau, Erişim Tarihi: 08.07.2010). Belirlenmiş davranış kurallarına uymayan görevliler hakkında yasal tahkikat yapılmaktadır. Davranış kuralları yolsuzluğu önleyicidir, fakat bütünüyle ortadan kaldırmaz. Esas olarak, ahlaki sorumluluk ve vicdani sorumluluk önemlidir.

5.2. Yolsuzluğun Tespitine Yönelik Stratejilerin Geliştirilmesi

Gelir idarelerinde meydana gelen yolsuzluklar konusunda izlenebilecek bir diğer strateji ise, söz konusu yolsuzlukların tespitine yönelik yöntemlerin geliştirilmesidir. Bu yöntemlerden biri, yolsuzluk riskinin yüksek olduğu vergi tahsilâtı, mükellef tescili, yoklama ve denetleme gibi alanlarda görev yapan vergi memurlarının performanslarının objektif kriterler çerçevesinde değerlendirilmesinden ibarettir. Söz konusu alanlarda görev yapan vergi memurlarının performanslarındaki değişim yolsuzlukların tespit edilmesi konusunda önemli bilgiler sağlayacaktır (Martinez-Vazquez vd., 2007, s. 102).

Yolsuzlukların belirlenmesinde uygulanacak bir diğer yöntem ise, gelir idaresinde görev yapan memurlar ile yolsuzlukları ihbar etmeleri konusunda işbirliği yapmaktır (Zipparo, 1999, s. 84). Ancak söz konusu işbirliğinin başarılı olabilmesi için yolsuzluğu ihbar edenin ödüllendirilmesi, kimliğinin gizlenmesi ve yasal olarak korunması gerekmektedir.

Yolsuzlukların tespitine yönelik olarak kullanılabilecek bir diğer yöntem ise vergi memurlarının malvarlıkları ve refah düzeylerindeki değişimin gözlenmesidir. Böylelikle kaynağı belli olmayan servet artışları, yolsuzluğun tespiti açısından oldukça önemli bilgiler verebilmektedir. Birçok ülkede vergi memurlarından belirli dönemler itibariyle mal beyanı istenmektedir. Malawi, Tanzania ve Hong Kong gibi ülkelerde ise, hem kamu görevlilerinin hem de bunların eş, çocuk akraba ve yakın çevresinde bulunanların servet ve refah düzeylerindeki değişim belli dönemlerde incelenmektedir (Ofosu-Amaah vd., 1999). Söz konusu beyanlar kamu görevlilerinin mal varlığındaki değişimi görme imkânı vereceğinden “sebepsiz zenginleşme” veya aşırı zenginleşmenin olup olmadığının tespitine imkân verecektir. Böylelikle, kamu görevlilerinin (vergi memurlarının) mali pozisyonundaki değişimin yolsuzlukla bağlantılı olup olmadığı ortaya konulabilecektir. Yolsuzluk kaynaklı bir mal varlığı değişimi tespit edilirse ilgililer hakkında yasal tahkikat yapılabilir.

5.3. Etkin Bir Ceza Sisteminin Geliştirilmesi

Gelir idarelerinde meydana gelen yolsuzluklar konusunda caydırıcı etkiye sahip bir diğer araç ise, yolsuzluk yapan memurun ağır biçimde cezalandırılmasıdır. Yolsuzlukların önlenmesinde ceza sisteminin etkili olduğu görülmekle birlikte, birçok gelişmekte olan ülkenin ceza müessesesini etkin biçimde kullanmadığı hatta bazı ülkelerde yolsuzluk yapan memura para ve hapis cezası bir yana işten çıkarma cezasının dahi uygulanmadığı görülmektedir (Fjeldstad vd., 2003). Bu durum ceza sisteminin yolsuzlukları önleyici değil, teşvik edici bir yapıya dönüşmesine neden olmaktadır. Çin ve Vietnam gibi bazı ülkeler de ise, yolsuzluk yapan kamu görevlisi idam cezasına çarptırılmaktadır (Martinez-Vazquez vd., 2007, s. 118). Cezanın hayatı sonlandırıcı değil, yolsuzluğu önleyici (caydırıcı) olması önemlidir. İlk bakışta uygulanan cezanın şiddet düzeyinin yolsuzluklar konusunda caydırıcı etkisinin olduğu görülse de, devletin yolsuzlukları tespit edebilme gücünün yolsuzlukların önlenmesi konusunda daha etkili olduğunu belirtmek gerekir (Grooger, 1991). Dolayısıyla yolsuzlukların tespitine yönelik olarak kullanılan yöntemlerin mutlaka etkin bir cezalandırma sistemi ile desteklenmesi gerekmektedir. Caydırıcı olmayan ceza yolsuzlukları bitirmemektedir. Yani “cezaya katlanmanın maliyeti” yolsuzlukla sağlanan çıkarların altında ise yolsuzluklar artabilmektedir.

5.4. Yolsuzluğu Önleyici Ücret Politikalarının Geliştirilmesi

Yolsuzluklara neden olan motivasyonların azaltılması konusunda uygulanacak bir diğer strateji ise, vergi memurlarının adil ve özel sektörle rekabet edebilir düzeyde ücretlendirilmelerini sağlayıcı bir ücret politikasının geliştirilmesidir. Bu konuda Singapur’un geliştirdiği ücretlendirme politikası oldukça dikkat çekicidir. Singapur, oluşturduğu yolsuzlukla mücadele stratejisi kapsamında kamu çalışanlarının maaşlarını kademeli olarak artırmış ve özel sektör ile rekabet edebilir düzeye getirmiştir (Leak, 1999). Ücretlerde yapılan bu artış ülke genelindeki yolsuzluk düzeyini önemli ölçüde azaltmıştır (Langseth vd., 1999).

Gelir idaresi çalışanlarının ücretlerinin bu şekilde artırılması, bütçe üzerinde ağır bir yük meydana getireceğinden bu tür bir politikanın özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından uygulanabilirliği oldukça zayıftır. Dünya Bankası (2001); Gana, Arnavutluk, Litvanya ve Brezilya gibi ülkelerde uygulanan ve kamu görevlisinin göstermiş olduğu performansa bağlı (“performans esaslı ücretlendirme”) olarak ücretlendirilmesi esasına

dayalı politikaların yolsuzluklar konusunda hem daha az maliyetli hem de etkin sonuçlar verdiğini belirtmiştir.

5.5. Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi

Vergi sisteminin basitleştirilmesi, vergileme sonucu oluşan ve kamu kesimi tarafından katlanılan idari maliyetler ile mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerinden dolayı katlanmak zorunda oldukları uyum maliyetlerinin minimize edilmesi anlamına gelmektedir (Evans, 2003). Düşük uyum maliyetleri vergiye gönüllü uyumu arttırmakta ve uyumdan kaynaklanan yolsuzlukları sınırlamaktadır. Basitleştirilmiş bir vergi sistemi, yolsuzlukların oluşmasına neden olan fırsatların azaltılması anlamına gelmekle birlikte son derece zor ve uzun zaman alan bir süreçtir. Çünkü vergileme, hızlı biçimde değişen ekonomik faaliyetlere ayak uydurmak zorundadır. Bu durum kaçınılmaz biçimde vergi sistemlerinin giderek daha karmaşık yapılara dönüşmelerine neden olmakla birlikte özellikle büyük ölçekli firmaların bu karmaşık yapıyı vergi planlaması yapmada kullanmalarına ve ödemeleri gereken vergileri daha düşük gösterme imkânı elde etmelerine neden olmaktadır (Tran-Nam, 1999). Bu yüzden idarenin değişen koşullar karşısında esneklik kazanması gerekir. Bu esneklik, vergi kayıp ve kaçaklarını minimize edebilir.

Basitleştirme sürecinin; vergi kanunlarının basitleştirilmesi ve vergi uygulamalarının basitleştirilmesi gibi iki temel çıkış noktası vardır (Martinez-Vazquez, vd., 2007, s. 124). Vergi kanunlarının basitleştirilmesi kapsamında öncelikli olarak vergi sisteminde kullanılan hukuki yapının hak kayıplarına neden olmayacak biçimde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca yatay ve dikey vergi adaletsizliklerine neden olan istisna ve muafiyetlerin kapsamı daraltılmalı ve vergi oranları mümkün olan en alt düzeylere çekilmelidir. Hukuki yapının bu şekilde yeniden tasarlanması sadece yolsuzlukların azaltılmasını sağlamakla kalmaz aynı zamanda mükelleflerin vergiler konusundaki gönüllü uyumlarını da artırır (Mann ve Smith, 1988). Vergi uygulamalarının basitleştirilmesinden kastedilen ise, vergileme faaliyeti içerisinde oluşan bürokratik işlemlerin azaltılarak “mükellef-vergi memuru” etkileşiminin minimum düzeye indirgenmesinin sağlanmasıdır. Bu açıdan internet vergi dairesi, e-beyanname, e-imza gibi e-devlet uygulamaları da vergi bürokrasisinin azaltılması konusunda ülkelere önemli fırsatlar sunmaktadır. Bu tür uygulamaların yaygınlaştırılmasının yanında denetlenebilir olmasının da vergi yolsuzluklarını azaltıcı etkisi söz konusudur.

5.6. Vergi Bürokrasisin Takdir Yetkisinin Sınırlandırılması

Gelir idarelerinde meydana gelen yolsuzlukların önlenmesine yönelik olarak atılması gereken bir diğer adım, vergi memurlarının vergileme konusundaki geniş takdir yetkilerinin ve tekel güçlerinin minimum düzeye indiren tedbirlerin alınmasıdır. Böylelikle hem mükellefin yolsuzluk yapma konusunda vergi memuru üzerindeki baskıları azalacak hem de vergi memuru açısından yolsuzluk yapma fırsatları minimum düzeye inebilir.

Vergi memurunun vergileme konusundaki takdir yetkisi çoğunlukla yasalar tarafından belirlenmiş bir durum olmayıp vergi sisteminin karmaşıklığından ve vergi memurunun tescil, yoklama ve denetim gibi işlemler esnasında izlenememesinden kaynaklanmaktadır (World Bank, 1999). Dolayısıyla öncelikli olarak denetim, tescil ve yoklama gibi ayrı fonksiyonlara ayrılmış olan idari yapının yeniden ele alınması gerekmektedir. Çünkü bu tür bir yapılanma vergi memurunun takdir yetkisini artırdığı gibi tescil, yoklama ve denetim gibi alanlardaki tekel gücünü de artırmaktadır. Birçok ülke yapmış oldukları vergi reformlarıyla “fonksiyonlara göre düzenlenmiş yapıdan mükellef odaklı bir yapıya” geçmektedir (Bird ve Oldman, 2000). Yetki yanında

sorumluluk da verilmesi ve idarenin zararına yol açan memurun hukuk önünde hesap verebileceğinin de açıkça belirtilmesi yolsuzluğu azaltmada önemlidir.

Vergi memurlarının tekel güçlerini zayıflatmaya yönelik olarak uygulanan bir diğer politika ise, çalışanların belli dönemler itibarıyla rotasyona tabi tutulmalarıdır. Özellikle vergi ve gümrük idarelerinde başvurulan bu yöntem (rotasyon) hem vergi memurlarının elde ettikleri bilgi ve tecrübelerini yeni görev alanlarına taşımakta hem de “mükellef-vergi memuru etkileşimi” minimum düzeye inmektedir (Huynh, 2003). Fakat rotasyon politikasının hizmet kalitesinde aksamaya neden olması da olasıdır.

5.7. Vergi Bürokrasisinin Politizasyonunun Önlenmesi

Gelir idarelerinde görev yapan memurların atanma ve görevde yükselmelerinde genel liyakat kriterlerinin dışında salt politik kaygıların ön plana çıkması, vergi bürokrasisinin önemli ölçüde politizasyonuna neden olmakta ve yolsuzlukların oluşmasına ortam sağlamaktadır. Vergi bürokrasisinde meydana gelen politizasyonun önüne geçilebilmesi için öncelikli olarak mesleki kariyer düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir. Buna göre ilk defa göreve başlayan bir memurun göstereceği performansa bağlı olarak yükselebileceği kadro ya da kadrolar şeffaf ve objektif biçimde belirlenmeli, hangi kadrolara ne tür eğitim ve tecrübe düzeyine sahip memurun atanacağını belirten liyakat kuralları yasal düzenlemelerle desteklenmelidir (Hors, 2003). Liyakat kurallarının açıkça tanımlanması, siyasallaşmayı önleyeceği gibi idarenin bütün olarak da performansının artmasına dolayısıyla da gelir kaybının azalmasına izin verebilir.

Vergi bürokrasisinin politizasyonunu önlemeye yönelik olarak uygulanacak bir diğer strateji ise, gelir idarelerinin otonom ya da yarı otonom bir idari yapıya dönüştürülmesidir (Bird, 2003). Otonomi ile gelir toplama faaliyetinin tamamen veya kısmen maliye bakanlığı bünyesinden uzaklaştırılıp, yönetim ve personel rejimi bakımından daha bağımsız bir yapıya kavuşturulması kastedilmektedir (Gill, 2003). Ancak hemen belirtmek gerekir ki gelir idaresinin maliye bakanlığı bünyesinden ayrılıp bağımsız bir yapıya kavuşturulmasının bu kurumun siyasallaşmasından kaynaklanan yolsuzlukları azaltıp azaltmayacağı konusu halen tartışılmaktadır. Örneğin Taliercio, Fjeldstand ve Moore yapmış oldukları araştırmalarda, gelir idarelerinin otonomi düzeylerinin artmasına bağlı olarak çalışanların politizasyon düzeylerinin ve dolayısıyla yolsuzlukların azaldığını ortaya koymuşlardır (Taliercio, 2004; Fjeldstad ve Moore, 2008). Gallagher ise konuya daha temkinli yaklaşarak, gelir idaresinin bu şekilde yapılandırılmasının yolsuzluklar karşısında kurum performansını artırabileceğini fakat etkinliğinin sağlanabilmesi açısından tek başına yeterli olamayacağını savunmaktadır (Gallagher, 2005, s. 133). Bu yüzden, özerklik (otonomi) yanında personelin mesleki yeterliliği ve kişisel eğitim düzeyinin artırılması da önemlidir.

6. Sonuç

Topluma yeterli miktar ve kalitede hizmet sunulabilmesi her şeyden önce yeterli düzeydeki gelirin varlığına bağlıdır. İdare ve mükellef kaynaklı yolsuzluklar, idare açısından kamu hizmetlerini finanse edecek yeterlilikte gelir toplanmasına izin vermemektedir. Kamu hizmetlerinin sunulması zorunluluğu idareyi yeni finansman kaynaklarına yöneltmekte ve bu durum ise topluma yeni maliyetler getirmektedir. Kamunun artan finansman ihtiyacının borçlanma ile karşılanması, topluma faiz şeklinde bir maliyet yüklemekte ve harcama önceliklerinin değişmesine (kaybolmasına) neden olabilmektedir. Bu durum aynı zamanda kamunun karşısına uzun vadede mali sürdürülebilirlik sorununu getirebilmektedir. Yolsuzluğun neden olduğu finansman ihtiyacı özel sektör açısından da, faiz ödemelerindeki artış dolayısıyla özel sektör yatırımların dışlanmasına neden olmakta ve bunların milli gelire

katkısı olmayan ya da düşük katkılı yatırımlara dönüşmesine neden olmaktadır. İlave olarak, yolsuzluk (rüşvet), işletmeler açısından üretimi pahalı kılmakta ve üretimin miktar ve kalitesini olumsuz biçimde etkilemektedir.

Yolsuzlukların azaltılması, öncelikle yolsuzluklara neden olan fırsat ve motivasyonların azaltılmasına bağlıdır. Ancak yolsuzluk olgusu toplum tarafından içselleştirilmişse ya da hoşgörü ile karşılanıyorsa yolsuzluğa karşı geliştirilen hiçbir politika önerisi etkili olmayacaktır. Yolsuzluğun önlenmesi öncelikli olarak bu olgunun toplum tarafından ahlaken ve vicdanen reddedilmesine bağlıdır. Daha sonra ise, yukarıda bahsedilen politika önerilerinin hayata geçirilmesi önemli olmaktadır. Yolsuzluk iki taraflı bir olgu olduğundan, hem mükellef hem de vergi memurlarının toplum olarak kabul edilmiş ve içselleştirilmiş olan etik davranışlar konusunda eğitilmeleri gerekmektedir. Ayrıca, görevde yükselmelerde personelin etik davranış ilkeleri konusundaki yeterliliklerinin de bir kriter olarak değerlendirilmesi yolsuzluklar konusunda önleyici olacaktır. Adalet duygusuyla çelişmeyen ve liyakat ilkelerine uygun personel terfi ve tayinlerinin yanısıra personel maaş ve ücretlendirmeleri söz konusu personele yüklenen sorumlulukları ile doğru orantılı olmalıdır. Ayrıca, vergi memurlarının görev tanımlarının netleştirilerek hem keyfi hem de takdir yetkisi kullanımının ve vergi bürokrasisindeki ağırlaşmanın ortadan kaldırılması yönünde düzenlemelerin yapılması yolsuzluklara ortam sağlayan “motivasyon ve fırsatları” azaltıcı yönde etkiler meydana getirecektir.

Gelir idaresi kaynaklı yolsuzlukların önlenmesi için etik davranış ilkelerini tanımlayan ve uygulama sürecini izleyen komisyonlar önemlidir. Bu komisyonlar, kurumsal yapının güçlendirilmesi ve kurum kültürünün oluşturulmasında önemli rol yüklenerek idare kaynaklı yolsuzlukları önleyebilir. Vergi harcamaları olarak ifade edilen muafiyet, istisna, indirim kolaylığı gibi uygulamaların azaltılarak standardize edilmesi de, mükellefler ve vergi memurlarının birlikte karışacağı yolsuzlukları sınırlandırabilir.

Son olarak, yolsuzluk verginin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarına bir darbedir. Bu yüzden, yolsuzluğu hoş gören toplumsal anlayışların ortadan kaldırılması ve vergi etiğini öne çıkaran yaklaşımların benimsenmesi gerekir. Bunun için ise, toplumsal bilgilenme yanında idarenin esnek yapıya kavuşturulması da yolsuzluklara imkan veren motivasyon ve fırsatların azaltılmasında oldukça etkili olacaktır.

Kaynakça

- Advig, J. C., Fjeldstad, O. H., Amundsen, I. & Soreide, T. (2001). Corruption: A Review Contemporary Research, Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, Report No. 2001:7, Norway, <http://www.cmi.no/publications/file/861-corruption-a-review-of-contemporary-research.pdf> (Erişim Tarihi: 12.07.2010).
- Amundsen, I. (1999). Political Corruption: An Introduction to the Issues, Bergen: Chr. Michelsen Institute Working Paper, No. 99:7. <http://www.cmi.no/publications/file/1040-political-corruption.pdf> (Erişim Tarihi: 10.07.2010).
- Asher, M. G. (2001). Globalization and Fiscal Policy: Rationale for Reform in Southeast Asia M. G. Asher, D. Newman, and T. P. Snyder (Eds.) Public Policy in Asia: Implications for Business and Government (pp. 93-120). Westport: Quorum Books.
- Asher, M. G. & Rajan, R. S. (2001). Globalization and Tax Systems. ASEAN Economic Bulletin. 18(1), 120-40.

- Ata, A. Y. (2009). Kurumsal İktisat Çerçevesinde Yolsuzluğun Fırsat ve Motivasyonları: AB Ülkeleri Üzerine Bir İnceleme. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Benk, S. & Çetin, T. (2010). Küresel Ekonomik Krizin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri. Vergi Dünyası, 345, 103-116.
- Bird, R. (2003). Administrative Dimensions of Tax Reform. International Tax Program Paper No. 0302. Ontario Canada. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNPAN/UNPAN015761.pdf> (Erişim Tarihi: 09.07.2010).
- Bird, R. & Oldman, O. (2000). Improving Tax Payer Service and Facilitating Compliance in Singapore. World Bank PREM Notes. No. 48, <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote48.pdf> (Erişim Tarihi: 10.08.2010).
- Boehm, F. (2007). Anti-Corruption Strategies as Safeguard for Public Service Sector Reforms, Anti Corruption Training and Consulting (ACTC) Working Paper, <http://www.icgg.org/downloads/Boehm%20-%20Anti-Corruption%20as%20Safeguard%20for%20Public%20Sector%20Reforms.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.2010).
- Carroll, J. S. (1992). How Taxpayers Think about Their Taxes: Frames and Values. Joel Slemrod (Ed.). Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement (pp. 43-66). University of Michigan Press.
- Caselli, F. & Morelli, M. (2004). Bad Politicians. Journal of Public Economics, 88(3-4), 759-782.
- Chabal, P. & Daloz, J. P. (1999). Africa Works. Disorder as Political Instrument. Indiana University Press.
- Dabla-Norris, E. (2000). A Game-Theoretic Analysis of Corruption in Bureaucracies. IMF Working Paper, WP/00/106, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00106.pdf> (Erişim Tarihi: 07.08.2010).
- Eskeland, G. & Thiele, H. (1999). Corruption under Moral Hazard. World Bank Policy Research Working Paper, No. 2204. <http://www.uoit.ca/sas/governeaceAndCorr/CorMoral.pdf> (Erişim Tarihi: 12.06.2010).
- Evans, C. (2003). Studying the Studies: An Overview of Recent Research into Taxation Operating Costs. eJournal of Tax Research, 1(1), 64-92.
- Fjeldstad, O. H. & Moore M. (2008). Tax Reform and State-Building in a Globalised World”, Deborah Brautigam (Ed.). Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent (pp. 235-260). Cambridge University Press.
- Fjeldstad, O., Kolstad, I. & Lange, S. (2003). Autonomy, Incentives and Patronage: A Study of Corruption in the Tanzania and Uganda Revenue Authorities. Bergen Chr. Michelsen Institute. Working Paper. <http://www.cmi.no/publications/file/1688-autonomy-incentives-and-patronage.pdf> (Erişim Tarihi: 12.06.2010).
- Fjeldstad, O. & Tungodden, B. (2003). Fiscal Corruption: A vice or a Virtue? World Development, 31(8), 1459-1467.

- Fjeldstad, O. H. (1999). Controlling Fiscal Corruption: Theoretical Approaches and Illustrations from Tanzania. Bergen Chr. Michelsen Institute CMI Working Paper. http://bora.cmi.no/dspace/bitstream/10202/262/1/WP1999.6%20Odd.Helge-07192007_2.pdf (Erişim Tarihi: 13.07.2010).
- Fjeldstad, O. (2005). Revenue Administration and Corruption: What Works? U4 Issue 2: 2005. Chr. Michelsen Institute <http://www.cmi.no/publications/file/?2058=revenue-administration-and-corruption-what-works> (Erişim Tarihi: 18.08.2010).
- Fuest C. & Riedel N. (2009). Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of Literature. Oxford University Centre for Business Taxation. <http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/reports/TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2010).
- Gallagher, M. (2005). Benchmarking Tax Systems. Public Administration and Development. 25, 125-144.
- Gill, J. B. S. (2003). The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform. World Bank, <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/NutsBolts.pdf> (Erişim Tarihi: 23.02.2010).
- Goel, R. K. & Rich, D. P. (1989). On The Economic Incentives for Taking Bribes. Public Choice, 61(3), 269-275.
- Gokcekus, O. & Mookherjee, R. (2002). Public Sector Corruption and Gender Perceptions of Public Officials from Six Developing and Transition Countries. The World Bank. Washington, DC.
- Grooger, J. (1991). Certainty vs. Severity of Punishment. Economic Inquiry, 29(2). 297-309.
- Hasdemir, İ. (2006). Sosyolojik Bakış Açısıyla Yolsuzluk. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Heidenheimer, A. J., Johnston, M. & LeVine, V. T. (1989). Political Corruption. A Handbook. New Brunswick Transaction Publishers.
- Hors, I. (2003). Anti-Corruption Instruments and the OECD Guidelines For Multinational Enterprises. In Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Enhancing the Role of Business in the Fight Against Corruption. OECD. <http://www.oecd.org/dataoecd/0/33/2638728.pdf> (Erişim Tarihi: 12.05.2010).
- Huntington, S.P. (1968). Political Order in Changing Societies. New Haven. Connecticut: Yale University Press.
- Huther, J. & Shah, A. (2000). Anti-corruption Policies and Programs: A Framework for Evaluation. The World Bank. Policy Research Working Paper. No. 2501. http://www.wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2001/01/06/000094946_00121906063771/Rendered/PDF/multi_page.pdf (Erişim Tarihi: 06.07.2010).
- Huynh, D.N. (2003). Job Rotation, Corruption, and Tax Administration in Developing Countries. www.grips.ac.jp/vietnam/JVEC/pdf/WS031220HuynhPaper.doc (Erişim Tarihi: 14.07.2010).
- Langseth, P., Stapenhurst, R., & Pope, J. (1997). The Role of a National Integrity System in Fighting Corruption. World Bank Working Papers. No. 400/142 E1976. <http://siteresources.worldbank.org/INTDECABCTOK2006/Resources/OLeary.pdf> (Erişim Tarihi: 12.08.2010).

- Leak, T. A. (1999). The Experience of Singapore in Combating Corruption. Stapenhurst, R., & Kpundeh, S. J. (Eds.). *Curbing Corruption: Toward a Model for Building National Integrity* (ss. 59-66). World Bank. Washington, DC.
- Mann, A. J. & Smith, R. (1988). Tax Attitudes and Tax Evasion in Puerto Rico: A Survey of Upper Income Professionals. *Journal of Economic Development*, 13(1), 121-141.
- Martinez-Vazquez, J., Arze, J., & Boex, J. (2007). *Fighting Corruption in the Public Sector*. Elsevier.
- Murphy, K., Shleifer, A. & Vishny, R. W. (1993). Why Is Rent Seeking So Costly to Growth? *American Economic Review*, 83(2), 409-414.
- Mutlu, A. & Tuncer, M. (2002). Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Vergi Sorunları Dergisi*, 164, 101-114.
- Nye, J. S. (1967). Corruption and Political Development. *American Political Science Review*, 61(2), 417-427.
- Oforu-Amaah, W. P., Soopramanien, R. & Uprety, K. (1999). *Combating Corruption: A Comparative Review of Selected Legal Aspects of State Practice and Major International Initiatives*. World Bank. Washington. http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/1999/10/07/000094946_99092110080687/Rendered/PDF/multi_page.pdf (Erişim Tarihi: 12.04.2010).
- Olivier de Sardan, J. P. (1999). A Moral Economy of Corruption in Africa? *Journal of Modern African Studies*, 37(1), 25-52.
- Paldam, M. (2001). Corruption and Religion Adding to the Economic Model. *Kyklos*, 54(2-3), 383-413.
- Pashev, K. (2005). *Corruption and Tax Compliance: Challenges to Tax Policy and Administration*. Centre for the Study of Democracy. <http://pdc.ceu.hu/archive/00002769/01/fileSrc.pdf> (Erişim Tarihi: 30.05.2010).
- Purohit, M. C. (2007). Corruption in Tax Administration. Anwar Shah (Ed.) *Performance Accountability and Combating Corruption* (pp. 285-302). World Bank.
- Rahman, A. (2009). Tackling Corruption through Tax Administration Reform. World Bank Investment Climate Department. [http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/AttachmentsByTitle/InPracticenote3/\\$FILE/Corruptionnote3.pdf](http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/AttachmentsByTitle/InPracticenote3/$FILE/Corruptionnote3.pdf) (Erişim Tarihi: 14.07.2010).
- Stres, R. M. & Porter, L. W. (1975). *Motivation and Work Behaviour*. McGraw-Hill Series in Management.
- Swamy, A. V., Knack, S., Lee, Y. & Azfar, O. (2001). Gender and Corruption. *Journal of Development Economics*, 64(18), 25-55.
- Talercio, R. (2004). Designing Performance: The Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America. The World Bank Policy Research, Working Paper No. 3423, http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2004/10/27/000160016_20041027132024/Rendered/PDF/wps3423.pdf (Erişim Tarihi: 12.04.2010).

- Tanzi, V. (1998). Corruption around the World. IMF Staff Papers. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/staffp/1998/12-98/pdf/tanzi.pdf> (Erişim Tarihi: 10.08.2010).
- Tanzi, V. (1999). Corruption and the Budget: Problems and Solutions. Jain A.K. (Ed.). Economies of Corruption (pp. 111-127). Kluwer Academic Publishers. Boston.
- Tanzi, V. & Davoodi, H. R. (2000). Corruption, Growth, and Public Finances. IMF Fiscal Affairs Department Working Paper. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00182.pdf> (Erişim Tarihi: 12.06.2010).
- Tisne, M. & Smilov, D. (2004). From the Ground up: Assessing the Record of Anticorruption Assistance in Southeast Europe. Central European University Press. Budapest.
- Tran-Nam, B. (1999). Tax Reform and Tax Simplification: Some Conceptual Issues and a Preliminary Assessment. The Sydney Law Review, 21(3), 500-522.
- Transparency International (2009). Global Corruption Barometer, Transparency International, <http://www.transparency.org/publications/publications/gcb2009> (Erişim Tarihi: 15.07.2010).
- Van Rijckeghem, C. & Weder, B. (2001). Bureaucratic Corruption and the Rate of Temptation: Do Low Wages in Civil Service Cause Corruption? Journal of Development Economics, 65(2), 307-331.
- World Bank (1997). The World Development Report 1997: The State in a Changing World. Oxford University Press. New York.
- World Bank (1999). An Anticorruption Strategy for Revenue Administration. World Bank PREM Notes Public Sector, No. 33, http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2001/03/30/000094946_01032006473191/Rendered/PDF/multi0page.pdf (Erişim Tarihi: 08.08.2010).
- World Bank (2000). Anticorruption in Transition a Contribution to the Policy Debate. WorldBank. <http://info.worldbank.org/etools/docs/library/17506/contribution.pdf> (Erişim Tarihi, 12.05.2010).
- World Bank (2001). Salary Supplements and Bonuses in Revenue Departments. World Bank Report. No: 33328. <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/PLSstandardrapport2.doc> (Erişim Tarihi: 16.08.2010).
- World Bank. (2007), Strengthening the World Bank Group Engagement on Governance and Anticorruption, World Bank, <http://siteresources.worldbank.org/EXTPUBLICSECTORANDGOVERNANCE/Resources/GACReport2.pdf?resourceurlname=GACReport2.pdf> (Erişim Tarihi: 18.08.2010).
- Zipparo, L. (1999). Encouraging Public Sector Employees to Report Workplace Corruption. Australian Journal of Public Administration, 58(2), 83-93.