



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

# **TÜRKİYE’DE VERGİ AHLAKINI ŞEKİLLENDİREN ETKENLER**

Bahadır Sazak DOĞAN

Doktora Tezi

Ankara, 2019



TÜRKİYE'DE VERGİ AHLAKINI ŞEKİLLENDİREN ETKENLER

Bahadır Sazak DOĞAN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2019

## KABUL VE ONAY

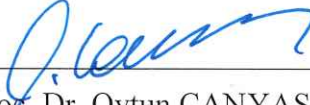
Bahadır Sazak DOĞAN tarafından hazırlanan ‘‘Türkiye’de Vergi Ahlakını Şekillendiren Etkenler’’ başlıklı bu çalışma, 08/11/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.



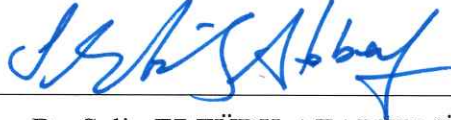
Prof. Dr. Ali Tarkan ÇAVUŞOĞLU (Başkan)



Doç. Dr. İbrahim Erdem SEÇİLMİŞ (Danışman)



Doç. Dr. Oytun CANYAŞ (Üye)



Doç. Dr. Selin ERTÜRK ATABEY (Üye)



Doç. Dr. Eda BALIKÇIOĞLU (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Musa Yaşar SAĞLAM

Enstitü Müdürü

## YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan "**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**" kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- o Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. <sup>(1)</sup>
- o Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren - ay ertelenmiştir. <sup>(2)</sup>
- o Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. <sup>(3)</sup>

08/11/2019

  
Bahadır Sazak DOĞAN

<sup>1</sup>"*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*"

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internette paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir \*. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlerle ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.  
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

\* Tez **danışmanının** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

## ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. İbrahim Erdem SEÇİLMİŞ** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.



**Bahadır Sazak DOĞAN**

*Anneme...*

## TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın her harfinden, her kelimesinde özverisini-emeğini ve ilgisini esirgemeyen, çıkmaza düştüğümde değerlendirme ve yönlendirmeleriyle yolumu bulmamı sağlayan, varlığını her zaman hissettiren kıymetli danışman hocam Doç. Dr. Erdem SEÇİLMİŞ'e sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Hacettepe Üniversitesi Maliye Bölümü bünyesinde, doktora eğitimim süresince, ders alma şansına sahip olduğum veya olamadığım birbirinden değerli saygıdeğer hocalarıma ve birlikte çalışma imkanı bulduğum sevgili araştırma görevlisi arkadaşlarıma ve bölüm personeline teşekkür ederim.

Bu günlere gelmemde üzerimdeki hakkını kelimelerle ifade edemeyeceğim canım babam Hikmet DOĞAN'a, canım ablam Ülkühan Bike ESEN'e, eşi Fatih Sinan ESEN ve dayısının Hikmet Burak ESEN'ine; ikinci ailemin fertleri, haklarını ödeyemeyeceğim ablam-ağabeyim Elif ve Tahsin ERGEN'e ve güzide evlatlarına en içten teşekkürlerimi ve sevgilerimi sunarım. Ayrıca, beni evlatlarından ayırmayan, aile sıcaklığı yaşatan, eşimin güzel ailesine en kalbi şükranlarımı sunarım.

İlkokul birinci sınıftan günümüze, sıra arkadaşlığından kardeşliğe dönüşen ilişkimizde, hayatta her an, her konuda maddi manevi yanımda olan kardeşim Tarık Serdar YILDIZ'a teşekkür ederim.

Son olarak, hayat yolculuğumu çekilir hale getiren, her koşulda sevgisini ve desteğini hissettiğim, motivasyon kaynağım, sevgili eşim yol arkadaşım Hafsa Sultan DOĞAN'a en derin minnet ve teşekkürü borç bilirim. İyi ki varsın...



## ÖZET

DOĞAN, Bahadır Sazak. *Türkiye’de Vergi Ahlakını Şekillendiren Etkenler*, Doktora Tezi, Ankara, 2019.

Bu çalışmanın amacı, 22 yıllık bir süreçte, Türkiye’de vergi ahlakının dönüşümünü irdelemektir. İlgili hedef çerçevesinde, Dünya Değerler Anketi’nin 1990, 2007 ve 2012 yılı verilerinden istifade edilmiştir. Sıralı probit modeller aracılığıyla gerçekleştirilen analizler sonucunda, vergi ahlak düzeyinin zaman içerisinde değiştiği gözlemlenmiştir. 2007 ve 2012 yıllarındaki vergi ahlak düzeyi, 1990 yılına nispetle daha düşüktür. Ek olarak, araştırma bulguları, bürokrasiye güvenin ve maddi tatmin düzeyinin vergi ahlakı üzerinde negatif yönlü bir etkisini işaret etmektedir. Tahmin sonuçlarına göre, hükümete güven, dinin önemi ve milli gurur vergi ahlakı üzerinde anlamlı bir pozitif etkiye sahiptir.

### **Anahtar Sözcükler**

Vergi ahlakı, Vergi uyumu, Türkiye, Dünya Değerler Anketi, Sıralı probit model

## ABSTRACT

DOĞAN, Bahadır Sazak. *Tax Morale in Turkey: What Shapes It?*, PhD Dissertation, Ankara, 2019.

The present study aimed to analyze the evolution of tax morale in Turkey over 22-year-span. For this purpose, data that were collected as a part of the World Values Survey in 1990, 2007, and 2012 were used. The analytic results of ordered probit models revealed that level of tax morale had changed across time. Tax morale levels were lower in 2007 and 2012 than in 1990. Additionally, the findings indicated that trust in the civil services and financial satisfaction have a negative effect on tax morale. The estimation results also show that trust in the government, the perceived importance of religion and pride in one's nationality have a significant positive effect on tax morale.

### **Keywords**

Tax morale, Tax compliance, Turkey, World Values Survey, Ordered probit model

**İÇİNDEKİLER**

<b>KABUL VE ONAY .....</b>	<b>İ</b>
<b>YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....</b>	<b>İİ</b>
<b>ETİK BEYAN.....</b>	<b>İİİ</b>
<b>ADAMA .....</b>	<b>İV</b>
<b>TEŞEKKÜR .....</b>	<b>V</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>VI</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>VII</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>VIII</b>
<b>KISALTMALAR DİZİNİ .....</b>	<b>XI</b>
<b>TABLOLAR DİZİNİ .....</b>	<b>XII</b>
<b>ŞEKİLLER DİZİNİ .....</b>	<b>XIII</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM.....</b>	<b>3</b>
<b>VERGİ UYUMU: KAVRAM VE İÇERİK.....</b>	<b>3</b>
<b>1.1. TEMEL KAVRAMLAR.....</b>	<b>3</b>
<b>1.1.1. Vergi.....</b>	<b>3</b>
<b>1.1.2. Vergi Uyumu .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1.3. Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma .....</b>	<b>5</b>

<b>1.1.4. Vergi Ahlakı</b> .....	7
<b>1.2. VERGİ UYUM ARAŞTIRMALARI</b> .....	8
<b>1.2.1. Allingham-Sandmo Yaklaşımı</b> .....	8
1.2.1.1. Karşılaştırmalı Statik Sonuçlar .....	13
1.2.1.2. Modele Getirilen Eleştiriler .....	17
<b>1.2.2. Vergi Ahlakı Odaklı Yaklaşım</b> .....	19
<b>1.2.3. Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler</b> .....	22
1.2.3.1. Sosyodemografik Faktörler.....	22
1.2.3.1.1. Yaş .....	22
1.2.3.1.2. Cinsiyet .....	24
1.2.3.1.3. Eğitim Seviyesi .....	25
1.2.3.1.4. Medeni Durum .....	27
1.2.3.1.5. Dini İnanç .....	28
1.2.3.1.6. İstihdam Durumu .....	29
1.2.3.1.7. Demokrasi Taraftarlığı.....	30
1.2.3.1.8. Hükümete, Politikacılara, Yasal Sisteme ve Diğer Vatandaşlara Duyulan Güven .....	32
1.2.3.2. Mali ve Hukuki Faktörler .....	33
1.2.3.2.1. Mükellefin Ekonomik Durumu.....	33
1.2.3.2.2. Vergi Yükü, Vergi Oranı ve Vergi Adaleti.....	35
1.2.3.2.3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergi Afları .....	36
1.2.3.2.4. Ekonomideki Kayıt Dışılık Oranı .....	38
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>40</b>
<b>VERGİ AHLAKI ÇALIŞMALARINDA YÖNTEM</b> .....	<b>40</b>
<b>2.1. ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME</b> .....	40
<b>2.1.1. Dolaylı Metotlar</b> .....	41
2.1.1.1 Gelir Uçurumu Yaklaşımı.....	41
2.1.1.2. Parasal Yaklaşımlar .....	42
2.1.1.2.1. İşlemler Yaklaşımı.....	42

2.1.1.2.2. Para Talebi Yaklaşımı.....	42
2.1.1.3. Elektrik Tüketimi Yaklaşımı .....	43
2.1.1.4. Gizli Değişken Yaklaşımı .....	44
<b>2.1.2. Doğrudan Metotlar .....</b>	<b>44</b>
2.1.2.1. Anket Uygulamaları.....	44
2.1.2.1.1. Anket Uygulamaları Yazın Taraması .....	46
2.1.2.2. Vergi İdaresinden Elde Edilen Veriler.....	51
2.1.2.2.1. Vergi İdaresinden Elde Edilen Veriler Yazın Taraması .....	53
<b>2.1.3. Dünya Değerler Anketi.....</b>	<b>55</b>
2.1.3.1. Dünya Değerler Anketi Dalgaları .....	57
2.1.3.3. Dünya Değerler Anketi'ne İlişkin Yazın Taraması .....	61
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>71</b>
<b>TÜRKİYE'DE VERGİ AHLAKINI BELİRLEYEN UNSURLAR.....</b>	<b>71</b>
<b>3.1. TÜRKİYE'DE VERGİ AHLAKI ÇALIŞMALARI.....</b>	<b>71</b>
<b>3.1.1. Ulusal/Bölgesel/Yerel Düzeydeki Anketlere Dayalı Olarak</b> <b>Gerçekleştirilen Vergi Ahlakı Çalışmaları .....</b>	<b>71</b>
<b>3.1.2. Dünya Değerler Anketi'ne Dayalı Olarak Gerçekleştirilen Vergi</b> <b>Ahlakı Çalışmaları .....</b>	<b>77</b>
<b>3.2. UYGULAMA.....</b>	<b>81</b>
<b>3.2.1. Yöntem ve Değişkenler .....</b>	<b>81</b>
<b>3.2.2. Sonuçlar .....</b>	<b>90</b>
3.2.2.1. Vergi Ahlak Dağılımı .....	90
3.2.2.2. Ampirik Bulgular.....	93
<b>SONUÇ.....</b>	<b>112</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>115</b>

## KISALTMALAR DİZİNİ

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ASY: Allingham-Sandmo Yaklaşımı

DDA: Dünya Değerler Anketi

ADA: Avrupa Değerler Araştırması

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

GSYİH: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

IRS: ABD Gelir İdaresi

ISSP: Uluslararası Sosyal Araştırma Programı

MIMIC: Çoklu Göstergeler Çoklu Nedenler

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

TCMP: Mükellef Uyum Ölçüm Programı

TOS: Mükellef Görüş Anketi

## TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Dünya Değerler Anketi Dalgaları .....	57
Tablo 2. Dünyadaki Uygulamalara İlişkin Literatür Taraması .....	68
Tablo 3. Türkiye’de Ulusal/Bölgesel/Yerel Düzeydeki Anketlere Dayalı Olarak Gerçekleştirilen Vergi Ahlakı Çalışmaları.....	76
Tablo 4. Türkiye’de DDA Çerçevesinde Gerçekleştirilen Vergi Ahlakı Çalışmaları ....	80
Tablo 5. Türkiye’de Dünya Değerler Anketi .....	81
Tablo 6. Bağımsız Değişkenler .....	84
Tablo 7. Tanımlayıcı İstatistikler (Katılımcıların Yüzde Payı) .....	86
Tablo 8. Vergi Ahlak Düzeyi İçin Tanımlayıcı İstatistikler .....	90
Tablo 9. Shapiro-Wilk ve Shapiro-Francia Normallik Sınamaları .....	92
Tablo 10. Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi Sonuçları.....	93
Tablo 11. Zamanlar Arası Regresyon Çıktıları .....	95
Tablo 12. Farklı Referans Yıllar için Regresyon Çıktıları.....	101
Tablo 13. 2. Dalga için Regresyon Çıktıları .....	103
Tablo 14. 5. Dalga için Regresyon Çıktıları .....	105
Tablo 15. 6. Dalga için Regresyon Çıktıları .....	107

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Vergi Ahlak Düzeyi Dağılımı için Histogram (2. Dalga).....	91
Şekil 2. Vergi Ahlak Düzeyi Dağılımı için Histogram (5. Dalga).....	91
Şekil 3. Vergi Ahlak Düzeyi Dağılımı için Histogram (6. Dalga).....	92
Şekil 4. Farklı Dalgalara İlişkin Gelir Dağılımı Profilleri .....	109
Şekil 5. Vergi Ahlakı - Gelir İlişkisi (2. Dalga).....	110
Şekil 6. Vergi Ahlakı - Gelir İlişkisi (5. Dalga).....	110
Şekil 7. Vergi Ahlakı - Gelir İlişkisi (6. Dalga).....	111



## GİRİŞ

Geleneksel kamu maliyesi teorisi çerçevesinde verginin cebri niteliği öne çıkmaktadır. İlgili bağlamda, yazında devletin egemenlik gücüne atıfla, caydırıcılık irdelemesine girişen pek çok çalışma mevcuttur. Ancak vergi hasılatının önemli bir belirleyicisi olan “gönüllü uyum” konusuna bilim insanları tarafından yeterince önem atfedilmediği ve ilgili perspektiften sınırlı sayıda eser üretildiği gözlemlenmektedir. Hâlbuki bireylerin vergiye olan gönüllü uyumunun yükseltilmesi, özellikle gelişmekte olan ülkelerde kamu kesimi finansmanı açıklarının kapatılmasını olanaklı kılacak önemli bir fırsattır. Bu nedenle, gelişen piyasa ekonomilerinde sıkça tecrübe edilen refah devleti hizmetlerinin yetersiz sunumu probleminin aşılabilmesi için vergi uyumu çalışmalarının sayısının artması elzemdir.

Vergi uyumu üzerine odaklanan çalışmalar; merkezine vergi ahlakını yerleştirmekte ve mükelleflerin vergi ödeme istekliliğini bu perspektiften araştırmaktadır. Vergilerin cebri niteliğini temel alan eserler ise denetim ve cezalandırılma olasılığının mükellefler üzerindeki etkisi üzerine yoğunlaşmaktadır. Ancak alandaki gözlemler, yakalanma ve cezalandırılma riski nedeniyle vergilerin ödendiğini öne süren caydırıcılık temelli modellerin, gündelik yaşamda deneyimlenen yüksek vergi uyumunu açıklamakta yeterli olmadığını işaret etmektedir.

Yazında ilgili ayrılmaya odaklanan araştırmaların genel vargılarından biri, -bireyleri vergi kurallarına uymaya zorlayan içsel bir motivasyon olan- “vergi ahlakının”, vergi ödeme istekliliğini arttırmada idarenin caydırıcı önlemlerinden daha etkili olduğu yönündedir. Bu nedenle, gönüllü uyumun arkasındaki itici güç olan vergi ahlakının belirleyicilerini kavramak, vergi idaresi açısından büyük önem arz etmektedir. Hem idarenin hem de mükelleflerin arzuladıkları, toplumsal refahı arttıracak, etkin ve adil bir vergi sistemini kurgulamak ancak bu unsurlara odaklanıldığı takdirde olanaklıdır.

Literatürdeki işaret edilen boşluğu doldurmak maksadıyla tez çalışmasında, vergi ahlakını şekillendiren unsurlar üzerine odaklanılacaktır. İlgili kapsamda, öncelikle yazındaki vergi uyum araştırmaları, caydırıcılık odaklı literatür ile karşılaştırmalı olarak irdelenecektir. Daha sonra ise Türkiye’de vergi ahlakının belirleyicileri araştırılacak ve bu etkenlerin tarihsel süreçte dönüşümü incelenecektir. İlgili çerçevede tezin amacı Türk vergi

idaresine vergi politikalarını ve kanunlarını kurgularken faydalanabileceği alternatif bir izlek sunmaktır. Tercih edilen metodolojinin yetkinliği ve kullanılan güncel veri seti nedeniyle, tez çalışmasının özgün bilimsel katkı yaratması beklenmektedir.

Yazında vergi ahlakının belirleyicilerini araştırmak amacı ile Dünya Değerler Anketi'ne başvuran çalışmalar bulunmaktadır. Ancak Türkiye için son derece sınırlı sayıda olan bu çalışmaların tümü durağan bir analiz tekniği ile anketin tek dalgasına odaklanmaktadır. İlgili çerçevede, bahsedilen araştırmaların yayınlanmasının akabinde, daha güncel veri setlerinin paylaşımına açıldığı vurgulanmalıdır. Türkiye için Dünya Değerler Anketi'nin her üç dalgası eşanlı olarak ilk defa bu çalışmada kullanılacaktır. Böylelikle, zaman içerisinde tecrübe edilen dönüşüm, özgün bir ekonometrik model çerçevesinde analiz edilecektir.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, temel kavram ve betimlemelere yer verilerek, vergi uyumunun tarihsel süreçteki dönüşümü incelenecektir. Daha sonra caydırıcılık odaklı standart yaklaşım ile vergi ahlakı odaklı yaklaşımlar karşılaştırılarak vergi uyumu sorunsalının kökenleri irdelenecektir.

İkinci bölümde, vergi ahlakı araştırma metodolojisi tartışılacaktır. İlgili çerçevede dolaylı ve dolaysız yöntemler değerlendirilecek; daha sonra ise bu çalışmada kullanılacak veri kaynağı olan Dünya Değerler Anketi'nin yapısı irdelenecektir.

Üçüncü ve son bölümde ise, ekonometrik bir model aracılığıyla Türkiye'de vergi ahlakının belirleyicileri ve vergi ahlakının dönüşümü analiz edilecektir. Yapılacak tahmin ve sınamalar çerçevesinde Türkiye'de vergi uyumunu etkileyen unsurlar detaylı şekilde tartışılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUMU: KAVRAM VE İÇERİK

#### 1.1. TEMEL KAVRAMLAR

##### 1.1.1. Vergi

Tarihsel süreçte, zaman ve coğrafyadan bağımsız olarak tüm insan topluluklarının sosyal gönençlerini yükseltmek hedefiyle, daha örgütlü bir yapıya evrilme uğraşında oldukları gözlemlenmektedir. Bu eğilim sonucunda ortaya çıkmış olan devletler, içinde bulunulan koşullara ve toplumsal ihtiyaçlarının niteliğine göre çeşitli görevler üstlenmişlerdir. Devletler, kendilerine özgülenmiş olan bu görevleri ifa edebilmek için gelire ihtiyaç duymaktadır (Akdoğan, 2009, s. 101). Devlete gelir sağlayan çeşitli kaynaklar arasında vergiler en baskın bileşen olarak öne çıkmaktadır. Bu nedenle, vergileme meselesi tarih boyunca süregelen en köklü tartışma alanlarından biri olmuştur ve gelecekte de bu önemini koruması beklenmektedir.

Vergilendirmeye ilişkin ulaşılan ilk detaylı bilgiler Antik Mısır ve Sümer dönemine aittir. Antik dönemde hüküm süren medeniyetlerin de modern devletlerin tecrübe ettiği vergisel problemlere benzer sorunlar deneyimledikleri gözlemlenmektedir. Örneğin, Antik Mısır'da da vergi yolsuzluklarına, vergi aflarının etkilerine ve mükellef ilişkilerine ilişkin metinlere rastlanılmaktadır (Torgler, 2007, s. 3).

Sümer medeniyetine ait metinlerde ise halkın savaş dönemlerinde ağır vergiler altında ezildiğine ilişkin bilgilere ulaşılmaktadır. Ayrıca vergi toplayıcılarına ve vergi tabanına ilişkin şikâyetlerin Sümer halkı tarafından dile getirildiği gözlemlenmektedir. Aktarılan örnekler, geçen binlerce yıla rağmen vergiye ilişkin sorunların güncelliğini koruduğunu işaret etmektedir (Adams, 2001, s. 2-3).

Antik ya da modern olmasından bağımsız olarak, bir devletin doğum ve gelişimi, daha fazla mal ve hizmet sunumu ile birlikte ek kaynak ihtiyacını da gündeme getirmektedir. Bu nedenle, devlet denildiğinde ilk akla gelen kavramlardan biri vergidir. Zaman

içerisinde siyasi örgütlenmelerin yapısı değiştikçe, sunulan mal ve hizmetlerin niteliği de farklılaşmış ve bu değişime istinaden kamu kesiminin gelir gereksinimi daha da artmıştır. İlgili nedenle, vergileme konusu her geçen gün daha önemli bir araştırma alanı haline gelmektedir.

Kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere, egemenlik hakları çerçevesinde, kanuna dayanarak, kişilerden ve kurumlardan, zorla ve karşılıksız olarak toplanan vergiler, devletlerin sosyo-ekonomik fonksiyonlarını sürdürebilmek için gereksinim duydukları en önemli finansman kaynağıdır (Eker ve Bülbül, 2013, s. 118). Kamu kesimi tarafından bir gelir kaynağı ve maliye politikası aracı olarak kritik değer atfedilen vergiler; kişisel harcanabilir gelir ve görelî fiyatlar üzerine etkileri nedeni ile diğer iktisadi ajanlar için de büyük önem arz etmektedir. İlgili çerçevede, toplumsal gönencin maksimizasyonu için etkin ve adil bir vergi sisteminin oluşturulması bir zorunluluktur (Genç ve Yaşar, 2009, s. 38-39). Etkin ve adil bir vergi sistemi ile vergi uyumu arasında oldukça yakın bir ilişkiden bahsetmek olanaklıdır. Zira vergi uyumunun belirleyicilerinden önemli bir tanesi de vergi yönetimidir; diğer bir ifadeyle, işler bir vergi sistemidir (Tunçer, 2002, s. 111).

### **1.1.2. Vergi Uyumu**

Kamu harcamalarının finansmanını sağlamak üzere vergi ödemek, modern vatandaşlık kuramları çerçevesinde bireylere atanan temel yükümlülüklerden birisidir. İlgili bağlamda, yurttaşlardan, yasalara uyarlık göstererek vergisel sorumluluklarını aksatmamaları, diğer bir ifade ile vergiye uyum sağlamaları beklenmektedir (Kirchler ve diğerleri, 2008, s. 210-211).

Gönüllü vergi uyumu, bireylerin ve diğer vergilendirilebilir unsurların, vergi yasalarının lafzıyla ve ruhuyla ve vergi idaresiyle -herhangi bir cebri uygulama olmaksızın- uyumlu bir biçimde hareket etmesidir (James ve Alley, 2002, s. 32). Diğer bir ifadeyle, vergi uyumunu, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini, eksiksiz ve zamanında yerine getirmeleri olarak betimlemek olanaklıdır. Daha kapsamlı bir deyişle vergi uyumu; mükelleflerin bütün gelirlerini beyan ederek, yürürlükteki vergi yasaları, düzenlemeler ve yargı kararları çerçevesinde bütün vergilerini ödemeleridir (Alm, 1991, s. 577). Vergi

yasalarına uyumun çeşitli aşamaları mevcuttur. Bu aşamaları; vergi matrahının gerçeğe uygun olarak rapor edilmesi, yükümlülüklerin doğru bir şekilde hesaplanması, beyannamenin zamanında doldurulması ve ödemenin zamanında gerçekleşmesi şeklinde sıralamak mümkündür (Franzoni, 2008, s. 55).

Vergi uyumsuzluğu problemi, vergi kavramı ile eşzamanlı olarak ortaya çıkmıştır. Vergilendirmenin tarihçesini yazmak isteyen bir araştırmacı, vergi uyumsuzluğu kavramını da en baştan resme dahil etmek durumundadır (Sandmo, 2005, s. 643). Vergi uyumsuzluğunun tanımlanması, nitelik ve boyutlarının kavranması ve nihayetinde bu uyumsuzluğun asgari düzeye indirilmesi, zaman ve coğrafyadan bağımsız olarak tüm siyasi örgütlenmelerin önde gelen hedeflerindedir. Vergi uyumsuzluğu, kalkınma düzeyi ile ilişiksiz şekilde tüm topluluk ve kültürleri ilgilendiren bir mefhumdur. (Andreoni ve diğerleri, 1998, s. 818).

Uyum bileşenlerinin sayı ve nitelik olarak ayrışması, araştırmacıların odaklarının çeşitlenmesine ve vergi uyum kararlarının nasıl alındığına dair araştırma metodolojilerinin farklılaşmasına neden olmaktadır. Farklılaşan araştırma izlekleri türevsel olarak mükellefleri vergi ödemeye yönelten belirleyicilere ilişkin vargıları da karmaşıktır. Literatüre genel olarak bakıldığında, vergi uyumsuzluğunun vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olmak üzere iki tipinden bahsetmek olanaklıdır.

### **1.1.3. Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma**

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayı; yasal, adil ve mantıklı olandan sapmalar olarak tanımlamak olanaklıdır. Sıklıkla birlikte meydana gelmekte ve vergi gelirinde kayıplara neden olmaktadır. Diğer taraftan, yasalara uygunluk bakımından birbirlerinden farklılaşmaktadırlar (Deak, 2004, s. 41).

Vergi kaçırma, mükelleflerin, vergi yasaları ve diğer düzenlemelere uymamak sureti ile vergi ödevlerini tamamen ya da kısmen yerine getirmemeleridir. Bireyler bu şekilde yasa dışı yollar izleyerek vergi kaybına yol açmaktadırlar. Bu noktada yasadışı, vergiyi doğuran olay ile değil; daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için seçilen yol ile alakalıdır (Savaşan ve Odabaş, 2005, s. 2).

Vergi kaçakçılıklarının büyük çoğunluğunun gerçekleştiği aşama, vergi matrahının gerçeğe uygun olarak rapor edilmesi gereken ilk aşamadır. Bu aşamada mükellefler, yükümlülüklerini ya hiç beyan etmez ya da yalnızca bir kısmını beyan ederler (Franzoni, 2008, s. 55). Bunun yanında birey ve kurumlar, yasal vergi yükümlülüklerini azaltmak için eksik gelir, satış ya da varlık beyanı, abartılı kesinti, istisna ya da alacak gösterimi, uygun olmayan şekilde doldurulmuş beyanname ibrası gibi diğer çeşitli yollara başvurabilmektedirler (Alm ve Torgler, 2011, s. 635). Vergi kaçakçılığı eşanlı olarak pek çok probleme yol açmaktadır. Kaçırılan vergiler, vergi tahsilatında azalışa neden olarak; uyumlu mükelleflerin karşılaştıkları vergi yükünü ve almakta oldukları kamusal hizmetleri etkilerler. İlgili çerçevede, vergi kaçakçılığının hem tahsis etkinliğini hem de gelir dağılımı adaletini bozduğunu değerlendirmek mümkündür. Ek olarak, idarenin adil olmayan bir tutum sergilediğini düşünen bireylerin yasalara olan güveninin gitgide aşınması söz konusudur (Alm ve Gomez, 2008, s. 73).

Mükelleflerin, yasa dışına çıkmaksızın, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine müsaade etmeyerek, vergi yükünden kurtulma veya azaltma uğraşları ise vergiden kaçınma olarak nitelendirilmektedir. Vergi borcunun ortaya çıkması, vergiyi doğuran olaya bağlı bir durum olması dolayısı ile bireylerin bu olayların gerçekleşmesine müsaade etmemeleri halinde vergi borcu da doğmayacaktır (Akdoğan, 2009, s. 169).

Son tahlilde, vergi kaçırma, yasa dışı yollar izleyerek vergi ödemelerini azaltmak anlamına gelirken; vergiden kaçınma, yasal yollar dahilinde vergi ödemelerini azaltma girişimleri olarak tanımlanabilir. Gerçek miktardan daha düşük bir gelir beyan etmek veya gerçek orandan daha yüksek oranda kesinti göstermek gibi örnekler vergi kaçakçılığı kapsamına girerken; vergi yasalarında mevcut olan boşlukları kullanmak vergiden kaçınma kapsamına girmektedir (Kirchler ve diğerleri, 2003, s. 536).

Diğer bir ifade ile, vergiden kaçınmada, bireyler durumlarını vergi yasalarının zayıf yönlerini veya belirsizliklerini kendi avantajlarına olacak bir şekilde düzenlerler. Ancak vergiden kaçınmada başvurulan yollar yasa dışı ve hileli olarak betimlenmese dahi, vergiden kaçınmanın sonuçlarını uygunsuz ve yolsuz olarak değerlendirmek mümkündür (UN, 2011).

#### 1.1.4. Vergi Ahlakı

Pek çok ülkede bireylerin gerçek vergi uyum düzeyinin; mevcut vergi ceza ve denetim oranları çerçevesinde türetilen kuramsal tahminlerin çok daha üzerinde seyrettiği gözlemlenmektedir. Diğer bir ifade ile, mükellefler beklenenden daha az düzeyde vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimine sahiptirler. Bu noktada, bireylerin vergilerini ödemelerinin arkasındaki itici gücün, vergi ahlakı olduğunu değerlendirmek mümkündür (Torgler ve Schneider, 2005, s. 231-232).

Vergi ahlakı kavramını; vergi ödemeye yönelik içsel motivasyon olarak tanımlamak olanaklıdır (Torgler ve Schaltegger, 2006, s. 395). Bu motivasyon, bireylere, vergi ödeyerek topluma katkıda bulunabileceklerine dair bir inanç aşılacaktır (Lisi ve Pugno, 2011, s. 1). Diğer bir ifade ile vergi ahlakı, bireylerce sahip olunan ahlaki prensipler ya da bireylerin vergi ödemekle ilgili kişisel değerleridir (Torgler ve Murphy, 2004, s. 301). İlgili çerçevede, vergi ahlakı, vergi uyumu adına parasal olmayan motivasyonları kapsayan genel bir terim olarak yorumlanabilir. Anılan motivasyonlara örnek olarak; bireylerin vergi ödemeye yönelik içsel güdülenimleri, vergiye uyum sağlayamamaları durumunda hissedecekleri suçluluk ya da utanç duyguları, ödedikleri vergi karşılığında devletin kendilerine sağladığı faydalar ve sosyal çevrelerinin bireyler üzerindeki etkisi verilebilir (Luttmer ve Singhal, 2014, s. 150).

Vergi ahlakı kavramı, vergi etiği kavramı ile de yakından bağlantılıdır. Vergi etiği kavramını, hükümetle olan ilişkilerinde, vatandaşları vergi mükellefi olarak yönlendiren davranış normları olarak tanımlayan Song ve Yarbrough (1978), bu normların, vergiye uyum tutumu üzerinde kayda değer bir etkiye sahip olduğunu vurgulamışlardır. Benzer şekilde, Wenzel (2005) de vergi konusunda dürüst davranmanın ahlaki bir zorunluluk olduğuna inanan bireylerin, vergi etiğinin yüksek olduğunu işaret etmiştir.

Yukarıda da işaret edildiği üzere, vergi uyumu, vergi ahlakı ve vergi etiği kavramları arasında kesin ve keskin ayrımlar mevcut değildir. Birbirine eklemlenmiş olan bu terimler, bütünleşik olarak incelendiklerinde, daha aydınlatıcı bir tablo sunmaktadır. Esasen, vergi uyum araştırmasında deneyimlenen ayrışma, vergi ahlakı kavramının öne çıkmasına neden olan temel unsurdur. İlgili nedenle, çalışmanın müteakip kısmında belirtilen terimler arasında en çatı kavram niteliğinde olan vergi uyumunun dinamikleri

irdelenecek ve vergi uyum araştırmasının nasıl farklılaştığı tartışılacaktır. Bu noktada, irdelemenin işaret edilen tartışmaya yönelmesinin, çalışmanın temel ilgi odağı olan vergi ahlakına ilişkin daha kapsamlı bir araştırma yürütülmesini olanaklı kılacağı öngörülmüştür. Vergi uyumu araştırması, geleneksel çizgiden uzaklaştığı ölçüde ahlaki yaklaşım belirlemekte ve dikkat çekmektedir. Bu nedenle, vergi ahlakı kavramını içselleştirebilmek için öncelikle geleneksel vergi uyumu yaklaşımının keşfedilmesi elzemdir.

## 1.2. VERGİ UYUM ARAŞTIRMALARI

İktisat yazınındaki vergi uyum çalışmalarını genel olarak iki yaklaşım çerçevesinde gruplandırmak olanaklıdır. Bunlardan ilki, alanda öncü olan Allingham-Sandmo yaklaşımıdır (ASY). Standart yaklaşım olarak kabul edilen bu yaklaşım, 1972 yılındaki çalışma üzerine temellenmekte ve denetim-ceza hususları üzerine odaklanmaktadır. Alandaki ikinci yaklaşım ise, daha geç yazına giren ve çatı bir ekol olarak değerlendirilebilecek davranışsal nitelikteki ahlak odaklı yaklaşımdır. Standart yaklaşımın eksikliklerini gidermek iddiasındaki bu ekol, daha çok psikolojik ve sosyolojik niteliklere vurgu yapmaktadır. Takip eden bölümlerde her iki yaklaşımın ayrıntıları irdelenecektir.

### 1.2.1. Allingham-Sandmo Yaklaşımı

Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo'nun neoklasik yaklaşım çerçevesinde, Gary S. Becker'in (1968) suç ekonomisi modelinden yola çıkarak yaptıkları araştırma, caydırıcılık merkezli çalışmaların öncüsü niteliğindedir (Alm ve Martinez-Vazquez, 2007, s. 12).

Allingham ve Sandmo analizlerinde, mükelleflerin rasyonel olduklarını, seçimde bulunurken sergiledikleri tutumların John von Neumann ve Oskar Morgenstern'in (1944) belirsizlik altında karar alma aksiyomları<sup>1</sup> ile uyarlık gösterdiğini ve vergilendirilebilir

<sup>1</sup> von Neumann ve Morgenstern 1944 yılında yazdıkları Oyunlar Teorisi ve İktisadi Davranış (Theory of Games and Economic Behaviour) adlı eserlerinde öne sürdükleri birtakım aksiyomlarla beklenen fayda maksimizasyonunun rasyonel bir karar alma kriteri olabileceğini kanıtlamışlardır (Schoemaker, 1982, s. 531).



gelirlerini maksimize etmeye çalıştıklarını varsaymışlardır. Bu yaklaşım çerçevesinde, mükellef, vergiye uyum göstermemenin beklenen faydası ve maliyetlerini karşılaştırarak optimizasyon yapan bir homo economicus'tur.

İlgili çerçevede, gerçek gelirin hepsini veya bir bölümünü beyan etmeyen mükellefin - denetim gerçekleşmez ya da gerçekleşen denetim sonucunda uyumsuzluğu tespit edilmezse- vergisini dürüstçe ödeyen benzer durumdaki bir mükelleften daha üst bir fayda düzeyini tecrübe etmesi olanaklıdır. Uyumsuzluğun tespiti halinde ise tersi bir durumun gözlemlenmesi söz konusudur (Kirchler ve diğerleri, 2008, s. 4).

Neoklasik kamu ekonomisi teorisi çerçevesinde, rasyonel bireyin bedavacı bir tutum sergileyerek kamusal malların finansmanına katılmayacağı öngörülmektedir (Stiglitz, 2000, s. 131). Bu nedenle, hükümetler vatandaşlarını, vergi ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirmeye zorlayacak caydırıcı politikalar kurgulamaya çalışmaktadır (Torgler ve Schaltegger, 2006, s. 396). Literatürde, pek çok iktisatçı, aktarılan izlekte caydırıcılık odaklı teorik modeller tasarlamaktadır. Bu modellerin öncüsü, Allingham ve Sandmo (1972) tarafından, beklenen fayda teorisi<sup>2</sup> çerçevesinde geliştirilen yaklaşımdır. Bu yaklaşım üzerinde hem Becker (1968) ve Tulkens ve Jacquemin'in (1971) suç sayılan aktivitelerin ekonomisi üzerine yaptıkları araştırmaların yansımalarını; hem de Arrow (1970) ve Mossin'in (1968) belirsizlik ekonomisi üzerine geliştirdikleri irdelemelerin etkilerini gözlemlemek olanaklıdır. ASY kapsamında, temel olarak, daha yüksek vergi oranlarının uyum davranışı üzerindeki etkisi araştırılmakta ve ilgili çerçevede vergi kaçakçılığı, denetim olasılığı ve ceza derecesi arasındaki ilişkiler irdelenmektedir (Andreoni ve diğerleri, 1998, s. 823).

ASY'ye göre, vergileme ve mükelleflerin risk alma kararları arasındaki ilişkiyi çözümlenmek için öncelikli olarak araştırılması gereken davranış vergi kaçırma. Yazarlar, vergi kaçırmanın birçok formu olduğu için genel bir analiz yapmanın güçlüğüne vurgulamışlar ve bu nedenle çalışmalarını kısıtlı bir çerçevede şekillendirmişlerdir. Araştırmacılar, kurguladıkları modelde mükelleflerin kasıtlı şekilde eksik beyan etmek sureti ile aldıkları vergi kaçırma kararlarını analiz etmektedirler.

<sup>2</sup> Beklenen fayda teorisi, riskli ve belirsiz durumların beklenen faydalarını karşılaştıran karar vericinin, faydasını maksimize edecek seçeneği tercih edeceğini öngörür (Mongin, 1998, s. 342).

ASY çerçevesinde, vergi beyan kararı belirsizlik altında alınan bir karardır. Bunun nedeni, gelirin tamamını beyan etmeyen mükellefin vergi idaresince otomatik olarak cezalandırılmamasıdır. Mükellef, iki temel strateji arasında seçim yapmaktadır: a) gerçek gelirini beyan etmek, ve b) gerçek gelirinden daha düşük bir tutar beyan etmek.

İkinci stratejiyi tercih etmesi durumunda, mükellefin kazancı, vergi otoritesince denetime tabi tutulup tutulmadığına bağlı olacaktır. Eğer denetim olmazsa, birey kesinlikle kazançlı çıkacaktır. Ancak denetim olması durumunda, mükellefin daha kötü bir durumla karşı karşıya kalması olasıdır. İlgili kapsamda, bireylerin optimizasyon yapabilmeleri için doğru stratejiler belirlemeleri gereklidir.

ASY'nin gelişiminde önemli rol oynayan Yitzhaki (1974) ise, Allingham ve Sandmo çalışmasından yola çıkarak; ceza oranı ile kaçırılan vergi arasında oransal bir ilişkinin varlığı halinde; vergi oranları arttırılarak vergi kaçakçılığının azaltılabileceğini öngörmektedir (Andreoni ve diğerleri, 1998, s. 823).

ASY'nin temel bileşenlerini şu şekilde aktarmak olanaklıdır: Gerçek gelir,  $W$ , dışsal olarak verilmiştir; mükellefçe bilinmekte ancak vergi idaresince bilinmemektedir. Mükellefin beyan ettiği gelir  $X$ , üzerine konulan sabit vergi oranı ise  $\theta$ 'dır. Mükellefin vergi idaresince denetime tabi olma olasılığı  $p$ 'dir; bu denetimin gerçekleşmesi durumunda mükellefin ödemek zorunda kalacağı ceza, beyan etmediği miktar  $W-X$  üzerinden hesaplanmaktadır. Modelde ceza oranı  $\pi$ 'dir ( $\pi > \theta$ ).

Yaklaşım, Allingham ve Sandmo tarafından, birtakım belirsizlik unsurlarını göz ardı edilerek gerçek dünyadaki mükellef karar alma mekanizmasının bir benzeri olarak sunulmaktadır. Araştırmacılar tarafından dikkate alınmayan noktalardan ilki yargılama sürecine ilişkindir. Vergi yasaları çerçevesinde, öngörülen birtakım ceza uygulamalarında, yargı erki belli ölçülerde takdir yetkisine sahiptir. İkinci olarak ise, hapis cezasının söz konusu olmadığı bir durumda dahi, mükellef ceza oranına,  $\theta$ , vakıf olmayabilir. ASY, bu unsurları yok varsayarak, mükellefin karar mekanizmasını aşağıdaki şekilde kurgulamaktadır.

Mükellef,  $X$  kadar gelir beyan ederse, mükellefin beklenen faydası:

$$E[U] = (1 - p) U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - \pi(W - X)) \text{ olacaktır.} \quad (1)$$

Diğer bir ifadeyle:

$$Y = W - \theta X \quad (2)$$

$$Z = W - \theta X - \pi(W - X)$$

Optimizasyon için birinci şartı (first order condition) elde etmek üzere,  $E[U]$ 'nin  $X$ 'e göre türevi alındığında şu ifade elde edilmektedir:

$$\frac{\partial E[U]}{\partial X} = -\theta(1 - p)U'(Y) - (\theta - \pi)pU'(Z) = 0 \quad (3)$$

Fayda fonksiyonunun içbükey olduğu varsayıldığında sağlanan ikinci şart ise şudur:

$$\frac{\partial^2 E[U]}{\partial X^2} = D = \theta^2(1 - p)U''(Y) + (\theta - \pi)^2 pU''(Z) < 0 \quad (4)$$

Bu analizde içsel maksimizasyonu (interior maximum) sağlamak için gerekli olan şartlara önem atfedilmelidir. Öncelikle,  $0 < X < Y$  durumu varsayılmaz, çünkü bunun gerçekleşip gerçekleşmemesi parametrelerin değerlerine bağlıdır. İçsel çözüm için parametre değerleri üzerinde hangi koşulların gerekli olduğunu görebilmek için  $X = 0$  ve  $X = W$  durumlarında beklenen fayda değerlendirilecektir. Beklenen marjinal fayda  $X$  ile azalış gösterdiğinden şu ifadelere ulaşılacaktır:

$$\left. \frac{\partial E[U]}{\partial X} \right|_{X=0} = -\theta(1 - p)U'(W) - (\theta - \pi)pU'(W(1 - \pi)) > 0 \quad (5)$$

ve;

$$\left. \frac{\partial E[U]}{\partial X} \right|_{X=W} = -\theta(1 - p)U'(W(1 - \theta)) - (\theta - \pi)pU'(W(1 - \theta)) < 0 \quad (6)$$

Bu ifadeler şu şekilde yazılabilir:

$$p\pi > \theta \left[ p + (1 - p) \frac{U'(W)}{U'(W(1 - \theta))} \right], \quad (7)$$

$$p\pi < 0 . \quad (8)$$

(8) numaralı ifadede, gelirin beyan edilmemiş kısmı üzerine konulması beklenen vergi oranı, normal vergi oranından düşük ise mükellefin gerçek gelirinden daha düşük bir gelir beyanı yapacağı vurgulanmaktadır. (7) numaralı ifadede görüldüğü üzere, parantez içerisindeki unsur pozitif ve 1'den küçük olduğu için, bu iki ifadede öngörülen şartlar, içsel çözümü garantileyen pozitif parametreler setini vermektedir.

ASY, basit bir kurguya sahip olduğu ve mükellefin vergi kaçırmak veya kaçdırmamak üzerindeki kararını etkileyen parasal olmayan faktörlere gereken önemi atfetmediği için pek çok iktisatçı (örneğin Torgler (2003a, 2004a), Graetz ve Wilde (1985), Alm ve diğerleri (1992a), Frey ve Feld (2002)) tarafından eleştirilmektedir. Bu araştırmacılara göre, bireyin vergi kaçırma girişimi tespit edilirse; faydayı etkileyen, gelir kaybı dışındaki etkenlere de önem atfedilmelidir. Vurgulanan etkenler, olası bir vergi kaçırma durumunun tespiti akabinde, toplumun bir parçası olan bireyin itibarını negatif bir şekilde etkileyen faktörlerdir. Bu faktörler, fayda fonksiyonu içerisinde ek bir değişken olan,  $s$  ile temsil edildiğinde beklenen fayda fonksiyonu şu şekli almaktadır:

$$E[U] = (1 - p)U(Y, s_0) + pU(Z, s_1) \quad (9)$$

Bundan ötürü  $s$  değişkeni -vergi kaçağı tespit edilse de edilmese de- dünya üzerinde elde edildiği coğrafyaya göre, farklı değerler alır. Bir düzenleme yapıp,  $U(Y, s_0) > U(Y, s_1)$  olduğu varsayılırsa, birinci şart şu hali alacaktır:

$$-\theta(1 - p)U_1(Y, s_0) - (\theta - \pi)pU_1(Z, s_1) = 0 \quad (10)$$

Bu eşitlikte  $U_1$  artık, gelir değişkeniyle ilgili olarak,  $U$ 'nun türevini temsil etmektedir. Bir sonraki basamakta  $X < W$  şartını sağlayan parametre değerleri çerçevesinde, aşağıdaki duruma ulaşılmaktadır:

$$p\pi < \theta \left[ p + (1 - p) \frac{U_1(W(1 - \theta), s_0)}{U_1(W(1 - \theta), s_1)} \right] \quad (11)$$

Eğer  $U_1(W(1 - \theta), s_0) = U_1(W(1 - \theta), s_1)$  ise; durum değişkenlerindeki değişimin gelirin marjinal faydasını etkilememesi için (11) numaralı ifade, (8) numaralı ifadeye indirgenecektir. En doğal varsayım belki de  $U_1(W(1 - \theta), s_0) < U_1(W(1 - \theta), s_1)$

olacak; daha iyi bir itibar, gelirin marjinal faydasını azaltacak; bu şekilde, itibar ve gelir, kardinal anlamda ikame olacaktır. Böylece; (11) numaralı eşitsizlikte yer alan kesirli ifade 1'den küçük; eşitsizliğin sağ tarafı ise  $\theta$ 'dan küçük hale gelecektir. Bu yeni durumu daha karlı bir vergi kaçakçılığı için daha zor şartların oluştuğu şeklinde yorumlamak mümkündür.  $U_1(W(1 - \theta), s_0)/U_1(W(1 - \theta), s_1)$  ifadesinin değerine bağlı olarak, farklı mükellefler için parametrelerin ayrıksı başa baş değerleri işaret etmesi olanaklıdır.

#### 1.2.1.1. Karşılaştırmalı Statik Sonuçlar

Allingham ve Sandmo, beyan edilen gelirin gerçek gelir ( $W$ ), vergi oranı ( $\theta$ ), ceza oranı ( $\pi$ ) ve denetim olasılığına ( $p$ ) bağlı olduğu durumu incelemişlerdir. Bu çerçevede, mükellefin fayda fonksiyonunu sadeleştirerek sadece mükellefin net geliri ile ilişkilendirmişlerdir. Alternatif modellerle kıyaslandığında, bu sadeleştirme bazı önemli ihmalleri işaret etmektedir. Sadeleştirme sonucunda gelire ilişkin türevler  $s$ 'nin değerine bağlı olmaktadır. Bu ise, elde edilen bazı vargıları tartışılır kılmaktadır.

Bulunan sonuçlar, literatürde yaygın olan Arrow-Pratt riskten kaçınma modeli<sup>3</sup> ile değerlendirildiğinde kesin ve göreceli riskten kaçınma fonksiyonları sırasıyla şu şekilde tanımlanır:

$$R_A(Y) = - \frac{U''(Y)}{U'(Y)}, R_R(Y) = - \frac{U''(Y)Y}{U'(Y)} \quad (12)$$

Buradaki genel varsayım, göreceli riskten kaçınmanın daha karmaşık olduğu ve kesin riskten kaçınmanın gelir ile birlikte azaldığıdır. (3) numaralı ifade,  $W$ 'ye göre değiştirilirse ve  $\partial X/\partial W$ 'ye göre çözülürse, şu elde edilir:

$$\frac{\partial X}{\partial W} = \frac{1}{D} [\theta(1 - p)U''(Y) + (Y) + (\theta - \pi)(1 - \pi)pU''(Z)] \quad (13)$$

(3) numaralı ifade kullanılarak, eşitlik;

<sup>3</sup> Riskten kaçınmanın para ve malların piyasa değerlerine göre belirlendiği klasik riskten kaçınma modelidir (Aumann, 2015, s. 1).

$$\frac{\partial X}{\partial W} = -\frac{1}{D}\theta(1-p)U'(Y)\left[-\frac{U''(Y)}{U'(Y)} + (1-\pi)\frac{U''(Z)}{U'(Z)}\right] \quad (14)$$

şeklinde tekrar yazılabilir.

Veya (12) numaralı ifade kullanılarak;

$$\frac{\partial X}{\partial W} = -\frac{1}{D}\theta(1-p)U'(Y)[R_A(Y) - (1-\pi)R_A(Z)] \quad (15)$$

şeklinde yazılabilir.

Azalan kesin riskten kaçınma varsayımında  $R_A(Y) < R_A(Z)$  durumu söz konusudur. Her ne kadar parantez içindeki ifadenin işareti  $\pi$ 'nin değerine bağlı olsa da yalnızca  $\pi \geq 1$  durumunda türevin açık bir şekilde pozitif olduğu sonucuna varılabilir.

Bu noktada,  $\partial(X/W)/\partial W$  türevinin işaretinin araştırılması gereklidir. İlgili çerçevede, akla gelen öncelikli soru; gerçek gelir değiştiğinde, beyan edilmiş gerçek gelir fonksiyonlarının ne yönde değişeceği. Aşağıdaki eşitlik bilinmektedir:

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2}\left(\frac{\partial X}{\partial W}W - X\right) \quad (16)$$

Aşağıdaki ifadeyi elde etmek için, (13) ve (4) numaralı ifadelerde değişim yapılabilir:

$$\begin{aligned} \frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2}\frac{1}{D} & [\theta(1-p)U''(Y)W + (\theta-\pi)(1-\pi)pU''(Z)W \\ & - \theta^2(1-p)U''(Y)X - (\theta-\pi)^2pU''(Z)X] \end{aligned} \quad (17)$$

Terimler toplanır ve (2) numaralı ifadede değişim yapılırsa; şu eşitlik yazılabilir:

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2}\frac{1}{D}[\theta(1-p)U''(Y)Y + (\theta-\pi)pU''(Z)Z] \quad (18)$$

Bu ifadede, birinci koşuldaki (3) numaralı ifadeden yer değişimi yapılırsa;

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2}\frac{1}{D}\theta(1-p)U'(Y)[R_R(Y) - R_R(Z)] \quad (19)$$

Buradan şu sonuca varılmaktadır; gerçek gelir değiştikçe, gelirin fonksiyonu olarak riskten kaçınmadaki artış/azalış ya da sabit olma durumuna göre, beyan edilmiş kısım da artacak/azalacak ya da sabit kalacaktır. Göreli riskten kaçınma fonksiyonlarıyla ilgili hipotezlerden en gerçekçi olanını seçmek oldukça zordur. Bundan ötürü, bulunan sonuçların ekonomide belirsizlik halinde var olan benzer doğadaki vargılara eklenmesi daha yararlı bir yaklaşım olacaktır.

(3) numaralı ifade  $\theta$ 'ya göre farklılaştırılırsa şu sonuca varılır:

$$\frac{\partial X}{\partial \theta} = -\frac{1}{D}X[\theta(1-p)U''(Y) + (\theta - \pi)pU''(Z)] + \frac{1}{D}[(1-p)U'(Y) + pU'(Z)] \quad (20)$$

(3) numaralı ifadede yer değişimi yapılarak tekrar şu şekilde yazılabilir:

$$\frac{\partial X}{\partial \theta} = \frac{1}{D}X\theta(1-p)U'(Y)[R_A(Y) - R_A(Z)] + \frac{1}{D}[(1-p)U'(Y) + pU'(Z)] \quad (21)$$

Sağdaki ikinci terim negatiftir. Birinci terim, artan/azalan ya da sabit kesin riskten kaçınma durumuna göre; pozitif/negatif ya da sıfırdır. Azalan riskten kaçınma durumu en cazip varsayım olarak gözükmektedir; ancak o zaman, vergi oranı ve beyan edilmiş gelir arasındaki bağlantıya ilişkin anlaşılır bir hipotezin olmadığı sonucuna varılmalıdır.

(21) numaralı eşitlikteki gelir<sup>4</sup> ve ikame etkileri<sup>5</sup> dikkate alındığında, sonuçları yorumlamak kolaylaşacaktır. Vergi oranlarındaki bir artış, vergi kaçırmayı daha karlı bir hale getirecektir. Artan vergi oranı ise, mükellefi daha az varlıklı hale getirecek, azalan kesin riskten kaçınma durumunda herhangi bir seviyedeki  $X$  için  $Y$  ve  $Z$ 'nin ikisini de azaltmak vergi kaçışını azaltacaktır.

Ceza oranının beyan edilen geliri nasıl etkilediği araştırılacak olursa; (3) numaralı ifadeden şuna ulaşılır:

$$\frac{\partial X}{\partial \pi} = -\frac{1}{D}(W - X)(\theta - \pi)pU''(Z) - \frac{1}{D}pU'(Z) \quad (22)$$

<sup>4</sup> Vergi oranlarında meydana gelen bir artış karşısında, mükelleflerin daha fazla çalışmak sureti ile artış gösteren vergi yükünü azaltma çabaları sonucunda, kamu gelirlerinde vücut bulan artışa verginin gelir etkisi denilmektedir (Kalenderoğlu, 2012, s. 191).

<sup>5</sup> Vergi oranlarında meydana gelen bir artış karşısında, geliri azalan mükellefin, maliyeti yükselen çalışmaya, maliyeti azalan boş zamanı tercih etmesi durumuna ikame etkisi denilmektedir (Kalenderoğlu, 2012, s. 191).

Terimlerin pozitif olmasından ötürü; ceza oranındaki bir artış her zaman beyan edilen gerçek geliri arttıracaktır.

Nihai olarak, (3) numaralı ifade,  $p$ 'ye göre değiştirilirse:

$$\frac{\partial X}{\partial p} = \frac{1}{D} [-\theta U'(Y) + (\theta - \pi)U'(Z)] \quad (23)$$

Bu türevin pozitif olması, denetim olasılığındaki artışın, her zaman daha fazla gelir beyanını sağlayacağını işaret etmektedir.

Son tahlilde; Allingham ve Sandmo'nun çalışmasında, gerçek gelirden ve vergi oranlarında değişimin yarattığı etkiyi açık bir şekilde öngörmek olanaklı değildir. Ancak ceza oranı ve denetim olasılığının karar alma sürecinde oynadığı rolleri betimlemek mümkündür. Önceki durumda vergi idaresinin doğrudan kontrolü söz konusu iken; sonraki durumda, vergi kaçırma miktarını belirlemek için harcanan kaynakların miktar ve verimliliği nedeniyle dolaylı bir kontrol söz konusudur. Model bu iki politika aracının birbirini yerine ikame edilebileceğini işaret etmektedir. Beklenen vergi geliri, denetim olasılığındaki ( $p$ ) bir düşüş ile azalmaktadır. Diğer taraftan, vergi gelirlerindeki bir kayıp ise, cezalardaki ( $\pi$ ) bir artışla telafi edilebilmektedir.

Franzoni (2008)'ye göre ASY'nin bazı önemli bulguları şunlardır:

- Mükellefçe kaçırılan vergi miktarı, denetim ve ceza oranı ile negatif ilişkilidir. Daha yüksek denetim ve ceza oranları; vergi kaçırmanın beklenen getirisini azaltacak ve mükellefin daha yüksek miktarda gelir beyan etmesini sağlayacaktır.
- Riskten kaçınan mükellefler açısından; vergi kaçırmanın beklenen getirisi negatif olursa, vergi kaçırma miktarı sifira düşecektir. Diğer bir deyişle, denetim ve ceza oranları yeteri kadar yüksek olmalıdır.
- Riskten kaçınma oranı yüksek olan mükellefler, daha az vergi kaçırmaya eğilimlidirler. Zira her an denetimle karşılaşabileceklerini düşünmektedirler.
- Gelir seviyesi, mükelleflerin risk tutumu ve risk primi üzerinde etkilidir.
- Vergi oranlarındaki bir artış, mükelleflerin durumunu kötüleştirecek, gelirden bir azalma gibi etki edecektir. Mükellefler fakirleştikçe, daha fazla riskten



kaçınıyorlarsa; yüksek vergi oranları riske girmenin yaratacağı endişeyi arttıracak ve vergi kaçakçılığını azaltacaktır.

- Kaçırılan vergiler, vergi idaresi için gelir kaybı olacaktır. Ayrıca, vergi idaresince toplanacak bir birimlik bir gelirin mükellefe maliyeti -belirsizlikten ötürü- bir birimden daha yüksek olacaktır.

Allingham ve Sandmo çalışmalarında, vergi kaçakçılığını; denetim olasılığı, ceza oranı, vergi oranı, gelir ve bireyin risk alma davranışı, vb. faktörlerin bir fonksiyonu olarak betimleyerek alana önemli bir katkı sağlamışlardır (Alm ve Gomez, 2008, s. 74). Ancak bu katkıya rağmen, ASY bazı varsayım ve eksikliklerinden ötürü pek çok araştırmacı tarafından eleştirilmektedir (Saruç, 2015, s. 48-50).

#### 1.2.1.2. Modele Getirilen Eleştiriler

ASY, bireylerin vergisel yükümlülüklerine ilişkin kararlarının yalnızca ekonomik faktörler çerçevesinde şekillendiğini işaret etmektedir (Tosuner ve Demir, 2007, s. 11). Bu savı sınamak amacıyla, yazında pek çok ampirik analiz gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen bu araştırmalardan çıkarılan toplulaştırılmış sonuç; ASY'nin gerçek hayatta gözlemlenen yüksek uyum düzeyini açıklamakta yetersiz kaldığı yönündedir (Lisi ve Pugno, 2011, s. 116). İlgili nedenle, ASY'yi eleştiren başlıca yazarlar arasında Torgler (2003b), Graetz ve Wilde (1985), Alm ve diğerleri (1992a) ve Frey ve Feld'i (2002) saymak mümkündür (Torgler, 2003a, s. 5-6).

Torgler (2003b), erken dönem vergi uyum araştırmacılarının (Allingham, Sandmo ve Yitzhaki'ye benzer şekilde) beklenen fayda teorisinin tutarlılığını test etmeyi denediklerini belirtmektedir. Bu çalışmalar sonucunda, çoğunlukla işaret edilen teorisinin öngördüğünden daha yüksek bir vergi geliri seviyesine ulaşıldığı gözlemlenmiştir. Bu nedenle Torgler, araştırmacıların, ahlaki maliyetler veya sosyal normlar gibi ek faktörleri de analizlerine dahil etmeleri gerektiğini vurgulamaktadır.

Graetz ve Wilde (1985) gerçekleştirdikleri teorik çalışmalarında, vergi uyumu konusundaki literatürün büyük bölümünün Becker (1968)'in suç ekonomisi modelinin genişletilmesi ve yeniden kurgulanması ile oluştuğunu vurgulamışlardır. Yazarlar, literatüre ilişkin iki temel problem işaret etmişlerdir: a) oluşturulan modeller çok basittir,

ve b) vergi toplama sürecine dahil olan diğer çeşitli ajanlar göz ardı edilip, sadece mükelleflerin davranışları dikkate alınmaktadır. Ayrıca yazarlar, bu modellerin, politik analizler ve ampirik çalışmalar için kullanışlı olmadığını belirtmişlerdir. Onlara göre, bu tip modeller çerçevesinde, kurumsal, yasal ve politik pek çok kısıt göz ardı edildiği için, yasa yapıcıların maruz kaldığı pek çok engelin ayırıcılığına varmak olanaklı değildir.

Alm ve diğerleri (1992a), denetim ve ceza olasılığının vergi uyumu üzerinde belirli bir dereceye kadar etkili olduğunu belirtmişler; ancak bu faktörlerin uyum tutumunu tamamen açıklamakta yetersiz kaldığını işaret etmişlerdir. Beklenen fayda teorisinin iddia ettiğinin aksine -denetim ve ceza dışında- vergiye uyumunu etkileyen birçok faktör bulunduğunu değerlendirmektedirler. Bu çerçevede, gerçek yaşamdaki vergi ödeme kararı üzerinde etkili olan faktörler ile teorinin öne sürdüğü faktörler arasında bir çelişki olduğunu belirtmektedirler.

Denetim sıklığı ve cezalar arttıkça vergi kaçakçılığının azalacağını öne süren ASY'nin basit bir model olduğunu vurgulayan Frey ve Feld (2002), anılan modelde gelir ve marjinal vergi oranının etkisinin belirsiz olduğuna dikkat çekmektedirler. Ek olarak yazarlar, ampirik bakış açısı hasebiyle, modelin iki önemli açmazı olduğunu saptamışlardır. Bunlardan ilki, modelin çok düşük seviyelerde bir vergi kaçakçılığı öngörmesi; ikincisi ise, modelin sorunlu ekonometrik tahminleridir. Yazarlara göre, yakalanma olasılığı ve cezanın boyutu değişkenlerine ilişkin ekonometrik varsayımlar, tatmin edici sonuçlar işaret etmemektedir. Tahminler çoğu kez istatistiksel olarak anlamlı değildir; zaman zaman ise katsayı işaretlerine ilişkin çelişkili çıktılar gözlemlenmektedir.

Alm ve Gomez (2008), ASY'nin temel modelinde, bireylerin sadece denetim ve ceza korkusuyla vergi ödevlerini yerine getirdiklerinin öne sürüldüğünü ancak pek çok araştırmacıya göre uyum düzeyinin tamamen bu tür saf bir finansal saikle açıklanamayacağını vurgulamaktadırlar. Yazarlar, vergi kaçakçılığının standart analizinde, rasyonel bireylerin vergi kaçırma eğilimli olduklarının belirtildiğini ancak en düşük vergi uyum seviyesine sahip ülkelerde dahi vergi kaçakçılığının anılan iktisadi analizlerde tahmin edilen seviyelere çıkmadığını belirtmektedirler. Bu kapsamda, ASY'de belirtilenin aksine, bireyleri vergilerini ödemeye iten diğer bazı ekonomik, davranışsal ve sosyal etmenlerin bulunduğunun altını çizmektedirler.

Vergi kaçakçılığı üzerine yapılmış olan ekonomik irdelemelerin büyük çoğunluğu var olan çeşitli hukuki ve iktisadi uygulamaların mükellef davranışları üzerindeki etkilerini ve bu etkilerin yönünü teorik ve/veya ampirik olarak araştırmayı amaçlamaktadır. Ancak neredeyse bütün bu çalışmalar, vergiye uyumun en önemli belirleyicilerinden biri olan mükellefin ahlaki tutumunu ihmal etmektedir (Eisenhauer, 2008, s. 45). Genelde, suç ekonomisi ve bilhassa gelir vergisi kaçakçılığı modelleri incelendiğinde; rasyonel, riskten sakınan ve ahlaksız birey varsayımının genelgeçerlik sergilediği gözlemlenmektedir. Diğer bir ifade ile, standart teori, karar verici bireyleri, ekonomik teşviklerden etkilenen, yeteri kadar yüksek bir yakalanma riski ve/veya cezalandırılma durumunda suç işlemekten vazgeçen; yakalanma riski olmadığı takdirde, ahlaki olarak doğru ya da yanlış tutum tercihi olmayan ajanlar olarak değerlendirmektedir. Ancak son yıllarda, pek çok araştırmacı, aktarılan eğilimi sorgular hale gelmiştir. Bireylerin sadece beklenen faydasını maksimize etmeye çalışan ahlaksız aktörler olduğunu kabul eden standart görüşe karşıt alternatifler sunan bilim insanlarının sayısı giderek artmaktadır (Eisenhauer ve diğerleri, 2011, s. 29).

### 1.2.2. Vergi Ahlakı Odaklı Yaklaşım

Vergi ahlakı konsepti, literatürdeki vergi uyumu karmaşasını çözmek için geliştirilmiştir. Daha açık bir ifadeyle, bu konsept çerçevesinde, pek çok ülkede düşük caydırıcılık oranlarına rağmen deneyimlenen yüksek vergi uyumunu açıklamak olanaklı hale gelmiştir (Slemrod, 2007, s. 39). Düşük denetim oranı ve cezalara rağmen vergi kaçakçılığının sınırlı düzeyde tecrübe edilmesi, pek çok bilim insanı ve uzmanın dikkatini çeken bir husustur. Zira, denetim ve cezalandırılma riskini merkez alan caydırıcılık odaklı modeller, aktarılan kısıtlar çerçevesinde, çok düşük düzeyde bir vergi uyum eğilimi ve çok üst seviyede vergi kaçakçılığı öngörmektedir (Torgler, 2007, s. 4). Oysaki, ahlak merkezli vergi uyum perspektifi, salt olarak rasyonel birey varsayımına dayanmadığı için, işaret edilen tipteki eğilimleri açıklayabilmek adına kullanışlı enstrümanlar sunmaktadır.

Ahlak odaklı yaklaşıma<sup>6</sup> göre, birey sadece faydasını maksimize etmeye çalışan bağımsız bir ajan değildir. Bu yaklaşım çerçevesinde, bireyi sosyal normlarla iletişime giren, sosyal

<sup>6</sup> Yazında davranışsal yaklaşım olarak da anılmaktadır.

normlara cevap veren, kendine has tutum ve inançlara sahip bir ajan olarak betimlemek olanaklıdır. Dolayısı ile bu yaklaşımda, benimsenen analiz perspektifinin merkezinde mükellef tutum ve inançları vardır (Devos, 2014, s. 21).

Vergi ahlaki literatürünün temelleri 1960'lı ve 1970'li yıllara kadar uzanmaktadır. Köln Vergi Psikolojisi Okulu bünyesinde, Günter Schmolders ve etrafında toplanan bilim insanlarının mali psikoloji konusundaki çalışmaları sonucunda elde edilen önemli bulguları, ilgili literatürün kilometre taşları olarak tanımlamak mümkündür (Torgler, 2003a, s. 3). Vergi Psikolojisi Okulu, ekonomik olguların sadece neoklasik bakış açısı ile analiz edilmemesi gerektiğini vurgular. Bu okula dahil olan bilim insanlarının öncelikli amacı, sosyal psikoloji ve iktisat arasında bir köprü inşa etmektir. Özellikle, vergi ahlaki kavramını, vergi uyumsuzluğunun önemli ve ayrılmaz bir parçası olarak görmektedirler (Alm ve Torgler, 2006, s. 227-228). Bu konseptte göre, bireyin, vergi ödemek ve vergi dairesi ile iş birliği yapmak hakkındaki görüşü ne kadar müspet ise, gönüllü vergi uyum seviyesi de o kadar yüksek olacaktır. İlerleyen dönemde, Strumpel (1969) bir mali psikoloji modeli geliştirmiş ve vergi otoritesince gerçekleştirilecek katı bir denetimin, mükelleflerin vergi yasalarına olan uyum seviyesini düşüreceğini öne sürmüştür. Strumpel (1969)'in modelini analiz eden Kinsey (1986) de vergi idaresi ile iş birliği içinde olmak ile vergi uyumu arasındaki pozitif ilişkiye dikkat çekmiştir (Devos, 2014, s. 21).

1970'lerde de vergi ahlaki üzerine birtakım çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan başlıcaları; Vogel (1974)'in İsveç'te mükelleflerin tutum ve kabullerine dair yaptığı çalışma ile Song ve Yarborough (1978)'un kaleme aldıkları ahlaki değerlerin ve inançların mükelleflerin vergiye uyumu üzerindeki etkilerini araştırdıkları çalışmalardır.

Ajzen ve Fishbein (1980), mali psikoloji modellerine alternatif olarak, mükelleflerin tutum ve niyetlerini anlayabilmek için, Nedenli Eylem Teorisi'ni (Theory of Reasoned Action) geliştirmişlerdir. Bu teori, bilinçli-niyetli davranışlarla alakalıdır ve mükellefin niyeti ile gerçek davranışını ilişkilendirir. İlgili perspektiften, bireyin davranışa yönelik tutumu, davranışla ilgili öznel norm ile birleştiğinde davranışsal niyetini belirler. (Kurland, 1995, s. 298). Lewis (1982) de vergilemenin psikolojisi üzerine bir çalışma yapmış; çalışmasında, Nedenli Eylem Teorisi uyarınca, mükellefin tutum ve kabullerini vergiye uyum ve özellikle vergi kaçakçılığı kapsamında irdelemiştir. Yazar, kişisel ve demografik özelliklerin yanı sıra üç değişkenin vergi kaçırma kararını önemli derecede

etkilediği sonucuna ulaşmıştır: yaş, ahlaki bakış açısı ve diğer bireylerin vergi kaçırma durumlarına dair kabul. Nedenli Eylem Teorisi temel alınarak gerçekleştirilen çalışmalardan bir diğeri ise, Cialdini'nin (1989) doğrudan gözlemler ve örnek olaylar üzerinden kaleme aldığı çalışmadır. Yazar, mükelleflerin vergiye uyum isteklerini arttırabilmek için onları sosyal sorumlulukları hakkında eğitmenin etkili olabileceğini belirtmektedir. Benzer şekilde, Hite (1997) çalışmasında, sosyal duyarlılığın mükelleflerin vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu vurgulamıştır.

Smith ve Kinsey (1978) ise, mükelleflerin durumlarını anlayabilmek için, Nedenli Eylem Teorisi'ne alternatif bir kavramsal çerçeve oluşturmuşlardır ve mükelleflerin vergiye uyum gösterip göstermeme kararları üzerinde, tutumlarını belirleyen niyetlerinden ziyade, içinde bulunulan durumsal faktörlerin etkili olduğu üzerinde durmuşlardır.

1990'larda ve 2000'lerin başlarında, mali psikoloji modellerinde -ekonomik caydırma modellerinde bulunmayan- diğer değişkenler de kullanılmaya başlanmıştır (Devos, 2014, s. 27). Örneğin, Alm ve diğerleri (1992b), çalışmalarına değiş-tokuş eşitliği değişkenini dahil etmişlerdir. Diğer bir deyişle, mükellefler ödedikleri vergilerin karşılığında ne kadar kamu hizmeti aldıklarını değerlendirmektelerdir. Çalışmalarında ayrıca, kamusal mal ve hizmetlerin varlığı ve yokluğu durumlarında, vergi uyumunun nasıl şekilleneceğine dair bir deney de uygulamışlar ve mükelleflerin sunulan kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri fayda yükseldikçe, uyum seviyesinin de arttığı sonucuna ulaşmışlardır. Yazarlar, 1990'lı yıllarda, benzer kapsamda çalışmalar<sup>7</sup> üreterek vergi adaleti analizlerini derinleştirmişlerdir.

1990'lar boyunca, mükelleflerin algıları ve vergi kaçakçılığı arasındaki korelasyonu irdeleyen dikkate değer hacimde ampirik çalışma gerçekleştirilmiştir. Fakat pek çok araştırmanın ulaştığı vargılar birbiri ile uyumsuzdur. Bu ayrışmaya neden olan hususlar arasında ölçüm perspektifi farklılıklarını, tanımsal problemleri ve adalet kavramının çok boyutlu doğasını saymak olanaklıdır. Ayrıca, demografik faktörlerin (yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim, kültür ve iş durumu, vb.) de mükelleflerin adalet algısı üzerinde etkili olduğu ve bu nedenle vergi uyum davranışlarının ayrışmasına yol açtığı saptanmıştır (Devos, 2014, s. 27). İlgili çerçevede, takip eden bölümde mükelleflerin

<sup>7</sup> Bakınız Alm ve diğerleri (1992b), Alm ve diğerleri (1992c), Alm ve diğerleri (1992d) ve Alm ve diğerleri (1993).

vergi ödevlerini yerine getirme konusundaki içsel motivasyonu olarak betimlenen vergi ahlakını etkileyen faktörler ayrıntılı olarak irdelenecektir.

### **1.2.3. Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler**

Bireylerin vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmeleri, devletlerin vergi geliri hedeflerine ulaşmaları açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda, vergi ödemeye yönelik içsel motivasyon kaynağı niteliğindeki vergi ahlakını etkileyen faktörler de büyük önem kazanmaktadır.

Vergi ahlakı üzerinde etkili olan faktörleri, sosyodemografik faktörler ve mali ve hukuki faktörler olmak üzere iki ana başlık altında incelemek olanaklıdır.

#### **1.2.3.1. Sosyodemografik Faktörler**

Sosyodemografik faktörler, mükelleflerin kişisel özellikleri veya donanımları ile ilgilidir.

##### **1.2.3.1.1. Yaş**

Mükelleflerin yaşı, vergi ahlak seviyesini etkileyen sosyoekonomik faktörlerden bir tanesidir. Ancak vergi ahlakı çalışmalarından elde edilen bulgular, mükelleflerin yaşlarının, vergi ahlakı seviyeleri üzerindeki etkisinin yönünün belirsiz olduğunu ortaya koymaktadır. Zira, bazı çalışmalarda, yaş ilerledikçe vergi ahlakı seviyesinin de yükseldiği sonucuna ulaşılrken, diğer bazı çalışmalarda ise; yaş ilerledikçe vergi ahlakı seviyesinin düştüğü veya yaşın vergi ahlakı seviyesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Torgler, 2007, s. 119).

Tittle (1980), yaşı daha ileri olan bireylerin, yaptırım tehdidine karşı daha duyarlı olduklarını ve bu bireylerin, yıllar geçtikçe buldukları topluma olan aidiyet duygularının ve toplumun diğer üyelerinin reaksiyonlarına olan hassasiyetlerinin de artış gösterdiğini belirtmektedir. Akabinde buna bağlı olarak, bu bireyler için yaptırımların maliyetinin de arttığını vurgulamıştır. Ayrıca genç bireylerin ait oldukları topluma daha

zayıf bağlarla eklemlendiklerini ve risk alma mevzusunda yaşlı bireylere göre daha cesaretli ve gönüllü olduklarını öne sürmektedir.

Vogel'in (1974) İsveç'te mükelleflere uyguladığı anket sonucunda elde ettiği verilerin analizi ile ulaştığı sonuç, daha genç yaş gruplarında vergi kaçırma eğiliminin arttığını göstermektedir. Groenland ve van Veldhoven (1983), bireylerin vergi kaçakçılığı tutumunu ölçmek amacıyla Hollanda'nın Tilburg şehrinde, mükelleflerle yüz yüze mülakatlar gerçekleştirmişler ve gençlerin vergilendirme konusunda yaşlılara kıyasla çok daha bilgili olmasından ötürü, bunun avantajını kullandıklarını ve dolayısı ile gençlerin yaşlılara kıyasla, vergi kaçırma eğilimlerinin daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir.

Grasmick ve diğerlerinin (1991a), 1989 yılında Oklahoma şehrinde uyguladıkları anket çalışması sonuçlarına göre, artan yaş ile beraber, bireyler toplumdaki gelecek tepkilere daha duyarlı olmaktadır ve bundan ötürü yaşın artması, utanç ve rahatsızlık duyma tehditlerini artırarak vergi kaçırma olasılığını azaltmaktadır. Benzer şekilde, Ruegger ve King'in (1992), Güney Mississippi Üniversitesi öğrencileriyle gerçekleştirdikleri anket uygulamasından elde ettikleri veriler, en ileri yaş grubunun ahlaki değerlere en çok değer veren ve vergi kaçırma eğilimi en düşük olan grup olduğunu göstermektedir.

Diğer taraftan, Song ve Yarbrough'ın (1978), 1975 yılında Kuzey Carolina'da uyguladıkları anket sonucunda, en ileri yaş grubundaki mükelleflerin en düşük vergi ahlakı seviyesine sahip olduğu belirlenmiştir. Wallschutzky (1984) de Avustralya için bir çalışma gerçekleştirmiş ve yaşlı ileri olanların vergi ahlak seviyelerinin daha düşük olduğu ve vergi kaçırmaya daha meyilli oldukları sonucuna ulaşmıştır. Abdul'un (2001) Malezya'da yaptığı çalışmada da yaşlı bireylerin vergiye uyumsuz olmak için daha çok istek ve fırsata sahip oldukları, diğer bir deyişle yaş ile vergi ahlakı arasındaki negatif ilişki ortaya konulmuştur. Spicer ve Becker (1980), Colorado Üniversitesi öğrencileri üzerinde uyguladıkları deneyin sonuçlarını analiz ettiklerinde, yaş ile vergi kaçakçılığı arasında anlamlı bir ilişki olmadığını tespit etmişlerdir.

Yaş ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi irdeleyen çalışmaların büyük bir kısmında iki değişken arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış olsa da; negatif ilişki olduğu veya ilişki olmadığı sonuçlarına ulaşılan çalışmaların da var olması, anılan iki değişken arasındaki ilişkinin yönünün net olmadığını göstermektedir.

### 1.2.3.1.2. Cinsiyet

Cinsiyet farklılıkları da vergi ahlakı ve dolayısı ile vergi uyumu üzerinde etkili olan etmenlerden bir tanesidir (Richardson, 2006, s. 33). Kastlunger ve diğerleri (2010), kuzey İtalya'da üniversite öğrencileriyle gerçekleştirdikleri deneysel çalışma sonucunda, kadınların vergi uyumu seviyelerinin erkeklerden çok daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir. Bu sonucun, iki cinsin hormonal farklılıklarından ziyade, sosyalleşme ve kişinin öz saygısı benzeri faktörlerdeki ayrışmalardan kaynaklandığı belirtilmiştir. Eisenhauer ve diğerleri (2011) de mükellef etiği üzerine bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmalarında, mükelleflerin risk algısını gözlemek üzere iki aşamalı bir model kurmuş ve bununla birlikte bir de deney uygulaması yapmışlardır. Sonuçlar, kadınların etik tercihlerde bulunmaya erkeklerden çok daha fazla eğilimli olduğunu ortaya koymuştur. Gerxhani ve Schram (2006) ise, Arnavutluk ve Hollanda'dan farklı sosyal grupların vergi kaçakçılığına dair tutumlarını karşılaştırdıkları deneysel çalışma sonucunda, kadınların erkeklerden çok daha az vergi kaçırma eğiliminde olduğunu tespit etmişlerdir. Williams ve Horodnic (2016), Avrupa Birliği ülkelerinde, yüz yüze gerçekleştirdikleri mülakatlardan elde ettikleri verileri analizleri sonucunda kadınların, erkeklere kıyasla daha yüksek vergi ahlakı seviyelerine sahip olduklarını bulgusuna ulaşmışlardır.

Öte yandan, kadınların vergiye daha uyumsuz olduğuna dair bulgular elde eden çalışmalar da mevcuttur. Örneğin, Friedland ve diğerlerinin (1978), İsraili öğrencilerin vergi kaçakçılığına dair tutumlarını gözlemek üzere gerçekleştirdikleri görgül çalışmada, oyun simülasyonundan elde ettikleri veriler, kadınların erkeklerden daha fazla vergi kaçırma eğilimde olduğuna işaret etmektedir. Diğer bir görgül çalışmada ise, Benjamini ve Maital (1985), bu kez bir Amerikan üniversitesi öğrencilerine oyun simülasyonu uygulamış ve kadınların gelirlerini olduğundan az beyan etmeye, erkeklerden daha eğilimli olduklarını tespit etmişlerdir. McGee ve Tusan (2006), Slovakya'da iki farklı üniversitenin öğrencilerine uyguladıkları anket verilerine dayanarak, erkeklerin vergi kaçırmaya kadınlardan daha fazla karşı olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Vythelingum ve diğerleri (2017) de Mairitus'ta uyguladıkları anket verilerini kullanarak gerçekleştirdikleri analiz sonucunda, kadınların vergi ahlakı seviyelerinin erkeklerinkinden daha düşük olduğunu gözlemlemişlerdir.



Kasipillai ve Abdul-Jabbar'ın (2006), Malezya'daki Utara Üniversitesi personeline uyguladığı anket sonuçları ise, vergi uyumu konusunda cinsiyetin fark yaratmadığını, kadın ve erkeklerin benzer tutum gösterdiklerini ortaya koymuştur. Benzer şekilde, McGee ve M'Zali (2007) de Fransız yüksek lisans öğrencilerine anket uygulamışlar ve kadınlar ve erkeklerin vergi kaçakçılığına eşit derecelerde karşıt olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yine, Williams ve Krasniqi (2017), anket verileri ışığında Avrasya ülkeleri için yaptıkları çalışmada, cinsiyet ve vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki olmadığını işaret etmişlerdir.

Yazında ulaşılan sonuçlar, cinsiyetin vergi ahlakı üzerindeki etkisi hakkında net bir vargıya ulaşmayı imkânsız kılmaktadır. Zira, literatürde kadınların vergi ahlakı seviyelerinin daha yüksek olduğu çalışmaların sayıca çokluğuna rağmen, aksine erkeklerin daha yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip olduğu veya vergi ahlakı konusunda cinsiyetin bir fark yaratmadığı sonucuna ulaşan çalışmalar da mevcuttur.

#### 1.2.3.1.3. Eğitim Seviyesi

Torgler ve Murphy (2004), eğitim seviyesinin vergi ahlakı üzerindeki etkisinin yönünün çok net olmadığını, bu etkinin pozitif ya da negatif yönlü olabileceğini gözlemlemişlerdir. Eğitimli mükelleflerin, vergi yasalarını ve mali ilişkileri daha iyi biliyor olma ihtimalinden ötürü, hükümetçe vatandaşlara sunulan mal ve hizmetlerin daha çok bilincinde olmaları beklenmektedir. Dolayısı ile, vergi yükümlülüklerine daha sadık olmaları ve daha yüksek vergi ahlakına sahip olmaları öngörülmektedir. Bu durumda, yüksek eğitim seviyesi vergi ahlakı üzerinde pozitif etkiye sahip olacaktır. Diğer taraftan, eğitimli mükellefler vergi kaçırmanın ya da vergiden kaçınmanın avantajlarının daha fazla farkında olacaklardır. Bundan dolayı, vergiye daha az uyumlu olabilmektedirler. Bu durumda ise, yüksek eğitim seviyesi vergi ahlakı üzerinde negatif etkiye sahip olacaktır.

Dubin ve Wilde (1988), ABD Gelir İdaresi (Internal Revenue Service/IRS) verilerini temel alarak gerçekleştirdikleri çalışmada, eğitim seviyesi ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki tespit etmişlerdir. Benzer şekilde, Torgler'ın (2005b), Uluslararası Sosyal

Araştırma Programı (International Social Survey Programme<sup>8</sup>/ISSP) verilerine dayanarak yaptığı analizde ve eğitim seviyesi yükseldikçe, vergi uyumunun da yükseldiğine dair bulgulara ulaşılmıştır. Barone ve Mocetti (2011), ise İtalyan belediyelerin bilançolarından ve vergi ahlakı ile ilgili olarak uyguladıkları anketten elde ettikleri verileri toplulaştırarak gerçekleştirdikleri irdelemede, eğitim seviyesi arttıkça, vergi ödemeye yönelik eğilimin de arttığı sonucuna ulaşmışlardır.

Daude ve diğerleri (2013), Dünya Değerler Anketi (World Values Survey<sup>9</sup>/DDA) verileriyle gerçekleştirdikleri analizde, eğitim seviyesi daha yüksek olan bireylerin, maliye politikası araçları hakkında daha derin bilgiye sahip olmaları ve kamusal mal ve hizmet finansmanına vergilendirme aracılığıyla daha aktif bir şekilde katılmayı istemeleri nedeniyle, daha yüksek vergi ahlakı seviyelerine sahip olduklarını belirlemişlerdir. Torgler (2012a), Avrupa Değerler Araştırması (European Values Survey<sup>10</sup>/ADA) verileriyle gerçekleştirdiği irdelemede, eğitimin vergi ahlakını pozitif etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

Öte yandan, Witte ve Woodbury (1985), IRS tarafından hazırlanmış olan, denetim ve ceza oranları gibi vergi dairesi verilerini ve demografik bilgileri de içeren 1969 yılına ait beyanname verilerini temel alarak gerçekleştirdikleri çalışmada, daha yüksek eğitilmiş bireylerin ve geniş öğrenci popülasyonunun olduğu bölgelerde vergi yasalarına uyumun düşük seviyelerde olduğunu tespit etmişlerdir. Frey ve Torgler (2007), ADA verilerine dayanarak yaptıkları analizde, Avrupa ülkelerinde, eğitim ile vergi ahlakı seviyesi arasında negatif bir ilişkinin varlığını gözlemlemişlerdir.

Konrad ve Qari (2012), ISSP verileri ışığında gerçekleştirdikleri analizde, herhangi bir örgün eğitime tabi olmamış bireylerin, en düşük vergi uyumu seviyesine; orta eğitim derecesindeki bireylerin ise en yüksek vergi uyumu seviyesine sahip olduklarını tespit etmişlerdir. Üniversite derecesindeki bireylerin ise, orta eğitim derecesindeki bireylerden biraz daha düşük vergi uyumu seviyesine haiz oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Tauchen ve diğerleri (1993) ise, IRS Mükellef Uyum Ölçüm Programı (Taxpayer Compliance

<sup>8</sup> Uluslararası Sosyal Araştırma Programı, 1984 yılında kurulmuş, sosyal bilimlerle ilgili çeşitli konularda yıllık araştırmalar yapan uluslararası bir iş birliği programıdır. Bakınız <http://w.issp.org> (Erişim: 30 Ocak 2019).

<sup>9</sup> Dünya Değerler Anketi, değişen değerlerin sosyal ve politik yaşam üzerindeki etkilerini inceleyen Viyana/ Avusturya merkezli bir sosyal bilimciler ağıdır. Bakınız <http://www.worldvaluessurvey.org> (Erişim: 30 Ocak 2019).

<sup>10</sup> 1981 yılında başlayan Avrupa Değerler Araştırması, temel insani değerler üzerine geniş çaplı bir irdeleme yürüten, ülkeler arası bir araştırma programıdır. Bakınız <https://europeanvaluesstudy.eu/> (Erişim: 30 Ocak 2019).

Measurement Program/TCMP) 1979 yılı verileri, rastgele seçilmiş -IRS denetimine tabi olmuş- beyannameler ve 1980 nüfus sayımı verilerini toplulaştırarak, Amerikan mükelleflerin vergi uyum tutumlarını irdelemişler ve eğitim seviyesinin vergi uyumunu etkilediğine dair herhangi bir kanıtla rastlamamışlardır.

Aktarılan çalışmaların ulaştığı sonuçların işaret ettiği üzere, eğitim seviyesinin vergi ahlakı üzerindeki etkisine dair net bir yorum yapmak mümkün değildir. Çünkü çoğu çalışma, eğitim seviyesi ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişkinin varlığını tespit etmiş olsa da, bunun tam tersi bir sonuca veya bir ilişkinin bulunmadığı sonucuna ulaşan çalışmalar da mevcuttur.

#### 1.2.3.1.4. Medeni Durum

Mükelleflerin medeni durumunun da vergi ahlakı üzerinde etkili olan sosyoekonomik faktörlerden bir tanesi olduğuna dair çalışmalar mevcuttur. Örneğin, Alm ve Torgler (2004), DDA verilerini temel alarak, Amerika Birleşik Devletleri ve İspanya’da vergi ahlakının bileşenlerini analiz etmişlerdir. Analizleri sonucunda, söz konusu iki devlette de evli bireylerin vergi ahlakı seviyelerinin bekâr bireylere kıyasla daha yüksek olduğunu belirlemişlerdir. Aguirre ve Rocha (2010), Latin Amerika ve Karayip ülkeleri odaklı analizlerinde, evli bireylerin istatistiksel olarak, bekâr bireylerden çok daha yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip olduklarını tespit etmişlerdir. Ayrıca, yine vergi ahlakı değerlendirmesi için, DDA verilerinden faydalanan Halla (2010), evli bireylerin vergi ahlak seviyelerinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Diğer taraftan, Feinstein’in (1991), IRS TCMP 1982 ve 1985 yılı verilerine dayanarak gerçekleştirdiği ekonometrik çalışma, evlilerin vergi kaçırmaya daha meyilli olduklarını işaret etmektedir. Williams ve Martinez (2014), 2007 yılında Avrupa Birliği üyesi ülkelerde uygulanan anket verilerine dayanarak yaptıkları analizin sonucunda, boşanmış veya evlenmeden birlikte yaşayan bireylerin evli bireylere kıyasla daha yüksek vergi ahlakı seviyelerine sahip olduklarını ortaya koymuşlardır. Torgler ve diğerleri (2007), alan çalışması, görgül çalışma ve anket verilerini toplulaştırarak gerçekleştirdikleri çalışmada, evlilerin bekarlardan daha sık vergi kaçırdıklarını tespit etmişlerdir.

Alm ve Gomez (2008), DDA verileri ile İspanya özelinde vergi ahlakı üzerine gerçekleştirdikleri çalışmada, medeni durum ile vergi ahlakı arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Benzer şekilde, Alm ve diğerlerinin (2005), Rusya odaklı çalışmalarında, 1990'lı yıllar için DDA ve ADA verileri analiz edilmiş ve vergi ahlakının belirleyicileri arasında, bireylerin medeni durumlarının çok etkin bir rolü olmadığı gözlemlenmiştir.

İlgili yazında ulaşılan sonuçlar, bireylerin medeni durumları ile vergi ahlakı seviyeleri arasındaki ilişkiye dair net bir hüküm verilemeyeceğini göstermektedir. Kimi vargılar evli bireylerin en yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip olduğunu işaret etmekte, diğer bazı çalışmalar ise evli bireylerin en düşük vergi ahlakı seviyesine sahip olduğunu veya medeni durumun vergi ahlakı seviyesi ile bir ilişkisi olmadığını göstermektedir.

#### 1.2.3.1.5. Dini İnanç

Araştırmacılar tarafından vergi ahlakı üzerine etkileri sıklıkla irdelenen sosyoekonomik faktörlerden bir tanesi de dini inançtır. Çünkü güçlü dini inancın, özellikle vergi kaçakçılığı söz konusu olduğunda bireylerin hissedecekleri suçluluk duygusu ile birlikte onları yasadışı bir tutum sergilemekten alıkoyabileceği öngörülmektedir (Tittle ve Welch, 1983, s. 656).

Torgler ve diğerleri (2008), ABD için Vergi Mükellefi Görüş Anketi (Taxpayer Opinion Survey/TOS) verilerini ve Türkiye için yüz yüze anket uygulaması verilerini kullanarak, ABD ve Türkiye'de vergi ahlakını şekillendiren unsurları analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda, daha yüksek bir itaat ve dindarlık duygusunun daha yüksek vergi ahlakı seviyesini beraberinde getireceğini tespit etmişlerdir. Feld ve Torgler (2007), 1990-1999 yılları arası DDA ve ADA verilerini kullanarak, yeniden birleşme sonrasında Doğu ve Batı Almanya sakinlerinin vergi ahlak seviyelerini karşılaştırmışlardır. Çalışma sonucunda, hem Doğu Almanya'da hem de Batı Almanya'da yerleşik bireylerin sahip oldukları dini inanç seviyesinin vergi ahlakı üzerinde önemli ölçüde pozitif bir etkiye sahip olduğunu saptanmıştır.

Grasmick ve diğerleri (1991a) ise, 1989 yılında ABD'nin Oklahoma şehrinde gerçekleştirilen bir anket çalışmasından elde ettikleri veriler ışığında, bireylerin bir

mezhebe veya dine bağlılık seviyeleri ile vergi ahlakı seviyeleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Trüdinger ve Hildebrandt (2012), analizinde ise; DDA verileri kullanılarak dinlerinin gereklerini yerine getiren bireylerin otoriteye daha fazla saygı gösterme eğilimi sergiledikleri ve bundan ötürü vergilerini ödemeye diğer bireylerden daha fazla istekli oldukları gözlemlenmiştir. Leonardo ve Martinez-Vazquez (2016), DDA verilerine dayanarak yaptıkları çalışmada, dini değerlere sahiplik derecesi arttıkça, vergi ahlakı seviyesinin de yükseldiği sonucuna ulaşmışlardır. Sa ve diğerlerinin (2015), Portekiz odaklı irdelemelerinde, 2008-2010 yıllarında gerçekleştirilmiş olan ADA verilerini kullanmışlar ve dini inancın vergi ahlakı üzerindeki pozitif etkisini tespit etmişlerdir. Benzer şekilde, Torgler (2006), DDA verilerine dayanarak gerçekleştirdiği çalışmada, dindarlık faktörünün vergi ahlakı üzerinde sistematik bir etkiye sahip olduğuna dair güçlü kanıtlara ulaşmıştır.

Bahsi geçen çalışmalarda da ortaya konulduğu üzere, literatürde genellikle dini değerler ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişkinin varlığı işaret edilmektedir.

#### 1.2.3.1.6. İstihdam Durumu

İstihdam durumu bireyler arasındaki vergi ahlakı seviyesi farklılıklarını açıklamakta kullanılabilir bir etkidir. Daude ve diğerleri (2012) çeşitli veri tabanlarını (DDA, Afrobarometer<sup>11</sup>, Asiabarometer<sup>12</sup> ve Latinobarometro<sup>13</sup>) kullanarak sosyo-ekonomik faktörlerin vergi ahlakı üzerine etkilerini araştırdıkları çalışmalarında, yarı zamanlı veya kendi işinde çalışan bireylerin tam zamanlı çalışan bireylerden daha düşük seviyelerde vergi ahlakına sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Lubian ve Zarri (2011), İtalya Bankası tarafından yürütülen İtalyan Hane Halkı Gelir ve Servet Anketi 2004 yılı verilerini baz alarak vergi ahlakı üzerine gerçekleştirdikleri çalışma sonunda, serbest meslekle iştigal eden bireylerin daha düşük vergi ahlakı

<sup>11</sup> Afrobarometer, Afrika'da otuz beşi aşkın ülkede demokrasi, yönetim, ekonomik koşullar ve bunlarla ilgili konularda kamuoyu araştırması yapan tarafsız bir araştırma ağıdır. Bakınız <http://www.afrobarometer.org/> (Erişim: 2 Şubat 2019).

<sup>12</sup> Asiabarometer, sıradan insanların aile, mahalle ve işyeri yaşantılarını, sosyal ve politik kurumlar ile ilişkileri çerçevesinde araştıran; Doğu, Güneydoğu, Güney ve Orta Asya'yı kapsayan karşılaştırmalı ve kapsamlı bir anket uygulamasıdır. Bakınız <https://www.asiabarometer.org/> (Erişim: 2 Şubat 2019).

<sup>13</sup> Latinobarómetro, düşünce, tutum, davranış ve değer göstergelerini kullanarak demokrasinin ve ekonomilerin yanı sıra toplumların gelişimini araştıran ve kar amacı gütmeyen bir sivil toplum kuruluşudur. Bakınız <http://www.latinobarometro.org> (Erişim: 2 Şubat 2019).

seviyesine sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Yine, İtalyan Hane Halkı Gelir ve Servet Anketi 2004 verilerini kullanarak, bir irdeleme gerçekleştiren Flippin ve diğerleri (2013) de, serbest meslek sahiplerinin diğer istihdam durumlarındaki bireylere kıyasla, çok daha düşük vergi ahlakı seviyelerine sahip olduklarını işaret etmektedirler.

Diğer taraftan, Sa ve diğerleri (2013), ADA verilerine dayanarak, Portekiz’de vergi ahlakı seviyesi üzerine araştırmada, yarı zamanlı çalışanların, ev hanımlarının ve emekli bireylerin, tam zamanlı çalışan ve işsiz bireylere kıyasla daha yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Gerstenblüth ve diğerleri (2012), Latin Amerika ve Karayip ülkeleri üzerine, Latinobarometro verileri ile gerçekleştirdikleri analizde, serbest meslek sahiplerinin -belki de vergi yükünü doğrudan hissetmelerinden ötürü- diğer bireylerden daha düşük vergi ahlakı seviyelerine sahip olduklarını gözlemlemişlerdir.

Doerrenberg ve Peichl (2013), DDA ve ADA verilerine dayanarak yaptıkları irdeleme sonucunda, başka bir işverence istihdam edilen bireylere kıyasla, serbest meslekle meşgul olan bireylerin vergi ahlak seviyelerinin daha düşük olduğunu gözlemlemişlerdir.

Aktarılan çalışmalar neticesinde, yazındaki analizlerin çoğunun da işaret ettiği üzere, serbest meslekle meşgul olan bireylerin, diğer bireylere oranla daha düşük seviyelerde vergi ahlakına sahip oldukları vargısına ulaşılmaktadır.

#### 1.2.3.1.7. Demokrasi Taraftarlığı

Feld ve Frey’e (2002) göre, mükelleflerin vergi yasalarını ve vergi oranlarını daha doğrudan bir biçimde etkileyebildikleri durumlarda, vergi ahlakı seviyesi de daha yüksek olma eğilimindedir. Bu çerçevede, mükellefler, sadece -düzenli bir şekilde- kendilerini temsil edecek kişileri seçmek yerine, politik karar alma sürecine doğrudan dahil olurlarsa, vergi ödemenin vatandaşlık vazifesi olduğuna dair algıları güçlenecektir.

Örneğin, Torgler (2005b) 1998 yılı ISSP verilerini kullanarak, İsviçre üzerine gerçekleştirdiği çalışmasında, yönetime üst düzey katılım hakları sunan kantonlarda

doğrudan demokrasinin<sup>14</sup> vergi ahlakı üzerinde çok güçlü bir pozitif etkisi olduğu sonucuna varmıştır. Torgler ve Schneider (2007), İsviçre, Belçika ve İspanya için DDA ve ADA verilerini temel alarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında, daha yüksek derecede doğrudan demokrasinin, daha yüksek vergi ahlak seviyesini olanaklılaştıracağını değerlendirmişlerdir. Benzer şekilde, Hug ve Spörri (2011) çalışmalarında DDA verilerini kullanarak, politik kararlara doğrudan katılım hakkının bireylerin vergi ahlak seviyesi üzerine etkilerini incelemişler ve anlamlı pozitif bir ilişki tespit etmişlerdir. Sa ve diğerleri (2013), Portekiz için ADA verilerini analiz ettikleri çalışmalarında, demokrasinin en iyi politik rejim olduğu görüşünde olan bireylerin vergi ahlakı seviyelerinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Alm ve Torgler (2006), DDA verileri kapsamında ABD ve Avrupa ülkeleri için gerçekleştirdikleri çalışmalarında, güçlü doğrudan demokrasi geleneklerine sahip iki ülke olan ABD ve İsviçre’de vergi ahlakının diğer ülkelere kıyasla en üst seviyelerde olduğunu belirtmişlerdir.

Andriani’nin (2015), Filistin’de uygulanan anket verilerini analiz ederek yaptığı çalışmasının sonucunda, toplumun bir paydaşı olma ve karar alma süreçlerine daha fazla dahil olma algısının, bireylerin vergi uyumuna yönelik yaklaşımlarını pozitif yönde etkilediği vargısına ulaşılmıştır.

Alm ve diğerleri (1993), gerçekleştirdikleri görgül çalışmada, ödedikleri vergilerin hükümetçe ne şekilde harcanacağı konusunda söz hakkı olan bireylerin vergi ödemeye yönelik motivasyonlarının olumlu yönde etkilendiği tespit edilmiştir. Başka bir ifade ile, vergilendirmeye ilişkin karar alma sürecine dahil olmak ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü bir ilişki gözlemlenmiştir. Diğer bir görgül çalışmada, Feld ve Tyran (2002) politik karar alma sürecine oy vermek suretiyle dahil olan bireylerin vergiye daha fazla uyum gösterme eğiliminde olduğunu işaret etmekteledir.

Bahsi geçen çalışmalarda varılan sonuçlar toplulaştırıldığında, demokratik yönetimlerin ve karar alma sürecine doğrudan katılım hakkının vergi ahlakı üzerindeki pozitif etkisi gözlemlenmektedir.

---

<sup>14</sup> Doğrudan demokrasi, mükelleflerin kamu tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin seviyesine ve bileşimine karar verebildikleri bir demokrasi türüdür (Pommerehne & Frey, 1992, s. 10).

### 1.2.3.1.8. Hükümete, Politikacılara, Yasal Sisteme ve Diğer Vatandaşlara Duyulan Güven

Hükümetlere duyulan güven, mükelleflerin vergi ahlakı seviyesini etkileyen bir diğer unsur olabilmektedir. Levi ve Sacks'a (2009) göre, güven veren, adil ve şeffaf yapıdaki hükümetler, aşırı denetim ve cezai uygulamalara gerek kalmaksızın, vergilere yüksek uyum gösterecek mükelleflere sahip olma şansını yakalayacaktır. Çünkü etkin ve adil bir hükümetleri olduğu kanısında olan bireyler, hükümetlerinin otoritesini kabullenmeye ve dolayısı ile de vergiye uyum göstermeye daha yatkın olacaklardır. Ayrıca, hükümetlerinin sağlamayı vadettiği mal ve hizmetleri sunma yeterliliğine sahip olduğuna dair güvenleri tam olan mükellefler, vergi ödevlerini eksiksiz yerine getirmeye daha çok özen göstereceklerdir. Düşük kaliteli mal ve hizmet sunumunun ve/veya yüksek seviyedeki yolsuzlukların mükellefin vergi ödemeye yönelik motivasyonunu olumsuz etkilemesi olasıdır.

Alm ve diğerlerinin (2006), Rusya özelinde DDA ve ADA verilerini kullanarak yaptıkları analiz sonucunda, hükümete, yasal kurumlara ve adalet sistemine duyulan güven seviyesi yükseldikçe, vergi ahlakı seviyesinin de artış gösterdiğini tespit etmişlerdir. Scholz ve Lubell'in (1998), ABD hükümetine ve ülkenin diğer bireyelerine güven duymanın vergi uyumu üzerindeki etkilerini analiz ettikleri irdelemelerinde, vergi beyannamelerinden ve anketlerden elde ettikleri verileri kullanmışlardır. Araştırmacılar; hükümete ve ülkenin diğer bireyelerine duyulan güvenin vergi ahlakı üzerinde önemli bir etkiye haiz olduğunu saptamışlardır. Ibrahim ve diğerleri (2015), DDA verilerini kullandıkları, Gana odaklı çalışmalarında, hükümete ve parlamentoya duyulan güvenin vergi ahlakı üzerindeki pozitif etkisini işaret etmektedirler.

Torgler ve Schaffner (2007), ABD için TOS verileri ile yaptıkları çalışmalarında, hükümetin güvene değer bir şekilde hareket etmesinin, bireyelerin vergi ödemeye yönelik istekliliklerini arttıracığı sonucuna ulaşmışlardır. Jimenez ve Iyer (2016), uyguladıkları anketten elde ettikleri verilere dayanarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında, hükümete duyulan güvenin bireyelerin adalet algılarını güçlendirdiğini ve bu güven ve adalet duygularının ise vergi uyumunu pozitif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir. Hammar ve diğerleri (2009), İsveç'te uyguladıkları anket verilerine dayanarak vergi kaçakçılığı



üzerine bir analiz gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonucunda, politikacılara ve ülkenin diğer vatandaşlarına karşı olan güvensizliğin, vergi kaçakçılığının kabul edilebilirliğini arttırdığını gözlemlemişlerdir. Ek olarak, politikacılara olan güvensizliğin, vergi kaçakçılığını haklılaştırmaktaki etkisinin daha güçlü olduğunu tespit etmişlerdir.

Richardson (2008), çeşitli veri kaynaklarını kullanarak, 47 ülke için, gerçekleştirdiği çalışma kapsamında, hükümete duyulan güvenin artışı ile birlikte vergiye olan uyumun da yükseldiğini işaret etmektedir. Wearing ve Headey'in (1997), Avustralya Melbourne'de gerçekleştirilen vergi mükellefi mülakatlarını analiz ederek hükümete olan güvensizlik artışının vergi kaçakçılığı seviyesini arttırdığını gözlemlemişlerdir.

Aktarılan çalışmalardaki vargulardan da anlaşılacağı üzere, yazındaki çalışmalarda genellikle hükümete duyulan güven ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişki olduğu saptanmıştır.

### 1.2.3.2. Mali ve Hukuki Faktörler

Mali ve hukuki faktörler genel olarak mükelleflerin ekonomik durumları veya vergi/vergi sistemi ile alakalı kabulleri ile ilgilidir<sup>15</sup>.

#### 1.2.3.2.1. Mükellefin Ekonomik Durumu

Bireylerin ekonomik durumları vergi ahlakı seviyesi üzerinde etkili olabilen önemli faktörlerden biridir. Ancak bu etkinin yönü tam olarak tanımlanamamaktadır. Bazı çalışmalarda, yüksek gelir grubundaki bireylerin, kamusal mal ve hizmetlerden - ödedikleri vergiye paralel miktarda- faydalanamadıkları düşüncesiyle, en düşük vergi ahlakı seviyesine sahip olduğu vurgulanmaktadır. Diğer taraftan, bazı çalışmalarda ise; düşük gelir grubuna mensup bireylerin, suç eğilimlerinin daha fazla olduğu öne sürülmekte ve bu nedenle, en düşük vergi ahlakı seviyesine sahip oldukları değerlendirilmektedir (Kondelaji ve diğerleri, 2016, s. 583).

<sup>15</sup> Bu bölümde aktarılan çalışmalar, mali ve hukuki faktörleri davranışsal eğilimler ile bütünlük şeklinde analiz etmektedir.

Wahlund (1992), İsveç'te 1982-1984 yıllarını kapsayan çalışmasında, kamu istatistikleri ile vatandaşlarla gerçekleştirilen telefon görüşmesi ve anketlerden elde edilen verileri kullanmıştır. Çalışmanın sonucunda, ekonomik durumu daha kötü olan bireyin, daha çok vergi kaçırma eğiliminde olduğu, diğer bir deyişle, daha düşük vergi ahlakına sahip olduğu tespit edilmiştir. Ristovska ve diğerleri (2013), ADA verilerini kullandıkları Makedonya odaklı analizlerinde, vergi ahlakı seviyesinin gelir seviyesi ile birlikte yükseldiği sonucuna ulaşmışlardır. Alm ve diğerlerinin (1992a), gerçekleştirdikleri görgül çalışmada da gelir ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya konulmuş ve azalan gelir düzeyinin bireylerin risk alma istekliliklerini arttırdığı vurgulanmıştır.

McKerchar ve diğerleri (2013), 2001 yılına ait IRS verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada, yüksek gelirli bölgelerde vergiye olan uyumun da arttığını tespit etmişlerdir. Bu sonucun, yüksek gelirli bölgelerde ikamet eden bireylerin, finansal kaygılarının daha az olmasından ve/veya hükümet hakkında daha olumlu düşüncülerinden kaynaklanabileceği belirtilmiştir. D'Attoma'nın (2015), İtalya Bankası'nca uygulanmış olan İtalyan Hane Halkı Gelir ve Servet Anketi 2004 yılı verilerine dayanarak gerçekleştirdiği çalışma sonucunda, vergi ahlakı seviyesinin gelir artışına paralel olarak yükseldiği gözlemlenmiştir.

Öte yandan literatürde kimi çalışmalarda ulaşılan bulgular ise gelir seviyesi ile vergi ahlakı arasındaki negatif ilişkiyi veya söz konusu iki değişken arasında herhangi bir ilişkinin var olmadığını işaret etmektedir. Örneğin, Slemrod (1985), IRS'den edindiği veriler ışığında yaptığı çalışmada, bireylerin gelirleri arttıkça, vergi kaçırma eğilimlerinin de yükseldiğini tespit etmiştir. Martinez-Vazquez ve Torgler (2009), DDA ve ADA verileriyle İspanya'daki vergi ahlakı seviyesini analiz etmek için yaptıkları çalışmalarında, en düşük gelir grubundaki bireylerin en yüksek vergi ahlakı seviyesine; en yüksek gelir grubundaki bireylerin ise en düşük vergi ahlakı seviyesine sahip oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Benzer çerçevede, Li'nin (2010) DDA verileri ile yaptığı çalışma sonuçlarına göre, gelir seviyesi yükseldikçe, vergi ahlakı seviyesinin azalma eğiliminde olduğuna işaret edilmiştir. Halla ve Schneider (2008), OECD veri tabanından elde ettikleri veriler ile DDA ve ADA verilerini toplulaştırdıkları irdelemelerinde, gelir ile vergi ahlakı arasında negatif bir ilişki tespit etmişlerdir. Daude ve Melguizo (2010) ise,

Latin Amerika ve Karayipler için, 2007 ve 2008 yılları Latinobarometro verilerini kullandıkları çalışmalarında, gelir seviyesinin vergi ahlakı üzerinde önemli bir role sahip olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Yazında gerçekleştirilen çalışmaların sonuçlarından anlaşılacağı üzere, gelir seviyesi ve vergi ahlakı arasındaki ilişkinin niteliği konusunda bir uzlaşmaya varılamamıştır.

#### 1.2.3.2.2. Vergi Yükü, Vergi Oranı ve Vergi Adaleti

Vergi yükü, vergi oranları ve bireylerin vergilerin adaletli olup olmadığına dair kabulleri, bireylerin vergi ahlak seviyelerini etkileyen unsurlar olabilmektedir. Vergi yükünün çok olduğunu düşünen bireylerin vergi ahlakı seviyelerinin düşük olması beklenmektedir. Örneğin, Pommerehne ve Weck-Hannemann (1996), İsviçre Vergi İdaresi'nden edindikleri 25 İsviçre kantonu hane halkı verilerini (üç farklı yıl için) kullanarak yaptıkları çalışmalarında, vergi yükü ile vergi kaçakçılığı arasında pozitif bir ilişkinin varlığını değerlendirmişlerdir. Lago-Penas ve Lago-Penas (2010), Avrupa Sosyal Anket (European Social Survey)<sup>16</sup> verilerini temel alarak vergi ahlakının dinamiklerini irdeledikleri araştırmaları sonucunda, artan vergi yükünün vergi ahlakı seviyesinde düşüşe neden olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Li (2010), 1999-2002 yılları için DDA verilerini kullandığı çalışmanın sonucunda, vergi yükü artıkça vergi uyumsuzluğunun da arttığını, diğer bir ifade ile, vergi yükü ile vergi ahlakı arasında negatif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Vergi yükünün vergi ahlakı üzerindeki etkilerini analiz eden çoğu çalışmada, vergi yükü ile vergi ahlakı arasında negatif yönlü bir ilişki gözlemlenmiştir.

Alasfour ve diğerlerinin (2016), Ürdün'de 329 kişiye uyguladıkları anket çalışması sonuçlarına göre, artan vergi oranları ve vergi sisteminin adil olmadığına dair kabul, vergiye olan uyumu azaltmaktadır. Molero ve Pujol (2012), İspanya'da bulunan Navarra Üniversitesi'nden 617 öğrenciye uyguladıkları anket sonuçlarını analiz ettikleri araştırmalarında, düşük vergi oranlarının vergi kaçakçılığının cazibesini kaybettirdiğini, diğer bir ifade ile, vergi oranları yükseldikçe vergiye olan uyumun düştüğünü tespit etmişlerdir. Crane ve Nourzad (1986), 1947-1981 yılları arasında, ABD özelinde vergi kaçakçılığını analiz ettikleri çalışmalarında, vergi oranları ile vergi kaçakçılığı arasındaki

<sup>16</sup> Avrupa Sosyal Anketi (European Social Survey), 2001 yılından bu yana Avrupa'da anketler yapan, akademisyenlerce yönetilen uluslararası bir organizasyondur. Bakınız <https://www.europeansocialsurvey.org/> (Erişim: 15 Kasım 2018).

pozitif bir ilişki değerlendirmişlerdir. Diğer taraftan, Feinstein (1991), 1982-1985 yılları IRS verilerini kullanarak yaptığı çalışmada, vergi oranları ile vergi kaçakçılığı arasındaki negatif ilişkiyi işaret etmektedir. Benzer şekilde, Kamdar (1995), 1971 IRS verilerine dayanarak gerçekleştirdiği çalışmada, vergi oranları yükseldikçe vergiye olan uyumsuzluk seviyesinin düştüğünü tespit etmiştir. Son tahlilde, vergi oranları ile vergi kaçakçılığı arasındaki pozitif ilişki tespit eden çalışmaların sayıca üstünlüğü dikkat çekse de, aksi sonuca ulaşan araştırmalar da mevcuttur.

Dean ve diğerlerinin (1980), İskoçya Fife’de 424 öğrencinin katılımıyla elde ettikleri anket uygulaması sonuçlarına göre, vergilendirmede adaletsizlik olduğuna dair kabulün, bireyleri vergi kaçırmaya iten en etkili sebeplerden bir tanesi olduğu saptanmıştır. Niesiobedzka (2014), 485 Polonyalı ile gerçekleştirdiği anket çalışmada, vergilendirmenin adaletli olduğu düşüncesinin, vergi otoritelerine olan güveni arttırdığını ve vergi kaçakçılığını haklı çıkarma eğilimini azalttığını değerlendirmiştir. İlgili çerçevede, gerçekleştirilen çalışmaların önemli bir kısmında, vergi adaletinin olduğuna dair kabul ile vergi uyumu ve vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişkinin varlığı işaret edilmektedir.

#### 1.2.3.2.3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergi Afları

Torgler’a (2007) göre, genel olarak, basitlik vergi reformlarının önde gelen hedeflerinden bir tanesidir. İyi bir vergi sistemi, basit ve kolay anlaşılabilir olmalıdır. Vergi sisteminin karmaşıklığı, istemsiz olarak vergi uyumsuzluğuna yol açabilmektedir. Zira, Richardson’a (2006) göre, dünya çapında birçok gelişmiş ülkedeki vergi sisteminin zaman içerisinde giderek daha karmaşık hale gelmesiyle birlikte, bu karmaşıklık, vergi kaçakçılığını etkileyen en önemli etkenlerden bir tanesi konumuna gelmiştir. Vergi sisteminin karmaşıklığı; vergi kanunlarındaki karmaşıklık, hesaplamadaki karmaşıklık, beyannamelerin karmaşıklığı, prosedürel karmaşıklıklar ve uyum karmaşıklığı gibi değişik formlara bürünerek vergi uyum seviyesini etkileyebilmektedir (Saad, 2014, s. 1071). Örneğin, Milliron (1985), Los Angeles’te 34 bireyin katılımıyla gerçekleştirdiği görgül çalışmada, vergi sisteminin karmaşıklığının, vergi kaçakçılığı için uygun fırsatlar yaratması durumunda, vergi uyum seviyesinde bir düşüşün meydana geldiği sonucuna ulaşmıştır. Benzer şekilde Song ve Yarbrough (1978), Kuzey Carolina’da

uyguladıkları anket sonuçlarını analiz ederek, vergi yasalarının çok karmaşık olmasının mükelleflerin vergi uyumu açısından bir problem olduğunu değerlendirmişlerdir. İlgili çerçevede, çok sayıdaki mükellefin karmaşık vergi düzenlemeleri hakkında bilgi almak üzere vergi idaresine başvurduğunu belirtmişlerdir. Clotfelter (1983), 1969 IRS verilerine dayanarak yaptığı çalışmasında, vergi yasalarındaki karmaşıklığın, daha az gelir beyanına yol açtığını; diğer bir ifade ile vergiye olan uyum seviyesinde bir düşüşe neden olduğunu değerlendirmiştir. Verilen örneklerden anlaşılacağı üzere, bu konuda gerçekleştirilen çalışmaların çoğu, vergi yasalarında ve düzenlemelerindeki karmaşık yapının, daha düşük vergi uyumunu doğuracağını işaret etmektedir.

Hükümetlerin kısa vadede ve düşük idari maliyetlere katlanarak vergi gelirlerini arttırmak için başvurdukları yollardan biri olan vergi afları da mükelleflerin vergi ahlakı seviyelerini belirleyen faktörlerden bir tanesi olabilmektedir. Posner'a (2000) göre, hükümetler vergi aflarından kaçınmalıdır. Çünkü aflar, mükelleflerin hükümete duydukları güveni azaltacak, kısa ve uzun dönemde mükelleflerin hükümetle iş birliği yapmasını engelleyecek ve vergiye olan uyumlarını azaltacaktır. Örneğin Alm ve diğerleri (1990), ABD'de uzun dönemde, vergi aflarının vergiye uyum üzerindeki etkilerini araştırdıkları görgül çalışmalarında, af uygulamasının ortalama vergi uyumu seviyesini düşürdüğünü saptamışlardır. İbrahim ve diğerleri (2017), 9 ülkede 2003-2016 yılları arasında uygulanan vergi afları verilerini temel alarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında, uzun dönemleri kapsayan ve sıkça çıkarılan vergi aflarının hükümetlerin kredibilitelerinde ve mükelleflerin vergi uyumlarında düşüş yarattığını belirlemişlerdir. Luitel ve Sobel'in (2007), ABD'nin 50 eyaleti için 1980-2004 yılları arası, vergi afları ve vergilendirme verilerini irdeledikleri çalışmalarında, her vergi affında öncekinden daha az vergi geliri elde edildiğini ve bu afları takiben vergi uyumunun da azaldığını tespit etmişlerdir.

Diğer taraftan, Leonard ve Zeckhauser (1987), 1983-1984 yıllarında uygulamaya konulan Massachusetts vergi affı verilerini analiz ettikleri çalışmalarında, sıkı caydırıcı politikalar eşliğinde uygulanan vergi aflarının vergiye olan uyumu yükselttiği sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca yazarlar, bazı mükelleflerin yanlışlıkla vergi suçu işlediklerini ve vergi afları sayesinde bu mükelleflerin de tutumlarını düzeltme ve dürüst vatandaşlar olma şansına sahip olabileceklerini belirtmektedirler. Rechberger ve diğerlerinin (2010),

Viyana Üniversitesi öğrencileriyle gerçekleştirdikleri görgül çalışmanın sonunda, vergi affının adaletli olduğunu düşünen mükelleflerin vergi uyum seviyelerinin -vergi affını takip eden süreçte- yükselme eğiliminde olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Lopez-Laborda ve Rodrigo (2003), İspanya'da gelir vergisi reformu programı kapsamında uygulamaya konulan 1991 vergi affının vergi uyumu üzerindeki etkilerini analiz etmek için 1979-1998 arası gelir vergisi verilerini kullanmışlardır. Çalışmalarının sonucunda, vergi affının vergi uyumu üzerinde (uzun ya da kısa dönemde) herhangi bir etkisinin bulunmadığını gözlemlemişlerdir. Benzer şekilde Alm ve Beck (1993), 1980-1989 yılları arasında uygulanan Colorado vergi affı verilerini analiz ettikleri araştırmalarında, uzun dönemde vergi affının vergi gelirleri ve vergi uyumu açısından herhangi bir etkiye sahip olmadığını değerlendirmişlerdir.

Aktarılan örneklerden de anlaşılacağı üzere, vergi aflarının vergi uyumu ve vergi ahlakı üzerindeki etkisinin yönüne dair net bir yorum yapmak olanaksızdır.

#### 1.2.3.2.4. Ekonomideki Kayıt Dışılık Oranı

Mükelleflerin vergi ahlakı seviyelerini etkileyen faktörlerden bir diğeri de ekonomideki kayıt dışı faaliyetlerin hacmidir. Örneğin, Alm ve diğerleri (2006), Rusya için, 1991-1999 DDA ve ADA verilerini kullanarak gerçekleştirdikleri analizde, geniş kayıt dışı ekonominin varlığının, vatandaşların vergi ahlakının düşmesine neden olduğunu gözlemlemişlerdir. Alm ve Torgler (2006), Avrupa ve ABD için, 1990-2000 yılları arası DDA verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada, kayıt dışı ekonominin boyutu ile vergi ahlakı derecesi arasında güçlü bir negatif ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Benzer şekilde, Torgler'ın (2005a), Latin Amerika ülkeleri özelinde, 1998 Latinobarometro ve 1995-1997 DDA veri setleri ile gerçekleştirdiği analizde ulaşılan bulgular, kayıt dışı ekonominin boyutu ile vergi ahlakı seviyesi arasında güçlü bir ilişkiyi işaret etmektedir.

Torgler ve Schneider (2009), elli beş ülkede, vergi ahlakı ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişkiyi analiz etmek üzere 1998 Latinobarometro, 1990-1993 ve 1995-1997 DDA verilerine ek olarak 1999-2000 ADA verilerini kullanmışlar ve vergi ahlakı ile kayıt dışı ekonominin boyutları arasındaki negatif ilişki tespit etmişlerdir. Torgler ve diğerleri

(2010), ISSP verilerini kullandıkları İsviçre odaklı çalışmalarında, kayıt dışılık ile vergi ahlakı arasındaki negatif yönlü ilişkiyi gözlemlemişlerdir.

Schneider (2007), Almanya’da uygulanan anketlerden elde ettiği verileri analiz ederek gerçekleştirdiği çalışmasında, vergi ahlakının, kayıt dışı ekonomi seviyesini belirleyen en önemli faktörlerden bir tanesi olduğunu değerlendirmiştir. Buna paralel olarak, Horodnic ve Williams (2016), Estonya, Litvanya ve Letonya’da 3036 kişi ile gerçekleştirdikleri anket verilerini analiz ettiklerinde, vergi ahlakı ile kayıt dışı ekonomi arasında güçlü bir bağ olduğunu; vergi ahlakı seviyesi arttıkça, kayıt dışı ekonominin boyutlarının daraldığını saptamışlardır. Kanniainen ve diğerleri (2004), 21 OECD ülkesi için 1989/1990-2002/2003 yılları kapsamında gerçekleştirdikleri analizde, vergi ahlakının kayıt dışı ekonominin boyutlarını belirleyen en önemli bileşenlerden bir tanesi olduğunu tespit etmişlerdir. Görüldüğü üzere, literatürde yapılmış çalışmaların çoğunda ulaşılan sonuç, kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlakı arasındaki negatif bir ilişkinin varlığını işaret etmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ AHLAKI ÇALIŞMALARINDA YÖNTEM

#### 2.1. ÖLÇME VE DEĞERLENDİRME

Kayıt dışı ekonominin hacmi hemen hemen tüm ülkelerde artmaktadır. Bu çerçevede, etkin maliye ve para politikalarının kurgulanması ve uygulanması ancak kayıt dışı ekonominin hacminin doğru bir şekilde ölçülmesi ile olanaklıdır<sup>17</sup>. Kayıt dışı ekonominin gelişme nedenleri her ülke için farklılık gösterse de, vergiden kurtulma isteği (diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı), kayıt dışı ekonominin en önemli kaynaklarından biri olarak dikkat çekmektedir. Bu nedendir ki, vergi kaçakçılığının ölçeğinin belirlenmesi, etkin bir ekonomik işleyiş için büyük önem arz etmektedir (Çetintaş ve Vergil, 2003, s. 17). Ancak, bireylerin yasa dışı faaliyetlerini saklamak hususundaki eğilimleri, hukuka aykırı ekonomik aktivitelerin analizini oldukça güçleştirmektedir. Bu nedenle, kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığı, vergi uyumu ve vergi ahlakı gibi alanlarda ölçme-değerlendirme yapmak hem bilim adamları hem de politikacılar için son derece zordur (Torgler ve Schaltegger, 2006, s. 398). Ek olarak, çoğu ülke hukukunda geçerli olan mali gizlilik ilkesi nedeniyle kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçakçılığının boyutlarına ilişkin verilere ulaşmak yeterince mümkün olmamaktadır (Feld ve diğerleri, 2007, s. 5).

Ancak yine de yazında sıklıkla kullanılan çeşitli ölçüm yöntemlerinden bahsetmek olanaklıdır. Üzerinde mutlak uzlaşma olmamasına rağmen bu yöntemler aracılığıyla kayıt dışı ekonominin, vergi kaçakçılığının, vergi uyumunun ve vergi ahlakının boyutlarına ilişkin genel bir izlenim elde etmek mümkündür (Torgler ve Schaltegger, 2006, s.398). Feld ve diğerlerine (2007) göre, iş gücü piyasasına, fiziksel üretim hacmine ve belirli ekonomik işlemlere odaklanarak kayıt dışı ekonomiyi veya yasa dışı aktiviteleri ölçmeyi hedefleyen bu metotları dolaylı ve doğrudan metotlar olarak iki başlık altında incelemek olanaklıdır:

<sup>17</sup> Bu zorunluluk, kayıt dışı ekonominin görece olarak daha geniş hacme sahip olduğu az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için daha hayati önem arz etmektedir.



a. Dolaylı metotlar:

- Gelir uçurumu yaklaşımı
- Parasal yaklaşımlar
  - İşlemler yaklaşımı
  - Para talebi yaklaşımı
- Elektrik tüketimi yaklaşımı
- Gizli değişken yaklaşımı/MIMIC (Multiple Indicators Multiple Causes) Modeli

b. Doğrudan metotlar:

- Anket uygulamaları
- Vergi idaresinden elde edilen veriler

Tezin müteakip alt bölümünde -genellikle salt olarak- kayıt dışı ekonominin boyutlarını ölçmede kullanılan dolaylı metotlar kısaca aktarılacaktır<sup>18</sup>. Daha sonra, görelî avantajları nedeni ile vergi uyum literatüründe sıklıkla tercih edilen doğrudan metotlar ve buna ilişkin yazın detaylı olarak tetkik edilecektir. Bu tez çalışmasında kullanılacak olan DDA ve ona ilişkin literatür ise daha ayrıntılı bir analizi olanaklı kılmak amacı ile farklı bir alt bölümde irdelenecektir.

### 2.1.1. Dolaylı Metotlar

#### 2.1.1.1 Gelir Uçurumu Yaklaşımı

Gelir uçurumu yaklaşımı, yurtiçi hasıladaki gelir miktarı ile harcama miktarının denk olması esasına dayanan milli muhasebe tanımı üzerine şekillenmektedir. Bu yaklaşım, vergi otoritelerince sunulmuş rakamlardan türetilen düzeltilmiş brüt hane halkı geliri ile vergi otoritesinden bağımsız olarak ulusal hesaplardan elde edilen brüt hane halkı geliri arasındaki farka dayanır (Pommerehne ve Weck-Hannemann, 1996, s.163). Bu metodun temel amacı, bir ekonomideki bireylerin vergi beyannameleri aracılığıyla beyan ettikleri resmi gelirlerinden daha fazla harcama yapıp yapmadıklarını belirlemektir. Bu

<sup>18</sup> Kayıt dışı ekonomi ile vergi uyumsuzluğu arasındaki nedensellik ilişkisinin yönüne dair yazında ayrıksı değerlendirmeler mevcuttur.

yaklaşımında, verilerin kalitesizliği nedeniyle, istatistiksel tutarsızlıklar meydana gelebilmekte ve zaman içerisinde bu tutarsızlıklar önemli derecede artabilmektedir (Feld ve diğerleri, 2007, s.5).

#### 2.1.1.2. Parasal Yaklaşımlar

##### 2.1.1.2.1. İşlemler Yaklaşımı

Edgar L. Feige (1979,1989) tarafından geliştirilen ve kökleri Irving Fisher'in para miktar teorisine dayanan bu yaklaşım, toplam nominal gayri safi milli hasılayı (GSMH) toplam işlemlerle ilişkilendirmektedir. Diğer bir ifadeyle, işlemler hacmi ile resmi GSMH arasında sabit bir ilişki bulunduğunu varsaymaktadır.

Toplam işlemlerin toplam nominal GSMH'ye oranının normal olduğu (kayıt dışı ekonominin olmadığı) bir baz yılı varsayılmak suretiyle, kayıt dışı ekonominin GSMH'si, toplam nominal GSMH'den resmi GSMH çıkarılarak hesaplanmaktadır (Feige, 1989, s.43-54).

Bu yaklaşım, baz yılda kayıt dışı ekonominin olmadığı kabul edilmesi, işlemlerin GSMH'ye oranının sabit varsayılması, toplam işlemler hacmine dair net rakamlara ulaşmanın güçlüğü ve benzeri nedenlerle eleştirilmektedir (Schneider ve Enste, 2000, s.93).

##### 2.1.1.2.2. Para Talebi Yaklaşımı

Para talebi yaklaşımı, çok sık başvurulan yöntemlerden bir tanesi olarak dikkat çekmektedir. Bu yaklaşım, Phillip Cagan (1958) tarafından, 1919-1955 arası ABD ekonomisinde, para talebi ve vergi baskısı ile ilişkili olarak kayıt dışılığı ölçmek için geliştirilmiştir.

Bu yöntem, kayıt dışı ekonomide, vergi otoritelerine takip edebilecekleri bir iz bırakmayan tek ödeme aracının nakit para olduğu varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle, kayıt dışı ekonomideki bir artışın, para talebini de arttıracığı öngörülmektedir.

Tüm olası temel faktörler (gelir artışı, ödeme alışkanlıkları, faiz oranları, vb.) kontrol edilmekte; ek olarak, doğrudan ve dolaylı vergi yükü, hükümet düzenlemeleri, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi bireyleri kayıt dışılığa iten diğer unsurlar da tahmin sürecine dahil edilmektedir. Bu yaklaşım, kayıt dışı ekonomide tüm işlemlerin nakit olarak yapılmaması, benzer ülkelerde paranın dolaşım hızının aynı olmaması ve kayıt dışı ekonominin kaynağı olarak vergi yükü dışındaki faktörlerin çoğunlukla ihmal edilmesi nedeniyle eleştirilmektedir (Schneider ve Enste, 2000, s. 94-95).

### 2.1.1.3. Elektrik Tüketimi Yaklaşımı

Elektrik tüketimi yaklaşımı Kaufmann ve Kaliberda yaklaşımı olarak da adlandırılmaktadır. Kaufmann ve Kaliberda'ya (1996) göre, elektrik tüketimi, ekonomik faaliyetin en iyi fiziksel göstergesidir. Dünya geneline yaygın pek çok ampirik araştırma, ekonomik aktivite ve elektrik tüketimi arasında bir illiyet bağının varlığını işaret etmektedir; bu çalışmalarda, elektrik tüketimi/gayri safi yurtiçi hasıla (GSYİH) esnekliğinin çoğunlukla bire yakın olduğu gözlemlenmiştir.

Kaufmann ve Kaliberda (1996), genel ekonomi için gerçekleştirdikleri tahminleri, resmi GSYİH tahminleri ile ilişkilendirerek, resmi olmayan bir GSYİH tahmini üretmektedirler. İlgili çerçevede, resmi GSYİH büyümesi ile elektrik tüketimi artışı arasındaki fark kayıt dışı ekonominin büyümesiyle ilişkilendirmektedirler. Yazarlar, tüm kayıt dışı aktivitelerin kayda değer miktarda elektrik tüketimi gerektirmeyeceği, zaman içerisinde meydana gelen teknik gelişmelerle elektrik kullanımının daha verimli hale geleceği ve elektrik kullanımı/GSYİH esnekliğinin ülkeden ülkeye ve zaman içerisinde değişebileceği gibi nedenlerle eleştirilmektedirler (Schneider ve Enste, 2000, s.96).

Bu eleştirileri sıklıkla dile getiren araştırmacılardan biri de Maria Lacko'dur. Lacko'ya (1998) göre; kayıt dışı ekonominin belirli bir kısmı, hane halkı üretimi, bireysel üretim aktiviteleri ve diğer tescilli olmayan üretim ve hizmetlerin de dahil olduğu hane halkı elektrik tüketimi ile ilişkilidir. Yazar, kayıt dışı aktivitelerde elektrik harici enerji kaynaklarının da kullanılabilmesini ve kayıt dışı ekonomik aktivitelerin sadece hane halkı sektörünce gerçekleştirilmediğini vurgulamaktadır (Schneider ve Enste, 2000, s.97).

#### 2.1.1.4. Gizli Değişken Yaklaşımı

Gizli değişken yaklaşımı/MIMIC (Multiple Indicators Multiple Causes) Modeli, kayıt dışı ekonomiyi ölçmek için kullanılan metotlar arasında en modern ve kapsamlı yaklaşımdır. MIMIC Modeli, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü, gözlemlenemeyen bir “gizli” değişken olarak gören yapısal bir ekonometrik modeldir. Bu gözlemlenemeyen gizli değişken bir yandan, kayıt dışı ekonominin büyüklüğündeki değişiklikleri “yansıtan” (gözlemlenebilir) göstergeler topluluğuyla; diğer yandan, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin arkasındaki önemli itici güçler olduğuna inanılan bir dizi (gözlenen) nedensel değişkenle bağlantılıdır.

MIMIC modeli, Arnold Zellner (1970) tarafından geliştirilmiş ve birçok disiplinden bilim insanı tarafından çeşitli araştırmalarda kullanılmıştır. Özellikle, Frey ve Weck-Hannemann’ın (1984) çalışmaları, MIMIC modelinin yaygınlaşmasında rol oynamıştır. Aynı anda birkaç farklı açıklayıcı faktörü ve gizli faaliyet göstergesini barındıran MIMIC modeli, pek çok alanda çözümleyici gücü yüksek bir yaklaşım olarak görülmektedir. Ancak bu modelin sınırlılıklarını işaret eden araştırmacılar da mevcuttur. Zaman serisi verileri üzerine şekillenen MIMIC modelleri, sağlıklı durağanlık analizleri gerçekleştirilmediğinde, araştırmacıları hatalı vargılara sevk edebilmektedir (Giles, 1999, s.372).

### 2.1.2. Doğrudan Metotlar

#### 2.1.2.1. Anket Uygulamaları

Anket, vergi araştırmalarında sıklıkla kullanılan bir araç olarak dikkat çekmektedir. Bu enstrüman aracılığıyla, hem mükelleflerin beyana ilişkin tutumlarını açığa çıkarmak hem de vergi uyumsuzluk eğilimini irdelemek olanaklıdır (Torgler ve Schaltegger, 2006). Bireyin, vergi sistemi hakkındaki görüşlerini açıklamaya özgülenen anketler, genellikle, nüfusun nispeten küçük bir bölümüne uygulanır. Bu uygulamalarda, çoğunlukla, rastgele örneklem seçim yöntemi tercih edilmez (Pyle, 1991, s.177).

Anket uygulamalarının temel avantajı, pek çok sosyoekonomik, demografik ve davranışsal unsurun analiz etmeyi olanaklı kılmasıdır. Bu çeşitlilik, anketleri yeni hipotezleri araştırmaya ve sınamaya elverişli bir araç haline getirmektedir. Ek olarak, anket uygulamaları, araştırmacılara hem farklı ülke örneklerini karşılaştırma hem de zaman içerisindeki dönüşümü irdeleme imkanı sunmaktadır (Torgler ve Schaltegger, 2006). Bu bağlamda, amacına uygun tasarlanmış bir anketin, farklı yerleşim yerlerinde, farklı insan topluluklarına hızlı ve düşük maliyetli bir biçimde ulaşma olanağı sağladığını değerlendirmek mümkündür (Büyüköztürk, 2005, s.133). Anket uygulamaları sonucunda elde edilen veriler, gelişmiş istatistiksel yöntemler ile analiz etmeye oldukça elverişlidir. Bu nedenle, bu tip uygulamaların, son yıllarda sosyal bilimciler tarafından sıklıkla tercih edildiği görülmektedir (Torgler ve Schneider, 2005, s.2).

Ancak, aktarılan avantajların yanında, anket uygulamalarının çeşitli dezavantajları da bulunmaktadır. Bu dezavantajları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Bireylerin beyanlarını hatırlayamamaları, doğru yanıtlar vermemeleri ya da ankete katılmayı reddetmeleri (Torgler, 2008, s.1240-1241),
- Katılımcının ankete katılmaya ikna edilmesi gerekliliği,
- Anketlerin esnek bir şekilde tasarlanmaması (diğer bir deyişle, katılımcıların önceden hazırlanmış kalıp sorulara cevap vermek zorunda olmaları),
- Anket sorularının yöneltildiği hedef kitlenin özel veya mahrem gördüğü (din, özel hayat, vb.) konulardaki sorulara cevap vermekten kaçınmaları,
- Anketteki maddeler arttıkça katılımcının cevaplama motivasyonunun kaybolması (Büyüköztürk, 2005, s.134),
- Anketlerdeki sebep-sonuç ilişkisi yönünün tayininin güçlüğü (diğer bir deyişle, vergi kaçırmaya sevk eden nedenlerin tespitinin zorluğu) (Bayraklı ve diğerleri, 2004, s.9).

Yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü, bazı anketlerin tutarlık problemleri ile malul olması olasıdır. Bu bağlamda, anket verilerine dayanılarak yapılan çalışmaların sonuçlarının çok dikkatli ve titiz bir şekilde yorumlanması gerekmektedir (Torgler ve Schaltegger, 2006, s.399).

### 2.1.2.1.1. Anket Uygulamaları Yazın Taraması

Song ve Yarbrough (1978), mükelleflerin vergiye dair tutumlarını keşfetmek için Kuzey Carolina'da 287 mükellefle bir anket çalışması yapmışlardır. Çalışma sonucunda, Amerikalı mükelleflerin; vergi kurumunun idari verimliliğine önem attıkları, ödeme gücü yaklaşımını benimsedikleri, yatay adalet prensibini içselleştirdikleri ve vergisini ödeyen tüm vatandaşların hükümet hizmetlerinden eşit düzeyde yararlanması gerektiğine inandıkları tespit edilmiştir. Buna ek olarak, mükelleflerin, mali olaylara ve vergisel konulara öngörülenden daha fazla ilgi duyduğu gözlemlenmiştir.

Dean ve diğerleri (1980), bireylerin vergi ödeyip ödememe kararlarına dair gerçek düşüncelerini ortaya çıkartmak için İskoçya Fife'de 424 akşam okulu öğrencisinin katılımcı olduğu bir anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Yazarlar, çalışmanın sonucunda, bireysel ekonomik kısıtların vergi kaçırma kararı üzerinde belirleyici rol oynadığını tespit etmişlerdir. Ayrıca, ankete katılanların büyük çoğunluğunun, hükümetin vatandaşlarından topladığı vergi gelirlerini akıllıca kullanmadığını ve vergi kaçırma fırsatı olanların bu fırsatı değerlendirdiğini düşündüğü belirlenmiştir.

Wallschutzky (1984), Avusturalya'da vergi kaçakçılığının arkasındaki dinamikleri analiz etmek için, 420 civarında mükellefe anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Çalışma sonucunda, mükelleflerin vergi kaçırma nedeni olarak; yüksek vergi oranlarını ve adaletsiz vergi sistemini ileri sürdükleri belirlenmiştir. Ayrıca yaşı ileri olanların, yüksek gelirlilerin, serbest meslek sahiplerinin ve doğum yeri Avusturalya dışı olanların vergi kaçırma eğilimlerinin daha yüksek olduğu değerlendirilmiştir.

Mason ve Calvin (1984), ABD'nin Oregon eyaletinde, 1975 yılında 800 birey ve 1980 yılında 801 birey ile gerçekleştirdikleri anket çalışmasında, vergi sistemine dair kabullerin, vergi uyumu üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Yazarlar, çalışma sonunda, ahlaki kaygıların vergi yasalarına uymaya teşvik edici en güçlü etmen olduğunu tespit etmişler; ek olarak, çevre-toplum baskısı ve yakalanma stresi gibi unsurların da vergi uyumu üzerinde güçlü etkilere sahip olduğunu değerlendirmişlerdir.

Grasmick ve diğerleri (1991b), anket kullanarak gerçekleştirdikleri çalışmada, dini eğilimin yasa dışı eylemlere karışma üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışmalarında,

330 yetişkinin katılımcı olduğu, 1989 yılı Oklahoma Şehir Anketi verilerini kullanmışlar ve dini inanç ile suça karışma eylemi arasında çok güçlü bir negatif ilişkinin varlığını tespit etmişlerdir. Başka bir ifade ile, güçlü dini inanca sahip olan bireylerin, vergi ödemelerinde hile yapma ihtimallerinin, hiçbir dini eğilimi olmayanlara kıyasla çok daha düşük olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Scholz ve Lubell (1998), ABD hükümetine ve ülkenin diğer vatandaşlarına duyulan güvenin vergiye uyum sürecini nasıl etkilediğini test etmek amacıyla anket kullanmışlardır. Orta ve üst gelir grubundan 299 vergi mükellef katılımcı olarak belirlenmiştir. Yazarlar, irdelemelerinin sonunda, hükümete ve ülkenin diğer vatandaşlarına duyulan güvenin, vergi uyumunu büyük ölçüde arttırdığı bulgusuna ulaşmışlardır.

Kirchler (1999), vergi mükellefiyetleri nedeni ile, gelirlerini özgürce harcayamadıklarını düşünen bireylerin, vergi ödemeye/ödememeye yönelik algı ve tutumlarını araştırmıştır. 117 Avusturyalı işverene anket uygulayan yazar, işaret edilen harcama kısıtlamasının, vergi kaçakçılığı eğilimini arttırdığı ve daha düşük vergi ahlakına neden olduğunu gözlemlemiştir. Ayrıca, iş tecrübesi az olan işverenler, daha tecrübeli işverenlere kıyasla, vergilerin, özgürlüklerini daha fazla kısıtladığını düşünmekte ve vergilere karşı daha dirençli olmaktadır.

Orviska ve Hudson (2002), Birleşik Krallık'ta rastgele seçilen 3662 yetişkin bireye uygulanan anket çalışması verilerini temel alarak, vergi kaçakçılığına dair tutumları analiz etmişlerdir. Çalışma sonucunda yazarlar, nüfusun büyük bir bölümünün, bir çıkar sağladığı müddetçe, başkasının vergi kaçırmasına göz yumduğunu gözlemlemiştir. Ek olarak analiz sonuçları, müeyyidelerin, vatandaşlık ve hukuk bilincinin vergi kaçırma üzerinde caydırıcı etkiye sahip olduğunu işaret etmektedir.

Feld ve Frey (2002), mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkiyi analiz edebilmek için, aralarında anayasal farklılıklar bulunan 26 İsviçre kantonundaki vergi idarelerine anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Anket sonuçları, mükelleflerin eksik beyan yapma ihtimallerinin, yönetime doğrudan katılım hakları olan kantonlarda, daha sınırlı katılım hakkı olan kantonlara kıyasla, daha düşük olduğunu ortaya koymuştur. Yazarlar, idare ve

mükellefler arasındaki ilişkinin doğrudanlığının karşılıklı saygı ve güveni arttırdığını ve türevsel olarak vergi ahlak seviyesini yükselttiğini değerlendirmişlerdir.

Forest ve Sheffrin (2002), ABD’de vergi sisteminin sadeleştirilmesinin, bireysel vergi kaçakçılığını önleyip önleyemeyeceğini analiz etmek için; 1990 yılında 1194 mükellefe uygulanmış olan TOS verilerinden faydalanmışlardır. Analiz sonucunda yazarlar, sade bir vergi sisteminin, mükellefleri vergi kaçırmaktan alıkoyacağına dair mutlak bir kanıt elde edememişlerdir.

Hanousek ve Palda (2004), kamu hizmet kalitesine dair mükellef algısı ve vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi irdelemişlerdir. Bu amaçla 2002 senesinde, Çekya ve Slovakya’da, 1582 bireye uygulanan anketin verilerine başvurmuşlardır. İrdeleme sonucunda yazarlar, her iki ülkede de vergi kaçakçılığı oranlarının yükselme eğiliminde olduğunu gözlemlemişlerdir. Ek olarak, araştırma sonucunda, kamu hizmet kalitesinin yükseldiğini düşünen bireylerin, vergi ödeme istekliliklerinin (gönüllülük eğiliminin) arttığı belirlenmiştir.

Torgler (2005b), İsviçre’de farklı kantonlarda demokratik katılım haklarının büyük farklılıklar gösterdiğini göz önüne alarak, doğrudan demokrasinin vergi ahlakı üzerindeki etkisini analiz etmiştir. Analizi için, 1998 yılı ISSP verilerini kullanmış ve doğrudan demokratik hakların vergi ahlakı üzerinde çok güçlü pozitif bir etkiye sahip olduğunu tespit etmiştir.

Cummings ve diğerleri (2006), Bostwana ve Güney Afrika’yı Afrobarometer’den edindikleri anket verilerini (1999/2000) kullanarak, karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir. Analiz sonucunda, Bostwana vatandaşlarının, Güney Afrika vatandaşlarına kıyasla vergiye daha uyumlu olduklarını gözlemlemişlerdir.

Barth ve diğerleri (2006), adalete -özellikle de gelir dağılımı adaletine- dair kabulün, bireylerin vergi kaçakçılığına bakışını ve kaçakçılık eylemine karışma eğilimini nasıl etkilediğini analiz etmişlerdir. Analizlerinde, Norveç Gizli İşgücü Piyasası Anketi’nden (Hidden Labour Market Survey) 18-64 yaş arası 532 bireyin verilerini kullanmışlardır. Yazarlar çalışma sonucunda, adalet algısının, vergi uyum kararı üzerinde çok önemli bir rol oynadığını tespit etmişlerdir.



Frey ve Torgler (2007), 1999/2000 yıllarında, 30 Doğu ve Batı Avrupa ülkesinde uygulanmış ADA anket verilerini kullanarak toplumdaki işbirliği ve vergi ahlakı ilişkisini irdelemişlerdir. Yazarlar irdeleme sonucunda, vergi kaçakçılığının kabul edilirliliği ile vergi ahlakı arasında yüksek bir korelasyonun varlığını tespit etmişlerdir. Ek olarak, kurumsal kalite ile vergi ahlakı arasında güçlü pozitif bir bağlantının varlığı da gözlemlenmiştir.

Alm ve Gomez (2008), İspanya’da sosyal sermayenin vergi ahlakı üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Analizlerinde, 2483 İspanya vatandaşının katıldığı, İspanya Maliye Politikası Anketi (Spain’s Survey of Fiscal Policy) verilerini kullanmışlardır. Yazarlar, araştırmaları sonucunda, kamu mal ve hizmetlerinden sağlanan faydaya dair algının, bireysel vergi ahlakı seviyesini belirleyen temel unsurlardan biri olduğunu gözlemlemişlerdir. Ayrıca, algılanan mali yolsuzlukların vergi ahlakı ile doğrudan ve negatif ilişkili olduğu saptanmıştır.

Torgler ve diğerleri (2010), İsviçre’de yerel yönetim-vergi ahlakı ilişkisini sınamak için ISSP verilerini kullanmışlardır. Çalışmalarında, daha geniş çaplı bir yerel yönetim yapısının, daha yüksek vergi ahlakı seviyesini işaret ettiğini gözlemlemişlerdir.

Lago-Penas ve Lago-Penas (2010), 17 Avrupa ülkesinde vergi ahlakının arkasındaki farklı dinamikleri analiz etmek için, 2004-2005 yılları Avrupa Sosyal Anketi (European Social Survey) verilerinden faydalanmışlardır. Çalışmanın sonucunda, Avrupa’da vergi ahlakının bireysel finansal deneyimler, politik tutum, bölgesel GSYİH ve vergi düzenlemeleri bağlamında farklılıklar gösterdiği vurgusuna ulaşılmıştır. Buna ek olarak, etnik ve dilbilimsel farklılıkların da vergi ahlakı üzerinde etkili olduğu belirlenmiştir.

Torgler (2012a), 1999/2000 ve 2008 yılı ADA verilerinden faydalanarak, Avrupa Birliği’ne sonradan katılan 10 Avrupa ülkesindeki vergi ahlakı seviyesinin seyrini analiz etmiştir. Yazar çalışmanın sonucunda, sonradan birliğe katılan ülkelerin yedisinde vergi ahlakı seviyesinin düştüğünü gözlemlemiştir. Ayrıca, ülke bazında olay ve süreçlerin, hükümetin kalitesine dair algının, hükümete-adalet sistemine güvenin vergi ahlakı üzerinde anlamlı etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Randlane (2012), Estonya vatandaşlarının vergiye olan uyumlarını ölçmek amacıyla gerçekleştirdiği çalışmada, 1080 bireye anket uygulanmıştır. Anketten elde edilen verilerin analizi sonucunda, hükümete duyulan güven ve eğitimin, vergiye uyum üzerinde önemli etkileri olduğu değerlendirilmiştir. Ek olarak, bireylerin vergiye uyum gösterme alışkanlıklarının çok yavaş bir şekilde değiştiği, bu değişimin ise ülkenin yaş durumu ve tarihsel arka planı ile yakından ilişkili olduğu vurgulanmıştır.

Konrad ve Qari (2012), 2003 ve 2004 yıllarında 8 ülkeden 9973 birey ile yapılan ISSP anket çalışması verilerini kullanarak, vatanseverlik ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi irdelemişlerdir. İrdeleme sonucunda yazarlar, vatanseverlik ve vergi uyumu arasında pozitif bir korelasyon tespit etmişlerdir.

Molero ve Pujol (2012), İspanya Navarra Üniversitesi öğrencilerine uyguladıkları anketi, vergi ahlak seviyelerini ölçmek ve vergi ahlakı ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla kullanmışlardır. Anketlerine 617 lisans öğrencisi katılmıştır. Çalışma sonucunda, vergilerin çok yüksek olduğuna, kamu fonlarının israf edildiğine ve kayıt dışı ekonominin kabul edilebilir olduğuna ilişkin düşüncelerin vergi kaçakçılığının başlıca gerekçeleri olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, diğer bireylerin vergi kaçırdığına dair inanış da vergi kaçakçılığını arttıran unsurlardan biri olarak değerlendirilmiştir.

Helhel ve Ahmed (2014), bireylerin tutum ve düşüncelerinin vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmak amacı ile Yemen’de 170 vergi mükellefi ile gerçekleştirdikleri anket uygulaması verilerini kullanmışlardır. Çalışma sonunda, düşük seviyelerdeki vergi uyumunun en önemli iki sebebinin yüksek vergi oranları ve adaletsiz olduğu düşünülen vergi sistemi olduğu saptanmıştır. Ek olarak, yetersiz vergi denetim oranlarının, caydırıcı olmayan vergi cezalarının ve sıkça çıkartılan vergi aflarının da mükelleflerin vergiye uyum kararlarını etkilediği tespit edilmiştir.

Williams ve Horodnic (2015), Estonya, Letonya ve Litvanya’da kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi analiz etmek için 3036 mükellefin katılım sağladığı 2013 Eurobarometer verilerini kullanmışlardır. Çalışma sonucunda, birey, insan toplulukları ve ülkelerin vergi ahlakı seviyeleri düştükçe, kayıt dışı ekonomiye katılma olasılığının arttığı gözlemlenmiştir. Ek olarak, kayıt dışı ekonomiye katılma ihtimalinin cinsiyet, mesleki durum ve ülkeye göre büyük farklılık gösterdiği; bu bağlamda, Letonya ve Litvanya’da

yaşayan bireylerin kayıt dışı ekonomiye katılma ihtimallerinin Estonya'daki bireylerden çok daha düşük olduğu değerlendirilmiştir.

Cyan ve diğerleri (2016), Pakistan'da vergi ahlakını analiz etmişlerdir. Yazarlar, analizlerinde, Pakistan Federal Gelir Kurulu (Pakistan's Federal Board of Revenue) tarafından 13 büyük şehirde 2562 mükellefle gerçekleştirilen anket uygulamasının çıktılarını kullanmışlardır. Analiz sonucunda, sanayileşmiş bölgelerin, kadınların ve eğitim seviyesi yüksek mükelleflerin daha yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip oldukları; sanayileşmemiş bölgelerin, kendi işini yapan mükelleflerin, erkeklerin ve eğitim seviyesi düşük olan mükelleflerin daha düşük vergi ahlakı seviyesine sahip oldukları gözlemlenmiştir.

Jimenez ve Iyer (2016), sosyal faktörlerin, bireysel vergi uyumu üzerindeki etkilerini irdelemek için yaptıkları çalışmada, anket yöntemini kullanmışlardır. 217 Amerikalı vergi mükellefinin katılımcı olduğu anket çalışmasında, vergi uyumuna dair sosyal normlar güçlendikçe, bireysel normların da güçlendiği ve bunun sonucu olarak da vergi ödemeye dair eğilimin arttığı saptanmıştır. Yazarlar, ek olarak, hükümete duyulan güvenin, vergi sisteminin adaletli olduğuna ilişkin düşüncüyü pekiştirdiğini ve vergi uyum kararı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu değerlendirmişlerdir.

McGee ve Shopovski (2018), Makedonya'da vergi kaçakçılığının ahlaki kabulü üzerine gerçekleştirdikleri çalışmada, 107 İktisat ve Hukuk Bölümü öğrencisine anket uygulamışlardır. Çalışma sonucunda, Makedon öğrencilerin genel olarak vergi kaçakçılığına karşı oldukları ve vergi kaçakçılığını ahlaki bulmadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ek olarak, kız öğrencilerin erkek öğrencilere kıyasla ve iktisat öğrencilerinin hukuk öğrencilerine kıyasla vergi kaçakçılığına karşı daha az tolerans sahibi oldukları değerlendirilmiştir.

#### 2.1.2.2. Vergi İdaresinden Elde Edilen Veriler

Vergi idarelerinin olağan denetim süreçleri sonunda elde ettiği veriler; pek çok bilim insanı tarafından vergi uyumu, vergi kaçakçılığı ve vergi ahlakı seviyelerini araştırmak için kullanılmaktadır. Literatürde, idareden elde edilen verilere dayanarak vergi uyumunu

ve vergi kaçakçılığını ölçmeye yönelik çalışmaların büyük bir çoğunluğu, ABD hükümeti tarafından sağlanan veriler ile gerçekleştirilmiştir.

IRS, bireysel vergi beyannamelerini TCMP kapsamında, detaylı bir şekilde incelemektedir. TCMP incelemeleri, mükelleflerin gerçek gelirlerine dair tahminler üretilmesine imkan vermekte ve böylece hem birey hem de toplum düzeyinde vergi kaçakçılığının hesaplanmasını olanaklı kılmaktadır (Torgler ve Schaltegger, 2006).

Blumenthal ve diğerleri (1998), IRS'in TCMP denetimleri sonucunda elde edilen verilerin, vergi araştırmalarında en güvenilir kaynak olduğunu işaret etmektedirler. Aynı şekilde, Andreoni ve diğerleri (1998) de, araştırmacıların, vergi kaçakçılığını ölçmek için bir dizi alternatif veri kaynağı kullandığını, bu kaynaklar içerisinde en güvenilirinin TCMP tarafından türetildiğini vurgulamaktadırlar.

Ancak literatürde TCMP verilerinin bazı ciddi eksiklikler barındırdığı işaret edilmektedir. Bu eksikliklerden bazılarını şu şekilde betimlemek olanaklıdır (Bayraklı ve diğerleri, 2004, s.8):

- Özellikle kaynakta kesilmeyen, mükellef beyanına dayanarak hesaplanacak olan bir vergi söz konusu ise, düşük beyanların tespit edilmesi oldukça zordur.
- Beyanname vermeyen mükellefler TCMP verisine dahil değildir. Bundan ötürü, beyanname vermeyen mükelleflerin vergi kaçırma sebepleri bilinemeyecektir.
- TCMP'de kasıtlı vergi kaçakçılıkları ile hatalardan kaynaklı matrah farkları aynı kefeye konulmaktadır.
- TCMP'de bireylerin vergi kaçırma kararları üzerinde etkili olabilecek olan demografik ve sosyoekonomik etkenlere dair çok kısıtlı bilgi bulunmaktadır.
- TCMP'de bazı matrah farklarının, yasaların farklı yorumlanması sonucu oluştuğu göz ardı edilmektedir.
- Mükelleflerin itirazları ve temyize gitmeleriyle meydana gelen matrah farkları TCMP verisine dahil değildir.
- Denetim yapan memurların hata yapabilecek olmalarının hesaba katılmamış olması da TCMP'nin bir sınırlılığı olarak dikkat çekmektedir.

#### 2.1.2.2.1. Vergi İdaresinden Elde Edilen Veriler Yazın Taraması

Clotfelter (1983), çalışmasında IRS TCMP 1969 bireysel vergi beyannamesi verilerini kullanarak, marjinal vergi oranları ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi irdelemiştir. Yazarın bulguları, marjinal vergi oranları ile kaçırılan vergi miktarı arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığını işaret etmektedir.

Witte ve Woodbury (1985) de IRS'den elde ettikleri 1969 yılı verilerine dayanarak yaptıkları analizde, IRS'nin uyum için aldığı tedbirlerin, potansiyel uyumsuzluk fırsatlarının ve mükellef tutumunun vergi uyumu üzerinde önemli etkileri olduğunu gözlemlemişlerdir. İlgili çerçevede, vergi kaçırma; denetim oranı ile negatif, uyumsuzluk fırsatı ile pozitif yönlü bir ilişki içerisindedir.

Slemrod (1985), ABD Hazine biriminden edindiği bireysel vergi beyannameleri verilerini kullanarak, 1977 yılı özelinde, vergi kaçakçılığı üzerine bir analiz gerçekleştirmiştir. Analizi sonucunda, daha yüksek marjinal vergi oranlarının, 65 yaşından daha küçük olmanın ve evli olmanın vergi kaçırma eğilimini arttırdığını tespit etmiştir.

Dubin ve diğerleri (1987) IRS'in 1977-1985 arası yıllık raporlarını toplulaştırarak türettikleri çalışmada, denetim oranındaki ve bireysel gelirdeki artışın vergi uyumunu yükselttiğini tespit etmişlerdir. Benzer şekilde, Dubin ve Wilde (1988), 1969 yılı IRS veri setini kullanarak Federal Gelir Vergisi'ne uyum ile IRS denetimleri arasındaki ilişkiyi irdelemişlerdir. Yazarlar, denetimlerin vergi uyumsuzluğunu önleyen önemli bir etken olduğunu gözlemlemişlerdir.

Dubin ve diğerleri (1990), federal gelir toplama sürecinde denetimlerin rolünü ölçmek için gerçekleştirdikleri çalışmada 1977-1986 yılları arası İç Gelir Servisi Komisyon Üyesi Faaliyet Raporu (Annual Report of the Commissioner of Internal Revenue Service) verilerini kullanmışlardır. Yazarlar, denetim oranındaki artışın, kişi başına doldurulan beyanname sayısını azalttığını; ek olarak, lise mezunu yetişkin mükellef oranındaki artışın, kişi başına doldurulan beyanname sayısını arttırdığını gözlemlemişlerdir.

Feinstein (1991), IRS/TCMP 1982 ve 1985 verilerini kullanarak, gelir vergisi kaçakçılığı üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Yazar, çalışma sonucunda, marjinal vergi oranları ve gelir seviyesinin, vergi kaçakçılığın boyutu üzerinde etkili olduğunu tespit etmiştir.

Buna ek olarak, mükelleflerin sosyoekonomik özelliklerinin de vergi kaçırma kararı üzerinde önemli derecede etkisi olduğu gözlemlenmiştir.

Tauchen ve diğerleri (1993), Amerikalı mükelleflerin vergiye uyum davranışlarını analiz etmek amacıyla IRS/TMCP 1979 verilerinden ve 1980 seçimi verilerinden bütünlük olarak faydalanmışlardır. Yazarlar, IRS tarafından yapılan denetimlerin ve vergi kanun hükümlerinin vergi uyumu üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Erard (1993), vergi beyanı için kullanılan yardımcı yazılımların vergi uyumsuzluğu üzerine etkisini incelemek amacıyla IRS/TCMP 1979 verilerini kullanmıştır. Analiz sonucunda, yazılımların, vergiye uyumun önündeki bilgi ve hesaplama dair birçok engeli ortadan kaldırdığı değerlendirilmiştir. Ek olarak, yeminli mali müşavir ve avukat yardımı ile hazırlanan beyannamelerde vergi uyumsuzluğu gözlemlenme ihtimalinin arttığı tespit edilmiştir.

Kamdar (1995), vergi uyumsuzluğunu etkileyen faktörleri araştırmak için IRS/TCMP 1971 verilerini kullanmıştır. Araştırma sonucunda yazar, vergi oranları ile vergi uyumsuzluğu arasında ters yönlü bir ilişki tespit etmiştir. Ancak, bu sonucun dikkatli yorumlanması gerektiğini, zira yüksek gelirli mükelleflerin örnekleme dahil olmadığını vurgulamıştır. Ek olarak yazar, vergiye uyumsuz olabilme fırsatlarının, mükelleflerin tutumları üzerinde etkili olduğunu değerlendirmiştir.

Antonides ve Robben (1995), mükelleflerin kişisel özelliklerinin, vergi idaresinin vergi kaçakçılığını ortaya çıkarma olasılığı üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Hollanda'nın iki şehrine odaklanan çalışmada, 188 mükellef için anketler ve vergi idaresinden alınan resmi veriler bütünlük olarak değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, vergi kaçakçılığının kilit faktörlerinin, mükelleflerin gelirlerini saklama istekleri ve yetenekleri olduğu gözlemlenmiştir.

Plumley (1996), vergiye gönüllü uyumun potansiyel bileşenlerini analiz etmek için yaptığı çalışmada, IRS/TCMP 1982-1991 verilerini ve nüfus sayımı verilerini kullanmıştır. Çalışma sonucunda yazar, vergi uyumunun, denetimler, marjinal vergi oranları, cezalar, hedefler, vb. pek çok vergi politikası unsuru ile ilişkili olduğunu değerlendirmiştir.

Joulfaian ve Rider (1996), marjinal vergi oranlarının, düşük gelirli mükelleflerin gelir beyanları üzerindeki etkisini irdelemek için IRS/TCMP 1988 düşük gelirli hane halkı verilerini kullanmışlardır. İrdeleme sonucunda, düşük gelirli mülk sahiplerinin vergiye uyumsuz olma ihtimal ve seviyeleri ile marjinal vergi oranları arasında pozitif ve güçlü bir bağın varlığı saptanmıştır.

Ali ve diğerleri (2001), mükelleflerin vergiye uyumunu; vergi oranları, yakalanma durumunda kesilecek cezalar, vergi tarifesi, gelir seviyesi ve serbest meslek gelir kaynakları ile ilişkilendirerek analiz etmişlerdir. Analizlerinde İç Gelir Servisi Komisyon Üyesi Faaliyet Raporu (Annual Report of the Commissioner of Internal Revenue Service) ve Veri Kitabı (Data Book) 1980-1995 yılları verilerini kullanmışlardır. Çalışma sonucunda yazarlar, denetim ve cezanın vergi uyumsuzluğu üzerinde etkili caydırıcılar olduğunu, ancak bu iki enstrümanın etkisinin bireysel gelir seviyesine bağlı olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Yazarlara göre, mükelleflerin gelir seviyesi arttıkça, bireylerin vergi uyumu artmakta; marjinal vergi oranları yükseldiğinde ise bireysel vergi uyumu azalmaktadır.

Hoopes ve diğerleri (2012), 1992-2008 yılları arası IRS denetim verilerini kullanarak, yapılan denetimlerin, kurumlar vergisinden kaçınma üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Yazarlar, analizleri sonucunda, artan IRS denetimlerinin, kurumlar vergisinden kaçınma oranlarında azalma sağladığını; bunun ise vergi gelirlerinde bir artışı beraberinde getirdiğini değerlendirmişlerdir.

### **2.1.3. Dünya Değerler Anketi**

DDA Derneği, değişen değerlerin sosyal ve politik yaşam üzerindeki etkilerini araştıran küresel bir organizasyondur. Pek çok farklı ulustan bilim insanını barındıran derneğin, Yürütme Komitesi, Bilimsel Danışma Komitesi ve Genel Kurul gibi organları vardır. 1981 yılında faaliyetlerine başlayan derneğin merkezi Viyana'dadır. Dernek, aktif olduğu her ülkede, özenli araştırmalar yürütmekte ve bu amaçla en yetkin yöntemleri kullanmaya çaba göstermektedir.

DDA, ilk olarak, sanayileşmiş ülkelerde, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin toplumun temel değer ve motivasyonlarını değiştirdiği hipotezini test etmek için tasarlanmıştır.

DDA'nın kökeni, 1981 yılında uygulamaya konulan ADA'ya dayanmaktadır. Hollanda Tilburg Üniversitesi'nde Jan Kerkhofs ve Ruud de Moor önderliğinde yürütülen ADA'nın erken dönem araştırmaları, geniş ölçüde gelişmiş toplumlar ile sınırlı bulunmaktaydı. Ancak projeye olan ilgi hızlı bir şekilde artınca, anketler altı kıtaya yayılmıştır. Michigan Üniversitesi'nden Ronald Inglehart, bu anketlerin, dünya çapında popülerleşmesinde önemli rol oynamıştır. Inglehart'ın (1977) "Sessiz Devrim" tezi, modern toplumların kültürel dönüşümü çerçevesinde postmodern değerlerin gelişimini irdelemektedir. Bu irdelemenin ölçme ve değerlendirmeye ilişkin enstrümanları anketin dikkat çeken bileşenlerindedir.

Bugün DDA, neredeyse 100 ülkede, dünya nüfusunun hemen hemen %90'ını temsil eden müşterek anketler uygulayarak, ayrıntılı ulusal değerlendirmeleri olanaklı kılmaktadır. DDA, insanların inanç ve değerleri hakkında şimdiye kadar yürütülmüş en geniş ticari olmayan, milletler arası zaman serisi analizidir. Zira, güncel rakamlarla dört yüz bin katılımcı ile gerçekleştirilmiş görüşmeleri içermektedir. DDA'nın en fakir ülkelere en zengin ülkelere uzanan kapsamlı çerçevesi, anketi küresel renklerin tümünü kapsayan, eşsiz bir akademik çalışma kılmaktadır.

DDA'nın amacı, bilim insanlarının ve politika yapıcıların tüm dünya vatandaşlarının inanç, değer ve motivasyonlarındaki değişimleri anlamalarına yardımcı olmaktır. Ekonomik gelişme, demokratikleşme, dini inanç, cinsiyet eşitsizliği, sosyal sermaye vb. konularda analiz gerçekleştiren sayısız bilim insanı DDA'nın verilerinden istifade etmişlerdir. Ayrıca, hükümet yetkilileri, Dünya Bankası çalışanları, gazeteciler ve öğrenciler de kültürel faktörler ve ekonomik gelişme arasındaki bağı araştırmak adına anılan verilerden faydalanmışlardır.

DDA'nın hedefi, sosyal anket uygulamalarının gelişimini özendirmeektir. Derneğin bu hedefe yönelik başlıca amaçları şunlardır (World Values Survey, 1981):

- Uluslararası planlı araştırma işbirliğini teşvik etmek,
- Dünyanın çoğu ülkesinde, sosyal bilimler alanında, toplumlar arasında işbirliğini derinleştirmek ve araştırma-etüt merkezlerinin kuruluş ve gelişimini teşvik etmek,



- Sosyal bilimciler arasında, küresel-bölgesel toplantılar ve iletişim ağları örgütleyerek, sosyal anketlerin gelişimi hakkındaki bilgilerin yayılmasını kolaylaştırmak,
- Kitap-dergi basım faaliyetlerini özendirmek ve sosyal medya kullanımını aktifleştirmek.

Aynı zamanda DDA, anket metodolojisi ve analizi hakkında bölgesel düzeyde çalıştaylar ve eğitimler düzenlemekte; yerel, ulusal ve uluslararası ajans ve büroların kapasite gelişimlerini desteklemektedir.

#### 2.1.3.1. Dünya Değerler Anketi Dalgaları

Dernek, zaman akışı içerisinde, evrimleşen değer yargıları, inançlar ve beklentileri irdeleyebilmek adına, anketi belirli aralıklarla tekrarlamaktadır. İşaret edilen değişimleri gözlemlemek amacıyla, 1981-2004 yılları arasında, altı farklı dalgada, anket uygulaması gerçekleştirilmiştir (dalgaların kapsadığı yıllar ve ülkeler Tablo 1’de aktarılmıştır). Araştırmaya ilişkin ana tema sabit kalmakla birlikte, zamansal ve uzamsal değişikliklerden ötürü anket içeriğinde çeşitli güncellemeler/modifikasyonlar yapılmakta; böylece anketin hem uygulanabilirliği hem de zamanın ruhu ile uyumluluğu arttırılmaktadır. İlgili çerçevede, elde edilen veriler, derneğin internet sitesinden ücretsiz olarak, tüm araştırmacılarla paylaşılmaktadır<sup>19</sup>.

Tablo 1. Dünya Değerler Anketi Dalgaları

Dalga No	Yıl Aralığı	Dahil Olan Ülkeler ve Anketin Yapıldığı Yıl
1	1981-1984	ABD (1981), Arjantin (1984), Avustralya (1981), Finlandiya (1981), İsveç (1981), Japonya (1981), Macaristan (1982), Meksika (1981), Güney Afrika (1982), Güney Kore (1982)
2	1990-1994	Arjantin (1991), Belarus (1990), Brezilya (1991), Çekya (1991), Çin (1990), Güney Afrika (1990), Güney Kore (1990), Hindistan (1990), İspanya (1990), İsviçre (1989), Japonya (1990), Meksika (1990), Nijerya (1990), Polonya (1989), Rusya (1990), Slovakya (1990), Şili (1990), Türkiye (1990)

<sup>19</sup> <http://www.worldvaluessurvey.org/wvs.jsp>

Dalga No	Yıl Aralığı	Dahil Olan Ülkeler ve Anketin Yapıldığı Yıl
3	1995-1998	ABD (1995), Almanya (Batı) (1997), Almanya (Doğu) (1997), Arnavutluk (1998), Arjantin (1995), Avusturalya (1995), Azerbaycan (1997), Bangladeş (1996), Belarus (1996), Brezilya (1997), Bosna Hersek (1998), Bulgaristan (1997), Büyük Britanya (1998), Çekya (1995), Çin (1995), Dominik Cumhuriyeti (1996), El Salvador (1999), Estonya (1996), Ermenistan (1997), Filipinler (1996), Finlandiya (1996), Güney Afrika (1996), Güney Kore (1996), Gürcistan (1996), Hırvatistan (1996), Hindistan (1995), İspanya (1995), İsveç (1996), İsviçre (1996), Japonya (1995), Karadağ (1996), Kolombiya (1997/98), Letonya (1996), Litvanya (1997), Macaristan (1998), Makedonya (1998), Meksika (1996), Moldova (1996), Nijerya (1995), Norveç (1996), Pakistan (1997), Peru (1996), Polonya (1997), Porto Riko (1995), Romanya (1998), Rusya (1995), Sırbistan (1996), Slovakya (1998), Slovenya (1995), Şili (1996), Tayvan (1995), Türkiye (1996), Ukrayna (1996), Venezuela (1996), Yeni Zelanda (1998)
4	1999-2004	ABD (1999), Arnavutluk (2002), Arjantin (1999), Bangladeş (2002), Bosna Hersek (2001), Cezayir (2002), Çin (2001), Endonezya (2001), Fas (2001), Filipinler (2001), Güney Afrika (2001), Güney Kore (2001), Hindistan (2001), Irak (2004), İran (2000), İspanya (2000), İsrail (2001), İsveç (1999), Japonya (2000), Kanada (2000), Karadağ (2001), Kırgızistan (2003), Makedonya (2001), Meksika (2000), Mısır (2001), Moldova (2002), Nijerya (2000), Pakistan (2001), Peru (2001), Porto Riko (2001), Sırbistan (2001), Singapur (2002), Suudi Arabistan (2003), Şili (2000), Tanzanya (2001), Türkiye (2001), Uganda (2001), Ürdün (2001), Venezuela (2000), Vietnam (2001), Zimbabve (2001)

Dalga No	Yıl Aralığı	Dahil Olan Ülkeler ve Anketin Yapıldığı Yıl
5	2005-2009	ABD (2006), Almanya (2006), Andora (2005), Arjantin (2006), Avusturalya (2005), Birleşik Krallık (2005), Brezilya (2006), Bulgaristan (2006), Burkina Faso (2007), Çin (2007), Endonezya (2006), Etiyopya (2007), Fas (2007), Finlandiya (2005), Fransa (2006), Gana (2007), Guatemala (2004), Güney Afrika (2006), Güney Kore (2005), Gürcistan (2009), Hindistan (2006), Hollanda (2006), Hong Kong (2005), Irak (2006), İran (2005), İspanya (2007), İsveç (2006), İsviçre (2007), İtalya (2005), Japonya (2005), Kanada (2006), Kıbrıs (2006), Kolombiya (2005), Macaristan (2009), Malezya (2006), Mali (2007), Meksika (2005), Mısır (2008), Moldova (2006), Norveç (2007), Peru (2006), Polonya (2005), Romanya (2005), Rusya (2006), Ruanda (2007), Sırbistan (2006), Slovenya (2005), Şili (2006), Tayland (2007), Tayvan (2006), Trinidad ve Tobago (2006), Türkiye (2007), Ukrayna (2006), Uruguay (2006), Ürdün (2007), Vietnam (2006), Yeni Zelanda (2004), Zambiya (2007)
6	2010-2014	ABD (2011), Almanya (2013), Arjantin (2013), Avusturalya (2012), Azerbaycan (2011), Belarus (2011), Brezilya (2014), Cezayir (2014), Çin (2013), Ekvador (2013), Ermenistan (2011), Estonya (2011), Fas (2011), Filipinler (2012), Filistin (2013), Gana (2012), Güney Afrika (2013), Güney Kore (2010), Gürcistan (2014), Haiti (2016), Hindistan (2012), Hollanda (2012), Hong Kong (2014), Irak (2013), İspanya (2011), İsveç (2011), Japonya (2011), Katar (2010), Kazakistan (2011), Kıbrıs (2011), Kırgızistan (2011), Kolombiya (2012), Kuveyt (2014), Libya (2014), Lübnan (2013), Malezya (2012), Meksika (2012), Mısır (2013), Nijerya (2012), Özbekistan (2011), Pakistan (2012), Peru (2012), Polonya (2012), Romanya (2012), Ruanda (2012), Rusya (2011), Singapur (2012), Slovenya (2011), Şili (2012), Tayland (2013), Tayvan (2012), Trinidad ve Tobago (2010), Tunus (2013), Türkiye (2012), Ukrayna (2011), Uruguay (2011), Ürdün (2014), Yemen (2014), Yeni Zelanda (2011), Zimbabve (2012)

7. Dalgaya ilişkin çalışmalar 2017 yılının Ocak ayında başlamıştır.

7. Dalganın stratejik hedefleri şu şekilde sıralanmaktadır:

- 6. Dalgada 60 olan katılımcı ülke sayısını 80'e yükseltmek,
- Uluslararası kalkınma topluluğu ile iş birliğini derinleştirmek,
- Sivil toplum örgütleri, akademik kurumlar ve araştırma kuruluşlarıyla işbirliğini arttırmak,
- DDA anketlerini, güncel sosyal durumları ve değişen değer yargılarını kapsayan yeni konu ve maddeleri içerecek şekilde yeniden tasarlamak,
- Bu dalgayı, sürdürülebilir kalkınma üzerine çalışan araştırmacılara kaynaklık edebilecek verileri ihtiva edecek şekilde genişletmek,
- Kapasite ve kaynakları, kalkınmakta olan ülkelerde gerçekleştirilen alan araştırmalarını destekleyecek şekilde genişletmek.

7. Dalga için veri toplama işlemlerinin 2019 Aralık-2020 Ocak döneminde tamamlanması beklenmektedir. Anket ve ilgili dokümanların 2020 senesi ortalarında DDA internet sitesinde erişime açılması planlanmaktadır. Bu dalganın en önemli özelliklerinden biri, anketin şimdiye kadar hiç uygulanmadığı Bolivya'da, Birleşik Arap Emirlikleri'nde, Yunanistan'da, Moğolistan'da ve birkaç Sahra Altı Afrika ülkesinde daha uygulanacak olmasıdır.

7. Dalga için anketler, ilk olarak Ocak 2017'de Bolivya'da uygulanmaya başlanmıştır. DDA, 2017 ve 2018 yılları boyunca, ABD, Meksika, Brezilya, Arjantin, Şili, Ekvador, Peru, Andora, Yunanistan, Sırbistan, Romanya, Türkiye, Rusya, Almanya, Tayland, Avusturya, Malezya, Endonezya, Çin, Pakistan, Mısır, Ürdün, Nijerya, Irak ve birçok dünya ülkesinde uygulanmıştır.

DDA, Avrupa orijinli bir proje olduğu için, ilk dalgalardaki vurgu Avrupa üzerine olmuştur; Afrika ile Güney-Doğu Asya bu dalgalarda oldukça kısıtlı olarak irdelenmiştir. Dernek, ilerleyen aşamalarda küresel bir platforma dönüşmek amacıyla, merkezi olmayan bir yapı benimsemiştir. Bu vesileyle, dünyanın çeşitli ülkelerinden sosyal bilimciler, tasarım, yürütme, analiz ve yayım aşamalarında aktif görevler almışlardır. İlgili çerçevede, ait oldukları toplumlara ilişkin veri tedarik eden bilim insanlarının projeye katılan diğer uluslar hakkındaki bilgilere hızlı bir şekilde ulaşması olanak kazanmıştır. Bu imkan, araştırmacılara, sosyal dönüşümleri daha geniş bir perspektiften analiz edebilme fırsatı sunmaktadır.

### 2.1.3.3. Dünya Değerler Anketi'ne İlişkin Yazın Taraması

Slemrod (2002), DDA 1990 verilerine dayanarak, 25 ülkede hükümetin hacmi ve vergi kaçakçılığı arasındaki bağlantıyı araştırmıştır. Yazar, incelemesi sonucunda, hükümetler genişledikçe, hükümete duyulan güvenin azaldığını ve vatandaşların vergi kaçakçılığını kabul etme oranlarının yükseldiğini değerlendirmiştir. Son tahlilde, güven duygusunun gelişmiş olduğu ülkelerde vergi kaçırma oranlarının daha düşük olduğu işaret edilmiştir.

Torgler (2002/2003), birleşme sonrası, Doğu ve Batı Almanya'da yerleşik bireylerin vergi ahlakı seviyesini kıyaslamak amacıyla türettiği çalışmada, DDA 1990/1997 verilerini kullanmıştır. Çalışmada, Doğu Almanya'da vergi ahlakı seviyesinin Batı Almanya'dakinden daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

Torgler (2003b), DDA 1990 verilerini kullanarak Kanada'da vergi ahlakı dinamiklerini analiz etmiştir. Yazar araştırma sonucunda, hükümete duyulan güvenin, Kanada vatandaşı olmanın verdiği gururun ve dini inancın vergi ahlakı üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Torgler (2003c), vergi ahlakı ve hükümete-yasal sisteme duyulan güven arasındaki ilişkiyi irdelemiştir. 17 Avrupa ülkesi için DDA 1990-1993 verileri ile TOS verilerinin kullanıldığı çalışmada, kamu görevlileri ve yasal sisteme duyulan güvenin vergi ahlakı üzerinde anlamlı bir pozitif etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Torgler (2003d), İsviçre'de, doğrudan demokrasinin, hükümete-mahkemelere-yasal sisteme duyulan güvenin ve federalizmin vergi ahlakına etkilerini irdelemek için DDA 1996 ve ISSP 1999 verilerini kullanmıştır. Çalışmada, doğrudan demokratik hakların, yerel otonominin, hükümete-mahkemelere-yasal sisteme duyulan güvenin vergi ahlakı üzerinde pozitif etkileri olduğu değerlendirilmiştir.

Torgler ve Murphy (2004), Avusturalya vatandaşlarının vergi ahlak seviyelerini ölçmek için DDA 1981/1995 verilerini kullanmışlardır. Yazarlar, güven ve ahlaki inançların, vergi ahlakını şekillendirmede önemli bir rol oynadığını tespit etmişlerdir. Ek olarak, erken 1980'lerden itibaren, Avusturalya'da vergi ahlak seviyesinin önemli bir yükseliş gösterdiğini gözlemlemişlerdir.

Torgler (2004a), 6 Asya ülkesinde (Japonya, Çin, Hindistan, Tayvan, Güney Kore ve Filipinler) vergi ahlakı analizi gerçekleştirmek için DDA üçüncü dalga (1995-97) verilerini kullanmıştır. Analiz sonucunda, Japonya, Çin ve Hindistan'da yüksek vergi ahlakı seviyeleri gözlemlenirken; Filipinler, Güney Kore ve Tayvan'ın en düşük vergi ahlakı seviyesine sahip olan ülkeler olduğu belirlenmiştir. Ek olarak, tüm ülkelerde, hükümete ve yasal sisteme güvenin vergi ahlakı üzerinde anlamlı pozitif etkileri olduğu tespit edilmiştir.

Torgler (2004b), geçiş ülkelerinde vergi ahlakının dinamiklerini araştırmak için DDA 1990-2000 ve ADA 1999-2000 verilerini kullanmıştır. Yazar araştırmasının sonucunda, yasal sisteme, hükümete, parlamentoya ve kamu görevlilerine duyulan güvenin, vergi ahlakı üzerinde anlamlı etkileri bulunduğu varlığına ulaşılmıştır.

Torgler ve Schneider (2004), İsviçre, Belçika ve İspanya için ülke içerisindeki kültür farklarının vergi ahlakı üzerindeki etkilerini analiz etmişlerdir. Analizlerinde, DDA 1995-1997 ve ADA 1999-2000 veri setlerini kullanmışlardır. Çalışma sonucunda, kültürel geçmişin, vergi ahlakı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı gözlemlenmiştir; ek olarak, kültür ve vergi ahlakını etkileyen kurumlar arasında güçlü bir etkileşim bulunduğu tespit edilmiştir.

Torgler ve Schneider (2005), DDA 1990 ve ADA 1999 verilerini kullanarak, Avusturya'da vergi ahlakı üzerine bir analiz gerçekleştirmişlerdir. Yazarların bulguları; güven, milli gurur ve dini inanç gibi sosyal değişkenlerin vergi ahlakı üzerinde etkili olduğunu işaret etmektedir. Ayrıca çalışmada, Avusturya vatandaşları arasında koşullu bir iş birliğinin varlığı tespit edilmiştir. Yazarlara göre, yaygın bir şekilde vergi kaçırıldığına inanan Avusturyalıların, topluma katkıda bulduklarına yönelik inançları aşınmaktadır. Ek olarak, Avusturya'da -diğer Avrupa ülkelerine kıyasla- yüksek bir vergi ahlakı seviyesi gözlemlense de, zaman içerisinde ahlaki bir çürüme olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Torgler (2005a), Latin Amerika'da vergi ahlakını incelemek amacıyla DDA 1995-1997 ve Latinobarometro 1998 veri setini kullanmıştır. Yapılan inceleme sonucunda, kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlakı arasında önemli bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Ek olarak, yöneticilere ve memurlara duyulan güvenin, diğer bireylerin kurallara uyarlılık

gösterdiğine ilişkin inancın ve demokratik tutumun da vergi ahlakı üzerinde anlamlı bir pozitif etkiye sahip olduğu gözlemlenmiştir.

Torgler ve Schaltegger (2005), İsviçre’de vergi ahlakını irdelemek için DDA 1988-1989 ve 1996 veri setlerini kullanmışlardır. İrdeleme sonucunda, 1988-1989 ve 1996 yılları arasında, İsviçre’de vergi ahlakı seviyesinin önemli bir şekilde düştüğü tespit edilmiştir.

Torgler ve Werner (2005), Almanya’da mali otonominin vergi ahlakı üzerine etkilerini araştırmak üzere gerçekleştirdikleri analizlerinde, DDA 1997 ve ADA 1999 verilerini kullanmışlardır. Çalışmanın sonucunda, mali otonomi düzeyindeki artışın yüksek bir vergi ahlakı seviyesine ulaşılmasında önemli bir etken olduğu gözlemlenmiştir.

Stack ve Kposowa (2006), DDA 2.dalga (1990-93) verilerini kullanarak, 36 toplum için, dini inancın vergi kaçakçılığının kabulü üzerindeki etkisini irdelemişlerdir. Araştırma sonucunda, bireylerin dini inanç seviyesi yükseldikçe vergi kaçakçılığını kabul etme seviyelerinin düştüğü değerlendirilmiştir.

Alm ve Torgler (2006), DDA’nın üç farklı dalga (1990, 1995 ve 1999-2000) verilerini kullanmak suretiyle, Amerika ve 14 Avrupa ülkesinde vergi ahlakının bileşenlerini analiz etmişlerdir. Yazarlar, Amerika’daki vergi ahlakı seviyesinin diğer tüm Avrupa ülkelerinden daha yüksek olduğunu gözlemlemişler; ek olarak vergi ahlakı seviyesi ile kayıt dışı ekonomi boyutu arasında güçlü bir negatif ilişki olduğu vargısına ulaşmışlardır.

Torgler (2006), otuzdan fazla ülkede, dini inancın vergi ahlakı üzerine etkisini saptamak için DDA 1995-1997 veri setini kullanmıştır. Çalışma sonucuna göre, dindarlık seviyesi yükseldikçe, vergi ahlakı seviyesi de artmaktadır

Alm ve diğerleri (2006), Rusya’da piyasa ekonomisine geçiş sürecinde vergi ahlak seviyesinin değişimini analiz etmişlerdir. Araştırmada, DDA /ADA 1991, 1995 ve 1999 verileri kullanılmıştır. Yazarlar çalışma sonucunda, geçişin ilk dört yılında vergi ahlakında bir bozulmanın söz konusu olduğunu tespit etmişler; 1999 yılında ise görece iyileşme gözlemlenmiştir. Ek olarak, farklı bölgelerde vergi ahlakı seviyesinin ayrıştığı belirlenmiştir.

Feld ve Torgler (2007), yeniden birleşme süreci sonrasında Doğu ve Batı Almanya mukimlerinin vergi ahlakı seviyelerini ölçmek için yaptıkları çalışmada, ADA ve DDA'nın üç dalga verilerini (1990-1999) kullanmışlardır. Çalışmanın sonucunda, Doğu Almanya mukimlerinin, Batı Almanya mukimlerine kıyasla daha yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip oldukları görülmüştür.

Uslaner (2007), DDA 1981, 1990 ve 1995-1997 verilerini kullanarak, altmıştan fazla ülke için vergi kaçakçılığı ve güven arasındaki bağı irdelemiştir. Çalışmada, vergi uyumu ve yasal sisteme duyulan güven arasındaki bağı; vergi uyumu ve diğer bireylere duyulan güven arasındaki rabitadan çok daha güçlü olduğu değerlendirilmiştir.

Richardson (2008), kültür ve vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi analiz etmiştir. Analizinde, 47 ülke için, DDA 1981, 1990 ve 1995 verilerini kullanmıştır. Analiz sonuçlarına göre; yasal yaptırımların az, hükümete duyulan güvenin düşük ve dini inancın zayıf olduğu ülkelerde, vergi kaçırma eğilimi artmaktadır.

Martinez-Vazquez ve Torgler (2009), 1981-2000 yılları arasında İspanya'da vergi ahlakının seyrini incelemek üzere bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. DDA/ADA 1981, 1990, 1995 ve 1999-2000 verilerini kullanan yazarlar, vergi ahlakı seviyesinin 1981'den 1995'e kadar istikrarlı bir şekilde arttığını; 1999-2000'den itibaren ise görece bir şekilde düştüğünü gözlemlemişlerdir.

Torgler ve Schneider (2009), kayıt dışı ekonomi, vergi ahlakı ve kurumsal kalite arasındaki bağlantıları araştırmak amacıyla 57 ülkeyi kapsayan bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada, DDA 1990-1993, 1995-1997, ADA 1999-2000 ve Latinobarometre 1998 veri setleri kullanılmıştır. Yazarlar, daha yüksek seviyedeki vergi ahlakı ve kurumsal kalitenin, daha düşük seviyede kayıt dışı ekonomiyi işaret ettiğini değerlendirmişlerdir.

Halla (2010), vergi ahlakı, vergi uyumu ve kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişkilere odaklanan bir analiz gerçekleştirmiştir. Analizde, DDA 1999-2004 araştırmaları kapsamında ulaşılabilen tüm ülke verileri kullanılmıştır. İrdeleme sonucunda, yüksek seviyedeki vergi ahlakının, düşük seviyede kayıt dışı ekonomiyi ve yüksek seviyede vergi uyumunu işaret ettiği değerlendirilmiştir.



Torgler ve Valev (2010), farklı cinsiyetlerin, yolsuzluk ve vergi kaçırmaya bakış açılarını analiz etmişlerdir. Analizde, 8 Batı Avrupa ülkesi için DDA/ADA 1981-1999 verileri kullanılmıştır. Çalışma sonuçları, kadınların, yolsuzluk ve vergi kaçırmaya erkeklere nispetle daha olumsuz baktıklarını işaret etmektedir.

Hug ve Spörri (2011), komünizmden demokrasiye geçiş sürecinde olan ülkelerde, kurumların ve politik kararlara doğrudan katılım hakkının, vergi ahlakı üzerine etkilerini incelemişlerdir. İncelemelerinde DDA üçüncü dalga (1995-1997) ve ADA 2000 verilerini kullanmışlardır. Yazarlar araştırmaları sonucunda, referandumların, güven ve vergi ahlakı arasındaki bağı güçlendirdiği sonucuna ulaşmışlardır.

Torgler (2012b), ABD'ye ilişkin vergi ahlakı dinamiklerini irdelemiştir. Araştırmasında DDA'nın ilk üç dalga verilerini (1982, 1990, 1995) kullanan yazar, ABD'de vergi ahlak seviyesinin, zaman içerisinde yükseldiğini tespit etmiştir. Ek olarak eyalete duyulan güvenin, ülkeye duyulan bağlılığın ve dini inancın, vergi ahlakı üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu gözlemlenmiştir.

Doerrenberg ve Peichl (2013), artan oranlı vergilendirmenin vergi ahlakı üzerine etkilerini irdelemişlerdir. 19 ülkenin incelendiği çalışmada, DDA ve ADA ilk dört dalga (1981-84, 1989-93, 1994-98 ve 1999-2004) verileri kullanılmıştır. İrdeme sonucunda, artan oranlı vergilemenin, vergi ahlak seviyesini yükselttiği gözlemlenmiştir. Ek olarak; gelir arttıkça, artan oranlı vergilemenin olumlu etkisinin azaldığı tespit edilmiştir.

McGee (2014), Brezilya'da vergi ahlakının dinamiklerini incelemek için DDA beşinci dalga verilerini kullanmıştır. Yazar çalışma sonucunda, Brezilyalıların vergi kaçakçılığına güçlü bir şekilde karşı olduklarını gözlemlemiştir.

Turan ve Yurdakul (2014), Sovyetler Birliği'nin dağılmasının ardından ortaya çıkan geçiş ekonomilerinde vergi ahlak dinamiklerini analiz etmişlerdir. Yazarlar analizlerinde DDA 1999-2000 verilerini kullanmışlardır. Araştırmanın sonuçları, merkez ve doğu Avrupa ülkeleri için vergi ahlakı seviyesinin, eski Sovyetler Birliği ülkelerinden çok daha yüksek olduğunu işaret etmektedir. Ek olarak, geçiş ekonomilerinde, ulusal gurur ve yasal sisteme duyulan güvenin vergi ahlakı üzerinde önemli bir pozitif etkiye sahip olduğu gözlemlenmiştir.

Yew ve diğerkleri (2015), Rusya’da 2001 yılında uygulanan düz oranlı vergi sistemi reformu öncesi ve sonrası bireysel vergi ahlakı seviyesini analiz etmişlerdir. Çalışmada, DDA/ADA 1999, 2006 ve 2011 veri setleri kullanılmıştır. Analiz sonucunda, 2001 yılındaki vergi reformunun vergi ahlakı üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir.

Strielkowski ve Čábelková (2015), Çekya’da kültür ve dini inancın vergi kaçakçılığı üzerindeki etkilerini araştırmak amacıyla DDA 2008 verilerini kullanmışlardır. Çalışma sonucunda, Çekya vatandaşı olmanın verdiği gurur ve dini inancın, vergi kaçakçılığını azalttığı gözlemlenmiştir.

Leonardo ve Martinez-Vazquez (2016), DDA 2005-2007 verilerini kullanarak, yaklaşık 40 ülke için, hükümete duyulan güven ve vergi ahlakı arasındaki bağı irdelemişlerdir. İrdeleme sonucunda, hükümet ve hükümetin kurumlarına duyulan güvenin, özellikle demokratik ülkelerde yaşayan bireylerin vergi ahlak seviyesini pozitif yönde etkilediği gözlemlenmiştir.

Chan ve diğerkleri (2018), güven ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmalarında, DDA’nın tüm dalgalarına ek olarak ADA 2011 verilerini de kullanmışlardır. Yazarlar, yatay güvenin (örneğin genel güven) -dikey güvenin (örneğin hükümete duyulan güven) aksine- vergi ahlakı üzerinde herhangi bir etkisi olmadığını gözlemlenmişlerdir.

Yukarıda da ayrıntılı biçimde aktarıldığı üzere, vergi uyumunu ve ahlakını ölçmek üzere literatürde pek çok farklı strateji ve yöntem kullanılmaktadır (İlgili literatür Tablo 2’de özetlenmiştir). Yapılan yazın taraması sonucunda, vergi ahlakını analiz etmek için en sık başvurulan yöntemin, doğrudan yöntemler içerisinde yer alan anketler olduğu değerlendirilmiş ve anket uygulamaları içerisinde de DDA’nın öne çıktığı gözlemlenmiştir.

DDA’nın araştırmacılar tarafından sıklıkla tercih edilmesinin iki temel nedeni mevcuttur: a) kapsamı oldukça geniş olan DDA verileri, çok sayıda ülke-kültür için benzer analiz metotlarını kullanmayı mümkün kılmaktadır, b) kolay ulaşılabilir nitelikteki DDA verileri, düşük maliyetli bir araştırma seçeneği sunmaktadır. Aktarılan nedenlerden ötürü, DDA verilerinden istifade ederek, hızlı ve düşük maliyetli bir biçimde, genel geçer bilimsel vargılara ulaşmak olanaklıdır.

Bu bağlamda, tez çalışmasında da Türkiye’de vergi ahlakının belirleyicilerini araştırmak amacı ile DDA verileri kullanılacaktır.

İzleyen bölümde, öncelikle, Türkiye’de vergi ahlakı üzerine gerçekleştirilmiş özel anket temelli çalışmalar ele alınacak; daha sonra ise, DDA kapsamında Türkiye için vergi ahlak irdemesine girişen araştırmalar aktarılacaktır. Son tahlilde ise, Türkiye’de vergi ahlakını belirleyen faktörler ve bunların dönüşümü ampirik olarak incelenecektir.

Tablo 2. Dünyadaki Uygulamalara İlişkin Literatür Taraması

Anket			Vergi İdaresinden Elde Edilen Veriler			DDA		
Yazar	Ülke	Yıl	Yazar	Ülke	Yıl	Yazar	Ülke	Yıl
Song ve Yarbrough	ABD	1978	Clotfelter	ABD	1983	Slemrod	25 Ülke	2002
Dean ve diğerleri	İskoçya	1980	Slemrod	ABD	1985	Torgler	Almanya	2002/2003
Wallschutzky	Avusturalya	1984	Dubin ve diğerleri	ABD	1987	Torgler	Kanada	2003b
Mason ve Calvin	ABD	1984	Wilde	ABD	1988	Torgler	17 Avrupa Ülkesi	2003c
Grasmick ve diğerleri	ABD	1991b	Dubin ve diğerleri	ABD	1990	Torgler	İsviçre	2003d
Scholz ve Lubell	ABD	1998	Feinstein	ABD	1991	Torgler ve Murphy	Avusturalya	2004
Kirchler	Avusturalya	1999	Tauchen ve diğerleri	ABD	1993	Torgler	6 Asya Ülkesi	2004a
Orviska ve Hudson	Birleşik Krallık	2002	Erard	ABD	1993	Torgler	Geçiş Ülkeleri	2004b
Feld ve Frey	İsviçre	2002	Kamdar	ABD	1995	Torgler ve Schneider	İsviçre, Belçika ve İspanya	2004
Forest ve Sheffrin	ABD	2002	Antonides ve Robben	Hollanda	1995	Torgler ve Schneider	Avusturya	2005
Hanousek ve Palda	Çekya ve Slovakya	2004	Plumley	ABD	1996	Torgler	Latin Amerika	2005
Torgler	İsviçre	2005	Joulfain ve Rider	ABD	1996	Torgler ve Schaltegger	İsviçre	2005

Anket			Vergi İdaresinden Elde Edilen Veriler			DDA		
Cummings ve diğerleri	Bostwana ve Güney Afrika	2006	Ali ve diğerleri	ABD	2001	Torgler ve Werner	Almanya	2005
Barth ve diğerleri	Norveç	2006	Hoopes ve diğerleri	ABD	2012	Alm ve diğerleri	Rusya	2006
Frey ve Torgler	30 Avrupa ülkesi	2007				Stack ve Kposowa	36 Toplum	2006
Alm ve Gomez	İspanya	2008				Alm ve Torgler	14 Avrupa ülkesi	2006
Torgler ve diğerleri	İsviçre	2010				Torgler	Otuzdan fazla ülke	2006
Lago-Penas ve Lago-Penas	17 Avrupa ülkesi	2010				Alm ve diğerleri	Rusya	2006
Torgler	10 Avrupa ülkesi	2012				Feld ve Torgler	Almanya	2007
Randlane	Estonya	2012				Uslaner	Altmıştan fazla ülke	2007
Konrad ve Qari	ABD, Avusturya, Hollanda, İrlanda, Kanada, Polonya, Portekiz ve Uruguay	2012				Richardson	47 Ülke	2008
Molero ve Pujol	İspanya	2012				Martinez-Vazquez ve Torgler	İspanya	2009
Helhel ve Ahmed	Yemen	2014				Torgler ve Schneider	55 Ülke	2009

Anket			Vergi İdaresinden Elde Edilen Veriler			DDA		
Williams ve Horodnic	Estonya, Letonya ve Litvanya	2015				Halla	Ulaşılabilen tüm ülkeler	2010
Cyan ve diğerleri	Pakistan	2016				Torgler ve Valev	8 Batı Avrupa ülkesi	2010
Jimenez ve Iyer	ABD	2016				Hug ve Spörri	Geçiş Ülkeleri	2011
McGee ve Shopovski	Makedonya	2018				Torgler	ABD	2012b
						Doerrenberg ve Peichl	19 Ülke	2013
						McGee	Brezilya	2014
						Turan ve Yurdakul	Geçiş Ülkeleri	2014
						Yew ve diğerleri	Rusya	2015
						Strielkowski ve Cabelkova	Çekya	2015
						Leonardo ve Martinez-Vazquez	40 Ülke	2016
						Chan ve diğerleri	108 Ülke	2018

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VERGİ AHLAKINI BELİRLEYEN UNSURLAR

#### 3.1. TÜRKİYE'DE VERGİ AHLAKI ÇALIŞMALARI

Türkiye için gerçekleştirilen vergi ahlakı araştırmalarında, ağırlıklı olarak anketlerden istifade edilmektedir. Bu tip anket uygulamalarının büyük bir çoğunluğu, ulusal/bölgesel/yerel düzeyde ve kısıtlı bir örnekleme gerçekleştirilmektedir. Ancak işaret edilen analizlere ek olarak, evrensel düzeyde anketler aracılığıyla Türkiye değerlendirmesine girişen sınırlı sayıda araştırma da mevcuttur. Bu bölümde ilk olarak, ulusal/bölgesel/yerel düzeydeki anket uygulamalarına dayalı çalışmalar taranacak, daha sonra ise -bu tezde de kullanılacak olan- DDA verileri aracılığıyla gerçekleştirilen Türkiye analizleri aktarılacaktır.

##### 3.1.1. Ulusal/Bölgesel/Yerel Düzeydeki Anketlere Dayalı Olarak Gerçekleştirilen Vergi Ahlakı Çalışmaları

Muter ve diğerleri (1993), Manisa bölgesindeki mükelleflerin vergilendirme sürecine dair görüşlerini ve süreçteki davranışlarını incelemek için 505 mükellefe uygulanan anketten elde ettikleri verileri kullanmışlardır. Çalışma sonunda yazarlar, eğitim seviyesi, ödenen vergilerin hizmet olarak döndüğüne dair algı ve toplanılan vergi gelirlerinin devletçe etkin kullanıldığına dair algı ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit etmişlerdir. Ek olarak, çalışma sonuçları, yüksek vergi oranları ve vergi sisteminin adil olmadığına dair algı ile vergi ahlakı arasında negatif bir ilişkinin varlığını işaret etmektedir.

Saruç ve Sağbaş (2003), vergi etiğini ölçmek ve vergi etiği ile vergi kaçırma arasındaki ilişkiyi analiz etmek için 481 vergi mükellefi ile anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonunda, vergi etiğinin vergi ödeme tutumu üzerinde önemli etkileri olduğunu sonucuna ulaşılmıştır. Zira vergi etiği skoru yükseldikçe, vergi kaçırma ihtimalinin

azaldığı tespit edilmiştir. Ek olarak, eğitim seviyesi ile vergi etiği seviyesi arasında pozitif yönlü bir ilişki gözlemlenirken, erkeklerin kadınlara kıyasla daha düşük vergi etiği skoruna sahip oldukları değerlendirilmiştir.

Savaşan ve Odabaş (2005), Türkiye genelinde vergi kayıp ve kaçaklarının sebeplerini irdelemek üzere 534 adet serbest muhasebeci ve mali müşavirle anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Anket katılımcılarının büyük bir çoğunluğu Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının büyük boyutlarda olduğunu işaret etmiş ve bunun temel nedenlerinden bir tanesinin ise düşük seviyelerdeki vergi ahlakı olduğunu değerlendirmişlerdir.

Tuay ve Güvenç (2007), Türkiye’de mükelleflerin vergiye dair tutum ve davranışlarını psikolojik ve sosyal bağlamda analiz etmek için, Türkiye genelinde 18 ilde 6546 kişiye uyguladıkları anket uygulamasından elde ettikleri verileri kullanmışlardır. Yazarlar, sosyal etkileşimin, vergi gelirlerinin toplumun gelişimi açısından hayati değeri olduğu düşüncesinin ve vergi kaçakçılığının büyük bir suç olduğu düşüncesinin vergi ahlakı seviyesi ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Diğer taraftan, cinsiyet, medeni durum ve yaş değişkenlerinin bireylerin vergiye ilişkin tutumları üzerinde önemli bir etkisinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

Özdemir ve Ayvalı (2007), 113 Maliye Bölümü öğretim elemanının katılımıyla gerçekleştirdikleri anketten elde ettikleri verileri kullanarak gerçekleştirdikleri çalışmada, vergi ahlakı seviyesi ve fiş/fatura alma duyarlılığı seviyesi arasındaki ilişkiyi irdelemişlerdir. Çalışma sonucunda yazarlar, bireylerin vergi ahlakı seviyesi yükseldikçe fiş/fatura alma sıklıklarının da yükseldiği sonucuna ulaşmışlardır.

Torgler ve diğerleri (2008), ABD ve Türkiye’de Ege Bölgesi’ndeki altı ilde (İzmir, Afyon, Uşak, Aydın, Manisa ve Denizli) vergi ahlakını analiz etmişlerdir. ABD için veriler mükellef görüş anketinden sağlanmış; Türkiye için ise veriler Ege Bölgesi’nde 640 mükellefe uygulanan anketten elde edilmiştir. Çalışma sonucunda, vergi otoritesine-vergi sistemine ilişkin müspet algı, hükümete-kamu çalışanlarına-ülkenin diğer vatandaşlarına duyulan güven, itaat duygusu ve dine bağlılık ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü ilişkiler tespit edilmiştir. Diğer taraftan yüksek vergi yükü algısı, yüksek yolsuzluk algısı ve vergilendirme süreci hakkında bilgi sahibi olmak ile vergi ahlakı



arasında negatif yönlü ilişkiler gözlemlenirken; vergi sisteminin karmaşıklığı ile vergi ahlakı arasında herhangi bir ilişkinin var olmadığı belirlenmiştir.

Yurdakul (2013), Bursa ilinde vergi ahlakı üzerinde etkili olan faktörleri araştırmak için gerçekleştirdiği tez çalışmasında 626 bireye anket uygulamıştır. Çalışma sonunda, cinsiyet ve gelir düzeyi ile vergi ahlakı arasında anlamlı ilişki tespit edilemezken; yaş, evli olma hali, dine bağlılık, hükümete-parlamentoya-adalet sistemine güven, ulusal gurur, vergi idaresinin saygılı ve iyi niyetli tutumu ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü ilişki saptanmıştır. Ek olarak, vergi ödemenin ahlaklı olmanın göstergesi olduğu, adil bir vergi sistemi olduğu, Türkiye’de demokratik bir yönetim şekli olduğu, vergi gelirlerinin etkin şekilde kullanıldığı, vergi gelirlerinin kamu hizmeti olarak geri döndüğü, vergi vermenin vatandaşlık görevi olduğu ve kabul edilebilir bir vergi yükü olduğu düşünceleri ile vergi ahlakı arasında pozitif ilişkinin varlığı değerlendirilmiştir. Denetime tabi olma ve toplumca kınanma kaygılarının da vergi ahlakını arttıran diğer unsurlar olduğu belirlenmiştir. Diğer taraftan, eğitim seviyesi ve sık çıkarılan vergi afları ile vergi ahlakı arasında negatif yönlü bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.

Yeniçeri ve Çevik (2014), vergi ahlakını etkileyen unsurları irdelemek için Aksaray ve İzmir’de 321 bireye uyguladıkları anketten elde ettikleri verileri kullanmışlardır. Çalışma sonuçları; politik kurumlara duyulan güven, kamu yönetimi kalitesine dair algı, vergi sistemi adaletine dair algı ve siyasi otoriteye itaat eğilimi ile vergi ahlakı seviyesi arasında önemli ve anlamlı ilişkileri işaret etmektedir.

Yeşilyurt (2015), vergi bilinci ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi analiz etmek için, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Maliye ve İlahiyat Bölümlerinden 473 öğrenciye uygulanan anketten elde edilen verileri kullanmıştır. Çalışma sonunda yazar, İlahiyat Bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi ahlakı konularında Maliye Bölümü öğrencilerine kıyasla daha duyarlı olduklarını tespit etmiştir.

Sandalcı (2015), gerçekleştirdiği tez çalışmasında, vergi ahlakının belirleyicilerini analiz etmek amacıyla, 1108 Kütahya Dumlupınar Üniversitesi öğrencisine anket uygulamıştır. Yazar, çalışmasında, vergi ahlakını etkileyen unsurları ekonomik, sosyokültürel, siyasi ve ahlaki-psikolojik unsurlar olarak dört ana başlık altında incelemiştir; ahlaki-psikolojik unsurların en baskın, sosyokültürel unsurların ise en zayıf unsurlar olduğunu

değerlendirmiştir. Araştırma çıktıları, en yüksek vergi ahlakına sahip fakültenin İlahiyat Fakültesi olduğunu göstermektedir. Ek olarak, kadınların vergi ahlakının erkeklere nispetle daha yüksek olduğu, ve gelir düzeyi ve yaş ile vergi ahlakı arasında negatif yönlü bir ilişkinin varlığı gözlemlenmiştir.

Can ve Duran (2015), İstanbul için, demografik unsurların vergi ahlakı üzerindeki etkilerini araştırdıkları çalışmalarında, 1025 vergi mükellefine uygulanan anketten elde ettikleri verileri kullanmışlardır. Araştırma sonucunda, yaş, eğitim düzeyi ve mesleki durumun vergi ahlakı üzerinde etkisi olmadığı saptanırken; cinsiyet ve medeni durumun vergi ahlakı üzerinde etkili unsurlar olduğu belirlenmiştir.

Ayas ve Saruç (2015), vergi kültürünün vergi ahlakı üzerine etkilerini araştırmak için İtalya ve Türkiye'yi karşılaştırdıkları araştırmalarında iki ülkede eşanlı olarak uygulanan anket verilerinden faydalanmışlardır. Türkiye'de Sakarya ilinde gerçekleştirilen ankete 274 kişi katılmıştır. Çalışma sonucunda yazarlar, Türkiye özelinde, kamu kaynaklarının kullanım biçimi ve vergi yükü algısının vergi ahlakı üzerinde en etkili faktörler olduğunu gözlemlemişlerdir. Ek olarak, yaş ve cinsiyet faktörlerinin de vergi ahlakının belirleyicilerinden olduğu tespit edilmiştir. Erkeklerin vergi ahlak seviyesinin kadınlarınkinden yüksek olduğu ve ileri yaşlarda vergi ahlakının düştüğü değerlendirilmiştir.

Ergün (2016), Tekirdağ'da ikamet eden mükelleflerin vergi ahlakı üzerinde etkili olan unsurları analiz etmek amacıyla gerçekleştirdiği tez çalışmasında, 403 katılımcıya ilişkin anket verilerini kullanmıştır. Çalışmanın sonunda, cinsiyet, gelir düzeyi ve vergi yükü ile vergi ahlakı arasında anlamlı ilişkilere rastlanmazken; yaş, dine bağlılık, devlete güven, kamu harcamalarında şeffaflık, vergi ödemenin toplumsal sorumluluk olduğu düşüncesi ve vergi ödemenin ahlaklı birey olmanın gereği olduğu düşüncesi ile vergi ahlakı arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Ek olarak, eğitim düzeyi, kayıt dışı ekonominin hacmi, vergi afları ve diğer mükelleflerin vergi kaçırdığı düşüncesi ile vergi ahlakı arasında negatif ilişkiler saptanmıştır.

Şahin ve Hatırlı (2016), vergi ahlakı seviyesini belirleyen faktörleri analiz etmek için Trabzon, Giresun ve Gümüşhane illerinde anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Ankete bu üç ilden 386 mükellef katılmıştır. Analizler sonucunda, devlete duyulan güven, vergi

denetim sıklığı, vergi sisteminin adaletli olduğu algısı, demokrasi algısı ile vergi ahlakı seviyesi arasında pozitif yönlü ilişkiler tespit edilmiştir. Diğer taraftan, vergi sisteminin karmaşık bir yapıda olduğu algısı, vergi oranlarının yüksek olduğu algısı, vergi gelirlerinin verimli kullanılmadığı algısı, vergi cezaları ve eğitim seviyesi ile vergi ahlakı seviyesi arasında negatif yönlü ilişkiler tespit edilmiştir.

Kıral (2018), vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde etkili olan unsuları irdelemek için Çukurova Üniversitesi Maliye ve İlahiyat Bölümlerinden 530 öğrenciye uyguladığı anketten elde ettiği verileri kullanmıştır. Çalışma sonucunda, vergi ahlakı ve vergi bilinci bağlamında bu iki farklı bölümde okuyan öğrenciler arasında bir farklılık olmadığı; ancak ikinci öğretim öğrencilerinin vergi ahlak ve bilinç düzeylerinin birinci öğretim öğrencilerine kıyasla daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Ek olarak, başarı seviyesi, harcama seviyesi ve aile ikametgah yeri değişkenlerinin vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde çok önemli etkilerinin olmadığı değerlendirilmiştir.

Özgün ve Yüksel (2018), Mersin'deki vergi ahlakını analiz ettikleri çalışmalarında, 400 mükellefe uygulanan anket sonuçlarını kullanmışlardır. Araştırma çıktıları, diğer mükelleflerin vergi kaçırdıklarına dair algı, yüksek vergi oranları ve vergi afları ile vergi ahlakı arasında negatif ilişkiler olduğunu işaret etmektedir.

Karlılar ve Kıral (2018), 872 Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencisine anket uygulayarak öğrencilerin vergi ahlakı seviyelerini etkileyen unsurları araştırmışlardır. Çalışma sonucunda, öğrencinin öğrenim gördüğü bölüm ve sınıfının vergi ahlakı üzerinde anlamlı etkileri olduğu saptanmıştır. Öğrencinin akademik başarı seviyesinin ve öğrenim türünün ise vergi ahlakı üzerinde herhangi bir etkisi bulunmadığı tespit edilmiştir.

Didinmez (2018), Ankara'da 332 gelir vergisi mükellefine uyguladığı anketten elde ettiği verileri kullanarak, mükelleflerin vergi uyumuna dair algıları ile gerçekte olan tutumları arasındaki ilişkiyi analiz etmiştir. İlgili çerçevede, katılımcılara ilişkin vergi ahlak skor analizi gerçekleştirilmiş ve ortalama skor 4,027 olarak hesaplanmıştır<sup>20</sup>. Araştırmada

<sup>20</sup> Değerin 5'e yaklaşması, vergi ahlak seviyesinde artışı işaret etmektedir.

katılımcıların beyan ettikleri vergi ahlak düzeyleri ile fiili olarak sergiledikleri vergi uyum davranışlarının ayrıştığı gözlemlenmiştir.

Türkiye’de ulusal/bölgesel/yerel düzeydeki anketlere dayalı olarak gerçekleştirilen vergi ahlakı çalışmaları Tablo 3’te toplu şekilde aktarılmıştır.

Tablo 3. Türkiye’de Ulusal/Bölgesel/Yerel Düzeydeki Anketlere Dayalı Olarak Gerçekleştirilen Vergi Ahlakı Çalışmaları

Yazar	Yıl	Katılımcı Sayısı	Yer
Muter ve diğerleri	1993	505 kişi	Manisa
Saruç ve Sağbaş	2003	481 kişi	Türkiye Geneli
Savaşan ve Odabaş	2005	534 kişi	Türkiye Geneli
Tuay ve Güvenç	2007	6546 kişi	18 il
Özdemir ve Ayvalı	2007	113 kişi	Türkiye Geneli
Torgler ve diğerleri	2008	640 kişi	İzmir, Afyon, Uşak, Aydın, Manisa ve Denizli
Yurdakul	2013	626 kişi	Bursa
Yeniçeri ve Çevik	2014	321 kişi	Aksaray ve İzmir
Yeşilyurt	2015	473 kişi	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi
Sandalcı	2015	1108 kişi	Kütahya Dumlupınar Üniversitesi
Can ve Duran	2015	1025 kişi	İstanbul
Ayas ve Saruç	2015	274 kişi	Sakarya
Ergün	2016	403 kişi	Tekirdağ
Şahin ve Hatırlı	2016	386 kişi	Trabzon, Giresun ve Gümüşhane
Kıral	2018	530 kişi	Çukurova Üniversitesi
Özgün ve Yüksel	2018	400 kişi	Mersin
Karlılar ve Kıral	2018	872 kişi	Çukurova Üniversitesi
Didinmez	2018	332 kişi	Ankara

### 3.1.2. Dünya Değerler Anketi'ne Dayalı Olarak Gerçekleştirilen Vergi Ahlakı Çalışmaları

Yazında, Türkiye için DDA verilerini kullanarak vergi ahlakını, vergi ahlakı üzerinde etkili olan faktörleri ve vergi ahlakının seyrini analiz eden 6 adet çalışma mevcuttur (Bakınız Tablo 4). Bu çalışmaların tümünde, DDA'nın sadece tek bir dalgasından istifade edilmiştir.

1) Gökbunar ve diğerleri (2007), çalışmalarında DDA'nın önceki versiyonu ADA verilerini kullanarak Türkiye'de vergi ahlakı üzerinde etkili olan unsurları incelemişlerdir<sup>21</sup>.

Çalışmada, probit model kullanılmıştır. Modelin bağımlı değişkeni vergi ahlakıdır. Modelin bağımsız değişkenleri; demografik faktörler (cinsiyet, yaş, eğitim ve medeni durum), istihdam durumu, ekonomik durum ve diğer değişkenler<sup>22</sup> olarak tanımlanmıştır.

Çalışma sonucunda yazarlar, yaş, dindarlık ve demokrasiye bağlılık seviyesi yükseldikçe vergi ahlakı seviyesinin de artış gösterdiği sonucuna ulaşmışlardır. Diğer taraftan, erkeklerin kadınlardan; serbest meslek sahiplerinin diğer gruplardan daha düşük vergi ahlak seviyesine sahip olduklarını tespit etmişlerdir. Ek olarak, eğitim düzeyi, medeni hal, ekonomik statü ve diğer bireylere güven unsurlarının vergi ahlakı seviyesi üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığını belirlemişlerdir. Ayrıca, milliyetiyle gurur duymanın vergi ahlak seviyesini yükselttiği yönünde bir bulguya ulaşmamışlardır. Son olarak, mahkemelere ve yasal sisteme duyulan güven ile vergi ahlakı arasında (beklenenin aksine) negatif yönlü bir ilişkiyi varlığını değerlendirmişlerdir.

2) Tekeli (2011), Türkiye ve Japonya'da vergi ahlakı üzerinde etkili olan unsurların karşılaştırmalı analizini yapmak için DDA beşinci dalga verilerini kullanmıştır.

Yazar çalışmasında, sıralı probit model kullanmıştır. Vergi ahlakının bağımlı değişken olarak tanımlandığı çalışmada, bireysel mutluluk, medeni durum, ideoloji (sağ/sol görüş), güven (adalet sistemine, hükümete, parlamentoya), demokrasi (ülkenin demokratiklik

<sup>21</sup> 2001 yılında gerçekleştirilen anket, Türkiye genelinde 1206 yetişkin bireye uygulanmıştır.

<sup>22</sup> Çeşitli sorulara likert ölçeği çerçevesinde verilen yanıtlardan türetilmiştir. Örneğin dindarım, milliyetimle gurur duyuyorum, güçlü bir lidere sahip olmak iyidir, insanlara güvenilir, adalet sistemine güveniyorum.

seviyesi algısı), dindarlık, ulusal gurur, farkındalık (dünyadaki gelişmelerden haberdar olma), cinsiyet, yaş, eğitim, istihdam durumu ve gelir seviyesi ise bağımsız değişkenler olarak tanımlanmıştır.

Çalışma sonunda, güven, ulusal gurur ve dindarlık değişkenleri ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü ilişkiler tespit edilirken; demokrasi ve farkındalık değişkenleri ile vergi ahlakı arasında negatif yönlü ilişkiler gözlemlenmiştir. Diğer taraftan, ideoloji, mutluluk, gelir, eğitim ve medeni durum değişkenleri ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Kadınlar ve erkeklerin vergi ahlak düzeyleri arasında da anlamlı bir ayrılmaya rastlanmamıştır. Ayrıca, işsizlerin ve ev hanımlarının (referans gruba nispetle) en düşük vergi ahlakı seviyesine sahip oldukları değerlendirilmiştir. Ek olarak, istatistiksel olarak çok güçlü bir ilişkiyi işaret etmese de yaşlandıkça vergi ahlakı seviyesinin de yükseldiği belirlenmiştir.

**3) Kaynar-Bilgin (2011), çalışmasında<sup>23</sup>, Türkiye’de vergi ahlakını şekillendiren unsurları belirlemek ve söz konusu unsurlar ile vergi ahlakı arasındaki bağıntıların analizini yapmak amacıyla, DDA beşinci dalga verilerini kullanmıştır.**

Çalışmada, sıralı probit model kullanılmıştır. Modelde, bağımlı değişken vergi ahlakı olarak tanımlanmıştır. Sosyal sermaye<sup>24</sup>, ekonomik durum (gelir düzeyi ve maddi durum), istihdam durumu ve demografik unsurlar (cinsiyet, yaş ve medeni durum) ise modelin bağımsız değişkenleri olarak tanımlanmıştır.

Çalışma sonucunda; yaş, cinsiyet, medeni hal, ekonomik durum, gelir seviyesi, çalışılan sektör ve alan değişkenlerinin vergi ahlakı seviyesini açıklamada belirleyici olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan, dindarlık, milli gurur, hükümete ve kamu kurumlarına duyulan güven ile vergi ahlakı seviyesi arasında pozitif bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.

**4) Çevik (2012), çalışmasında, Türkiye’de bireyin devlet ve toplum ile etkileşimini ve bireysel değer yargıları ve normların vergi ahlakı üzerindeki etkilerini analiz etmek için**

<sup>23</sup> Bu çalışma, yazarın Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı’nda tamamlamış olduğu “Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme” başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

<sup>24</sup> Sosyal sermaye başlığı altında; siyasetin önemi, dinin önemi, dindarlık, hükümete güven, hukuk sistemine güven, parlamentoya güven, memurlara ve bürokrasiye güven, ulusal onur, öğrenim durumu, demokrasinin önemi ve demokrasi düzeyi gibi unsurlara ilişkin ölçümler analize dahil edilmiştir.

DDA beşinci dalgası kapsamında toplanan verilerden faydalanmıştır. Söz konusu veriler varyans analizine tabi tutularak fark testleri uygulanmıştır.

Çalışmada üç ana unsur analiz edilmiştir: bireyin devletle olan etkileşimi, bireyin toplumla olan etkileşimi ve bireysel değerler ve normlar. Bu analizleri gerçekleştirebilmek için de DDA'dan ilişkili değişkenler seçilmiştir. Bu değişkenler devletle etkileşim (politik faaliyet skoru, resmi otoritelere güven skoru, devletin rolü ve yeniden dağılım ve demokratik tutum ölçeklerindeki değişkenler), toplumla etkileşim (tanıdıklarına güven skoru, genelleştirilmiş güven skoru, aidiyet hissi ve mutluluk ve tatmin ölçeklerindeki değişkenler) ve kişisel değer ve normlar (sübjektif norm duyarlık indeksi, tercihlerde kontrol/özgürlük algısı, sosyal karşılıklılık indeksi, kolektivist-bireyci değer yönelimi, diğerkam-bencil değer yönelimi, dindarlık skoru, siyasette din skoru, genelleştirilmiş dindarlık skoru ve suçlara karşı tolerans skoru ölçeklerindeki değişkenler) başlıkları altında toplanmıştır.

Çalışma sonunda yazar, bireylerin politik karar alma sürecine dahil olmaları ve devlete duydukları güven düzeyi ile vergi ahlakı düzeyleri arasında anlamlı ilişkiler bulunduğunu tespit etmiştir. Ek olarak, bireylerin devletten beklentileri ve sosyal sermaye unsuru ile vergi ahlakının ilişkili olduğunu gözlemlenirken; bireylerin ekonomik durumları ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Ayrıca, diğer bireylerin fikirleri, bencillik/özgecilik ve dindarlık gibi unsurların da vergi ahlakı üzerinde etkili olduğu değerlendirilmiştir.

**5) Bilgin (2014), gerçekleştirdiği çalışmada, Türkiye ve İspanya'da vergi ahlakını belirleyen unsurları analiz etmek ve iki ülkeyi vergi ahlak dinamikleri açısından kıyaslayabilmek için DDA beşinci dalga verilerini kullanmıştır.**

Yöntem olarak sıralı probit model kullanılan çalışmada, vergi ahlakı bağımlı değişken; sosyal sermaye<sup>25</sup>, demografik faktörler (cinsiyet, yaş ve medeni durum), istihdam durumu ve ekonomik durum (gelir seviyesi ve finansal tatmin) ise bağımsız değişkenler olarak belirlenmiştir.

<sup>25</sup> Sosyal sermaye değişkeni şu unsurlardan oluşmuştur: siyasetin önemi, dinin önemi, adalet sistemine güven, devlete güven, parlamentoya güven, kamu hizmetlerine güven, milli gurur ve eğitim düzeyi.

Çalışmanın sonucunda, Türkiye için kurulan modelde, dinin önemi, siyasetin önemi, adalet sistemine güven, devlete güven, dindarlık, milli gurur ve özel sektör istihdamı değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkileri gözlemlenmiştir. İşsizliğin ise vergi ahlakını negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Ek olarak, cinsiyet, yaş, serbest meslek sahibi olmak/emekli olmak, gelir düzeyi ve finansal tatmin gibi unsurların vergi ahlak seviyesi üzerinde belirleyici rolü olmadığı değerlendirilmiştir.

6) Bilgin ve Kaynar-Bilgin (2014), çalışmalarında Türkiye ve Avrupa Birliği'nde vergi ahlakı üzerinde belirleyici olan etkenleri analiz etmişlerdir. Analizlerinde DDA beşinci dalgası kapsamındaki verileri kullanmışlardır.

Sıralı probit modelin yöntem olarak tercih edildiği çalışmada, vergi ahlakı bağımlı değişken olarak tanımlanırken; sosyal sermaye<sup>26</sup>, demografik faktörler (cinsiyet, yaş ve medeni durum), istihdam durumu (kamu çalışanı, serbest meslek, emekli, öğrenci, ev kadını ve işsiz) ve ekonomik durum (gelir düzeyi ve maddi durum tatmini) bağımsız değişkenler olarak tanımlanmıştır.

Çalışma sonunda yazarlar, vergi ahlakı üzerinde en fazla etkisi olan unsurların sosyal sermaye başlığı altındaki değişkenler olduğunu tespit etmişlerdir. Ek olarak, Türkiye için, cinsiyet, yaş, medeni durum, maddi durum, çalışılan sektör-alan, gelir düzeyi ve eğitim düzeyi gibi değişkenlerin vergi ahlakı seviyesi üzerinde belirleyici olmadıklarını değerlendirmişlerdir. İşsizliğin ise vergi ahlak düzeyini düşürdüğü gözlemlenmiştir.

Tablo 4. Türkiye'de DDA Çerçevesinde Gerçekleştirilen Vergi Ahlakı Çalışmaları

Yazar	Yıl	Kullanılan DDA Dalgası, Verinin Toplandığı Yıl	Yöntem
Gökbunar ve diğerleri	2007	ADA, 2001	Probit Model
Tekeli	2011	Beşinci Dalga, 2007	Sıralı Probit Model
Kaynar-Bilgin	2011	Beşinci Dalga, 2007	Sıralı Probit Model
Çevik	2012	Beşinci Dalga, 2007	Varyans Analizi
Bilgin	2014	Beşinci Dalga, 2007	Sıralı Probit Model

<sup>26</sup> Sosyal sermaye değişkeni şu unsurlardan oluşmuştur: siyasetin önemi, dinin önemi, dindarlık, hükümete güven, hukuk sistemine güven, parlamentoya güven, memur ve bürokratlara güven, ulusal onur ve eğitim düzeyi.



Yazar	Yıl	Kullanılan DDA Dalgası, Verinin Toplandığı Yıl	Yöntem
Bilgin ve Kaynar-Bilgin	2014	Beşinci Dalga, 2007	Sıralı Probit Model

### 3.2. UYGULAMA

Türkiye DDA araştırmasına ikinci dalgada dahil olmuştur. DDA uygulaması, Türkiye’de Prof. Dr. Yılmaz Esmer öncülüğündeki ekip tarafından gerçekleştirilmektedir. Türkiye’ye ilişkin en güncel veriler, DDA’nın son sürümü olan ve 2012 yılında uygulanan altıncı dalgaya ilişkindir<sup>27</sup>. DDA’nın çeşitli dalgalarının Türkiye’de uygulandığı yıllar ve uygulamaya dahil olan katılımcı sayıları Tablo 5’te aktarılmaktadır.

Tablo 5. Türkiye’de Dünya Değerler Anketi

Dalga No	Türkiye’de Uygulandığı Yıl	Katılımcı Sayısı
2	1990	1030
3	1996	1907
4	2001	3401
5	2007	1346
6	2012	1605

Tez çalışmasında bağımlı değişken olarak kullanılacak olan vergi ahlakı değişkenini ıralamayla olanaklı kılan veri Türkiye için yalnızca 2., 5. ve 6. dalga anketlerinde mevcuttur. Bu nedenle zamanlar arası sınıma için regresyonlarda sadece 1990, 2007 ve 2012 yılı verilerinden yararlanılacaktır.

#### 3.2.1. Yöntem ve Değişkenler

Tahmin edilecek olan vergi ahlakı denklemini aşağıda aktarılmaktadır. Denklemden birey  $i$ ’nin vergi ahlak düzeyi o kişinin çeşitli özelliklerinin bir fonksiyonu olarak ifade edilmektedir. İlgili çerçevede,  $i$ . bireyinin vergi ahlak düzeyi  $VA_i$  ile temsil edilmektedir:

$$VA_i = \alpha + \beta D_i + \varepsilon_i \quad (24)$$

<sup>27</sup> Bu nedenle, tez çalışması 2012 yılına kadar tecrübe edilen vergi ahlak dönüşümünü araştırmaktadır.

$\alpha$  sabiti,  $\beta$  kontrol değişkenlerinin katsayılarını işaret etmektedir.  $D_i$  matrisi regresyondaki kontrol değişkenlerinin içermekte;  $\varepsilon_i$  ise tesadüfi hata terimini temsil etmektedir. Regresyon denkleminin alternatif spesifikasyonları ve kontrol değişkenlerinin tanımları yazındaki genel uygulamalar çerçevesinde anketlerin soru motifleri dikkate alınarak belirlenmiştir.

**Bağımlı Değişken:** Çalışmada kullanılan bağımlı değişken vergi ahlakıdır (VA). DDA çerçevesinde vergi ahlakını ölçmeye yönelik olarak deneklere yöneltilen soru şudur:

*“Şimdi size bazı görüşler veya davranışlar okuyacağım. Bunları ne ölçüde doğru ve haklı, ne ölçüde yanlış ve haksız buluyorsunuz? Eğer bir davranışı kesinlikle yanlış/haksız buluyorsanız cetvelde “1” puanı, tamamen doğru/haklı buluyorsanız “10” puanı seçiniz. Ya da arada bir puan seçiniz: Fırsatını bulduğunda vergi kaçırmak”*

Literatürdeki genel eğilim ile paralel olarak ölçek ters çevrilmiş, daraltılmış ve yeniden kodlanmıştır<sup>28</sup>. Öncelikle, 10 seviyeli özgün ölçekte 4-10 aralığındaki yanıtların çok sınırlı sayıda olması nedeni ile ölçek 4 seviyeye indirgenmiştir<sup>29</sup>. Ek olarak ölçek ters çevrilmiş; böylece küçük rakamların düşük vergi ahlakını, yüksek rakamların ise yüksek vergi ahlakını işaret etmesi sağlanmıştır. Son tahlilde yeni oluşturulan 0-3 aralığındaki 4 seviyeli (0,1,2,3) ölçekte 0 cevabı “kesin doğru/haklı” yanıtını (düşük vergi ahlakını), 3 cevabı ise “kesin yanlış/haksız” (yüksek vergi ahlakını) temsil etmektedir.

**Bağımsız Değişkenler:** Çalışmada odaklanılan farklı model spesifikasyonlarını araştırmak amacı ile çeşitli bağımsız değişkenlerden faydalanılmıştır. İlgili çerçevede literatürdeki benzer pek çok çalışma irdelenmiş ve üzerinde uzlaşa bulunan değişkenler araştırmaya dahil edilmiştir<sup>30</sup>. Ek olarak özgün katkı yaratmak amacı ile yazında daha önce yer verilmemiş ve Türkiye örneği için önem arz edebileceği öngörülen bazı değişkenler analizlerde kullanılmıştır. Aktarılan bağlamda çalışmada kullanılan bağımsız değişkenleri demografik faktörler (cinsiyet, yaş, medeni durum), ekonomik faktörler

<sup>28</sup> Örneğin bakınız Torgler ve Murphy (2004), Alm ve diğerleri (2005), Torgler (2006).

<sup>29</sup> İlgili çerçevede, 4-10 aralığındaki yanıtların tek bir değerde toplulaştırılmasının temel nedeni gözlemlenen varyans eksikliğidir.

<sup>30</sup> Örneğin bakınız Torgler (2004b), Alm ve Torgler (2004), Torgler (2004a), Yew ve diğerleri (2015), Torgler ve Schneider (2007), Kaynar-Bilgin (2011). İlgili çerçevede, seçim hususunda temel kısıtlar olarak gözetilen unsurlar şunlardır: irdelenmek istenen unsura ilişkin değişkenin DDA'nın Türkiye ayağının tez araştırmasına konu olan her üç dalgasına da dahil olması, değişkene dair kayıp değerlerin ve değerlendirme dışı yanıtların tahmin sağlığını/kalitesini etkilemeyecek düzeyde olması ve değişkene ilişkin ölçeğin dalgalar arasında paralel seyir izlemesi.

(istihdam durumu, gelir düzeyi), kurumsal faktörler (parlamentoya/bürokrasiye/hükümete/mahkemelere/insanlara güven), memnuniyet unsurları (hayat tatmini, maddi tatmin) ve çeşitli faktörler (yıl, siyasi görüş, ulusal gurur, dindarlık, devletin sorumluluğu, servet birikimi) olarak gruplandırmak olanaklıdır. Bağımsız değişkenlerin ayrıntılı betimleme ve ölçekleri Tablo 6'da aktarılmıştır. Ek olarak değişkenlere ilişkin betimleyici istatistikler her dalga için münferit şekilde Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 6. Bağımsız Değişkenler

Yıl	1990
	2007
	2012
Cinsiyet	1: Erkek
	2: Kadın
Yaş	1: 15-24
	2: 25-34
	3: 35-44
	4: 45+
	(Gruplandırılarak yeniden kodlanmıştır.)
Medeni Durum	1: Evli & Evli gibi birlikte yaşamakta
	2: Boşanmış & Evli fakat eşinden ayrı yaşıyor & Eşi ölmüş yani dul
	3: Bekar
	(Alt gruplar toplulaştırılarak yeniden kodlanmıştır.)
İstihdam Durumu	1: Ücretli ve tam zamanlı
	2: Ücretli ve yarı zamanlı
	3: Kendi işimin sahibiyim
	4: Emekli
	5: Ev kadını
	6: Öğrenci
	7: İş arıyor
	8: Diğer
Gelir Düzeyi	Türkiye’de yaşayan insanların, gelir durumları bakımından 10 puanlı bir cetvelde yerleştirecek olsak, siz kendinizi bu cetvelin neresinde görürsünüz. Cetvelde “1” en alt gelir grubu, “10” ise en üst gelir grubunu gösteriyor.
	(8, 9 ve 10 grubu tercih edilen katılımcılar 8. grup altında toplulaştırılarak yeniden kodlanmıştır.)
Parlamento yani Büyük Millet Meclisine Güven Düzeyi	1 (Hiç güvenmem) - 2 (Pek güvenmem) - 3 (Biraz güvenirim) - 4 (Tamamen güvenirim)
Devlet memurları, bürokratlara Güven Düzeyi	1 (Hiç güvenmem) - 2 (Pek güvenmem) - 3 (Biraz güvenirim) - 4 (Tamamen güvenirim)
Ankara’daki Hükümete Güven Düzeyi	1 (Hiç güvenmem) - 2 (Pek güvenmem) - 3 (Biraz güvenirim) - 4 (Tamamen güvenirim)
Mahkemelere Güven Düzeyi	1 (Hiç güvenmem) - 2 (Pek güvenmem) - 3 (Biraz güvenirim) - 4 (Tamamen güvenirim)
	(Orijinal ölçek tersine çevrilmiş ve yeniden kodlanmıştır.)

İnsanlara Güven Düzeyi	Sizce genelde insanların çoğunluğuna güvenilebilir mi? Yoksa başkalarıyla bir ilişki kurarken veya iş yaparken çok dikkatli olmak mı gerekir?
	1: İnsanların çoğuna güvenilebilir
	2: Çok dikkatli olmak gerekir
Siyasetin Önemi	1 (Hiç önemli değil) - 2 (Pek önemli değil) -3 (Biraz önemli)- 4 (Çok önemli)
Dinin Önemi	1 (Hiç önemli değil) - 2 (Pek önemli değil) -3 (Biraz önemli)- 4 (Çok önemli)
	(Orijinal ölçek tersine çevrilmiş ve yeniden kodlanmıştır)
Hayat Tatmin Düzeyi	Genel olarak bugünlerde hayatınızdan ne kadar memnunsunuz? Şimdi size göstereceğim cetvelde, son derece memnun ve tatmin olmuş hissediyorsanız "10", hiç memnun değilseniz "1" olmak üzere bir puanlama yapınız.
Maddi Tatmin Düzeyi	Hanenizin maddi durumunu ne kadar tatmin edici buluyorsunuz? Eğer hanenizin maddi durumunu hiç tatminkâr bulmuyorsanız "1", son derece tatminkâr buluyorsanız "10" olmak üzere hanenizin maddi durumunuza bir puan veriniz.
Siyasi Görüş	Siyasal konularda "sol"dan ve "sağ"dan bahsedildiğini sık sık duyuyoruz. Aşağıda 10 puanlık bir sol-sağ cetveli var. Burada "1" en solu, "10" ise en sağ gösteriyor. Sizin kendi görüşleriniz bu cetvelin neresinde yer alır?
Ulusal Gurur Düzeyi	Türk olmaktan ne kadar gurur duyuyorsunuz?
	1: Hiç gurur duymuyorum
	2: Pek gurur duymuyorum
	3: Oldukça gurur duyuyorum
	4: Son derece gurur duyuyorum
	(Orijinal ölçek tersine çevrilmiş ve yeniden kodlanmıştır)
Dindarlık	Camiye (sinagoga/kiliseye) gidip gitmediğinize bakmaksızın siz kendinizi dindar bir kişi olarak mı görürsünüz? Sizin için şu şıklardan hangisi doğru?
	1: Dindar
	2: Dindar değil
	3: Ateist (Tanrıya inanmaz)
Devletin Sorumluluğu	"1" soldaki ifadeye, "10" ise sağdaki ifadeye bütünüyle katıldığınızı göstermektedir. Sizin görüşlerinizin "1" ile "10" arasında nereye düştüğünü gösterir misiniz?
	1: Kişiler kendi geçimlerinden kendileri daha fazla sorumlu olmalıdır
	10: Devlet, tüm yurttaşların geçimlerini temin hususunda daha fazla sorumluluk almalıdır
Servet Birikimi	"1" soldaki ifadeye, "10" ise sağdaki ifadeye bütünüyle katıldığınızı göstermektedir. Sizin görüşlerinizin "1" ile "10" arasında nereye düştüğünü gösterir misiniz?
	1: Birinin zenginliği başka birinin fakirliği demektir
	10: Bu dünyada herkese yetecek kadar servet vardır

Not: Tanımlar için anketin en güncel sürümü olan 6. sürümünün resmi internet sitesinde yayınlanan Türkçe çevirisi kullanılmıştır (<http://www.worldvaluessurvey.org/WVSDocumentationWV6.jsp>).

Tablo 7. Tanımlayıcı İstatistikler (Katılımcıların Yüzde Payı)

Değişken İsmi	%	1990	2007	2012	Bütünleşik
Cinsiyet	Erkek	49,71	50,22	48,60	49,43
	Kadın	50,29	49,78	51,40	50,57
Yaş	15-24	24,71	20,65	18,13	20,68
	25-34	27,15	31,80	28,47	29,26
	35-44	20,90	21,77	22,37	21,79
	45+	27,25	25,78	31,03	28,28
Medeni Durum	Evli & Evli gibi birlikte yaşamakta	71,69	66,34	65,67	67,45
	Boşanmış & Evli fakat eşinden ayrı yaşıyor & Eşi ölmüş yani dul	5,54	4,16	7,23	5,76
	Bekar	22,76	29,49	27,10	26,79
İstihdam Durumu	Ücretli ve tam zamanlı	21,95	22,88	26,73	24,20
	Ücretli ve yarı zamanlı	5,46	2,75	6,23	4,85
	Kendi işimin sahibiyim	14,50	13,45	8,47	11,70
	Emekli	5,66	9,44	10,84	9,04
	Ev kadını	34,36	34,32	33,77	34,11
	Öğrenci	5,66	8,84	8,72	7,98
	İş arıyor	9,33	6,09	4,80	6,39
	Diğer	3,08	2,23	0,44	1,72
Gelir Düzeyi	1 (en düşük)	3,67	21,76	1,91	9,08
	2	5,76	26,38	2,86	11,57
	3	24,13	14,10	8,15	14,29
	4	36,15	14,86	14,77	20,32
	5	19,86	3,56	19,22	14,09
	6	8,04	7,51	16,93	11,44
	7	1,19	1,52	17,63	7,93
	8+ (en yüksek)	1,19	10,31	18,52	11,27
Parlamento yani Büyük Millet Meclisine Güven Düzeyi	Hiç güvenmem	17,97	15,96	15,23	16,18
	Pek güvenmem	24,26	24,02	30,20	26,59
	Biraz güvenirim	30,15	38,58	37,91	36,13
	Tamamen güvenirim	27,61	21,44	16,66	21,10

Değişken İsmi	%	1990	2007	2012	Bütünleşik
Devlet memurları, bürokratlara Güven Düzeyi	Hiç güvenmem	13,65	15,98	12,01	13,77
	Pek güvenmem	36,35	28,55	28,88	30,73
	Biraz güvenirim	30,28	45,07	44,78	41,08
	Tamamen güvenirim	19,72	10,40	14,34	14,42
Ankara'daki Hükümete Güven Düzeyi	Hiç güvenmem	23,57	15,72	16,43	17,90
	Pek güvenmem	27,20	21,55	25,64	24,60
	Biraz güvenirim	31,06	35,81	34,34	34,06
	Tamamen güvenirim	18,17	26,92	23,59	23,44
Mahkemelere Güven Düzeyi	Hiç güvenmem	10,82	8,59	11,62	10,39
	Pek güvenmem	25,52	16,43	19,96	20,21
	Biraz güvenirim	35,55	38,71	39,79	38,32
	Tamamen güvenirim	28,10	36,27	28,63	31,08
İnsanlara Güven Düzeyi	İnsanların çoğuna güvenilebilir	9,98	4,78	12,43	9,14
	Çok dikkatli olmak gerekir	90,02	95,22	87,57	90,86
Siyasetin Önemi	Hiç önemli değil	38,49	31,77	18,18	28,00
	Pek önemli değil	34,03	30,43	33,08	32,42
	Biraz önemli	16,17	24,61	31,95	25,41
	Çok önemli	11,31	13,20	16,79	14,17
Dinin önemi	Hiç önemli değil	5,21	2,75	3,19	3,56
	Pek önemli değil	10,61	5,80	4,38	6,46
	Biraz önemli	22,99	16,44	26,56	22,21
	Çok önemli	61,20	75,00	65,88	67,77
Hayat Tatmin Düzeyi	1 (en düşük)	5,65	3,05	2,06	3,32
	2	1,27	1,34	1,56	1,41
	3	4,38	3,42	2,44	3,27
	4	4,97	2,67	3,44	3,57
	5	24,15	5,72	8,49	11,60
	6	11,68	9,96	10,43	10,59
	7	11,68	16,34	19,49	16,41
	8	15,38	21,62	22,80	20,48
	9	4,77	15,68	15,80	12,91

Değişken İsmi	%	1990	2007	2012	Bütünleşik
	10 (en yüksek)	16,07	20,21	13,49	16,43
Maddi Tatmin Düzeyi	1 (en düşük)	6,55	4,25	2,97	4,33
	2	5,38	3,50	1,70	3,27
	3	8,60	5,29	5,18	6,10
	4	10,17	6,56	7,70	7,95
	5	34,41	16,63	16,67	21,25
	6	13,88	20,36	18,37	17,88
	7	8,99	20,43	18,62	16,74
	8	5,96	13,12	15,47	12,21
	9	1,37	6,41	7,64	5,60
	10 (en yüksek)	4,69	3,43	5,68	4,66
Siyasi Görüş	1 (sol)	4,90	7,96	5,71	6,24
	2	2,78	3,85	3,51	3,43
	3	9,47	7,00	6,88	7,58
	4	7,57	6,04	5,51	6,21
	5	40,76	13,30	14,66	20,92
	6	9,80	18,99	17,14	15,86
	7	8,69	7,44	13,70	10,36
	8	6,46	13,56	13,15	11,56
	9	2,34	6,47	8,26	6,15
	10 (sağ)	7,24	15,40	11,49	11,68
Ulusal Gurur Düzeyi	Hiç gurur duymuyorum	1,39	0,71	0,86	0,95
	Pek gurur duymuyorum	6,95	3,10	2,39	3,84
	Oldukça gurur duyuyorum	24,63	15,01	17,04	18,39
	Son derece gurur duyuyorum	67,03	81,18	79,71	76,82
Dindarlık	Dindar	74,55	82,06	83,43	80,68
	Dindar değil	24,25	17,34	15,62	18,40
	Ateist (Tanrıya inanmaz)	1,20	0,61	0,95	0,90
Devletin Sorumluluğu	1 (Kişiler kendi geçimlerinden kendileri daha fazla sorumlu olmalıdır)	13,90	7,08	3,08	7,23
	2	4,20	4,79	3,47	4,11
	3	6,20	8,30	7,13	7,28
	4	4,60	8,37	9,31	7,78
	5	15,00	11,04	8,93	11,21
	6	5,70	11,95	12,52	10,57



Değişken İsmi	%	1990	2007	2012	Bütünleşik
	7	8,10	12,02	14,19	11,88
	8	9,80	9,97	15,22	12,04
	9	6,20	9,36	11,18	9,27
	10 (Devlet, tüm yurttaşların geçimlerini temin hususunda daha fazla sorumluluk almalıdır)	26,30	17,12	14,96	18,63
Servet Birikimi	1 (Birin zenginliği başka birinin fakirliği demektir)	15,29	9,73	13,22	12,60
	2	3,72	5,97	4,66	4,85
	3	5,13	10,28	10,03	8,84
	4	5,84	11,85	10,60	9,78
	5	19,01	14,21	13,03	14,97
	6	4,93	13,27	12,32	10,72
	7	6,24	7,85	11,75	9,02
	8	7,95	7,61	13,03	9,91
	9	5,23	6,99	5,62	5,97
	10 (Bu dünyada herkese yetecek kadar servet vardır)	26,66	12,24	5,75	13,33
Toplam Katılımcı Sayısı		1030	1346	1605	3891

**Sıralı probit model:** Çalışmada bağımlı değişken olarak kullanılan vergi ahlakı düzeyi 0-3 aralığında sıralı ölçeğe sahip ordinal bir değişkendir. Bu nedenle, literatürde anket verilerine dayalı olarak vergi ahlak düzeyini araştıran pek çok çalışmaya benzer şekilde tahmin için sıralı probit model kullanılacaktır<sup>31</sup>. Bu model çerçevesinde tahmin denkliği doğrusal bir form taşımamaktadır. Bu nedenle katsayıların işaretleri belirleyici niteliğe haiz olmasına rağmen katsayıların büyüklüklerini yorumlamak olanaklı değildir. İlgili çerçevede yanıtıcı nitelik taşıyabilecek katsayı yorumlarından ziyade marjinal etki değerlendirmelerine başvurmak daha akılcı bir yaklaşım olarak önerilmekte ve marjinal etkilere büyük önem arz edilmektedir. Bu bağlamda, tez çalışmasında kontrol değişkenlerinin değerlerindeki bir değişikliğin, en üst düzeyde vergi ahlakına sahip olma ihtimali üzerine etkisini tespit etmek amacı ile marjinal etkiler hesaplanacaktır.

<sup>31</sup> Örneğin bakınız Torgler (2003e), Torgler (2002/2003), Torgler (2004b).

### 3.2.2. Sonuçlar

#### 3.2.2.1. Vergi Ahlak Dağılımı

Regresyon aşamasına geçmeden önce üç farklı dalgaya dahil olan katılımcıların ortalama vergi ahlak düzeylerinde istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olup olmadığı araştırılacaktır. Bu amaçla öncelikli olarak farklı dalgalardaki katılımcıların vergi ahlak düzeylerine ilişkin tanımlayıcı bilgiler Tablo 8’de aktarılmaktadır.

Tablo 8. Vergi Ahlak Düzeyi İçin Tanımlayıcı İstatistikler

	Ortalama	Std. Sapma	0 yanıtı verenlerin yüzdesi (vergi ahlakı düşük olanların)	1 yanıtı verenlerin yüzdesi	2 yanıtı verenlerin yüzdesi	3 yanıtı verenlerin yüzdesi (vergi ahlakı yüksek olanların)
2. Dalga	2,812193	0,6236235	3,05	2,65	4,33	89,97
5. Dalga	2,713647	0,6802328	3,06	3,73	12,01	81,21
6. Dalga	2,782636	0,6346048	3,31	1,69	8,43	86,57

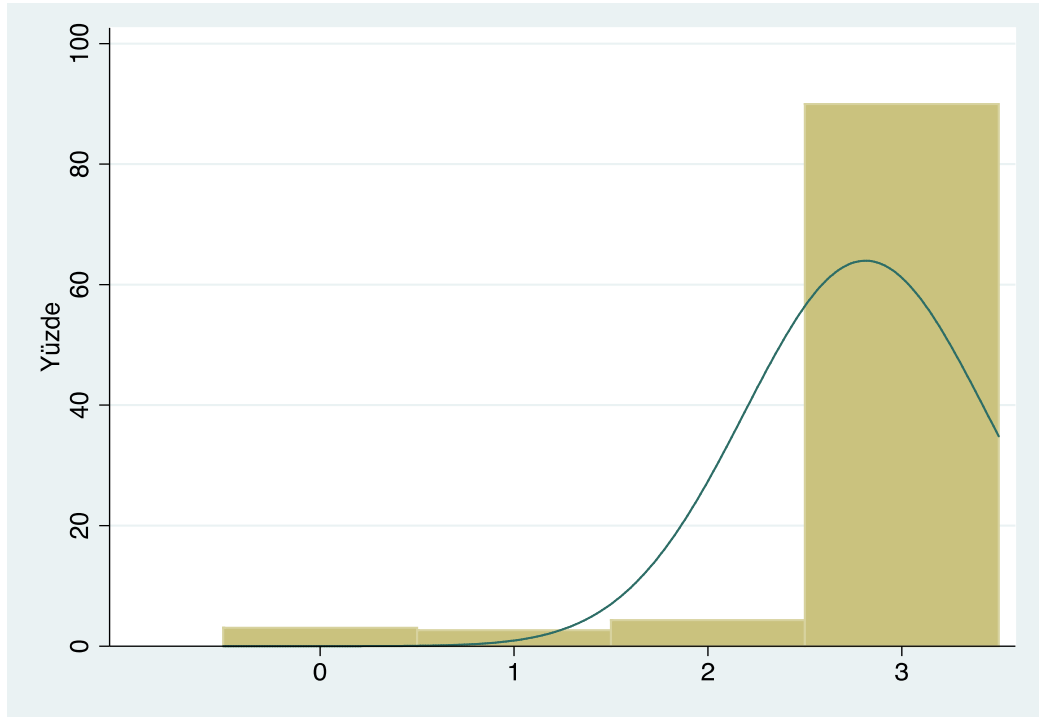
Tabloda görülen ayrışmaların istatistiki olarak anlamlı bir farklılık işaret edip etmediğini irdelemek amacıyla sınanacak olan hipotez aşağıda aktarılmaktadır:

*Ho: Farklı dalgalara dahil olan katılımcıların ortalama vergi ahlak düzeyleri arasındaki fark anlamlı değildir.*

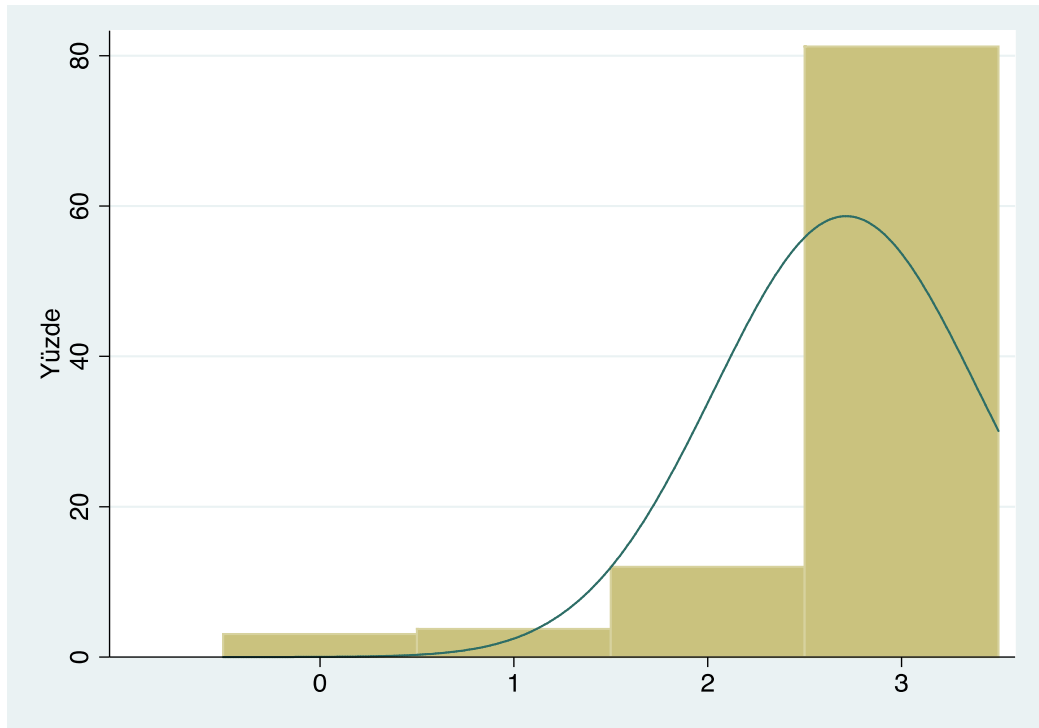
*H1: Farklı dalgalara dahil olan katılımcıların ortalama vergi ahlak düzeyleri arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlıdır.*

Hipotez sınamasına geçmeden önce uygulanacak testi belirlemek amacı ile farklı dalgalardaki vergi ahlak düzeylerinin dağılımı araştırılmıştır. Bu amaçla önce histogramlar (Şekil 1, Şekil 2, Şekil 3) çizilmiş; daha sonra Shapiro-Wilk ve Shapiro-Francia normallik sınamaları gerçekleştirilmiştir.

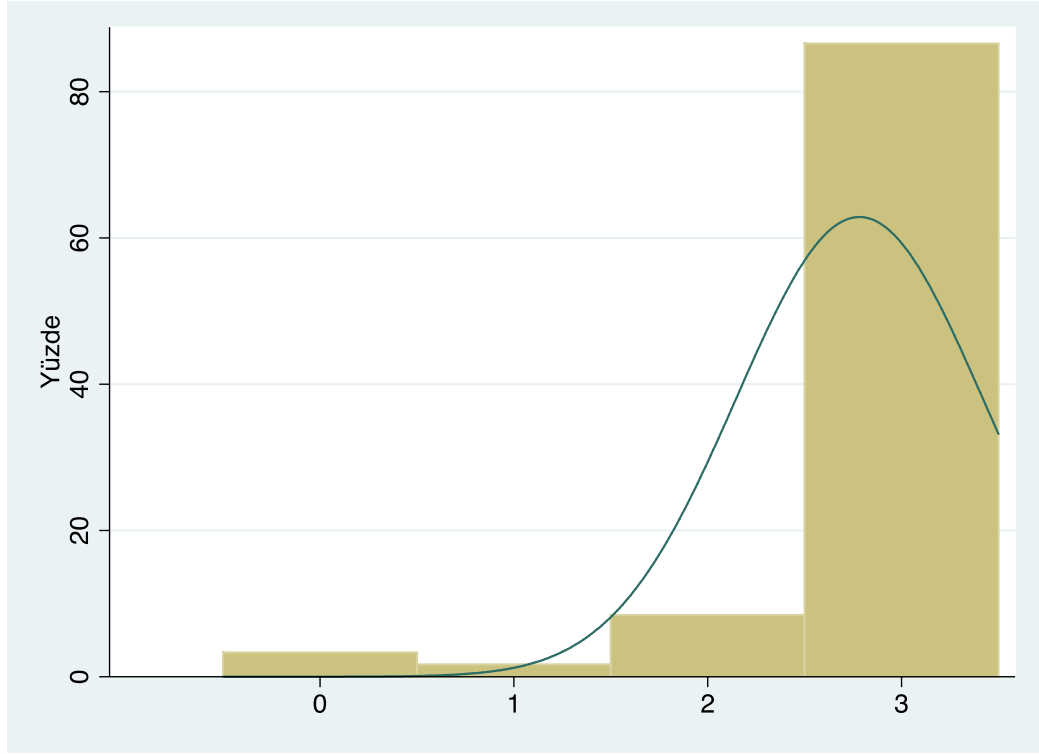
Şekil 1. Vergi Ahlak Düzeyi Dağılımı için Histogram (2. Dalga)



Şekil 2. Vergi Ahlak Düzeyi Dağılımı için Histogram (5. Dalga)



Şekil 3. Vergi Ahlak Düzeyi Dağılımı için Histogram (6. Dalga)



Tablo 9. Shapiro-Wilk ve Shapiro-Francia Normallik Sınamaları

	Shapiro-Wilk W testi				Shapiro-Francia W' testi			
	W	V	z	prob>z	W	V	z	prob>z
2. Dalga	0,89517	67,139	10,425	0,00000	0,92951	47,925	8,881	0,00001
5. Dalga	0,92155	64,645	10,446	0,00000	0,93988	52,473	9,248	0,00001
6. Dalga	0,88878	107,721	11,805	0,00000	0,90817	94,137	10,732	0,00001

Histogramlar ve normallik sınaması sonuçları her üç dalgada da vergi ahlak düzeyinin normal dağıldığı hipotezinin reddedilebileceğini işaret etmektedir. Bu nedenle hipotez sınaması için ordinal ve Likert ölçekli değişkenlerle de çalışmayı olanaklı kılan parametrik olmayan bir teknik niteliğindeki Kruskal Wallis Testi tercih edilmiştir<sup>32</sup>. Test

<sup>32</sup>Bakınız <http://methods.sagepub.com/base/download/DatasetStudentGuide/kruskal-wallis-in-meps-2014> ve <https://statistics.laerd.com/stata-tutorials/kruskal-wallis-h-test-using-stata.php>.

istatistiği  $\chi^2(2) = 34.806$  (prob >  $\chi^2 = 0.0000$ ) olarak hesaplanmıştır. Farklı dalgalara dahil olan katılımcıların ortalama vergi ahlak düzeyleri arasında 0,000 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmesi üzerine sıfır hipotezi reddedilmiştir. Ek olarak, dalgalar arasındaki ikili farklılaşmaların varlığını araştırmak amacı ile yine parametrik olmayan bir enstrüman olan Wilcoxon İşaretli Sıralar Testine başvurulmuştur<sup>33</sup>. Bu test sonucunda elde edilen sonuçlar 3 tip ikili karşılaştırma için de istatistiki olarak anlamlı farklılaşma işaret etmektedir (bakınız Tablo 10).

Tablo 10. Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi Sonuçları

Karşılaştırılan Dalgalar	z değeri	Prob >  z
2. Dalga - 5.Dalga	5,594	0,0000
2. Dalga - 6. Dalga	2,419	0,0156
5. Dalga - 6. Dalga	-3,876	0,0001

### 3.2.2.2. Ampirik Bulgular

Bu bölümde sıralı probit model aracılığıyla Türkiye’de vergi ahlakını belirleyen faktörler ve vergi ahlakının evrimi irdelenecektir. Literatürde vergi ahlakının belirleyicilerinin zaman içerisindeki dönüşümünü inceleyen çeşitli çalışmalar mevcuttur (Örneğin bakınız Martinez-Vazquez ve Torgler (2009), Yew ve diğerleri (2015), Torgler ve Murphy (2004), Torgler (2004a), Torgler (2002/2003), Torgler ve Werner (2005), Torgler (2003e)). Ancak Türkiye için zamanlar arası karşılaştırmayı olanaklı kılan bu tip araştırma mevcut değildir. Bu amaçla 7 farklı model spesifikasyonu kullanılarak 1990, 2007 ve 2012 yıllarında vergi ahlakında anlamlı bir farklılaşma olup olmadığı irdelenmiştir. Böylelikle kullanılan bağımsız değişkenlerin güvenilirlik ve sağlamlığı (robustness) modelin çeşitli versiyonları çerçevesinde sınanmıştır. Farklı spesifikasyonların içerdiği bağımsız değişkenler şu şekildedir:

<sup>33</sup> Benzer bir irdeleme için bakınız Torgler (2002/2003).

- 1. Spesifikasyon: Yıl, cinsiyet, yaş, medeni durum, istihdam durumu, gelir düzeyi, parlamentoya güven, devlet memurları/bürokratlara güven, hükümete güven, mahkemelere güven, insanlara güven, siyasetin önemi, dinin önemi
- 2. Spesifikasyon: 1. Spesifikasyonda kullanılan tüm değişkenler + hayat tatmin düzeyi + maddi tatmin düzeyi
- 3. Spesifikasyon: 2. Spesifikasyonda kullanılan tüm değişkenler + siyasi görüş
- 4. Spesifikasyon: 3. Spesifikasyonda kullanılan tüm değişkenler + ulusal gurur düzeyi
- 5. Spesifikasyon: 4. Spesifikasyonda kullanılan tüm değişkenler + dindarlık
- 6. Spesifikasyon: 5. Spesifikasyonda kullanılan tüm değişkenler + devletin sorumluluğu
- 7. Spesifikasyon: 6. Spesifikasyonda kullanılan tüm değişkenler + servet birikimi

Tablo 11’de irdelenenin sonuçları aktarılmaktadır.

Tablo 11. Zamanlar Arası Regresyon Çıktıları

		1			2			3			4			5			6			7		
		Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki
Yıl	2007	-0,545348	-6,41***	-0,118937	-0,548146	-6,22***	-0,118871	-0,52472	-5,74***	-0,1170981	-0,519888	-5,57***	-0,112641	-0,485863	-5,14***	-0,1041587	-0,481453	-5,07***	-0,1022854	-0,439606	-4,58***	-0,0937184
	2012	-0,215931	-2,52**	-0,0392387	-0,228654	-2,64***	-0,0415721	-0,163984	-1,86**	-0,0301146	-0,186602	-2,05**	-0,0336666	-0,179037	-1,95*	-0,0324297	-0,208921	-2,25**	-0,038259	-0,155906	-1,66*	-0,0285406
Cinsiyet	Kadın	0,0361023	0,45	0,0078013	0,030916	0,39	0,0066689	0,0339993	0,40	0,0073679	0,0236308	0,27	0,0050007	0,0125172	0,14	0,0026325	-0,003148	-0,03	-0,0006635	-0,002124	-0,02	-0,0004439
Yaş	25-34	-0,085547	-0,91	-0,0187031	-0,093203	-0,98	-0,0203458	-0,063304	-0,63	-0,0136778	-0,041024	-0,39	-0,0086354	-0,030223	-0,28	-0,0063259	-0,031566	-0,30	-0,0066293	-0,028288	-0,26	-0,0059236
	35-44	-0,04357	-0,38	-0,0093244	-0,052209	-0,46	-0,0111625	-0,08917	-0,74	-0,0195173	-0,072706	-0,58	-0,0155545	-0,055311	-0,44	-0,0117275	-0,049167	-0,38	-0,0104187	-0,03812	-0,30	-0,008022
	45+	0,0084003	0,07	0,0017499	0,0102877	0,09	0,0021295	0,0060281	0,05	0,0012572	0,002737	0,02	0,0005632	0,0010543	0,01	0,0002171	0,0009125	0,01	0,0001885	0,0137369	0,10	0,0028155
Medeni Durum	Boşanmış & Evli fakat eşinden ayrı yaşıyor & Eşi ölmüş yani dul	-0,068682	-0,51	-0,0148726	-0,066355	-0,49	-0,0143367	-0,078787	-0,54	-0,0170392	-0,101547	-0,68	-0,0217972	-0,107628	-0,71	-0,0230961	-0,105822	-0,69	-0,0227512	-0,110521	-0,72	-0,0236367
	Bekar	-0,111415	-1,24	-0,0246531	-0,10866	-1,21	-0,0239829	-0,14452	-1,55	-0,0322954	-0,123615	-1,26	-0,0268324	-0,111392	-1,12	-0,0239497	-0,106949	-1,06	-0,0230064	-0,101703	-1,00	-0,021655
İstihdam Durumu	Ücretli ve yarı zamanlı	-0,214792	-1,58	-0,0457806	-0,223602	-1,65*	-0,0477178	-0,227944	-1,65*	-0,0502759	-0,213459	-1,52	-0,0467595	-0,199479	-1,38	-0,0430462	-0,215132	-1,48	-0,0469974	-0,217951	-1,48	-0,046782
	Kendi işimin sahibiyim	-0,007796	-0,08	-0,0014859	-0,008992	-0,09	-0,0017099	0,0284079	0,28	0,0054823	0,0525458	0,51	0,0100105	0,0400477	0,38	0,0076143	0,045735	0,43	0,0087196	0,0587263	0,55	0,0109051
Emekli	Emekli	-0,180183	-1,43	-0,0377192	-0,176346	-1,39	-0,0367231	-0,185264	-1,41	-0,0400053	-0,142273	-1,08	-0,0300688	-0,143995	-1,09	-0,030209	-0,153874	-1,16	-0,0326019	-0,191475	-1,42	-0,0405626
	Ev kadını	-0,184893	-1,83	-0,0388008	-0,192314	-1,90	-0,0403833	-0,167095	-1,57	-0,035753	-0,146686	-1,35	-0,0311111	-0,143087	-1,30	-0,0300046	-0,133485	-1,20	-0,0279898	-0,153882	-1,37	-0,0319875
	Öğrenci	-0,05267	-0,41	-0,0102939	-0,052234	-0,40	-0,0101749	0,0001807	0,00	0,0000354	0,0524537	0,37	0,0099934	0,0318915	0,22	0,0060909	0,0396889	0,27	0,0075921	0,0247304	0,17	0,0046787
	İş arıyor	-0,417642	-3,54***	-0,0983009	-0,405699	-3,43	-0,0946339	-0,321126	-2,62***	-0,0740647	-0,235149	-1,68*	-0,0520634	-0,233742	-1,63	-0,0513073	-0,23827	-1,65*	-0,052645	-0,246913	-1,69*	-0,0537552
	Diğer	-0,072403	-0,31	-0,0143051	-0,07348	-0,31***	-0,0144816	0,0341899	0,13	0,0065773	0,0489204	0,19	0,0093385	0,0412	0,16	0,0078284	0,04779	0,18	0,0091012	0,0217657	0,08	0,0041245
Gelir Düzeyi	2	0,1763785	1,60	0,0355925	0,1667212	1,49	0,033798	0,1927166	1,60	0,0401663	0,1863662	1,41	0,0371664	0,2180253	1,64	0,0437558	0,2254034	1,69*	0,0461976	0,2303824	1,70*	0,0459612
	3	0,1654663	1,41	0,0335853	0,1491805	1,26	0,0305236	0,1980505	1,57	0,0411645	0,1542983	1,16	0,0312997	0,2304129	1,71*	0,0459379	0,2644581	1,93*	0,0531063	0,2409623	1,75*	0,047806
	4	-0,078668	-0,75	-0,0180746	-0,088167	-0,82	-0,0203255	-0,037734	-0,33	-0,0088114	-0,064708	-0,53	-0,0146661	-0,045373	-0,37	-0,0104053	-0,027162	-0,22	-0,0063094	-0,035107	-0,28	-0,0079954
	5	0,0212037	0,17	0,0046379	0,0235819	0,19	0,0051472	0,0940559	0,70	0,0206083	0,080298	0,57	0,0169293	0,096899	0,68	0,0207126	0,1141719	0,79	0,024765	0,0874499	0,60	0,0187676
	6	-0,044898	-0,37	-0,0101481	-0,031047	-0,25	-0,0069626	-0,001193	-0,01	-0,0002737	-0,041825	-0,30	-0,0093749	-0,013031	-0,09	-0,0029421	0,0137447	0,10	0,0031314	-0,018553	-0,13	-0,0041924
	7	-0,189537	-1,34	-0,0458641	-0,16963	-1,14	-0,0406205	-0,168763	-1,07	-0,0418172	-0,137757	-0,86	-0,0323241	-0,111282	-0,70	-0,0263249	-0,053893	-0,33	-0,0126753	-0,066839	-0,41	-0,0154496
	8	0,09123	0,77	0,0192535	0,1212428	0,95	0,0251732	0,1266415	0,95	0,0272992	0,086824	0,62	0,0182438	0,1050561	0,75	0,022363	0,1323301	0,94	0,0284438	0,1110085	0,79	0,0235447

Tablo 11. Zamanlar Arası Regresyon Çıktıları (devamı)

	1			2			3			4			5			6			7		
	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki
Parlamento yani Büyük Millet Meclisine Güven Düzeyi	-0,05119	-1,13	-0,0110672	-0,053907	-1,19	-0,0116336	-0,049507	-1,04	-0,0107407	-0,060396	-1,21	-0,0127902	-0,063664	-1,26	-0,0133943	-0,066506	-1,30	-0,0140166	-0,065697	-1,27	-0,0137311
Devlet memurları, bürokratlara Güven Düzeyi	-0,06883	-1,65*	-0,014881	-0,070772	-1,70*	-0,0152732	-0,097628	-2,25***	-0,0211806	-0,09333	-2,06**	-0,0197647	-0,099334	-2,17***	-0,0208989	-0,098691	-2,13**	-0,0207998	-0,102059	-2,21***	-0,0213308
Ankara'daki Hükümete Güven Düzeyi	0,1535174	3,91***	0,0331903	0,1553463	3,94***	0,033525	0,1465299	3,44***	0,0317899	0,1400659	3,19***	0,0296621	0,1437198	3,28***	0,0302373	0,1563342	3,45***	0,0329486	0,1581686	3,44***	0,0330581
Mahkemelere Güven Düzeyi	0,0614232	1,69 *	0,0132796	0,0586978	1,60	0,0126675	0,0692108	1,78*	0,0150154	0,0533086	1,35	0,0112893	0,0509997	1,28	0,0107299	0,0466572	1,16	0,0098333	0,0540556	1,32	0,0112979
İnsanlara Güven Düzeyi	0,1407582	1,44	0,0304317	0,1509515	1,54	0,0325765	0,1637496	1,62	0,0355257	0,1289747	1,29	0,0273133	0,1621092	1,62	0,0341063	0,1825642	1,81*	0,0384767	0,1895832	1,86*	0,039624
Siyasetin Önemi	0,0214352	0,75	0,0046343	0,0205833	0,72	0,004442	0,031883	1,06	0,0069171	0,0454358	1,44	0,0096221	0,0483225	1,51	0,0101666	0,0515084	1,60	0,0108558	0,0464013	1,42	0,0096981
Dinin Önemi	0,1487613	4,22 ***	0,032162	0,1450243	4,11***	0,0312974	0,1377927	3,76***	0,0298943	0,1343596	3,47***	0,0284537	0,0991604	2,43**	0,0208624	0,0893048	2,17**	0,0188216	0,0841641	2,04**	0,0175908
Hayat Tatmin Düzeyi				0,0326687	2,55**	0,0070502	0,0251874	1,85*	0,0054645	0,0209565	1,48	0,004438	0,0206713	1,44	0,0043491	0,0210975	1,45	0,0044465	0,0185502	1,26	0,0038771
Maddi Tatmin Düzeyi				-0,035094	-1,70 *	-0,0075736	-0,039819	-1,86*	-0,0086389	-0,050372	-2,28**	-0,0106674	-0,047697	-2,13**	-0,010035	-0,045123	-2,03**	-0,0095099	-0,043392	-1,94*	-0,0090692
Siyasi Görüş							0,0169726	1,35	0,0036822	0,0072555	0,56	0,0015365	-0,001755	-0,13	-0,0003692	-0,000253	-0,02	-0,0000534	-0,005949	-0,44	-0,0012434
Ulusal Gurur Düzeyi										0,1577301	2,84***	0,0334029	0,1454427	2,49**	0,0305998	0,1626241	2,73***	0,0342742	0,1534557	2,56**	0,0320731
Dindarlık	Dindar değil												-0,174061	-2,11**	-0,0385244	-0,171953	-2,08**	-0,0380773	-0,16011	-1,92*	-0,0350146
	Ateist												-0,357573	-1,15	-0,0863395	-0,360097	-1,14	-0,0871094	-0,364263	-1,12	-0,0876273
Devletin Sorumluluğu															0,030283	2,95***	0,0063824	0,0367081	3,43***	0,0076722	
Servet Birikimi																		0,0447702	4,28***	0,0093572	
Log likelihood		-1346,5774			-1336,7312			-1210,1523			-1122,212			-1098,8366			-1084,0843			-1069,2485	
Pseudo R2		0,0381			0,0403			0,0432			0,0432			0,0437			0,0465			0,0519	

\* p&lt;0.10; \*\*p&lt;0.05; \*\*\*p&lt;0.01

Notlar: Marjinal etki en yüksek vergi ahlak düzeyine göre hesaplanmıştır.

Tüm regresyonlar ağırlıklandırılmıştır.

Referans gruplar: 1990, Erkek, 15-24, Evli &amp; Evli gibi birlikte yaşamakta, Ücretli ve tam zamanlı, Gelir düzeyi (1), İnsanların çoğuna güvenilebilir, Dindar



Yukarıda da görüldüğü üzere, anketin uygulandığı yıl modelin tüm versiyonlarında vergi ahlak düzeyini anlamlı şekilde etkilemektedir. 2007 ve 2012 yılı katılımcılarının yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığı, 1990 yılı katılımcılarından daha düşüktür. Aradaki fark özellikle 2007 yılı için daha büyük ve daha anlamlıdır. Yüksek düzeyde vergi ahlakına sahip olma olasılığı, modelin en kapsamlı sürümü olan 7. versiyonda referans yıla nispetle 2007 yılı için yaklaşık olarak %9.5 ve 2012 yılı için yaklaşık olarak %3 daha düşüktür. Bu bulgular, önceki bölümde uygulanan Kruskal Wallis testi ve Wilcoxon İşaretli Sıralar testi sonuçları ile uyarlık göstermektedir. İlgili çerçevede Türkiye’de 2000’li yıllarda 1990 yılına göre vergi ahlak erozyonu gözlemlendiğini değerlendirmek olanaklıdır. Ancak 2012 yılı verileri tecrübe edilen ahlaki aşınmanın 2007 yılındaki keskinliğini nispeten yitirdiğini işaret etmektedir. 2012 yılında vergi ahlakında önceki ölçüme göre nispi bir olumlu değişim mevcuttur.

Herhangi bir versiyonda cinsiyet, yaş ve medeni durumun yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığını arttırdığına ilişkin anlamlı bir bulguya rastlanmamıştır. Yazında vergi ahlakı ve yaş arasında genelgeçer bir ilişki tespit edilmemiştir. İleri yaşlarda vergi ahlakının arttığını işaret eden çok sayıdaki çalışmanın (Vogel (1974), Kaplan ve Reckers (1985), Torgler (2004a), Cummings ve diğerleri (2009)) yanında, yaş ile vergi ahlakı arasında bir rabıta tespit etmeyen çalışmalar (Song ve Yarbrough (1978), Mason ve Calvin (1984)) da mevcuttur. Literatürdeki genel vargı kadınların vergi ahlakının erkeklerden yüksek olduğu yönündedir (Alm ve Torgler (2006), Torgler (2006)). Ancak, aksine örnekler (Benjamini ve Maital (1985)) ve değişkenler arasında ilişki belirlenemeyen araştırmalar da mevcuttur (Williams ve Krasniqi (2017)). Medeni durumun vergi ahlakı üzerindeki etkisi ise tartışmaya açık olmakla birlikte evliliğin vergi ahlakı üzerinde pozitif etkisi olduğunu işaret eden çalışmalar da mevcuttur (Torgler (2005a), Torgler ve Schneider (2007)).

İstihdam durumunun etkisi irdelendiğinde, 5 versiyonda anlamlılık arz eden bir düzenlilik gözlemlenmiştir. İş arayanların<sup>34</sup> yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığı referans grup olan ücretli ve tam zamanlı çalışanlardan daha düşüktür. Bu kişiler halihazırda gelir vergisi mükellefi olmadıkları için bu çıktının değeri tartışmaya açıktır. Literatürde,

<sup>34</sup> Benzer Türkçe çalışmalar sıklıkla “işsiz” ifadesini kullanmaktadır; ancak anketin orijinal sürümündeki seçenek “iş arıyor” olduğu için tez çalışmasında bu ifade tercih edilmiştir.

istihdam durumunun vergi ahlakı üzerindeki etkisine ilişkin karmaşık vargılar aktarılmaktadır (Torgler (2006), Alm ve Torgler (2006)). Ancak, kimi çalışmalar (Flippin ve diğerleri (2013), Lubian ve Zarri (2011)) serbest meslekle meşgul olan bireylerin vergi ahlakının daha düşük olduğuna dair bulgular paylaşmıştır. Yazında, serbest meslek çalışanlarının vergileme tekniği itibariyle daha fazla vergi uyumsuzluğu sergileme fırsatına sahip olduğu ve bu nedenle işaret edilen ayrışmanın öngörüldüğü değerlendirilmektedir. Bu çalışmada benzer bir sonuca ulaşılmamıştır.

Gelir düzeyinin etkisi modelin en kompleks versiyonları olan 6. ve 7. versiyonda bir ayrışmayı işaret etmektedir. 2. ve 3. gruptaki düşük gelirlilerin en yoksulları barındıran 1. grup üyelerine göre yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılıkları daha fazla iken; daha üst gelirlileri içeren 5, 6, 7 ve 8 grup üyeleri için bu tip anlamlı bir ayrışma mevcut değildir. Bu nedenle, gelir düzeyi ve vergi ahlakı arasında bir düzenlilikten bahsetmek olanaklı değildir. Gelir düzeyi ve vergi ahlakı üzerine yazında gerçekleştirilen ampirik araştırmalarda da belirgin bir motif tespit edilmemiştir. Yüksek gelir düzeyinin vergi uyumunu arttırdığına/azalttığına; düşük gelir düzeyinin vergi uyumunu arttırdığına/azalttığına ve vergi uyumu ile gelir düzeyi arasında ilişki olmadığına dair karmaşık bulgular mevcuttur (Yankelovich ve White (1984), Mason ve Calvin (1984), Witte ve Woodbury (1985)).

Parlamentoya güven, herhangi bir versiyonda yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığını anlamlı bir şekilde değiştirmemektedir. Mahkemelere güven sadece 1. ve 3. versiyonda düşük anlamlı bir düzeyde müspet etki yaratmaktadır. İnsanlara güven konusunda “çok dikkatli olmak gerekir” diyenlerin yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığının 6. ve 7. versiyonlarda referans gruba göre daha fazla olduğu belirlenmiştir. Hükümete güvenin tüm versiyonlarda yüksek anlamlılık düzeyinde yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığını arttırdığı gözlemlenmiş; aksine bürokrasiye güven arttıkça yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığının tüm versiyonlarda düştüğü tespit edilmiştir. Bu tespit oldukça dikkat çekicidir. Kaynar-Bilgin (2011) çalışmasında da bürokrasiye güvene ilişkin katsayı işareti (anlamlı olmasa da) benzer yönlü bir tespiti işaret etmektedir. İlgili çerçevede, vatandaşların vergiye ilişkin usulsüzlüklerin nasıl olsa devlet yetkilileri tarafından belirleneceğini düşünerek daha düşük vergi ahlakı sergilediklerini

değerlendirmek mümkündür. Yazındaki genel eğilim, hükümete ve hukuk sistemine artan güvenin vergi ahlakını yükselttiğini işaret etmektedir (Torgler (2004a), Torgler (2005b)).

Siyasete verilen önem, hiçbir versiyonda anlamlı etki yaratmamıştır. Dine verilen önem arttıkça ise tüm versiyonlarda yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığı yükselmektedir. Literatürde dine ilişkin değişkenlerin temel olarak vergi ahlakı üzerinden belirleyici rol oynadığı gözlemlenmektedir (Torgler (2006), Tittle (1980), Grasmick ve diğerleri (1991b)).

Hanesinin maddi durumunu daha tatmin edici bulanların yüksek vergi ahlakına sahip olma ihtimali değişkenin bulunduğu tüm versiyonlar için daha düşüktür. Hayat memnuniyeti daha yüksek olan bireylerin daha yüksek düzeyde vergi ahlakı ile donanma şanslarının 2. ve 3. versiyonda düşük düzeyde de olsa anlamlı bir şekilde fazla olduğu gözlemlenmiştir. Yazında benzer ampirik vargılara rastlamak mümkündür (Torgler (2004a)).

Siyasi görüşün herhangi bir versiyonda anlamlı ayrışma yaratmadığı tespit edilmiştir. Ulusal gurur düzeyindeki artış ise, dahil olduğu tüm versiyonlarda yüksek vergi ahlakına sahip olma ihtimalini yükseltmektedir. Literatürde ulusal gurura ilişkin benzer vargılar mevcuttur (Torgler (2004a), Torgler (2005a)).

Dindar olmadığını belirten katılımcıların yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığı değişkenin dahil olduğu tüm versiyonlarda kendini dindar olarak betimleyen katılımcılara nispetle daha düşüktür. Kendini ateist olarak tanımlayan katılımcılarda ise bu tip bir ayrışma gözlemlenmemiştir. Literatürde, genellikle dini değerler ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişkinin varlığı işaret edilmektedir (Grasmick ve diğerleri (1991a), Feld ve Torgler (2007)).

Devletin yurttaşlarının geçimlerini temin hususunda daha fazla sorumluluk alması gerektiğini düşünen katılımcılarının yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığının anlamlı şekilde yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Bu vargıyı devletin sorumluluğunun artmasını isteyen yurttaşların kamu hizmetleri karşılığında vergi ödemeye hazır olduğu şeklinde değerlendirmek olanaklıdır. Benzer şekilde, herkese yetecek kadar servet olduğunu

düşünen (diğer bir ifadeyle servet edinmenin 0 toplamı bir oyun olduğunu düşünmeyen) katılımcıların yüksek vergi ahlakına sahip olma şansı daha fazladır.

Kullanılan bu iki bağımsız değişken bu çalışmaya özgü irdelemeleri işaret ettiği için Wald testi aracılığı ile bu değişkenlerin modelin tahmin gücüne anlamlı ölçüde katkı sağlayıp sağlamadığı araştırılmıştır. 6. versiyonda devletin sorumluluğu değişkeninin ilişkin test çıktısı  $\chi^2(1) = 8.72$  (prob  $> \chi^2 = 0.0032$ ); 7. versiyonda servet birikimi değişkeninin ilişkin test çıktısı  $\chi^2(1) = 18.29$  (prob  $> \chi^2 = 0.0000$ ) ve 7. versiyonda her iki değişkene ilişkin bütünleşik test çıktısı  $\chi^2(2) = 24.69$ , (prob  $> \chi^2 = 0.0000$ ) olarak hesaplanmıştır. İlgili çerçevede, hem devletin sorumluluğu hem de servet birikimi değişimlerinin modelin tahmin gücünü geliştirdiği tespit edilmiştir.

Toplulaştırmak gerekirse bürokrasiye güven ve maddi tatmin düzeyi arttıkça yüksek vergi ahlakına sahip olma ihtimali azalmakta; hükümete güven, dinin önemi ve ulusal gurur düzeyi arttıkça ise yüksek vergi ahlakına sahip olma ihtimali artmaktadır. Ek olarak dindar olanların, devletin sorumluluk almasını gerektiğini düşünenlerin ve servetin herkese yetecek kadar bol olduğunu düşünenlerin yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığının fazlalaştığı gözlemlenmiştir. Anketin 2007 ve 2012 yılında katılan bireylerin yüksek vergi ahlakına sahip olma şansının referans yıla göre daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

Ek olarak, zamanlar arası farklılaştırmayı vurgulamak amacı ile Tablo 12 oluşturulmuştur. Bu tabloda referans yıl olarak alınan dalga yılı değiştirildiğinde tüm versiyonlar için regresyon sonuçlarının nasıl farklılaştığı sunulmuştur. Tablodaki tüm spesifikasyonlara daha önce aktarılan tüm değişkenler dahildir. Ancak zamanlar arası farklılaşmayı vurgulamak amacı ile tabloda sadece zaman değişkenine ilişkin bilgiler aktarılmıştır. Görüldüğü üzere, en yüksek vergi ahlakı düzeyi 1990 yılında, en düşük vergi ahlak düzeyi ise 2007 yılında gözlemlenmektedir. 2012 yılında 2007 yılına göre yüksek vergi ahlaklı olma eğiliminde nispi bir yükseliş tespit edilmiştir.

Tablo 12. Farklı Referans Yıllar için Regresyon Çıktıları

Yıl	Referans	1			2			3			4		
		Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki
1990	referans												
2007		-0,5453482	-6,41***	-0,118937	-0,5481459	-6,22 ***	-0,118871	-0,5247204	-5,74***	-0,1170981	-0,5198884	-5,57***	-0,112641
2012		-0,2159314	-2,52**	-0,0392387	-0,2286542	-2,64 ***	-0,0415721	-0,1639838	-1,86*	-0,0301146	-0,1866022	-2,05**	-0,0336666
1990	referans												
2007		0,5453482	6,41***	0,118937	0,5481459	6,22***	0,118871	0,5247204	5,74***	0,1170981	0,5198884	5,57***	0,112641
2012		0,3294168	4,53***	0,0796983	0,3194917	4,33***	0,0772988	0,3607367	4,71***	0,0869835	0,3332862	4,22***	0,0789744
1990	referans												
2007		0,2159314	2,52**	0,0392387	0,2286542	2,64***	0,0415721	0,1639838	1,86*	0,0301146	0,1866022	2,05***	0,0336666
2012		-0,3294168	-4,53***	-0,0796983	-0,3194917	-4,33***	-0,0772988	-0,3607367	-4,71***	-0,0869835	-0,3332862	-4,22***	-0,0789744
1990	referans												

Yıl	Referans	5			6			7		
		Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki
1990	referans									
2007		-0,4858632	-5,14***	-0,1041587	-0,4814527	-5,07***	-0,1022854	-0,439606	-4,58***	-0,0937184
2012		-0,1790369	-1,95*	-0,0324297	-0,2089208	-2,25**	-0,038259	-0,1559062	-1,66*	-0,0285406
1990	referans									
2007		0,4858632	5,14***	0,1041587	0,4814527	5,07***	0,1022854	0,439606	4,58***	0,0937184
2012		0,3068263	3,82***	0,071729	0,2725319	3,37***	0,0640264	0,2836997	3,47***	0,0651778
1990	referans									
2007		0,1790369	1,95*	0,0324297	0,2089208	2,25***	0,038259	0,1559062	1,66*	0,0285406
2012		-0,3068263	-3,82***	-0,071729	-0,2725319	-3,37***	-0,0640264	-0,2836997	-3,47***	-0,0651778
1990	referans									

\* p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01

Notlar: Tüm spesifikasyonlara daha önce aktarılan tüm değişkenler dahildir. Ancak zamanlar arası farklılaşmayı vurgulamak amacı ile bu tabloda sadece zaman değişkenine ilişkin bilgiler aktarılmıştır.

Marjinal etki en yüksek vergi ahlak düzeyine göre hesaplanmıştır.

Tüm regresyonlar ağırlıklandırılmıştır.

Referans gruplar: 1990, Erkek, 15-24, Evli & Evli gibi birlikte yaşamakta, Ücretli ve tam zamanlı, Gelir düzeyi (1), İnsanların çoğuna güvenilebilir, Dindar

Müteakip paragraflarda araştırmanın derinleştirilmesi amacı ile her dalga için ayrı değerlendirmeler gerçekleştirilmiş ve zamanlar arası analiz için geliştirilen tüm model spesifikasyonları her dalga için münferit olarak sınanmıştır. İlgili çerçevede, tezin temel irdeleme odağı zamanlar arası karşılaştırma olduğu için dalga düzeyinde sadece anlamlı değişkenler aktarılmıştır.

**2. Dalga:** Tablo 13'te görüldüğü üzere 2. dalgada çeşitli versiyonlarda ücretli ve yarı zamanlı çalışma (-)<sup>35</sup>, siyasi görüş (+)<sup>36</sup> ve ulusal gurur düzeyi (+) anlamlı değişkenler olarak dikkat çekmektedir. Bunlardan yalnızca ulusal gurur düzeyinin yüksek anlamlı bir düzenlilik sergilediğini değerlendirmek mümkündür.

---

<sup>35</sup> (-) ifadesi bahsi geçen değişkenin bağımlı değişken üzerindeki ters yönlü etkisini işaret etmektedir.

<sup>36</sup> (+) ifadesi bahsi geçen değişkenin bağımlı değişken üzerindeki aynı yönlü etkisini işaret etmektedir.

Tablo 13. 2. Dalga için Regresyon Çıktıları

		1			2			3			4		
		Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki
İstihdam durumu	Ücretli ve yarı zamanlı	-0,3997384	-1,73*	-0,0776423	-0,4173922	-1,80*	-0,0818617	-0,4586125	-1,90*	-0,095464			
Siyasi Görüş								0,0506365	1,68*	0,009271			
Ulusal Gurur Düzeyi											0,2732198	2,69***	0,439356
Log likelihood		-323,76368			-322,93374			-300,53697			-292,27924		
Pseudo R2		0,0484			0,0497			0,0566			0,0708		

		5			6			7		
		Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki
İstihdam durumu	Ücretli ve yarı zamanlı									
Siyasi Görüş										
Ulusal Gurur Düzeyi		0,2716882	2,63***	0,0439525	0,2864802	2,76***	0,0466199	0,2788584	2,66***	0,0455053
Log likelihood		-288,32029			-287,56998			-287,20982		
Pseudo R2		0,0703			0,0708			0,071		

\* p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01

Notlar: Marjinal etki en yüksek vergi ahlak düzeyine göre hesaplanmıştır.

Tüm regresyonlar ağırlıklandırılmıştır.

Referans gruplar: 1990, Erkek, 15-24, Evli & Evli gibi birlikte yaşamakta, Ücretli ve tam zamanlı, Gelir düzeyi (1), İnsanların çoğuna güvenilebilir, Dindar

**5. Dalga:** Tablo 14'te aktarıldığı üzere, düzenlilik arz eden çeşitli değişkenlerden bahsetmek olanaklıdır. İş aramanın (-), yüksek gelir düzeyinin (+), parlamento ve bürokrasiye güvenin (-), hükümete ve mahkemelere (1., 2., 3. versiyonlar) güvenin (+), insanlara karşı dikkatli olmanın (+), dinin öneminin (+), ateist olmanın (-), devletin sorumluluk alması gerektiğine ve servetin bol olduğuna inanmanın (+) yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığını değiştirdiği gözlemlenmektedir. Bu vargılar 5. dalgayı benzer bir metotla irdeleyen ve daha önce bahsedilen diğer çalışmalar (Bilgin ve Kaynar-Bilgin (2014), Bilgin (2014), Kaynar-Bilgin (2011), Tekeli (2011)) ile karşılaştırıldığında benzeşen ve ayrışan unsurlar saptanmıştır. Özellikle iş aramanın, hükümete güvenin ve dindarlığın benzer ve anlamlı şekilde tüm çalışmalarda öne çıktığı değerlendirilmiştir. Gözlemlenen ayrışmalara modellerde tercih edilen farklı bağımsız değişkenlerin/spesifikasyonların neden olduğu düşünülmektedir.



Tablo 14. 5. Dalga için Regresyon Çıktıları

		1			2			3			4			5			6			7		
		Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki
Yaş	25-34	-0,2597079	-1,92*	-0,0647999	-0,2646917	-1,95*	-0,0656769	-0,266806	-1,85*	-0,0671778												
İstihdam Durumu	İş arıyor	-0,6099527	3,36***	-0,1792655	-0,6056976	3,28***	-0,176459	-0,6048656	3,03***	-0,1820544	-0,4111338	-1,75*	-0,1136442	-0,421565	-1,72*	-0,1148235						
Gerlir Düzeyi	3																0,3555145	1,85*	0,0844252	0,3404674	1,73*	0,0781966
	7							4,735105	11,97***	0,2299522	4,520073	13,36***	0,2190216	4,702811	13,87***	0,2186365	4,785877	15,65***	0,2254543	4,637079	14,94***	0,2188912
	8															0,3523387	1,77*	0,0837843				
Parlamento yani Büyük Millet Meclisine Güven Düzeyi		-0,1357882	-2,36**	-0,0375347	-0,1476941	-2,35**	-0,0378817	-0,1639283	-2,40**	-0,0426362	-0,184008	-2,59***	-0,0462042	-0,1773347	-2,44**	-0,0434989	-0,1814465	-2,47**	-0,04388	-0,17472	-2,39**	-0,0410142
Devlet memurları, Bürokratlara Güven Düzeyi		-0,1441219	-2,27**	-0,0372471	-0,1451149	-2,27**	-0,0372201	-0,1571817	-2,32**	-0,0408815	-0,137939	-1,95*	-0,0346363	-0,1267888	-1,74*	-0,0311004				-0,1210092	-1,67*	-0,028406
Ankara'daki Hükümete Güven Düzeyi		0,1536947	2,59***	0,0397211	0,1499073	2,51**	0,0384493	0,1641402	2,48**	0,0426913	0,1890856	2,91***	0,0474792	0,2041812	3,14***	0,0500841	0,2363446	3,49***	0,0571562	0,2533515	3,78***	0,0594723
Mahkemelere Güven Düzeyi		0,1466532	2,72***	0,0379013	0,1375973	2,51**	0,035292	0,1404123	2,42**	0,0365199												
İnsanlara Güven Düzeyi								0,3002429	1,70*	0,0780904	0,2958105	1,68*	0,0742776	0,3749332	2,12**	0,0919684	0,4209091	2,36**	0,1017903	0,4443218	2,53**	0,1043011
Dinin Önemi		0,2990341	5,09***	0,0772829	0,2970606	5,04***	0,0761923	0,2951191	4,69***	0,0767577	0,3470723	5,03***	0,0871494	0,2853866	3,99***	0,0700032	0,2811858	3,84***	0,0680004	0,2400775	3,12***	0,0563563
Hayat Tatmin Düzeyi					0,033683	1,90*	0,0086393															
Maddi Tatmin Düzeyi											-0,0574115	-1,81*	-0,014416									
Dindarlık	Ateist													-2,404206	-3,92***	-0,7164458	-2,395012	-3,95***	-0,7074444	-2,50651	-3,88***	-0,7134112
Devletin Sorumluluğu																	0,0652854	3,54***	0,0157882	0,0859688	4,22***	0,0201805
Servet Birikimi																				0,0889531	4,51***	0,020881
Log likelihood		-766,60034			-760,16181			-675,95407			-606,12504			-580,5269			-566,87963			-546,47941		
Pseudo R2		0,0611			0,0642			0,0698			0,0691			0,0782			0,0902			0,1074		

\* p&lt;0.10; \*\*p&lt;0.05; \*\*\*p&lt;0.01

Notlar: Marjinal etki en yüksek vergi ahlak düzeyine göre hesaplanmıştır.

Tüm regresyonlar ağırlıklandırılmıştır.

Referans gruplar: 1990, Erkek, 15-24, Evli &amp; Evli gibi birlikte yaşamakta, Ücretli ve tam zamanlı, Gelir düzeyi (1), İnsanların çoğuna güvenilebilir, Dindar

**6. Dalga:** Tablo 15’te görüldüğü üzere bu dalgada anlamlı değişkenlerin sayısı diğer dalgalara nispetle fazladır. Kadın olmanın 5 versiyonda vergi ahlakı üzerine anlamlı müspet etkisi, 35-44 yaşları arasında olmanın ise 5 versiyonda vergi ahlakı üzerine menfi etkisi tespit edilmiştir. İş arayanların vergi ahlakının diğer gruplara göre daha düşük olma eğilimi bu dalgada da sürmektedir.

Tüm versiyonlar için parlamento güveninin vergi ahlakı üzerinde olumsuz, hükümete güveninin ise olumlu etkisi göze çarpmaktadır. Kaynar-Bilgin’in (2011) çalışmasında da 5. dalga için benzer işaretli etkiler gözlemlenmiştir. Parlamento güveni arttıkça vergi ahlakının düşme eğilimi göstermesi açıklaması güç bir düzenlilik olarak yine öne çıkmaktadır.

Siyasetin öneminin 5., 6. ve 7. versiyonlarda olumlu ama düşük anlamlı etkisi belirlenmiştir. Bu daha önceki yıllarda siyasetten bağımsız olan vergi ahlak düzeyinin daha politik bir tartışma konusu haline geldiği şeklinde değerlendirilebilir. Dindar olmayanların dindarla göre yüksek vergi ahlakına sahip olma şansının daha az olduğu gözlemlenmiştir. Ancak ateistlere karşı bu tip bir üstünlük dikkat çekmemektedir. Servetin bol olduğu düşüncesi de vergi ahlak düzeyinin artma olasılığını yükseltmektedir.

Tablo 15. 6. Dalga için Regresyon Çıktıları

		1			2			3			4			5			6			7		
		Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki	Katsayı	z değeri	Marjinal etki
Cinsiyet	Kadın	0,2409285	1,94*	0,0474024				0,2738478	2,09**	0,0527947	0,281264	2,08**	0,0540165	0,2680781	1,95*	0,0511758	0,2321449	1,66*	0,0445865			
Yaş	35-44							-0,4118978	-1,68*	-0,077011	-0,4592688	-1,78*	-0,0817834	-0,4593517	-1,78*	-0,0812181	-0,4369397	-1,68*	-0,078081	-0,4602638	-1,77*	-0,0815652
Istihdam Durumu	Emekli	-0,4132251	-2,20**	-0,0833718	-0,3785371	-2,01**	-0,0758539	-0,3859368	-2,00**	-0,0765311												
	Ev kadını							-0,2929953	-1,79*	-0,0553855												
	Öğrenci	-0,3901789	-1,64*	-0,0777992																		
	İş arıyor	-0,6580144	-3,09***	-0,1491117	-0,6250855	-2,94***	-0,1408079	-0,4327155	-1,97**	-0,0878272				-0,4564076	-1,88*	-0,0958006	-0,4697992	-1,94*	-0,1003099	-0,5029794	-2,10**	-0,1070944
Gelir Düzeyi	2	-3,438759	-8,89***	-0,0511981	-3,687258	-8,70***	-0,0509741	-3,481054	-8,48***	-0,0517228	-3,735758	-8,97***	-0,056096	-3,756008	-8,98***	-0,0575991	-3,750297	-9,01***	-0,0596845	-3,78205	-8,96***	-0,061224
	3	-3,528549	-14,36***	-0,0607715	-3,754883	-12,30***	-0,0579934	-3,260852	-11,93***	-0,0331537	-3,517061	-12,30***	-0,0363192	-3,520026	-11,50***	-0,0362571	-3,508931	-11,94***	-0,0373414	-3,518777	-12,59***	-0,0368119
	4	-4,091182	-22,36***	-0,1549949	-4,328824	-16,95***	-0,1512161	-4,09663	-18,60***	-0,1476648	-4,29742	-18,71***	-0,1451658	-4,314886	-18,15***	-0,1463626	-4,304298	-19,01***	-0,1490926	-4,318717	-20,86***	-0,1477515
	5	-3,883399	-22,75***	-0,11272	-4,131195	-16,56***	-0,1117097	-3,881314	-18,83***	-0,1056295	-4,086792	-18,31***	-0,1044543	-4,111908	-17,76***	-0,1070739	-4,125426	-18,57***	-0,1136396	-4,16506	-19,91***	-0,1172408
	6	-3,999965	-22,57***	-0,1352931	-4,260633	-16,82***	-0,1366467	-3,989731	-18,74***	-0,1255669	-4,236462	-17,36***	-0,1324157	-4,248029	-16,59***	-0,1324717	-4,229989	-17,48***	-0,1335536	-4,254937	-18,52***	-0,134495
	7	-4,259318	-25,62***	-0,1960505	-4,539979	-17,71***	-0,2026708	-4,341437	-20,52***	-0,2075642	-4,492139	-20,01***	-0,1912725	-4,50595	-18,66***	-0,1912949	-4,452924	-19,47***	-0,1836771	-4,466388	-21,40***	-0,1817078
	8	-3,947459	-23,07***	-0,1247675	-4,255223	-16,07***	-0,1355335	-4,069536	-17,79***	-0,1418315	-4,295979	-18,08***	-0,1448551	-4,316793	-17,19***	-0,1467727	-4,296704	-18,09***	-0,1474511	-4,311547	-19,41***	-0,146219
Parlamento yani Büyük Millet Meclisine Güven Düzeyi		-0,1597507	-2,13**	-0,0315314	-0,1574274	-2,10**	-0,031143	-0,1285462	-1,68*	-0,024964	-0,1475235	-1,86*	-0,0285087	-0,1468398	-1,87*	-0,0281928	-0,1707022	-2,15**	-0,0329827	-0,1559294	-1,94*	-0,029994
Ankara'daki Hükümete Güven Düzeyi		0,3502698	5,32***	0,0691358	0,3617379	5,40***	0,0715607	0,3473779	4,83***	0,0674616	0,3338827	4,55***	0,0645223	0,3214277	4,37***	0,0617132	0,3350754	4,52***	0,0647425	0,3276188	4,40***	0,0630196
Siyasetin Önemi														0,0938072	1,75*	0,0180107	0,0967621	1,81*	0,0186961	0,099338	1,82*	0,0191083
Hayat Tatmin Düzeyi					0,0444765	1,82*	0,0087985															
Ulusal Gurur Düzeyi											0,1681804	1,85*	0,0325006									
Dindarlık	Dindar değil													-0,4037073	-3,07***	-0,0889208	-0,4193994	-3,14***	-0,0934213	-0,429049	-3,20***	-0,0953095
Servet Birikimi																				0,0419807	2,17**	0,0080753
Log likelihood			-654,68206			-647,85735			-584,70918			-545,36626			-537,44809			-528,17183			-525,94162	
Pseudo R2			0,0595			0,0634			0,0674			0,0654			0,0722			0,0726			0,0761	

\* p&lt;0.10; \*\*p&lt;0.05; \*\*\*p&lt;0.01

Notlar: Marjinal etki en yüksek vergi ahlak düzeyine göre hesaplanmıştır.

Tüm regresyonlar ağırlıklandırılmıştır.

Referans gruplar: 1990, Erkek, 15-24, Evli &amp; Evli gibi birlikte yaşamakta, Ücretli ve tam zamanlı, Gelir düzeyi (1), İnsanların çoğuna güvenilebilir, Dindar

6. dalgaya ilişkin en önemli husus gelir düzeyinin tüm seviyelerde tüm versiyonlar için kuvvetli bir anlamlı etki işaret etmesidir. Gelir düzeyi arttıkça yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığı dikkate değer ölçüde azalmaktadır. Modelin en kompleks spesifikasyonu olan 7 numaralı versiyonda 2. gelir aralığında bulunan katılımcıların (%6), 3. gelir aralığında bulunan katılımcıların (%4), 4. gelir aralığında bulunan katılımcıların (%15), 5. gelir aralığında bulunan katılımcıların (%12), 6. gelir aralığında bulunan katılımcıların (%13), 7. gelir aralığında bulunan katılımcıların (%18) ve 8. gelir aralığında bulunan katılımcıların (%15) en yoksul durumda olan referans gruba göre yüksek vergi ahlaklı olma şansı daha düşüktür.

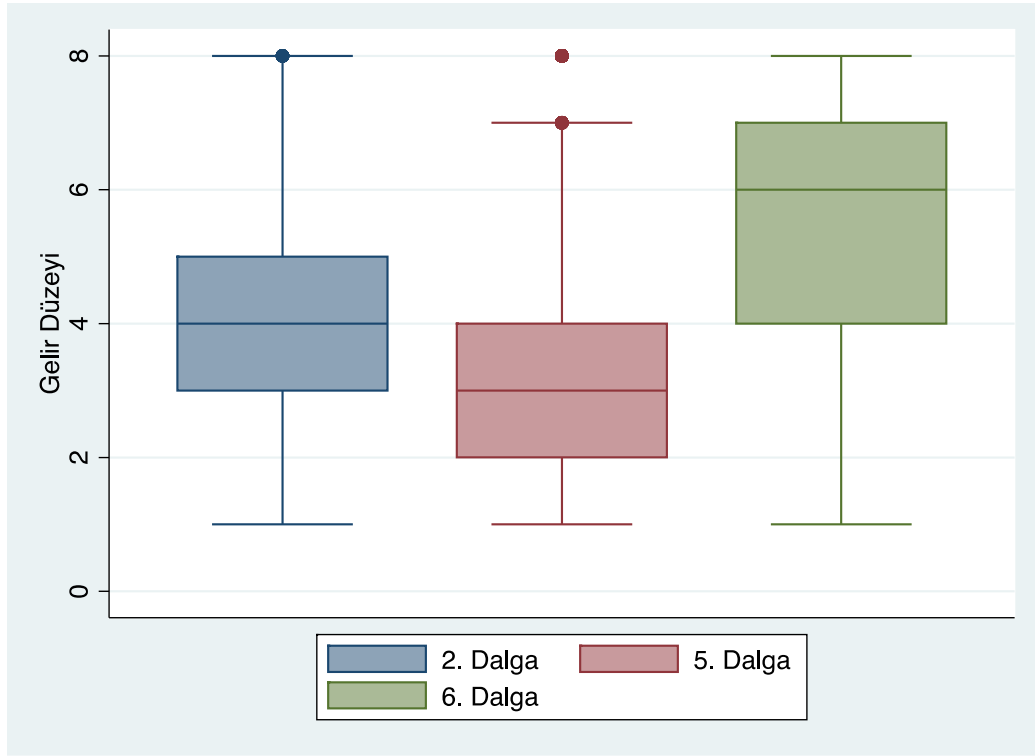
Daha önce toplulaştırılmış ve ayrıksı irdelemelerin hiçbirinde bu tip bir belirlenim gözlemlenmemiştir. Bu nedenle, işaret edilen tespit belirgin ölçüde dikkat çekmektedir. Türkiye için en güncel veri örüntüsü niteliği sergileyen 6. dalganın daha önce ilgili çerçevede ayrıntılı bir ampirik irdelemeye konu olmaması hasebiyle bahsedilen meselenin daha detaylı irdelenmesini önem arz etmektedir. Bu hususu 2010 sonrası yıllarda mükelleflerin vergiye bakışına ilişkin bir dönüşümün sonucu olarak değerlendirmek olanaklıdır. Mükelleflerin üst gelir gruplarına geçtikçe kamu hizmetlerinden daha az faydalanması ve bu nedenle kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algıladıkları vergiden kaçmak istemeleri olasıdır. Oysaki, benzer bir durum önceki yıllarda tecrübe edilmemiştir. Bu tespit daha önceki yıllarda mükelleflerin verginin karşılıksız olduğuna-yurttaşlık görevi olduğuna ilişkin yargılarının daha kuvvetli olduğu şeklinde değerlendirilebilir.

Araştırmayı derinleştirmek amacıyla vergi ahlakı ve gelir arasındaki korelasyon irdelenmiş; ancak yüksek gelirin tek başına düşük vergi ahlakını açıklamak için yeterli olmadığı tespit edilmiştir (sıralama korelasyon katsayısı = -0.0365 ve  $\text{prob} > |t| = 0.1491$ ). Bu nedenle gelir düzeyinin modeldeki diğer değişkenlerle birlikte belirleyici bir role büründüğü de göz ardı edilmemelidir.

Her üç dalga için de gelir dağılımını işaret eden kutu diyagramları aşağıda aktarılmadadır. Şekil 4'te aktarıldığı üzere 2. ve 5. dalgalar, 6. dalgaya nispetle daha düşük bir gelir seviyesini işaret etmektedir. Ancak 6. dalgada diğer dalgalardan farklı olarak medyanın pozisyonu dikkat çekmektedir. Bu pozisyonun 6. dalga için daha büyük bir gelir pastası ile birlikte daha adaletsiz bir bölüşümü simgelediğini değerlendirmek olanaklıdır. Bu

unsuru da 6. dalgada gelir düzeyinin vergi ahlakı üzerindeki rolü ile ilişkilendirmek olanaklıdır<sup>37</sup>.

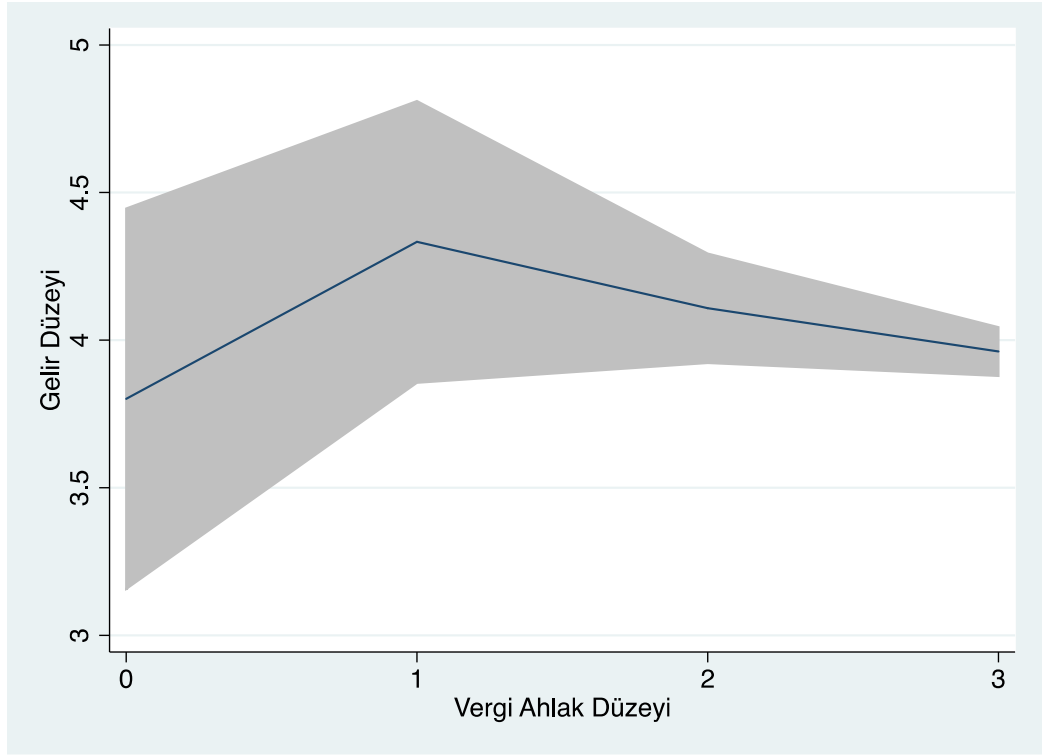
Şekil 4. Farklı Dalgalara İlişkin Gelir Dağılımı Profilleri



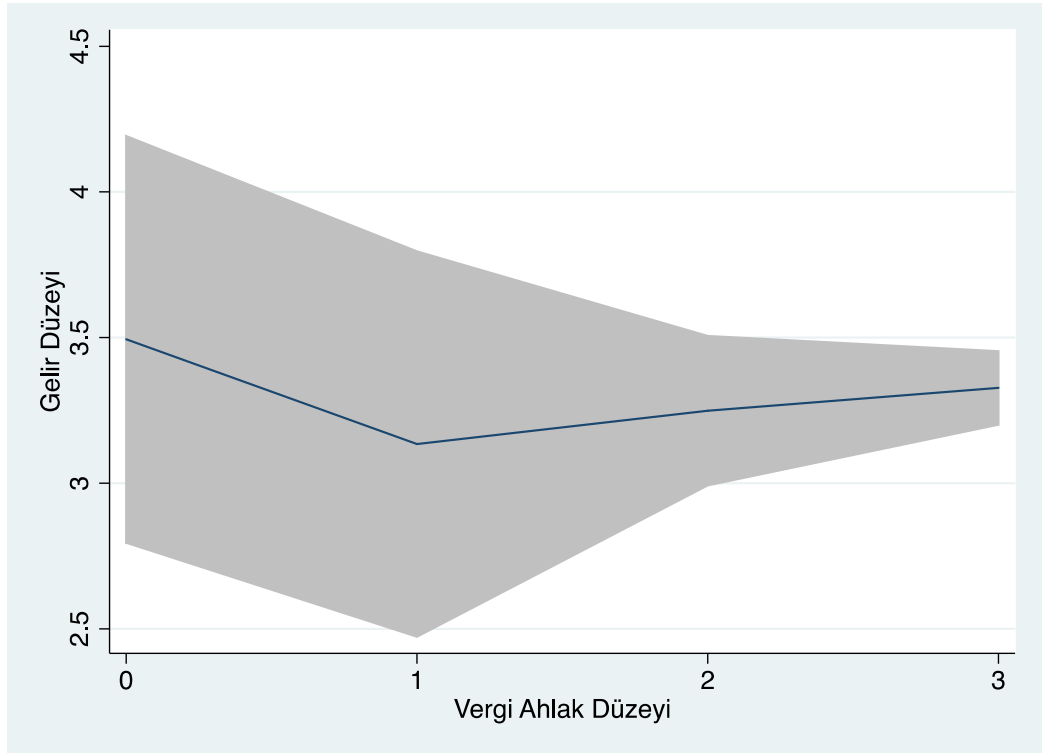
Ek olarak, vergi ahlak düzeyi ve gelir arasındaki ilişkiyi işaret eden Şekil 5, Şekil 6 ve Şekil 7 incelendiğinde dalgalar arasında gözlemlenen vergi ahlakı-gelir dinamiği farklılıkları daha anlaşılır hale gelmektedir. Şekil 7 diğer şekillerden farklı olarak yüksek gelir-düşük vergi ahlakı ilişkisini açık bir biçimde gözler önüne sermektedir. Bu örüntü çerçevesinde 6. dalga için gelir düzeyinin anlamlı bir değişken olarak öne çıkmasını nedenselleştirmek olanak kazanmaktadır.

<sup>37</sup> Bu vergi Bloomquist'in (2003) çalışmasının bulgularını destekler niteliktedir.

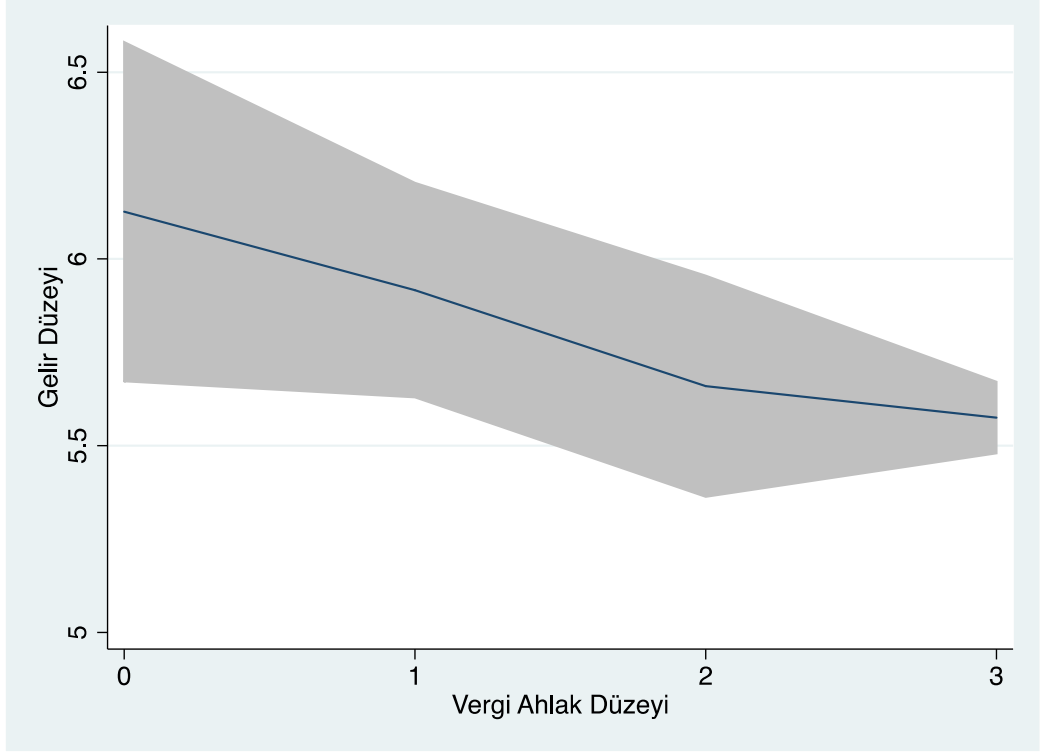
Şekil 5. Vergi Ahlakı - Gelir İlişkisi (2. Dalga)



Şekil 6. Vergi Ahlakı - Gelir İlişkisi (5. Dalga)



Şekil 7. Vergi Ahlakı - Gelir İlişkisi (6. Dalga)



## SONUÇ

Vergi kayıp ve kaçakları tüm dünya ekonomilerinin uzun süredir deneyimlediği önemli bir problemdir. Bu sorun nedeni ile kamu sektörü fon ihtiyacını karşılamakta güçlük çekmekte ve kamu mal ve hizmetlerinin sunumunda aksaklıklar yaşanmaktadır. Vergi direnci problemini aşmak için öncelikli olarak caydırıcı yaklaşımlar gündeme gelmiştir. Hem politikacılar hem de bilim insanları ceza ve denetim unsurları üzerine odaklanmış ve bu enstrümanların vergilendirmeye ilişkin problemlerin aşılması için nasıl kullanılabileceğini tartışmıştır. Ancak aradan geçen zaman göstermiştir ki caydırıcılık odaklı yaklaşım halihazırda tecrübe edilen vergi uyum dinamiklerini yansıtmaktan uzaktır. İlgili çerçevede, hem politika yapıcılar ve uygulayıcılar hem de akademisyenler mevcut vergi uyum düzeyini açıklamak ve kamu kesimi gelir politikalarına ilişkin güncellemeler yapmak adına vergi ahlakı kavramına daha büyük önem atfeder olmuştur.

Aktarılan gelişmeler, vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonu merkezine alan çalışmaların yazında hızla artmasına neden olmuştur. Pek çok araştırmacı farklı metotlar ve veri kaynakları kullanarak yerel, ulusal ve küresel düzeyde analizlere girişmişlerdir. İlgili yönelim, Türkiye’de de gözlemlenmiş ve doğrudan yöntemleri benimseyen pek çok görgül çalışma türetilmiştir. Bu çalışmalarda, Türkiye’de vergi ahlakını şekillendiren faktörler araştırılmıştır. Ancak bu araştırmaların pek çoğunun ana kütleyi yansıtmaya özelliğine haiz olmayan kısıtlı bir örneklem çerçevesinde gerçekleştirildiği vurgulanmalıdır. Küresel bir yönelim çerçevesinde, temsil kabiliyeti yüksek geniş bir örneklem sağlayan Dünya Değerler Anketi’nden faydalanarak Türk vergi ahlakını irdeleyen çalışmalar ise anketin tek bir dalgasına odaklanmaları hasebiyle durağan bir analiz sunmaktadırlar. İlgili çerçevede, en güncel dalgayı da içermek suretiyle zamanlar arası karşılaştırmayı olanaklı kılan bir vergi ahlakı analizinin bilimsel katkı yaratabileceği değerlendirilmiştir. Bu tip analizler yazında pek çok ülke için gerçekleştirilmesine rağmen, Türkiye için benzer bir irdeleme söz konusu değildir.

Tez çalışması kapsamında, Dünya Değerler Anketi’nin 1990 (2. dalga), 2007 (5. dalga) ve 2012 (6. dalga) verileri kullanılarak 22 yıllık bir süreçte Türkiye’de vergi ahlakının dönüşümü irdelenmiştir. Her türlü unsuru gözetmek için farklı spesifikasyonlara sahip alması sıralı probit modeller kullanılarak analizler gerçekleştirilmiş ve vergi ahlak düzeyinin zaman içerisinde değiştiği gözlemlenmiştir. Türkiye’de 2000’li yıllarda 1990



yılına göre vergi ahlak erozyonu gözlemlendiğini değerlendirmek olanaklıdır. Ancak 2012 yılı verileri, tecrübe edilen ahlaki aşınmanın 2007 yılındaki keskinliğini nispeten yitirdiğini işaret etmektedir. 2012 yılında vergi ahlakında bir önceki ölçüme göre nispi bir olumlu değişim mevcuttur.

Araştırma vargılarına göre, bürokrasiye güven ve maddi tatmin düzeyi arttıkça yüksek vergi ahlakına sahip olma ihtimali azalmakta; hükümete güven, dinin önemi ve ulusal gurur düzeyi arttıkça ise yüksek vergi ahlakına sahip olma ihtimali artmaktadır. Ek olarak, dindar olanların, devletin sorumluluk almasını gerektiğini düşünenlerin ve servetin herkese yetecek kadar bol olduğunu düşünenlerin yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığının fazlaştığı gözlemlenmiştir.

Zamanlar arası analiz çerçevesinde, bu çalışmaya özgü bir husus öne çıkmaktadır. Devletin yurttaşlarının geçimlerini temin hususunda daha fazla sorumluluk alması gerektiğini düşünen vatandaşların daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğu belirlenmiştir. Bu eğilim kuvvetli ve dayanıklı bir düzenlilik arz etmektedir. İlgili çerçevede, devletin sorumluluğunun artmasını isteyen yurttaşların kamu hizmetleri karşılığında vergi ödemeye hazır olduğunu değerlendirmek olanaklıdır. Bu yorum caydırıcılık odaklı yaklaşımın maluliyetini de gözler önüne sermektedir. Mükelleflerin vergiye uyum göstermemekteki amacının vergi yükünü düşürmek olmadığı pek çok durum mevcuttur. Vatandaşlar kimi zaman kamu kesimi-yurttaş arasında sosyal politika bağlamında gelişen ilişkinin niteliğine vergi yükünden daha büyük önem atfetmekte ve bu değerlendirmeler çerçevesinde vergiye karşı tutumunu belirlemektedir.

Ek olarak, her dalga için ek regresyon analizleri gerçekleştirilmiştir. Bu noktada, özellikle en güncel veri seti olan 6. dalgaya ilişkin bazı hususlar dikkat çekmektedir. 6. dalgada gelir düzeyinin tüm seviyelerde tüm versiyonlar için vergi ahlakı üzerinde kuvvetli bir anlamlı etkisi gözlemlenmektedir. Gelir düzeyi arttıkça yüksek vergi ahlakına sahip olma olasılığı dikkate değer ölçüde azalmaktadır. Daha önce toplulaştırılmış ve ayrık sırdemelerin hiçbirinde bu tip bir belirlenim öne çıkmamıştır. Bu hususu 2010 sonrası yıllarda mükelleflerin vergiye bakışına ilişkin bir dönüşümün sonucu olarak değerlendirmek olanaklıdır. Mükelleflerin üst gelir gruplarına geçtikçe kamu hizmetlerinden daha az faydalanması ve bu nedenle kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algıladıkları vergiden kaçmak istemeleri olasıdır. Oysaki benzer bir durum önceki

yıllarda tecrübe edilmemiştir. Bu tespit daha önceki yıllarda mükelleflerin verginin karşılıksız olduğuna-yurttaşlık görevi olduğuna ilişkin yargılarının daha kuvvetli olduğu şeklinde değerlendirilebilir. Her üç dalga için gelir dağılımı dinamikleri incelendiğinde en bozuk bölüşüm paftası 6. dalgada gözlemlenmiştir. Bu nedenle 6. dalga çıktılarının daha büyük bir gelir pastası ile birlikte daha adaletsiz bir bölüşümü simgelediğini ve bu hususun vergi ahlakında bir erozyon yarattığını değerlendirmek olanaklıdır.

Son tahlilde, kamu gelirlerini ve mükellef memnuniyetini arttırmak isteyen Türk vergi idaresinin yukarıda aktarılan örüntülere değer atfetmesi etkin bir vergi sisteminin imarına önemli katkı sağlayacaktır. Toplumsal gönenci yükseltmek için idare-mükellef ilişkisinin güçlendirilmesi elzemdir. Mükellefler, varsayımsal olarak suça eğilimli bireyler olarak betimlenmemeli; sosyal refahı mühimseyen paydaşlar olarak değerlendirmelidir. İlgili hususta, son yıllarda gelir idaresinin mükellef haklarına ilişkin girişimleri dikkat çekmektedir. Ek olarak, vergi bilinci kavramının içselleştirilmesi ve bilgi-veri paylaşımında modern teknolojilerden faydalanılması da idare-mükellef ilişkilerini güçlendirecek diğer unsurlar olarak betimlenebilir. Kamu yetkililerinin, politikacıların ve yargı mensuplarının yurttaşların sosyal politika beklentilerine ve adalete ilişkin kaygılarına daha duyarlı olması vergi uyum alanındaki gelişmeleri şüphesiz ivmelendirecektir. İlgili çerçevede, verginin tabana yayılması ve vergi muafiyet ve istisnalarının azaltılması-kaldırılması vergi adaletini tesis etmeye yönelik öncelikli hedefler olarak değerlendirilebilir.

## KAYNAKÇA

- Abdul, M. (2001). Personal income tax non-compliance in Malaysia. *Doctoral Dissertation, Victoria University of Technology*. Melbourne: Victoria University.
- Adams, C. (2001). *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Lanham: Madison Books.
- Aguirre, B., ve Rocha, F. F. (2010). Trust and Tax Morale in Latin American and Caribbean Countries. *14th Annual Conference of The International Society for New Institutional Economics*. Stirling, İskoçya: Society for Institutional & Organizational Economics.
- Ajzen, I. ve Fishbein, M. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behaviour*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alasfour, F., Samy, M. ve Bampton, R. (2016). The Determinants of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Jordan. *Advances in Taxation*, 23, 125 - 171.
- Ali, M. M., Cecil, H. W. ve Knoblett, J. A. (2001). The Effects of Tax Rates and Enforcement Policies on Taxpayer Compliance: A Study of Self-Employed Taxpayers. *Atlantic Economic Journal*, 29(2), 186-202.
- Allingham, M. G. ve Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. ve Martinez-Vazquez, J. (2007). Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. *Working Paper 07-04*. Andrew Young School of Policy Studies, Georgia University, International Studies Program.
- Alm, J. (1991). A Perspective on the Experimental Analysis of Taxpayer Reporting. *The Accounting Review*, 66(3), 577-593.

- Alm, J. ve Beck, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.
- Alm, J. ve Gomez, J. L. (2008). Social Capital and Tax Morale in Spain. *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 73-87.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2004). Estimating The Determinants of Tax Morale. *National Tax Association*, 97, 269-274.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224-246.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651.
- Alm, J., Jackson, B. R. ve Mckee, M. (1992b). Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- Alm, J., Jackson, B. R. ve McKee, M. (1992c). Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance. *The American Economic Review*, 82(4), 1018-1026.
- Alm, J., Jackson, B. R. ve McKee, M. (1992d). Deterrence and beyond: Toward a kinder, gentler IRS. J. Slemrod içinde, *Why people pay taxes: Tax Compliance and Enforcement* (s. 311–329). Michigan: University of Michigan Press.
- Alm, J., Jackson, B. R. ve McKee, M. (1993). Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions and Tax Compliance. *Journal of Economic Behaviour and Organisation*, 22(3), 285–303.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. ve Torgler, B. (2005). Russian Tax Morale in the 1990s. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 98, 287-292.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. ve Torgler, B. (2006). Russian Attitudes Toward Paying Taxes – Before, During, and After the Transition. *International Journal of Social Economics*, 33(12), 832-857.

- Alm, J., McClelland, G. H. ve Schulze, W. D. (1992a). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.
- Alm, J., McKee, M. ve Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Andreoni, J., Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Andriani, L. (2015). Tax Morale and Prosocial Behaviour: Evidence From A Palestinian Survey. *Cambridge Journal of Economics*, 40(3), 821-841.
- Antonides, G. ve Robben, H. S. (1995). True Positives and False Alarms in The Detection of Tax Evasion. *Journal of Economic Psychology*, 16(1), 617-640.
- Arrow, K. J. (1970). *Essays in the Theory of Risk-Bearing*. North-Holland.
- Aumann, Y. (2015). A Conceptual Foundation For the Theory of Risk Aversion. *Discussion Paper 686*. The Hebrew UNiversity of Jerusalem.
- Ayas, I. ve Saruç, N. T. (2015). Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye. *AKÜ İİBF Dergisi*, 17(1), 179-188.
- Barone, G. ve Mocetti, S. (2011). Tax Morale and Public Spending Inefficiency. *International Tax Public Finance*, 18(6), 724-749.
- Barth , E., Cappelen, A. W. ve Ognedal, T. (2006). Fair Tax Evasion. *Working Paper(07/2006)*. Department of Economics University of Oslo.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2004). Vergi Kaçırmaı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. *Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi* (s. 204-241). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Becker, G. S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *The Economic Dimensions of Crime* (s. 13-68). içinde Palgrave Macmillan UK.

- Benjamini, Y. ve Maital, S. (1985). Optimal Tax Evasion & Optimal Tax Evasion Policy Behavioral Aspects. W. Gaertner, & A. Wenig (Dü) içinde, *The Economics of the Shadow Economy* (s. 245-264). Münih: Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Bilgin, C. (2014). Determinants of tax morale in Spain and Turkey: An Empirical Analysis. *European Journal of Government and Economics*, 3(1), 60-74.
- Bilgin, C. ve Kaynar-Bilgin, H. (2014). Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Vergi Ahlakının Belirleyicileri. *Sakarya İktisat Dergisi*, 3(3), 113-144.
- Bloomquist, K. M. (2003). Tax Evasion, Income Inequality and Opportunity Costs of Compliance. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. 96, s. 91-104. National Tax Association.
- Blumenthal, M., Christian, C. ve Slemrod, J. (1998). The Determinants of Income Tax Compliance: Evidence From A Controlled Experiment in Minnesota. *Working Paper 6575*. National Bureau of Economic Research.
- Büyüköztürk, Ş. (2005). Anket Geliştirme. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 3(2), 133-151.
- Cagan, P. (1958). The Demand for Currency Relative to the Total Money Supply. *Journal of Political Economy*, 66(4), 303-328.
- Can, E. ve Duran, İ. (2015). Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(606), 55-71.
- Chan, H. F., Supriyadi, M. W. ve Torgler, B. (2018). Trust and Tax Morale. E. M. Uslaner içinde, *The Oxford Handbook of Social and Political Trust* (s. 497-534). New York: Oxford University Press.
- Cialdini, R. B. (1989). Social Motivations to Comply: Norms, Values and Principles. J. A. Roth, & J. T. Scholz içinde, *Taxpayer Compliance: Social Science Perspective* (s. 200-227). Philadelphia: University of Pennsylvania Press.

- Clotfelter, C. T. (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363-373.
- Crane, S. E. ve Nourzad, F. (1986). Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis. *The Review of Economics and Statistics*, 68(2), 217-223.
- Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M. ve Torgler, B. (2006). Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence. *Berkeley Program in Law and Economics, Working Paper Series*. UC Berkeley.
- Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M. ve Torgler, B. (2009). Tax Morale Affects Tax Compliance: Evidence From Surveys and an Artefactual Field Experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70(3), 447-457.
- Cyan, M. R., Koumpias, A. M. ve Martinez-Vazquez, J. (2016). The Determinants of Tax Morale in Pakistan. *Journal of Asian Economics*, 47(1), 23-34.
- Çetintaş, H. ve Vergil, H. (2003). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4(1), 15-30.
- Çevik, S. (2012). Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı. *Maliye Dergisi*(163), 258-289.
- D'Attoma, J. W. (2015). A Nation Divided: Assessing the Regional Effects of Institutions, Social Capital, and Civic Culture on Tax Morale in Italy. *Dissertation 161*. St. Louis: University of Missouri.
- Daude, C. ve Melguizo, A. (2010). Taxation and More Representation? On Fiscal Policy, Social Mobility and Democracy in Latin America. *Working Paper No. 294*. OECD Development Centre.
- Daude, C., Gutierrez, H. ve Melguizo, A. (2012). What Drives Tax Morale? *Working Paper No. 315*. OECD Development Centre.
- Daude, C., Gutierrez, H. ve Melguizo, A. (2013). What Drives Tax Morale? A Focus on Emerging Economies. *Review of Public Economics*, 207(4), 9-40.

- Deak, D. (2004). Legal Considerations Of Tax Evasion and Tax Avoidance. *Society and Economy*, 26(1), 41-85.
- Dean, P., Keenan, T. ve Kenney, F. (1980). Taxpayers' Attitudes to Income Tax Evasion: An Empirical Study. *British Tax Review*, 1(1), 28-44.
- Devos, K. (2014). *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*. Dordrecht: Springer .
- Didinmez, İ. (2018). *Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Doerrenberg, P. ve Peichl, A. (2013). Progressive Taxation and Tax Morale. *Public Choice*, 155(3-4), 293–316.
- Dubin, J. A. ve Wilde, L. L. (1988). An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance. *National Tax Journal*, 41(1), 61-74.
- Dubin, J. A., Graetz, M. J. ve Wilde, L. L. (1987). Are We a Nation of Tax Cheaters? New Econometric Evidence on Tax Compliance. *The American Economic Review*, 77(2), 240-245.
- Dubin, J. A., Graetz, M. J. ve Wilde, L. L. (1990). The Effect Of Audit Rates On The Federal Individual Income Tax, 1977-1986. *National Tax Journal*, 43(4), 395-409.
- Eisenhauer, J. G. (2008). Ethical Preferences, Risk Aversion, and Taxpayer Behavior. *The Journal of Socio-Economics*, 37(1), 45-63.
- Eisenhauer, J. G., Geide-Stevenson, D. ve Ferro, D. L. (2011). Experimental Estimates of Taxpayer Ethics. *Review of Social Economy*, 69(1), 29-53.
- Eker, A. ve Bülbül, D. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara.
- Erard, B. (1993). Taxation With Representation An Analysis of The Role of Tax Practitioners in Tax Compliance. *Journal of Public Economics*, 52(1), 163-197.



- Ergün, İ. (2016). Vergi Ahlakı: Uygulamalı Örnek (Tekirdağ Örneği). *Yüksek Lisans Tezi*. Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Feige, E. L. (1979). How Big Is the Irregular Economy? *Challenge*, 22(5), 5-13.
- Feige, E. L. (1989). *The Underground Economies*. New York: Cambridge University Press.
- Feinstein, J. S. (1991). An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection. *The RAND Journal of Economics*, 22(1), 14-35.
- Feld, L. P. ve Frey, B. S. (2002). Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated. *Economics of Governance*, 3(2), 87-99.
- Feld, L. P. ve Torgler, B. (2007). Tax Morale After the Reunification of Germany: Results From a Quasi-Natural Experiment. CESifo working paper No.1921.
- Feld, L. P. ve Tyran, J.-R. (2002). Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis. *KYKLOS*, 55(2), 197-222.
- Feld, L. P., Schmidt, A. J. ve Schneider, F. (2007). Tax Evasion, Black Activities and Deterrence in Germany: An Institutional and Empirical Perspective. *Annual Congress of the International Institute of Public Finance* (s. 27-30). University of Warwick.
- Filippin, A., Fiorio, C. V. ve Viviano, E. (2013). The Effect of Tax Enforcement on Tax Morale. *European Journal of Political Economy*, 32, 320-331.
- Forest, A. ve Sheffrin, S. M. (2002). Complexity and Compliance: An Empirical Investigation. *National Tax Journal*, 55(1), 75-88.
- Franzoni, L. A. (2008). Tax Evasion and Tax Compliance. B. Bouckaert, & G. De Geest içinde, *Encyclopedia of Law and Economics* (Cilt 1, s. 52-94). Cheltenham, İngiltere: Edward Elgar.
- Frey, B. S. ve Feld, L. P. (2002). Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis. *Working Paper No. 760*. Cesifo.

- Frey, B. S. ve Torgler, B. (2007). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35(1), 136–159.
- Frey, B. S. ve Weck-Hanneman, H. (1984). The Hidden Economy As An "Unobserved" Variable. *European Economic Review*, 26(1-2), 33-53.
- Friedland, N., Maital, S. ve Rutenberg, A. (1978). A Simulation Study of Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107-116.
- Genç, Y. ve Yaşar, R. (2009). Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi. *Vergi Dünyası*, 338, 34-40.
- Gerstenblüth, M., Melgar, N., Pagano, J. P. ve Rossi, M. (2012). How Do Inequality Affect Tax Morale in Latin America and Caribbean? *Revista de Economía del Rosario*, 15(2), 123 - 135.
- Gerxhani, K. ve Schram, A. (2006). Tax Evasion and Income Source: A Comparative Experimental Study. *Journal of Economic Psychology*, 27(1), 402–422.
- Giles, D. E. (1999). Measuring The Hidden Economy: Implications For Econometric Modelling. *The Economic Journal*, 109(1), 370-380.
- Gökbunar, A. R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63), 69-94.
- Graetz, M. J. ve Wilde, L. L. (1985). The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy. *National Tax Journal*, 38(3), 355-363.
- Grasmick, H. G., Bursik, R. J. ve Cochran, J. K. (1991b). "Render unto Caesar What Is Caesar's": Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat. *The Sociological Quarterly*, 32(2), 251-266.
- Grasmick, H. G., Kinsey, K. ve Cochran, J. K. (1991a). Denomination, Religiosity and Compliance with the Law: A Study of Adults. *Journal for the Scientific Study of Religion*, 30(1), 99-107.

- Groenland, E. A. ve van Veldhoven, G. M. (1983). Tax Evasion Behavior: A Psychological Framework. *Journal of Economic Psychology*, 3, 129-144.
- Halla, M. (2010). Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link. *IZA Discussion Papers, No. 4918*. IZA – Institute of Labor Economics.
- Halla, M. ve Schneider, F. G. (2008). Taxes and Benefits: Two Distinct Options to Cheat on the State. *IZA Discussion Papers, No. 3536*. IZA – Institute of Labor Economics.
- Hammar, H., Jagers, S. ve Nordblom, K. (2009). Perceived Tax Evasion and the Importance of Trust. *The Journal of Socio-Economics*, 38(2), 238–245.
- Hanousek, J. ve Palda, F. (2004). Quality of Government Services and the Civic Duty to Pay Taxes in the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries. *KYKLOS*, 57(2), 237–252.
- Helhel, Y. ve Ahmed, Y. (2014). Factors Affecting Tax Attitudes and Tax Compliance: A Survey Study in Yemen. *European Journal of Business and Management*, 6(22), 48-58.
- Hite, P. A. (1997). Identifying and Mitigating Taxpayer. *Austl. Tax F.*, 13(2), 155-180.
- Hoopes, J. L., Mescall, D. ve Pittman, J. A. (2012). Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance? *The Accounting Review*, 87(5), 1603-1639.
- Horodnic, I. A. ve Williams, C. C. (2016). An Evaluation of the Shadow Economy in Baltic States: A Tax Morale Perspective. *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, 28(2/3), 339-358.
- Hug, S. ve Spörri, F. (2011). Referendums, Trust, and Tax Evasion. *European Journal of Political Economy*, 27(1), 120–131.
- Ibrahim, M. A., Myrna, R., Irawati, I. ve Kristiadi, J. B. (2017). A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 220-225.

- Ibrahim, M., Musah, A. ve Abdul-Hanan, A. (2015). Beyond Enforcement: What Drives Tax Morale in Ghana? *Humanomics*, 31(4), 399-414.
- Inglehart, R. (1977). *The Silent Revolution: Changing Values and Political Styles Among Western Publics*. Princeton: Princeton University Press.
- James, S. ve Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Jimenez, P. ve Iyer , G. S. (2016). Tax Compliance in A Social Setting: The Influence of Social Norms, Trust in Government, and Perceived Fairness on Taxpayer Compliance. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 34(1), 17-26.
- Joulfaian, D. ve Rider, M. (1996). Tax Evasion in The Presence of Negative Income Tax Rates. *National Tax Journal*, 49(4), 553-570.
- Kalenderoğlu, M. (2012). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Kamdar, N. (1995). Information Reporting and Tax Compliance: An Investigation Using Individual TCMP Data. *Atlantic Economic Journal*, 23(4), 278-292.
- Kanniainen, V., Paakkönen , J. ve Schneider , F. (2004). Fiscal and Ethical Determinants of Shadow Economy: Theory and Evidence. *HECER (Helsinki Center of Economic Research) Discussion Paper No. 30* . University of Helsinki.
- Kaplan, S. E. ve Reckers, P. M. (1985). A Study of Tax Evasion Judgments. *National Tax Journal*, 38, 97–102.
- Karlilar, S. ve Kiral, G. (2018). Vergiye Öğrenci Bakış Açısı: Çukurova Üniversitesi Örneği. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22(1), 45-66.
- Kasipillai, J. ve Abdul-Jabbar, H. (2006). Gender and Ethnicity Differences in Tax Compliance. *Asian Academy of Management Journal*, 11(2), 73-88.

- Kastlunger, B., Dressler, S. G., Kirchler, E., Mittone, L. ve Voracek, M. (2010). Sex Differences in Tax Compliance: Differentiating Between Demographic Sex, Gender-Role Orientation, and Prenatal Masculinization (2D:4D). *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 542–552.
- Kaufmann, D. ve Kaliberda, A. (1996). Integrating the Unofficial Economy Into The Dynamics of Post-Socialist Economies: A Framework of Analysis and Evidence. *Policy Research Working Paper 1691*. The World Bank Europe and Central Asia Country Department IV.
- Kaynar-Bilgin, H. (2011). Türkiye'de Vergi Ahlakının Belirleyicileri. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 38(2), 167-190.
- Kinsey, K. A. (1986). Theories and Models of Tax Cheating. *Criminal Justice Abstracts*, 18, 403-425.
- Kıral, E. (2018). Vergi Ahlak ve Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler: Çukurova Üniversitesi Öğrencileri Üzerine Bir Analiz. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 150-167.
- Kirchler, E. (1999). Reactance to Taxation: Employers' Attitudes Towards Taxes. *Journal of Socio-Economics*, 28(1), 131–138.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. ve Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-211.
- Kirchler, E., Maciejovsky, B. ve Schneider, F. (2003). Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553.
- Kondelaji, H. M., Sameti, M., Amiri, H. ve Moayedfar, R. (2016). Analyzing Determinants of Tax Morale Based on Social Psychology Theory: Case Study of Iran. *Iranian Economic Review*, 20(4), 581-598.

- Konrad, K. A. ve Qari, S. (2012). The Last Refuge of a Scoundrel? Patriotism and Tax Compliance. *Economica*, 79(315), 516-533.
- Kurland, N. B. (1995). Ethical Intentions and the Theories of Reasoned Action and Planned Behavior. *Journal of Applied Social Psychology*, 25(4), 297-313.
- Lacko, M. (1998). The Hidden Economies of Visegrád Countries in International Comparison: A Household Electricity Approach. L. Halpern, & C. Wyplosz içinde, *Hungary: Towards a Market Economy*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Lago-Peñas, I. ve Lago-Peñas, S. (2010). The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries. *European Journal of Political Economy*, 26(4), 441-453.
- Leonard, H. B. ve Zeckhauser, R. J. (1987). Amnesty, Enforcement, and Tax Policy. *Tax policy and the economy*, 1, 55-85.
- Leonardo, G. ve Martinez-Vazquez, J. (2016). Politicians, Bureaucrats, and Tax Morale: What Shapes Tax Compliance Attitudes? *International Studies Program Working Paper 16-08*. Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies.
- Levi, M. ve Sacks, A. (2009). Legitimizing Beliefs: Sources and Indicators. *Regulation & Governance*, 3(4), 311-333.
- Lewis, A. (1982). *The Psychology of Taxation*. Oxford.: Martin Robertson.
- Li, S. X. (2010). Social Identities, Ethnic Diversity, and Tax Morale. *Public Finance Review*, 38(2), 146-177.
- Lisi, G. ve Pugno, M. (2011). Tax Morale, Entrepreneurship, and The Irregular Economy. *AUCO Czech Economic Review*, 5(2), 116-131.
- Lopez-Laborda, J. ve Rodrigo, F. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.

- Lubian, D. ve Zarri, L. (2011). Happiness and Tax Morale: An Empirical Analysis. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 80(1), 223– 243.
- Luitel, H. S. ve Sobel, R. S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 19-38.
- Luttmer, E. F. ve Singhal, M. (2014). Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168.
- Martinez-Vazquez, J. ve Torgler, B. (2009). The Evolution of Tax Morale in Modern Spain. *Journal of Economic Issues*, 43(1), 1-28.
- Mason, R. ve Calvin, L. D. (1984). Public Confidence and Admitted Tax Evasion. *National Tax Journal*, 37(4), 489-496.
- McGee, R. W. (2014). The Ethics of Tax Evasion: A Case Study of Brazil. B. Christiansen içinde, *Handbook of Research on Economic Growth and Technological Change in Latin America* (s. 379-399). Hershey: IGI Global.
- McGee, R. W. ve M'Zali, B. (2007). The Ethics of Tax Evasion: An Empirical Study of French EMBA Students. *Andreas School of Business Working Paper Series*. Miami Shores: Barry University.
- Mcgee, R. W. ve Shopovski, J. (2018). The Ethics of Tax Evasion: A Survey of Law and Economics Students in the Republic of Macedonia. *International Journal of Economic Sciences*, 7(2), 57-69.
- McGee, R. W. ve Tusan, R. (2006). The Ethics of Tax Evasion: A Survey of Slovak Opinion. *Andreas School of Business Working Paper Series*. Miami Shores: Barry University.
- McKerchar, M., Bloomquist, K. ve Pope, J. (2013). Indicators of Tax Morale: An Exploratory Study. *eJournal of Tax Research*, 11(1), 5-22.
- Milliron, V. C. (1985). A Behavioral Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 794-816.

- Molero, J. C. ve Pujol, F. (2012). Walking Inside the Potential Tax Evader's Mind: Tax Morale Does Matter. *Journal of Business Ethics*, 105(2), 151-162.
- Mongin, P. (1998). Expected Utility Theory. J. B. Davis, D. W. Hands, & U. Maki içinde, *Handbook of Economic Methodology* (s. 342-350). Cheltenham: Edward Elgar.
- Mossin, J. (1968). Aspects of Rational Insurance Purchasing. *Journal of Political Economy*, 76(4), 553-568.
- Muter, N. B., Sakınç, S. ve Çelebi, A. K. (1993). Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket. *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- Neumann, J. ve Morgenstern, O. (1944). *Theory Of Games and Economic Behavior*. Oxfordshire: Princeton University Press.
- Niesiobedzka, M. (2014). Relations Between Procedural Fairness, Tax Morale, Institutional Trust and Tax Evasion. *Journal of Social Research & Policy*, 5(1), 41-52.
- Orviska, M. ve Hudson, J. (2002). Tax Evasion, Civic Duty and Law Abiding Citizen. *European Journal of Political Economy*, 19(1), 83-102.
- Özdemir, A. R. ve Ayvalı, H. (2007). Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler. *Maliye Dergisi*(153), 51-73.
- Özgün, Z. ve Yüksel, C. (2018). Mersin'de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Düzeyinin Ölçülmesi. *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü e-dergi*, 1(2), 33-48.
- Plumley, A. H. (1996). The Determinants of Individual Income Tax Compliance. *Publication 1916 (Rev. 11-96)*. Department of the Treasury Internal Revenue Service Publication.



- Pommerehne, W. W. ve Frey, B. S. (1992). The Effects of Tax Administration on Tax Morale. *Working Paper No.191*. Department of Economics, University of Konstanz.
- Pommerehne, W. W. ve Weck-hannemann, H. (1996). Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland. *Public Choice* , 88(1-2), 161-170.
- Posner, E. A. (2000). Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance. *86 Virginia Law Review*, 8, 1781-1819.
- Pyle, D. J. (1991). The Economics of Taxpayer Compliance. *Journal of Economic Surveys*, 5(2), 163-198.
- Randlane, K. (2012). Tax Compliance and Tax Attitudes: The Case of Estonia. *Journal of Management and Change*, 29(1), 89-103.
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E. ve Hammerle, F. K. (2010). Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study. *Law & Policy*, 32(2), 214-225.
- Richardson, G. (2006). The Impact of Tax Fairness Dimensions on Tax Compliance Behavior in an Asian Jurisdiction: The Case of Hong Kong. *International Tax Journal*, 32(1), 29-46.
- Richardson, G. (2008). The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17(1), 67-78.
- Ristovska, M., Mojsoska-Blazevski, N. ve Nikolov, M. (2013). An Alternative View to the Tax Evasion: the Effect of Tax Morale on Paying Taxes in Macedonia and EU Countries. *Serbian Journal of Management*, 8(2), 169-183.
- Ruegger, D. ve King, E. W. (1992). A Study of the Effect of Age and Gender upon Student Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, 11(3), 179-186.

- Sa, C., Martins, A. ve Gomes, C. (2013). Tax morale, Occupation and Income Level: an Analysis of Portuguese Taxpayers. *Conference On Financial Management and Economics* (s. 1-6). Barcelona 10-11 Ağustos 2013: University of Coimbra.
- Sa, C., Martins, A. ve Gomes, C. (2015). Tax Morale Determinants in Portugal. *European Scientific Journal*, 11(10), 236-254.
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069 – 1075.
- Sandalcı, U. (2015). Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sandmo, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, 58(4), 643-663.
- Saruç, N. T. (2015). *Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2003). Vergi Etiğinin Ölçümü: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 5(1), 79-96.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(10), 1-28.
- Schneider, F. (2007). Reducing the Shadow Economy in Germany: A Blessing or a Curse? *Department of Economics Discussion Paper*. Linz: University of Linz.
- Schneider, F. ve Enste, D. H. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77-114.
- Schoemaker, P. J. (1982). The Expected Utility Model: Its Variants, Purposes, Evidence and Limitations. *Journal of Economic Literature*, 20(2), 529-563.
- Scholz, J. T. ve Lubell, M. (1998). Trust and Taxpaying: Testing the Heuristic Approach to Collective Action. *American Journal of Political Science*, 42(2), 398-417.

- Slemrod, J. (1985). An Empirical Test for Tax Evasion. *The Review of Economics and Statistics*, 67(2), 232-238.
- Slemrod, J. (2002). Trust in Public Finance. *NBER Working Paper No. 9187*. National Bureau of Economic Research.
- Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48.
- Smith, K. W. ve Kinsey, K. A. (1978). Understanding Taxpaying Behavior: A Conceptual Framework with Implications for Research. *Law & Society Review*, 21(4), 639-663.
- Song , Y.-d. ve Yarbrough, T. E. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*, 38(5), 442-452.
- Spicer, M. W. ve Becker, L. A. (1980). Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach. *National Tax Journal*, 33(2), 171-175.
- Stack, S. ve Kposowa, A. (2006). The Effect of Religiosity on Tax Fraud Acceptability: A Cross-National Analysis. *Journal for the Scientific Study of Religion*, 45(3), 325-351.
- Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the Public Sector* (3 b.). Londra: W.W. Norton & Company Ltd.
- Strielkowski, W. ve Čábelková, I. (2015). Religion, Culture, and Tax Evasion: Evidence from the Czech Republic. *Religions*, 6(1), 657–669.
- Strumpel, B. (1969). The Contribution of Survey Research to Public Finance. A. Peacock içinde, *Quantitative Analysis in Public Finance* (s. 29-32). Newyork: Praeger.
- Şahin, M. ve Hatırlı, S. A. (2016). Türkiye'de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 7(18).

- Tauchen, H. V., Witte, A. D. ve Beron, K. J. (1993). Tax Compliance: An Investigation Using Individual Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) Data. *Journal of Quantitative Criminology*, 9(2), 177-202.
- Tekeli , R. (2011). The Determinants of Tax Morale: the Effects of Cultural Differences and Politics. *PRI Discussion Paper Series (11A-1)*. Policy Research Institute, Ministry of Finance of Japan.
- Tittle, C. R. (1980). *Sanctions and Social Deviance: the Question of Deterrence*. New York: Praeger.
- Tittle, C. R. ve Welch, M. R. (1983). Religiosity and Deviance: Toward a Contingency Theory of Constraining Effects. *Social Forces*, 61(3), 653-682.
- Torgler, B. (2002/2003). Does Culture Matter? Tax Morale in an East-West-German Comparison. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 59(4), 504-528.
- Torgler, B. (2003a). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. *Doktora Tezi*. Basel: Basel Üniversitesi.
- Torgler, B. (2003b). To Evade Taxes or Not To Evade: That Is the Question. *Journal of Socio-Economics*, 32(3), 283-302.
- Torgler, B. (2003c). Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust. *Constitutional Political Economy*, 14(1), 119-140.
- Torgler, B. (2003d). Tax Morale and Institutions. *Working Paper No. 2003 - 09*. CREMA.
- Torgler, B. (2003e). Tax Morale in Transition Countries. *Post-Comunist Economies*, 15(3), 357-381.
- Torgler, B. (2004a). Tax morale in Asian countries. *Journal of Asian Economics*, 15(2), 237-266.
- Torgler, B. (2004b). Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries. *Working Paper No. 2004 - 05*. CREMA.

- Torgler, B. (2005a). Tax morale in Latin America. *Public Choice*, 122(1-2), 133-157.
- Torgler, B. (2005b). Tax Morale and Direct Democracy. *European Journal of Political Economy*, 21(2), 525-531.
- Torgler, B. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61(1), 81-109.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale*. Edward Elgar.
- Torgler, B. (2008). What Do We Know about Tax Fraud? An Overview of Recent Developments. *Social Research*, 75(4), 1239-1270.
- Torgler, B. (2012a). Tax morale, Eastern Europe and European enlargement. *Communist and Post-Communist Studies*, 45(1-2), 11-25.
- Torgler, B. (2012b). Attitudes Toward Paying Taxes in the USA: An Empirical Analysis. R. W. McGee içinde, *The Ethics of Tax Evasion: Perspectives in Theory and Practice* (s. 269-283). New York: Springer.
- Torgler, B. ve Murphy, K. (2004). Tax Morale in Australia: What Shapes It and Has It Changed Over Time? *Journal of Australian Taxation*, 7(2), 298-335.
- Torgler, B. ve Schaffner, M. (2007). Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation. *Working Paper Series 2007-11*. CREMA.
- Torgler, B. ve Schaltegger, C. A. (2005). Tax Morale and Fiscal Policy. *Working Paper No. 2005 - 30*. CREMA.
- Torgler, B. ve Schaltegger, C. A. (2006). Tax Morale: A Survey with a Special Focus on Switzerland. *Swiss Journal of Economics and Statistics*, 142(3), 395-425.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries. *Working Paper No 2004 - 17*. Center for Research in Economics, Management and the Arts.

- Torgler, B. ve Schneider, F. (2005). Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis. *Empirica*, 32(2), 231-250.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2007). What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries. *Social Science Quarterly*, 88(2), 443-470.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2009). The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy. *Journal of Economic Psychology*, 30(1), 228–245.
- Torgler, B. ve Valev, N. T. (2010). Gender and Public Attitudes Toward Corruption and Tax Evasion. *Contemporary Economic Policy*, 28(4), 554-568.
- Torgler, B. ve Werner, J. (2005). Fiscal Autonomy and Tax Morale: Evidence From Germany. *Working Paper No. 2005 - 07*. CREMA.
- Torgler, B., Demir, I. C., Macintyre, A. ve Schaffner, M. (2008). Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation. *Economic Analysis and Policy*, 38(2), 313-339.
- Torgler, B., Schaffner, M. ve Macintyre, A. (2007). Tax Compliance, Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality. *International Studies Program Working Paper 07-27*, 1-36.
- Torgler, B., Schneider, F. ve Schaltegger, C. A. (2010). Local Autonomy, Tax Morale, and The Shadow Economy. *Public Choice*, 144(1-2), 293–321.
- Tosuner , M. ve Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Trüdinger, E.-M. ve Hildebrandt, A. (2012). Causes and Contexts of Tax Morale: Rational Considerations, Community Orientations, and Communist Rule. *International Political Science Review*, 34(2), 191-209.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. *Yayın No: 51*. Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

- Tulkens, H. ve Jacquemin, A. (1971). *The cost of delinquency: A problem of optimal allocation of private and public expenditure*. Kathol.Univ.
- Tunçer, M. (2002). Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), 107-129.
- Turan, D. ve Yurdakul, A. (2014). Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakı. *Business and Economics Research Journal*, 5(1), 123-141.
- UN. (2011, Ekim 19). *Financing For Development*. Mart 7, 2018 tarihinde Cooperation, Committee of Experts on International: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm> adresinden alındı
- Uslaner, E. M. (2007). Tax Evasion, Trust, and the Strong Arm of the Law. N. Hayoz, & S. Hug içinde, *Tax Evasion, Trust, and State Capacities* (s. 17-50). Bern: Peter Lang AG.
- Vogel, J. (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. *National Tax Journal*, 27(4), 499-513.
- Vythelingum, P., Soondram, H. ve Jugurnath, B. (2017). An Assessment of Tax Morale Among Mauritian Taxpayers. *Journal of Accounting and Taxation*, 9(1), 1-10.
- Wahlund, R. (1992). Tax Changes and Economic Behavior: The Case of Tax Evasion. *Journal of Economic Psychology*, 13(4), 657-677.
- Wallschutzky, I. G. (1984). Possible Causes of Tax Evasion. *Journal of Economic Psychology*, 5(4), 371-384.
- Wearing, A. ve Headey, B. (1997). The Would-Be Tax Evader: A Profile. *Australian Tax Forum*, 13(1), 3-17.
- Wenzel, M. (2005). Motivation or Rationalisation? Causal Relations Between Ethics, Norms and Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 26(4), 491–508.

- Williams, C. C. ve Horodnic, I. A. (2015). Explaining and Tackling the Shadow Economy in Estonia, Latvia and Lithuania: A Tax Morale Approach. *Baltic Journal of Economics*, 15(2), 81–98.
- Williams, C. C. ve Horodnic, I. A. (2016). Tackling the Undeclared Economy in the European Union: An Evaluation of the Tax Morale Approach. *Industrial Relations Journal*, 47(4), 322–340.
- Williams, C. C. ve Krasniqi, B. (2017). Evaluating the Individual-and Country-Level Variations in Tax Morale: Evidence From 35 Eurasian Countries. *Journal of Economic Studies*, 44(5), 816-832.
- Williams, C. C. ve Martinez, A. (2014). Explaining Cross-National Variations in Tax Morality in the European Union: An Exploratory Analysis. *Studies of Transition States and Societies*, 6(1), 5-18.
- Witte, A. D. ve Woodbury, D. F. (1985). The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the US Individual Income Tax. *National Tax Journal*, 38(1), 1-13.
- World Values Survey*. (1981). Mart 10, 2018 tarihinde <http://www.worldvaluessurvey.org/wvs.jsp> adresinden alındı
- Yankelovich, S. ve White, I. (1984). Taxpayer Attitudes Survey: Final Report. *Public Opinion Survey Prepared for the Public Affairs Division*. New York: Internal Revenue Service.
- Yeniçeri, H. ve Çevik, S. (2014). Sosyal ve Politik Etkileşim, Bireysel Değerler ve Vergi Ahlâkı Arasındaki İlişkilerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Test Edilmesi. *Amme İdaresi Dergisi*, 47(3), 69-90.
- Yeşilyurt, Ş. (2015). Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32), 36-56.



- Yew, B. K., Milanov, V. B. ve McGee, R. W. (2015). An Analysis of Individual Tax Morale for Russia: Before and After Flat Tax Reform. *International Business Research*, 8(1), 60-80.
- Yitzhaki, S. (1974). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201-202.
- Yurdakul, A. (2013). Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği. *Doktora Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Zellner, A. (1970). Estimation of Regression Relationships Containing Unobservable Independent Variables. *International Economic Review*, 11(3), 441-454.



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 11/10/2019

Tez Başlığı : Türkiye'de Vergi Ahlakını Şekillendiren Etkenler

Yukarıda başlığı gösterilen ve Danışmanlığında hazırlanan tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 114 sayfalık kısmına ilişkin, 11/10/2019 tarihinde Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezin benzerlik oranı %7'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1-  Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- 2-  Kaynakça hariç
- 3-  Alıntılar hariç
- 4-  Alıntılar dâhil
- 5-  5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmasının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

TEZ DANIŞMANI:

AD/SOYAD: İbrahim Erdem SEÇİLMİŞ

ÜNVAN: Doçent Doktor

İMZA:

TEZİ HAZIRLAYAN ÖĞRENCİ BİLGİLERİ:

Adı Soyadı: Bahadır Sazak DOĞAN

Öğrenci No: N12164646

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Maliye

Statüsü:  Doktora  Bütünleşik Dr.



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 11/10/2019

Tez Başlığı: Türkiye'de Vergi Ahlakını Şekillendiren Etkenler

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

11/10/2019

*BSN*

**Adı Soyadı:** Bahadır Sazak DOĞAN  
**Öğrenci No:** N12164646  
**Anabilim Dalı:** Maliye  
**Programı:** Maliye  
**Statüsü:**  Yüksek Lisans  Doktora  Bütünleşik Doktora

**DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI**

*Uygundur*

Doç. Dr. Erdem SEÇİLMİŞ

Telefon: 0-312-2976860  
Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>  
Faks: 0-3122992147  
E-posta: [sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr](mailto:sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr)





HACETTEPE UNIVERSITY  
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES  
ETHICS COMMISSION FORM FOR THESIS

HACETTEPE UNIVERSITY  
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES  
PUBLIC FINANCE DEPARTMENT

Date: 11/10/2019

Thesis Title: Tax Morale in Turkey: What Shapes It?

My thesis work related to the title above:

1. Does not perform experimentation on animals or people.
2. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
3. Does not involve any interference of the body's integrity.
4. Is not based on observational and descriptive research (survey, interview, measures/scales, data scanning, system-model development).

I declare, I have carefully read Hacettepe University's Ethics Regulations and the Commission's Guidelines, and in order to proceed with my thesis according to these regulations I do not have to get permission from the Ethics Board/Commission for anything; in any infringement of the regulations I accept all legal responsibility and I declare that all the information I have provided is true.

I respectfully submit this for approval.

11/10/2019

BS77

Name Surname: Bahadır Sazak DOĞAN

Student No: N12164646

Department: Public Finance

Program: Public Finance

Status:  MA  Ph.D.  Combined MA/ Ph.D.

**ADVISER COMMENTS AND APPROVAL**

Uygundur

Assoc. Prof. Dr. Erdem SEÇİLMİŞ

