

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**DOKTORA PROGRAMI**

**KAMU HARCAMALARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Yasemin ARIMAN**

**MAYIS-2019**

**TRABZON**

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**DOKTORA PROGRAMI**

**KAMU HARCAMALARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Yasemin ARIMAN**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mehmet TUNÇER**

**MAYIS-2019**

**TRABZON**

## ONAY

Yasemin ARIMAN tarafından hazırlanan “Kamu Harcamalarının Vergi Uyumuna Etkisi: Türkiye Örneği” bu Çalışma 28.06.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı’nda **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı – Adı Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Başkan	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Şeref KALAYCI	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Mehmet TUNÇER	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Levent Yahya ESER	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒ

Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ediyorum.

Yasemin ARIMAN

21.05.2019

## ÖNSÖZ

Vergi uyumu uzun yıllardır sosyal bilimler alanının inceleme konusu olmaktadır. Bu bağlamda, *İnsanlar neden vergi kaçırır?* ve *İnsanlar neden vergi öder?* sorularına cevap aranmaktadır. Vergi uyumunun incelendiği ilk çalışmalarda *İnsanlar neden vergi kaçırır?* sorusuna cevap aranırken günümüzde “İnsanlar neden vergi öder?” sorusuna cevap aranmaktadır. Geçen yıllar içerisinde, bu sorulara cevap aranırken, insanların vergi kaçırma nedenlerini ya da vergi ödeme nedenlerini açıklayan, birçok faktörün olduğu tespit edilmiştir. Bu faktörler, çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur ve en bilinen sınıflandırmalar; ekonomik, sosyo-psikolojik ve idare ile ilgili olan sınıflandırmalardır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için hem bilim insanları hem de politikacılar tarafından çok sayıda çalışma yapılmaktadır. Buna rağmen, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermemeleri sorunu çözülememiştir. Dolayısıyla vergi uyumunu etkileyen ve şu ana kadar tespit edilememiş faktörlerin araştırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda, bu çalışmanın konusu, Türkiye’de kamu harcamalarının vergi uyumuna etkisidir. Daha önce Türkiye için yapılan çalışmalarda, kamu harcamalarını bir faktör boyutu olarak ele alan çalışmaya rastlanılmamıştır. Bununla birlikte, literatürde daha önce yapılan çalışmalarda, kamu harcamalarının vergi uyumunu etkileyen bir değişken olduğu kabul görmektedir. Bu kapsamda, bu çalışmanın amacı, kamu harcamalarının, vergi uyumuna olan etkisini tespit etmek ve bu tespit doğrultusunda vergi uyumunun artırılması için çözüm önerileri geliştirmektir.

Bu çalışmanın yapıldığı süre zarfında, her zaman desteğini aldığım, bilgisini, zamanını ve tecrübelerini benimle paylaşan değerli danışmanım Prof. Dr. Mehmet TUNÇER’e, yapıcı ve yönlendirici eleştirileri ile katkı sağlayan Prof. Dr. Şeref KALAYCI’ya, değerli görüş ve önerilerini paylaşan Doç. Dr. Levent Yahya ESER’e, Doç. Dr. Havvanur Feyza ERDEM’e, Dr. Öğr. Üyesi Ezgi BADAY YILDIZ’a, her zaman yanımda olan Uzm. Setenay ŞEVİK’e, çalışmaya bir şekilde destek sağlayan değerli hocalarıma, arkadaşlarıma ve hayatım boyunca her zaman yanımda olan aileme teşekkür ederim.

Mayıs, 2019

Yasemin ARIMAN

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER .....	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT .....	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XII
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XV
GİRİŞ .....	1-4

## BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	5-42
1.1. Genel Açıklama.....	5
1.2. Vergi Uyumu, Vergi Denetimi ve Kamu Harcamaları Kavramları .....	6
1.2.1. Vergi Uyumu Kavramı .....	7
1.2.1.1. Vergi Uyumu Tanımı.....	7
1.2.1.2. Vergi Uyumu Göstergeleri .....	9
1.2.2. Vergi Denetimi Kavramı.....	11
1.2.3. Kamu Harcamaları Kavramı .....	15
1.2.3.1. Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması.....	18
1.2.3.2. Vergi ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişki .....	21
1.3. Vergi Uyumu Davranışı, Teorileri, Yaklaşımları ve Modelleri .....	22
1.3.1. Vergi Uyumu Davranışı.....	23
1.3.2. Vergi Uyumu Teorileri .....	25
1.3.3. Vergi Uyumu Yaklaşımları ve Modelleri .....	27
1.3.4. Vergi Uyumu Modellerinin Gelişimi .....	30
1.4. Vergi Uyumunu Ölçmek İçin Kullanılan Yöntemler.....	34
1.5. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler.....	35

## İKİNCİ BÖLÜM

<b>2. VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER/DEĞİŞKENLER: AMPİRİK LİTERATÜR VE TÜRKİYE’DE VERGİ UYUMUNUN ARTIRILMASI İÇİN YAPILAN KAMUSAL DÜZENLEMELER .....</b>	<b>43-107</b>
2.1. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler/Değişkenler: Ampirik Literatür .....	43
2.1.1. Ekonomik Faktörler .....	46
2.1.1.1. Vergi Oranı .....	46
2.1.1.2. Denetim .....	48
2.1.1.3. Önceki Denetimlerin Etkisi .....	52
2.1.1.4. Yaptırımlar.....	53
2.1.2. Sosyo-Psikolojik Faktörler.....	56
2.1.2.1. Vergi Ahlakı .....	56
2.1.2.2. Vergi Bilinci .....	58
2.1.2.3. Adalet/Eşitlik .....	60
2.1.2.4. Hükümet/Birey İlişkileri.....	61
2.1.2.5. Sosyal Normlar .....	63
2.1.2.6. Yolsuzluk.....	66
2.1.2.7. Mükellefiyet.....	67
2.1.2.8. Kamu Harcamaları.....	69
2.1.2.9. Güven.....	81
2.1.2.10. Din .....	83
2.1.3. Vergi Yönetimi ile İlgili Faktörler .....	85
2.1.3.1. Vergi İdaresinin Etkinliği .....	85
2.1.3.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı .....	89
2.1.3.3. Vergi Afları.....	91
2.1.3.4. Vergi Yardımcıları.....	95
2.1.4. Demografik Değişkenler .....	96
2.2. Türkiye’de Vergi Uyumunun Artırılması İçin Yapılan Kamusal Düzenlemeler .....	98
2.2.1. Kalkınma Planlarında Vergi Uyumunun Yeri .....	98
2.2.2. T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığının Vergi Uyumunu Artırmak İçin Yaptığı Çalışmalar .....	100

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. TÜRKİYE’DE VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLERE/DEĞİŞKENLERE

<b>YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI .....</b>	<b>108-163</b>
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	109
3.2. Araştırma Soruları .....	110
3.3. Araştırma Modelinin Geliştirilmesi ve Test Edilecek Hipotezler .....	110
3.4. Araştırmanın Yöntemi.....	112
3.5. Veriler .....	114
3.6. Bulgular ve Değerlendirme .....	114
3.6.1. Betimleyici İstatistikler .....	114
3.6.1.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Soruların Frekans Dağılımları .....	115
3.6.1.2. 5’li Likert Ölçeğinin Kullanıldığı Soruların Frekans Dağılımları .....	117
3.6.2. Verilerin Normal Dağılım Testi ve Güvenilirlik Analizi Bulguları .....	134
3.6.3. Faktör Analizi Bulguları .....	136
3.6.3.1. Açıklayıcı Faktör Analizi Bulguları .....	136
3.6.3.1.1. Faktör Boyutları Güvenilirliği.....	137
3.6.3.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları .....	138
3.6.3.2.1. Birinci Düzey Tek Faktörlü DFA Model .....	139
3.6.3.2.2. Birinci Düzey Çok Faktörlü DFA Model.....	139
3.6.3.2.3. İkinci Düzey Tek Faktörlü DFA Model .....	140
3.6.4. Sorular Arası Korelasyon İstatistikleri.....	144
3.6.5. Yapısal Eşitlik Modeli ve Bulgular.....	149
3.6.6. Tartışma .....	155
<b>SONUÇ .....</b>	<b>164</b>
<b>YARALANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>172</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>202</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>205</b>



## ÖZET

Bu çalışmada, İnsanlar neden vergi öder? ve Kamu harcamalarının vergi uyumu üzerinde bir etkisi var mı? sorularına cevap aranmaktadır. Bu bağlamda, bu çalışmanın amacı, Türkiye’de, kamu harcamalarının vergi uyumuna olan etkisini tespit etmek ve Türkiye’deki vergi uyumunun artırılması için bu tespit doğrultusunda fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamaları kullanılarak çözüm önerileri geliştirmektir.

Bu amaç doğrultusunda bilimsel araştırmalar-nitel araştırma-betimsel analiz-kesitsel araştırma ve tümevarım yöntemi kullanılmıştır. Vergi uyumu araştırma yöntemlerinden, yüz yüze anket yöntemi kullanılmıştır. Örneklem belirlenmesinde, tesadüfi örnekleme yöntemlerinden tabakalı örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Buna göre Türkiye’de 12 ilde 800 dolaysız vergi mükellefine anket uygulanmıştır. İller itibariyle genel bütçe vergi gelirleri Tahsilat/Tahakkuk oranı ikincil veri olarak kullanılmıştır. Anket çalışması ile elde edilen veriler SPSS ve AMOS paket programları kullanılarak analiz ve test edilmiştir. Bu bağlamda, SPSS’de AFA yapılmış ve AMOS’ta DFA yapılmıştır. AFA ve DFA sonucunda beş faktör boyutunun vergi uyumunu ölçmek için yeterli olduğu tespit edilmiştir.

AMOS’ta Path analizi yapılarak vergi uyumunu etkileyen faktörler ve değişkenler tespit edilmiştir. Buna göre; sosyal, kamu harcamaları ve adalet faktörlerinin vergi uyumu üzerinde anlamlı etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Gelir değişkeninin, vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, ekonomik ve mali bağlantı faktörlerinin vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Mükelleflerin çoğunun, ödeyeceği vergi artmadan; genel kamu hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, iskân ve toplum refahı hizmetleri, dinlenme kültür ve din hizmetleri ve sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri için yapılan harcamaların daha fazla yapılmasını tercih ettiği tespit edilmiştir. Yine mükelleflerin çoğunun, ödeyeceği verginin artması gerekse bile; savunma, sağlık ve eğitim hizmetleri için yapılan harcamaların daha fazla yapılmasını tercih ettiği tespit edilmiştir. Ayrıca, kamu harcamalarının vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi Uyumu, Kamu Harcamaları, Açıklayıcı Faktör Analizi, Doğrulayıcı Faktör Analizi, Yapısal Eşitlik Modellemesi

## ABSTRACT

In this study, Why people pay taxes? and Does public expenditure have an impact on tax compliance? questions are investigated. The main objective of this research in Turkey, is to determine the effect of the tax compliance of public expenditure and in line with these findings for the improvement of tax compliance has been developing solutions in Turkey.

For this purpose, scientific researches-qualitative research-descriptive analysis-cross-sectional research and induction method have been used. Face to face survey method was used for tax compliance research methods. Stratified sampling method, one of the random sampling methods, was used in the determination of the sample. In this context, sufficient sample size has been studied with samples and survey more than doubled to 800 direct taxpayer applied in 12 provinces in Turkey. The data obtained from the survey study were analyzed and tested using SPSS and AMOS package programs. In this context, AFA was made in SPSS and DFA was performed in AMOS. The result of AFA and DFA was found to be sufficient to measure the tax compliance of five factor dimensions.

Path analysis was performed in AMOS and factors and variables affecting tax compliance were determined. According to this; It was determined that social, public expenditure process and justice factors had a significant effect on tax compliance. Income variable has a significant effect on tax compliance. However, it was determined that economic and fiscal connection factors had no significant effect on tax compliance. Also; age, gender, marital status and education variables have no significant effect on tax compliance.

Most of the taxpayers will pay the tax without increasing; It has been determined that the public spending, public order and security services, economic affairs and services, environmental protection services, housing and community welfare services, resting cultural and religious services and social security and social welfare services are preferred to be made more. In addition, most taxpayers, even if the tax to pay has to increase; It is determined that the expenditures made for defense, health and education services prefer to be made more.

**Keywords:** Tax Compliance, Public Expenditures, Explanatory Factor Analysis, Confirmatory Factor Analysis, Structural Equation Modeling

## TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Vergi Uyumsuzluğu Gösteren Mükellefler İçin Önceden Belirlenmiş Yaptırımlar .....	14
2	Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması .....	19
3	Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması .....	20
4	Vergi Uyumu Yaklaşımları.....	30
5	Vergi Uyum Modellerinin Gelişimi.....	31
6	Vergi Kültürü ve Vergi Uyumu Arasındaki İlişki .....	37
7	Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörler .....	45
8	Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları ve Uygulanması Gereken Anket Formunun İllere Göre Dağılımı.....	114
9	İllere Göre Uygulanan Anket Sayısı Frekans Dağılımları.....	115
10	Katılımcıların Demografik Frekans Dağılımları.....	116
11	Katılımcıların Vergi ile İlgili İşlemlerini Yaptırdığı Kişilerin Frekans Dağılımı.....	117
12	Katılımcıların Evet Hayırlı Seçenekli Sorulara Verdiği Cevapların Frekans Dağılımları.....	132
13	Katılımcıların Fonksiyonel Sınıflandırmaya Göre Kamu Harcaması Tercihleri ve Bu Tercihler İçin Vergi Ödeme ile İlgili Beyanları .....	134
14	Verilerin Normal Dağılım Testi Bulguları.....	135
15	Güvenilirlik Analizi Bulgusu.....	135
16	MSA Testi Bulguları.....	136
17	Faktör Analizi Uygunluk Bulguları .....	136
18	Faktör Analizi / Rotated-Component Matrix Bulguları.....	137
19	Faktör Boyutlarının Güvenilirliği .....	138
20	Model Uyum İndeksi Karşılaştırmaları .....	138
21	Model Uyum İndeksleri .....	142
22	Faktör Boyutları İçin Oluşturulan Kriterler .....	142
23	Kriterlerin Regresyon Bulguları .....	143
24	Kriterlerin Varyans Bulguları .....	143
25	Faktör Boyutları İçin Kriterler ve Hipotezler .....	144
26	Kamu Harcamalarına Yönelik Soruların Korelasyon Matrisi .....	148
27	Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler Regresyon Bulguları .....	150
28	Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler Nihai Regresyon Bulguları .....	151
29	Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler İçin Korelasyon Bulguları.....	154

30	Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisinde Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırmaya Göre Payı (%).....	156
31	Önemli Riskler Araştırması Öne Çıkan Bulgular .....	159



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Mali Bağlantı .....	30
2	Dikey ve Yatay Karşılıklılık Çerçevesi .....	39
3	Uyum Stratejisi ve Vergi İklimi.....	44
4	Önerilen Araştırma Modeli.....	111
5	Birinci Düzey Tek Faktörlü DFA Model.....	139
6	Birinci Düzey Çok Faktörlü DFA Model .....	140
7	İkinci Düzey Tek Faktörlü DFA Model .....	141
8	Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler Yapısal Eşitlik Modeli .....	149
9	Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler Nihai Yapısal Eşitlik Modeli ....	150

## GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr. ....	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	Vergi Ödeyenlerin Parası Nerelere Harcanacak? .....	106
2	Vergi Vermenin Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?...117	
3	Hiçbir Zaman Denetlenmeyeceğini Bilse Dahi, Vergi ile İlgili Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getiren Mükellefler Vardır Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	118
4:	Yapılan Denetimlerin Vergi ile İlgili Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesinde Etkili Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	118
5	Mükelleflerin Birden Fazla Denetim Geçirmelerinin, Vergi ile İlgili Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getirmelerinde Etkili Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	119
6	Mevcut Vergi Cezalarının, Vergi ile İlgili Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesinde Etkili Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	120
7	Fırsatı Olsa Bile Vergi ile İlgili Hilelere Başvurmayan, Vergisel Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getiren Mükelleflerin Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	120
8	Verginin, Devlet Eliyle Sunulan Kamu Hizmetlerinin Karşılığı Olarak Alındığı Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	121
9	Türkiye’de Vergi Yükünün Adaletli Dağıtıldığı Düşüncesine Katılıyor Musunuz? ....	122
10	Türkiye’de Aynı Gelir Düzeyine Sahip Mükelleflerin Aynı Düzeyde Vergi Ödediği Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	122
11	Türkiye’de Hükümetin, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Çalıştığı Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	123
12	Eğitim, Sağlık, Savunma ve Sosyal Yardım Hizmetleri Dışındaki Devletin Yaptığı Diğer Hizmetlerin, Hangileri Olduğunu Bilmek Mümkündür Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	123
13	Vergilerin Nasıl Harcandığını ve Devlet Eliyle Sunulan Hizmetlerin Hangi Yolla Geri Döndüğünü İzlemek Mükellefin Görevlerinden Biridir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	124
14	Türkiye’de Ödenen Vergilerin Ne Oranda ve Nerelere Harcandığını Takip Etmek Mümkündür Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	125

15	Ödediğiniz Verginin Nerelere Harcandığını Bilmek Önemlidir Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	125
16	Devlet Eliyle Sunulan Hizmetlerin Gerekli Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	126
17	Türkiye’de Sunulan Kamu Hizmetlerinin ve Onlar İçin Yapılan Harcamaların Şeffaf Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	127
18	Vergi Oranlarının Artırılıp Devlet Eliyle Daha Çok Kamu Hizmeti Sunulması Gerektiği Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	127
19	Mükelleflerin Devletin Sunduğu Hizmetlerden Elde Ettikleri Doğrudan Faydanın/Kişisel Çıkarlarının, Onların Vergisel Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getirmelerini Etkilediği Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	128
20	Hükümetlerin, Toplanan Vergileri Hangi Alanlarda Kullandığı (Eğitim, Sağlık, Savunma vb.) Vergi Verme Davranışını Etkilemektedir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	128
21	Devlet Eliyle Sunulan Hizmetlerden Duyulan Memnuniyetin, Vergisel Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesini Etkilediği Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	129
22	Devlet Eliyle Sunulan Hizmetlerin Mantıklı Olarak Yapılmasının, Etkinliğinin ve Verimliliğinin Vergisel Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesini Etkilediği Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	130
23	Kamu Harcamalarının Yapılış Süreci ve Bu Süreçte Ortaya Çıkan Aşırı Bürokrasi, İsraf ve Yolsuzluk Gibi Sorunlar, Vergisel Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesini Engellemektedir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	130
24	Türkiye’de Devletin (Hükümetiyle, Yasal Sistemiyle, Mahkemeleriyle, Vergi İdaresiyle, Bürokratlarıyla ve Memurlarıyla....vs.) Güvenilir Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz? .....	131
25	Mükelleflerin Dini İnancı Gereği Vergisel Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getirmektedir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?.....	131
26	Katılımcıların Kamu Harcaması Tercihleri ve Bu Tercihler İçin Vergi Ödeme ile İlgili Beyanları .....	133
27	OECD Ülkelerinde Temel Yeteneklerden Yoksun İnsanların Toplam Nüfus İçerisindeki Oranı .....	160

## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
AMOS	: Analysis of Moment Structures - Moment Yapılarının Analizi
ATO	: Australian Taxation Office - Avustralya Vergi Dairesi
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CEEL	: Cognitive and Experimental Economics Laboratory - Bilişsel ve Deneysel Ekonomi Laboratuvarı
FATCA	: Foreign Accounts Tax Compliance Act - Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Kanunu
GIZ	: Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit - Alman Uluslararası İşbirliği Derneği
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayrisafi Milli Hâsıla
GSYİH	: Gayrisafi Yurt İçi Hâsıla
HMRC	: Her Majesty Revenue Customs - Majesteleri Gelir Teamülleri
IMF	: International Monetary Fund – Uluslararası Para Fonu
IRS	: Internal Revenue Service - İç Gelir Servisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MÜHAK	: Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği
OECD	: The Organisation for Economic Co-Operation and Development - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PEW	: Pew Research Center – Pew Araştırma Merkezi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences - Sosyal Bilimler İçin İstatistiksel Paket
SRW	: Standardize Regression Weight - Standardize Regresyon Ağırlığı
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WVS	: World Value Survey – Dünya Değerler Araştırması
YMM	: Yeminli Mali Müşavir



## GİRİŞ

Vergi uyumu, herhangi bir müdahaleye gerek kalmaksızın mükelleflerin kendi istekleriyle vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeleri durumudur. Vergi uyumu için ilk çalışma Neo-Klasik iktisat perspektifinde 1968 yılında Becker tarafından yapılmıştır. Becker'in çalışmasını takiben yapılan çalışmalarla vergi uyumunun 1968 yılından beri sosyal bilimlerin alanının inceleme konusu olduğu söylenebilir. Arz Yönlü İktisat perspektifinde 1980 yılı sonrasında devletlerin vergi gelirlerinde küreselleşmenin neden olduğu çeşitli gelişmeler nedeniyle azalma meydana gelmesi, vergi uyumu konusunun incelenmesini daha önemli hale getirmiştir.

Vergi uyumunu ve onu etkileyen faktörleri; araştıran, inceleyen ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır (Allingham ve Sandmo, 1972; Roth vd. 1989; Cullis ve Lewis, 1997; Andreoni vd., 1998; Torgler, 2003). Bu çalışmalara göre, vergi mükellefleri, vergi ile ilgili yükümlülük ve sorumluluklarını bir veya birden fazla nedenden ötürü yerine getirmemekte ve vergiye uyumsuzluk göstermektedir. Mükelleflerin vergiye uyumsuzluk göstermelerinin nedenleri araştırılırken farklı disiplinlerden yararlanılmıştır. Çünkü vergi uyumu multi-disipliner araştırmayı gerektiren bir konudur. Örneğin, mükelleflerin; bireysel vergi uyumu davranışını araştırmak için psikoloji disiplininden, toplumların vergi uyumunun araştırılması için sosyoloji disiplininden ve mükellef hakları-devlet ilişkisinin araştırılması için hukuk disiplininden yararlanılmaktadır. Bu bağlamda, vergi uyumu literatüründe, mükelleflerin vergi uyumunu inceleyen iki temel yaklaşım olduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi, ekonomik rasyonellik perspektifine dayalı ekonomik analizler kullanılarak vergi uyumu davranışını açıklamaya çalışan ekonomik yaklaşımdır (Becker, 1968; Allingham ve Sandmo, 1972). İkincisi, mali mükellef davranışları temelinde, psikoloji ve sosyoloji gibi disiplinlerden yararlanarak vergi uyumu davranışını açıklamaya çalışan davranışsal yaklaşımdır (Schmölders, 1959, Song ve Yarbrough, 1978). Son yıllarda üçüncü bir yaklaşım olarak mali bağlantı ve sosyal etkileşim yaklaşımı da önem kazanmaya başlamıştır. Bu bağlamda bu yeni yaklaşım, ekonomik ve davranışsal yaklaşımın karması niteliğindedir.

Vergi uyumu için, 1990'lı yıllar öncesinde "İnsanlar neden vergi kaçıır?" ifadesi temel araştırma sorusu olurken, sonrasında "İnsanlar neden vergi öder?" ifadesi temel araştırma sorusu olmuştur (Alm vd., 1992c). Bu temel araştırma sorularının farklılaşması çözüm önerilerinin de farklılaşmasına yol açmıştır. Buna göre, vergi uyumunun artırılması için idare ve yaptırıma odaklı zorunlu uyumu teşvik etme perspektifinden uzaklaşmış, mükellef odaklı, gönüllü uyumu teşvik etme perspektifi benimsenmiştir. Gönüllü uyumu teşvik etme perspektifinin temel argümanları;

otoriteye güven, gerektiğinde caydırıcılık uygulaması, saygının ön planda olduğu iletişim, inançlar, etik değerler ve ahlaki yükümlülüklerdir.

Mükelleflerin vergi uyumunun, artırılması için çok sayıda çalışma yapılmış ve bu çalışmalarda birçok faktörün bu iyileşmeye katkı sağlayacağı tespit edilmiştir. Bu faktörler; ekonomik, sosyal ve idareden kaynaklı gibi birçok sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (Tunçer, 2006; Aktan ve Çoban, 2006; Schnellenbach, 2007). Ekonomik faktörler; denetim, tekrarlanan denetim, ceza ve vergi oranı gibi değişkenlerden oluşmaktadır. Sosyal faktörler; vergi bilinci, eşitlik, güven, din ve ahlâk gibi değişkenlerden oluşmaktadır. İdareden kaynaklı faktörler ise, vergi idaresinin etkinliği, af uygulamaları, vergi sisteminin basitliği ve şeffaflığı gibi değişkenlerden oluşmaktadır. Yapılan çalışmalarda, kamu harcamalarına yönelik değişkenler, hem ekonomik, hem de sosyal faktörler arasında yer alabilmektedir. Bu bağlamda, kamu harcamaları ekonomik bir çıkar sağladığında ve bu çıkar ölçülebildiğinde ekonomik bir faktör, mali bağlantının kurularak vergi bilincinin artırılması için kullanıldığında sosyal bir faktör olma özelliği göstermektedir.

Yapılan çalışmalarda (Dawes, 1980; Bordignon, 1993; Cowell ve Gordon, 1988; Falsetta vd., 2015) kamu harcamaları, vergi uyumunu etkileyen faktörleri tespit etmek için bir değişken olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte, kamu harcamalarının, bir faktör boyutu olarak kullanıldığı çalışmaya henüz rastlanılmamıştır. Bu bağlamda, bir faktör boyutu olarak kamu harcamalarının, daha önce yapılan çalışmalarda tespit edilmemiş olması, kamu harcamalarının, bir faktör boyutu olarak vergi uyumunu etkiler mi, etkilemez mi? sorusunu meydana getirmektedir.

Bu çalışmanın ana amacı, kamu harcamaları, bir faktör boyutu olarak vergi uyumunu etkiler mi, etkilemez mi? sorusuna cevap aramaktır. Ayrıca, kamu harcamaları kullanılarak, vergi uyumunun iyileştirilmesi için çözüm önerileri geliştirmektir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu (KMYKK)'nın beşinci bölümünde; gelirlerin toplanması/gelirler politikası ve ilkeleri başlığı altındaki 36. maddede "Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir" ilkesi yer almaktadır. Bu kanunun 38. maddesinde gelirlerin toplanması sorumluluğunun; gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle yetkili ve görevli olanlara ait olduğu belirtilmiştir. 5018 Sayılı KMYKK'nın 36. maddesindeki ilkenin gereğinin yerine getirebilmesi için, birinci kısım birinci bölüm 3. maddede tanımlanan kamu giderinin, fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarının, vergi uyumunu iyileştirmedeki rolünün araştırılması ve kamu harcamalarının vergi uyumunu etkileyen faktörler arasındaki yerinin belirlenmesi de amaçlanmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda bu çalışmanın hipotezi; Kamu harcamalarının vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır şeklinde belirlenmiştir.

Vergi uyumunu etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla bu çalışmada; bilimsel araştırmalar-nicel araştırma-betimsel analiz-kesitsel araştırma ve tümevarım yöntem olarak kullanılmıştır. Bunun nedeni, bu yöntemin geniş kitlelerin görüşlerini ve özelliklerini betimleyen, anket

uygulamasının da kullanılabildiği; ne?, nerede?, ne zaman?, ne şekilde?, ne düzeyde? ve nasıl? soruları kullanılarak Türkiye’de vergi uyumu için bir resim ortaya koyulmasına imkân sağlamasıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, vergi uyumu, denetim ve kamu harcaması kavramlarına, vergi uyumu yaklaşımları ve modellerine, kamu harcamalarının sınıflandırılmasına, vergi uyumu araştırma yöntemlerine ve vergi uyumunu etkileyen faktörlere yer verilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; vergi uyumunu etkileyen faktörlerin belirlenmesi için yapılan ampirik çalışmalara yer verilmektedir. Bu bağlamda, vergi uyumunu etkileyen faktörlere; ekonomik, sosyo-psikolojik ve vergi yönetimi ile ilgili olarak sınıflandırılmış haliyle incelenmektedir. Bu bölümde ayrıca, vergi uyumunu etkileyen demografik değişkenlere, T. C. Kalkınma Planlarında vergi uyumunun yerine, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve T. C. Maliye ve Hazine Bakanlığının veri uyumunu artırmak için yaptığı çalışmalara yer verilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde saha araştırmasına yer verilmiştir. Sosyal bilimler alanında deney için örneklemin insan topluluğundan oluşması ve cevapların subjektif değer taşıması dolayısıyla vergi uyumuna etki eden faktörlerin araştırılması için, araştırma yöntemlerinden yüz yüze anket yöntemi kullanılmaktadır. Buna göre bu çalışmada, vergi uyumunu etkileyen faktörlerin tespit edilmesi için anket verileri birincil veriler olarak kullanılmaktadır. GİB tarafından yıllık olarak yayınlanan, Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Nispeti, vergi uyumunu etkileyen faktörlerin tespit edilmesi için ikincil veri olarak kullanılmaktadır.

Araştırma evreni; Türkiye genelindeki faal gelir vergisi mükelleflerinden oluşmaktadır. Mükellef sayıları GİB’in web sitesinden temin edilmiştir. Aralık 2018 itibarıyla gelir vergisi faal mükellef sayısı 1.922.498’dir. GİB gelir vergisi faal mükellef sayısını web sayfası aracılığıyla ilan etmektedir. Ancak bu mükelleflerin hangi gelir grubuna (serbest meslek, ticari kazanç gibi) ait olduğuna ilişkin bilgi web sayfasından takip edilememektedir. Örnekleme yönelik bu durum çalışmanın kısıtlarından biridir. Örneklem büyüklüğü, % 5 hata payı ve % 95 güven aralığında 385 olarak belirlenmiştir. Araştırmanın amacına uygun olarak örneklemin belirlenmesinde, tesadüfi örnekleme yöntemlerinden tabakalı örnekleme yöntemi kullanılmaktadır.

Araştırmanın Türkiye genelini temsil etmesi amacıyla TÜİK İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırmasından (İBBS) yararlanılmaktadır. Buna göre Düzey I de yer alan Bölgeler için Düzey II illerindeki mükellef dağılımlarına göre iller seçilmiştir. Düzey II de yer alan 12 alt bölge için bu iller; Ankara, Antalya, Balıkesir, Bursa, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir, Kayseri, Malatya, Samsun ve Trabzon’dan oluşmaktadır. Böylelikle Türkiye’nin her bölgesinden orantılı olarak

verilerin elde edilmesi sağlanarak, ana kitlenin mükelleflerin vergi uyumunu belirleyen faktörleri Türkiye genelini yansıtacak şekilde tespit edeceği varsayılmaktadır.

Çalışma kapsamında elde edilen veriler; SPSS ve AMOS paket programları kullanılarak, uygun analiz ve testlerle değerlendirilecektir. Bu bağlamda, Türkiye’de vergi uyumunu etkileyen faktörler test edilecek ve kamu harcamalarına yönelik bulgular ışığında, vergi uyumunun artırılması için çözüm önerileri geliştirilecektir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

#### 1.1. Genel Açıklama

Toplumsal ihtiyaçların karşılanması için yapılan kamu harcamalarının karşılığı olarak devletin mükelleflerden talep ettiği vergilerin; ilk toplandıkları dönemde savunma, yargı ve diplomasi hizmetlerinin yerine getirilmesi için alındıkları söylenebilir. Vergilerin, Keynesyen iktisadın gelişmesiyle birlikte iktisat politikası amaçlarını gerçekleştirmek, servetin dağılımı ve yoksulluğun azaltılması gibi nedenler için alınır hale geldiği de söylenebilir.

M.Ö. 196 yılında yazıldığı tahmin edilen “Rosetta Taşı” verginin insanlık tarihi kadar eski olduğunu gözler önüne sermektedir (Pediaditaki, 2015). “Rosetta Taşı” üç Mısır tapınağı için yazılmıştır. Bu taş: vergi ile ilgili olarak bazı rahiplerin, vergi nedeniyle isyan çıkardığı ve sonrasında Firavun’un vergileri azalttığı ve vergi borçlarını affettiğine dair bilgileri sağlamaktadır (Akbulut, 2009: 2). Tarihte Romalıların, gümrük ve tüketimden, Birleşik Krallık’ın harcama ve mülk gelirleri üzerinden vergi talep ettikleri bilinmektedir. Ancak günümüzde talep edilen vergilerin türlerindeki çeşitlilikte artış meydana gelmiştir. Bunun nedeni savaşların finansmanı yanında, çeşitli toplumsal ihtiyaçları giderecek mal ve hizmetlerin artış göstermiş olmasıdır (Devos, 2014: 2).

Talep edilen verginin miktarı hem mükellef için hem de devlet için önem arz etmektedir. Öyle ki söz konusu bu talebin miktarı, mükelleflerin tasarruf edebilecekleri miktarı belirleyen etkenlerden biri olmaktadır. Mükelleflerin tasarruf edebilecekleri parasal değerlerinin bir kısmından vergi olarak ayrılacak olan bu pay, mükelleflerin refah düzeyleri üzerinde bir etki meydana getirecektir. Bu bağlamda mükelleflerin bugün ve gelecekteki refah düzeyleri için tasarruf edecekleri para vb. değerler, “para sevgisi ölçeği” (WVS) ile desteklendiği takdirde vergi ödeme isteğinin azalmakta olduğu söylenebilir (Yayla vd., 2009). Mükelleflerin bazıları tasarruflarının bir kısmını vergi olarak devlete bu şekilde isteyerek aktarıırken, diğerleri istemeyerek aktarmakta ya da hiç aktarmamaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin tasarruflarının bir kısmını istemeyerek aktarmaları ya da hiç aktarmamalarının bir nedeni, amaçlarının veya tasarılarının kendi tasarruflarını maksimum seviyede koruma yönündeki sağduyularıdır. Buna göre mükelleflerin tasarruflarını artırma isteği ve kendilerini gelecekte ekonomik anlamda güvende tutma hissi, vergi ödeme isteğini azaltan nedenlerden yalnızca birkaçıdır. Ayrıca sadece gerçek kişilerin değil tüzel

kişilerin de tasarruflarını maksimum koruma yönünde isteğe sahip oldukları bilinmektedir. Öyle ki İspanya'da büyük mükellef sayılan firmaların, daha katı vergi uygulamalarından kaçınmak için azami 6 milyon € olan gelir sınırını aşmayarak faydalarını artırmaya çalıştıkları, bir başka ifade ile tasarruflarını korumaya çalıştıkları ve bunu vergiye uyumsuzluk gösterme pahasına yapabilecekleri ortaya konulmuştur (Almunia ve Lopez-Rodriguez, 2015).

Devletin onu meydana getiren toplumdan vergi talep etmesinin en temel mantığı, kamu harcamalarını finanse etmektir. Bilindiği üzere bu harcamalar, kamusal mal ve hizmetler olarak anılmakta ve devlet organları aracılığıyla topluma ulaştırılmaktadır. Böylece ödenen vergilerin kamusal mal ve hizmete dönüşmesi, mükelleflerin bu harcamalara karşı tutumlarını ve vergi ödeme motivasyonlarını etkileyen bir neden olmaktadır. Ancak, kamu harcamalarının yapılış sürecindeki yolsuzluklar gibi negatif olgular mükelleflerin vergi ödeme motivasyonunu negatif etkilemektedir. Ayrıca, kamu harcamalarının finansmanına katılmayan ya da istemeyerek katılan mükellefler için katılma/katılmama davranışını motive eden nedenler her zaman için var olmaktadır. Mükelleflerin vergi ödememe yönündeki bu motivasyonlarının nedenlerinden biri, onların kamu harcamaları tercihlerine uygun olmayan kamu harcamaları programlarının yürürlükte olması da olabilir. Böylelikle mükelleflerin tercihlerine uygun olmayan kamu harcama programı şüphesiz istenmeyen vergi uyumu durumu ile sonuçlanacaktır. Bu vergi uyumsuzluğu durumu, hem vergi ile ilgili yükümlülüklerini her durum ve koşulda bir ödev bilinciyle yerine getiren mükelleflerin hem de devletin arzulanacağı bir durum değildir. Dahası böylesi bir durum, toplumsal sözleşme ile mükellefler için öngörülen ödevlerin varlık nedenine ve ruhuna zarar verir niteliktedir.

Bu çalışmanın ana konusunu teşkil eden mükelleflerin vergi uyumu durumunu etkileyebilir nitelikte olan kamu harcamalarının, fonksiyonel sınıflandırmaya göre tespit edilmesi bir noktada önem arz etmektedir. Öyle ki kamu harcamalarının bir bütün olarak vergi uyumunun belirleyicilerinden biri olma ihtimali daha önce yapılan çalışmalarda araştırılmıştır. Kamu harcamalarının fonksiyonel sınıflandırma kullanılmak suretiyle vergi uyumuna etkisi araştırılırken hangi harcama kaleminin uyum için öne çıktığı görülebilir olmaktadır. Bu bağlamda, vergi uyumu ile fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek, daha iyi anlayabilmek ve bu ilişkiye dair tespitlerde bulunabilmek için çalışmanın amacına hizmet edecek kavramlar olan vergi uyumu, vergi denetimi, kamu harcamaları kavramlarına, vergi uyumu yaklaşımlarına, teorilerine, modellerine ve modellerin gelişimine bu bölümde yer verilmektedir.

## **1.2. Vergi Uyumu, Vergi Denetimi ve Kamu Harcamaları Kavramları**

Kavram herhangi bir nesnenin, bir hissin ya da düşüncenin zihindeki soyutluğu ve genel olarak tasarımı, kazandığı anlamı ve anlam yükü olarak tanımlanmaktadır (TDK, t.y. [www.sozluk.gov.tr](http://www.sozluk.gov.tr)). Böylelikle karşılaşılabilecek her bir durumu tanımlamak için kavramlara ve kavramların bilinmesine ihtiyaç olduğu söylenebilir. Çalışma ile ilgili kavramlara geçmeden önce

devletlerin vergi uyumu sorununa ve bu sorunları meydana getiren doğal düzen nedenine değinilecektir.

Türkiye'nin de içinde olduğu birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede vergiye konu gelirlerini beyan etmeyen, eksik beyan eden ya da herhangi bir sebepten vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler için (Martin, 2013: 27) ve gecikmiş kamu alacaklarının ivedi olarak tahsili için vergi affı uygulamalarına gidilmektedir. Vergi aflarının çok sayıda uygulama alanı bulması, vergi uyumu sorununun, dünyada birçok devletin vergilendirmeye ilgili sorunu olduğunu göstermektedir. Dahası mükellefler vergiye bir sebeple uyumsuzluk göstermekte ve devletler öngördükleri vergi gelirlerini bir şekilde toplayamamaktadır. Bu bakımdan vergi uyumu ile ilgili yapılacak olan başka bir ifade ile vergilendirmeye ilgili olan sorunları çözmeye odaklanan çalışmalar devletler için önem arz etmektedir. Devletlerin vergilendirmeye ilgili karşılaştığı sorunlar ve bu sorunlara çözüm arayışı, vergi uyumunu artırmanın ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Hobbes'a göre insan diğer insanlarla eşittir ancak bunun farkında değildir. İnsan, eşitlik durumunu hissetmediğinde veya hissettiğinde bile bu eşitlikten daha fazlasına sahip olmak için hayatla mücadele halindedir. Dolayısıyla insan, hayatla mücadele halindeyken etrafındaki etkilere tepki verdiği bir karşılıklılık durumu içerisinde (Hobbes, 2007: 93). İnsanın vergi ile ilgili karşılaştığı bir duruma karşı tepkisi ödeme veya ödememe olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda mükellef vergi ödeme durumu ile karşılaştığında ya ödeme arzusu içinde olmakta ya da kaçınma arzusu içinde olmaktadır. Bahsi geçen bu iki tepkinin devlet tarafından ilki istenilen, ikincisi ise istenmeyen tepkidir. Vergi uyumsuzluğu olarak ifade edilen bu istenmeyen tepki, bir başka ifadeyle vergi uyumsuzluğu durumu, vergi uyumu kavramından hareketle açıklanabilmektedir.

Mükelleflerin vergi uyumunu artırmak için yapılan çeşitli araştırmalar, yıllardır sosyal bilimler alanında yapılagelmektedir. Bu anlamda uyum için yapılan çalışmalarda, denetim önemli bir yere sahiptir. Ancak bu çalışmada, vergi uyumuna etki eden sosyo-psikolojik faktörlerden kamu harcamaları faktörü incelenecektir. Bu bağlamda bu başlık altında vergi uyumu ve kamu harcamaları arasındaki ilişki durumunu ortaya koyabilmek için vergi uyumu, vergi denetimi ve kamu harcamaları kavramlarına yer verilmektedir.

### **1.2.1. Vergi Uyumu Kavramı**

Bu başlık altında çalışmanın temel kavramlarından biri olan vergi uyumunun tanımına ve göstergelerine yer verilmektedir. Böylelikle hangi durumda vergi uyumunun gerçekleştiği ve bu gerçekleşmeyi tespit edebilmek için hangi göstergelerin kullanılabileceğine ışık tutulmaktadır.

### 1.2.1.1. Vergi Uyumunu Tanımı

Bireylerin topluluk halinde yaşamaları ortak ihtiyaçların doğmasına, ortak ihtiyaçların doğması da ortak giderlerin doğmasına neden olmaktadır. Devlet, var olduğu günden bugüne söz konusu bu ortak giderlerin finansmanı sorunuyla karşı karşıya kalmaktadır. Devletin karşılaştığı ilk ortak ihtiyaçların; adalet, savunma ve diplomasi hizmetleri olduğu söylenebilir. Bu nedenle devletin ilk olarak adalet, savunma ve diplomasi harcamaları için finansmana ihtiyaç duyduğu söylenebilir. Ancak zamanla devletlerin gelişmişlik düzeylerine ve sosyal devlet anlayışını benimseme durumlarına göre sunulacak olan mal ve hizmetlerin çeşitlilik arz etmeye başlamış olması, finansman ihtiyacı miktarında artış meydana gelmesine neden olmuştur. Daha sonra devletin sunduğu bu mal ve hizmetlerin finansmanının adı, vergi vb. gelirler olarak adlandırılmıştır.

Vergi, devlet ile mükellef arasındaki en kutsal bağlardan biridir. Ayrıca bu kutsal bağ, 1215 *Magna Carta*'dan günümüze değin bu özelliğini korumaktadır (Erol, 2011: 79). Her ne kadar bu vergi bağı kutsal olsa da ona karşı olan veya onu benimsemeyen, benimsemek istemeyen mükellefler vergi tarihi süresince olmuştur ve var olmaya devam edecektir. Kimi zaman yumuşak, kimi zaman sert yaptırımlarla bu kutsal bağ mükelleflere hatırlatılmakta ve bu bağın gereğini yerine getirmeleri beklenmektedir. Bu gereklilikler, mükelleflerin toplumsal sözleşmenin bir tarafı olarak zımnen kabul ettiği vergi ile ilgili ödevleridir (Rousseau, 2012: 14). Mükellefin bu ödevleri yerine getirip getirmeme ölçüsü ya da durumu, vergi uyumu kavramı ile açıklanmaktadır.

Vergi uyumu tanımı yapılırken, vergi ve uyum olmak üzere iki kavramın öncelikle ayrı ayrı tanımlanması yararlı olacağı söylenebilir. Buna göre, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için toplumdaki kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılık olmaksızın ve cebren aldığı parasal, ekonomik değerler vergi olarak tanımlanmaktadır (Pehlivan, 2016: 88). Bir başka ifadeyle vergi, medeni bir toplum için katlanılan maliyetlerdir (Kitapçı, 2016a: 67). Vergi kavramı için genel geçer bir tanım yapılabilirken, uyum kavramı için genel geçer bir tanım yapılamamaktadır. Vergi uyumu İngilizce bir kavram olan "tax compliance" den Türkçeye vergi uyumu olarak çevrilmiştir. Compliance yani uyum kelimesi, dört farklı anlama gelmektedir. Buna göre uyum; genel geçer standartlara göre hareket etme, bir iletişim sürecinde dostça anlaşma, uzlaşma, başkalarının isteklerine karşı koyamama ve başka bir güce teslim olmak anlamlarına gelmektedir (Saygın, 2013: 6-7).

Vergi uyumu kavramı için bir tanımlamanın yapılabilmesi için onu meydana getiren unsurlardan yararlanıldığı görülmüştür. Buna göre vergi uyumu dört unsurdan oluşmaktadır. Genel olarak vergi ile ilgili işlemlerin doğru ve tam olarak yerine getirilmesini ifade eden (Cullis ve Lewis, 1997: 310) bu unsurlar; vergiye konu gelirin tam olarak beyan edilmesi, vergi harcamalarının doğru gösterilmesi, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve ödenecek vergi miktarının doğru hesaplanmasıdır (Roth vd., 1989: 20-21). Bunların yanı sıra beşinci bir



unsur, bir yanda devlet diğ er yanda mükellef olmak üzere iki taraflı bir süreç olmasıdır (www.geliridaresi.net).

Vergi uyumu; bir yanda devlet diğ er yanda mükellefin oldu ğ u iki taraflı bir süreç içerisinde mükelleflerin; vergiye dair bilinmesi gereken bilgilerin kanunlarda ö ngörülen süreler içerisinde idareye bildirilmesi, ö devlerini herhangi bir müdahale olmaksızın kendiliğ inden yapmaları, yine herhangi bir müdahaleye gerek kalmadan vergi borç larını ö demeleri durumudur. Baş ka bir ifadeyle vergi uyumu, mükelleflerin vergiye dair ö devlerini bir müdahale olmaksızın vaktinde ve do ğ ru olarak yerine getirmesi durumudur.

### 1.2.1.2. Vergi Uyumu Göstergeleri

Vergi uyumu, onu tanımlarken kullanılan dört ana unsurun taşıdığı özelliklerin yanında göstergelerle de ifade edilmektedir. Buna göre, net vergi açığının sifıra eşit oldu ğ u noktada mükelleflerin vergi uyumunun tam oldu ğ u ileri sürülmektedir. Ö yle ki net vergi açığı, zamanında bildirilmemiş ya da ö denmemiş, gerek gönüllü gerek zorlama ile sonuçlanmış iş lemlerin peş i sıra ö denmemiş gerçek vergi yükümlülüğ ü miktarı olarak tanımlanmaktadır. Buradan hareketle net vergi açığı, asla ö denmemiş/ yerine getirilmemiş vergi yükümlülüğ üdür (IRS, 1988: 1). Bu yöntemeye göre, ABD Gelirler İdareesi (IRS) 1973 - 1992 dönemi için vergi açığını % 20 dolaylarında tahmin etmektedir (Plate vd., 1990: 2). Böylelikle net vergi açığının görölmesi, vergi uyumu çalışmalarının önemini artırmış ve bu açık vergi uyumu için bir gösterge olarak nitelendirilmiştir.

IRS, vergi uyumsuzluğ u sorununu programlar vasıtasıyla çözmeye çalışmaktadır. Bu programlar; denetleme, doküman karşılaştırma, matematiksel hata ve beyanda bulunmayan mükellef tespiti programlarıdır. Bu programlardan denetleme, vergi beyannamesi IRS'ye verildikten sonra uygunluğ unun kontrol edilmesi şeklinde yürütölmektedir. Doküman karşılaştırma, beyan edilen verginin üçüncü taraf belgeleriyle karşılaştırılması şeklinde yürütölmektedir. Matematiksel hata, beyan edilen verginin matematiksel hatalar veya kişisel durumda meydana gelen değışmelerin takip edilmesi şeklinde yürütölmektedir. Beyanda bulunmayan mükellef tespiti ise beyanda bulunmayan potansiyel vergi mükelleflerinin tahmin edilmesi şeklinde yürütölmektedir (Şahin, 2011: 57). Böylelikle vergi uyumu durumu, bu programların çıktıları ile de tanımlanabilir olmaktadır.

Allingham ve Sandmo (1972) vergi uyumunu, fayda maksimizasyonu perspektifinden ele aldıkları çalışmalarında; denetim olasılığ ı (p) ve cezalar (f) yeterince ağır oldu ğ u durumda mükelleflerin vergiye uyum göstereceklerini ileri sürmüşlerdir. Modelde vergi denetimi olasılığ ı ve vergi cezalarının birbirinin ikamesi oldu ğ unu, vergilendirme yetkisini elinde bulunduranın bu değışkenleri ayarlayarak  $pf \geq t$  (vergi oranı) eşitsizliğini sağlamak koşuluyla mükelleflerin vergi ile

ilgili yükümlülüklerini yerine getireceğini varsayılmaktadır. Böyle bir durumda vergi uyumu,  $pf \geq t$  durumudur.

Türkçe kavram olarak ilk defa Batirel (1996) tarafından yapılan çalışmada yer alan (Batirel 1996'dan aktaran Saygın, 2013:17) vergi uyumu, değerlendirildiğinde; vergi uyumu düzeyinin 0 - 1 arasında değiştiği savunulmaktadır. Buna göre vergi uyumunun 0 - 1 arası değişmesi, özellikle 1'e yaklaşması iki şekilde gözlenebilir olmaktadır. Bu gözlemler mükelleflerin iradi ve gayri iradi uyumsuzluklarıdır. İlki, vergi mükelleflerinin, kendilerini mevcut vergi sistemine göre üzerine düşen vergi yükünden kurtulmak için kasti olarak vergi ile ilgili sorumluluklarını eksik ya da hiç yerine getirmemeleri durumudur. İkincisi, vergi mükelleflerinin; yanlış anlamaları, dalgınlıkları ve bilgi eksiklikleri nedeniyle istemeden yaptıkları hatalar sonucu ortaya çıkan durumdur (Çetin Gerger, 2011: 57). Böylelikle vergi uyumu; iradi ve gayri iradi vergi uyumu olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda hatalar nedeniyle uzlaşma başvuruları da vergi uyumu göstergelerinden biridir.

Vergi uyumu, daha önce yapılan çalışmalar ışığında yüzdeler aralıkları oluşturulmak suretiyle derecelendirilmiştir. Buna göre mükellef ödemesi gereken verginin örneğin % 90'ını ödemişse, bu mükellefin vergi uyumunun % 90 olduğu ileri sürülmektedir. Bu derecelendirme aşağıdaki gibi özetlenmektedir: (Saygın, 2013: 42),

- % 0 - % 24 Uyumsuzluk
- % 25 - % 49 Zayıf Uyumluluk
- % 50 - % 74 Vasat Uyumluluk
- % 75 - % 99 Tama Yakın Uyumluluk
- % 100 Tam uyumluluk derecesini ifade etmektedir.

Mükelleflerin, af kapsamına giren gelirlerini, beyan edilmesi gereken zamanda eksik beyan etmiş olmaları vergi uyumsuzluğunun önemli bir göstergesidir. Böylelikle af dönemlerinde tahsil imkânı elde edilen vergi gelirleri miktarı ve aftan yararlanan mükellef sayısı vergi uyumsuzluğu durumu hakkında bilgi vermektedir. Dahası af dönemlerinin sıklığı, yine vergi uyumu durumu hakkında öngörü sağlamaktadır.

Parasal istatistikler kullanılmak suretiyle vergi uyumu ölçülebilir olmaktadır. Tedavüldeki para miktarı = kayıtlı + kayıt dışı ekonomide kullanılan para miktarıdır. Buna göre kayıt dışı ekonomideki para miktarı vergi uyumu hakkında bilgi vermektedir. Bu durumda paranın dolaşım hızı sabit kalmak kaydıyla, tedavüldeki para miktarının toplam mevduatlar içindeki oranının artması vergilendirilmemiş ekonomik faaliyetlerin aynı zamanda vergi uyumsuzluğunun arttığının bir göstergesi olmaktadır. Ayrıca Fisher'in "miktar teorisi" vergi uyumunun ölçülmesi için kullanılabilecek bir diğer yöntemdir. Buna göre işlem hacmi ve GSMH arasındaki ilişki uzun vadede sabit olmaktadır. Böylelikle paranın dolaşım hızının, kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı

ve dolaşım hızının sabit olduğu varsayımı ile birlikte belirli bir dönemde Para Arzı\*Paranın Dolaşım Hızının belirlediği GSMH ile istatistiklerle açıklanan GSMH arasındaki fark, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü başka bir ifade ile vergi uyumsuzluğunu göstermektedir (Biberoğlu, 2006: 89-90).

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, GSMH ve doğrudan yabancı yatırımlardan etkilendiği ve bunun vergi uyumu davranışlarına yansıdığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda, doğrudan yabancı yatırımlar da vergi uyumunu etkileyen bir değişken olmakta ve uyumsuzluk durumuna dair bilgi sağlamaktadır (Sokolovsky, 2018: 18). Buna karşın GSYİH parasal istatistikler ve doğrudan yabancı yatırımlar vergi uyumu durumuna ilişkin bilgi verir nitelikte olmasına rağmen, vergi uyumuna olan etkilerinin tespit edilmesinin güç olduğu söylenebilir.

Mükelleflerin vergi uyumu durumuna ilişkin kullanılacak bir diğer gösterge uzlaşma müessesesidir. “Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur”. Mükellefler tarhiyat öncesinde ve sonrasında bazı koşulları yerine getirmek suretiyle bu çözüm yolunu kullanarak uyumlu mükellefler olabilmektedirler (GİB, 2007). Uzlaşmaya başvuran mükellef, idarenin hatası dolayısıyla da uyumsuz mükellef olarak görünebilir. Ancak, uzlaşma tamamlandığında eğer uzlaşılan bir vergi ve ceza miktarı var ise yani vergi borcu ve cezası ortadan kalkmamışsa mükellefin uyumsuz olduğu sonucuna varılabilir. Böylelikle uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergi miktarı ve ceza miktarı, vergi uyumsuzluğunun göstergesi niteliğindedir.

### **1.2.2. Vergi Denetimi Kavramı**

Denetim vergi uyumu literatürü için oldukça önemli bir kavramdır. Öyle ki denetim kavramı, ilk günden beri, klasik modelden davranışsal modele vergi uyumunu belirleyen faktörlerden/değişkenlerden biri olarak varlığını sürdürmektedir. Yine bu modeller çerçevesinde, kendini yenileyerek önemini korumaktadır. John Locke tecrübeden bağımsız, soyut olarak bir şeyi bilmenin mümkün olmadığını savunmaktadır (Arslan, 2013: 183). Buna göre devlet veya hükümet eğer vergi uyumu durumunu öğrenmek istiyorsa bunu ancak bir tecrübe ile elde edebilir. Bu tecrübe şüphesiz ki denetim mekanizması olmaktadır. Denetim, Vergi Usul Kanunu (VUK) 134. maddede “...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde yer almaktadır. Mükelleflere yapılacak bir denetim ile mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediikleri hususu açıklığa kavuşmaktadır. Hatta kasıtlı bir vergi uyumsuzluğu durumunun, denetim dışında bir mekanizma (ihbar) ile tespit edilmesi neredeyse imkânsızdır.

Denetim; ekonomik anlamda gösterilen faaliyet ve meydana gelen olaylarla ilgili beyanların, önceden tanımlanmış ölçütlere uygunluk durumunu araştırmak ve nihai sonuçlarını ilgili taraflara bildirmek amacıyla, tarafsız bir şekilde kanıtları toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç, bireysel ve toplumsal ilişkiler içinde çeşitli şekillerde kendine yaşam alanı bulan bir olgudur (Denetim İlke ve Esasları, 2013: 5, 8).

Vergi ile ilgili denetimlerin başlangıç noktası için herhangi bir yıl belirlenememiş olmakla birlikte ilk toplumsal yaşamın olduğu prehistorik dönem (Özmen, 2018: 162) bir başka ifadeyle M.Ö. 3000’li yıllar referans yıl olarak alınmaktadır. Böylelikle denetimin tarihinin iktisadi faaliyetlerin tarihi kadar eski bir tarihe gidebileceği söylenebilir (Denetim İlke ve Esasları, 2013: 11). Ayrıca, vergi denetiminin 1874 yılından beri sosyal bilimlerin inceleme konusu olduğu da bilinmektedir (Vergi denetimi (t.y.), <https://books.google.com/ngrams>). Bununla birlikte vergi denetiminin, 1962 yılına kadar önemli bir çalışma konusu olurken, sonrasında öneminin azaldığı ve zaman içerisinde istikrarlı bir incelenme grafiği sergilemediği görülmektedir.

Amerika’da faaliyet gösteren “Temel Denetim Kavramları Komitesinin (The AAA Committee on Basic Auditing Concepts)” denetim tanımından hareketle vergi denetimi; mükelleflerin vergilendirmeye konu faaliyetler ve olaylar hakkındaki iddialarına ilişkin kanıtların tarafsızca sağlanması ve belirlenmiş kriterler çerçevesinde değerlendirilerek, bu değerlendirme sonuçlarının ilgili taraflara sunulmasına ilişkin sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır ve birçok nedene dayalı olarak yapılmaktadır.

Buna göre vergi denetimi yapılmasının nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Bakır, 2009: 7-8):

- Bir ülkede vergi kanunlarının gerektiği gibi uygulandığından emin olmak,
- Vergi sisteminin doğru işleyişini sağlamak,
- Uygulanmak istenen maliye politikalarının başarısını artırmak,
- Vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili yükümlülüklerini bilinçli veya bilinçsiz yerine getirmeme durumlarını engellemek,
- Vergi yönetiminin düzenli ve kanunlara uygun bir biçimde çalışmalarını sağlamak,
- Mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak,
- Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin kanunlar hakkında eğitilmesini sağlamak,
- Mükelleflerin vergi bilincinin artırılmasını sağlamak,
- Vergileme ilkelerinin gerçekleştirilmesini sağlamak,
- Verginin adalet ve eşitlik ilkesini sağlayarak ülkenin sosyo-ekonomik amaçlarını sağlamak.

Buna göre vergi denetiminin yapılmasının nedenleri yukarıdaki gibi sıralandıktan sonra şu şekilde sınıflandırılabilir (Bakır, 2009: 9-14):

- Mali sınıflandırma: devletin günbegün artan gelir ihtiyacının karşılanması etrafında toplanmaktadır.
- Ekonomik sınıflandırma: vergilerin etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak, ekonomik dengenin sağlanmasına katkı sağlamak ve kalkınmaya destek olmak etrafında toplanmaktadır.
- Hukuki sınıflandırma: vergi kanunlarının hem vergi idaresi hem mükellef nezdinde yerine getirilmesini sağlamak etrafında toplanmaktadır.
- Sosyal sınıflandırma: sosyal refah anlayışı perspektifinde gelir dağılımı adaletini sağlamak etrafında toplanmaktadır.

Vergi denetimi, hukuki açıdan ve genel olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Buna göre hukuki açıdan vergi denetimi; yoklama, iç denetim ve vergi incelemesi olmak üzere üç şekilde (Denetim İlke ve Esasları, 2013: 96) yapılmaktadır. Öte yandan genel olarak vergi denetimi; yoklama, yaygın ve yoğun denetim, vergi incelemesi ve arama olmak üzere dört şekilde yapılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 125-212). Bununla birlikte genel olarak vergi denetimi içerisinde, yaygın ve yoğun vergi denetimi ayrı bir yer tutuyor olsa da bu denetim şekli aslında yoklama içerisinde yer almaktadır (VUK 127. ve 128. madde.; Somuncu, 2014: 149). Türkiye’de uygulanmakta olan yoklama ve vergi incelemesi yasal dayanağını VUK’nun yedinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan, sırasıyla, 127. madde ve 134. maddeden almaktadır.

“Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve bu tespiti sağlamaktır” (VUK, 1961: madde 134). Hukuki açıdan yapılan iç denetim şekli yasal dayanağını “5018 KMYKK’ndan almaktadır. Buna göre iç denetim; kanununda yer verildiği şekliyle iç kontrol sistemi, ön mali kontrol ve iç denetim olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır (5018 Sayılı KMYKK).

Mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmemesinden kaynaklanan ve yapılan denetim sonucunda vergi uyumsuzluğuna neden olduğu anlaşılan her bir işlem, toplumsal sözleşme gereği yaptırımlarla sonuçlanmaktadır. Söz konusu bu yaptırımlar Tablo 1’de özetlenmiştir (Bilici, 2015: 89).

**Tablo 1: Vergi Uyumsuzluğu Gösteren Mükellefler İçin Önceden Belirlenmiş Yaptırımlar**

Yaptırımlar	
1	Re'sen Vergi Tarhı
2	İkmalen Vergi Tarhı
3	İdarece Vergi Tarhı
4	Vergi Ziyayı Cezası <sup>1</sup>
5	Genel Usulsüzlük Cezası <sup>2</sup>
6	Özel Usulsüzlük Cezası <sup>3</sup>
7	Gecikme Faizi <sup>4</sup>
8	Gecikme Zammı <sup>5</sup>
9	Adli Para Cezası <sup>6</sup>
10	İdari Para Cezası <sup>7</sup>

Vergi denetimleri ile yaptırımla sonuçlanan işlemler iki şekilde kategorize edilmektedir. İlk kategori, mali nitelikli kabahatler ve cezalardan (Vergi ziyayı cezası, Usulsüzlük kabahati ve cezaları) oluşmaktadır. İkinci kategori, ceza hukuku bağlamında (Kaçakçılık suç ve cezaları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu) meydana gelmiş suç ve cezalardan oluşmaktadır (Öncel vd., 2010: 211-212). Söz konusu bu yaptırımların vergi uyumunu artıracığı varsayılır. Ayrıca, bu yaptırımlara ilişkin her bir bilgi, vergi uyumu göstergesi için kullanılabilir niteliktedir.

<sup>1</sup> Vergi Ziyayı Cezası VUK. 341. ve 344. maddede düzenlenmiştir. Buna göre “vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir”. Dolayısıyla vergi ziyayının meydana gelmesini takiben vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.

<sup>2</sup> Genel Usulsüzlük Cezası VUK'nun 351. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre “usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir”.

<sup>3</sup> Özel usulsüzlük VUK' nunda bir başlık altında tanımlanmamıştır. Hangi durumlarda özel usulsüzlüğün gerçekleştiği 353. 355. ve 376. maddede belirtilmiştir. Buna göre “yakın tehlike kabahati olarak da anılan özel usulsüzlük kabahati (vergi sisteminin tam ve doğru işleyişi için gerekli olan belgelerin fatura, fiş, serbest meslek makbuzu vb. belgelerin verilip alınmaması); daha çok vergi mükelleflerini ilgilendiren, genel usulsüzlük kabahatlerine nazaran daha ağır sonuçlar meydana getiren, vergi ziyayının doğmasına daha yakın ve yakın olan usulsüzlüklere” (Bilici, 2015: 106).

<sup>4</sup> Gecikme faizi VUK' nun 112. maddede yer almaktadır. Buna göre gecikme faizi tahakkuku geciktirilmiş vergiler için alınmaktadır. Gecikme faizi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUKK)'a göre hesaplanmaktadır.

<sup>5</sup> Gecikme Zammı AATUHK'nun 51. maddede düzenlenmiştir. Gecikme zammı vergilendirme sürecinin tahsil aşamasında uygulanmaktadır. AATUHK' nuna göre, “Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısma vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 2 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir”. Detaylı bilgi için AATUHK 51.maddeye bakınız.

<sup>6</sup> Adli para cezası mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucu karşılaştıkları bir yaptırımdır. Söz konusu bu ceza sadece mahkemeler tarafından verilmektedir.

<sup>7</sup> İdari para cezası, mükelleflerin vergi kabahati işlemleri durumunda karşılaştıkları yaptırım türüdür. İdari para cezası, mükelleflerin yasalarda belirtilen yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde vergi idaresi tarafından kesilen cezalardır.

### 1.2.3. Kamu Harcamaları Kavramı

Devlet, varlığı meşrulaştığı andan itibaren kıt olan kaynakların bir kısmını toplumsal ihtiyaçları karşılamak üzere kullanmaktadır. Bahsedilen bu ihtiyaçlar; zamandan zamana, devletten devlete, toplumun ihtiyaç duyduğu hizmetlerin ve devlete yüklediği görevlerin artışına göre değişiklik arz etmektedir. Dahası geçmişten günümüze dinamik bir yapıya sahip olan kamusal ihtiyaçlar nedeniyle, devletin kullandığı kaynaklar artış göstermektedir. Öyle ki kamu harcamalarının, milli gelir içindeki payı 1970’li yıllarda % 19,96 - 34,24 aralığında değişirken, son olarak 2017 yılı için bu pay % 25,38 - 56,47 aralığında değiştiği görülmektedir (“The Organisation for Economic Co-Operation and Development” [OECD], 2017: <https://data.oecd.org>). Türkiye’de bu oran, yaklaşık % 36’dır (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), 2017: <http://www.bumko.gov.tr>). Başlangıçta diploması, adalet ve güvenlik hizmetleri için harcamalar yapılırken, ekonomik hayata devlet müdahalesinin gerekliliği ve sosyal devlet anlayışının benimsenmesi ile devlete yüklenen görevlerdeki artış, günümüzde neden kamu harcamalarının milli gelirden aldığı payın artışına ışık tutar niteliktedir. Ayrıca sosyal devlet anlayışına önem veren devletlerde, devletin daha fazla kaynağa ihtiyaç duyduğu ve daha fazla kaynak kullandığı bilinmektedir.

Bireylerin toplu halde yaşamaları ortak ihtiyaçların doğmasına neden olmaktadır. Bahsi geçen bu ortak ihtiyaçlar kamu ihtiyacı olarak nitelendirilmektedir. Bir nedensellik zincirinde; kamu ihtiyaçlarının varlığı kamu hizmetlerinin yapılması, kamu hizmetlerinin yapılması ise kamu harcamalarının yapılması ile sonuçlanmaktadır. Kamu ihtiyaçları ve kamu harcamaları arasındaki bu nedensellik, devletin neden kıt olan kaynakların bir kısmını kullandığına açıklık getiren bir unsur olmaktadır. Bu nedendir ki devletin ekonomideki varlığının referans noktası, kamu harcamaları olmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 127).

Bilindiği üzere kamu harcamaları kamusal mal ve hizmetler için yapılmaktadır. Bireylerin topluluk halinde yaşamaya başlamasıyla ortaya çıkan kamusal mal ve hizmetlerin sosyal bilimlerin inceleme konusu olması “public expenditure” olarak 1800’lerden bu yana, “public spending” olarak 1860’lardan bu yana sürmektedir. “Public Expenditure” olarak yapılan çalışmalar 1960 ve 1985 yılları arasında artmış ancak daha sonra çalışmaların yapılmasında sürekli bir azalış meydana gelmiştir. “Public Spending” olarak yapılan çalışmalarda, 1970 yılı sonrasında sürekli bir artış meydana geldiği görülmüştür (Public Expenditure, Public Spending (t.y.), <https://books.google.com/ngrams>).

Kamu harcamaları için yapılan çalışmalar ışığında bazı önemli teoriler ileri sürülmektedir. Buna göre, “kamu malları teorisi” ilk defa Samuelson (1954: 350-356) tarafından bir modelle ortaya konulmuştur. Bu bağlamda, devletin hangi malları üreteceği konusunda, bu üretilecek kamu malları için Samuelson’un teorisini takiben çeşitli kamu malları üretimi önerileri geliştirilmiştir

(Musgrave 1999; Samuelson ve Nordhaus, 1998). Devletin yüklendiği görevler itibariyle hangi kamusal malları üretmesi gerektiği kararı, *Bu mallardan ne kadar üretmelidir?* sorunsalı takip etmektedir. Devlet tarafından üretilecek bu mal ve hizmet miktarı oldukça önemlidir. Öyle ki mükelleflerin, bu üretimin miktarını yeterli ya da eksik bulmaları durumu vergi uyumlarını etkileyebilir niteliktedir.

Kamu harcaması kavramını açıklayan üç tanım mevcuttur. Bunlardan ilki hukuki tanım, ikincisi ekonomik tanım ve üçüncüsü 5018 sayılı KMYK'nın 3. maddesinde düzenlenen kamu gideri, tanımıdır. Hukuki ve ekonomik tanımın farklılığı iktisadi görüş farklılıklarından ve tanımların yapıldığı zamandaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Ayrıca, ekonomik tanım hukuki tanımı da kapsar niteliktedir.

Klasik maliye anlayışının egemen olduğu dönemde, kamu harcamasının hukuki tanımı esas alınmaktadır. Ne var ki dünya ekonomisinde meydana gelen değişiklikler, özellikle *1929 Dünya Ekonomik Buhranı* sonrasında, klasik görüşün ekonomide meydana gelen olayları açıklamakta yetersiz kalışı Keynesyen görüşün ortaya çıkmasına neden olmuştur. Keynesyen görüşle birlikte devletin ekonomiye müdahale etmesi ile sonuçlanan *1929 Dünya Ekonomik Buhranı* ve bu buhran sonrasında ortaya çıkan modern maliye anlayışı, hukuki tanımı da içine alacak şekilde kamu harcamalarının ekonomik tanımını yapmaktadır.

Hukuki tanımına göre, kamu harcaması, kamu tüzel kişiliği tarafından yapılıyorsa kamu harcaması niteliği taşımaktadır. Kamu harcaması tanımının bu şekilde hukuki tanımının yapıldığı dönemde, devlet koruyucu devlet statüsündedir. Ancak *1929 Dünya Ekonomik Buhranı* sonrasında devlete yüklenen görevlerin artması, devletin ekonomik ve sosyal hayattaki rollerinin değişmesi ve yetkilerini devredebileceği kurumların varlık göstermesi, kamu harcamalarının tanımına farklı bir perspektiften bakılmasını, bu gelişmeler ışığında kamu harcamalarının mevcut tanımının revize edilmesini gerekli kılmıştır. Revize edilen bu tanımla; devlet, kamu tüzel kişileri ve devredilen yetkileri kullanarak harcama yapan kuruluşların yaptıkları harcamalar, kamu harcaması olarak nitelendirilmiştir (Nadaroğlu, 2000: 132-134).

Kamu harcamasının üçüncü tanımı, yakın tarihte yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYK'da yapılmaktadır. Kamu harcaması, 5018 sayılı KMYK 3. Maddesinde "kamu gideri" olarak tanımlanmıştır. Buna göre:

Kamu gideri: Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri şeklinde tanımlanmıştır.



Kamu harcamaları tanımlamaları zaman içinde farklılık arz etmekte ve dolayısıyla üç ayrı tanımı yapılmaktadır. Bu tanımlamalara paralel olarak farklı kamu harcaması yaklaşımları ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, kamu harcamaları değerlendirilirken iki yaklaşım olduğu görülmektedir. Bu yaklaşımlardan ilki klasik maliye, ikincisi modern maliye yaklaşımıdır.

Klasik maliye yaklaşımına göre, devlet öncelikle toplumsal ihtiyaçları karşılayacak harcamaları belirlemekte ve daha sonra bu harcamaların finansmanını topluma bölüştürmektedir. Bu bağlamda, ne kadar az harcama yapılırsa toplumun katılacağı finansman başka bir ifadeyle kamu gelirleri de o denli az olacaktır. Bu durumda, klasik maliyecilerin odak noktası, toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak en az kamu harcaması miktarıdır. Buna karşın modern maliye görüşünü savunanlar, kamu harcamalarına klasiklerin attıkları değerden fazlasını atfetmektedirler. Bu anlayışa göre, önemli olan başka bir ifadeyle odak noktası olması gereken, kamu harcamalarının miktarı değil niteliğidir. Bu durum modern maliye görüşünü savunanların, gelirleri sadece kamu harcamalarının finansmanı olarak görmemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu görüşün savunucuları, modern maliye teorisini ileri sürmekte ve kamu harcamalarının içeriğinin incelenmesini savunmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 125-126).

Genel olarak kamu harcamalarının tanımları ve yaklaşımları değerlendirildiğinde, kamu harcamaları; devletin toplum tarafından ona yüklenen görevleri yerine getirebilmesi için yaptığı giderler, devletin varlığını sürdürebilmesi için yapması gereken giderler veya devletin kamusal mal ve hizmetleri üretmek için yaptığı harcamalar olarak tanımlanabilmektedir (Öğretir, 2017: 87).

Devlet vergi gelirleri ile kamusal mal ve hizmetleri sunmaktadır ve dolayısıyla vergi mükellefleri, hükümetin belirli bazı hizmetleri vergi ödemeleri karşılığında sunacağını beklemektedir. Çoğu mükellef, sağlanacak bu hizmetlerden eşit şekilde faydalanamayacağını (Levi, 1997a: 67; Levi, 1997b: 87) ancak kamusal mal ve hizmetlerin bölünemez nitelikte ve dışlanmanın olmadığı harcamalar olması dolayısıyla eşit olmasa bile bir şekilde bu harcamalardan faydalanacağını bilmekte ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeye, uyumlu mükellef olmaya devam etmektedir.

Devletin sunacağı kamusal mal ve hizmetler politik bir süreçte gerçekleşmektedir. Bunun sonucunda toplumda, kamu gelirlerini ödeyen (mükellef) ile kamu harcamalarını yapan (yürütme) taraf arasında farklılık olduğu algısı oluşmaktadır. Mükelleflerin, kamu harcaması ve gelirlerinin birbirine eşit unsurlar olduğunu içselleştirme noktasında, sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu duruma, mükellefin sadece kamu harcamalarının finansmanına katıldığı yönündeki algısının neden olduğu söylenebilir. Buna göre harcama, kendisi olmayan devlet (yürütme) tarafından yapılmaktadır. Böylelikle mükellef bu durumda, biri kendisi diğeri devlet olmak üzere iki taraf görmektedir. Bunun sonucunda mükelleflerin; devlete karşı sahip olduğu tutum, kamu harcaması tercihlerini

belirlemede ve kamu harcaması tercihleri ile politik süreçten geçen kamu harcamaları arasındaki uyumlarının da böylelikle vergi uyumlarına yansıdığı söylenebilir.

Mükellef, tüm alt kurumlarıyla hizmet veren örgütün, devletin bir parçası olduğu ileri sürülmektedir (Weber, 2008: 27). Devlet, mükellef ve onun gibi diğer mükellefler adına ihtiyaç duyduğu toplumsal harcamaları yapmaktadır. Mükellefin böyle bir algıya sahip olmasının nedeni, yukarıda bahsedilen kamu harcamalarının içinden geçtiği politik süreçtir. Buna göre mükellef, harcamaların devlet tarafından değil de iktidardaki hükümet tarafından yapıldığı kanısına kapılmaktadır. Oysaki hükümet, bu görevi yerine getiren politik süreçteki geçici bir organ niteliğindedir. Şüphesiz ki bu politik süreçte hükümet, oyunu aldığı seçmenin kamusal mal ve hizmet tercihlerine daha duyarlı davranmaktadır. Ama bu demek değildir ki oyunu alamadığı seçmene hizmet vermeyecektir. İktidarın oyunu almadığı seçmenlerin ihtiyaçları için kamu harcaması yapmayacak olması, teorik olarak da mümkün değildir. Çünkü devlet tarafından toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak toplumsal mal ve hizmetler; bölünemez, dışlamanın mümkün olmayacağı mal ve hizmet niteliğindedir. Bu durum kamu harcamaları ve gelirleri arasındaki bağlantıyı kuramayan, toplumsal mal ve hizmetlerin neler olduğu ve nasıl yerine getirildiğine dair bir bilgiye sahip olmayan mükelleflerin, benimsemedikleri hükümetlerin yaptıkları kamu harcamalarının finansmanına katılmak istememesi ile sonuçlanmaktadır. Böylelikle bu durumun, kamu harcamalarının finansmanına katılmak istemeyen mükelleflerin, vergi uyumunu azaltabileceği söylenebilir.

Kamu harcaması yapan otoritenin, bu harcamaları etkin ve verimli bir şekilde yapmaması mükelleflerin gönüllü vergi uyumunun azalması ile sonuçlanabilir (Çiçek, 2006: 87-88). Bu bağlamda mükelleflerin; vergilerle finanse edilen kamu harcama kalemlerini tercih etmemesi, kamusal mal ve hizmetler için verilen karar sürecinde kendilerini söz sahibi hissetmemeleri, kamu harcamalarının kendi tercihlerinden uzak olması halinde tercihlerine kayıtsız kaldığını hissetmeleri/düşünmeleri ve vergi mevzuatı ve uygulamalarında kamu idaresince kendilerine haksız muamele yapıldığını hissetmeleri halinde, vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirme ihtimalleri azalmaktadır (Serim, 2015: 153).

### **1.2.3.1. Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması**

Sınıflandırma, sınıflandırılan metanın; tanımlanmasına, değerlendirilmesine, yargılanmasına olanak sağlamaktadır. Sınıflandırılmayan metalar, tanımlanamadığı için anlamsız kabul edilmekte, tanımlanabilir olması, anlam ve önem kazanması ve sosyal gerçekliğin bir parçası olabilmesi için sınıflandırılabilir olmaları gereklilik arz etmektedir. Bu bağlamda, kamu harcamalarının, sosyal bilimlerin süregelen inceleme konularından biri olması dolayısıyla da kabul edilebilirliği için sınıflandırılması yapılmasının gerektiği şüphesizdir.

Bilimsel çalışmalar ilerledikçe, zamansal değişime ve ihtiyaçların değişimine bağlı olarak kamu harcamaları için (Öğretir, 2017: 113-114) farklı sınıflandırmalar yapılmıştır. Bunlar;

- İdari (organik/kurumsal),
- Fonksiyonel (işlevsel)
- Pigou ve Dalton'un iktisadi (ekonomik/bilimsel)
- Brochier ve Tabatoni'nin transfer harcaması
- Cahn ve Plehn'in kamu harcamalarının sağladığı faydanın niteliğine göre
- Olağan-olağanüstü
- Zorunlu-zorunlu olmayan
- Merkezi-yerel yönetim
- 5018 sayılı KMYK'ya göre Analitik Bütçe sınıflandırması, olmak üzere bugüne kadar bilinen dokuz sınıflandırma yapıldığı görülmektedir.

Türkiye'de kamu harcamalarının yaygın sınıflandırması; idari, fonksiyonel, ekonomik ve finansman tipi olmak üzere dört şekilde yapılmaktadır (Bolat, t.y.: 6). Bu dört sınıflandırma arasındaki temel farklar Tablo 2'de verilmiştir (Mutluer vd., 2011: 131-135). Buna göre, temel farklılık kodlanma şekli ve harcamayı yapan kuruluş/harcamanın türünden kaynaklanmaktadır.

**Tablo 2: Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması**

Kamu Harcaması Sınıfı	Kod	Temel Özelliği
İdari	Dört düzeyli ve sekiz haneli	Harcamayı yapan kuruluş
Fonksiyonel	Dört düzeyli ve altı haneli	Harcamaların hizmet türüne göre
Ekonomik	Dört düzeyli ve altı haneli	Çarpan etkilerinin büyüklüğüne göre
Finansman Tipi	Tek düzeyli ve tek haneli	Hangi kaynaktan karşılandığını gösterir biçimde

- İdari sınıflandırma: idari maliyetlerin izlenmesi ve karşılaştırılması ile program sorumlularının olabildiğince belirginleştirilmesi;
- Fonksiyonel sınıflandırma: idarelerin teşkilat mevzuatındaki kuruluş amacıyla;
- Finansman tipi sınıflandırma: genel yönetim tanımına giren tüm idarelerin sistem tarafından kavranabilmesi ve mali mevzuatın ortaya koyduğu farklı uygulamaların tasnif edilebilmesi;
- Ekonomik sınıflandırma: devlet faaliyetlerinin milli ekonomi ve piyasa üzerindeki etkilerinin ölçülmesi amacıyla yapılmaktadır.

Bu çalışmada fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarından yararlanılmaktadır. Bu bağlamda fonksiyonel sınıflandırmaya ilişkin bilgilere devam eden paragraflarda yer verilmektedir.

5018 sayılı KMYKK 15. maddesine göre,

(Ek fıkra: 29/6/2012-6338/10 madde.) Merkezî yönetim bütçe kanununun gider cetvelinin bölümleri, analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak fonksiyonlar şeklinde düzenlenir. Fonksiyonlar birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü düzeyde alt fonksiyonlara ayrılır.

Aşağıda Tablo 3'te kamu harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmaya göre sınıflandırılmış harcama sınıflarının içerikleri verilmiştir.

**Tablo 3: Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması**

HARCAMALAR	İÇERİK
Genel Kamu Hizmetleri	Yasama, Dış İşleri, Dış Ekonomik Yardımlar, Genel Hizmetler, Borç Yönetimi, Temel Araştırmalar
Savunma Hizmetleri	Askeri ve Sivil Savunma İdaresi ile Dış Askeri Yardımlar (Hastaneler ve Okullar Hariç)
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	Asayiş, İtfaiye, Yargı, Cezaevi Hizmetleri (Hastaneler, Okullar ve Sivil Savunma Hariç)
Ekonomik İşler ve Hizmetler	Ticari ve Sınai Faaliyetlerin Düzenlenmesi ve Sürdürülmesine İlişkin Kamu Hizmetleri
Çevre Koruma Hizmetleri	Atık Yönetimi, Kirliliğin Azaltılması ve Doğal Ortamın Korunması
İskân ve Toplum Refahı Hizmetleri	Kişi ve Ailelerin İskânı ile Temel İhtiyaçlara Yönelik Hizmetler (Otoyollar ve Sulama Sistemleri Hariç)
Sağlık Hizmetleri	Bireysel ve Toplumsal Sağlık Hizmetleri ve Yaygın Sağlık Eğitimi (Askeri Sahra Hastaneleri Hariç)
Dinlenme Kültür ve Din Hizmetleri	Bireysel ve Toplumsal Moral Hizmetleri (Genel Nitelikli Eğitim Programları Hariç)
Eğitim Hizmetleri	Örgün ve Yaygın Eğitim Hizmetleri (Hizmet İçi Eğitim Hariç)
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	Genel Olarak Sosyal Güvenlik Hizmetleri ile Sosyal Yardım Programları (Aile Planlaması Hariç)

**Kaynak:** Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı, 2004: 26'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3'te görüleceği üzere devlet faaliyetleri, gerçekleştirilmek istenen amaçlara göre sınıflandırılmış ve on ana fonksiyona ayrılmıştır. Fonksiyonel sınıflandırma (Tüğen, 2007: 184-185);

- Devletin doğrudan bireyler ve ticari kuruluşlar için yapılan hizmetlerle ilişkilendirilemeyen, devlete doğrudan yüklenen görevlerin yerine getirilmesi için yapılan genel kamu hizmetlerini,
- Savunma işleri ve hizmetlerini, kamu düzeni ve güvenliğini sağlayıcı hizmetleri,
- Gerek toplumsal gerek bireysel gerekse de ailesel hizmetleri içeren toplumsal ve sosyal hizmetleri, başka bir ifadeyle eğitim hizmetleri, sağlık hizmetleri, sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri, iskân ve toplum refahı hizmetleri, dinlenme, kültür ve din hizmetleri,

- Ticari hareketlerin düzenlenmesi ve istikrarın sağlanması için yapılan hizmetler için, genel idare organları tarafından sını kuruluşlara araştırma yapılması için, belirli sanayi kuruluşlarının denetlenmesi gibi hizmetlerin yapılması ile ekonomik kalkınma gibi çeşitli ekonomik göstergelerde hedeflenen politikaların gerçekleşmesi için ekonomik işler ve hizmetler,
- Çevrenin ve doğal ortamın korunmasına yönelik koruma hizmetleri için yapılan harcamaları, göstermektedir.

İşlevsel sınıflandırma olarak da bilinen fonksiyonel sınıflandırmada, tahminden ziyade kesin harcamalara odaklanılmaktadır. Yine harcama programlarında belirtilen hizmetin birim maliyetinin esas alındığı bu sınıflandırma ile aynı hizmeti sunan birden çok kamu idaresinin söz konusu kamu hizmetleri için yaptığı toplam harcamalar izlenebilir olmaktadır (Öğretir, 2017: 115). Fonksiyonel sınıflandırma devlet faaliyetlerinin amacını ortaya koyacak şekilde sınıflandırılmış olması yanında çeşitli kamu harcamalarının yıllar itibarıyla izlenmesine, değerlendirilmesine, uluslararası ölçekte karşılaştırmaların yapılabilmesine olanak sağladığı için diğer sınıflandırma türlerine göre tercih edilmektedir (Pehlivan, 2015: 150).

Bu çalışmada toplum tarafından devlete yüklenen görevlerin yerine getirilmesi için yapılan kamu harcamalarının, mükelleflerin vergi uyumunu belirleyen faktörler arasındaki yeri incelenecektir. Bu bağlamda hangi kamu harcaması sınıflandırmasının çalışma için daha uygun olacağı düşünülmüştür. Nihai olarak kamu idarelerinin kuruluş amaçlarının toplumsal ihtiyaçları karşılamak olduğu ve fonksiyonel sınıflandırmanın uluslararası karşılaştırmalara olanak sağlaması da göz önünde bulundurularak; devletin görevlerini onun adına yerine getiren idarelerin kuruluş amaçlarına göre gerçekleştirilen kamu harcaması sınıflandırması, başka bir ifadeyle fonksiyonel sınıflandırmanın kullanılması kanaatine varılmıştır. Böylelikle bu çalışmada mükelleflerin vergi uyumunu belirleyen faktörlerden biri olan kamu harcamaları, fonksiyonel sınıflandırmada yer alan kamu harcama kalemleri, kamu harcaması değişkeni verileri için kullanılacaktır.

### **1.2.3.2. Vergi ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişki**

Verginin teorik gelişimi “vergi niçin alınmalıdır ve neye dayalı olarak alınmalıdır” sorularına verilen cevaplar doğrultusundadır (Sağbaş, 2011: 8). Bilindiği gibi devlet, toplum tarafından kendine yüklenen görevleri kamu harcamaları aracılığıyla yerine getirmektedir. Mükellefler, her ne kadar karşılıksız olarak vergiyi ödese de kamu harcamalarını vergilerin bir karşılığı olarak görmektedir. Başka bir ifadeyle vergi, kamusal mal ve hizmetlerden elde edilen faydanın bir bedeli olarak görülmektedir (Şen ve Sağbaş, 2016: 11). Dolayısıyla vergi, her ne kadar kamu harcamalarını karşılamak suretiyle genel bir karşılılık sağlıyor olsa da mükellefler bu karşılılığı bireysel düzeyde algılayıp, bireysel bir karşılık diğer bir ifadeyle kişisel bir fayda olarak bekliyor

olabilir (Seligman, 1894: 90-96; Mill, 1909: 8; Bastable, 1917: 10; Buchanan, 1949: 499; Wicksell, 1958: 72; Lindahl, 1958: 168; Pantaleoni, 1958: 21; Sax, 1958: 177).

Kamu harcamaları ve vergi arasındaki ilişkiyi ortaya iki yaklaşım ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki fayda prensibi, ikincisi ödeme gücü yaklaşımıdır. Bu yaklaşımlar temelde bireylere kamu harcamalarından sağlanan fayda dolayısıyla vergi alınması gerektiğini ileri sürmektedir. Bu ilkelerin benimsenmesi iktisadi düşünce farklılıklarına göre değişiklik göstermektedir. Buna göre öne çıkan iktisadi yaklaşımların benimsediği ilkeler aşağıdaki gibidir (Şen ve Sağbaşı, 2016: 75-93):

- Merkantilist Yaklaşım – Fayda İlkesi,
- Fizyokratik Yaklaşım – Ödeme Gücü İlkesi,
- Klasik Yaklaşım – Fayda İlkesi,
- Neo-Klasik Yaklaşım – Fayda İlkesi

Modern anlamda devletlerin varlığını koruması ve devamlılığının sağlanmasının ardından vergilemede adalet sorunu ortaya çıkmıştır. Böylelikle vergilerin neye dayanılarak alınacağı önem arz etmeye başlamıştır (Şentürk, 2017: 2). Merkantilist, Fizyokratik, Klasik ve Neo-Klasik yaklaşımın benimsediği fayda ilkesine göre, toplumdaki bireyler kamusal mal ve hizmetlerden elde ettiği fayda karşılığında vergi ödemelidir. Buna karşın bireyler elde etmedikleri fayda için vergi ödememelidir. Fizyokratların benimsediği ödeme gücü ilkesine göre, toplumdaki bireyler kişisel bir fayda beklenmeksizin kamusal mal ve hizmetlerden elde edilen toplumsal fayda için vergi ödemelidir (Nadaroğlu, 2000: 221-228).

T.C. Anayasası'nın 73. md. sine göre "... herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür...". Buna göre bu maddede geçen herkes kelimesi ile Türkiye Cumhuriyeti devletinin vergileme yetkisine sahip olduğu her bir bireyin ifade edildiği ve mali gücüne göre ifadesi ile kişisel faydayı değil toplumsal faydayı ön plana çıkaran ödeme gücü ilkesinin benimsendiği görülmektedir. Böylelikle Türkiye'de kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına kişisel bir fayda gözetmeksizin herkesin katılımının altı çizilmektedir. Ayrıca bu husus T.C. Anayasası ile güvence altına alınmış olmaktadır.

### **1.3. Vergi Uyumlu Davranışı, Teorileri, Yaklaşımları ve Modelleri**

Mükelleflerin vergi uyumunu açıklamak için teoriler ileri sürülmüş ve teorileri kanıtlayan modeller geliştirilmiştir. Öne sürülen bu teoriler; beklenti teorisi, caydırma teorisi, bilişsel yapılar teorisi, vekâlet ve sosyal etkileşim teorisidir. Vergi uyumu için oluşturulan teorilerden caydırma ve bilişsel yapılar teorisi, en bilinen teorilerdir. Caydırma teorisi için A-S Modeli olarak bilinen ekonomik model, bilişsel yapılar teorisi için sosyal-psikolojik yaklaşım davranışsal model

geliştirilmiştir. Bu başlık altında bu teorilere, yaklaşımlara, modellere ve bu modellerin gelişimlerine yer verilecektir.

### 1.3.1. Vergi Uyumu Davranışı

İnsanların uyarıcılara karşı gösterdiği tepki ve bu tepkilerin gözlenebilmesi, ölçülebilmesi ve kaydedilebilmesi ile davranışlarının, neden ve sonuçlarını ve bu davranışları yapmaya yönelen motivasyonları belirlemek amacıyla davranış bilimleri disiplininin yararlanılmaktadır (Eroğlu, 1996: 13; Davranış Bilimlerine ve Davranış (t.y.), <https://acikders.ankara.edu.tr>). Davranış; dıştan gözlemlenebilecek tepkilerin toplamı, hareket, bir kimsenin genel yaşamdaki, toplumdaki tutum ve eylemleri olarak tanımlanabilir. Buna göre davranış; öğrenilmiş-öğrenilmemiş, doğuştan gelen-geçici-sonradan kazanılan, içgüdüsel-öğrenilmiş-geçici gibi çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. (Davranış Çeşitleri (t.y.), <http://biyologlar.com/davranis-cesitleri>; Öğrenme Psikolojisi ve Davranış Türleri (t.y.), <http://www.bilgibulucu.com>). Bu bağlamda vergi uyumu davranışı, mükelleflerin; vergi ile ilgili öğrenilmiş-öğrenilmemiş, doğuştan gelen-geçici-sonradan kazanılan, içgüdüsel-öğrenilmiş-geçici bilgilere göre sergilediği davranıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında vergi uyumu davranışının, öğrenilmiş ya da sonradan kazanılan bir davranış çeşidi olduğu söylenebilir. Bu davranış çeşidine göre ortaya çıkan davranış, ya istenen davranıştır ya da istenmeyen davranıştır ve mükellefin temelde doğru olma isteği ile temelde sevilme isteği sebeplerine göre şekil almaktadır (Güney, 2000: 70). Bu davranışlar, tecrübe ve eğitim-öğretim yoluyla kazanılır. Böylelikle yaşam sürecindeki belli tecrübeleri, eğitim-öğretimleri takiben davranış meydana gelir (Davranış (t.y.), <http://biyologlar.com>; Davranış Türleri (t.y.), <http://bilgibulucu.com>; Davranış Türleri (t.y.), <https://www.gundemturkiye.com>). Buna göre, mükelleflerin vergi ile ilgili tecrübeleri, eğitim-öğretimleri vergi uyumu davranışını meydana getirir. Bu bağlamda, mükelleflerin istenen davranışları sergilemesi halinde vergi uyumu davranışı, istenmeyen davranışları sergilemesi halinde vergi uyumsuzluğu davranışı meydana gelir. Ayrıca, bu uyum davranışının bireysel bir karar olduğu da bilinmektedir (Jayawardene, 2015: 131).

“Gerekçeli Eylem Teorisi” (Fishbein, 1967), kasti gerçekleşen sosyal davranışları açıklamak için kullanılmaktadır. Bu teori, davranışsal amaçların oluşmasına katkı yapan aile, arkadaş, sosyal çevre ve toplumdan gelen sosyal baskılar ile oluşan tutumlardan oluşmaktadır. Böylelikle, bireyin davranışının tekrar döngüye girerek inançlara dönüştüğü ileri sürülmektedir. Buna göre, eğer bir birey, vergi ile ilgili olumlu bir davranış tecrübe ettiyse vergi ile ilgili olan inancının olumlu etkileneceği söylenebilir. Eğer bu durumun aksi gerçekleşirse, vergi ile ilgili inancının olumsuz etkileneceği söylenebilir. Bireyin subjektif normu ve tutumları, davranış niyetini ve bu niyet de bireyin belirli bir davranışını meydana getirmektedir. Bu teorinin, uygun ölçümlerin yapılması ile tutumların ölçülerek kişinin davranışsal amaçlarını ve sonrasında davranışlarının nasıl ve ne durumda değiştiğini doğru tahmin edeceği savunulmaktadır (*Gerekçeli Eylem Teorisi* (t.y.),

<https://prezi.com>). Ayrıca *gerekçeli eylem teorisinin* kullanılması ile bireyin davranışlarının ve böylelikle vergi uyumu davranışının açıklanabileceği bilinmektedir (Hanno ve Violette, 1996: 71).

Vergi uyumu davranışı; vergi itaati, vergi ile özdeşleşme ve verginin içselleştirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Kitapçı, 2015: 12). İtaat kelimesi; söz dinlemek, söz anlamak, rıza göstermek ve bunların dışında 68 kelime ve kelime öbeği kullanılarak tanımlanmaktadır (Cin, 1971, 423-424). Buna göre vergi itaatinin vergiye rıza göstermek olduğu söylenebilir. Söz konusu bu itaat iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki isteyerek yani gönüllü, ikincisi istemeyerek yani gönülsüz itaattir (Çetin, 2009: 831).

Vergi itaati için mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini isteyerek ya da istemeyerek yerine getirmiş olmaları durumu olduğu söylenebilir. Mükelleflerin vergi itaati, devlet (mükellefin üstündeki gücü ve kontrolü elinde bulunduran olarak) tarafından sağlanabileceği gibi toplum tarafından da sağlanabilir. Buna göre, devlet vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefleri, ödül ve ceza mekanizmalarını kullanmak suretiyle vergiye uyum göstermelerini sağlayabilir. Toplum ise vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefleri; sahiplenme, dışlama, ayıplama ve korkutma yöntemlerini kullanmak suretiyle vergiye uyum göstermelerini sağlayabilir (Kağıtçıbaşı, 2008: 101,179; Torgler, 2007: 65).

S. Freud (1899) özdeşleşmenin; bir taklit, bilinç dışındaki bir unsurun varlığı ve onunla ortak olan özelliklerin benimsenmesi olduğunu savunmaktadır. Buna göre, mükellefin çocuk yaşlarda ailesini rol model alması, sonrasında toplumdaki bazı grupları rol model alması ve bu şekilde davranışlarını özdeşleştirilmesi söz konusudur. Bu bağlamda, mükellefin, ailesinin ve toplumda rol model aldığı grupların vergi ile ilgili davranışlarının, kendi vergi ile ilgili davranışlarıyla özdeşleşmesi durumu, vergi ile özdeşleşme olarak tanımlanabilir.

Bireylerin; kültürleri ile ilgili kuralları ve değerleri, kendi kişiliğinde bir süzgeçten geçirmek suretiyle benimsemesi durumu, içselleştirme olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, bireyler toplumda var olan davranışlardan, kendince doğru bulduğu davranışı sergilemektedir. Bu bağlamda, mükelleften, vergi ile ilgili konularda doğru olduğuna inandığı şeyi yapması beklenir (Kağıtçıbaşı, 2008: 179). Buna göre; mükelleflerin herhangi bir müdahaleye gerek kalmaksızın, kendiliğinden vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyi istemesi, verginin içselleştirilmesi olarak tanımlanabilir.

Mükelleflerin vergi itaatsizliği göstermeleri, vergi ile ilgili yanlış özdeşleşme ve vergiyi içselleştiremediği hallerde vergi uyumsuzluğu davranışı meydana gelmektedir. Bu durumda mükellefler davranışları iki şekilde gözlenmektedir. Bunlardan ilki pasif (normdan bağımsız) davranış, ikincisi aktif (norma bağlı) davranıştır (Kitapçı, 2015: 12).



Vergiye karşı oluşan tutumlar; sempati, apati, antipati ve nefret olmak üzere üç derecede gerçekleşmektedir. Bu derecelere bağlı olarak, mükellefler vergiler için; aktif, pasif ve kabul olmak üzere üç şekilde tepki göstermektedir. Buna göre, mükelleflerin vergiye karşı sempati tutumları, vergiye kabul tepkisi ve dolayısıyla gönüllü uyum ile sonuçlanmaktadır. Buna karşın mükelleflerin vergiye karşı, apati ve antipati tutumları, vergiye pasif tepki ile sonuçlanmaktadır. Üçüncü derece olan pasif tepki ile vergiye karşı olumsuz davranışlar meydana gelmekte, mükellefler kanuna aykırı olmayan ve vergi hasılatını azaltıcı tercihler yapmaktadır. Böylelikle mükelleflerin, vergiye karşı nefret tutumu, otoriteye itaatsizlik olan aktif tepki ile sonuçlanmaktadır. Ayrıca, aktif tepki ile mükellefler, vergi ile ilgili işlemlerinde suç unsuru taşıyan ve kanuna aykırı tercihler yapmaktadır (Aktan vd., 2012: 186-189).

### 1.3.2. Vergi Uyumu Teorileri

Vergi uyumu, sadece maliye disiplinin değil aynı zamanda muhasebe, ekonomi, sosyoloji ve siyaset bilimi gibi disiplinlerin de araştırma konusudur. Vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğunu açıklamak için birçok çalışma yapılmıştır ve halen yapılmaktadır. Bu bağlamda, vergi uyumu için farklı disiplinlerin birleştirilmesi ve kullanılması suretiyle farklı teoriler ileri sürülmüştür. Bu başlık altında bu teorilere yer verilmektedir.

Vergi uyumu, beş teori çerçevesinde incelenmektedir (Jackson ve Milliron, 2002: 56; Alm, 2018a: 7-8). Bu teoriler sırasıyla;

- Beklenti teorisi
- Caydırma teorisi
- Bilişsel yapılar teorisi
- Vekalet teorisi
- Sosyal etkileşim teorisi dir.

*Beklenti teorisine* göre; harcamaların gerekli ya da dengeli olup olmadığı, toplam yıllık harcamaların referans düzeyinin belirlenip belirlenmediği ve kayıp ya da kazançların referans noktasının olup olmaması olmak üzere toplam üç hususun, mükelleflerin vergi uyumunu belirlediği, bir başka ifadeyle mükelleflerin vergi ile ilgili karar verme durumunu etkilediği ifade edilmektedir (Jackson ve Milliron, 2002: 84).

*Caydırıcılık teorisi*, istenmeyen veya yasal olmayan davranışın cezalandırılması sürecini incelemektedir. Başka bir ifade ile mükelleflerin uyumsuzluk göstermesi halinde, beklenen cezanın suç üzerindeki etkisini incelemektedir (Saruç, 2015: 36). Mükelleflerin vergi uyumsuzluğunu cezalandırma üç şekilde olmaktadır. Bu cezalandırmalardan; birincisi hukuksal (yasal) yaptırımlar, ikincisi toplumsal ayıplama ve üçüncüsü suçluluk psikolojisi, vicdan azabıdır.

Aynı zamanda *caydırıcılık teorisi*, genel ve özel caydırıcılık olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel caydırıcılık perspektifinde, potansiyel yaptırımlar incelemektedir. Özel caydırıcılık perspektifinde, bireysel cezalandırılmayı gerektiren, suç olan yaptırımın etkileri incelemektedir (Jackson ve Milliron, 2002: 86). Ekonomik caydırma modeli perspektifinde, vergi boşluklarının nedenlerini araştırmak için kaçakçılığı ve vergi uyumunu teorik çerçevede incelemektedir. Bunun yanı sıra; vergi sisteminin karmaşıklığı, gelir bilgisi hizmetlerinin düzeyi, stopaj ve bilgi bildirimi, vergi hazırlayıcıların sorumluluğu ve cezalar, mükelleflerin denetim kapsamına alınma olasılığı, artan oranlılık ve fiili vergi oranlarının düzeyi ve uyumsuzluk gösteren mükellefler için cezalar da ekonomik caydırma modeli perspektifinde incelenmektedir (Devos, 2014: 14).

*Bilişsel yapılar teorisi*; psikoloji disiplininden yararlanarak vergi uyumu sorununa çözüm aramaktadır. Psikoloji; algı, tutum ve davranış zincirinde insan davranışlarını incelemektedir. Vergi uyumuna karşı tutumlar, konuyla ilgili algılardan etkilenmekte ve bu durum vergi uyumu literatüründe mükellef davranışını etkileyen algılar olarak yer almaktadır. Bu nedenden ötürü vergi uyumu çalışmalarında, tutum-niyet-davranışın önemli bir yere sahip olduğu bilinmektedir (User, 1992; Jackson ve Milliron, 2002: 86-87). Bu bağlamda, vergi uyumunu etkileyen faktörler, algı-tutum-davranış sürecinde; vergilerin algılanma biçimlerini, bu algı sonucu mükelleflerin tutumlarının nasıl olacağını ve dolayısıyla bu tutumların nasıl bir vergi uyumu davranışına dönüşeceğini belirleyeceği söylenebilir. Buna göre, mükelleflerin yaptıkları şeylere niçin inandığı sorusu ile vergi ile ilgili oluşan algılarına cevap aranır (McKerchar, 2007: 218).

Tutumlar; bilişsel, davranışsal ve duygusal olmak üzere üç grupta toplanır. Duygusal tutum, bir kişinin bir nesneye karşı olan duygusal tepkisini ifade etmektedir. Bilişsel tutum, bir kişinin bir nesneye yönelik düşünce, bilgi ve inançlarını ifade etmektedir. Davranışsal tutum ise bir kişinin tutumun konusuna yönelik davranışsal eğilimin açıklanmasını ifade etmektedir (Ergeç, 2004).

*Bilişsel yapılar teorisi*, mali ve sosyal-psikolojik model çerçevesinde incelenmektedir. Ekonomik caydırıcılık modelinin ilham veren kişisi Becker 1968 yılında yaptığı çalışmasında vergi boşluklarının veya vergi uyumsuzluğu durumunun, sadece ekonomik değişkenlerle açıklanamayacağını kabul etmektedir (Becker 1968: 181'den aktaran Devos, 2014: 16). Mali ve sosyal-psikolojik modelde, ekonomik modeldeki faydasını maksimum yapmaya çalışan vergi mükellefi yerine sosyal normlarla etkileşim içinde olan ve onlara tepki veren bir dizi tutum ve inanca sahip vergi mükelleflerinin olduğu varsayılır. Sosyo-psikolojik modeller, mükelleflerin davranışlarını anlamak ve tahmin etmek için vergi mükelleflerinin tutum ve inançlarını tümevarım yöntemiyle incelemektedir. Eğitim, adalet algısı ve farkındalık gibi bir dizi sosyal norm, bu model etrafında incelenmektedir (Devos, 2014: 21).

*Vekâlet teorisi*; bir ajanın mükellefin yararı için yeteneklerine başvurması ve çaba sarf etmesine değinmektedir. Bu teori kapsamında, mükellefin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine

getirirken ücretli veya ücretsiz danışmanlık alması halinde danışmanlık yapan kişinin mükellefin vergi uyumu durumunda meydana getirdiği etki incelenmektedir. Gelir vergisi durumunda vekâlet teorisinin kullanılması, YMM (Yeminli Mali Müşavir), SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir), mükellef ve hükümet arasındaki ilişkinin matematiksel olarak tanımlanmış olmasını gerektirir.

Vergi hazırlayanlar tarafından harcanan çaba; ek çaba için verilen marjinal ücret artışı (hizmet bedeli para artışı, harç), çaba harcanmayan potansiyel maliyet, vergiyi hazır hale getiren bilgi düzeyi olarak tanımlanabilir (Jackson ve Milliron, 2002: 88).

Mali bağlantı ve *sosyal etkileşim teorisine* göre mükellefler farklılık göstermektedir. Böylelikle homojen bir grup oluşturmak olanaksız hale gelmektedir. Bazı mükellefler ekonomik çıkarları ile motive olurken, bazıları sosyal normlarla motive olmaktadır (Christian ve Alm, 2014: 72). Bu yaklaşıma göre önemli olan bedavacılık sorununun olduğu noktada, grubu gönüllü olarak vergi ödemeye motive edecek iş birliklerinin nasıl oluşturulacağıdır. Söz konusu bu iş birliği psikolojik sözleşme ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Öyle ki hem mükellefler arasında hem de mükellef ve hükümet arasında bir psikolojik sözleşme vardır. Bu sözleşmenin merkezinde de sosyal normlar yer almaktadır. Bu teoriye göre; adalet, fedakarlık, karşılıklılık, empati, sempati, güven, suçluluk, utanç, ahlâk, bağlılık hissetmemek/yabancılaşma, vatanseverlik, sosyal normlar, sosyal gelenekler, sürü psikolojisi, uygunluk, sosyal sermaye, sosyal ağlar, vergi morali, içsel motivasyon, otoriteye itaat ve diğer bir çok grup düşüncesi, mükellefin grupla olan etkileşimlerine bir şekilde bağlı olmaktadır. Buradaki sosyal norm, başkaları tarafından da benzer şekilde yargılanan ve sosyal onay veya ret ile kısmen sürdürülen bir davranış modelini ifade etmektedir. Buna göre mükellefin kendi bireysel davranışı, bir kişinin tanımladığı grubun davranışı ile kuvvetli bir etkileşim içindedir (Alm, 2018a: 7-8).

### **1.3.3. Vergi Uyumunu Yaklaşımları ve Modelleri**

Vergi uyumunu açıklamada kullanılan başlıca yaklaşımlar, “ekonomik ve sosyo-psikolojik/davranışsal yaklaşımdır”. Son yıllarda “mali bağlantı ve optimal vergi uyumu yaklaşımı” da vergi uyumunu açıklamak için kullanılmaktadır (Kitapçı, 2015: 41,53). Buna göre bu yaklaşımlar ve modellerine bu başlık altında yer verilmektedir.

Sosyo-psikolojik modellerle yapılan ilk çalışmalardan birinde, vergi zihniyeti, Schmolders tarafından araştırılmıştır. Vergi zihniyeti kavramının araştırıldığı bu çalışmada, topluluk çıkarlarına katkıda bulunmak yerine kendi çıkarlarını gözetmekle ilgili görüş ayrılıklarına sahip mükelleflerin olduğu varsayılmaktadır (Schmolders, 1959). Kendi çıkarını gözetken mükellefler “akla dayalı davranış teorisi” çerçevesinde de incelenmiştir (Ajzen ve Fishbein 1980’den aktaran Devos, 2014:

22). Vergi zihniyeti ve ekonomik caydırıcılık modelini de içine alan mali psikoloji modeli, caydırıcı mekanizmaların tanımlanmasını ve ölçülmesini geliştirmeye çalışır.

Vergi uyum modellerinin ilki, ekonomik yaklaşım için oluşturulan klasik model olarak da bilinen Allingham-Sandmo (1972) (A-S) modelidir. Bu model Becker'in (1968) hukuki yaptırımlar ve risk modelinin geliştirilmiş halidir. Bu modelde vergi oranları, gelir, cezalar ve denetim gibi ekonomik faktörler ödenmek istenmeyen vergi miktarının açıklanması için kullanılmaktadır. Bu modelde, "Von Neumann-Morgenstern fayda fonksiyonu" kullanılmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin vergi ödemede isteksiz oldukları, her türlü kayıp ve kazancı hesaplayan rasyonel bireyler oldukları varsayılır. Buna göre, klasik modelde mükelleflerin neden vergi ödemediği sorusuna cevap aranmaktadır.

A – S modelinde rasyonel mükellef, idareyi başarılı bir şekilde yanıltmanın beklenen yararları ile denetim ve ceza riskini karşılaştırmaktadır. Buna göre mükellefler sadece yakalanma ve ceza alma korkusuyla vergilerini ödemektedirler. Böylelikle vergi uyumsuzluğu sorunu için çözüm, sadece güçlü yaptırımlar olmaktadır (Alm, 2018a, 3-4).

Vergi uyum modellerinin ikincisi, davranışsal yaklaşım için oluşturulan Song-Yarbrough (1978) modelidir. Bu modelde, ekonomik yaklaşımın A-S modelinin varsayımları kısmen kabul edilmektedir. Kısmen kabul edilmektedir ve bunun nedeni; A-S modelindeki gibi mükelleflerin her zaman rasyonel davrandığı ve vergi uyumu için caydırıcılık faktörleri varsayımlarının, bu modelde kabul edilmemesidir. Bu modelde ekonomik faktörlerin yanı sıra, sosyo-psikolojik faktörlerin de vergi uyumu davranışına etki ettiği varsayılmaktadır. Böylelikle davranışsal modelde, mükelleflerin neden vergi ödemediği sorusuna cevap arandığı bilinmektedir.

Tüm dünya devletleri için bir sorun olan vergi uyumsuzluğunun giderilmesi için çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu soruna, sadece devletler tek başına çözüm aramamakta, devletlerin bir araya gelmesinden oluşan topluluklar da çözüm aramaktadır. Bu bağlamda, vergi uyumsuzluğunun çözümü için geliştirilen çalışmalarda Avustralya Gelir İdaresi (ATO) ve IRS, devletlerin tek başına bu vergi uyumsuzluğu sorununa aradığı çözüm önerileri için bayrağı taşımaktadır. Uluslararası kuruluşlar için ise bu bayrağı OECD taşımaktadır.

Mükelleflerin vergi uyumu, iki şekilde incelenmektedir. Bunlardan ilki, gönüllü vergi uyumu ikincisi, zorunlu vergi uyumudur. Avustralya Gelir İdaresi tarafından yapılan çalışmalar, gönüllü vergi uyumunu artırma zemininde yapılmaktadır. Şahin ve Cenikli'nin (2015: 40) çalışmasında görüldüğü gibi caydırıcı faktörler, her zaman için vergi uyumunu artırmamaktadır. Buna göre ATO, vergiye gönüllü uyum gösterme durumlarına göre mükellefler üzerindeki gücünü ve caydırıcı faktörleri azaltarak vergi uyumunu sağlamayı amaçlamaktadır (ATO, 2014: 28) ve vergi uyumu modelini, bir piramit aracılığıyla ifade etmektedir. Bu piramitin en üst diliminde, vergiye uyumsuz

mükellefler yer almakta ve uyumsuzluklarının giderilmesi için artırılmış güç ve caydırıcı faktörler öngörülmektedir. Piramitin en alt diliminde, uyumlu mükellefler yer almakta ve uyumsuzlukları için azaltılmış güç ve caydırıcı faktörler öngörülmektedir.

OECD tarafından hazırlanan vergi uyumu modelinde; vergi uyumunu belirleyen faktörler bir plan içerisinde risk olarak tanımlanmakta ve sonrasında sıralanmaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin vergi uyumu için stratejiler geliştirilerek (sıralamada değişiklikler yapılması gibi) en iyi vergi uyumu durumu sağlanmaya çalışılmaktadır (OECD, 2004: 9).

Vergi uyum literatüründe üçüncü yaklaşımın, *mali bağlantı ve sosyal etkileşim yaklaşımı* olduğuna daha önce değinilmişti. Ekonomik ve davranışsal yaklaşımın birleşmesi gerektiği yönündeki görüşler, bu yaklaşımın meydana gelmesinde rol oynamıştır (James ve Alley, 2002: 28). Bu yaklaşımın modeli, klasik model ve davranışsal modelin birleşiminden meydana gelmektedir. Ayrıca, *mali bağlantı ve sosyal etkileşim teorisi*, hem klasik modelin hem de davranışsal modelin varsayımlarını kabul etmektedir. Yani mükellefler her türlü kayıp ve kazancı hesaplamakta fakat bu hesaplamayı etik/ahlâki sınırlar içinde ve sosyal normlara göre yapmaktadırlar. Bu modelde, mükelleflerin mali farkındalığı olup olmadığı sorusuna ve sosyal normların grup davranışına dolayısıyla mükellefin davranışına olan etkisine cevap aranır (Kitapçı, 2015: 51-56).

Verimlilik, sosyal norm için büyük önem arz etmektedir. Öyle ki bir sosyal norm; sosyal refahı maksimum yapabilir, piyasa başarısızlıklarını önleyebilir ve sosyal maliyetleri azaltabilir niteliktedir. Bununla birlikte sosyal normlar, işlem maliyetlerini azaltabilir ancak her zaman yararlı olmayabilirler. Örneğin ayrımcılık, görgü kuralları ve intikam gibi sosyal normlar, zarar verici olabilmektedir. Sosyal normlar, kazanan ve kaybeden yaratabilir niteliktedir. Etkinliği artıran sosyal normlar korunurken, etkinliği artırmayan sosyal normlar, sosyal onaylanmama tehdidi ile sürdürülebilir niteliktedirler. Buna bağlı olarak yaptırım, utanma ve suçluluk gibi davranışsal normların içselleştirilmesiyle gerçekleştirilebilir (Alm, 2018a: 8).

Aşağıda Tablo 4'te, yukarıda bahsedilen yaklaşımlar özetlenmiştir.

**Tablo 4: Vergi Uyumu Yaklaşımları**

Vergi Uyumu	Ekonomik Yaklaşım (Allingham-Sandmo Modeli)	Sosyal-Psikolojik/Davranışsal Yaklaşım (Ahlaki Duygular Teorisi/ Tutumsal Model)	Mali Bağlantı (Mali Değişim) ve Sosyal Etkileşim Yaklaşımı
<b>Kavram İtibariyle</b>	Vergi Ödeme İsteği Düşük	Vergi Ödeme İsteği Yüksek	Vergi Ödeme İsteği Sosyal Norma Bağlı
<b>Tanımlama Olarak</b>	Dar	Geniş	Geniş
<b>Konusu</b>	Ekonomik Rasyonellik	Birbirine Bağlı Davranış	Etik/Ahlaki Sınırlı Davranış, Ekonomik Rasyonelitate ve Sosyal Norm Davranışsal İşbirliği
<b>Kapsamı</b>	“Değiş tokuş ilişkisi” Saplanan fayda, denetim olasılığı, vergi oranı ve vergi ceza oranı, Kişisel gelir ve refahın maksimum olması ön plandadır.	Mükellefler sadece rasyonel değildirlir aynı zamanda kararlarında tutumlar, inançlar, sosyal normlar, adalet algısı ve roller önemlidir.	Ekonomik, psikolojik ve etik/ahlaki sınırlarla maliyet analizi önemlidir. Kişisel çıkarın etik/ahlaki sınırlarla desteklenmesi önemlidir. Kişisel Davranışın Sosyal Normla Desteklenmesi Önemlidir.
<b>Problemi</b>	Kaynak tahsis edilmesinde etkinlik	Eşitlik-Adalet-Yansıma	Mali Farkındalık ve Bireysel Farklılıklar
<b>Vergi Yükümlüsü</b>	Homo-economicus	İyi bir vatandaş algısı	Homo-economicus etik/ahlaki sınırları olan sosyal normlardan etkilenen iyi vatandaş
<b>Yaklaşım Türü</b>	Ekonomik Rasyonelitate Yaklaşımı	Davranışsal Yaklaşım	Mali Bağlantı ve Sosyal Etkileşim Yaklaşımı

**Kaynak:** James ve Alley, 2002: 33; Alm, 2018a: 7-9’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Aşağıdaki Şekil 1’de *mali bağlantı* özetlenmiştir. Mali bağlantı vergi ve kamu harcamaları arasındaki ilişkinin kurulması olarak tanımlanabilmektedir. Mali bağlantının kurulabilmesi için mükelleflerin öncelikle vergi ve kamu harcaması bilincine sahip olmaları gerektiği söylenebilir. Buna göre, mükelleflerin vergi bilinci ve kamu harcaması bilinci tam olduğunda mali bağlantının kurulmuş olduğu ileri sürülebilir. Çalışmanın konusu olan kamu harcamaları ve vergi uyumu arasındaki ilişki mali bağlantı ve sosyal etkileşim yaklaşımı perspektifinde incelenmektedir.

**Şekil 1: Mali Bağlantı**



#### 1.3.4. Vergi Uyum Modellerinin Gelişimi

Vergi uyum modelleri, zaman içerisinde çağın gerekleri ve bilimsel ilerleme ile uyumlu olarak geliştirilmiştir. Bu modellerde, oluştuğu ilk günden bu yana, başlangıçta var olan faktörler varlığını korumuş, zaman içerisinde yeni faktörler eklenmiş ve eski faktörlerin geçerliliği test

edilmiştir/araştırılmıştır. Aşağıda Tablo 5’te vergi uyumu yaklaşımları ve modellerinin gelişimi öne çıkan çalışmalarla özetlenmiştir.

**Tablo 5: Vergi Uyumu Yaklaşımları ve Modellerinin Gelişimi**

Ekonomik yaklaşım	Davranışsal yaklaşım	Mali Bağlantı Sosyal Etkileşim Yaklaşımı
1972 Allingham Sandmo Modeli (A-S Modeli)	1955 Simon Sınırlı Rasyonellik	1965 Adams Eşitlik teorisi, mübadele eşitliği
1991 Arrow ve Pratt’ın mutlak ve göreceli risk sevmeme ölçeği	1959 Schmolders Mali Psikoloji, vergi zihniyeti, vergi ahlakı, vergi kültürü	1980 Dawes Kamusal mallar
1975 Friend ve Blume hane halkı ve makro düzeyde riskli varlıklar için talep fonksiyonu	1969 Strümpel Vergi etiği ve sistemi arasındaki ilişki	1982 Lewis Tutum, mali bağlantı
1974 Yitzhaki ikame etkisi ile azalan mutlak risk sevmeme varsayımı ile artan vergi oranları	1974 Vogel teorik model: Değişim, sosyal uyum ve illegal fırsat göstergesi	1993 Bordignon vergi yapısı, mali bağlantı, kamu harcamaları
1977 Solomon belirsizlik	1976 Sandmo Vergi idaresinin etkinliği	1996 Gould Uyumu belirleyen parçaların birleştirilmesi
1979 Tversky beklenti teorisi, kayıp ve kazanç eğrisi	1978 Song ve Yarbrough Vergi etiği, yasal çerçeve, fırsat ve diğer durumsal faktörler	1997 Cullis ve Lewis Mali farkındalık
1980 Christiansen beklenen denetim olasılığı ve ceza oranları	1980 Akerlof sosyal geleneklere bağlılık derecesi	1988 Cowell ve Gordon vergilerle sağlanan kamu hizmetleri
1985 Witte ve Woodbury artan oranlı vergi tarifesi	1986 Lerman vergi affı	1984 Axelrod karşılıklılık
1994 Yaniv beyan edilen gelirin vergi oranı ile belirli şartlar altında değerlendirilmesi	1987 Vergi Kaçırmanın Etik/ahlaki maliyeti	1997 Frey Vergi Morali
	1989 Gordon sosyal normlar	2007 Torgler Referans grupları, mali bilgisizlik
	1989 Roth, Scholz ve Witte	2015 Falsetta vd., Kamu Harcamaları
	1990 Grasmick ve Bursik cezalar ve yasal yaptırımlar, utanç duygusu ve sosyal etki, suçluluk duygusu,	
	1992 Fischer, Wartick ve Mark demografik değişkenler, fırsat, tutum, algı, vergi sistemi	
	2003 Brekke vd. sosyal sorumluluk duygusu	
	2003 Frey caydırma politikalarının dışlama etkisi	
	2004 Murphy Eşitlik ve Adalet	
	2007 Kirchler mükellef ile vergi idaresi arasındaki güven	
	2009 Chau ve Leung sosyal norm ve etik değerler	
	2012 Cullis, Jones ve Soliman Nefret etkisi	

**Kaynak:** Tunçer, 2002: 106; Kitapçı, 2015: 41-56; Saruç, 2015: 39-64; Alm, 2018a: 1-24’ten yararlanılarak oluşturulmuştur.

“Homo-economicus” mükellefin, vergi kaçırma kararını neyin etkilediğini; denetim, ceza oranı ve vergi oranı değişkenlerini kullanarak açıklamaya çalışan ilk model ekonomik model olarak adlandırılmış ve Allingham ve Sandmo (1972) tarafından geliştirilmiştir. Bu model, A-S model olarak da anılmaktadır. Vergi uyumu ile ilgili literatür; Schmolders 1959 yılında Mali Psikoloji: Yeni Kamu Finansmanı Dalı isimli çalışmasında vergi zihniyeti incelemesi ve 1968 yılında Becker’in “Suç ve Ceza: Ekonomik Yaklaşım” isimli çalışmayı baz alan Allingham ve Sandmo’nun 1972’de yaptıkları çalışmaları ile başlamaktadır (Devos, 2014: 328, 338). Böylelikle vergi uyumunun, uzunca yıllar bu iki temel model çerçevesinde incelendiği söylenebilir.

Allingham ve Sandmo’nun (1972) geliştirdiği ekonomik modelin Becker’ın (1968) çalışmasından farkı, kişisel vergi kaçırma kararının ekonomik model kullanmak suretiyle analiz edilmesidir. Bu modelde mükelleflerin; rasyonel, ahlâki duygulara gereken önemi atfetmeyen, riskten kaçınan ve beklenen faydasını en fazla olacak şekilde tasarlayan mükellefler olduğu varsayılmaktadır (Cullis, 2007: 7; Saruç, 2015:40).

A-S modeli, daha sonra Arrow ve Pratt’ın “mutlak ve görelî risk sevmeme ölçeği” ile genişletilmiştir. Ayrıca, Friend ve Blume (1975), hane halkı ve makro düzeyde riskli varlıklar için talep fonksiyonu geliştirmişlerdir ve böylelikle bu fonksiyonun “mutlak risk sevmeme ölçeği” ile uyumlu olduğu görülmüştür. Yaniv (1994) A-S modelinde, beyan edilen gelirin vergi oranı ile belirli şartlar altında negatif ilişkide olduğunu ileri sürmüştür (Saruç, 2015: 42-44). Buna karşın Yitzhaki, 1974 yılında yaptığı çalışma ile Allingham ve Sandmo’yu desteklememektedir. Yitzhaki, bu çalışmada mükelleflerin risk alma durumlarını incelemiş ve geliri azalmış bir mükellefin risk almaktan kaçındığını, vergi oranlarındaki bir artışın vergi kaçırma azalttığını savunmuştur. Yitzhaki, ikame etkisi ile azalan mutlak risk sevmeme varsayımı ile artan vergi oranlarının beyan edilen gelirleri artıracığı sonucunu ortaya koymuştur (Devos, 2014: 16; Saruç, 2015: 46).

Christiansen (1980), A-S modelini denetim olasılığı ve ceza oranlarını detaylandırarak geliştirmiştir ve beklenen ceza oranının sabit olması halinde ceza oranlarının artırılmasının caydırıcı etki yaratacağı sonucuna ulaşmıştır. Witte ve Woodbury (1985), A-S modelini artan oranlı vergi tarifesi ile geliştirmişlerdir. Buna göre, denetim oranındaki artışın para cezasındaki artıştan caydırıcılık için daha önemli olduğu ve uyumu artırdığı sonucuna ulaşmıştır (Saruç, 2015: 48). Kolm ekonomik caydırıcılık modeline yeni bir soluk getirmiş ve modeli vergi mükelleflerinin bakış açısıyla ele almıştır. Buna göre vergi mükelleflerinin faydasının bilinmeyen bir değişken olduğuna dikkati çekerek, asıl sorunun mükelleflerin vergi oranlarında ve gelirlerindeki değişmelere rağmen, faydalarını nasıl maksimum yapacakları olduğunu savunmuştur (Kolm 1973’den aktaran Devos, 2014: 17).

1980 sonrasında ekonomik caydırıcılık modelinde, caydırıcılık ana faktör olma özelliğini sürdürmüştür. Bununla birlikte denetim olasılığındaki artışla desteklenmemiş yaptırımların



caydırıcılık etkisinin yeterli düzeyde olmayacağı konusunda fikir birliği oluşmuştur. Bu modelin diğer değişkenlerinden biri olan vergi oranının artışı ve vergi uyumu arasında hem doğru orantılı ilişki (Allingham ve Sandmo, 1972) hem de ters orantılı ilişki olduğunu (Greatz ve Wilde, 1985) ileri süren çalışmalar olmuştur. Yaptırımların sosyal maliyeti ve kanunlara saygısızlık durumu, bu model çerçevesinde değerlendirilmiştir (Jackson ve Milliron, 1986). Scotchmer ve Slemrod (1989), bu modele iki değişken ekleyerek modeli geliştirmişlerdir. Bu değişkenler sırasıyla, rastgelelik (denetçinin değerlendirmesinin belirsizliği) ve mükelleflerin refahıdır. Ancak sosyal refahın ölçülemeysi, modelin bu halini kullanışsız hale getirmiştir. Slemrod (1989), karmaşıklık değişkenini modele dâhil etmiş ve karmaşıklığın uyum maliyetini artırması nedeniyle uyumsuzluğa neden olduğunu savunmuştur. 1990 sonrasında saf ekonomik caydırıcılık modeli olarak anılmaya başlanan bu modeldeki değişkenlerin (içsel, dışsal) tanımı sorgulanmıştır. Ödül değişkeninin modele dâhil edilmesiyle birlikte ödülün caydırıcı etkisi incelenmiştir (Devos, 2014: 19).

Vergi uyumu ile ilgili literatürün, 1968 yılında Becker'in "Suç ve Ceza: Ekonomik Yaklaşım" isimli çalışmayı temel alan, Allingham ve Sandmo'nun 1972 yılında yaptıkları çalışma ile başladığına daha önce yer verilmişti. Bu model yardımıyla, denetim olasılığının kesin olması halinde hafif bir ceza ile şiddetli bir cezanın aynı caydırıcılık etkisine sahip olduğu savunulmuştur. Böylelikle vergi uyumu, uzunca yıllar bu temelde incelenmiştir. Ancak denklemlerin vergi uyumunu açıklamada yetersiz kalması, araştırmacıları vergi uyumunu etkileyen ekonomik olmayan faktörleri, yani, sosyo-psikolojik faktörleri araştırmaya sevk etmiştir (Barbuta-Mișu, 2011: 75). James, Erard ve Feinstein vergi uyumu isimli çalışmalarında, vergi uyumunu etkileyen ekonomik olmayan faktörleri incelemişlerdir. Sour'un 2004 yılındaki bireysel ahlak ve uyum çalışmasında, Alm, McClelland ve Schulze, özellikle Torgler'in 2003 yılından itibaren sürdürdüğü çalışmalarında, vergi uyumunu etkileyen hem ekonomik hem de sosyal ve psikolojik faktörler incelenmiştir. Bu çalışmaların öncü çalışmalar olarak kabul gördüğü ileri sürülmektedir (Saygın, 2013: 4).

*Mali bağlantı ve sosyal etkileşim* modeli için yapılan çalışmalar sınırlıdır. Bu bağlamda bu model için daha önce sosyo-psikolojik yaklaşımın değişkenlerinin kullanıldığı çalışmalar, örnek olarak gösterilmektedir. Buna göre, mali bağlantı ve sosyal etkileşim yaklaşımı değişkenleri, sosyo-psikolojik yaklaşımın değişkenlerinden kesin bir şekilde ayırlanamamaktadır.

Son yıllarda ajan bazlı modeller, vergi uyumu konularını daha bireysel (yani, *mikroskopik*) düzeyde analiz etmek için nispeten yeni bir araç olarak kurulmuştur. Herhangi bir ajan tabanlı modelin temel bir özelliği, bireysel davranış modellerinde değişiklik yapılmasına izin veren bazı işlemlerle birleştirilen ajanlar arasındaki, doğrudan etkileşimdir. Böylelikle mükellefin davranışları derinlemesine gözlenmekte ve vergi uyumunu artırmak için daha somut öneriler geliştirilebilmektedir (Hokamp ve Seibold, 2014: 2).

#### 1.4. Vergi Uyumunu Ölçmek İçin Kullanılan Yöntemler

Vergi uyumunu ölçmek için bir dizi metot kullanılabilir. Bu metotların hepsi spesifik faydalara ve limitlere sahiptir. Bu metotların, tek başına kullanılma zorunlulukları yoktur. Bu bağlamda, farklı metotların harmanlanması ile de uyum davranışı açıklanabilmektedir. Bu bağlamda bu başlık altında vergi uyumunu ölçmek için kullanılan yöntemlere yer verilmektedir.

Metotlar; denetim tabanlı çalışmalar, vergi iadesi kalemlerindeki değişiklikler, finansal veriler, karşılaştırmalar, oranlar vb., anket, doğrudan gözlem, analitik modelleme ve laboratuvar/saha deneyleridir. Denetim tabanlı çalışmalar iki şekilde yapılmaktadır. Bunlardan ilki, rasgele denetim örnek verileri ikincisi, operasyonel denetim verileridir. Vergi iadesi kalemlerindeki değişiklikler periyotlar halinde takip edilmek suretiyle de vergi uyumu ölçülebilir olmaktadır. Finansal veriler, karşılaştırmalar, oranlar vb., bir vergi mükellefi veya bir vergi mükellefi grubun zaman içinde veya bir popülasyonda bir dizi önemli finansal performansı eğilimi ve göstergesinin karşılaştırması kullanılarak, uyumsuz olma olasılığını öngörmeyi amaçlayan metottur. “Yatay analiz, dikey analiz, kârlılık oranları, net kâr marjı ve sermaye yapısı” söz konusu bu eğilimlerin ve göstergelerin bazı örnekleridir. Hangi metodun kullanışlı olduğu konusunda fikir birliği yoktur (OECD, 1999: 6-11).

Vergi uyumu araştırmaları için dört yöntem vardır (Jackson ve Milliron, 2002: 78-79):

- Anket,
- Deneysel Araştırma,
- Analitik,
- Regresyon Modellemesi.

Mükelleflerin vergi uyumları; vergi denetimi, anket verileri, mali aflar sonucu elde edilen veriler ve GAP (açık) yaklaşımı ile de ölçülebilir ve analiz edilebilir (Biberoğlu, 2006: 84).

Vergi uyumu ölçme yöntemlerinin birincisi, anket yöntemidir. Anket çalışmaları; inançlar, düşünceler, tutumlar, dürtü ve davranışların ifadeleri ile yapılmaktadır. Bu yüzden subjektif örneklemin olduğu çalışmalarda, anket yöntemi öncelikli olarak tercih edilmektedir. Bununla birlikte anket uygulamasının sonuçları tehdit eden unsurları da mevcuttur. Bunlar (Öncel, 1974: 15);

- Mükellefin verdiği bilgilerin aleyhine kullanılabileceği düşüncesi,
- Mükellefin bilgisinin soruları yanıtlayabilecek düzeyde olmaması,
- Mükellefin soruları dikkatli okumaması sorulara gereken önemi atfetmemiş olması, anket konusunun mükellefin ilgi alanına girmemiş olması,
- Mükellefin gösteriş amaçlı yanlış beyanda bulunması, olarak sıralanabilir.

İkinci ölçme yöntemi, deneysel araştırma dır. Buna göre, deneysel araştırma, genel olarak laboratuvar deneylerinin kullanıldığı, ilgilenilen değişkenleri kontrol ve manipüle etme yeteneğine sahip olduğu araştırmalardır. Bu araştırma yönteminin de şüphesiz dezavantajlı yönleri vardır. Bunlar deneysel araştırmaların zayıflıkları olarak adlandırılmaktadır ve varsayımsal seçimlerin, gerçek durumlarda yapılacak seçimleri doğru bir şekilde yansıtmayacağı ve araçların yapı geçerliliğine sahip olamayacağı yönündedir. Üçüncü ölçme yöntemi, analitik yöntemdir. Buna göre, analitik yöntem, değişkenlerin bir model etrafında incelenmesini içermektedir. Buna göre, vergi odaklı araştırma literatürünün tespit, yaptırım ve vergi oranı olasılığı ile ilgili olan bir kısmı, bu değişkenleri analitik olarak modelleme girişimi ile ilgili olmaktadır. Bu yöntemin kullanıldığı ve tanınırlığı en fazla olan model, A-S Modelidir. Dördüncü ölçme yöntemi, regresyon modellemesidir. Buna göre regresyon modellemesi, IRS gibi resmi kurumların verilerine dayanılarak vergi uyumunun kontrol edilmesini sağlayan yöntemdir (Jackson ve Milliron, 2002: 81-83).

Kamu harcamalarının vergi uyumuna etkisini ölçmeyi amaçlayan bu çalışmada; kamu harcamalarının vergi mükelleflerinin vergi uyumuna etkisi araştırılacaktır. Bu bağlamda, örneklemin subjektiflik özelliği göstermesi dolayısıyla, vergi uyumu ölçme yöntemlerinden birincisi olan anket yöntemi kullanılmaktadır.

### **1.5. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler**

Devletin toplumun ortak ihtiyaçlarının finansmanı için kullanacağı gelirleri bir şekilde tahsil edememesi sorunu, bu ihtiyaçların karşılanamaması, eksik karşılanması ve sunulan hizmetin kalitesinin düşürülmesi ile sonuçlanmaktadır. Bunlar, devletin tahsil edemediği gelirlerin ekonomik sonuçlarıdır. Bu sorun, diğer yandan sosyal sonuçlar da meydana getirmektedir. Söz konusu hem ekonomik hem sosyal sonuçlar, devletlerin refah seviyesini düşürmekte ve uluslararası arenada geri kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi uyumunu belirleyen faktörlerin öncelikli olarak belirlenmesi ve bu faktörlere yönelik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda, bu başlık altında vergi uyumunu etkileyen faktörlere yer verilmektedir.

Vergi uyumu, tam anlamıyla 1980'li yıllardan beri sosyal bilimler alanının inceleme konusu olagelmiştir (Andreoni vd., 1998: 819). Vergi uyumu başka bir ifade ile vergi uyumsuzluğu nedenleri, ilk olarak IRS ve *The American Bar Association ve Public Accounting Firm of Arthur Young & Co.* tarafından araştırılmıştır. Böyle bir araştırmaya, toplanması gereken vergi gelirleriyle toplanan vergi gelirleri arasındaki farkın varlığı ve bu farkın giderek büyümesi neden olmuştur.

1990'lı yılların sonlarında ekonomik büyüme modellerine iktisadi olmayan unsurlar eklenmeye başlanmıştır. Kurumcu iktisat akımı ile vergi uyumu, büyüme modellerine dâhil edilmiş böylelikle vergi uyumuna atfedilen önem, vergi idaresi dışındaki alanlarda da kendini göstermeye

başlamıştır. Mükelleflerin vergi uyumunun sadece ekonomi bilimi ile olan ilişkisi değil de siyaset bilimi, sosyoloji bilimi ile olan ilişkilerinin incelenmesi, vergi uyumu literatürünün genişlemesine zemin hazırlamıştır (Çevik, 2012: 260). Birçok disiplinin vergi uyumunu etkilemedeki rolü araştırılırken, yeni faktörler tespit edilmiş ve bu faktörler modellere eklenmiştir.

Geçmişten günümüze bilimin her alanında sınıflandırma yapılmaktadır. Sınıflandırma, sınıflandırılan metanın tanımlanmasına, değerlendirilmesine ve yargılanmasına olanak sağlamaktadır. Buna göre sınıflandırılmayan metalar tanımlanamadığı için anlamsız kabul edilmektedir. Bir metanın tanımlanabilir olması, anlam-önem kazanması ve sosyal gerçekliğin bir parçası olabilmesi için sınıflandırılabilir olması gerekmektedir. Bu bağlamda, bu çalışmada, vergi uyumunu etkileyen değişkenlerden yola çıkılarak yapılacak olan değerlendirmelerin uygunluğu için sınıflandırılmaları önem arz etmektedir. Buna göre vergi uyumunu etkileyen faktörlerin incelendiği çalışmalarda, faktörlerin çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulduğu görülmektedir. Bunlar ekonomik, sosyal, kültürel, psikolojik, bireysel .....vb. faktörler (Tunçer, 2002: 35) olabileceği gibi, içsel faktörler başka bir ifadeyle mükellefin kendisinden kaynaklanan faktörler, toplumsal faktörler başka bir ifadeyle mükellefin kendisinden kaynaklanmayan faktörler (Göksu ve Saruç, 2012: 3) olarak da sınıflandırılabilir.

En geniş anlamda vergi uyumu, devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergiler ile bu vergileri ödeyecek mükellefler arasındaki uyumdur. Devlet ve mükellef arasında vergi ile ilgili yürüttükleri her bir işlem sürecinde mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen ekonomik, sosyal, kültürel ve çevresel gibi çeşitli faktörler, mükelleflerin vergi uyum düzeyini belirleyen faktörler olmaktadır. Mükelleflerin vergi uyumuna; sosyo-ekonomik, siyasi ve psikolojik birçok faktör etki etmektedir. Genel olarak ekonomik faktörler; vergi yükü, uyum maliyeti, caydırıcı önlemler, teşvik tedbirlerinden oluşurken, psikolojik faktörler; bireysel farklılıklar, algılanan adaletsizlik, minimal risk algısı ve risk almadan oluşmaktadır (OECD, 2004: 37-38).

2003-2014 döneminde AB ülkeleri için vergi uyumu davranışını belirleyen faktörler ile ilgili yapılan çalışmada; vergi morali, sosyo-kültürel belirleyiciler ve vergi otoritesi ile mükellef arasındaki ilişkilerin, Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde, vergi davranışı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Aynı çalışmada hükümetin etkinliği ve kamusal mal ve hizmet politikasına olan güvenin, vergi uyumu davranışını belirleyen en önemli faktörlerden biri olduğu da tespit edilmiştir (Pukeliene ve Kazemekaityte, 2016: 46-47).

Klasik yaklaşıma göre vergi uyumu literatür çalışmaları, yukarıda bahsedilen teoriler çerçevesinde verginin ödenmesi veya ödenmemesi davranışlarını belirleyen faktörlere yoğunlaşmıştır. Başka bir ifadeyle vergi uyumu çalışmalarında vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaı etkileyen ekonomik faktörler incelenmiştir.

Aktan ve Çoban (2006: 137)'a göre vergi uyumuna etki eden faktörler dört sınıflandırmada toplanabilir. Buna göre, birinci sınıflandırma; ekonomik ve mali faktörler, ikinci sınıflandırma; sosyal, kültürel ve kurumsal faktörler, üçüncü sınıflandırma; siyasal ve yönetsel faktörler ve dördüncü sınıflandırma; dinsel ve etik faktörlerdir.

Devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergi gelirleri ve buna ilişkin vergi uyumu sorununun, en az gelirlerin tarihi kadar geçmişe dayandığı düşünülmektedir. Vergi uyumu literatürü günden güne büyürken, birçok faktörün vergi uyumuna etki ettiği tespit edilmiştir (Alm vd., 1995: 4-6). Bu faktörlerden ilki, ekonomik faktörlerdir (Allingham ve Sandmo, 1972). Daha sonra davranışsal ve deneysel iktisadın sosyal-psikolojik faktörleri vergi uyumuna dahil etmesi (Çevik, 2012: 260) ve bunların dışında “etik, politik, yönetsel ve hukuksal” faktörlerin vergi uyumunu etkileyen diğer faktörler olduğu tespit edilmiştir (Yurdadoğ vd., 2016: 805). IRS vergi uyumuna etki eden 64 faktör belirlemiştir ve bu faktörlere Dictionary of Tax Compliance’de yer verilmektedir (Alm, vd., 1992).

Her ne kadar vergi uyumu durumu vergi kaçakçılığı araştırılmak suretiyle ekonomik faktörlerle açıklanmaya çalışılmış olsa da, mükelleflerin vergi uyumu durumunun sadece ekonomik faktörlerle açıklanamayacağı yani ekonomik olmayan birçok faktörle de açıklanabileceği gündeme getirmiştir (Mathew, 2013: 16). Mükellef davranışlarını etkileyen ekonomi ile ilişkilendirilmemiş faktörler, en basit haliyle dört grupta toplanmaktadır. Buna göre bu dört grup; kültürel, sosyal, kişisel ve psikolojik faktörlerden oluşmaktadır. Ayrıca her bir faktör grubu kendi içindeki alt faktörlerden oluşmaktadır.

İnsanların gelişimi ve değişimi sadece kendi önceliklerinden kaynaklanmamakta, aynı zamanda, toplumun onu nasıl görmek istediğinden de kaynaklanmaktadır (Tsakalotos, 2004: 141). Şüphesiz her şeyde olduğu gibi burada da toplumdan topluma değişen yargıların vergi uyumuna yansması da farklılık arz edecektir. Buna göre, mükellefin yaşadığı toplumun, vergilemeye ilişkin onayladığı veya ayıpladığı (Pocarno ve Price, 1993: 197) herhangi bir tutumunun, mükellefin vergi uyumu düzeyine etki edeceği düşünülmektedir. Başka bir ifade ile mükelleflerin, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmedeki farklılıkları bu perspektifle açıklanabilir olmaktadır. Bu bağlamda, toplumsal düşünceler sosyal faktörler içerisinde incelenmektedir.

Mükelleflerin kişilikleri, vergi uyumları üzerinde belirleyici olabilmektedir. Torgler (2007: 103) mükellefleri, vergi uyumu açısından üç gruba ayırmıştır. Bunlardan ilki, hiç vergi kaçırmayan mükellefler ki bunlar vergiden kaçınma veya kaçırma fırsatları ya da motivasyonları olmasına rağmen vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerdir. İkinci grup mükellefler, şuan ya da gelecekte vergi kaçırmayı deneyecek ve denemeye devam edecek olan mükelleflerdir ki bu mükellefler Allingham-Sandmo modeline göre riski göze alan mükelleflerdir. Üçüncü grup mükellefler, vergi kaçırmayı alışkanlık haline getirmiş yüksek Mach puanı (kişilerin

kendi çıkarlarına düşkünlük düzeyi arttıkça Mach puanı artmaktadır) olan mükelleflerdir ki bu mükellefler öncelikle kendi kişisel çıkarları tarafından motive olan, etik değerlere önem vermeyen, vergi ödememek için her türlü hileye başvuran mükelleflerdir (Falsetta vd., 2015: 17-18). Böylelikle mükelleflerin kişisel çıkarlarının vergiye uyum göstermeleri hususunda belirleyici olabileceği savunulmaktadır (McGrow ve Scholz, 1991: 471).

Başka bir sınıflandırmaya göre, mükelleflerin vergi uyumunu artıran faktörler yedi başlık altında toplanmıştır. Bunlar; “gelir düzeyi vergi oranları, sosyal ve demografik faktörler, cezalar, denetim olasılığı, daha önce yapılan denetimler, subjektif ve objektif tedbirler, mali müşavir/mali danışmanların etkisi, ahlâki ve sosyal dinamikler, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi aflarıdır” (Çelikkaya ve Gürbüz 2006: 123).

Vergi uyumu gönüllü ve zorunlu vergi uyumu olmak üzere iki kategoriye ayrılarak da incelenebilir. Bu kategori ayrımının temel noktası, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin, maddi yaptırımlar konusunda toplumsal sözleşmeye dayanarak belirlenen cezaların mükelleflerin vergi uyumu kararına olan etkisidir. Buna göre, eğer mükellef vergiye uyum gösteriyorsa ve bu uyumun nedeni uyumsuzluk karşısında yüzleşeceği cezai sorumluluk ise zorunlu vergi uyumu söz konusu olmaktadır. Buna karşın mükellef, vergiye uyum gösteriyorsa ve bu uyumun nedeni uyumsuzluk karşısında yüzleşeceği cezai sorumluluk değilse, gönüllü vergi uyumu söz konusu olmaktadır. Mükellefler, herhangi bir cezai sorumluluğa muhatap olmaksızın normatif ve ideolojik inançları doğrultusunda vergiye uyum gösteriyorlarsa, yine gönüllü vergi uyumu söz konusu olmaktadır (Sağlam ve Aytaç, 2015: 130).

Devlet tüzel kişiliğe haiz olmakla birlikte tüzel kişiliğin doğası gereği, toplumun ona yüklediği sorumlulukları ancak organları vasıtasıyla yerine getirebilmektedir. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi bir başka ifade ile kamusal mal ve hizmetlerin sunulması için gerekli olan finansman, vergi gelirleri ile sağlanmaktadır. Devlet bu vergi gelirlerini, vergi elemanları aracılığıyla toplamaktadır. Her ne kadar vergi elemanları devletin kendisi olmasa da, onların mükelleflere karşı tutum ve davranışları; mükelleflerce, devletin mükelleflere karşı tutum ve davranışı olarak algılanmakta, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesini etkilemektedir. Ayrıca bu davranışlar idari faktörler sınıflandırmasında yer almaktadır (Feld ve Frey, 2006: 1).

Vergi uyumu, kısaca mükelleflerin vergi ile ilgili işlemleri yaparken tüm kurallara uymaları durumudur. Bu tanımın, vergi kültürü tanımı yapılırken de kullanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte vergi kültürü, vergiye karşı geliştirilen bilinç/eylem seti olarak tanımlanmaktadır (Anlar ve Cengiz, 2016: 63). Vergi kültürü; toplumdaki mükelleflerin vergi ödeme konusundaki davranışlarını etkileyen, vergi sistemi ve uygulamalarını içeren tüm formel ve enformel kuralların bütünüdür. Bununla birlikte vergi kültürünün genel bir tanımı üzerinde henüz bir fikir birliği oluşmadığı söylenebilir. Vergi kültürü; “mükellefler, uzmanlar, vergi idaresi, akademisyenler,

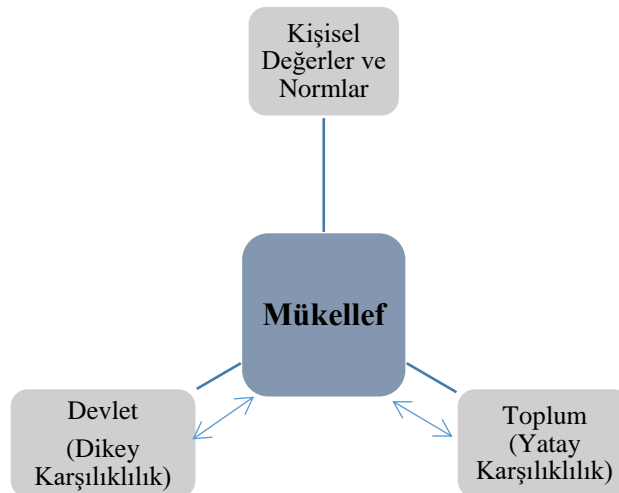
politikacılar ve vergi hukuku” etkenlerinden oluşmaktadır (Nerre, 2008: 156). Vergi kültürü, vergi uyumunu etkileyen sosyal- psikolojik faktörlerden biridir. Ayrıca, vergi kültürü düzeyinin, vergi uyumunu artırıcı etkisi olduğu ileri sürülmektedir (Bakırtaş, 2016: 68).

Vergiye gönüllü uyumu temel alan bir vergi sisteminde, mükelleflerin vergi ahlâkı durumu, vergi uyumu için son derece önemlidir (Song ve Yarbrough, 1978; 442; Schwartz ve Orleans, 1967: 274; Devos, 2014: 296). Aynı zamanda, bir sosyal norm olması dolayısıyla vergi ahlakı, vergi uyumunun sosyo-psikolojik faktörleri arasında yer almaktadır.

Vergi uyumunu temel alan çalışmalarda, vergi uyumu üzerinde etkisi olan faktörlerin çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulduğuna daha önce yer verilmiştir. Vergi uyumunun farklı disiplinlerden yararlanılarak açıklanmaya çalışılması, uyum için yapılan sınıflandırmaların çeşitliliğinin artmasının bir sonucudur. Bu sınıflandırmalardan en yalın olarak kullanılabilecek olanı, yatay ve dikey karşılıklılık sınıflandırmalarıdır. Bunun dışındaki sınıflandırmalar en az üç aşamadan oluşmaktadır (ekonomik, sosyal, kültürel, çevresel, sosyo-psikolojik, vergi yönetiminden kaynaklı vb.). Buna göre mükellef ile devlet arasındaki vergisel ilişkiler, dikey karşılıklılık mükellef ile diğer mükellefler arasındaki vergisel ilişkiler, yatay karşılıklılık perspektifinde sınıflandırılmıştır (Schnellenbach, 2007: 1-2).

Devlet-mükellef, mükellef-toplum arasındaki ilişkinin kavramsallaştırılmış hali olan “dikey ve yatay karşılıklılık” bir şekil yardımıyla daha anlaşılır hale gelebilir. Buna göre Şekil 2’de mükellefin toplumsal sözleşme ile bağlı olduğu devlet ve parçası olduğu toplum arasındaki ilişki özetlenmektedir (Çevik, 2012: 266).

**Şekil 2: Dikey ve Yatay Karşılıklılık Çerçevesi**



Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme istekleri, bu iki değişkenden etkilenmektedir. Bir yanda parçası olduğu devlet, diğer yanda parçası olduğu toplum yer almaktadır. Öte yandan mükellefin hayat boyu elde ettiği tecrübeleri, değerleri ve normları da bu şekilde yerini almaktadır. Psikolojik vergi sözleşmesine göre başlangıçta mükellefler ve devlet arasında açık ve maddi yaptırımlar konusunda taraflarca bir kabul etme durumu söz konusudur. Bu nedenle, devlet ve mükellefler psikolojik vergi sözleşmesi kapsamında etkileşim halindedir. Bu etkileşim, mükelleflerin kamusal mal ve hizmet talebini karşılayacak olan devlet, resmi otoriteler ve vergi idaresi etrafında toplanmaktadır. Mükelleflerin bu kurumlar tarafından kendisine yapılan muameleye ilişkin algısı ile adalet ve karşılıklılık algısının, mükelleflerin vergi ahlakının başka bir ifadeyle vergi uyumları üzerinde bir etkisinin olması beklenmektedir. Bu zımni sözleşme taraflara çeşitli haklar (Hobbess, 2007: 96-97) sağlamakla birlikte yükümlülükler de getirmektedir. Bu kurumlar ya da mükelleflerden birinin yükümlülüklerini ihmal etmesi, psikolojik yaptırımın gücünü azaltacaktır. Buna göre yükümlülüklerin ihmal durumu, mükellef açısından kişisel değerlerine ve normlarına zarar verecek ve böylelikle vergi uyumunun azalması ile sonuçlanacaktır. Bu bağlamda, vergi uyumunun bu şekilde tespit edilmesi dikey karşılıklılık perspektifinde gerçekleşmiş olmaktadır.

En genel anlamda dikey karşılıklılık daha önce de değinildiği üzere mükelleflerin devlet ile olan ilişkilerini esas almaktadır. Devletin; belirlediği maliye politikasına, politik süreçteki adaletine ve mükelleflere karşı tutumuna karşı mükelleflerin koşullara bağlı davranışları “dikey karşılıklılık” olarak adlandırılmaktadır (Çevik, 2012: 263). Bu bağlamda devlet-mükellef, vergi idaresi-mükellef ilişkileri dikey karşılıklılık perspektifinde vergi uyumunu etkileyen faktörlerdir.

En genel anlamda yatay karşılıklılık, daha önce yer verildiği üzere mükellefler arası ilişkileri esas almaktadır. Mükellefle toplum arasındaki ilişkiler çerçevesinde toplumsal davranış algılarına karşı, mükelleflerin karşılık verme duyguları yatay karşılıklılık olarak adlandırılmaktadır (Çevik, 2012: 263). Bu bağlamda bir mükellefin gerek diğer mükelleflerin gerekse bir bütün olarak toplumun vergiye karşı davranış algıları, yatay karşılıklılık perspektifinde vergi uyumunu etkileyen faktörlerdir. Ayrıca mükelleflerin, diğer mükellefler ve toplumu dikkate alarak vergiye ilişkin oluşturdukları algı-tutum ve davranışlarına konu olan her türlü faktör de yatay karşılıklılık perspektifinde vergi uyumunu etkileyen faktörler olarak yer almaktadır.

Vergi bir hediye olarak değerlendirildiğinde; mükelleflerin devlete hediye olarak vergi verdiği, devletin de mükelleflere kamusal mal ve hizmetleri karşılık hediye verdiği düşünülmektedir. Bu hediyeleşme süreci uzun ve sağlıklı bir şekilde sürerse vergi uyumsuzluğu sorunu ile karşılaşılmayacağı varsayılır. Vergilendirme, vermek-almak-tekrar vermek üzere üç zorunlu aşamadan geçmektedir. Buna göre vergiler, vergi mükelleflerinin beklentilerini tetikleyen tekrarlı borsalar niteliğindedir. Bu bağlamda mükellef-devlet ve mükellef-mükellef



arasındaki karşılıklık dört maddede özetlenebilir olmaktadır (Larsen, 2018: 124-125). Buna göre bu dört madde;

- Mükellefler ödedikleri vergilerin karşılığını beklemektedir,
- Başkalarının ne yaptığı önemlidir. Başkaları vergi öderse ben de öderim. Bu bağlamda herkes devlete borçludur ve toplanan miktarın herkesin faydalanacağı şekilde dağıtıldığına inanılır ve ödeme adildir,
- Gelir tahsildarı da dâhil olmak üzere herkes eşittir ve aynı muameleye tabidir,
- Devlet muazzam miktarda bilgiye ve bilgiye erişme hakkına sahiptir ve bunu kötüye kullanabilir.

Vergi uyumu tüm devletler için bir problem olma özelliği göstermeye başlamasıyla birlikte onu ortaya çıkaran nedenler araştırılmaya başlanmıştır. Bu araştırma serüveni boyunca vergi uyumsuzluğuna neden olabilecek birçok faktör ortaya çıkarılmıştır. Bu faktörlerden yola çıkılarak çözüm önerileri geliştirilmeye ve vergi uyumsuzluğu durumu iyileştirilmeye çalışılmıştır. Bu çözüm önerileri gerek sosyal bilimci araştırmacılar, gerekse de vergi idareleri tarafından getirilmiştir.

Türkiye’de “Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği” (MÜHAK) vergi uyumunu etkileyen faktörleri on başlık altında toplamıştır. Bunlar (Vergi afları, (t.y.), <http://www.vmhk.org.tr>);

- Ekonominin enflasyonist yapısı ve kayıt dışı ekonomi,
- Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlaki faktörler,
- Diğer mükelleflerin davranış şekilleri,
- Devletin vergiyi kullanma şekli konusundaki algı,
- Vergi oranları ve vergi yükü,
- Vergi denetiminin yaygınlığı,
- Vergi sisteminin karmaşıklığı, istisna ve muafiyetler,
- Vergi cezalarının caydırıcılığı,
- Vergi afları,
- Mali müşavirlerin etkisidir.

MÜHAK tarafından vergi uyumunu etkileyen başlıca faktörler sıralanmış ardından vergi uyumunu artırabilecek birçok faktörün olduğuna dikkati çekilerek Türkiye için muhtemel ve en bilinen çözüm yöntemleri sıralanmıştır. Bunlar (Vergi afları, (t.y.), <http://www.vmhk.org.tr>);

- Vergi oranlarının düşürülmesi,
- Vergi denetiminin etkinleştirilmesi,
- Vergi yasalarında sık değişiklik yapılmaması,
- Vergi aflarının azaltılması,

- Vergi beyan ve ödemede kolaylık sağlanması,
- Tüm giderlerin indirimine imkân tanınması,
- İstisna ve muafiyetlerin azaltılması,
- Nakit kullanımının kısıtlanması,
- Devlet kurumları arasında bilgi paylaşımının yaygınlaşmasıdır.

MÜHAK vergi uyumunu etkileyen faktörler arasında 4. sırada, devletin vergiyi kullanma şekli konusundaki algıya yer verirken, uyum artırma yöntemleri arasında bu faktör için bir çözüm yöntemi belirtmemiştir. Öyle ki devletin vergiyi kullanma şekli konusundaki algı, vergi uyumunu artıracak bir faktör olarak nitelendirilmemektedir. Bunun nedeni tam olarak bilinmemektedir. Çalışmanın konusu, kapsamı ve çalışma yapılırken karşılaşılabilecek sorunlar perspektifinde nedenler şu şekilde sıralanabilir:

- Kamu harcamalarının vergi uyumuna etkisini araştıran çalışmaların yetersiz oluşu,
- Kamu harcamalarının vergi uyumuna etkisinin dile getirilmesine rağmen önemsiz olacağı algısı,
- Kamu harcamalarına ilişkin verilerin şeffaf olmayışı,
- Kamu harcamalarına ilişkin verilerin kayıt düzeninin değişmesi,
- Kamu harcamalarının vergi uyumuna olan etkisinin sadece memnuniyet düzeyinde incelenmesi, etkinlik ve verimliliklerinin ölçülmesinin güç olmasının göz ardı edilmesi,
- Kamu harcamalarına ilişkin mevcut verilerin uyumu tespit etmede yetersiz oluşu,
- Kamu harcamalarının doğası gereği siyasal süreçten geçmesi ve dolayısıyla çözüm yöntemi olarak kullanışsız hale gelmesi vb. nedenler kamu harcamaları için çözüm yöntemi üretilmesini güçleştirmektedir.

Yukarıda sayılan bu nedenler; kamu harcamaları kullanılmak suretiyle vergi uyumu durumunun iyileştirilmesi için, çözüm önerisi getirmesi öngörülen bu çalışmanın, hem politika yapıcılar, hem araştırmacılar hem de literatür için önemini ortaya koymaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER/DEĞİŞKENLER: AMPİRİK LİTERATÜR VE TÜRKİYE'DE VERGİ UYUMUNUN ARTIRILMASI İÇİN YAPILAN KAMUSAL DÜZENLEMELER

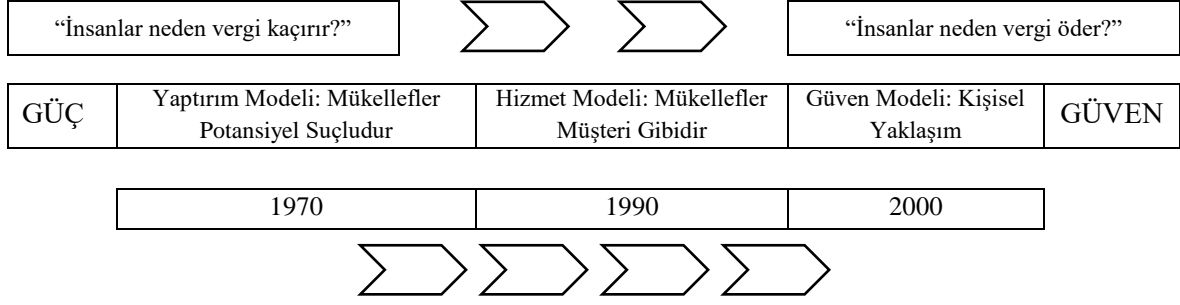
Bu bölümde vergi uyumunu belirleyen faktörlere ve Türkiye'de vergi uyumunun artırılması için yapılan kamusal düzenlemelere yer verilmektedir. Öncelikle, literatür ışığında, vergi uyumunu belirleyen faktörler sınıflandırılmış haliyle yer almaktadır. Vergi uyumunu belirleyen faktörlerin sınıflandırılmasının ardından, vergi uyumunu etkileyen demografik değişkenler, T.C. Kalkınma planlarında vergi uyumunun yeri ve kalkınma programları ile uyumlu olarak, GİB'in vergi uyumunu artırmak için yapmış olduğu çalışmalar yer almaktadır.

#### 2.1. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler/Değişkenler

*Taxpayer compliance* veya *tax compliance* kavramları ile yabancı literatürde kendine yer edinen vergi uyumu, 1930'lu yıllarda sosyal bilimler alanında incelenmeye başlanmış ve 1980 sonrasında önemli inceleme alanlarından biri olmuştur. Buna göre, vergi uyumu çalışmalarının yıllara göre izlenilebildiği bir süreçten (1932-2000 yılı), vergi uyumu için yapılan çalışmaların bazen artış bazen azalış gösterdiği, buna karşın süreklilik arz ettiği görülmektedir (Tax Compliance (t.y.), <https://books.google.com/ngrams>). Aynı zamanda, literatür ışığında 2000 yılı sonrasında da vergi uyumu çalışmalarının artarak sürdürüldüğü söylenebilir. Bu çalışmalarla, neredeyse yüzyıldır araştırılan vergi uyumu/uyumsuzluğu davranışının altında yatan nedenler araştırılmış ve bu davranışı belirleyen faktörler ve demografik değişkenler olduğu ileri sürülmüştür.

Aşağıda Şekil 3'te, vergi uyumunu tespit etmek ve çözüm üretmek amacıyla, mükellefin vergi ödemesi ile ilgili sorulan sorular ve çözüm odakları 1970 ve sonrası dönem için yer almaktadır. Buna göre 1990'lı yıllara kadar *İnsanlar neden vergi kaçıır?* sorusu çalışmalarda araştırma sorusu olarak yer alırken, 1990'lı yıllar sonrası dönemde *İnsanlar neden vergi öder?* sorusunun araştırma sorusu olduğu görülmektedir. Ayrıca araştırma sorusunun değişmesine paralel olarak çözüm odakları; zorunlu uyumdan gönüllü uyuma, otoritenin gücünden otoriteye güvene, rasyonel faydadan sosyal normlara, caydırıcılıktan gerektiğinde caydırıcılığa, birbirine karşından birbirine bağlıya, sosyal mesafede fazladan aza, saygının yokluğundan varlığına dönüşüm gerçekleşmiştir. Günümüzde, mükellef odaklı gönüllü uyumun temellerinin, bu dönüşüm sonucunda meydana geldiği söylenebilir.

### Şekil 3: Uyum Stratejisi ve Vergi İklimi



Zorunlu Uyum

Otoritenin Gücü

Saf Rasyonel Fayda Maliyet Modeli

Caydırıcılık

Birbirine Karşı

Sosyal Mesafe Fazla

Saygı Yok

Gönüllü Uyum

Otoriteye güven

Kişisel ve Sosyal Normlar (Etik İnançlar, Ahlâki Yükümlülükler)

Gerektiğinde Caydırıcılık

Birbirine Bağlı

Sosyal Mesafe Az

Saygı Var

**Kaynak:** Randlane, 2016: 519

Günümüze gelene kadar vergi uyumu/uyumsuzluğunun birçok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan en bilinenlerden biri Roth vd. (1989: 2, 21)' ne aittir. Yapılan bu tanımda vergi uyumu; genel olarak vergileme işlemi sürecinde yasalara uygun olarak yerine getirilen her bir vergisel işlem olarak ifade edilirken, vergi uyumsuzluğu; beyan edilen vergilerin beyan edilmesi gereken vergi matrahının altında veya üzerinde beyan edilmesi olarak ifade edilmektedir. Roth vd. 1989 yılında yaptıkları bu çalışma, sadece vergi uyumu için bir tanım sağlamamakta aynı zamanda (OECD, 1999: 9-10);

- “Vergi mükelleflerinin bilebileceği değişkenleri tahmin etme”,
- “Mükelleflerin uymalarının gerekliliğini anlamaları”,
- “Değerler”,
- “Tutumlar”,
- “Risk beklentileri”,
- “Uyumsuzluk göstermeleri halindeki kazançları” ve
- “Mükelleflerin uyma istekliliğini etkileyen diğer değişkenler” hakkında bilgi sunan, önemli bir çalışmadır.

Vergi uyumu;

Davranışlar... inançlar... (Çelikkaya, 2002), demografik değişkenler... vergi ahlâkı... diğer mükelleflerin tutumları... devlete olan bağlılık... vergilerin kullanıldığı alanlar... vergi adaleti... vergi afları... vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergilendirme ortamının belirsizliği... vergilerin sayısı... cezalar... denetim olasılığı... önceki denetimler ve vergi oranları gibi birçok faktörden etkilenmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 20-33).

Özellikle 1980 ve sonrası dönemde vergi uyumu ve onu etkilediği varsayılan faktörler gün geçtikçe artmıştır. Aşağıda Tablo 7’de, vergi uyumunu belirleyen faktörler özetlenmektedir. Bu faktörler, doğal olarak ortaya çıkan alan verileriyle tespit edilen faktörler ve deneysel olarak incelenen faktörler olmak üzere iki kategoride toplanabilmektedir.

**Tablo 7: Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörler**

Doğal Olarak Ortaya Çıkan Alan Verileriyle Tespit Edilen Faktörler	Deneysel Olarak İncelenen Faktörler
Denetim oranları	Denetim oranları
Endojen/stratejik denetim seçimi	Denetimlerin üretkenliği
Para cezası oranları	Denetim seçim yöntemleri
Mali olmayan cezalar	Vergi oranları ve vergi yapıları
Vergi oranları	Eşleşene karşı eşleşmeyen gelir
Vergi afları	Para cezası oranları
Bilgi alışverişi ve takası	Uygunluğun kamuya açıklanması
Sosyal sigorta programı gibi faydalar	Kamusal mallar
Devlet ve federal kurumların koordineli denetim seçimi	Bireysel ödüller
	Vergi afları
	Düşük olasılıkların fazlalığı
	Vergi mükellefi iletişimi ve bilgi yayılımı
	Toplu karar süreçleri
	Sosyal normlar
	Eşitsizlik algıları
	Karmaşıklık ve belirsizlik
Mükellef hizmetleri	

**Kaynak:** Alm, 2018b: 13-18

Vergi ödeme konusundaki istekliliğin; vergi yasalarının nasıl yazıldığı, bu yasaların nasıl yorumlandığı ve vergi toplamanın nasıl uygulandığının yanı sıra bu gelirin nasıl harcandığı da dâhil olmak üzere bu faktörlerin kombinasyonlarına bağlı olduğu savunulmaktadır. Bu bağlamda vergi uyumu için; ekonomik, yasal ve sosyal birçok sorunları ele alan açıklayıcı faktöre ihtiyaç vardır (Larsen, 2018: 125).

Vergi uyumu ile kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek, bu ilişkiyi daha iyi anlayabilmek ve ilişkiye dair tespitlerde bulunabilmek için geçmiş dönemlerde yapılan çalışmalar incelenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bu bağlamda vergi uyumunu belirleyen faktörlere; ekonomik, sosyo-psikolojik, vergi yönetimi ile ilgili ve demografik değişkenler olmak üzere bu başlık altında yer verilmektedir.

Kamu harcamaları genel olarak ekonomik faktörler arasında yer almaktadır. Ancak kamu harcamalarının, toplumsal harcamalar olması ve sağladığı faydanın ölçülemez nitelikte olması, kamu harcamalarının sadece ekonomik faktör değişkeni olmasını güçleştirmektedir. Buna karşın,

kamu harcamalarının; mali bağlantının kurulması ve yapılışı ve sürecinde mükellefler için yarattığı algı, sosyo-psikolojik bir faktör olmasını kolaylaştırmaktadır. Bu çalışmada, kamu harcamalarına ilişkin anket soruları, mükelleflerin düşüncelerini yansıtır şekildedir. Bu nedenle kamu harcamalarına, sosyo-psikolojik faktörler başlığı altında yer verilmektedir.

### **2.1.1. Ekonomik Faktörler**

Allingham ve Sandmo (1972), Becker'in (1968) çalışmasını temel almışlar ve gerçek denetim ve ceza oranlarını bilerek ve risk olarak oynanılan bir oyunla (Cowell, 1989: 177) faydasını maksimum yapmaya çalışan vergi mükelleflerini içeren bir model oluşturmuşlardır. Başka bir ifade ile bir anlamda vergi uyumunu belirleyen ekonomik faktörleri ortaya çıkarmışlardır. Bu bağlamda, bu başlık altında vergi uyumunu etkileyen ekonomik faktörlere; vergi oranı, denetim, önceki denetimlerin etkisi ve yaptırımlar değişkenleri olarak yer verilmektedir.

#### **2.1.1.1. Vergi Oranı**

Bir mükellefe vergi salınabilmesi için vergilemenin asli unsurlarının eksiksiz olarak sağlanmış olması gerekmektedir. Bu asli unsurlardan biri de vergi tarifesidir (Sağbaş ve Şen, 2016: 130). Öyle ki mükellefin ödeyeceği vergisi hesaplanırken vergi tarifesi kullanılmaktadır. Vergi tarifesinin ortak bir tanımı olmamakla birlikte matraha uygulanacak bir oran, ölçü veya cetvel olarak tanımlanmaktadır (Sağbaş ve Şen, 2016: 131, Akdoğan, 2011: 240). Vergi tarifesinin asli unsuru ise vergi oranıdır. Buna göre, vergi matrahı üzerine tarifede yer alan oranlar uygulanmak suretiyle mükelleflerin ödeyeceği vergi hesaplanmaktadır. Bu bağlamda vergi oranı ve vergi uyumu için daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi oranı arttıkça vergi uyumunun düştüğü daha önce yapılan çalışmalarda saptanmıştır (Papp ve Takats 2008; Clotfelter 1983; Fisman ve Wei 2004; Feldstein 1995; Gogsadze 2016). Ayrıca düşük vergi oranlarının yüksek vergi uyumu ile sonuçlandığı da saptanmıştır (Agbi, 2014: 92). Benzer şekilde mevcut vergi oranının % 10 artırılması halinde, vergi uyumsuzluğunun da artacağı tespit edilmiştir (Hokamp ve Diaz, 2018: 249). Bunlara ek olarak, artan oranlı vergi tarifesinde, yüksek vergi oranlarının azaltılması ve ceza ile izleme işlemlerinin sürdürülmesi halinde vergi uyumunun artacağı savunulmaktadır (Damjanovic ve Ulph, 2010: 594).

Vergi oranları, mükelleflerin vergi sisteminin adil olup olmadığı yönündeki algıları için bir kanaat niteliğindedir (Wenzel, 2002: 53). Buna göre mükelleflerin adalet algısı, vergiye uyum göstermeleri üzerinde etkilidir (Roberts ve Hite, 1994: 27; Alm vd.,1992b: 311-329; Alm vd., 1993: 285-303). Bu noktada, vergi oranı, vergi uyumunu etkileyebilecek faktörler arasında yer almaktadır. Bu bağlamda, vergi tarifelerinin, vergilemede adalet ilkesine hizmet ettiği ölçüde vergi uyumunu artıracığı varsayılabilir.

Deneyisel iktisat için online çalışma sistemini kullanan 288 lisans öğrencisinin katılımıyla gerçekleştirilen bir çalışmada (Bazart ve Bonein, 2014: 89, 96-97), katılımcılardan toplumsal bir bilginin varlığında ve yokluğunda gelirlerini beyan etmeleri istenmiştir. Buna göre, çalışmada öncelikle farklılaştırılmış vergi oranlarının, beyan edilen gelir miktarını azalttığı buna karşın eşit vergi oranlarının beyan edilen geliri azaltmadığı tespit edilmiştir. Buna göre, eşit vergi oranlarının vergi uyumunu artırabileceği söylenebilir.

Artan oranlı vergi tarifelerinin, vergi sisteminin karmaşıklaşmasına neden olduğu söylenebilir. Mükellefler, vergiye konu gelirlerini bu sistemde beyan ederken, birden fazla vergi oranı kullanmak zorunda kalabilirler. Böylelikle bu durum, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi isteğinin azalması ile sonuçlanabilir. Bu bağlamda 161 kişinin katılımcı olduğu dört aşamalı bir laboratuvar deneyinde; artan oranlı vergi sisteminden düz oranlı vergi sistemine geçilmesi halinde vergi uyumunun arttığı tespit edilmiştir (Pantya vd., 2016: 262). Ayrıca 15 Afrika ülkesi için yapılan bir çalışmada; yüksek vergi oranlarının vergi uyumuna negatif etki ettiği sonucuna varılmıştır. Buna göre, bu negatifliğin giderilmesi için ülkeler için ortalama vergi oranı (yaklaşık olarak % 30) belirlenmesinin gerekli olduğu ve böylelikle vergi oranının vergi uyumuna olan negatif etkisinin değiştirilebileceği ileri sürülmektedir (Mas'ud vd., 2014: 28).

Vergi oranının belirlenmesi, meşakkatli bir süreci beraberinde getirmektedir. Öyle ki en uygun vergi oranının ne olacağı, vergi uyumunu artıracak vergi oranının ne olacağı ve nasıl hesaplanacağı, yıllardır cevap aranan sorular arasında yer almaktadır. Dzhumashev ve Gahramanov'un (2010: 632) çalışmasında, harcamaların dışsallığına yakın bir vergi oranının vergi uyumunu artıracaklığı savunulmaktadır.

Dünya Bankası'nın dünya iş ortamı anketleri ile (55 ülkeden 3.686 işletme müdürünün katıldığı) küçük ve orta ölçekli işletmelerin kayıt dışı ekonomide olmalarının nedenleri araştırılmaktadır. Buna göre, küçük ve orta ölçekli işletmelerin kayıt dışı kalmalarını motive eden faktörlerden birinin kazanç vergisi oranları olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda, kazanç vergisi oranlarının düşürülmesi suretiyle kayıt altına alınan işletmelerin artacağı bir başka ifade ile vergi uyumunun artırılacağı savunulmaktadır (Hibbs ve Piceluscu, 2010: 32).

Trakya bölgesi için yapılan çalışmada, mükelleflerin çoğunun "Türkiye' de vergi yükümlüleri vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir" ifadesine "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" şeklinde beyanda bulunduğu tespit edilmiştir (İpek vd., 2012: 248). Buna göre, Türkiye'de mükelleflerin vergi uyumsuzluğuna mükelleflere göre yüksek olan vergi oranlarının neden olduğu söylenebilir.

Bir yanda bireyler, diğer yanda devlet olmak üzere iki tür ajanın olduğu bir simülasyon çalışmasında, vergi oranı ile vergi uyumu arasındaki ilişki incelenmektedir. Buna göre, vergi

oranının, diğ er değişkenler sabit kalmak kaydıyla vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir (Pellizzari ve Rizzi, 2014: 35).

1978-2006 döneminde ekonomistlerin, sosyologların ve muhasebecilerin, vergi uyumunu tespit etmek amacıyla yaptıkları deneysel çalışmaların birlikte bir değerlendirmesi yapılmıştır. Buna göre bu değerlendirmeden; vergi cezası oranlarının, denetim olasılığının ve kişi başına marjinal kamusal malların artırılmasının vergi uyumunu pozitif etkilediği, bununla birlikte vergi oranlarının vergi uyumunu etkilemediği tespit edilmiştir (Blackwell, 2007).

Vergi oranı ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi araştıran, inceleyen ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak; yüksek vergi oranlarının vergi uyumunu azalttığı, buna karşılık düşük vergi oranlarının vergi uyumunu artırdığı ve ülkeler için ortalama vergi oranlarının hesaplanmasının vergi uyumunu artırmak için önemli olduğu ve en uygun vergi oranına yakın bir vergi oranına yaklaşılmasının vergi uyumunu artırdığı tespit edilmiştir.

#### **2.1.1.2. Denetim**

Denetim ile iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu araştırılmaktadır. Öte yandan, Türkiye’de iktisadi faaliyet gösteren mükellefler T. C. Anayasası 73. md.’ nin gereğini yerine getirme yükümlülüğü altındadır. T. C. Anayasasının 73. maddesine göre “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Öyle ki toplumu oluşturan her birey, vergilendirilebilir gelirinin bir kısmını vergi olarak ödemekle yükümlüdür. Bu durum, sadece ülkemizde değil dünyada da toplumsal sözleşmeler ile garanti altına alınmıştır. Buna göre, vergi vermek toplumsal sözleşme gereği bir yükümlülüktür ve yükümlülüklerini yerine getirmeyenler için yaptırımlar söz konusudur. Bu bağlamda, mükelleflerin Anayasanın 73. md. gereğini yerine getirip getirmediği bilgisi vergi denetimleri ile elde edilmektedir.

VUK 134. md.’ye dayanan vergi denetimi mekanizması ile mükelleflerin vergilendirmeye konu olan gelirleri hakkındaki iddialarına ilişkin kanıtların sistematik bir süreçten geçmesi ve devamında sonuçlarının yorumlanması suretiyle vergi uyumu durumu tespiti yapılabilir olmaktadır. Denetim yapılmaksızın vergi uyumsuzluğunun tespitinin yapılması neredeyse imkânsız olduğu söylenebilir. Bu bağlamda vergi uyumu literatüründe önemli bir yere sahip olan denetim için daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi uyumu araştırmaları öteden beri yapılırken, denetim değişkeni, araştırmacıların en temel ilham kaynağı olmuştur. Bu araştırmalar yapılırken, denetimin yanı sıra, başka faktörlerin de etkili olabileceği göz önünde bulundurulmaktadır. Buna göre, denetim ve vergi kanunları hükümlerinin vergi uyumu üzerindeki etkileri araştırılırken; % 10’luk bir denetim artışının, yüksek



gelir grubunda yer alan kişisel gelir vergisi mükelleflerinin uyumunu % 2,3 artıracığı tespit edilmiştir. Bu tespitin yapıldığı çalışmada, ayrıca, hem denetimin hem de vergi kanunları hükümlerinin, vergi uyumunu etkilediği tespit edilmiştir. Bununla birlikte hükümet politikalarının denetim mekanizması ve vergi kanunlarını kapsayan kısmının, uyum üzerindeki etkilerinin sınırlı olduğu tespit edilmiştir. Dahası hükümet politikaları dışında yer alan tutum, finansal işlem yöntemleri vb. faktörlerin uyum için büyük rol oynadığı savunulmuştur (Tauchen vd., 1993: 179, 200).

Vergi denetimi veya algısı; her zaman için vergi uyumunu artırıcı bir faktör almamaktadır. Buna karşın vergi denetimi, vergi uyumunu artıran ve vergi denetimini de kapsayan bir faktörün, önemli bir parçası olmaktadır. 2003- 2014 dönemi için, denetim seviyesi ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlayan bir çalışmada; bağımlı değişken vergi kaçakçılığı ve bağımsız değişken denetim düzeyi olarak belirlenmiştir. Aynı çalışmada; kontrol değişkenleri vergi suçları, kısa vadeli faiz oranı, kişisel gelir ve kurumlar vergisi oranları (yani, PIT ve CIT), kişi başına GSYİH ve devlete olan güven olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda ülke düzeyindeki veriler; OECD, Dünya Bankası ve International Monetary Fund (IMF) de dâhil olmak üzere bağımsız kaynaklardan toplanmıştır. Buna göre yapılan bir dizi testin sonuçları, denetim ve vergi kaçakçılığı arasında ters “U” şeklinde bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bir başka ifade ile vergi denetimi, belli seviyeye kadar vergi uyumunu artırmakta, sonrasında ise azaltmaktadır (Mendoza, 2017: 286, 291).

1993-2003 dönemi için, Türkiye’de yapılan vergi denetiminin etkinliğinin incelendiği bir çalışmada, vergi denetim oranlarının çok düşük olduğu ve ilgili yıllarda en fazla vergi denetiminin 2002 yılında yapıldığı tespit edilmiştir. Aynı çalışmada, denetim oranındaki artışın ve tahsilat/tahakkuk oranındaki artışın her zaman için aynı olmadığı, başka bir ifadeyle bir uyum göstergesi olarak kabul edilen tahsilat/tahakkuk oranındaki artışın, her zaman denetim oranındaki artıştan etkilenmeyeceği tespit edilmiştir (Acar ve Merter, 2004: 22). Öte yandan bazı mükelleflerin, yoklama ve denetim altında olmaları dolayısıyla vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmedikleri tespit edilmiştir (Şahin ve Cenikli, 2015: 40). Bununla birlikte 2004-2009 dönemi için, Anagrafe Tributaria ve İtalyan vergi idaresi verilerinin kullanıldığı bir çalışmada; vergi denetimlerinin caydırıcı etkisi olduğu, yerinde yapılan denetimlerin masa başı yapılan denetimlerden daha etkili olduğu ve böylelikle vergi uyumunu artırmada daha faydalı olduğu tespit edilmiştir (D’Agosto vd., 2018: 29). Ayrıca, vergi denetiminin, sadece vergi uygulama maliyetlerinin düşük olduğu durumlarda vergi uyumunu artırdığı da tespit edilmiştir (Chen, 2003: 381).

Organ ve Çavdar’ın (2017: 53-63) çalışmasında, mükelleflerin vergi beyanlarının tam ve doğru olarak yapılmasında, vergi denetiminin etkisinin olmadığını katılımcıların % 63’ü beyan etmiştir. Ayrıca, vergi denetiminin vergisel yükümlülüklerini zamanında beyan etmelerinde etkili

olduğunu katılımcıların % 41,2'si, vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin vergi uyumunu artıracaklarını katılımcıların % 89,2'si, vergi denetiminin vergi uyumunu artırmadığını ancak gereğinden az yapılan vergi denetiminin vergi uyumunu azaltacağı katılımcıların % 82'si tarafından beyan edilmiştir.

Uyumsuzluk yaygın olmasına rağmen, denetim ile her şirkete vergiyi ödeyecek denetimin, başka bir ifadeyle rekabet edilebilirliği sağlayacak denetimin, hem olumlu bir karşı tepki alacağı hem de toplumsal refahı artıracakları ileri sürülmektedir (Bayer ve Cowell, 2015: 21). Ayrıca, şirketler arasındaki stratejik rekabetin, vergi uyumunu artırdığı bilinmektedir ve utanma duygusunun bunu pekiştirdiği ileri sürülmektedir. Buna karşın rekabetin yokluğu halinde, utanma duygusunun etkisini kaybettiği de savunulmaktadır (Casagrande vd., 2015: 96). Bir başka çalışmada, farklı kazanç türlerine sahip mükelleflerin, vergi denetimleri ile ilgili sahip oldukları görüşlerinin, vergi uyumunu etkilediğine dair anlamlı sonuçlar elde edilebildiği tespit edilmiştir (Mutlu ve Taşçı, 2013: 230).

IRS'nin vergi uyumunu konu alan ilk çalışması 1996 yılında yayımlanmıştır. Bu çalışmada, kişisel gelir vergisi uyumunu belirleyen faktörler araştırılmaktadır. Buna göre, 1982-1991 yılları arasında IRS'nin yetki alanındaki vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyum davranışı, vergi politikaları ve yönetim parametreleri kullanılmak suretiyle araştırılmıştır. Bu bağlamda,

... denetim, marjinal vergi oranları, vergi reformları, vergi programları, üçüncü taraf bilgi belgelerinin eşleştirilmesi, IRS vergi mükellefi hizmet fonksiyonlarının getirileri ve cezai yaptırımların bilincinin vergiye gönüllü uyumu etkileyen önemli faktörler olduğu tespit edilmiştir.

Bu yedi faktörden özellikle cezai yaptırımların ve denetimin, vergi uyumuna olan etkisi ön plana çıkmaktadır (Plumley, 1996). Ayrıca, mükelleflerin denetim olasılığı hakkında bilgi sahibi olmasının, vergi idaresini yanıltması, bir başka ifade ile uyumsuzluk göstermesi üzerinde etkili olduğu bilinmektedir (Scholz ve Pinney, 1995: 508). Bunlara ek olarak, denetim olasılığı için belirsizlik arttığında, iyimser riskleri tarafsız olan ve kötümser olan vergi mükelleflerinin; beklenen vergi gelirlerini artırdığı, tam tersi mükellefler için vergi gelirlerini azalttığı savunulmaktadır (Lee, 2017: 10-11).

Alm, Jones ve McKee tarafından 2007 yılında yapılan çalışma, Plumley'in (1996) çalışmasını destekler niteliktedir. Söz konusu bu çalışmada, laboratuvar deneyi ile denetim ve cezaların vergi uyumuna etkisi ölçülmek istenmiş ve katılımcı olarak Calgary Üniversitesi kampüsünde duyurularla işe alınan öğrenciler ile söz konusu bu deney üç oturumda gerçekleştirilmiştir. Bu oturumlarda, katılımcıların birbirleri ile iletişimleri yoktur. Her bir oturumda, katılımcılar farklı gelir düzeyine sahiptir ve gelirin ne kadar olduğunu sadece kendileri bilmektedir. Bu deneyde, vergi oranı % 35 ve ceza oranı % 150 olmak üzere sabit tutulmaktadır. Deney sonucunda;

yaptırımların artmasının vergi uyumu üzerinde etkili olduğu, denetim oranının artmasının katılımcıların vergi uyumunu artırdığı ve ceza oranının da caydırıcılık etkisi göstererek vergi uyumunu artırdığı tespit edilmiştir (Alm vd., 2007: 230, 231, 238). Ayrıca, Plumley'in çalışmasında (2002: 361), denetimin, vergi uyumunun dört ana unsurundan biri olan mükelleflerin, vergiye konu gelirlerini zamanında bildirmesi üzerinde güçlü ve olumlu bir etkiye sahip olduğu da tespit edilmiştir.

Denetimin, vergi uyumsuzluğu için önemli bir caydırıcı etkisi olduğu ileri sürülmektedir. Denetim değişkeninin diğer vergi uyumunu etkileyen değişkenlerle birleşmesi halinde, daha etkili caydırıcılık meydana getirdiği literatürde kabul görmektedir. Ancak vergi uyumunu etkileyen değişkenlerden biri olan afların, denetimin vergi uyumsuzluğunu caydırıcı etkisini azalttığı tespit edilmiştir. Öyle ki vergi affından sonra yapılacak olan denetimlerin artırılacak olmasının, mükelleflerin, af dönemi öncesi ve sonrasında, affa yönelik düşüncelerinde bir değişiklik meydana getirmeyeceği tespit edilmiştir (Saraçoğlu ve Çaşkurulu, 2011: 100).

Vergi uyumunu etkileyen en önemli değişkenlerden biri olan denetim değişkeninin, karşılıklılık perspektifinde incelenmesi sonucunda vergi uyumunu artırdığı düşünülmektedir. Ayrıca, denetimlerin; denetlenmeyen mükellefler üzerinde, diğer vergi mükelleflerinin denetimleri hakkında öğrendiklerinin (veya söylenenler), vergi uyumunun artırılmasında dolaylı bir etkiye sahip olduğuna inanılmaktadır. Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin kendi aralarında öğrendikleri ve kendi aralarında iletişim kurmalarının, vergi uyumuna ne denli etki ettiği bilinmemektedir. Bu belirsizliğin giderilmesi için üç oturumlu bir laboratuvar çalışması yapılmıştır. Buna göre, tüm oturumlarda mükellefler denetim olasılığını ve eğer yapılmışsa kendi nezdinde denetim sonuçlarını bilmektedirler. İlk oturumda, mükellefler, sadece kendi denetimlerinin sonuçlarını bilmekte, diğer mükelleflerin denetim sonuçlarını bilmemektedir. İkinci oturumda, mükelleflere deney sırasında bir süre boyunca yapılan gerçek denetleme sayısı söylenir ve bu resmi iletişim olarak adlandırılır. Üçüncü oturumda, mükelleflere, denetim ile ilgili tecrübelerini paylaşacakları bir mesaj gönderme imkânı sunulur ve bu gayri resmi iletişim olarak adlandırılır. Sonuç olarak, gayri resmi iletişimin uyumu artıran dolaylı bir etkiye sahip olduğu buna karşın resmi iletişimin, gönüllü uyumu teşvik etmediği tespit edilmiştir (Alm vd., 2004). Bu tespit, ekonomik faktörlerin vergi uyumu davranışını açıklamada yetersiz oluşu ve sosyal normun vergi uyumunu artırma üzerindeki pozitif etkisini ortaya koyar niteliktedir.

Fas için 300 vergi mükellefinin katılımı ile gerçekleştirilen bir çalışmada, vergi idaresinin, vergi mükelleflerini vergi kaçakçısı olarak gördüğü görüşü ileri sürülmektedir (Ameur ve Tkiouat, 2016: 1223). Bunun yanı sıra, denetimin haksız yere mahkûmiyet ve yaptırımla sonuçlanma olasılığı da, mükelleflerin, denetim mekanizmalarını algılayışlarını etkilediği ileri sürülmektedir (Franzoni, 1998: 6020). Benzer şekilde Türkiye'de yapılan vergi denetimlerinin, mükelleflerin denetim algılarını olumsuz etkilediği, hatta mükelleflerin denetimi bir ceza mekanizması olarak

algılamalarına sebep olduğu ileri sürülmektedir. Buna göre, mükelleflerin, denetimi bir ceza mekanizması olarak algılamasının önüne geçilebilmesi için denetimler esnasında yapılan gözlemler ve görüşmelerin değerlendirildiği bir çalışma yapılmıştır. Söz konusu bu çalışmada denetim öncesi, mükelleflere denetim yapılacağına bildirilmesi halinde mükelleflerin kendini denetim süreci için hazır hissedebilecekleri ve böylelikle gönüllü vergi uyumunun artış gösterebileceği savunulmaktadır (Kaya, 2019: 122).

İtalya'daki Trento Üniversitesi'nden Hesaplanabilir ve Deneysel Ekonomi Laboratuvarı'nda (CEEL) 21 kadın ve 31 erkek öğrenciyle yapılan deneyde, denetim ve vergi ödeme davranışı incelenmiştir. Buna göre, deneye katılanlarının % 44'ünün vergisini ödediği ve gecikmeli denetim koşulunda, acil denetim koşuluna göre daha çok vergi ödemesi yapıldığı tespit edilmiştir (Muehlbacher, 2012: 289-290).

Vergi denetimi ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak; vergi denetiminin vergi uyumunu artırmada önemli bir role sahip olduğu, en uygun vergi denetiminin vergi uyumunu artırdığı, bir başka ifade ile vergi denetimi ile vergi uyumu arasında ters U şeklinde bir ilişki olduğu, mükelleflerin denetimi bir ceza mekanizması olarak görmemesi ve mali aflar dışındaki diğer vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin birleşmesi halinde, denetimin vergi uyumunu artırıcı gücünün arttığı tespit edilmiştir.

### **2.1.1.3. Önceki Denetimlerin Etkisi**

Mükelleflerin vergi denetimi deneyimlerinin, vergi uyumları üzerinde etkisi olabileceği düşünülmektedir. Buna göre, mükellefler, bir kez denetim geçirdiklerinde bir süre daha denetim geçirmeyecekleri kanısına kapılabilirler. Bu bağlamda mükelleflerin denetim tecrübelerinin vergi uyumlarına olan etkisini araştıran, daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi beyanında bulunacak katılımcıların (mükelleflerin) kullanacakları beyanname için, 60 farklı vergi beyanı tasarımının kullanıldığı bir çalışmada; mükellefler ilk kez denetlendiklerinde vergi uyumlarının artmakta olduğu, takip eden denetimlerde ve uzunca bir süre denetlenmemeleri halinde vergi uyumlarının azalmakta olduğu tespit edilmiştir (Kastlunger vd., 2017: 405). Ancak böylesi bir durumda, mükellefin tekrar denetime konu olması, vergi uyumunu artırır nitelikte olabilir. Bu durumda, mükelleflerin vergi uyumlarının, tekrarlanabilecek denetim algılarına bağlı olduğu söylenebilir.

Mükelleflerin denetim tecrübelerinin, sonraki dönemlerdeki vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri hususunda etkili olacağı varsayılır. Bir başka ifade ile denetim ile vergi uyumunun artırılacağı varsayılır. Ancak, mükelleflerin denetim ile ilgili tecrübelerinin vergi uyumuna etki

etmeyeceği durumlar da olabilir. Öyle ki Erard'ın (1992: 113) çalışmasında, vergi mükelleflerinin uyumu ile önceki denetim deneyimi arasında pozitif bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Buna karşın Organ ve Çavdar'ın (2017: 53-63) çalışmasında, vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin vergi uyumunu artıracağını katılımcıların % 89,2'si, vergi denetiminin vergi uyumunu artırmadığını ancak gereğinden az yapılan vergi denetiminin vergi uyumunu azaltacağını katılımcıların % 82'si beyan etmişlerdir. Buna göre, vergi denetiminin tek başına vergi uyumunu artırmada yetersiz kaldığı diğer faktörlerin de göz önünde bulundurulmak kaydıyla vergi uyumunun artırılabilir olduğu söylenebilir.

Tekrarlanan vergi denetimi ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, tekrarlanan denetimlerin, vergi uyumunu artırır nitelikte olduğu, buna karşın bu durumun her zaman için geçerli olmadığı tespit edildiği görülmektedir.

#### **2.1.1.4. Yaptırımlar**

İstenmeyen herhangi bir davranışın sonlandırılması için veya tekrarlanmaması için yaptırımlar uygulanmaktadır. Uyumsuz mükellefler için olan yaptırımlar, doğrudan toplum tarafından uygulanabileceği gibi devlet tarafından da uygulanabilir. Buna göre, vergi uyumu ile ilgili yaptırımlar devlet eliyle uygulanabileceği gibi ayıplama şeklinde toplum tarafından da uygulanabilir. Ekonomik caydırma modelinde devlet eliyle yaptırımların vergi uyumunu artıracağı varsayılırken, davranışsal modellerde ise toplumsal ayıplanmanın vergi uyumunu artıracağı varsayılır. Bu bağlamda, devlet eliyle uygulanan yaptırımlar, para cezası veya hüviyeti bağlayıcı cezalar şeklinde olmaktadır. Bu şekilde yaptırımların vergi uyumuna etkisinin incelendiği daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi cezaları, vergi uyum maliyetlerini artırmaktadır. Dolayısıyla vergi cezaları etkinliğinin artırılmasının ve sosyal alginın değişmesinin, vergi uyumu düzeyini etkileyeceğini öne sürülmektedir (Saygın, 2013: 228). Bu bağlamda, yüksek vergi cezalarının, vergi kaçakçılığını önlemek suretiyle vergi uyumunu artırdığı söylenebilir (Dzhumashev ve Gahramanov, 2010: 631). Ayrıca, yapılan bir çalışmaya göre, yaptırımların uygulanma şekli ve yaptırımların etkisiz uygulanmasının vergi uyumsuzluğuna neden olabileceği ileri sürülmektedir (Şahin ve Cenikli, 2015: 40).

Bir uyumsuzluk göstergesi olan vergi kaçırma ve onun tamamlayıcısı niteliği taşıyan vergiden kaçınma, sadece gerçek kişi mükelleflerin değil tüzel kişi mükelleflerin de vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmek istemediklerinde kullandıkları yollardan biri olmaktadır. Tüzel kişiler, gerek alanında uzman personel istihdam ederek, gerek acenteler, gerekse de müdürleri aracılığıyla bu yollara başvurabilmektedir. Kaçakçılığın önlenmesi için oluşturulacak olan yaptırım

politikalarının, şirket müdürlerini, acenteleri ya da her ikisini birden göz önünde bulundurularak hazırlanmasının önemli olduğu ileri sürülmektedir. Ayrıca, vergi memurları, danışmanları ve beyanname hazırlayıcılarının, vergi ile ilgili yükümlükleri ihlal edenlerin elde ettikleri gelirlerinin veya aldıkları ücretlerinin azaltılması, bu kişileri daha ahlâklı hale getirmeye ve vergi kaçakçılığını önlemeye imkân sağlayacaktır. Bunlara ek olarak, ağ geçidi denetçilerinin (avukat, işveren, danışman, müdür), yasa dışı faaliyetlerden elde ettikleri gayri meşru gelirlerinin artan bir işlevi olarak cezalarla caydırıcılığın sağlanabileceği ileri sürülmektedir. Başka bir ifadeyle, vergi uyumunun arttırılabileceği ileri sürülmektedir (Biswas vd., 2012: 139).

Ticari karar alma sürecindeki belirsizlikler, etkili bir yasal caydırıcılığı gerektirmektedir. Aksi halde, yasa dışı ekonomik faaliyetlerin kazancının farkına varıp risk alan mükellefler, kazançlarını en üst düzeye çıkarmak için uyumsuzluk göstereceklerdir (Solomon, 1977: 649). Ayrıca, mükelleflerin vergiye uyum göstermelerinin, hukuki yaptırımlardan etkilendiği bilinmektedir (Grasmick ve Scolt, 1982: 213). Ancak, mükellefler, bazen yaptırımlara rağmen vergi kanunlarına uyumsuzluk göstermektedirler. Hatta vergi kaçakçılığının azaltılması için düzenlenen cezai kuralların, toplumda küçük bir etkisi olduğu da ileri sürülmektedir (Crokidakis, 2014: 321). Bu bağlamda, mükellefler tarafından vergi kanunlarına gösterilen bu uyumsuzluğun, diğer kanunlara olan saygıyı da azalttığı ileri sürülmüştür (Gretz vd., 1986: 1). Ayrıca yapılan bir çalışmada, “Sık sık af yasalarının çıkarılması ve cezaların bağışlanması vergi yasalarının önemsiz olduğu sonucunu doğurur” ifadesine İğdır’daki mükelleflerin % 56’sının “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” şeklinde beyanda buldukları görülmüştür (Tekin ve Gürçam, 2017: 123).

İtalyan ve Büyük Britanya vergi mükellefleri karşılaştırıldığında, teşvikler ve cezalar vergi uyumu üzerinde aynı etkiye sahipken, vergi uyumu konusuna, İtalyanların Büyük Britanyalılarından daha çok önem verdiği tespit edilmiştir (Zhang, vd., 2015: 21).

1988-2001 dönemi için ABD’de cezai soruşturma uygulamasının, gönüllü vergi uyumu konusunda bir etkisi olup olmayacağı araştırılmış ve nihayetinde olacağı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, vergi ve kara para aklama ile ilgili hüküm verilmiş davaların, vergi uyumunun önemli bir belirleyicisi olmadığı görülmüştür. Ancak, medyanın bu davalara dikkat çekmesinin, az da olsa uyumu artırıcı yönde etki ettiği görülmüştür. Bununla birlikte, genel caydırıcılık sonuçlarının önemli boyutu, ceza soruşturması davalarında medyanın büyük bir rol oynadığına işaret etmektedir. Cezalar yerine hapsedme ve şartlı tahliyenin mükellefler üzerinde en çok etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Buradan hareketle, hapis ve şartlı tahliye zamanının vurgulanmasına önem verilmesi gerektiği savunulmaktadır (Dubin, 2004: 21).

Mükelleflerin, af dönemini takiben daha ağır cezaların uygulanacağı bilse bile af öncesi ve sonrası dönemdeki vergi affi düşüncelerinin değişmeyeceğini beyan ettikleri görülmüştür

(Saraçoğlu ve Çaşkurulu, 2011: 100). Bu bağlamda, cezai yaptırımların tek başına vergi uyumunu artırmada yetersiz olduğu söylenebilir.

Venezuela'nın Caracas kentinde Sucre Belediyesi sahasında, yerel işletme vergisine uyumu için bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışmada, iki faktör kullanılmıştır. Bu bağlamda birinci faktör, uyumsuzluk halinde meydana gelecek yaptırımlardan icra mektubu uygulamasıdır. İkincisi, vatandaşların kamu mallarının ve diğer hizmetlerin finansmanında vergilerin kilit rol oynadığına dair sorumluluk ve farkındalığın yaratılması şeklinde duygusal bir istek/etkilemedir. Buna göre, bir icra mektubu gönderilmesinin, vergi uyumunu artırmada daha başarılı olduğu görülmüştür (Ortega ve Sanguinetti, 2013: 22-23).

Kurumlar vergisi mükellefleri ve bir muhasebe uzmanı oyununda, kurumların vergiden kaçmasına / kaçınmasına yardımcı olan muhasebe uzmanlarının rolü analiz edilmiştir. Böylelikle muhasebe uzmanlarınca vergi cennetleri kullanılarak azaltılan vergi uyumu sorunu için çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır. Buna göre, vergi cenneti ülkelere ceza kesilemeyeceği için kurumların vergiden kaçmasına / kaçınmasına yardımcı olan muhasebe uzmanları için firmalara ceza kesilerek, denetim maliyetlerini düşürüp yaratıcı muhasebe maliyetlerinin artırılması sonucu, vergi uyumunun artırılacağı tespit edilmiştir (Lipatov, 2012: 196). Meksika için verilerin kullanıldığı bir kalibrasyon çalışmasında, resmi firmalar tarafından vergi kaçakçılığının getirilerinin azaltılmasının vergi gelirlerini % 68'e kadar artırdığı tespit edilmiştir (Lopez, 2017: 107).

10.407 kişinin cevapladığı bir online anket sorusuna göre; ankete katılanların % 99'unun "toplumu oluşturan çoğunluğun kurallara uymadığı... uyanların ise ilk fırsatta uymama yolunu seçtiği... kural koyma yetkisine sahip olanların genellikle kurallara ya hiç uymadığı ya da bazen uyduğu bazen de uymadığı" düşüncesine sahip olduğu görülmektedir. Bu bağlamda kuralların bir bölümünün yanlış ya da yaşama ters olması, bir bölümüne ise ceza uygulanmadığı ya da yeterince ceza uygulanmadığı için ihlâl edildiği varsayılmaktadır (Eğilmez, 2019b). Dolayısıyla toplumun uyması için belirlenen bir kural, yeterince yaptırımla desteklenmediğinde etkisini kaybetmektedir. Bu durum, vergi uyumunun sağlanabilmesi için yaptırımların titizlikle belirlenmesinin önemini ortaya koymaktadır.

Yaptırımlar ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, özellikle vergi ile ilgili hilelere başvuranlara yönelik geliştirilecek yaptırımların, vergi uyumunu artırmada yararlı olacağı tespit edilmiştir.

### 2.1.2. Sosyo-Psikolojik Faktörler

Vergi uyumu literatürü genişlerken, sosyal faktörlerin yanında psikolojik faktörlerin de vergi uyumunu etkileyen faktörler olabileceği üzerinde durulmuştur. Ekonomik caydırıcılık modeli literatüründe, nispeten düşük ceza düzeyinin kullanıldığı durumlarda, artan yaptırım düzeylerinin vergi mükelleflerinin uyumları üzerinde etki meydana getirdiği, ekonomik caydırıcılık modellerinin yaptırımlar şeklinde tasarlandığı, uyumun parasal maliyetlerini belirleyen değişkenlerin (vergi oranı, tespit olasılığı, gelir düzeyi ve ceza yapısı) uyuma etkisi olduğu, ancak kesin bir şekilde ortaya konamadığı, ekonomik olmayan değişkenlerin de incelenmesi gerektiği tespit edilmiştir (Devos, 2014: 20). Ekonomik yaklaşım görüşünün aksine, kayda değer deneye dayalı kanıtlar, birçok vergi mükellefinin doğası gereği dürüst olduğu ve kaçınma ya da kaçırma imkânlarından bağımsız olarak doğru bir şekilde vergisel yükümlülüklerini yerine getirdiğini göstermektedir (Erard ve Feinstein, 1994: 1).

Vergi uyumunu etkilediği varsayılan sosyo-psikolojik faktörlere; vergi ahlâkı, vergi bilinci, adalet/eşitlik, hükümet-birey ilişkileri, sosyal normlar, yolsuzluk, mükellefiyet, kamu harcamaları, güven ve din değişkenleri olmak üzere bu başlık altında yer verilmektedir.

#### 2.1.2.1. Vergi Ahlâkı

İnsan, doğuştan sahip olduğu ya da yaşarken edindiği bazı tutum ve davranışlara sahiptir. Bu tutum ve davranışlar, ahlâk olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle, ahlâk, görgü ve geleneklere uygun davranmadır (Armağan ve Şencan, 2013: 2). Yapılan çalışmalarda, vergi ahlâkı, yer yer vergi uyumu ile eş anlamlı kullanılmaktadır. Şöyle ki bireylerin, bir mükellef olarak devletle kurukları ilişkide belirleyici bir rolü olan davranış normları olarak, vergi ahlâkı, vergisel yükümlülük tam ve zamanında yerine getirilmesidir. Bu bağlamda vergi ahlâkı için daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi ahlâkı, gerek vergi ve gerekse ahlâk kavramlarının karmaşıklığı içinde, birçok faktörden etkilenen bir husustur. Vergi ahlâkını belirleyen faktörleri ekonomik, sosyal, kültürel ve demografik değişkenler olarak sınıflandırmak mümkündür. “Kurumsal kalite, kamu harcamalarının algılanması, subjektif vergi yükü, vergi idaresi, yolsuzluk algısı, vergi afları, formel ve informel eğitim, inanç ve cinsiyet” vergi ahlâkını bir başka ifadeyle vergi uyumunu etkileyen en önemli değişkenler olarak tespit edilmiştir (Demir, 2008: 188).

Türkiye’de “vergi ahlâkı skorunun” yüksek olduğu bilinmektedir (WVS, 2011: 18; Demir, 2008: 143; Saruç, 2015: 145). Benzer şekilde, yapılan bir çalışmada da, Türkiye’de Aksaray ve İzmir illerinde vergi ahlâkının yüksek olduğu tespit edilmiştir (Yeniçeri ve Çevik, 2014: 77).



Bir vergi uyumu bileşeni olarak vergi ahlâkı üzerinde, sosyal normlar ve sosyal normların uzantısı olan karşılıklı ilişkilerinin önemli rol oynadığı Kitapçı (2011: 293-294)'nın çalışmasında saptanmıştır. Bu yüzden, yüksek bir vergi etiğinin ortaya çıkabilmesi, bir başka ifadeyle vergi uyum düzeyinin artırılabilmesi için bireysel, toplumsal ve kamusal etiğin geliştirilmesinin gerekliliği savunulmuştur.

Trabzon, Giresun ve Gümüşhane illerinde yapılan bir çalışmaya göre; “vergi denetimleri, kamuya güven algısı, beyanname doldurma deneyimi, vergi adaleti algısı ve demokrasi algısı değişkenleri” ile vergi ahlâkı arasında aynı yönlü (pozitif) bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın “vergi cezaları, vergi oranının yüksek olduğuna yönelik algı, vergi mevzuatının karmaşıklığı algısı, vergilerin israf edildiği algısı ve eğitim düzeyi” ve “vergi ahlâkı” arasında ise ters yönlü (negatif) bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Şahin, 2011: 201-204). Ayrıca, ahlâki değerlerin ve toplumsal normların birbirini etkilediği ve bu durumun vergi uyumunu etkilediği de tespit edilmiştir (Wenzel, 2005: 505).

Vergi ahlâkının, vergi uyumu üzerinde aracılık etkisine sahip olduğu Devos (2014) çalışmasında tespit edilmiştir. Buna göre, vergi sisteminin adaletsiz olduğu algısına sahip olan mükelleflerin, vergiye ilişkin yeterli bir eğitimi ve bilinci olmaması halinde, vergi ahlâklarının düşük olduğu görülmüştür (Devos, 2014: 297). Mükellefin vergi borcunu tam olarak ve zamanında ödemesi, vergi ahlâkının tam olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra, ödenen vergi miktarı ile ödenmesi gereken vergi miktarı arasındaki ilişki, vergi ahlâkının göstergesi olarak kabul edilmektedir. Buna göre, ödenmesi gereken vergi ile ödenen vergi miktarı arasında fark azaldıkça, mükelleflerin vergi ahlâkının tam olduğu, arttıkça vergi ahlâkının eksik olduğu söylenebilir (Göksu ve Saruç, 2012: 2). Ancak, burada mükellefin sadece vergi borcunu ödeme durumu dikkate alınmıştır. Mükellefin vergi dışı ödemelerindeki tutumu ve vergi ödemeleri sırasındaki tutumu, karakterinden kaynaklı bir tutum mu?, yoksa sadece vergi ödemelerine karşı olan tutumu mu? olduğuna dair yapılmış bir çalışmaya henüz rastlanılmamıştır.

Vergi ahlâkı, mükelleflerin, vergi uyumu tutumları için içsel bir motivasyon niteliğinde olduğu ileri sürülmektedir. Ayrıca, mükelleflerin, neden vergiye uyum gösterdiklerini araştırmak için kullanılan bir kavram niteliğindedir. Bu bağlamda, kamunun etkinlik düzeyi ile vergi ahlâkı arasında bir ilişki olup olmadığı, vergi uyumu perspektifinde ele alınmıştır. 38 ülkenin vergi ahlâkı değerleri ve kamu etkinlik düzeylerinin karşılaştırılması sonucunda, vergi ahlâkı en yüksek olan ülkelerin, kamu etkinlik düzeyinin de yüksek olduğu ve vergi ahlâkı düşük olan ülkelerin, kamu etkinlik düzeylerinin de düşük olduğu tespit edilmiştir (Saygın vd, 2015: 33).

İslami düşünceye göre, tüm davranışlar niyet tarafından belirlenmektedir. Bu bağlamda, Malezya’da 285 müslüman vergi mükellefinin katılımı ile yapılan çalışmada; vergi ahlâkının, vergi

uyum davranışı üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmadığı, buna karşın uyma niyetini etkilediği tespit edilmiştir (Blutoding vd., 2018: 31).

Bir ülkenin vergi ahlâkı, mükelleflerin vergi ile ilgili kaçınma ya da kaçırma kararları üzerinde etkili olmaktadır. Öyle ki yüksek gelir elde eden mükelleflerin, yüksek ahlâki maliyetlerle karşılaşması, vergi ile ilgili kaçınma ya da kaçırma kararından vazgeçme ile sonuçlanmaktadır. Ayrıca vergi sistemi eşitliğinin, vergi uyumu kararlarında etkili olduğu bilinmektedir. Ancak, ahlâki maliyetlerin vergi uyumuna etkisi, vergi sistemi eşitliğinin vergi uyumuna etkisini geride bırakmaktadır (Lee, 2016: 104). Bu bağlamda, vergi ahlâkı için vergi uyumunu etkileyen en önemli sosyal normlardan biri olduğu söylenebilir.

Vergi ahlâkı ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, vergi ahlâkının; vergi uyumu ile eş anlamlı olarak yer alabildiği, vergi uyumunu belirleyen en önemli sosyal normlardan biri olduğu ve aracı değişken özelliği gösterdiği tespit edilmiştir.

#### **2.1.2.2. Vergi Bilinci**

Bilinç, bir insanın kendisini, çevresini ve çevresinde olup biteni tanımlaması, algılaması, kavraması ve fark etme yetisidir. Bu bağlamda vergi bilinci, mükellefin vergi ile ilgili olup biteni tanıma, algılama, kavrama ve fark etme yetisi olarak tanımlanabilir. Bilinç, aynı zamanda bir bireyin bilgiyi kazanma ve paylaşma becerisine odaklanmaktadır. Bilinç, bu noktada tercihlerin nasıl yapıldığına ışık tutmaktadır. Ayrıca bilinç, bir bireyin düşünme ile bilme eylemlerinin eşanlı olarak ve birlikte gerçekleşmesidir. Bu bağlamda vergi bilincini konu alan daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Tokat vergi dairesine bağlı olan 63 vergi mükellefi ile yapılan görüşmeler çerçevesinde mükelleflere beş soru yöneltilmiş, böylelikle vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirme/getirmeme durumları bu sorularla incelenmiştir. Buna göre mükellefler; yükümlülüklerini yerine getiren, az yerine getiren ve hiç yerine getirmeyen mükellefler olarak üç şekilde sınıflandırılmışlardır. Buna göre, yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin, yüksek vergi bilincine sahip olması, bilinçli ve ilgili olması dolayısıyla vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirdikleri tespit edilmiştir. Bazı mükelleflerin; dürüst olmamasının, vergi bilinçlerinin olmamasının ve bilinçli olmamalarının ve ilgili olmamalarının, vergi uyumunu negatif etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca, mükelleflerin çoğunun; sorumluluklarını ve yükümlülüklerini bilmemesinin, bilinçsizliklerinin ve kayıtsızlıklarının, bildirimlere ve basın açıklamalarına dikkat etmeyişlerinin, vergi dairesinden uzak durmaları halinde her şeyin daha iyi olacağı yönündeki düşüncelerinin ve vergi dairelerinin eski yapısından korkuyor olmalarının, vergi uyumsuzluğuna neden olduğu tespit edilmiştir (Şahin ve Canikli, 2015: 40).

Graetz ve Wilde'nin 1985 yılında yaptıkları çalışmalarında, mükelleflerin ekonomik olarak mantıksız kararlar vermeleri dolayısıyla vergi uyumu gösterdiklerini ileri sürmektedirler. Ancak, Türkiye'de yapılan bir anket çalışmasında; katılımcıların, denetlenme olasılığı olmayan mükelleflerin dahi yine de vergiye konu her türlü faaliyetlerini kayda geçireceklerini (% 85,8), vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşündüklerini (% 81) beyan ettikleri görülmüştür (Organ ve Çavdar, 2017: 53). Buna göre, mükelleflerin mantıksızlığından ziyade vergi bilinçlerinin ve ahlâklarının vergi uyumuna yön verdiği söylenebilir.

Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlâkının yüksek olmasının, vergi uyumu için gerekli olduğu ileri sürülmektedir (İpek ve Kaynar, 2009: 189). Mükellefler vergi ile ilgili parçalar halindeki bilgilerini birleştirip, kompleks bir bilgi haline dönüştürebilirler. Mükelleflerin elde ettikleri bu nihai bilgi, onları vergiye karşı yükümlülüklerini yerine getirme ya da getirmeme konusunda motive edeceği varsayılabilir. Buna göre Muehlbacher, Hartl ve Kirchler'in (2015: 18) çalışmasında, mükellefler, eğer ödedikleri vergiyi bordrolarında görüyorlarsa, mükelleflerin zihinsel vergi muhasebesinin artış gösterdiği tespit etmişlerdir. Ayrıca, mükelleflerin, yaş ve cinsiyetinin, vergi nedeniyle kaybedilen gelir ve zihinsel vergi muhasebesi arasındaki ilişkisinin pozitif yönlü olduğu da aynı çalışmada tespit edilmiştir.

ABD'deki kamu okullarında öğrenim gören lisans öğrencileri ve çalışan personelin katılımı ile gerçekleştirilen laboratuvar çalışmasında, mükelleflerin vergi uyumu durumları incelenmiştir. Vergi yükümlülüğünün belirliliğini; uygulama, gelir, denetim, ceza oranı, vergi oranı, vergi indirimi, düşük vergi indirimi ve masraf indiriminin değişken olarak kullanıldığı çalışmada mükelleflerin yükümlülüklerini bilmedikleri durumlarda, gelirlerini daha az bildirdikleri tespit edilmiştir (Alm vd., 2010: 581, 585).

Avustralya'da hem vergi kaçakçılarının hem de vergi kaçakçısı olmayan mükellefler ile yapılan çalışmada; vergi ahlâkı, vergi adaleti ve hukuki yaptırımlar ile vergi uyumu arasındaki ilişki incelenmiştir. Buna göre, vergi adaletsizliğinin, mükelleflerin vergi uyumu için en önemli endişe kaynağı olduğu ve vergi kaçırın mükellefler için bir vergi kaçırma motivasyonu olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, vergi kaçırmayan mükelleflerin uyum davranışları ile vergi bilinçleri ve vergi cezaları arasında bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, dürüst mükelleflerin tutum ve davranışlarında vergi ahlâkının en büyük etkiye sahip olduğu da tespit edilmiştir. Ayrıca, uyumsuz mükelleflerin tutum ve davranışları için de vergi ahlâkı, en önemli ve ana değişken olma özelliği göstermiştir (Devos, 2014: 295-296).

Vergi bilinci ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, mükelleflerin vergi bilincinin düşük olması halinde bir başka ifade ile vergi ile ilgili görev ve yükümlülüklerini bilmemeleri halinde, vergi uyumlarının düşük olduğu tespit edilmiştir.

### 2.1.2.3. Adalet/Eşitlik

Eşitlik, genel olarak yasalar karşısında ve siyasal, toplumsal haklar bakımından toplumu meydana getiren hiç bir bireyin arasında, ayırım bulunmaması halidir. Buna göre, vergi uyumu perspektifinde eşitlik, mükelleflerin hiçbir ayırım gözetmeksizin aynı haklara ve yükümlülüklerle sahip olması halidir. Bu bağlamda adaletin/eşitliğin vergi uyumuna etkisinin incelendiği daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Daha önce de değinildiği üzere, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen bir dizi faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden bireysel ve çevresel faktörlerin vergi uyumuna etkisi, Çanakkale ilinde ticari kazanç elde eden 410 mükellefin katılımı ile gerçekleşen çalışmada araştırılmıştır. Buna göre bu çalışmanın sonuçlarından hareketle, ödeme gücünü esas alan bir vergi sisteminin varlığının vergi uyumu için gerekli olduğu görülmüştür (İpek ve Kaynar, 2009: 189). Benzer şekilde Trakya bölgesi için yapılan çalışmada, mükelleflerin çoğunun “Yükümlüler ödeme güçlerine göre vergilendirilmemektedir” ifadesine “katılıyorum, kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda buldukları tespit edilmiştir (İpek vd., 2012: 248).

Mükelleflerin gelir düzeylerinin vergi uyumu üzerindeki etkisi tartışılırken, gelir dağılımı eşitsizliği durumunun vergi uyumu üzerinde bir etki meydana getirip getirmeyeceği araştırmacıların ilgisini çekmiştir. Bu bağlamda, gelişmiş ve gelişmekte olan toplam 23 ülke için kayıt dışı ekonominin boyutu, Gini Katsayısı ve vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı verileri kullanılarak gelir dağılımı eşitsizliği ve vergi uyumsuzluğu arasında bir ilişki olup olmadığı incelenmiş ve sonuç olarak bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Söz konusu bu çalışmada sonuç olarak gelir dağılımı eşitsizliğinin, vergi uyumsuzluğuna neden olduğu tespit edilmiştir (Bloomquist, 2003: 7).

Bilindiği üzere vergi kaçakçılığı vergiye konu gelirin gizlenmesi, bir başka ifadeyle beyan edilmemesidir. Vergi uyumunun ilk unsuru; vergiye tabi gelirin tam olarak beyanının ihlal edilmesi olarak da anılabilen vergi kaçakçılığı, öteden beri sosyal bilimcilerin üzerinde çalıştığı bir konudur. Vergi kaçakçılığının boyutunun incelenmesi için yapılan çalışmalar birbirleri ile benzerlik arz etmektedir. Bu çalışmalarda, yaygın olarak anket yöntemi kullanılmaktadır ve katılımcıların vergi sistemi hakkındaki kişisel görüşleri araştırılmaktadır. Bu kişisel görüşler; vergi oranlarının yüksekliği, bir mükellefin kendiyle aynı gelir düzeyine sahip diğer mükelleflerden daha çok vergi ödediği ve diğer mükelleflerin kaçakçılığının adil olduğu yönündeki görüşleridir (Pyle, 1989: 112). Bir simülasyon çalışmasında, mükelleflerin diğer mükelleflerin maaşlarını bilmedikleri durumda, bildikleri duruma göre daha fazla uyum gösterdikleri tespit edilmiştir (Korobow vd., 2007: 608).

Aksaray ve İzmir illerinde 321 mükellef ile yapılan anket çalışmasından; mükelleflerin Türkiye’de mali adaletsizlik olduğu ve vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşüncesine sahip oldukları beyan ettikleri cevaplardan görülmektedir (Yeniçeri ve Çevik, 2014: 77).

Adalet/Eşitlik ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden bazı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, eşitlik algısının, gelir dağılımı eşitsizliğinin ve mükelleflerin benzer durumdaki diğer mükellefler hakkında sahip oldukları bilgi ve onlara yönelik algılarının vergi uyumuna etki ettiği tespit edilmiştir.

#### **2.1.2.4. Hükümet-Birey İlişkileri**

Vergi uyumu/uyumsuzluğu durumu araştırmaları mükellef, özellikle de mükellef davranışı etrafında toplanmaktadır. Ancak, vergi uyumu/ uyumsuzluğu durumu, sadece mükellef perspektifinden incelenecek tek taraflı bir olgu değildir. Çünkü vergilendirme süreci, bir hiyerarşi içerisinde ve tarafların etkileşimi ile gerçekleşmektedir. Bu bağlamda hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumuna etkisini konu alan daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Rousseau, insanın kusurlarının doğasından kaynaklanmadığını, kötü yönetilmiş olmaktan kaynaklandığını ileri sürmektedir. Öyle ki mükelleflerin, vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmemelerinin bir başka ifadeyle vergi uyumsuzluklarının nedeni kötü yönetimden kaynaklanıyor olabilir. Böylelikle, hükümet birey ilişkilerinin vergi uyumu üzerindeki etkisi, bir vergi uyumu değişkeni olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, iyi hükümet, bir başka ifade ile devletin kamu yararı karakterinin vergi uyumunu artırmak için ana itici güç olduğu savunulmaktadır (Weber vd., 2014: 31).

Vergilendirme süreci, bir hiyerarşi içinde gerçekleşmektedir. Devlet, bu hiyerarşinin başında yer alan yegâne unsur olurken, mükellef en altta yer alan unsur olmaktadır. Söz konusu olan bu hiyerarşide, devlet ve mükellef arasında geçen vergisel süreç; politik, yasal ve idari kararlarla şekillenmektedir. Bu nedenle, vergi uyumu/ uyumsuzluğu durumu, bu kararları da kapsayacak şekilde incelenmelidir. Ayrıca hükümet birey ilişkilerinin, mükelleflerin vergi uyumu üzerinde bir etki meydana getireceği öngörülmüştür. Bu bağlamda, Türkiye’de vergi uyumunun artırılabilmesi için hükümet-birey arası ilişkilerde ortaya çıkmış ve çıkması olası sorunlarının tespit edilmesinin önemine Tunçer’in (2002: 109, 125) çalışmasında yer verilmiştir.

Mükelleflerin bir kısmının, siyasal iktidarı benimsemiş olmasının, ekonomik ve siyasi yapının mükelleflerin vergi uyumunu artıracak şekilde olmasının vergi uyumu için gerekli olduğu ileri sürülmektedir (İpek ve Kaynar, 2009: 189). Bazı mükelleflerin; devletle ilişkileri olmasının ve dürüst vergi mükelleflerinin yeteri kadar korunmamasının vergi uyumsuzluğuna neden olduğu

tespit edilmiştir. Ayrıca, çoğu mükellefin, bürokrasi ile ilgili konularda bilgi sahibi olmamasının da vergi uyumsuzluğuna neden olduğu tespit edilmiştir (Şahin ve Cenikli, 2015: 40).

Gerek denetim, gerek ihbar yollarıyla bir şekilde tespit edilen kayıt dışı ekonomi sorunu ABD, Kanada, İngiltere, Fransa, Almanya, İsveç, Avustralya ve Türkiye gibi birçok ülkede vergi uyumunu tehdit eder niteliktedir (Altın, 2014: 33-44). Öyle ki kayıt dışı ekonominin sağladığı mutluluk dolayısıyla mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediği tespit edilmiştir (Şahin ve Cenikli, 2015: 40).

Uganda’da, vergi mükelleflerinin, vergi uyum algısını etkileyen faktörler, 205 katılımcı ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Buna göre hükümetin etkinliği, mükellefin söz hakkı ve hesap verilebilirliğin mükelleflerin uyum kararı algısı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir (Nkundabanyanga vd., 2017: 931). Ayrıca mükelleflerin Tanzanya hükümetine ve vergi sistemine karşı oluşan negatif algılarının, vergi uyumu tutumları üzerinde etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bunlara ek olarak, hükümetin özellikle maliye bakanlığının şeffaf olmayışının, mükelleflerin vergi uyumunu negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir (Ongwamuhana, 2011: 210, 212).

Devletler, vatandaşlarının, örnek ve uyumlu mükellef olmalarını arzular. Bu arzuya ulaşmak için elinde bulundurduğu yasama gücüyle topluma yön vererek homojen bir yapı, bir başka ifadeyle mükelleflerin hepsinin uyumlu olduğu bir yapı, meydana getirmeye çalışır. Ancak, devletin, yasaları uyum için kullanmasının her zaman olumlu sonuçları olmayabilir. Bu anlamda, mükelleflerin uyum davranışının devletten devlete, kültürden kültüre değişiklik arz edeceği söylenebilir.

Gün geçtikçe vergi uyumu davranışını belirleyen faktörler çeşitlilik göstermektedir. Tüm bu belirleyici faktörlerin kullanılması, vergi uyumu için yararlı olmayabilir. Çünkü etnik klişelerin ve belirli grupların varlığı, yasayla varılmak istenen hedeften sapma meydana getirebilir. Bu bağlamda, dünyadaki vergi uyumu belirleyicileri anlayışına dayanılarak geliştirilmiş ve karmaşık olan bir vergi uyumu anlayışından ziyade, problemin farkındalığına dayalı bir anlayış zemininde geliştirilen yasalar, uyum için yardımcı olmaktadır (Likhovski, 2007: 693). Bu bağlamda, hükümetlerin öncelikle problemin nereden kaynaklandığına odaklanması ve ona göre çözüm üretmesi gerektiği söylenebilir.

İtalya’nın kuzeyi ve güneyi arasında Capua, Roma, Bologna ve Milano’da dört deney laboratuvarında davranışsal yaklaşım perspektifinde vergi uyumu davranışını açıklamayı amaçlayan bir çalışma yapılmıştır. Buna göre, vergi uyumu konusunda; hem kültürel açıklamaların hem de sosyal değer yönelimlerinin uyum davranışına etkisi olmadığı ancak devlet-mükellef arası ilişkinin, vergi uyumu davranışında belirleyici bir etkisi olduğu (D’Attoma, 2018: 104) tespit

edilmiştir. Ayrıca, yapılan bir çalışmada mükelleflerin, devlet ve otoritelerine olan güveninin vergi uyumunu artırmada önemli bir etkiye sahip olduğu da tespit edilmiştir (Brezeanu vd., 2018: 15).

İsviçre’de devletin, mükellef-devlet arasındaki karşılıklılık teorisi çerçevesinde vergilendirmeye ağırlık verdiği ve mükellef-mükellef arası karşılıklılık teorisi bağlamında vergilendirmeyi göz ardı ettiği ve dolayısıyla vergi uyumunun artırılması için mükellef-mükellef arası karşılıklılık teorisinin dikkate alınmasının vergi uyumu için gerekli olduğu ileri sürülmüştür (Larsen, 2018: 125).

Hükümet-birey ilişkileri ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, hükümetin; etkin ve verimli bir şekilde çalışmasının ve toplumda güven duygusunu oluşturmasının vergi uyumunu etkilediği tespit edilmiştir.

#### **2.1.2.5. Sosyal Normlar**

Davranış bilimlerinin mali alandaki davranışları açıklamada bir araç olarak kullanılması; toplumsal mitler olarak bilinen sosyal normların, vergi uyumu davranışının açıklanması için kullanılmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca, ekonomik faktörlerle açıklanamayan vergi uyumu davranışının, sosyal faktörlerden biri olan sosyal normların kullanılması suretiyle açıklanabileceği düşünülmektedir. Bu bağlamda sosyal normların vergi uyumuna etkisinin incelendiği daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Sosyal normlar bireyleri daha uyumlu hale getirme konusunda piyasa normlarına kıyasla daha başarılıdır. Örneğin bir işin yapılması için yardım istenebilir ya da bir ödeme yapılmak suretiyle hizmet satın alınabilir. Bu iki durumda; para karşılığı olmaksızın yapılan yardımın, para karşılığı gördürülen hizmetten daha etkili olduğu ve bunun sonucunda yardım niteliğinde yapılan işten daha fazla verim sağlandığı söylenebilir. Sosyal bir bağın kurulduğu böylesi duygusal durumların yaptırım gücünün, bir bağ kurulmasına gerek olmayan durumlara (piyasa kurallarına) kıyasla daha yüksek olduğu söylenebilir (Ariely, 2008: 70-71). Sosyal normların yaptırım gücünün farkedilmesinin ardından sadece ekonomi alanında değil, diğer alanlardaki sosyal norm çalışmalarından alınan derslerin, vergi uyum çalışmalarında da kullanılmasının yararlı olabileceği savunulmuştur (Onu ve Oats, 2015: 130). Öyleki Trinita Kolejinin ekonomi okuyan 300 öğrencisinin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmada, sosyal normların ve denetim oranının mükelleflerce algılanışının, vergi uyumu üzerinde etkili olduğu bilinmektedir (Cai, 2014). Dahası ahlaki olarak onaylanmış ya da onaylanmamış davranışların mükelleflerin vergiye konu gelirlerini idareye bildirmelerinde % 2’lik bir artış meydana getirdiği bir laboratuvar deneyi ile tespit edilmiştir (Alm vd., 2019: 1).

IRS tarafından, 2017 yılı için mükelleflerin vergilerini beyan etmelerini belirleyen faktörler araştırılmıştır. Buna göre, yapılan bu çalışmada; mükelleflerin kendi dürüstlüğüne, vergileri dürüst bir şekilde beyan etmelerini ve ödemelerini etkileyen ana faktör olduğu katılımcıların cevapları doğrultusunda tespit edilmiştir. Mükelleflerin vergi uyumunu kendi dürüstlüklerini takiben sırasıyla (IRS, 2017: 20 Devos, 2014: 298);

- Faiz, kar payı, ücret gibi üçüncü tarafların IRS'ye beyan edilmesi,
- Denetim korkusu,
- Arkadaş ve iş arkadaşı çevresinin vergilerinin dürüstçe beyan ettikleri ve ödedikleri yönündeki inançları,
- Komşularının vergilerini dürüstçe beyan ettikleri ve ödedikleri yönündeki inançlarının, etkilediği tespit edilmiştir.

Mükelleflerin, devlete bir bağlılık hissetmesi ve bu bağlılıkla vergi ödemek arasında bağlantı kurmuş olmasının, vergi uyumunun tam olması için gerekli olduğu ileri sürülmektedir (İpek ve Kaynar, 2009: 189). Buna göre, toplumda; vergi etiğinin olmadığına dair yaygın bir inancın olmasının, demografik, kültürel ve ekonomik nedenlerinin olumsuz etkisinin ve yüksek vergi kaçakçılığı/düşük vergi ödemesi yapısı olmasının (Gencel ve Kuru, 2012: 54-55), vergi uyumunu negatif etkilediği ileri sürülmektedir. Ayrıca, mükelleflerin vergi bilincinin ve ödeme alışkanlığının oluşmamış olmasının vergi uyumsuzluğuna neden olduğu da tespit edilmiştir (Şahin ve Canikli, 2015: 40). Bunlara ek olarak, vergi sistemi eğer adil değilse, vergi kaçırın insanların haklı olduğunu düşünen toplulukların da var olduğu tespit edilmiştir (Göksu ve Şahpaz, 2015: 229).

İngiltere'de kendi işini yapan ve küçük işletmecilerin yer aldığı 400 kişilik bir tartışma forumunda, mükelleflerin, vergi ile ilgili konuşmaları değerlendirilmiştir. Buna göre, vergi mükelleflerinin sosyal ağlarının, vergi otoritesinin ve onların vergisel işlemlerini yerine getiren kişilerin vergi uyumları üzerinde önemli bir role sahip olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, vergi uyumsuzluğu gösteren mükelleflerin, az olmakla birlikte uyumsuzluk göstermeleri halinde sosyal ağlarından onay beklediği de tespit edilmiştir. Buna karşın çoğu mükellefin, vergiye uyumsuzluk göstermek yerine uyumlu olmak için bilgi alma kaygısı taşıdığı da görülmüştür (Onu ve Oats, 2018: 940-941). Bir diğer yandan, sosyal normların vergi uyumuna etkisini araştıran bir çalışmada; mükelleflerin diğer mükelleflerin vergiye uyum göstermeleri halinde, vergiye uyum göstermelerinin arttığına ve vergilendirmenin, sosyal damgalanma ahlâki maliyetinin vergi uyumunu artırdığı sonucuna varılmıştır (Kitapçı, 2016b: 34).

Mükelleflerin, bazı durumlarda müşterilerine fatura-fiş-makbuz vermektan kaçındıkları veya vermedikleri bilinmektedir. Bu bağlamda, İtalya'da pastane işi ile uğraşın 300 işletmede makbuz verme alışkanlığını ölçen bir çalışma yapılmıştır. Buna göre, işletmenin makbuz vermediği hallerde, makbuz talep edildiğinde, bir süre sonra verilmesi gereken makbuzun verilme olasılığını



% 17 artırdığı tespit edilmiştir (Battiston ve Gamba, 2016: 78). Bununla birlikte, vergi uyumu için sadece işletmelerin değil işleme taraf olan herkesin vergi uyumuna etkisi olduğu söylenebilir. Ayrıca, makbuz verme konusunda sosyal baskının vergi uyumunu artırabileceği söylenebilir.

Mükelleflere, vergilendirme dönemi sonunda, diğer mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerine dair bilgi verildiğinde, sonraki dönemde kendi beyan edecekleri gelirleri için ayarlama yaptıkları tespit edilmiştir. Buna göre, mükelleflerin, beyan edecekleri gelir hakkında yaptırımlardan etkilenmeme durumları ve vergi tasarruflarının kapsamı hakkındaki herhangi bir iletişim içinde olmalarının, dürüst mükelleflerin gelir beyanı motivasyonunu olumsuz yönde etkileyebileceği tespit edilmiştir. Ayrıca, vergi sisteminin adil olmasının, bu adil oluşun örneklerle mükelleflere bildirilmesinin, uzun vadede vergi mükelleflerini motive edeceğini ve böylece beyan edilen gelirlerin artırılacağı tespit edilmiştir (Bazart ve Bonein, 2014: 96-97).

IRS'nin, 2017 yılı için Kapsamlı Vergi Mükellefi Tutum Araştırmasında, Amerikalıların çoğu, (% 88) mükelleflerin, vergiler üzerinde hile yapmasının kabul edilemez olduğunu ifade etmektedirler. Bununla birlikte Amerikalıların çoğu, hile yapan mükellefleri, idareye bildirmenin kişisel bir sorumluluk olduğu düşüncesine sahip olduğu, buna karşın bu düşüncenin zamanla azaldığı tespit edilmiştir. Ayrıca, eğitim seviyesi ve yaş arttıkça vergi paylarının adil bir şekilde ödenmesi için sivil vatandaşlık duygusu artmakta olduğu tespit edilmiştir. Yine bu çalışmada, vergi mükelleflerinin % 80'inden fazlası IRS'nin kurumlar ve yüksek gelirli mükelleflerin vergiler konusunda dürüst olmalarını sağlamakta çok önemli bir role sahip olduğunu belirtmişlerdir. Gelir vergileri için elektronik başvuru yapmanın, Amerikan vatandaşları için önemli bir yere sahip olduğu ve bu önemin gelir ve eğitim seviyesi arttıkça arttığı yine bu araştırma neticesinde tespit edilmiştir (IRS, 2017: 6-7).

Bireylerin, gelişimi ve değişimi sadece kendi önceliklerinden oluşmamaktadır. Bununla birlikte toplumun onu nasıl görmesini istemesi de gelişimine ve değişimine etki etmektedir (Tsakalotos, 2004: 141). Mükelleflerin, vergiye uyum niyeti; hükümet algısı, toplumsal baskı ve kişisel kurallardan etkilenmektedir. Böylece mükelleflerin vergi uyumu durumu da bu uyma niyetinden etkilenmektedir (Damayanti vd., 2015: 186).

Vergi mükelleflerinin vergiye tam uyum göstermesi için vergi ödemenin bir toplumsal norm haline gelmesi gerekliliğine dikkat çekilmektedir. Öyle ki vergi ödeme, toplumsal bir norma dönüştüğünde itaat etme durumundan, gönüllü olma durumuna geçecek ve vergiye uyum kendiliğinden gerçekleşecektir (Saygın, 2013: 9).

Mükelleflerin vergi kaçırma kararını neyin motive ettiği, vergi uyumu literatüründe üzerinde durulan sorulardan biridir. Bu soruya cevap aranmış ve sonuçta, mükelleflerin vergiye konu gelirlerini beyan etmeme kararlarının motivasyonlarının temelinde “genel vergilendirme düzeyinin

yüksekliği, vergi sisteminin adaletsizliği, açgözlülük, finansal baskılar, yoksulluk ve finansal sıkıntılar” olduğu tespit edilmiştir (Dean vd., 1980: 44). Kuala Lumpur ve Salegor’daki küçük ve orta işletmeler ile gerçekleştirilen anket çalışmasında, vergi teşvikleri ve işletme büyüklüğü ile vergi uyumu arasında önemli ilişki olduğu tespit edilmiştir (Mohamad ve Ali, 2016: 3, 5).

Yeni Zelanda’da maliyenin (Inland Revenue) yetki alanından, ellinin altında çalışanı olan küçük işletme yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek yapılan çalışmada: yüksek yetkinin yüksek vergi uyumu için gerekli olmadığı, vergi uyumu ve yetki arasındaki ilişkiye yöneticinin vergi algısının aracılık ettiği, yöneticinin vergi algısının negatif olmasının uyumu etkilemediği tespit edilmiştir (Battisti ve Deakins, 2018: 500, 508). Ayrıca, işletme yöneticilerinin vergi ile ilgili tutumlarının, işletmenin vergi uyumu davranışına yansıtacağı, Estonya için yapılan çalışmada tespit edilmiştir (Randlane, 2013: 81).

Vergi uyumsuzluğu ile mücadele; tehdit, norm ve ödül temelli olmak üzere üç yaklaşımla yapılmaktadır. Bu yaklaşımlardan ödül temelli yaklaşım literatürü oldukça kısıtlıdır ancak Tayvan, Çin, Malta, Portekiz, Slovakya, Romanya ve Amerika Birleşik Devletlerinde KDV ve kişisel gelir vergilerinde uygulanan ödül yaklaşımlarının olumlu sonuçlar verdiği bir başka ifadeyle vergi uyumunun arttığı tespit edilmiştir. Bu tespitlerin ardından Brockmann, Genschel ve Seelkopf (2016) Jacobs Üniversitesi öğrencilerinin katılımı ile bir çalışma gerçekleştirerek, ödülün vergi uyumu üzerindeki etkisini, ödül temelli yaklaşım ve havuç-sopa-norm perspektifince araştırmışlardır. Buna göre, olumlu ödüllerin vergi uyum davranışını etkilediğini ancak büyüklüğünün ve yönünün cinsiyete göre değiştiğini, ödüllerin kadın katılımcıların vergi uyumunu artırırken erkek katılımcıların uyumunu azalttığını tespit etmişlerdir (Brockmann vd., 2016: 385:389:396). Buna karşın ödül yaklaşımı, her zaman için vergi uyumunu artırır nitelikte değildir (Fochmann ve Krall, 2016: 38). Ayrıca, mükellefin ödülü, ne olarak tanımladığı da vergi uyumu için önem arz etmektedir. Öyle ki bir anket çalışmasında, “Af kapsamında vergi ve cezaların taksitlendirilmesi aştan yararlananlara ikinci bir ödül niteliğindedir” ifadesine katılımcıların % 75,9’unun “kesinlikle katılıyorum, katılıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu görülmüştür (Tekin ve Gürçam, 2017: 124). Böylesi bir ödül anlayışının mükelleflerin vergi uyumunu azaltacağı söylenebilir.

Sosyal normlar ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, özellikle sosyal çevreyi de içeren sosyal normların, vergi uyumunu artırmada etkili olduğu tespit edilmiştir.

#### **2.1.2.6. Yolsuzluk**

Yolsuzluk; genel olarak bir görevi, bir yetkiyi kötüye kullanma, yasalara, kurallara aykırı faaliyetlerde bulunma olarak tanımlanmaktadır ve bunun vergi uyumunu negatif yönde etkileyeceği

varsayılmaktadır. Bu bağlamda yolsuzluğun vergi uyumuna etkisini konu alan daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Gelir vergisinin, yolsuzluğu beraberinde getireceği, bir başka ifadeyle, vergilemenin yolsuzluklara neden olabileceği, vergilerin adil uygulanmasının önemi ve yarattığı yolsuzluğun çözümü için devletin bir dizi önlem alması gerekeceğine, uzun yıllar önce değinilmiştir (Adams 1894 ten aktaran Chodorov 1954: 44).

Yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında pozitif ve güçlü bir ilişki bulunmaktadır (Bakırtaş, 2012: 97). Yolsuzluğun olması halinde, vergi türleri itibariyle uyumsuzluk durumu farklılaşmaktadır. Buna göre, yolsuzluğun varlığı halinde dolaysız vergilerdeki azalma, dolaylı vergilere oranla daha fazla olmaktadır (Bağdıgen ve Dökmen, 2006: 62-66). Ayrıca, yolsuzluğun varlığı halinde, kurumlar vergisi gelirlerinde de azalma olmaktadır (Örücü vd., 2012: 553).

Çin için 2000-2014 döneminde, vergi uyumu ile yolsuzluk arasındaki ilişki zaman serisi verileri kullanılarak incelenmiştir. Buna göre, yolsuzluk ve vergi uyumu arasında negatif korelasyon olduğu bir başka ifade ile yolsuzluğun artması halinde vergi uyumunun azalacağı tespit edilmiştir (Cheng ve Zeng, t.y.: 1). Türkiye'nin de içinde bulunduğu 30 gelişmiş ve gelişmekte olan ülke için yapılan çalışmada, vergi uyumunun en iyi olduğu durumda, yolsuzluğun az ve bürokrasinin azaltılmış olduğu tespit edilmiştir (Riahi-Belkaoui, 2008: 8).

Yolsuzluk ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi incelemek, araştırmak ve test etmek için çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, yolsuzluk ile vergi uyumu arasında ters orantılı bir ilişkili olduğu bir başka ifade ile yolsuzluk artarken vergi uyumunun azaldığı tespit edilmiştir.

#### **2.1.2.7. Mükellefiyet**

Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde, mükellefin gerçek kişi veya tüzel kişi olmasının farklı sonuçları olabilmektedir. Bu bağlamda mükellefiyetin vergi uyumuna olan etkisini konu alan daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Bazı mükelleflerin kurumlar vergisi mükellefi olmaları nedeniyle vergisel yükümlülükleri yerine getirmediği bilinmektedir (Şahin ve Cenikli, 2015: 40). Buna karşın tevkifat yoluyla tahsil edilen vergilerde, % 99 oranında vergiye uyum olduğu, ayrıca, raporlanan bilgilerin vergi uyumunu artırdığı tespit edilmiştir (Gravelle, 2007: 223).

Vergi uyumunun, nelerden etkilendiğini ve mükellef haklarının dünyada artan öneminin gönüllü uyum konusunda nasıl etkisi olabileceği analiz edilmiş ve mükellef haklarındaki

eksikliklerin gönüllü uyumsuzluk sorununa yol açacağı Çetin'in çalışmasında (2010: 193) tespit edilmiştir.

İtalya için yapılan bir çalışmada, vergi uyumunun kısa bir tarihi incelenmiştir. Bu bağlamda, vergi uyumu; “fiili ve potansiyel vergi gelirleri arasındaki fark, kaçırma ve kaçınma dolayısıyla yasal vergi erezyonu, aşırı vergi yükü, belirli vergilerdeki yapısal eksiklikler, vergi idaresindeki verimsizlikler, vergi mükelleflerinin isteksizliği ve vergi kanunlarının karmaşıklığı” perspektifinde değerlendirme yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, vergi uyumsuzluğunun bu değişkenlerden ziyade, mükellef gruplarından kaynaklandığı, bu mükellef gruplarının da incelenen dönem içerisinde her zaman serbest çalışanlar ve mülkiyet hakkını elinde bulunduran mükellefler olduğu belirtilmiştir (Manestra, 2010: 3).

İşletmeler, transfer fiyatlandırması yolunu kullanarak vergi yüklerini azaltabilmektedirler. Bu durum, transfer fiyatlandırması yolunu kullanamayacak işletmelerin, vergi yüklerini fazla algılamalarına ve vergi sistemini adaletsiz algılamalarına neden olabilir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler, Avrupa Birliği'ndeki tüm şirketlerin % 99'unu oluşturmaktadır ve bu işletmeler, AB ekonomisinde büyüme ve istihdam alanında çok önemli bir yere sahiptir. Avrupa ülkeleri arasında, sıkı ve zor transfer fiyatlandırma kuralları, uyum maliyetlerini artırmaktadır. Buna göre Avrupa'da iştirak sahibi olan Çekya ana şirketleri ve Avrupa'da bir ana şirketi olan Çekya iştirakleri arasında dağıtılan anket ile yapılan çalışmada; transfer fiyatlandırması için belirlenen kuralların, uyum maliyeti meydana getirdiği, ayrıca, vergi uyumunu sağlamak bir başka ifade ile KOBİ'lerin vergi yükü için gerekli düzenlemelerin yapılmasının gerekliliğinin altı çizilmiştir (Solilová vd., 2018: 35).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, yeni açılan veya küçük firmaların beklenen genel vergi uyumu için bir çalışma yapılmıştır. Buna göre, firmanın yaşam süresi dönemlere ayrılarak beklenen genel vergi uyumlarına yer verilmiştir. Bu bağlamda, firmanın yaşam sürecinde beklenen vergi uyumunun; sürecin ilk aşamasında yüksek olduğu, bu dönemi takiben ilk hayatta kalma ve erken büyüme dönemlerinde nispeten yüksek olduğu, büyüme sendromu ve birikim aşaması dönemlerinde nispeten düşük olduğu savunulmaktadır. Ayrıca, firmaların, vergi uyumu için genel motivasyonunun şirket türüne (aile şirketi vb.) göre değiştiği savunulmaktadır (Stam ve Verbeeten, 2017: 110-111).

Mükellefiyet ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, mükellefiyetin vergi uyumuna etki ettiği tespit edilmiştir.

### 2.1.2.8. Kamu Harcamaları

Kamu harcamaları, doğrudan bir sosyal norm niteliği taşımamaktadır (Onu ve Oats, 2014: 5). Ancak, mükelleflerin kamu harcamaları için oluşan sübjektif değerlendirmeleri, çevrelerinin ve dâhil oldukları grupların değer yargılarını taşıyor olmaları ve kamu harcama bilinçlerinin bunlardan etkileniyor olması, dolaylı olarak kamu harcamalarının bir sosyal norm olabileceğini göstermektedir. Bu bağlamda kamu harcamaları ve vergi uyumunu konu alan daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Mükellefler, devlet ile olan toplumsal sözleşme gereğince, ondan mal ve hizmet talep etmektedir. Mükellefler, bu mal ve hizmetlerin bir karşılığı olarak vergi ödediklerini varsaymaktadır. Çünkü mükelleflerin, hiçbir zaman için ödediği verginin karşılığını alacağı gibi bir durum söz konusu değildir. Başka bir ifade ile vergilerin karşılıksız olması dolayısıyla, mükelleflerin vergilerin karşılında mal veya hizmet alacağı durumu belirsizdir. Buna karşın mükellefler bir şekilde vergi ödemekte ve ödediği bu vergilerin karşılığı olarak kamusal mal ve hizmetlerden faydalanma beklentisi içinde olmaktadır (Şentürk, 2014). Bu bağlamda, vergilerin kamu yararı sağlanmasındaki rolü, vergi uyumunu belirleyen önemli faktörlerden biri olmaktadır (Braithwaite, 2007: 4).

Mükelleflerin, vergiyi algılayışları, vergiye yükledikleri anlamlar çeşitlilik arz etmektedir. Mükellefler, vergileri kamusal mal ve hizmetlerin karşılığı olarak görebileceği gibi bir ödev, zorunlu ödeme, teşebbüs kabiliyetini engelleyen bir unsur veya yük olarak da görebilirler. Dikey karşılıklılık perspektifinde, mükelleflerin çoğu, vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görmektedir. Deneysel bir çalışmada, katılımcıların % 38,3'ü vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak gördüklerini beyan etmişlerdir (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006: 133). Dahası söz konusu oranın, % 40,5 (Çelik ve Eroğlu, 2014: 312), % 41 (Çiçek, 2006: 130) olarak tespit edildiği çalışmalar da mevcuttur. Çanakkale ilinde ticari kazanç elde eden mükelleflerin 410'unun katılımı ile gerçekleşen anket çalışmasına göre, mükelleflerin % 79,2'sinin (325) "Verilen vergiler kamu hizmeti olarak geri dönmemektedir" ifadesine "katılıyorum...", kesinlikle katılıyorum" şeklinde beyanda bulunduğu görülmüştür (İpek ve Kaynar, 2009: 180).

Yalova ve Diyarbakır illerinde yapılan bir alan araştırmasında, mükelleflerden verginin tanımını yapmaları istenmiştir. Buna göre, çalışmaya, Yalova'dan katılan mükelleflerin çoğunluğunun, vergiyi zorunlu bir ödeme şeklinde tanımladığı, buna karşın Diyarbakır'dan katılan mükelleflerin çoğunluğunun kamu harcamalarının karşılığı olarak tanımladığı görülmüştür (Karakaş, 2018: 25). Zonguldak ili için 766 ilköğretim öğrencisinin katılımı ile gerçekleştirilen çalışmada; katılımcılara vergiyi tanımlamaları için sunulan seçenekler arasından "Devletin ihtiyaçlarının karşılanması ve bize yol, okul, su vb. hizmetleri yapması için verilen para" cümlesi ile ifade edilen tanım seçeneğini, katılımcıların neredeyse yarısının % 40,5 tercih ettiği tespit

edilmiştir (Çelik ve Eroğlu, 2014: 312). Aynı çalışmada, katılımcıların neredeyse yarısının % 43 vergiyi tanımlayamadıkları göz önünde bulundurulduğunda, vergiye dair bir bilgisi/bilinci olan katılımcıların, vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak tanımladığı görülmüştür. Bu durum, kamu hizmetleri için yapılan kamu harcamalarının, vergi uyumu üzerinde bir etki meydana getireceği öngörüsünü kuvvetlendirmektedir. Bir başka ifade ile verginin, mükelleflerce yapılan tanımlarından hareketle mükelleflerin vergi uyumunu etkileyebileceği söylenebilir. Buna karşın Denizli ilindeki vergi mükelleflerinin vergiyi algılama şekillerini inceleyen çalışmaya göre, katılımcıların % 60,8'i vergiyi, devletin sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin karşılığı olarak görmedikleri tespit edilmiştir. Yine katılımcıların % 87,1'i kamusal mal ve hizmetlerden yeterince faydalanmadıklarını ifade ettikleri görülmüştür (Çoban ve Sezgin, 2004: 785). Ayrıca Afyonkarahisar ili Ticaret Borsasına kayıtlı 350 firma ile yapılan çalışmada; kamusal mal ve hizmet sunumunun yetersizliğinin, vergi bilincini, bir başka ifadeyle vergi uyumunu etkilediği tespit edilmiştir (Hazman, 2009: 68).

Kamu harcamalarının yöneldiği alanlar, mükelleflerin, vergi uyumunun sağlanması açısından önemlidir. Bu bağlamda, artan kamu ihtiyaçlarını karşılayacak finansman yetersizliği yaşandığında, mükelleflerin borçlanma ya da vergi oranlarının artırılmasındansa, harcamaların kısılmasını tercih ettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca, mükelleflerin, devletin yapması gerektiğini düşündüğü harcama tercihlerinin; yaşlılar, ihtiyacı olan insanlar ve eğitim kurumlarının inşası için yapılan harcamalar olduğu tespit edilmiştir (Mueller, 1963: 215, 218, 227, 230).

Mükelleflerin, kamu harcamalarını takip edip etmediklerini tespit etmek amacıyla yapılan alan çalışmasında, “Yükümlü olarak, devlet harcamalarının yöneldiği alanları ve yapıma şeklini izliyor ve bunları ödediğimiz vergilerle ilişkilendirerek değerlendirmede bulunuyor musunuz?” sorusuna katılımcıların % 21,4'ü “izliyorum ve kendimce değerlendirmeler yapıyorum”, % 21,5'i “yalnızca izliyorum”, % 15,5'i “bu konuda bilgi sahibi değilim”, % 11,6'sı “izlemiyorum” şeklinde beyanda bulunmuştur (Çiçek, 2006: 137-138). Bu bağlamda, katılımcıların % 27, 1'inin yeterli kamu harcaması bilincine sahip olmadığı söylenebilir. Buna göre, kamu harcamalarını izlemeyen mükelleflerin, sadece kendi özel tüketimleriyle ilgilendiği, vergilerle finanse edilen kamusal malları umursamadığı da söylenebilir (Cowell, 2002: 10). Ayrıca, Feld ve Frey'in (2001:3) çalışmasında, mükelleflerin kamusal malların ortak tüketime konu olan mallar olması dolayısıyla, vergi ödemeyi istemedikleri başka bir ifade ile kamusal malların bu özelliğinin vergi uyumlarını azalttıkları bilinmektedir.

Vergi bilincini belirleyen değişkenlerden biri olan katılımcılık algısının, vergi bilincine olan etkisi araştırılmıştır. Buna göre, vatandaşların; yerel vergilerin nerelere harcandığını bilmediği, vergilerin nerelere harcandığına dair kendileri ile bilgi paylaşılması ve harcama kararları hakkında fikirlerinin alınmasının, vergi ödeme isteklerini artıracığını, bir başka ifadeyle vergi uyumlarının artacağı tespit edilmiştir (Korlu vd., 2016: 460).

Dönem dönem vergi uyumunu etkileyen bazı faktörler, özellikle davranışı açıklamaya yönelik yapılmış olan psikolojik faktörlerin, baskın bir şekilde incelendiği görülmekle birlikte yeni faktörlerin de incelendiği görülmüştür. Literatür incelemesi yapılırken, vergi uyumu ile kamu harcamaları arasındaki ilişkinin derinlemesine incelenmediği; başlangıçta sınırlı ekonomik model ile incelendiği ve çalışmaların psikoloji ve sosyoloji disiplinleri boyutuyla ele alındığı ve uyumsuzluk davranışını açıklamaya yönelik yapıldığı tespit edilmiştir. Yapılan son çalışmalardan biri, yine vergi uyumunun psikoloji disiplini çerçevesinde araştırılmasının önemini dile getirmektedir (Kitapçı, 2017: 440). Bu bağlamda hala ortaya çıkmamış sosyo-psikolojik faktörlerin olduğu ve kamu harcamalarının da bu faktörlerden biri olabileceği söylenebilir.

Alm ve McKee (1998: 270) çalışmalarında, sık olarak yapılan vergi denetiminin, düzenli vergi denetiminin, vergi ceza oranlarındaki artışın, marjinal vergi oranlarındaki artışın, reel gelirdeki artışın, *iyi bir kamu hizmeti alındığı düşüncesinin*, ödülün, mükelleflerin kendilerini başkaları ile kıyaslandıklarındaki adalet algısının, kamu programlarının desteklenmesi durumunun, vergi aflarının, sosyal kuralların, birey davranışlarının ve hükümet politikaları değişkenlerinin, vergi uyumunu etkilediğini tespit etmişlerdir. Ayrıca, yargılama sürecindeki adalet ve mükelleflerin muhatap oldukları hizmetler, mükelleflerin vergi uyumlarında etkili olmaktadır (Smith, 1990).

Padernborn/Almanya’da üniversite araştırma laboratuvarında 326 kişinin katılımı ile yapılan deneysel çalışmada, bütçeden yapılan yenilenebilir enerji, sosyal sigorta, yaşlı çiftçiler için sigorta yardımları, Alman ulusal tren yolu, yenilik ve yüksek teknoloji araştırmaları, aileler için devlet hizmetleri gibi harcamaların vergi uyumunu etkileyip etkilemediği araştırılmıştır (Djawadi ve Fahr, 2013: 6, 8). Bu araştırma iki boyutlu olarak gerçekleştirilmiş, boyutlar için yüksek ve düşük denetim kullanılmıştır. Ayrıca, mükelleflerin ödedikleri vergilerin nasıl kullanılacağına karar verebilmeleri ve nerede kullanıldıkları hakkında bilgi sahibi olmaları durumları da göz önünde bulundurularak testler yapılmıştır. Buna göre, denetimin düşük olduğu vergi sisteminde kamu harcamalarının şeffaf olması ve mükelleflerin ödedikleri vergilerin kullanımında karar verebiliyor olmaları halinde, vergi uyumunun yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışma sonuçlarında; bütçe harcamalarının vergi uyumunu etkilediğinin ve politika yapıcılar için önemli bir gösterge olduğunun altı çizilmiştir (Djawadi ve Fahr, 2013: 22).

Şahin ve Cenikli (2015: 38)’nin çalışmasında, mükelleflerden birinin, vergilerin nasıl harcandığının bir başka ifadeyle kendilerine bir hizmet olarak nasıl döndüğünü izlemenin, mükellefin görevlerinden biri olduğunu ifade ettiği görülmüştür. İstanbul ilinde 560 vergi mükellefinin katılımı ile gerçekleştirilen çalışmada, “Ödenen vergilerin ne oranda, nerelere harcandığını takip etmek mümkün olmakta mıdır?” sorusuna katılımcıların %78’inin (438) hayır beyanında bulunduğu görülmüştür (Ağcakaya ve Yıldırım, 2015: 92). Benzer şekilde, Tuay ve Güvenç’in (Tuay ve Güvenç, 2007: 58) çalışmasında da katılımcıların çoğunun, “katılıyorum” ve “tamamen katılıyorum” şeklinde beyanda buldukları görülmüştür.

Hükümetin sunacağı hizmetler, mükellefin beklentisini karşılamayabilir ancak bu durumda hükümet, beklentiyi karşılayamadığı durum için iyi bir sebebe sahip olmak zorundadır. Eğer hükümet, mükelleflerin beklentisinin altında bir kamu harcaması yapmışsa ve bunun için mantıklı bir açıklaması yoksa mükellefler, kendilerini kandırılmış hissedeceklerdir ve vergiye karşı direnç göstereceklerdir. Başka bir ifadeyle mükelleflerin; kamu harcamaları ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediğini düşündüğü hükümete karşı, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyeceği ve vergiye uyumsuzluk göstereceği ileri sürülmektedir (Cullis ve Lewis, 1997: 318).

Mükelleflerin, devletin artan gelir ihtiyacının karşılanması için vergi oranlarının artırılmasındansa, kamu harcamalarının kısılmasını tercih etmeleri söz konusudur (Mueller, 1963: 218 Çiçek, 2006: 139). Denizli ilinde vergi mükellefleri ile gerçekleştirilen alan çalışmasında; mükelleflerin % 54,8'inin devletin finansman ihtiyacının, kamusal mal ve hizmetlerin kısılması suretiyle karşılanmasını tercih ettikleri görülmüştür (Sezgin ve Çoban, 2004: 790). Bu durumda, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı sorunu meydana geldiğinde kamusal mal ve hizmetlerin miktarında bir kısılmaya gidilmemesi halinde, mükelleflerin vergi uyumunun azalacağı söylenebilir.

Mükelleflerin, kamu harcamalarına verdikleri önem bir başka ifadeyle kamu harcamalarının gerekliliği karşısındaki tutumlarının, vergileme ile ilgili verdikleri kararları etkileyeceği varsayılabilir. Örneğin mükellefler, kamu harcamalarından memnun değilse, vergi yükünden kaçınmanın yollarını arayacaklardır. Böylelikle mükellefler, bir şekilde vergi yüklerini miktar olarak azaltmanın peşine düşmektedir. Bir başka durumda, kamu harcamalarının hacmini geniş bulan mükellefler, harcamaların ve dolayısıyla finansmanının fazla olduğunu düşünmekte ve yine vergi yükünü azaltmanın yolunu aramaktadır. Böyle bir durumda, mükelleflerin, ödevlerini yerine getirme isteksizliği içerisinde olacağı ve sorumluluklarından kaçacakları söylenebilir. Nihayetinde vergi uyumu da vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve doğru olarak yerine getirilmesi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bu girişimlerin, mükelleflerin vergi uyum düzeyini düşüreceği ileri sürülmektedir (Tunçer, 2002: 125).

Mükellefler, vergilerini toplumsal sözleşme gereği kamu hizmetlerinin karşılığı olarak ödemektedirler. Ancak, 477 katılımcı ile gerçekleştirilen anket çalışması sonucunda, “Devlet tarafından toplanan vergiler akıllıca kullanılarak bana hizmet olarak geri dönüyor” ifadesine katılımcıların % 76'sının “katılmıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu tespit edilmiştir (Bayraklı vd., 2004: 249). Benzer şekilde, Kahramanmaraş'ta 153 kişi ile yapılan anket çalışması sonucunda, “Ödenen vergilerin topluma etkin bir hizmet olarak geri döndüğünü düşünüyorum” ifadesine katılımcıların yaklaşık % 41'inin “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu tespit edilmiştir (Yardımcıoğlu vd., 2014: 110). Mükelleflerin, ödedikleri vergilerin karşılığında kamu hizmeti alacaklarına olan inançlarının, gönüllü uyumlarının artması üzerinde etkili olacağı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, ödedikleri vergilerinin, kamu hizmetleri yerine bir



transfer harcaması olan borçların finansmanında kullanılması yönündeki inançlarının vergi uyumlarını azaltacağı tespit edilmiştir (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006: 9: 12).

Mükelleflerin, ödedikleri vergilerin kullanıldığı eğitim, sağlık, ulaştırma vb. harcamalara yönelik uygulanan politikalardan memnun olmaları durumunun, vergi ödeme davranışlarını olumlu yönde etkileyeceğini düşünenlerin, vergilerin harcandığı harcama kalemlerinin yerlerini bilme isteğine ait katsayının pozitif ancak istatistiksel olarak anlamsız olduğu tespit edilmiştir (Serim, 2015: 152). Maliye ve ilahiyat fakültesi öğrencilerinin katılımı ile gerçekleştirilen çalışmada, ödenen vergilerin nerelere harcandığını katılımcıların % 91,5'inin bilmek istediklerini "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" şeklinde beyan ettikleri görülmüştür. "Hükümetlerin toplanan vergilerin kullanım alanlarına (eğitim, sağlık, savunma vb.) yönelik izlediği politikalar vergi verme davranışını etkilemekte midir?" sorusuna katılımcıların % 80,3'ü "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" şeklinde beyanda bulunmuşlardır (Yeşilyurt, 2015: 51-52). Buna benzer sonuçlar, Tuay ve Güvenç'in (2007: 61) çalışmasında da görülmektedir.

Zonguldak, Atatürk Devlet Hastanesi servislerinde yatmakta olan 402 hastanın katılımı ile sağlık hizmetlerinden memnuniyet ve vergi uyumu arasındaki ilişki ölçülmek istenmiştir. Buna göre hastaların, vergilerin, kamu tarafından etkili kullanılmadığını beyan ettikleri görülmüştür. Bunun yanı sıra, sağlık hizmetlerinden duyulan memnuniyet ile vergi tutum ve davranışları arasında zayıf fakat anlamlı ve varlığı açısından güçlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Cural vd., 2016: 100).

Kamu harcamaları, Cicero'nun *devlet için gerekli olan kaynaklar* olarak tanımladığı vergilerle finanse edilmektedir. Bu noktada, mükellefler için bu vergi gelirlerinin kullanımı, başka bir ifadeyle israf edilip edilmediği ve verimli kullanılıp kullanılmadığı şüphe uyandırmaktadır. Bu şüpheyeye ışık tutacak bir alan araştırması daha önce yapılmıştır. Söz konusu araştırmaya göre, katılımcıların çoğunun, vergi gelirlerinin israf edildiğini, verimli kullanılmadığını, başka bir ifadeyle devlet eliyle yapılan harcamaların akıllıca yapılmadığını düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca, aynı çalışmada, kamu harcamalarının, mükelleflerin harcama tercihlerine ve önceliklerine yakınlığının, verimli olmasının ve her ikisinin aynı anda gerçekleşmesinin ne denli önemli olduğuna da dikkat çekilmiştir (Dean vd, 1980: 35-36). Bu bağlamda, hükümetlerin toplanan gelirleri nasıl harcadığı, mükelleflerin farklı vergi uyumları göstermelerine neden olabilmektedir (Palil, 2010: 60-61; Myles, 2000: 51). Çiçek'in (2006: 145, 152) çalışmasında, kamu harcamalarındaki savurganlığın vergi uyumsuzluğuna neden olduğu, ancak savurganlığın giderilmesi halinde uyumun artırılacağı tespit edilmiştir. Benzer bir çalışmada, "Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından yerinde kullanıldığına inanıyorum" ifadesine katılımcıların negatif beyanda buldukları görülmüştür (Serinkan ve Erdoğan, 2017: 524).

Kamu malları arzının, cinsiyet fark etmeksizin vergi mükelleflerin uyum kararlarının hem doğrudan hem de dolaylı olarak etkileyeceği varsayılmaktadır. Öyle ki, kamu mallarının miktar olarak bol olduğu bir zamanda dahi, ekonomideki kamu kesimi payının büyümesinin, vergi kaçakçılığının sürdürülebilir büyümesine neden olacağı Cowell ve Gordon'un (1988: 320) çalışmalarında savunulmaktadır. Başka bir ifadeyle, ekonomide kamu kesiminin payının artmasının, vergi uyumunun azalması ile sonuçlanacağını savunmuşlardır. Cowell'in 1990 ve 1992 yılında yaptığı çalışmalar bu savını desteklemektedir. Buna göre, mükellef için öngörülen vergi oranı sabit olduğunda, kamusal mal ve hizmetlerdeki herhangi bir artış, çarpan mekanizması dolayısıyla mükellefin gelirini artıracaktır. Böyle bir durumda, eğer mükellef ödemek istemediği vergi miktarının kamusal mal ve hizmet sunumunu etkilemeyeceğini düşünürse, mükellef için vergi uyumsuzluğu meydana gelecektir. Dahası, kamusal mal ve hizmetlerin böylesi bir artışı, mükellefin uyumsuzluğuyla sonuçlanacaktır.

Vergi mükelleflerinin; vergisel süreci yönetenleri nasıl algıladığı, vergi uyumu davranışlarına yansıyan tutumlarını belirleyecektir. Buna göre; eğer mükellefler kamusal mal ve hizmetlerin ruhuna aykırı hareket edildiği algısına kapılırlarsa, bir başka ifade ile kamusal mal ve hizmetlerin bölünebilir olduğu/dışlanabilir olduğu algısına kapılırlarsa, vergi ödeme yönündeki motivasyonları azalabilir ya da ortadan kalkabilir. Bunun yanında, vergisel süreci yönetenler, hali hazırda mükelleflerin tercih ettiği bir yönetim değilse, daha en başından mükellefler kamusal mal ve hizmetlerin niteliği ve niceliğine bakmaksızın, kamusal mal ve hizmetleri hoş karşılamayacak, hatta gereksiz göreceklere. Mükelleflerin böylesi düşüncelerinin, vergi uyumlarını azaltması beklenir (User, 1992: 29-30). Diğer yandan, vergisel süreci yönetenlerden ziyade, vergilerin nasıl kullanıldığı yani etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadıkları durumu, yine mükelleflerin uyum durumlarını etkileyecektir. Öyle ki, eğer mükellefler ödedikleri vergilerin doğru harcanmadıkları kanısına varırlarsa, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınacaklardır (Spicer ve Lundstedt, 1976: 296).

Alm, McClelland ve Schulze'nin Colorado Üniversitesinden gönüllü lisans öğrencilerinin katılımı ile gerçekleştirdikleri çalışmalarında (1992: 36), bireylerin vergi ödemelerinden aldıkları miktarda meydana gelen bir artışın, uyumluluk oranlarını artırdığını tespit etmişlerdir. Ayrıca, söz konusu bu çalışmada, bireylerin, algılama ve cezalandırma hususunda bir ihtimal yoksa dahi, kamu hizmetleri için vergi ödedikleri tespit edilmiştir.

Alm vd. (1992a: 1018-1026) değişim eşitliği değişkenini kullanarak, vergi mükelleflerinin, ödenen vergiler karşılığında devletten sağladıkları faydaları değerlendirmişlerdir. Buna göre; kamu mal ve hizmetlerinin sunulması ve sunulmaması halinde, mükelleflerin vergi uyum durumunu ölçülmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, mükelleflerin kamusal mal ve hizmetlerden sağlayacağı faydanın vergi uyumunu belirleyeceği savunulmaktadır. Alm vd. (1992b: 311-329) öğrencilerin katılımı ile gerçekleştirdikleri çalışmalarında, kamu harcama programının, mükellefler tarafından

tercih edilen bir kamu harcama programı olmasının ve söz konusu bu programın genel olarak kabul edildiğinin, mükellefler tarafından biliniyor olmasının, mükelleflerin vergi uyumunu artırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca, mükelleflerin, mali uygulamalardan biri olan kamu harcamalarının kullanımına ilişkin adalet algısının, vergiden kaçınma davranışının motivasyonu olduğu bir başka çalışmada ileri sürülmektedir (Bordignon, 1993: 345).

Alm, Sanchez ve Juan (1995: 23) öğrencilerin katılımcı olarak kullanıldığı çalışmalarında, kamu malları ile ilgili yükümlülüğün yerine getirilmemiş olmasının vergi uyumunu artırdığını tespit etmişlerdir. Ayrıca, kamu malları, denetim ve vergi oranını değişken olarak kullandıkları çalışmalarının test sonuçlarına göre, bu değişkenler arasında anlamlı bir farklılık olmadığını tespit etmişlerdir.

*Eşitlik teorisine* göre, her bir mükellefin sağladığı katkı ölçüsünde fayda elde etmesi halinde, eşitlik gerçekleşmiş olur. Burada söz konusu olan eşitlik için adalet ve adalet algısı belirleyici olmaktadır (Adams, 1965: 267). Kamusal malların yapısı gereği ortaya çıkan bedavacılık sorunu, adaletsizlik algısı meydana getirmektedir (Dawes ve Messick, 2000: 112). Öte yandan, John Locke'un elma ağacı örneğine göre, sayısal eşitlik niteliksel açıdan eşitliği sağlamamaktadır. Bu durum, mükelleflerin kamu harcamalarından aynı miktarda yararlanmaları halinde dahi, vergi uyumunda istenilen seviyeye ulaşamaması durumuna ışık tutmaktadır. Buna göre; kamu harcamalarının miktarından çok kişilere sağladığı fayda veya algıladığı fayda (Hokamp ve Seibold, 2014: 21), hatta mükellef için marjinal faydasının, mükelleflerin vergi uyumu düzeyi üzerinde etkili olacağı söylenebilir.

Vergi uyumunu etkileyen değişkenler; mükelleflerin vergilerin karşılığı olarak aldıkları mal ve hizmetlerin miktarından ziyade demografik değişkenler, mükellefin bilgi düzeyi ve vergi idaresinin tutumu üzerinedir. Yapılan bir çalışmada, katılımcılardan bir senaryoya göre cevap vermeleri istenmiştir. Başka bir ifadeyle "Siz bu durumda olsaydınız kararınız ne olurdu?" diye katılımcılardan beyanda bulunmaları istenmiştir. Mükellefler, bu çalışmada, amaç birliği, Machiavellianizm ve denetim olasılığı değişkenleri çerçevesinde incelenmiştir. Vergi uyumsuzluğu, kişinin karakterinden etkilenirken, mükellefin Machiavellianizm ve ahlâki yükümlülük algısının, politika yapıcıları tarafından değiştirilmesinin kolay olmadığı tespit edilmiştir. En önemli bulgu, yapılacak denetimlerin sadece hükümetin vergi gelirlerini kullanımının, vergi mükelleflerince desteklenmesi halinde vergi uyumunu artıracacağı yönündedir. Eğer mükellef, hükümetin harcama programını desteklemiyorsa vergi uyum düzeyi düşmektedir. Menfaatine düşkün mükelleflerin vergi uyumunun, yalnızca yüksek denetimle sağlanabileceği, çalışmanın diğer bulguları arasındadır (Falsetta vd., 2015: 24-25). Benzer şekilde yapılan bir çalışmaya göre, vergi uyum düzeyinin vergi gelirlerinin kullanımına ve hükümetin topladığı gelirlerin yeniden dağıtımını nasıl yaptığına bağlı olduğu tespit edilmiştir (Doerrenberg, 2015: 33). Ayrıca mükelleflerin; vergi ödemenin gerekliliğine inanmış olmaları (Henderson ve Kaplan, 2005:

53), hükümetin kamu harcamaları tercihinin kendi kamu harcamaları tercihlerine uygun olması (McGee vd., 2016: 7) ve bu harcamaların etkin bir şekilde yapıldığını düşünmelerinin uyum için gerekli olduğu tespit edilmiştir (İpek ve Kaynar, 2009: 189).

Kasper'in (2016: 11, 13) çalışmasında, bireysel faktörler; rüşvet verme konusunda tecrübeli olmak, uyum davranışı gösterecek tutumları olmak, yetkili kurumlara güvenmek, akran grupların vergi uyumu göstergeleri, serbest meslek veya zirai kazanç elde edenlerin gelirlerini beyan etmeleri ve vergi mükellefleri için verilen hizmetlerden memnuniyet olarak tanımlanmıştır. Sosyal faktörler; ülkedeki vergi uyumu düzeyi, vergi uyumunun toplumsal normları, yolsuzluk ve rüşvetin yaygınlığı olarak tanımlanmıştır. Bireysel ve sosyal faktörlerin bu şekilde tanımlandığı bir çalışmada; uyum için bireysel faktörlerin sosyal faktörlerden daha açıklayıcı olduğu, hükümetin vergi gelirlerini harcamadaki etkinliğinin mükellef için bir içsel motivasyon yaratmadığı, buna karşın hükümetin vergi gelirlerini etkin kullanmasının vergi uyumsuzluğu davranışını azalttığı tespit edilmiştir. Ayrıca mükelleflerin; emniyetteki, mahkemedeki ya da vergi dairesindeki yetkili kişilerin/insanların kanunlara uymalarını sağlamak için çalıştıklarını ve ülkenin vergi sisteminin adil olduğunu düşünmelerinin, vergi uyumsuzluğu davranışını azalttığını yani vergi uyum davranışını artırdığı tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca mükelleflerin, başkaları ile kendi ödedikleri vergileri karşılaştırdıklarında oluşan düşünceleri ile vergi uyumsuzluğu davranışı arasında aynı yönde bir ilişki olduğu da tespit edilmiştir.

Spicer ve Lundstedt, büyük metropol bir alandaki iki banliyöden 130 üst ve orta gelirli aile fertlerinin katılımı ile gerçekleştirdikleri çalışmalarında, vergi mükelleflerinin, hükümet hizmetleri paketi ve vergilerden memnuniyetlerinin, vergi kaçakçılığını etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. Bu araştırmaya göre, vergi mükelleflerinin, kamu hizmetlerinden memnuniyetlerinin ve kaçakçılarla tanışmış olmalarının, kaçakçılık kararları üzerinde bir başka ifadeyle beyanda bulunmama kararları üzerinde etkili olduğunu tespit etmişlerdir (Spicer ve Lundstedt 1976'dan aktaran Pyle, 1989: 117).

Yapılan bir çalışmada, transfer harcamaları ve vergi kaçakçılığı arasında olası bir ilişkinin varlığı incelenmiş ve gönüllü vergi ödemeleriyle finanse edilen kamu harcamalarının, doğrusal olmayan bir şekilde vergi uyumunu artırdığı tespit edilmiştir (Becker vd.. 1987'den aktaran Alm, 1999: 757). Ayrıca, Avusturya, Çek Cumhuriyeti ve İngiltere' de transfer harcamalarının, mükelleflerce adil olarak tanımlanmasının vergi uyumunu pozitif etkilediği ve bu tespit AB'nin transfer harcamaları ve vergi uyumu ilişkisine bağlı olan vergi uyumunu yansıttığı savunulmaktadır (Tiefenthaler vd., 2012: 454).

Türkiye'de vergi uyumunun artırılması için yapılmış olan teorik çalışmaya (Tunçer, 2002: 125) göre;

- “Siyasal karar alma mekanizması”, bu mekanizmanın “işleyişi” ve bu sürece “bireylerin katılımı”,
- “Kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkan aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar”,
- Vergi mükelleflerinin vergilerinin karşılığını alıp-almadıklarına yönelik inançları,
- İdarenin sunmuş olduğu “hizmetlerin kalitesi” ve “hizmetleri sunuş biçimiyle” “yönetimin meşruiyeti” ve “yönetime bağlılık” faktörleri vergi uyumuna etki eden önemli faktörlerdir.

Kahramanmaraş'ta yapılan anket çalışması sonucunda, “Hükümetlerin toplanan vergilerin kullanım alanlarına (eğitim, sağlık,) yönelik izlediği politikalar vergi verme davranışını etkilemektedir” ifadesine katılımcıların % 70'inin “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu tespit edilmiştir (Yardımcıoğlu vd., 2014: 110).

“Ödenen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi vergi bilincini artırır” sorusu anket çalışmalarında vergi bilinci ölçeklerinde yer almaktadır (Kıral, 2018: 155 Tabakan ve Avcı, 2018: 39). Kıral'ın (2018) Çukurova Üniversitesi öğrencilerinin katılımı ile gerçekleştirdiği çalışmasında; bu sorunun ne denli önemli olduğu görülmektedir. Ayrıca, Tabakan ve Avcı'nın (2018) Aksaray Üniversitesi öğrencilerinin katılımı ile gerçekleştirdikleri çalışmalarında; aynı soruya katılımcıların % 78,9; Yeşilyurt'un (2015: 51-52) Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve İlahiyat fakültesi öğrencilerinin katılımı ile gerçekleştirdiği çalışmada katılımcıların % 91,1'inin “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda buldukları tespit edilmiştir.

Zimbabve'nin Bulawayo şehrindeki küçük ve orta ölçekli işletmeler ile gerçekleştirilen anket çalışması sonucunda, vergi denetimi artışının vergi uyumunu artırdığı, vergi eğitiminin vergi uyumunu artırdığını, buna karşın önemsiz düzeyde olduğu ve kamu fonlarının kötü kullanımının vergi uyumunu azalttığı tespit edilmiştir (Dlamini, 2017: 248). Ayrıca, Yemen için yapılan bir çalışmada mükellefler; Yemen'de toplanan vergilerin kamu hizmeti olarak iyi harcanmadığını düşünmektedir (Helhel ve Ahmed, 2014: 52). Türkiye için yapılan bir çalışmada mükelleflerin toplanan vergilerin ülkenin ihtiyacı olan alanlarda kullanılmadığı bir başka ifadeyle israf edildiği düşüncesine sahip olduğu görülmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 70).

Vergi ahlâkı, vergi uyumunun bir parçasıdır. Vergi ahlâkının artması halinde, vergi uyumunun arttığı, azalması halinde vergi uyumunun azaldığı varsayılır. Türkiye'de Sakarya ve İtalya'da Foggia şehirlerinde 274 Türk vatandaşı ve 206 İtalyan vatandaşının katılımı ile gerçekleştirilen çalışma ile vergi ahlâkı ve vergi kültürü karşılaştırılmak istenmiştir. Her iki ülke için vergi ahlâkını etkileyen faktörler tespit edilmeye çalışılmıştır. Buna göre, hem Türk hem de

İtalyan vatandaşların vergi ahlâkının, kamu kaynaklarının israfından etkilendiği tespit edilmiştir (Ayas ve Saruç, 2015: 181, 185; Saruç, 2015: 144). Ayrıca, toplanan gelirlerin israf edilmesi halinde mükelleflerin uyumsuzluğa yöneleceği, bununla birlikte toplanan gelirlerin değerli projelerde kullanılmasının mükellefleri vergi uyumuna yönlendireceği de ileri sürülmektedir (McGee vd., 2016: 7).

Kamu harcamalarının politik bir süreçte gerçekleşmesi, bu harcamaların nasıl yapıldığı ile ilgili soruları beraberinde getirmektedir. Kamu harcamalarının etkili, verimli ve akıllıca yapılmasının vergi uyumunu artıracacağı söylenebilir. Bu bağlamda, kamu harcamaları kullanımının, doğrudan vergi uyumuna etkisi olabileceği gibi dolaylı yollardan da etkisi olabilir. Öyle ki kamu harcamalarının kullanımının, vergi sistemi adaleti üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisinin olduğu yapısal eşitlik modeli ile ortaya konulmuştur (Giray vd., 2015: 31). Buna göre, kamu harcamalarının vergi sistemi adil olması üzerinde doğrudan, vergi sisteminin adil olmasının vergi uyumu üzerinde etkisi olmasını dolaylı olarak etkileyeceği söylenebilir.

Viyana üniversitesinden 123 öğrencinin katılımı ile gerçekleştirilen çalışmada, kamu harcamaları ve vergi uyumu arasındaki ilişki incelenmiştir. Buna göre savunma, yerel hizmetler, devlet borçlarının faizleri, devlet güvenliği ve adalet sistemi için yapılan kamu harcamaları ile vergi uyumu arasında yüksek pozitif korelasyon olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda, en yüksek pozitif korelasyonların mükelleflerin de farklı bakış açılarına sahip oldukları kamu harcamaları olduğu söylenebilir (Casal vd., 2016: 148).

Devletin sunacağı kamusal mal ve hizmetlerin mahiyeti ve miktarının vergi uyumunu etkilediği varsayılır. Öyle ki, yapılan bir çalışmaya göre, kamusal mal ve hizmetlere yapılan katkı ile vergi uyumu arasında ters *U* şeklinde bir ilişki görülmektedir. Buna göre, belli bir noktaya kadar kamusal mal ve hizmetlere katkı yapıldığı ve vergi uyumunun arttığı gözlenirken, belli bir noktadan sonra yapılan katkının ve vergi uyumunun azaldığı görülmektedir (Fochmann ve Kroll, 2016: 38). Bu bağlamda, mükelleflerin, tercih ettiği kamusal mal ve hizmet miktarının üzerine çıkılması vergi uyumsuzluğu ile sonuçlanabilir.

Birleşik Krallıkta 200 bin kişiden fazla vergi mükellefine Her Majesty Revenue Customs (HMRC) hatırlatma mektubu gönderilmiştir. Söz konusu bu hatırlatma mektubunda;

- On kişiden dokuzunun vergilerini zamanında ödemediği,
- İngiltere’de on kişiden dokuzunun vergilerini zamanında ödemediği,
- Mükellefe, vergisini zamanında ödememiş olan azınlık oranının içerisinde olduğu ve vergi borcuna ilişkin bilgiler,
- Vergi ödemenin sağlık, okul ve yollar gibi hayati önem taşıyan hizmetlerden yararlanma anlamına geldiği,

- Vergi ödememenin bu hayati hizmetlerden mahrum kalma anlamına geldiğine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Bu bağlamda, hatırlatma mektuplarının; vergi ödemelerini hızlandırdığı, sosyal norm içeren mesajların, özellikle mükellefe azınlıkta olduğunu bildiren mesajın vergi ödemelerini hızlandırdığı ve vergi ödenmesi ve ödenmemesi halinde hayati önem taşıyan kamu hizmetleri bilgisinin, vergi ödemelerini hızlandırdığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, vergilerin ödeme veya ödenmemesi halindeki kamu hizmetlerine ilişkin bilgide, birinin diğerinden daha çok vergi ödemeyi hızlandırdığına ilişkin bir bulgu tespit edilmemiştir (Hallsworth vd., 2017: 18-19). Buna karşın Londra’da yerel vergiler için yapılan bir çalışmada, sosyal norm içeren bir mesajın, vergi uyumunu artırmadığı, hatta azalttığı tespit edilmiştir (John ve Blume, 2018: 9). Bu bağlamda, sosyal norm içeren mesajlarda, azınlık grubunun şehir ya da ülke olarak belirtilmesinin, bir başka ifadeyle genel vergiler ya da yerel vergiler olarak belirtilmesinin vergi uyumu kararını değiştirebileceği söylenebilir.

Bireyler ve hükümet olmak üzere iki tür ajanın olduğu çalışmada (Pellizzari ve Rizzi, 2014: 37, 47);

- Bireyler, sabit bir parasal gelir altında faydalarını maksimuma çıkarır.
- Fayda fonksiyonu, vergi sonrası gelire ve vergi morali olarak düşünülebilecek bireysel davranışlarla birlikte algılanan kamu harcama düzeyine bağlıdır.
- Ajanlar gelir vergisini ödemek için beyan edilecek gelirin oranını seçerler.
- Heterojen parametrelere dayanarak, vergi yüklerini yasa dışı bir şekilde azaltmak için gelirlerini düşük beyan etme seçeneğine sahiptirler.
- Hükümet, gelir vergisi oranını belirler, tüm vergi ödemelerini tahsil eder ve gelirinin tamamını kamu harcamalarını finanse etmek için kullanır ve bütçesinin daima dengeli olmasını sağlar.
- Hükümet, bireylerin bir kısmını kontrol ederek ve vergi kaçakçılarını cezalandırarak vergi kaçakçılığına karşı da mücadele edebilir durumda olduğu varsayılır.

Buna göre model, kamu harcamalarına yönelik tercihleri, uyma konusundaki kişisel tutumları, uygunluk ve riskten kaçınma gibi çeşitli özelliklere dayanarak, heterojen ajanların risk altındaki faydayı en üst düzeye çıkardığı, bir ajan temelli bireysel vergi uyum modeli halini almıştır. Vergi ile ilgili kararların, açıkça, sadece kişisel özelliklere değil, kişi başına düşen kamu harcamalarının algılanan kalitesine, miktarına ve vergi gelirlerinin büyük kısmının diğer vergi mükelleflerinden geldiğinin farkına varmasına da bağlı olduğu tespit edilmiştir.

Kamusal mal ve hizmetler doğası gereği bedavacılık sorunu meydana getirmektedir. Buna göre, Estonya’da işletmelerin vergi uyumu davranışlarını inceleyen çalışmaya göre; işletmelerin bu

bedavacılık sorunu karşısındaki tutumları vergi uyumu davranışını belirlemektedir (Randlane, 2013: 81). Bu bağlamda, mükelleflerin kamu harcamalarının algıladıkları kalitesi (Taytak, 2016: 1944), miktarı ve bedavacılık olmadığı bilgisine sahip olması halinde vergi uyumunun artabileceği söylenebilir.

Vergi uyumuna etki eden faktörler araştırılırken para ile ilgili sorun oluşturabilecek nedenler üzerinde durulmaktadır. Ancak, vergi uyumuna etki eden fakat parasal olmayan faktörler de vardır ve bu faktörler laboratuvar deneyleri ile test edilmiştir. Örneğin vergi mükelleflerine, vergi ve toplanan vergilerin harcanmasına ilişkin konuşma yetkisi/söz hakkı verilmesi, mükelleflerin vergi uyumu davranışlarını pozitif etkilemektedir. (Alm vd., 1993: 285, 288; Feld ve Tyran, 2002: 197, 199; Lambertson vd., 2014; Wahl vd., 2010: 144). Bu bağlamda, devletlerin vergi mükelleflerine vergi gelirlerinin kullanımıyla ilgili tercihlerini ifade etme imkânı sağlaması halinde ve vergi mükelleflerini vergi beyannamelerini verdiklerinde vergi ile ilgili görüşlerini basitçe ifade edebilecekleri bir davette bulunmaları halinde, vergi uyumunun artırılacağı savunulmaktadır (Thimmesch, 2015: 1130).

Vietnam’da Can Tho şehrinde 2014-2015 dönemi için vergi mükelleflerinin uyumlarını etkileyen faktörler araştırılmıştır. Bu çalışma için öncelikle 30 bireysel vergi mükellefi ile mülakat yapılmış ve sonrasında mülakatta etkisi olduğu tespit edilen kelimelerden yola çıkılarak anket formu hazırlanmıştır. Hazırlanan anket formu, Can Tho şehrindeki 400 bireysel vergi mükellefine uygulanmıştır. Buna göre çalışmada; ekonomik faktörlerin; “denetim olasılıkları, vergi denetimi, vergi oranları, vergi avantajları, cezalar ve para cezaları” en etkili olan faktörler olduğu görülmüştür. Ayrıca, ekonomik olmayan faktörlerin; “vergilere karşı tutum, kişisel, sosyal ve ulusal normlar ve algılanan adalet” de vergi uyumunu etkilediği görülmüştür (Trang vd., 2015: 33). Bu bağlamda, kamu harcamalarının vergiye karşı tutumu etkilediği ölçüde ve ekonomik faktörleri takiben ekonomik olmayan faktörlere etki etmek suretiyle vergi uyumunu etkileyeceği söylenebilir.

Vergi uyumunu belirleyen faktörlerin çeşitli özellikleri (çeşitleri, subjektifliği, ne derece etkili oldukları) ve hangi faktörün tek başına, hangi faktörün başka faktörlerle birleşmek kaydıyla mükelleflerin vergi uyumunu etkilediği, vergi uyumu durumu tespit edilmeye çalışılırken soru işaretlerini de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla kamu harcamaları faktörünün, tek başına ya da başka hangi faktörlerle birleşmek kaydıyla vergi uyumunu etkilediği, bu çalışmanın cevap aradığı sorular arasındadır.

Bilinç; bir insanın kendisini, çevresinde olup biteni tanımlaması, algılaması, kavraması ve fark etme yetisi olduğuna, aynı zamanda bir bireyin bilgiyi kazanma ve paylaşma becerisine odaklandığına vergi bilinci başlığı altında yer verilmiştir. Bu bağlamda, bilincin tanımından hareketle, kamu harcaması bilinci tanımlanmaya çalışılmıştır. Buna göre kamu harcaması bilinci; mükelleflerin yapılan kamu harcamalarını fark etmesi, kamu harcamaları hakkında bilgi kazanması



ve varlık nedenini, gerekliliğini, ne kadar yapıldığını bilmesi ve izlemesidir. Buna göre, kamu harcaması bilincinin artırılmasının, mali bilinci artırarak vergi uyumunu artıracığı varsayılmaktadır.

Bilindiği üzere kamu harcamaları, politik karar sürecinde şekillenmektedir. Birinci bölümde yer verilen kamu harcama kalemlerinin, vergi uyumsuzluğu göstergeleri ile birlikte değerlendirilmesi şüphesiz vergi uyumu/ uyumsuzluğu durumunu daha net bir şekilde görmeye imkân sağlayacaktır. Dostoyevski'nin de *suç ve ceza* isimli eserinde ifade ettiği gibi suç tek taraflı bir olgu değildir. Böylece vergi uyumsuzluğu durumu, hem mükellef hem devlet olmak üzere her iki tarafın bir arada değerlendirilmesi ile açıklanabilir. Bu çalışmada, vergi uyumsuzluğu durumunu tek tarafa mal etmek yerine, her iki tarafın bu duruma ne denli etki ettiği tespit edilip, her iki tarafın bu duruma neden olan sorumlulukları belirlenmeye çalışılacaktır.

Kamu harcamaları ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, vergi gelirlerinin; hangi kamu harcama kalemleri için kullanıldığının ve mantıklı bir şekilde harcandığının vergi uyumuna etki ettiği tespit edilmiştir. Ayrıca, kamu harcamalarından duyulan memnuniyetin, kamu harcamalarından sağlanan kişisel faydanın ve kamu harcamalarının yapılış sürecinde mükelleflerin söz sahibi olmasının da vergi uyumuna etki ettiği tespit edilmiştir.

### **2.1.2.9. Güven**

Güven; korku duymadan, çekinmeden ve kuşku duymadan inanma ve bağlanma duygusu olarak tanımlanmaktadır. Vergi uyumu bağlamında güven, mükelleflerin hem devlete hem de diğer mükelleflere korkmadan, çekinmeden ve kuşku duymadan inanmalarını ve bağlanmalarını ifade etmektedir. Bu bağlamda güvenin vergi uyumuna olan etkisini inceleyen daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi otoritesinin, uyumsuzluğu tespit etme ve cezalandırma konusundaki gücü ve vergi yetkililerinden algılanan güvenin, genel olarak vergi uyumunu etkilediği varsayılır (Kirchler, 2007: 191). Hollanda'da, 271 kuruluşun temsilcisi ile yapılan anket çalışması sonuçlarında; güven ve vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki olduğu, ayrıca güven ve gönüllü uyum arasındaki gücün ılımlı bir etkisinin olduğu buna karşın güç ve zorla uyum arasında anlamlı bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir (Sigle vd., 2018: 13-14). Malezya'da 2030 genç vergi mükellefinin katılımıyla yapılan bir araştırmada, vergi idaresine güven ile vergi uyumu arasında önemli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Azwadi ve Ahmad, 2014: 394). Malezya için, güven ve vergi uyumu arasındaki ilişkiye dair benzer sonuç Faizal vd., (2017: 226) çalışmasında da görülmektedir. Yunanistan'ın altı şehrindeki 550 KOBİ'nin kriz dönemlerindeki vergi uyumu durumları incelenmiştir. Buna göre, ankete katılanların siyasi kurumlar ile vergi kurumları arasındaki güçlü ilişkiyi algıladığı ve

güvenin, hedeflenen uyumu artırmada ve stratejik vergi kaçakçılığını engellemede en önemli role sahip olduğu tespit edilmiştir (Kaplanoglou vd., 2016: 405).

Etiyopya ve ABD vergi mükellefleri ile yapılan çalışmada, mükelleflerin vergi otoritesine olan güvenlerinin vergi uyumlarını etkilediği görülmüştür (Gobena ve Dijke, 2017: 1). Etiyopya'nın başkenti Addis Aboda'daki küçük ve büyük işletme sahibi veya muhasebecisi olan 231 kişiye uygulanan anket ve sonrasında bu anket verileri ile gerçekleştirilen çalışmada, vergi idaresinin iki yetki türünün ve otoritesinin, prosedürel adalet ile vergi uyumu arasındaki ilişkide moderatör (düzenleyici değişken) ve mediatör (aracı değişken) etkisi araştırılmıştır. Ayrıca, vergi idaresinin zorlayıcı gücünün, zorunlu vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Buna göre, prosedürel adaletin yalnızca vergi idaresinin meşru iktidarı düşük olduğunda ve zorlayıcı gücü yüksek olduğunda gönüllü vergi uyumuyla ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, vergi idaresinin baskıcı olmayan yasal gücünün, gönüllü vergi uyumu üzerinde moderatör etkisi prosedürel adaletin güvene dayalı mediatör etkisi olduğu da tespit edilmiştir. Söz konusu bu çalışmanın bir diğer bulgusu, güven ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkide baskıcı olmayan yasal gücün moderatör etkisi olduğudur. Sadece zorlayıcı gücün pozitif olarak zorunlu vergi uyumunu tahmin ettiği tespit edilmiştir (Gobena ve Dijke, 2016: 31). Kişisel normların, vergi uyumu üzerinde belirleyici etkisi vardır. Buna göre kişisel normlardan biri olan güvenin, aracılık etkisi ile öncelikle adalet algısını, sonrasında ise vergi uyumu niyetini etkilediği ileri sürülmektedir (Jimenez ve Iyer, 2016: 23).

Bir toplumu oluşturan bireylerin, çıkan kanunlara ve yönetmeliklere uyması için hükümete güven duymaları önemlidir. Bu güven, hükümetin adil davranışı üzerine inşa edilmektedir. Bu bireyler, hükümete, hükümetin kendi çıkarları doğrultusunda hareket edeceğine ve kendileri için uygulanacak olan prosedürlerin adil olduğuna inandıkları ölçüde güveneceklerdir. Ayrıca, güvenilir bir hükümet için, hükümetin oluşturduğu politikalar ve bu politikaların uygulama prosedürlerinin adil olması ve taahhütlerinin güvenilir olması gerekmektedir. Böylelikle mükellefler, bu politikalarından memnun oldukları ölçüde uyum göstermeyi tercih edeceklerdir. Bu bağlamda hükümetin, politika vaadlerinin ihlalleri veya vatandaşların hükümete duyduğu güvensizlik, diğer vatandaşların güvensizliğine neden olarak uyumsuzluk durumunu meydana getireceği ileri sürülmektedir (Levi, 1997: 9-10). Buna göre, hükümete duyulan güven ve hükümetin adil bir şekilde davranmasının vergi uyumunu etkileyeceği söylenebilir. Ayrıca, hükümete duyulan güvenin artması halinde vergi uyumunun artacağı savunulmaktadır (Bilgin, 2011: 187; İzgi ve Saruç, 2011: 138). Malezya'da Penang eyaletinde 357 katılımcı ile gerçekleştirilen saha deneyinde; mal ve hizmet vergisi için mükelleflerin uyumunu etkileyen faktörler araştırılmıştır. Bu bağlamda, mükelleflerin, politik ve yasal sisteme duyacağı güvenin, uyumlarını etkilediği tespit edilmiştir (Ling vd., 2016: 202,204). Öte yandan, mükelleflerin, yasal sisteme duyduğu güvenin artması halinde vergi uyumunun arttığı da ileri sürülmektedir (Hyun, 2006: 150).

Trakya bölgesi için yapılan çalışmada, mükelleflerin çoğu, “Vergi afları devlete olan güveni sarsmaktadır” ifadesine “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda buldukları görülmüştür (İpek vd., 2012: 248). Bu bağlamda, uygulanan vergi aflarının, devlete olan güveni ve dolayısıyla vergi uyumunu azalttığı söylenebilir.

Vergi idareleri, mükellefleri potansiyel vergi kaçakçısı olarak görmekte ve mükelleflere güvenmemektedir. Bu bağlamda, vergi idaresinin mükellefe güvensiz olması, mükelleflerin vergi idaresine güvenmeyişi ile sonuçlanmakta ve dolayısıyla vergi uyumu azalmaktadır. Ayrıca, denetim ve cezalar, mükelleflerin uyumu için bir araç olarak kullanılsa da güvenin olmayışı, bu araçların etkisini ortadan kaldırmaktadır. Buna göre, mükellef ve vergi idaresinin karşılıklı güven ilişkisi olması ve vergi idaresinin bunu geliştirmek için çaba harcaması uyumu artırmanın ana maddesi olarak görülmektedir (Pickhardt ve Prinz, 2014: 14).

Beş kıtada 44 ülkeden öğrencilerin katılımı ile gerçekleştirilen çalışmada güven ve gücün vergi uyumunun önemli belirleyenlerinden biri olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu çalışmada güven yardımsever olarak algılanan ve ortak yararı artırıcı olan otoriteye güveni temsil etmektedir. Güç ise kaçakçılığı etkili bir şekilde kontrol altında tutan olarak algılanan otoriteyi temsil etmektedir (Batrancea vd., 2019: 3). Bu bağlamda bu çalışma ile otoritenin mükellefler üzerindeki algısının yine mükellefler için ne denli önemli olduğu ve otoritenin uyumu sağlamada mükelleflere güven vermesinin ne denli önemli olduğu ortaya koyulmaktadır.

Güven ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, mükelleflerin devletin; hükümetiyle, yasal sistemiyle, mahkemeleriyle, vergi idaresiyle, bürokratlarıyla ve memurlarıyla güvenilir olduğu yönündeki düşüncelerinin vergi uyumuna etki ettiği tespit edilmiştir.

#### **2.1.2.10. Din**

Din, yaratıcı düşüncesine dayalı toplumsal bir kurum veya olgudur. Öyle ki, bu olgu ile mükellefler doğaüstü yasalara inanmakta ve yasaları ihlal etmeleri halinde yaratıcı tarafından cezalandırılmaktadırlar. Teorik bir bakış açısıyla, din olgusunun vergi uyumundaki rolüyle ilgili üç ana olasılık vardır (Pope ve Mohdali, 2010: 583):

- Gözle görülür veya ölçülebilir bir etki yoktur.
- Belirlenebilir veya ölçülebilir kademeli (veya doğrusal) bir etki, yani vergi uyumu düzeyi (ölçülen) dindarlık arttıkça artar.
- Belirli bir eşik seviyesine ulaşıldığında fark edilebilir veya ölçülebilir bir etki, yani, belirli bir (ölçülen) dindarlık seviyesine ulaşıldığında vergi uyumu seviyesi yükselir.

Toplumların; Etiyopya'da % 98'i, Endonezya'da % 93'ü, Nijerya'da % 88'si, Missisipi'de % 82'si, Hindistan'da % 80'i, Mısır'da % 72'si, Brezilya'da %72'si, Türkiye'de % 68'i, Yunanistan'da % 56'sı, Amerika'da % 53'ü, Meksika'da % 45'i, Kanada'da % 27'si, İspanya'da % 22'si, Avustralya'da % 18'i, Rusya'da % 16'sı, Fransa'da % 11'i, Japonya'da % 10'u, Birleşik Krallık'da % 10'u, Çin'de % 3'ü için dinin yaşamlarında çok önemli bir yere sahip olduğu yapılan araştırmada ortaya konulmuştur (PEW, 2018). Buna göre din motivasyonunun mükelleflerin vergisel yükümlülükleri yerine getirmeleri üzerinde etkisi olabileceği söylenebilir. Bu bağlamda dini inancın vergi uyumuna olan etkisini inceleyen daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Dindarlığın, vergi uyumunu etkileyen değişkenlerden biri olduğuna daha önce değinilmiştir. Malatya ilinde 408 serbest meslek çalışanına uygulanan anket ile dindarlığın, vergi uyum tutumu üzerindeki etkisi ortaya koyulmuştur. Buna göre, müslüman Türk vergi mükelleflerinin, vergi uyumu tutumları ile dini değerleri arasında bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Genel olarak, dindarlığın, vergi mükelleflerinin tutumları üzerinde asgari, buna karşın anlamlı ve pozitif bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Bu çalışma ile genel dindarlığın, mükelleflerin vergi yasalarına uyumunun % 5'ini, zorunlu vergi uyumu tutumlarının % 4'ünü açıkladığı görülmüştür (Benk vd., 2016: 4: 8).

Dinin önemi ve dindarlığın, vergi ahlâkına bir başka ifadeyle vergi uyumuna etkisi incelenmiştir. Buna göre, bir başka çalışmada dinin öneminin, dindarlığa göre marjinal etkisinin daha fazla olduğu tespit edilmiştir (Bilgin, 2011:185). Hollanda için yapılan bir çalışmada, dindar insanların vergi kaçakçılığı ve rüşvet gibi etik olmayan davranışları kabul etmediği, dindar olmayanlara göre daha fazla gönüllülük gösterdikleri tespit edilmiştir. Ayrıca Protestan dini inancına sahip olanlar ile dindar olmayanlar için etik olmayan ekonomik davranışların, aynı olduğu tespit edilmiştir (Kirchmaier vd., 2018: 282).

1995-97 dönemi 30 ülke için World Value Survey (WVS) verilerinin kullanıldığı çalışmada; Müslümanların, çoğunlukla vergi morali ile anlamlı bir şekilde ilişki içinde olmadığı tespit edilmiştir (Torgler, 2006: 81). Bununla birlikte, Çin için bireysel vergi mükelleflerinin vergi uyumunun incelendiği çalışmada, bu mükelleflerin adalet, dürüstlük, çeşitlilik, bireysel haklar, eşitlik ve haysiyet olarak adlandırılmış ahlâki ilkelerin bu mükelleflerin vergi uyumları üzerinde etkisinin olup olmadığı, daha önce yapılmış çalışmaların derlenmesi suretiyle incelenmiştir (Young vd., 2016: 563). Bu çalışmaya göre, Çin'li münferit vergi mükelleflerinin ahlâkı, Konfüçyüsçülük ve özellikle kısmi dindarlığa olan güçlü inançlarından etkilendiği tespit edilmiştir (Young vd., 2016: 570).

İrlanda, Kanada, İskoçya ve üç müslüman ülkede 679 katılımcı ile gerçekleştirilen çalışmada, bireysel faktörler arasında görülen kişisel normların, vergi uyumu kararında etkili olduğu, ayrıca

genel toplumsal normların ve çevresel özelliklerin de mükelleflerin vergi uyumu kararlarının verilmesinde önemli etkiye sahip oldukları tespit edilmiştir. Dahası, dindarlık düzeyinin, mükellefin uyum kararı ve faktörler arası ilişkileri güçlendirerek vergi uyum kararları ve belirleyicileri arasındaki ilişkileri etkileme gücüne sahip olduğu tespit edilmiştir (Riad, 2018).

Dini inancın, vergi uyumuna etkisi Sakarya Üniversitesi ve İspanya'daki Zaragoza Üniversitesi öğrencilerine bir anket uygulaması ile de tespit edilmeye çalışılmıştır. Buna göre; "Dini inancım gereği vergi kaçırmak günahdır" ifadesine Sakarya Üniversitesi öğrencilerinin % 82'sinin katıldığı, Zaragoza Üniversitesi öğrencilerinin ise % 20,9'unun katıldığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda, Türkiye'de dini inancın, vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu söylenebilir (Göksu ve Şahpaz, 2015: 229).

Din ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, mükelleflerin dini inancının vergi uyumu davranışları üzerinde etkisi olduğu tespit edilmiştir.

### **2.1.3. Vergi Yönetimi ile İlgili Faktörler**

Vergi idaresinin etkinliği, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi afları ve vergi yardımcıları değişkenlerinin, vergi uyumunu etkileyen vergi yönetimi ile ilgili faktörler olduğu varsayılmaktadır. Bu faktörlere, vergi yönetimi ile ilgili faktörler olarak bu başlık altında yer verilecektir.

#### **2.1.3.1. Vergi İdaresinin Etkinliği**

Vergi dairesi, vergi mükelleflerini tespit eden, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği denetleyen ve vergi gelirlerini tahsil eden resmi dairedir. Ayrıca, mükelleflerin, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken muhatap oldukları yerdir. Bu bağlamda vergi idaresinin etkinliğinin vergi uyumuna etkisini inceleyen daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi dairelerinin mükellefler üzerinde yarattığı izlenimin, mükelleflerin vergi uyumlarına etki etmesi beklenir. Bu bağlamda, vergi sistemi ve yönetiminin, mükelleflerin beklenti ve ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde tasarlanmış olmasının, mükelleflerin vergiye uyum göstermesinin üzerinde önemli etkisi olduğu savunulmaktadır (İpek ve Kaynar, 2009: 189). Ayrıca, vergi dairesi ile mükellef arasındaki sosyal mesafenin azaltılması, vergi uyumunu artırıcı etki meydana getirmektedir (Casal vd., 2016: 141). Aynı zamanda, vergi yönetiminin şeffaflığı artırdıkça, vergi uyumunun arttığı da ileri sürülmektedir (Ling vd., 2016: 204; Ateş, 2018: 194).

Yemen’de 330 KOBİ sahibi yöneticinin katılımı ile gerçekleştirilen çalışma ile bu mükelleflerin vergi uyumu ve vergi hizmetleri kalitesi arasında ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Buna göre, mükelleflerin vergi uyumunun artırılması için vergi hizmetleri kalitesinin artırılmasının gerekliliği tespit edilmiştir (Al-Ttaffi ve Jabbar, 2016: 18). Benzer şekilde, Tsai ve Yang (2015: 902) çalışmalarında, IRS’nin ve vergi mükelleflerinin optimal vergi hizmeti tercihinin farklı olduğunu, vergi mükelleflerinin yüksek optimal vergi hizmeti tercihinde bulunurken, IRS’nin orta düzeyde optimal vergi hizmeti tercih ettiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda, mükelleflerin vergi uyumunun artırılabilmesi için IRS’nin optimal vergi hizmeti düzeyinin artırılmasının gerekli olduğu savunulmaktadır. Ayrıca, IRS’nin, mükelleflere bilgi vermesinin vergi uyumunu pozitif yönde etkileyeceğine de değinilmiştir.

Nijerya borsasında listede olan 196 şirket ile yapılan anket çalışması sonuçlarında, vergi otoritesi tarafından sağlanan bilgi ile kişisel beyan sistemi ve vergi uyumu arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür (Yahaya, 2018: 349-350). 240 KOBİ’nin katıldığı bir anket çalışmasında, vergi uyumu için KDV’ye uymanın potansiyel yönetsel faydalarından haberdar olunmasının, uyumsuzluk halinde uygulanacak cezalardan haberdar olmaktan daha ikna edici olduğu tespit edilmiştir (Faridy vd., 2018: 342).

Firmaların bilgilendirilmesi halinde, kasıtsız hatalar dolayısıyla azalan vergi uyumunun artırılabilmesi tespit edilmiştir (Kosonen ve Ropponen, 2015: 20). Vergi uyum maliyetlerinin, vergi uyumu düzeyini düşürdüğü, buna karşın bilgiyi eğitim ile vermenin ve cezaların etkinliğinin uyum düzeyini artırdığı tespit edilmiştir (Nzioki ve Peter, 2014: 7). Nijerya’nın Edo eyaletine bağlı Benin şehrinde küçük ve orta ölçekli işletmelerin 277 işletmecisinin katılımı ile gerçekleşen anket çalışmasının test sonuçlarında, vergi bilgilerinin, mükelleflerin vergi uyumu üzerinde pozitif ve vergi cezalarının ise önemsiz bir etkiye sahip olduğu görülmüştür (Oladipupo ve Obazee, 2016: 1, 5). Ayrıca, Yeni Zelanda’da 30 katılımcı ile telefon görüşmeleri yapılmış ve tematik analizler kullanılarak bu görüşmeler analiz edilmiştir. Buna göre, mükelleflerin vergi ile ilgili yetersiz olan teknik bilgilerinin, uyumsuzluk davranışlarına kısmen etkide bulunduğu görülmüştür (Saad, 2012: 344; Saad, 2014: 1069). Duyarlı regülasyon sisteminin, vergi uyumunu pozitif etkileyeceği savunulmaktadır. Öyle ki bu sistemde, idare mükellefe vergiler ve vergi sistemi hakkında bilgiler vermektedir. Bu durumda, vergilendirme konusunda daha iyi hale gelen mükelleflerin, vergiye uyumu kolaylaşmakta ve vergi uyumları artmaktadır (Dökmen ve Günel, 2012: 49).

Schmölders, vergi mükelleflerinin vergi idareleri ile olan ilişkilerinin iyi olması halinde, vergi uyumlarının yüksek olacağını tespit etmiştir. Ayrıca mükellef tutumlarının, kültürel farklılıkların ve oluşturulan vergi sistemlerinin bir yansıması olduğu sonucuna varmıştır (Schmölders, 1959: 187). Strumpel 1969’da yaptığı çalışmasında, vergi idaresinin yaptığı denetimler sonucundaki değerlendirmenin katılımı ile mükelleflerin vergiye uyum göstermesi arasında ters ilişki olabileceğini ileri sürmüştür (Strumpel 1969’dan aktaran Devos, 2014: 21). Yeni

Zelanda’da 1.097 küçük işletme sahibi mükelleflerin vergi uyumunun, vergi idaresinin adil, saygılı ve güvenilir olmasından etkilendiği tespit edilmiştir (Tan ve Braithwaite, 2017: 245).

Vergi uyumunun sağlanması; denetim oranlarının ve vergi oranlarının artırılması ve daha sert cezaların uygulanması formunda olabileceği gibi, mükelleflere ve vergi danışmanlarına daha iyi eğitim verilmesi, reklam (Devos, 2014: 15) ve vergi teşviklerin artırılması (Cowell, 2002: 22 Freire-Seren ve Panades, 2013: 815) formunda da olabilir. Avusturya ve Norveç ülkelerinin karşılaştırılmasının yapıldığı bir çalışmada, mükelleflerin adını ve vergi ile ilgili genel bilgileri içeren bir formun, vergi uyumunu artırmak için eğitici bir araç olarak kullanılabilmesi tespit edilmiştir (Devos ve Zackrisson, 2015: 126). Ayrıca, Morityus’ta mükelleflerin, vergilendirme süreçleriyle ilgili bilgilerinin eksik olmasının, uyumlu olmayı istemelerine rağmen uyumsuzluklarına neden olduğu görülmüştür (Beesoon vd., 2016: 31). Vergi dairesinin, mükelleflere bildirimde yetersiz olması ve mükelleflerin vergi dairesi ile iletişimin yetersiz olmasının, vergi uyumunu azalttığı ileri sürülmektedir (Şahin ve Canikli, 2015: 40). Buna karşın geri ödeme telafisinin ve IRS’nin vergi mükellefi hizmet telefon çağrılarının, vergi uyumuna ölçülebilir bir etkilerinin olmadığı da tespit edilmiştir (Plumley, 2002: 8).

Beyan usulünün benimsendiği vergi sistemlerinde, mükelleflerin vergiye konu gelirlerini tam ve doğru bir şekilde beyan ettikleri varsayılır. Ancak, mükelleflerin, her zaman için vergiye konu gelirlerini tam ve doğru bir şekilde beyan etmemeleri durumu da söz konusudur. Birçok ülkede, bu iki varsayımın doğruluğunu tespit etmek için denetim mekanizmasına güvenilmektedir. Denetim mekanizması ile daha önceden belirlenmiş kurallar perspektifinde mükelleflerin beyanları kontrol edilmektedir, edildiği varsayılmaktadır. Bununla birlikte, yasal otoritenin bu kuralları uygularken, zaman zaman tutarlı olmadığı görülmektedir. Sahra altı on Afrika ülkesinde (Botsvana, Gana, Kenya, Lesoto, Liberya, Malavi, Nijerya, Ruanda, Tanzanya ve Zambiya), vergi uyumu ve kişisel beyan sisteminin başka bir ifadeyle beyan usulünün incelendiği çalışma, bu duruma örnek teşkil etmektedir (Okello, 2014).

Vergi elemanlarının, mükelleflere karşı sergiledikleri tutum ve davranışlarının, mükelleflerin vergi ödeme arzuları ve gelirlerini dürüstçe beyan etme durumları olan vergi uyumları üzerinde bir etki meydana getirdiği varsayılmaktadır. Öyle ki, Çorum ilinde ticaret ve sanayi odası üyelerinin katılımı ile gerçekleştirilen bir alan araştırmasında, vergi elemanlarının, mükelleflere saygı gösterdiği durumlarda vergi uyumunun arttığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda, vergi idaresi personelinin tutumu, vergi uyumunu etkileyen bir başka değişken olarak ileri sürülmektedir (Sağlam ve Aytaç, 2015: 145). Vergi idaresinin denetim işlemi sürecini, mükelleflere arkadaşıca davranarak yerine getirmesi vergi uyumunu artırmaktadır (Feld ve Frey, 2006: 1).

Romanya’da vergi uyumunun artırılması için, Avustralya ve Yeni Zelanda gelir idareleri tarafından uygulanan; “kolaylaştır” ve “uyumu sağlamaya yardım et” gibi bazı stratejiler

kullanılmıştır. Buna göre; 2009 yılında “Vergi Dairesi Sokağa Çıktı” isimli bir kampanya başlatılmış ve 2008 yılına kıyasla gelir vergisi beyannamelerinin % 15 arttığı görülmüştür. Ayrıca, mükellefler için online ödeme ile ödemelerin kolaylaştırılması sağlanarak, 2012 yılında vergi uyumunun artırıldığı, hatta bu ödemelerin % 10’unun ülke dışından yapıldığı görülmüştür (Batrancea vd., 2012: 207).

Web tasarımı başlatmak, işletmek ve satmak ile ilgili kurulan iki forumda, teknik konularda konuşulmakta ve mükelleflere tavsiyeler verilmektedir. Bu iki foruma, on binlerce kişi katılmıştır. Katılımcıların 2006-2013 dönemindeki yazışmaları incelenmiş ve vergi ile ilgili 188 tartışma değerlendirilmiştir. Bu yazışmalardan, bazı katılımcıların, hiçbir suretle vergi ödemek istemediği, bazılarının ise vergi ödemek istediği halde bunun nasıl yapılacağını bilmediği görülmüştür. Ayrıca, vergi ödeme ile ilgili mesajlara “vergi ödemek istemiyorum” veya “tavsiye için teşekkür ederim” cevapları alındığı tespit edilmiştir (Onu ve Oats, 2016: 33, 36).

Vergi dairesinin benimseyeceği denetim türünün, vergi uyumuna etki edeceği varsayılır. Öyle ki denetimin vergi uyumuna olan etkisini ölçen çalışmalarda, farklı denetim türlerinin vergi uyumuna olan etkisi ölçülmektedir. Örneğin Cason vd. (2016: 288) çalışmalarında, turnuva mekanizmasının, vergi uyumunu, rastgele denetim mekanizmasından daha fazla artırdığı tespit edilmiştir.

Üçüncü taraf bilgi paylaşımlarının, vergi uyumuna olan etkisinin incelendiği bir çalışmada, üçüncü taraf bilgi paylaşımının artması ve bilgi eşleştirme programının kullanılmasının vergi uyumunu artırabileceği savunulmaktadır (Dubib vd., 1987: 244). Ayrıca, firmaların gelecek üç dönemdeki vergi uyumlarının vergi idaresinin bilgi paylaşımından etkilendiği tespit edilmiştir (Deloitte, 2013: 15).

Mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak, bir anlamda uyumsuz mükellefleri kazanmak için mali aflara başvurulmaktadır. Ancak, bir mali af çeşidi olan vergi affi uygulamaları, idarenin etkinliğinin sorgulanması ile sonuçlanmaktadır. Bu bağlamda, yapılan bir çalışmada mükelleflerin çoğunun, “Vergi afları gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir” ifadesine “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu görülmüştür (İpek vd., 2012: 249). Bu bağlamda, vergi afları, vergi idaresinin yetersizliğine işaret etmekte ve vergi uyumunu azaltmaktadır.

35 OECD üyesi ve 110 OECD üyesi olmayan ülkenin vergi kaçakçılığı verilerinin kullanıldığı çalışma ile vergi izleme mekanizmalarına tahsis edilen vergi gelirlerinin payının artması halinde, vergi kaçakçılığının azaldığı tespit edilmiştir (Kafkalas vd., 2014: 438).



Kişisel gelir vergisi, gelişmiş ülkelerde ana vergi geliri kaynağını temsil etmektedir. İspanya'da bu verginin ne kadar etkili bir şekilde verildiğinin analiz edildiği bir çalışmada; vergi idaresinin yönetsel (veya net) verimliliğinin 1993-2002 döneminde çok yüksek olduğu (% 95,9) belirlenmiştir. Bu durumun nedeninin, politik faktörler olduğu görülmüştür. Bu bağlamda, özellikle bir bölgedeki meclis üyesinin meclis üyeliğini kaybetme korkusunun, vergi makamlarının o bölgede vergi uyumu sağlama konusundaki verimliliğini azaltmaya zorladığı tespit edilmiştir. Ayrıca, merkezi hükümetin daha yüksek seçim desteği aldığı bölgelerde, vergi toplama çabalarının azalmakta olduğu tespit edilmiştir (Esteller-More, 2011: 275).

Vergi dairesinin, mükelleflerin diğer hizmet aldığı yerler ve alınan hizmetler hakkındaki düşünceleri araştırılmıştır. Buna göre (Yeniçeri ve Çevik, 2014: 77);

- “Düzenli hizmet aldığım bir banka ile karşılaştırırsam vergi idaresi daha iyi çalışmaktadır”,
- “Devlet tarafından sunulan sağlık hizmetleri ile karşılaştırırsam vergi idaresi daha iyi çalışmaktadır”,
- “Vergi personeli dürüştür ve asla yolsuzluk yapmazlar”,
- “Vergi idaresi mükellefler arasında ayrımcılık yapmadan herkese adil davranır”, ifadelerine Aksaray ve İzmir ilindeki mükelleflerin % 70,2’sinin olumlu beyanda bulunduğu görülmektedir.

Bu bağlamda, mükelleflerin devletin çeşitli kurumlarıyla karşılaştırma yapmaları halinde vergi idaresinin etkin çalıştığını düşündükleri söylenebilir.

Vergi idaresinin etkinliği ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, vergi dairesi ile mükellef arasındaki ilişkinin mükelleflerin vergi uyumuna yön verdiği tespit edilmiştir. Özellikle, vergi dairesinin mükellefe karşı saygılı olmasının, dostça davranmasının ve çözüm odaklı olmasının vergi uyumunu etkilediği tespit edilmiştir.

### **2.1.3.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı**

Vergi sisteminin yapısının, mükelleflerin vergi uyumuna etki ettiği varsayılır. Öyle ki, vergi sisteminin basit ve anlaşılır halde olması mükelleflerin vergiye uyumlarını artırması beklenir. Bu bağlamda vergi sisteminin karmaşıklığının vergi uyumuna etkisini inceleyen daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi sisteminin karmaşık bir yapıya sahip olması, yasama meclisinin kişiler ve ticaret / yatırım kuruluşları üzerindeki devlet faaliyetlerini yürütme ve finanse etme maliyetini arttıran bir

araç olması dolayısıyla, mükelleflerin vergi uyumunu azaltmaktadır (Madigan, 2016: 158). Ayrıca, vergi sisteminin karmaşıklığı, mükelleflerin yaşam tarzının her yönünde; yapılan iş, çalışma, yatırım yapma, emeklilik, geleceğe yönelik plan yapma, ekonomiyi büyütme, çocukların eğitimi ve başkalarının bakımı gibi bir dizi sorunu da meydana getirmektedir (McKerchar, 2007: 201).

Uyum maliyetleri artarsa, mükelleflerin fayda-maliyet hesaplaması yapması muhtemel hale gelecektir ve dolayısıyla uyumsuzluk durumu ortaya çıkabilecektir (Levi, 1997a: 10). Vergilerin ve beyannamelerin çokluğu, vergi dairesine gitmeden önce yapılan harcamalar, vergi sisteminin karmaşıklığı ve çok yönlülüğü (Şahin ve Canikli, 2015: 40) uyumsuzluğa neden olmaktadır. Ödenmemiş vergi yükümlülükleri olarak da ifade edilebilen vergi uyumsuzluğu durumu, sadece devletin finansman kaynaklarını kaybetmesini ifade etmemektedir. Yerine getirilmeyen bu yükümlülükler, aynı zamanda, mükelleflerin vergi kanunlarına uyum sağlamadan önce kamu idaresi ile kişisel iletişim kurmak için kamu idaresi kaynaklarını her seferinde tekrar tekrar kullanmasına neden olmaktadır (Rosage, 1996: 9). Bu bağlamda, uyumun artırılmasının hem finansman kaynağı kaybının önlenmesine hem de kamu kaynaklarının korunmasına katkı sağlayacağı söylenebilir.

Açık ve basit vergi kanunlarının varlığı, mükellef için sunulan hizmetlerin durumunun, etkili tahsilat uygulamalarının varlığının, risk bazlı denetimlerin yapılmasının, etkili faiz ve ceza rejimlerinin varlığı ve tutarlılığının, anlaşmazlık çözüm süreçlerinin hızlı, adil ve şeffaf olmasının beyan usulü sisteminin işleyişi için çok önemli olduğu söylenebilir. Vergi otoritesinin, adil ve makul bir şekilde davranışının da uyumu artıracığı söylenebilir. Ayrıca, mükelleflerin, uyumsuz mükelleflerin cezalandırılacağını bilme yönünde talepleri olduğunda bilinmektedir (OECD, 2004: 70). Bu bilme isteği, mükelleflerin vergi uyumunu etkilemektedir. Hem beyan usulü sisteminin düzgün işleyişi hem de söz konusu tüm bu faktörlerin eş anlı olarak gerçekleşmiş olmalarının vergi uyumunu artırmada önemli rolü vardır. Öte yandan, beyan usulü için tüm şartlar sağlanmış olsa da bu durumun vergi uyumuna nasıl etki edeceği soru işaretleri oluşturmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan dokuz ülkede; gelir vergisi oranları ve gelir vergisi tahsilatından elde edilen gelirlerin performanslarının veri olarak kullanıldığı çalışmada, beyan usulünün başka uyum önlemleri (vergi politikası vb.) ile birleşmesi halinde vergi gelirleri performansını, başka bir ifade ile vergi uyumunu artırdığı görülmüştür (Okello, 2014: 4, 15).

Küreselleşme ile farklı bir boyut kazanan işletme faaliyetleri; vergiye konu gelirler, istisnalar ve muafiyetler ile ilgili vergisel düzenlemelerin gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Öyle ki, küreselleşmenin neden olduğu rekabet ortamı, vergiye konu gelirler için vergi oranlarının ülkeden ülkeye farklılık göstermesine neden olmuştur. Buna göre, mükellefler kendi çıkarlarını maksimum yapabilecekleri vergi oranlarını sağlayan ülkelerde vergilendirilmeyi tercih etmektedirler. Ayrıca mükellefler, bir şekilde vergisel yüklerinden kurtulmanın yollarını aramaktadırlar (FATCA, 2015: 4). Bu bağlamda, vergilendirme ile ilgili yapılacak düzenlemeler de vergi mükelleflerinin uyma

davranışını etkileyecektir. Ayrıca kamu otoritesinin vergi sistemindeki karmaşıklığı gidermesi halinde vergi uyumunun artacağı savunulmaktadır (Aşan, 2014: 77).

Vergi uyumunun artırılması için vergi sisteminin/kanunlarının basitleştirilmesi için çalışmalar yapılmaktadır. Ülkelerin, vergi sistemlerini basitleştirici çalışmalar yaptığı bilinmektedir. Ancak, bu basitleştirme süresi zarfında, firmaların, vergi uyumları kanunlara uyum sağlama noktasında ve haliyle vergiye uyumlarında farklılık göstermektedir. Öyle ki, vergi kanunlarındaki bir değişimin, firmaların gelecek üç yıllık vergi uyumu kararlarında önemli derecede (% 93) etki edeceği tespit edilmiştir (Deloitte, 2013: 15). Bu bağlamda, vergi kanunlarındaki değişmelerin sıklıkla yapılmasının vergi uyumsuzluğu ile sonuçlanacağı söylenebilir.

Vergi sisteminin karmaşıklığı, mükelleflerin vergi uyumunu azaltan bir unsurdur. Yapılan bir çalışmada mükelleflerin çoğunun, “Yükümlüler, vergi sisteminin karmaşıklığından dolayı vergi kaçırma eğilimindedirler” ifadesine “katılıyorum, kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu görülmüştür (İpek vd., 2012: 248).

Vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, vergi sisteminin basit, anlaşılır ve şeffaf olmasının vergi uyumunu artırdığı tespit edilmiştir.

### **2.1.3.3. Vergi Afları**

Bilindiği üzere vergi mükelleflerini vergiye uyumlu hale getirmek ve uyumsuz mükellefleri sisteme geri kazandırmak için mali af uygulamaları yapılmaktadır. Bu mali aflardan biri ve en bilineni vergi aflarıdır. Vergi afları, idarenin tahsil imkânı elde edemediği gelirleri için tahsil imkânına sahip olmasını sağlayan bir yöntemdir. Böylelikle idareye tahsil imkânı sağlayan af uygulamaları, mükelleflere de uyumlu mükellef olma kapısını açmaktadır. Ancak, uygulamada afların her zaman için bu sonuçları meydana getirmeyeceği de savunulmaktadır.

Vergi afları, vergilerin herkes tarafından ödenmediğini, vergi yönetiminin vergi alamadığı mükelleflerin mevcudiyetini, her suçun cezası olmayabileceğini, çeşitli aralıklarla afların çıkabileceğini, vergi aflarından yararlanmanın cazibesini, ödenmeyen verginin nasıl problem olmaktan çıktığını mükellefe göstermiş olur (Saygın, 2013: 170-171).

Bu durumda, vergi afları, vergi uyumunu olumsuz etkileyen bir faktör olmaktadır. Bu bağlamda, vergi aflarının mükelleflerin uyumunu azalttığı sadece kavramdan hareketle değil, yüz yüze anket tekniğinin kullanıldığı Saraçoğlu ve Çaşkurlu'nun (2011: 98) çalışmasında da görülmektedir. Buna göre, bu ankete katılanların % 62,6'sı vergi aflarının vergi uyumunu azalttığını beyan etmişlerdir. Ayrıca, katılanların % 65,6'sı afların, vergi ödeme isteğini azaltıcı etkisi olduğunu da beyan etmektedir.

Amerika’da vergi kaçakçılığının boyutunu görmek ve çözüm üretmek için yapılan çalışmada, 1947- 1993 döneminde vergi kaçakçılığı oranının % 42 olduğu görülmüştür (Engel v Hines, 1999: 57). IRS’nin beş yıllık raporlama döneminde, net vergi açığına yer verilmekte ve bu açığın büyük çoğunluğunun nedeninin beyana dayanan gelir vergisi olduğu görülmektedir (IRS, 1996: 1-2, 12-13). ABD’de 1980 sonrasında çıkarılan vergi afları, vergi gelirlerinde bir artış meydana getirmiştir, ancak, beyana dayanan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, her af uygulamasının ardından azalmıştır (Martin, 2013: 156). Buna göre, vergi mükelleflerinin özellikle beyana dayanan vergi geliri elde edenlerin, vergi aflarına atfettikleri değer, net vergi açığını etkilediği başka bir ifade ile vergi uyumunu etkilediği söylenebilir.

Vergi afları ile af uygulaması öncesi ve sonrası için gerekli önlemlerin alınmamış olması veya alınmış olsa bile bu önlemlerin başarılı olmaması ve mükelleflere, sık sık vergi affı uygulamasına başvurulabileceği yönünde izlenim verilmesi durumunda; mükelleflerin adalet düşüncelerinin zedeleneceği, dolayısıyla uzun vadede vergi uyumunun kötüleşmesine kadar bir dizi olumsuzluğun meydana geleceği ileri sürülmektedir (Tunçer, 2001: 6). Öte yandan, vergi aflarının, hak edilmiş bir yaptırımdan kurtulmaya sebep olduğu (Rechberger vd., 2010: 223), önceden ödenmemiş vergilerin tahsilatına imkân sağlaması dolayısıyla, daha önce vergiye uyumsuzluk gösteren mükelleflerin af dönemlerinde aftan yararlanarak vergi uyum düzeylerini artırdıkları durumları da tartışmalı konulardır. Bu anlamda, vergi aflarının, uzun vadede vergi gelirlerini beklenen düzeyde arttırmadığı tespit edilmiştir (Kargı, 2011: 101; Kaya, 2014: 184). Ayrıca, vergi aflarının, mükelleflerin vergi algılama biçimlerinde değişiklik meydana getirdiği de bilinmektedir (Taşkın, 2010: 87).

Mali aflar, her zaman tahsil edilmemiş vergi gelirlerini tahsil etmek başka bir ifade ile idareye gelir sağlamak için yapılmamaktadır. 2016 yılında Türkiye’de çıkarılan 6736 sayılı kanun vergi barışı için çıkarılmıştır ve sadece gelir sağlamamak için yapılmaya örnektir. 6736 sayılı kanunun örnek teşkil etmesi; “bildirilen varlıklar üzerinden vergi ödemesinin olmaması, kayıt altına alınan varlıklar için fon hesabı açtırılmaması ve ek bir vergi incelemesi olmaması” özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda 6736 sayılı kanunun bir vergi affından ziyade, yurtdışı varlıkların Türk ekonomisine kazandırılmasını amaçlayan bir vergi barışı niteliğinde olduğu ileri sürülmektedir (Orkunoğlu Şahin, 2017: 2).

Vergi afları ile ilgili çalışmalar, mali afların vergi uyumunu artırıp artırmadığı yönünde yapılmaktadır. Vergi aflarının, faydaları olabileceği gibi maliyetleri de olmaktadır. Bu fayda ve maliyetler, vergi uyumu perspektifinde incelendiğinde, af döneminde vergi uyumunun artacağı, buna karşın af dönemini takip eden dönemlerde vergi uyumunun azalacağı öngörülmektedir. Bir alan araştırmasında, sık aralıklarla çıkan vergi aflarının vergi kaçırıcıları cesaretlendirdiği (katılımcıların % 88,7’sinin aynı düşüncüyü paylaştığı) ve böylelikle vergi uyumunun azaldığı tespit edilmiştir (Organ ve Çavdar, 2017: 54).

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen değişkenler arasında gösterilen vergi affı; devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergi gelirlerinin tahsilatından vazgeçmesi, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerine ilişkin idari ve hukuki yaptırımları ortadan kaldıran mali bir uygulamadır. Bu bağlamda, vergi aflarının faydaları olabileceği gibi maliyetleri de olmaktadır. Bu fayda ve maliyetler vergi uyumu perspektifinde Türkiye’de 2003-2011 dönemini kapsayan beyana dayanan gelir vergisi için çıkarılan vergi aflarının, vergi uyumu üzerindeki etkisi iller bazında incelenmiş ve af döneminde vergi uyumunun arttığı ancak af dönemini takip eden dönemlerde vergi uyumunun azaldığı tespit edilmiştir (Tekin vd., 2013: 3, 10, 24). Esnaftan kurumlara, 500 vergi mükellefinin katıldığı alan çalışmasında, mükelleflerin, 2008 yılında çıkarılan affın, son af olduğuna inanmadıkları tespit edilmiştir (Saraçoğlu ve Çaşkurlu, 2011: 98). 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu sonrasında, vergi uyumunun artmadığı, söz konusu affın vergi uyumunu olumsuz etkilediği, 2004-2010 dönemi vergi gelirlerinin tahsilat/tahakkuk oranlarının iller bazında değerlendirilmesi sonucunda görülmüştür. Bu bağlamda, 81 il için değerlendirme yapılmış ve 78 ilde vergi uyumunun azaldığı, 3 ilde vergi uyumunun arttığı görülmüştür. 2008 Küresel Finansal Krizin etkilerini de göz önünde bulunduran bu çalışmada, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu”nun, mükelleflerin vergi uyumunu azalttığı ve yeni af beklentilerinin oluşmasına zemin hazırladığı savunulmaktadır (Sönmez, 2014: 83).

Mali afların uygulanmasının yanı sıra, mükelleflerin söz konusu bu aflara yönelik beklentileri de vergi uyumlarına etki etmektedir. Buna göre, af beklentisi vergi uyumunu azaltmaktadır (Andreoni, 1991: 157 Şahin ve Cenikli, 2015: 40). Ayrıca, beklenen vergi affının vergi uyumunu % 9 azalttığı tespit edilmiştir (Christian ve Cornelius, 2015: 1).

Öte yandan “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu” ve “6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, Türkiye’de uygulanan vergi afları arasında kısmi borç ödeme kolaylığı taşıması açısından vergi uyumunda artış sağlayan iki vergi affıdır (Martin, 2013: 154). Kocaeli ilinde 534 şirket yöneticisinin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmada, vergi affı uygulamasının vergi uyumuna olumlu katkı yaptığı tespit edilmiştir (Atçeken vd., 2018: 72).

Türkiye’de, genellikle büyümenin yavaşladığı veya küçülmenin yaşandığı dönemlerde, vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir (Eroğlu, 2018: 65). Vergi tahakkukları-tahsilatları arasındaki fark, tahsilat aleyhine artmakta ve bunun sonucunda vergi afları çıkarılmaktadır. Bu olay, bir kısır döngü meydana getirmektedir. Tahsilat düşüklüğü nedeniyle vergi affı çıkarılmakta, vergi afları çıkarıldıkça da tahsilatın düştüğü ileri sürülmektedir (Eğilmez, 2019a). Bu bağlamda, af yasaları, mükellefleri kurallara uymamaya yönlendirilmekte ve vergi uyumsuzluğu meydana getirmektedir. Vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefler, vergisini ödemeyenlere sık aralıklarla af getirildiğini gördüklerinde, kendilerinin haksızlığa uğradığını düşünmektedir. Bu durum

tekrarlandıkça, uyumlu mükelleflerde kural dışına çıkma eğilimi artmaktadır. Buna göre, af yasası uygulamasının, ancak tümüyle terk edilmesi halinde vergi uyumunu azaltıcı etkisinin önüne geçilebileceği savunulmaktadır (Eğilmez, 2019b).

1997 Arkansas Vergi Cezaları Af Programından yararlanan mükelleflerin katılımı ile gerçekleştirilen çalışmada, mükelleflerin neden vergi ödemedikleri ve aftan faydalanmaları için onları neyin motive ettiği sorularına cevap aranmıştır. Bu katılımcıların; yaş, eğitim, medeni durum ve gelir düzeylerinin uyumsuzluk gösterilen vergi miktarı üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu inceleme neticesinde; dosyalama statüsünün, gelirin ve kaçınma fırsatının borçlu olunan vergi miktarı ile pozitif ilişkili olduğu görülmüştür. Gelirlerinin daha yüksek bir yüzdesi vergi borcu olan mükelleflerin, vadesi geldiğinde vergilerin bildirilmemesi ve ödenmemesi için, kullanılabilir fonların yokluğunun uyumsuzluk için bir neden olduğu tespit edilmiştir. Aynı çalışmada, aftan yararlanan mükellefler üç gruba ayrılmıştır. Buna göre, birinci grup mükellefler; orijinal vergi yükümlülüklerinden habersiz olduklarını itiraf eden kasıtlı uyumsuzluk gösteren mükelleflerden oluşmaktadır. İkinci grup mükellefler; bilgi eksikliğinin vergi ödenmemesi için motive eden bir faktör olduğunu beyan eden kasıtsız uyumsuzluk gösteren mükelleflerden oluşmaktadır. Üçüncü grup mükellefler; bu motivasyon faktörlerine tarafsız olan mükelleflerden oluşmaktadır. Bu bağlamda geliri yüksek olan kasıtlı uyumsuzluk gösteren mükelleflerin, para eksikliğinin vergi borcu miktarıyla güçlü bir ilişkisi olduğu görülmüştür. Ayrıca, bu mükelleflerin, aftan yararlanmasında aile ve arkadaş çevrelerinin etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, ikinci grup mükellefler için davranış değişkenlerinde hiçbir eğilim tespit edilememiştir. Tarafsız mükellef grubu için; paranın yokluğu ve vergi sisteminin karmaşıklığı vergi miktar ve düzeyiyle negatif ilişkili olduğu, vergi sistemindeki adaletsizlik algısının, onların vergi yükümlülüklerinin yüzdesi ve miktarı ile pozitif ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Bu üç grup mükellef arasında hem karakteristik hem de motivasyon farklılıkları olduğu da görülmektedir. Bunlara ek olarak, ahlâk algısının, her üç grup için motive edici bir faktör olmadığı tespit edilmiştir (Ritsema vd., 2003: 2, 13).

İsviçre ve Kosta Rika'da 122 kişinin katılımı ile gerçekleştirilen çalışmada, 2000 yılındaki vergi affının, vergi uyumuna etkisini görmek amaçlanmıştır. Buna göre, vergi affı uygulamaya geçilmeden önce, sadece, katılımcıların bu konu üzerine tartışma fırsatlarının olması durumunda vergi uyumunun arttığı tespit edilmiştir (Torgler ve Schaltegger, 2005: 426).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için, vergi aflarının vergi uyumuna etkisinin incelendiği çalışmada; mali afların, vergi sistemlerinin ve mükelleflerin vergi uyumlarının düzeyinin bütünlüğüne zarar verici nitelikte olduğuna yer verilmiştir. Devamında ise genel bir vergi affının, sadece kamu yararının varlığı halinde uygulanmasının yerinde olacağı savunulmuştur (Malherbe, 2011: 151).

Yapılan bir çalışmada mükelleflerin çoğunun; “Vergi afları vergi ödeme isteğini azaltmaktadır” ifadesine “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu, buna karşın aynı çalışmada “Vergi afları vergi sistemi ve devletin gelir elde etmesi açısından faydalıdır” ve “Vergi afları sayesinde yükümlüler vergi suçlarından arınarak vergi dairesi karşısında temiz bir sayfa açabilirler” ifadelerine de “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu görülmüştür (İpek vd., 2012: 249). Bu durum, vergi aflarının, vergi uyumu üzerindeki etkisi net bir şekilde ortaya koymayı engellemektedir. Ayrıca, 1995 yılından bu yana, Türkiye’de vergi müfettişi sayısında bir artış sağlanmasına rağmen çıkarılan vergi afları dolayısıyla, vergi uyumunun istenilen düzeye yükseltilemediği de görülmektedir (Akbeý, 2014: 63).

İğdır’da gelir vergisi mükellefleri ile yapılan anket çalışmasında, mükelleflerin vergi aflarına yönelik görüşleri değerlendirilmiştir. Buna göre, vergi aflarının avantajlarının ve dezavantajlarının yer aldığı anket soruları için mükelleflerin buldukları beyanlardan, mükelleflerin; iyi niyetli, uyumsuz ve kasıtlı uyumsuzluk gösteren mükelleflerin vergi uyumunun artırılması için vergi aflarının, gerekli ve yararlı bir uygulama olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, bu mükellefler için vergi aflarının, bir defaya mahsus yapılması ve ağır yaptırımlarla desteklenmesi gerektiği düşüncelerine sahip oldukları da görülmüştür (Tekin ve Gürçam, 2017: 123-124).

Vergi afları ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, vergi aflarının kısa vadede vergi uyumunu artırdığı ancak uzun vadede azalttığı ve vergi uyumunu artırıcı etkisinin, çıkarılma sıklıklarına da bağlı olduğu tespit edilmiştir.

#### **2.1.3.4. Vergi Yardımcıları**

Mükellefler, her zaman vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyebilmektedir. Buna, bazen mükelleflerin vergi kanunlarını anlayabilecek ve uygulayacak bilgiye sahip olmaması gibi nedenler sebep olabilirken, bazen de kısıtlı olmaları, kanuni ehliyetleri olmaması gibi nedenler sebep olabilmektedir. Böyle durumlarda, mükellefler, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek için ya yakınlarından ya da vergi yardımcılarından yardım talep etmektedirler. Ayrıca, gerçek kişi ve müesseselerin, vergisel işlemler sürecinde profesyonel yardım aldıkları bilinmektedir (Slemrod, 2017: 62). Bu bağlamda vergi yardımcılarının vergi uyumuna etkisini konu alan daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Her ne kadar mükelleflerin kişisel özellikleri az ya da çok değişmez olsa da, kişisel ve sosyal normların yanı sıra, rasyonelleştirmeleri, çevrelerinden ve vergi yardımcılarından kaynaklanan etkileşimlerden etkilenebilir. Bu bağlamda, vergi mükellefleri arasındaki etkileşimlerin, vergi otoriteleri-vergi mükellefleri arasındaki etkileşimlerin, vergi mükellefleri-vergi uygulayıcıları

arasındaki etkileşimlerin, mükelleflerin; kişisel tutumlarının, normlarının ve rasyonalizasyonlarının dinamikleri için çok önemli olduğu Pickhart ve Pinz'in (2014: 14) çalışmasında tespit edilmiştir.

Genel olarak mükelleflerin, vergi kanunlarındaki değişiklikleri muhasebecileri aracılığıyla izlediği varsayılmaktadır (Çiçek, 2006: 140). Bu bağlamda, mükelleflerin vergi prosedürlerini çocukları veya muhasebecileri aracılığıyla takip etmesi, mükelleflerin muhasebecilerden her şeyi beklemesi ve mükelleflere yardımcı olamayan muhasebecilerin vergi uyumsuzluğuna neden olduğu tespit edilmiştir (Şahin ve Canikli, 2015: 40).

Vergi yardımcılarının; muhasebe eğitimleri, hizmetleri ve bilgilerinin vergi uyumuna etkisi olduğu varsayılmaktadır. Doğu Karadeniz Bölgesi için yapılan çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının kaliteli muhasebe eğitimi, hizmeti almaları ve bilgi sahibi olmaları halinde vergi uyumunun artırılmasına yardımcı rol oynayacakları tespit edilmiştir (Daştan, 2011: 181). Ayrıca gümrük yetkililerinin, kaçakçılığın bir başka ifade ile vergi uyumsuzluğunun önlenmesindeki rollerine ilişkin konularda çalıştayların düzenlenmesinin vergi uyumsuzluğunu azaltacağı ileri sürülmektedir (Orkunoğlu Şahin ve Yereli, 2018: 188).

Vergi yardımcıları ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, mükelleflerin çoğunun vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek için vergi yardımcılara başvurduğu, vergi yardımcılarının mesleki bilgileri doğrultusunda vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma taleplerinin olduğu ve mükelleflerin vergi uyumu için vergi yardımcılarının önemli olduğu tespit edilmiştir.

#### **2.1.4. Demografik Değişkenler**

Vergi uyumunu etkileyen bir diğer etken demografik değişkenlerdir. Genel olarak mükelleflerin; yaşı, cinsiyeti, medeni durumu, eğitim durumu ve aylık geliri gibi değişkenlerin demografik değişkenleri oluşturduğu kabul görmektedir. Bu bağlamda demografik değişkenlerin vergi uyumuna etkisini konu alan daha önce yapılan çalışmalara bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi uyumu, sosyo-demografik kategorilere göre de değişiklik gösterebilmektedir. Ancak, uyum ve sosyo-demografik değişkenler; yaş, cinsiyet, eğitim ve gelir düzeyi arasındaki ilişkiler üzerine yapılan araştırmalar, ilişkinin yönü ve büyüklüğü ile ilgili tutarsız sonuçlar göstermektedir. 1958 ve 2012 yılları arasında yayınlanan, 111 ülkeden 459 örnek ile oluşan dört meta-analizde (Hofmann, 2017: 63);

- Ortalama tahmin edilen etki büyüklüklerinin küçük olduğu,
- Uyum ve yaş arasındaki ilişki için  $r = 0.12$ ,
- Cinsiyet ve uyum arasındaki ilişki için  $r = 0.06$ ,



- Eğitim ve uyum arasındaki ilişki için  $r = -0.02$ ,
- Gelir ve vergi uyumu arasındaki ilişki için  $r = -0.04$  olarak hesaplanmıştır.

Yukarıda bahsedilen bu etkilerin, batı ülkelerinde daha belirgin olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla, sosyo-demografik değişkenlerin, uyumluluk üzerinde çok az etkisi olduğu, ancak yine de vergi araştırmalarında kontrol edilmesinin gerektiği söylenebilir.

Her ne kadar demografik değişkenlerin vergi uyumunu etkileyen bir değişken olduğu kabul edilse de vergi uyumu için caydırıcılık etkilerinin, limitli olduğu tespit edilmiştir (Devos, 2014: 298). Ayrıca, ülke düzeyinde bireysel farklılıklara bakıldığında; farklılığın yaş, cinsiyet veya risk tutumları gibi karakteristik özelliklerden kaynaklanmadığı tespit edilmiştir (Zhang vd., 2015: 21).

Vergi oranları, Sri Lanka, Çin, Malezya gibi diğer Asya ülkelerinden daha düşük olan Endonezya’da, 195 katılımcı ile gerçekleştirilen çalışmada; cinsiyet, eğitim durumu ve gelir düzeyi ile vergi uyumu arasında bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir (Elida vd., 2015: 324). Bir başka çalışmada, mükelleflerin, gelir vergilerine yönelik tutumlarının önemli düzeyde gelir düzeyine bağlı olduğu yapılan anket bulgularıyla iddia edilmiştir (Lewis, 1979: 253). Bu nedenle, gelir düzeyinin, vergi uyumu üzerinde bir etkiye sahip olması ya da olmaması gibi bir yargıya varılamamaktadır.

Kuzey İtalya’daki bir üniversitenin, iktisat fakültesinin ilan panosundan yapılan duyuruya başvuran 107 katılımcı ile cinsiyet faktörünün vergi uyumu üzerindeki etkisi bir laboratuvar deneyi ile incelenmiştir. Deneyde, katılımcılara bir miktar para verilmiş, dönem dönem belirli bir olasılıkla denetim yapılmış, denetim sonucunda vergi uyumsuzluğu gösteren mükelleflere ceza kesilmiştir. Bu deney sonucunda, kadınların vergi uyumunun, erkeklerin vergi uyumundan daha fazla olduğu, denetim sonrasında, erkeklerin vergi kaçırmaı artırdığı, kadınların önceki denetimlerden daha az etkilendiği görülmüştür (Kastlunger vd., 2010: 542, 545).

Kamusal mal ve hizmetlerin sunumu, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyebilen faktörlerden biridir. Buna göre, İtalya, İsveç, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri için laboratuvar deneyi sonuçlarında, kadınların erkeklere göre vergi uyumunun daha fazla olduğu, kamusal mal ve hizmetler için vergi ödeme isteklerinin azaldığı ve erkeklerin kamusal mal ve hizmetlerden kişi başına daha fazla marjinal fayda sağlamalarının vergi uyumunu artırdığı tespit edilmiştir (Bruner vd., 2017: 53).

Kadın mükelleflerin, vergiye daha uyumlu mükellefler olduğu görülmektedir. Ancak, Machiavelian vergi mükellefi olarak düşünüldükleri bir çalışmada; daha önceden yapılan araştırmaların aksine, cinsiyetin çok değişkenli modellerde, vergi hilesi yapma olasılığı ile ilişkili

olmadığı ve bunun da genellikle kadınlarla ilişkilendirilen daha yüksek vergi uyumu seviyelerinin aşınabileceğinin bir göstergesi olduğu savunulmaktadır (Shafer ve Wang, 2018: 42).

Mükelleflerin, serbest meslek gelir seviyesi yükseldikçe, denetim ve vergi cezalarının vergi uyumu için daha etkili olduğu Mukhtar vd. (2011: 186)'nin çalışmasında tespit edilmiştir. Bu çalışmada genel olarak, uyumluluğun gelir seviyesine göre arttığı, buna karşın bunun azalan bir oranda olduğu görülmektedir. Marjinal vergi oranı arttıkça, mükelleflerin, daha az uyma eğiliminde oldukları da tespit edilmiştir. Yine, bu eğilimin yüksek gelirli vergi mükellefleri için düşük gelirli vergi mükelleflerine göre daha belirgin olduğu tespit edilmiştir.

Demografik değişkenler ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen, araştıran ve test eden çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, eğitim durumu, yaş ve cinsiyet değişkenlerinin vergi uyumunu etkilediği tespit edilmiştir.

## **2.2. Türkiye’de Vergi Uyumunun Artırılması İçin Yapılan Kamusal Düzenlemeler**

Dünyada vergi uyumu sorunu ortaya çıktığından beri, uyumsuzluk için tedbirler alınmakta ve mevcut vergi uyumu durumunu iyileştirmek için amaçlar ve hedefler belirlenmektedir. Bu bağlamda, bu başlık altında Türkiye’deki mevcut vergi uyumunu daha iyi anlamak için kamusal düzenlemelere, bir başka ifade ile kalkınma planlarında vergi uyumuna ve GİB’in vergi uyumunu artırmak için yaptığı çalışmalara yer verilmektedir.

### **2.2.1. Kalkınma Planlarında Vergi Uyumunun Yeri**

Bilindiği üzere vergi, kalkınmanın temelidir. Vergi, başlı başına mali sistemin bir bileşenidir. Bu bağlamda, etkin bir mali sistemin varlığı, kalkınmanın temel taşlarından biridir. Her ne kadar mali sistem, birden fazla bileşenden oluşuyor olsa da vergi, şüpheye mahal vermeksizin bu sistemin en önemli bileşenidir. Bu bağlamda Türkiye’de kalkınma planları, 1963 yılından beri hazırlanmaktadır. Verginin, etkin bir mali sistem için hatta kalkınma planları için ne denli önemli olduğuna işaret ettikten sonra, 1. Kalkınma Planının ve son kalkınma planı olan 10. Kalkınma Planının, vergi uyumu konusunda değerlendirilmesine bu başlık altında yer verilmektedir.

1. Kalkınma Planı, 1963 – 1967 dönemi için hazırlanmıştır. Buna göre, vergi konusuna Ekonominin Genel Kalkınması başlığı altında yer verilmektedir. Söz konusu bu başlık altında 1963 – 1967 yılları için vergi gelirleri hedeflerine yer verilmektedir. Bu hedeflere ulaşmak için vergi sisteminde bir reform yapılması öngörülmekte ancak bu reformun nasıl olacağına ilişkin detaylı bilgi yer almamaktadır (T. C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, 1963).

2. Beş Yıllık Kalkınma Planı 1968 – 1972 dönemi için hazırlanmıştır. Buna göre, vergi konusuna 1968–1972 Döneminde Türk Ekonomisindeki Gelişmeler başlığı altında yer verilmektedir. Söz konusu bu başlık altında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının fazla olduğunun ve vergi yükünün adil dağıtılmadığının altı çizilmektedir. Bu sorunların giderilmesi ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılması için vergi idaresinin ıslah edilip daha etkin ve verimli çalışma yapısına kavuşturulması öngörülmektedir (T. C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, 1968).

2. Beş Yıllık Kalkınma Planını takiben 1973 - 1977 dönemi için Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, 1979 - 1983 dönemi için Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, 1985 - 1989 dönemi için Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 1990 - 1994 dönemi için Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı, 1996 - 2000 dönemi için Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001 - 2005 dönemi için Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2007 - 2013 dönemi için Dokuzuncu Kalkınma Planı hazırlanmıştır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, www.sbb.gov.tr).

Bu kalkınma planlarından olan 2007 – 2013 dönemi için Dokuzuncu Kalkınma Planında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu konusuna yer verilmektedir. Buna göre, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması için mükellef haklarına yönelik düzenlemelerin yapılması öngörülmektedir. Ayrıca vergi adaleti sorununun çözülmesinin de altı çizilmektedir (Resmi Gazete, 2006).

10. Kalkınma Planı, 2014 - 2018 dönemi için hazırlanmıştır. Buna göre, vergi uyumu konusuna, “kamu gelirlerinin kalitesinin artırılması programı” başlığı altında yer verilmektedir. Söz konusu bu program hedefleri arasında; “vergilemede hizmet sunumu kalitesinin” artırılmasına ve “kamu gelirlerinin sağlıklı ve sürekli kaynaklardan elde edilmesine” yer verilmektedir. Bu programın hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının tespiti için göstergeler belirlenmiştir ve bu göstergeler aşağıda sıralandığı gibidir (T. C. Kalkınma Bakanlığı, 2013):

- “Vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı”
- “Kaldırılan istisna, muafiyet ve indirimlerin mali boyutu”
- “Mükellefler tarafından vergiye uyum için harcanan süre”
- “Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin toplam gelirlerine oranı”
- “Mükellef memnuniyet oranı”
- “Ödenmeyen vergi tutarının tahakkuk eden vergiye oranı”
- “Toplam vergiler içerisinde doğrudan vergilerin payı”.

Yukarıdaki maddeler genel olarak değerlendirildiğinde, 10. Kalkınma planında etkin bir vergileme ve mükellef odaklı yönetim anlayışının benimsendiği söylenebilir. Buna karşın

mükellefler için mali bağlantıyı artıracak şekilde vergi uyumunun artırılması için bir göstergenin olmadığı da söylenebilir.

### **2.2.2. T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığının Vergi Uyumunu Artırmak İçin Yaptığı Çalışmalar**

Vergi uyumunun iyileştirilmesi için çok sayıda akademik çalışma yapılmaktadır. Bütün devletleri ilgilendiren vergi uyumu sorununa, sadece bilim insanları değil kamu idareleri de çözümler aramaktadır. Her devlet, imkânları ve uyumsuzluk yaratan sorunlara yönelik öngörülerini doğrultusunda, vergi uyumu sorununa çözüm aramaktadır. Bu bağlamda, vergi uyumunun göstergeleri belirlenmeye çalışılmaktadır. Şüphesiz ki vergi uyumu için birçok faktör gösterge olarak kullanılabilir. Buna göre, vergi idareleri çeşitli yöntemlerle vergi uyumu göstergelerini belirlemektedir.

T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığı birimlerinden biri olan GİB, vergiye gönüllü uyum tanımını, vergi uyumunun dört unsurunu da kapsayacak şekilde, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini “*gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleri*” şeklinde yapmaktadır (GİB, 2007: 41).

2005 yılında, 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı düzenlemeler Hakkında Kanun”un kabulü ile GİB mükellef odaklı yaklaşımı benimsemiştir (“Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun”, 2005). Mükelleflerin, vergiye gönüllü uyumunu artırmak amacıyla, 2007 yılında “mükellef odaklılığı ön plana çıkaracak; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ve 2015 yılında Tek Vergi Dairesi” projeleri hayata geçirilmiştir (Kahrıman, 2016: 229). Bu bağlamda, yapılan bir çalışmada, GİB’in yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırılması sonucu gerçekleştirilen faaliyetlerin, vergi kültürü üzerindeki etkileri incelenmiştir. Buna göre, 2005 yılından itibaren GİB’deki bu yeniden yapılandırma işlemi ve sonuçlarından, genel bütçe gelirleri içerisinde, vergi gelirlerinin oranının arttığı tespit edilmiştir. Bir başka ifade ile bu yeniden yapılanmanın, vergi kültürüne ve dolayısıyla vergi uyumuna olumlu katkı yaptığı savunulmaktadır (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 12).

Bu başlık altında Türkiye’de GİB’in vergi uyumunu artırmak için yaptığı çalışmalara, başkanlık tarafından yayınlanan faaliyet raporları ışığında yer verilmektedir.

GİB, 2008’den beri performans programı yayınlamaktadır ve vergi uyumunu artırmak için performans hedefleri belirlemektedir. GİB, bu hedeflere ulaşacak faaliyetleri, faaliyetlerden sorumlu olacak birimleri belirlemekte ve son olarak performans programını yayınlayarak kamuoyuyla paylaşmaktadır.

GİB Kasım 2008’de 2009-2011 performans programını yayınlamıştır ve bu programda vergiye gönüllü uyumu artırmak için öngörülen hedefler, aşağıdaki gibidir (GİB, 2008);

- “Mükelleflere verilen hizmet kalitesini sürekli iyileştirmek ve mükellefler için yeni hizmet seçenekleri geliştirmek”,
  - “Elektronik ortamda verilen hizmetlerin kapsamı ve erişilebilirliği artırılacaktır”.
  - “Mükelleflerin vergi mevzuatının uygulanmasına kendi vergi hesaplarına ilişkin sorularına ve sunulan hizmetlere ilişkin problemlerine etkin ve zamanında cevap verilecektir”.
  - “Mükellef beklenti ve önerileri çeşitli iletişim araçları ile tespit edilecektir”
  - “Vergi İletişim Merkezi ve Mükellef Hizmeti Merkezinde sunulan hizmetler niteliksel ve niceliksel olarak artırılacaktır”.
- “Mükellef işlemlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak”,
  - “Mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerde kullandığı her türlü beyanname, bildirim ve formlar yeniden gözden geçirilerek daha açık ve anlaşılır hale getirilecek, istatistiksel bilgiler almaya ve kullanmaya uygun olacak şekilde 2009 yılında yeniden düzenlenecektir”.
  - “Mükelleflerin, vergi ödemelerini daha hızlı, daha kolay ve daha güvenilir biçimde yapmaları sağlanacaktır”.
  - “Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin uyum maliyetinin azaltılması sağlanacaktır”.
  - “Vergi mevzuatının anlaşılır, açık ve uygulanabilir olması sağlanacaktır”.
  - “İşe başlamada ve yeni yatırımlarda karşılaşılan zorlaştırıcı işlemler basitleştirilecektir”.
- “Toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincini artırmak”,
  - “Toplumumuzun vergilendirmeye ilişkin tutum ve algılamalarının olumlu yönde değiştirilmesi çalışmaları yapılacaktır”.
  - “Mükelleflerin vergi bilincini artırmak amacıyla muhasebeciler ve mali müşavirlerle işbirliği yapılacaktır”.

2009-2011 performans programında, sadece gönüllü uyuma ilişkin hedefler yer almamakta, aynı zamanda, zorunlu vergi uyumunu artırmak için öngörülen hedefler de yer almaktadır. Vergiye zorunlu uyumu artırmak için öngörülen hedeflere; “Her Türlü Ekonomik Aktiviteyi Geliştirmek, Kavramak ve Gözetmek” başlığı altında yer verilmiştir ve bu hedefler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (GİB, 2008):

- “..... vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için gerekli tedbirleri almak ve mücadele yöntemleri geliştirmek”.
  - “Denetim elemanı sayısı ve niteliği artırılacak, donanım ve yazılım sağlanması suretiyle denetim kapasitesi artırılacaktır”.

- “Vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi amacıyla denetim kapasitesi geliştirilecek ve denetim etkinliği artırılabacaktır”.
  - “Denetim performansı ve sonuçları düzenli olarak izlenecek ve değerlendirilecektir”.
  - “Vergi ceza sisteminin rasyonelleştirilmesi ve vergi cezalarının caydırıcı hale getirilmesi çalışmaları sürdürülecektir”.
- “Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla etkin bir cebri tahsilat sistemi oluşturmak”.
- “Borç takip ve değerlendirme sisteminin etkinliği artırılabacaktır”.
  - “Cebri tahsilat süreci hızlandırılarak etkinliği artırılabacaktır”.
  - “Tahsilat birimlerinin hedefleri açık olarak belirlenecek, performansları düzenli olarak incelenecek ve değerlendirilmesine yönelik sistem kurulacaktır”.

GİB, 2009-2011 performans programı, Kasım 2008’den sonra yayınlanan tüm performans programlarının, gönüllü ve zorunlu vergi uyumu hedefleri için, temel oluşturmaktadır. Ayrıca, 2009-2011 performans programında, gönüllü ve zorunlu vergi uyumu için öngörülen hedefler, 2009-2011 performans programından sonra yayınlanan performans programlarında, zamana göre revize edilmiş haliyle yer almaktadır.

2009-2011 performans programından, 2017 performans programına kadar olan tüm programlarda vergi mükelleflerinin uyum düzeyinin artırılması için “toplumun tüm kesimlerinde vergi bilinci oluşturulacak ve vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil” vatandaşlık görevi olduğu ve sorgulama hakkı olduğu bilinci; “Vergi Bilir Projesi”, “tanıtım”, “bilgilendirme” ve “eğitim faaliyetlerinin” kullanılması suretiyle gerçekleşmektedir.

Vergi dairelerine ayrılan bütçe ve bu bütçenin optimal kullanımı, vergi uyumunun artırılmasını sağlayabilir. Söz konusu bu bütçeden ayrılan pay; sunulan hizmetlerin gelişimi, yaptırımların güçlendirilmesi ve gelişmiş bilgi teknolojilerinin kullanımına yöneltildiğinde vergi uyumunun artacağı savunulmaktadır (Plumley, 2007: 3). Buna göre, vergi idaresine ayrılan bütçenin kullanımı vergi uyumunun artırılması konusunda önemlidir. Bu bağlamda, GİB’in vergiye gönüllü uyumu artırmak için belirlediği hedeflere ilişkin ödenekler yıllar itibariyle değişiklik göstermektedir. Vergiye gönüllü uyumu artırmak için öngörülen bütçe, GİB’in 2009-2011 bütçesinin % 18’lik bir kısmını oluşturmaktadır. Bu pay, 2013 yılında % 41,55’e kadar çıkmıştır. Buna göre, vergiye gönüllü uyumu artırmak için GİB bütçesinin neredeyse yarısının kullanılması öngörülmüştür. Buna karşın bu pay 2016 yılı için % 4 olarak belirlenmiştir.

Yukarıdaki bütçe paylarının gelişimi durumu iki şekilde yorumlanabilir. Birincisi, vergi tahsilatını kolaylaştıran vergilendirme işlemlerine yönelik elektronik uygulamalarının çoğunun hesaplama dışında tutulması ve vergiye gönüllü uyumu artırmak için belirlenen hedeflerin

kapsamının, dönemsel olarak değişiminden kaynaklanabileceğidir (Orkunoglu Şahin, 2017: 51). İkincisi, GİB'in 2009 yılından beri vergiye gönüllü uyumu artırmak için yaptığı çalışmalar sonucunda, vergiye gönüllü uyumu başlangıç noktasına göre artırdığı ve dolayısıyla daha az harcamaya ihtiyaç olduğudur. Ayrıca, vergiye gönüllü uyumu artırmak için gerekli olan alt yapı harcamaları tamamlanmış ve daha az bütçeye ihtiyaç duyulmuş olması da bu azalmayı açıklayabilir niteliktedir.

2017 ve 2018 performans programlarından, önceki dönemlerdeki uygulamaların devam ettirildiği ve amaçların genişletilmesi doğrultusunda performans göstergelerinin bazılarının ağırlık kazandığı görülmektedir. 2017 yılında, mükellef memnuniyet oranının arttığı, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetim ve etkinliğinin artırıldığı ve tahsilatın etkinliğinin sağlandığı görülmektedir. Bununla birlikte, vergilendirmede toplumsal farkındalık ve vergi bilincini artırmak amacı için yapılan çalışmalar sonucunda, sadece kanuni süreler içinde verilen beyanname sayısında başarılı olduğu, diğer göstergelerde yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu bağlamda, 2017-2018 performans programları değerlendirildiğinde, vergi idaresinin vergi uyumunu etkileyen ekonomik faktörler üzerine yoğunlaştığı, buna karşın sosyal faktörlere yeterince yer verilmediği görülmektedir (GİB, 2017; 2018).

Vergi kaçırın mükelleflerin, vergi kaçırma sonucunda, ahlâki bir memnuniyet sağlamaları halinde vergi uyumlarının etkileneceği ileri sürülmektedir. Buna karşın vergi kaçırın mükelleflerin, vergiye uyum göstermeleri için vergi teşvikleri ve ödüllerin daha cazip olduğu inancına sahip oldukları da ileri sürülmektedir (Devos, 2014: 298). Bu bağlamda, vergi uyumunun artması için GİB'in bazı teşvikler uyguladığı görülmektedir. Buna göre, 2017 yılında vergiye uyum gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için;

Gelir ve kurumlar vergisini düzenli ödeyen mükelleflere sağlanan vergi indirimi ile beyaz eşya ve mobilya sektöründe uygulanan KDV ve ÖTV avantajları ile ilgili olarak; 17 ulusal TV ve 14 radyo kanalında 7 gün reklam spotu yayınlanmış, 14 ilde billboard, AVM ve Outdoor TV'lerde (dijital büyük ekran, YHT, metro) reklam yayını ve sosyal medya hesaplarında görsel yayın kampanyaları yürütülmüştür (GİB, 2017).

Ayrıca, beyaz eşyada ÖTV kaldırılmış, mobilyada KDV oranı % 18'den % 8'e indirilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için % 5 vergi indirimi uygulanmıştır. Bununla birlikte, bu % 5'lik indirim her gelir vergisi mükellefi için değildir. Genel olarak, GİB'in mükelleflerin vergiye uyumunu teşvik etmek amacıyla, vergi indirimi ve reklam kullanımından faydalanıldığı söylenebilir.

GİB, vergi iletişim merkezi 09.00-19.00 saatleri aralığında hizmet vermektedir. Vergi ile ilgili oluşabilecek her hangi bir soru veya sorunun çözümü için bir merkezin bu şekilde hizmet

veriyor olmasının, vergi uyumunu artıracığı beklenmektedir (GİB, 2018a). Ayrıca, GİB'in mobil uygulamalarının, vergi uyumunu artırma için yardımcı olması da beklenmektedir (GİB, 2018a).

GİB, yaptığı analizlerde 1.2 milyon kişinin kira geliri elde ettiğini ancak, birkaç yüz bin mükellefin gelirini beyan etmediğini tespit etmiştir. Bunun üzerine, GİB, kira gelirlerini beyan eden mükelleflerin vergi uyumlarını artırmak amacıyla ünlü bir komedyen yardımıyla, önceden hazırlanmış kira gelirleri beyannamesi için bir tanıtım videosu hazırlatmıştır (GİB 2015). Böylelikle kira geliri beyan etmesi gereken mükelleflere, bu video yardımıyla yükümlülüklerini nasıl yerine getirecekleri eğitimi sağlanmıştır. Söz konusu bu eğitim ile GİB, kira gelirini beyan eden mükellef sayısı % 33 artmıştır (OECD, 2015: 178).

“6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun Taksit Hatırlatması” ve “7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun” tanıtımına ilişkin, görsel ve yazılı medyada reklam yapılmıştır. Ayrıca, konuya istinaden bez ve kâğıt afişler kullanılmış, bazı mükelleflerle yüz yüze bazı mükelleflerle de telefon ile görüşülmüştür (GİB, 2017).

2017 vergi rekortmenleri için yapılan ödül töreninde T. C. Maliye bakan yardımcısı konuşmasında; “vergi müfettişleri ve vergi dairelerinin artık cezalandırıcı olmaktan öte yönlendirici ve bilgilendirici olarak görüldüğüne ve gelir politikalarının daha etkin, adil ve rekabetçi olması için çaba sarf edileceğine” yer vermiştir. Ayrıca,

Vatandaşların vergiye gönüllü uyumunu artıracak düzenlemelere gittik. İzaha davet müessesesini getirdik, uyumlu mükellefleri yüzde 5'lik vergi indirimini ile ödüllendirdik. Kolaylaştırılmış tecil uygulaması da bunlardan bir tanesi. Vatandaş odaklı çalışmalardan birisi olarak da Hazır Beyan Sistemi'ni devreye soktuk. Kira, ücret, menkul sermaye iradı gibi kazançlar elde edilen mükelleflerin beyannameleri hazırlanarak, onaylarına sunuldu. Bu yıl sistem üzerinden 1 milyon 441 bin 458 mükellef beyanname verdi. Hazır Beyan Sistemi ile beyanname veren mükellefler tarafından bu yılın mart ayında 58,2 milyar lira gelir, 39,4 milyar lira matrah beyan edilirken, bu matrah üzerinden 10,8 milyar lira vergi hesaplandı. Bu sistemden beyanname veren mükellef sayısı geçen yıla oranla yüzde 3,24 arttı. Yeniden yapılandırma kanunlarının vergi tahsilatını artırdığına” yönelik ifadelerle de konuşmasının devamında yer vermiştir ([www.ankara.gov.tr](http://www.ankara.gov.tr)).

Vergi idaresinin sunacağı hizmetler için, servis kalitesinin artırılması gönüllü uyumun artırılması için gereklidir (Brostek, 2011: 17). Bu bağlamda, vergi uyumunu % 100'e varan bir şekilde artıran vergi idarelerinin, disiplinli eğitim sürecini sürdürdükleri ve servis hizmetlerine mükelleflerin online girişlerinin kolaylaştırıldığı uygulamaları kullandıkları görülmektedir (Dohrmann ve Pinshaw, 2009: 14). Buna göre, 2004 yılından bu yana, teknoloji kullanımı ile dosyalama için harcanan zaman 237 saatten 82 saate düşmüştür (PWC, 2019: 13). Ayrıca, Tokat ilinde muhasebe meslek mensuplarının katılımı ile yapılan bir çalışmada, katılımcılar e-uygulamaların faydalı olduğunu, zaman tasarrufu ve performans artışı sağladığını belirtmişlerdir



(Çimen, 2017: 104-105). Mükellefler için online hizmetlerin geliştirilmesinin yanında, beyannamelerin ön hazırlığı için bir sertifika uygulaması da hem mükelleflerin vergi uyumunu artırmakta hem de vergi idaresinin etkinliğini artırdığı tespit edilmiştir (Dohrmann ve Pinshaw, 2009:18). GİB, “bilanço ve işletme esasına göre mükellefiyet başlatacak girişimcilere yönelik, yükümlülüklerini bildiren ve kişisel vergi takvimi oluşturarak indirilmesine imkân veren” bir programı, 3 Haziran 2016’da başkanlığın internet sayfasında kullanıma açmıştır. GİB, vergi uyumunu “geliştirme çalışmaları kapsamında, serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazançla ilişkin” yükümlülükleri, “İnteraktif Vergi Danışmanı uygulaması” ile 5 Ekim 2017 itibariyle kullanıma açmıştır (GİB, 2017).

Kahramanmaraş ilinde yapılan anket çalışmasında; “İnsanlar ödediği verginin nerelere harcandığını bilmek ister” ifadesine katılımcıların % 90’ının “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu tespit edilmiştir (Yardımcıoğlu vd.,2014: 110). Eskişehir ilinde ikamet eden ve gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin katılımcı olduğu bir alan araştırmasında, “Ödenen vergilerin nerelere harcandığı doğru beyanda bulunma eğilimini artırır” ifadesine katılımcıların % 69’u “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde beyanda bulunduğu görülmüştür (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008: 42). Bu bağlamda, mükelleflerin vergi uyumlarının artırılabilmesi için devletin; topluma hizmet sunma nihai hedefi ile şeffaf, hesap verilebilir ve verimli bir şekilde hareket ettiğini temin eden ve görselleştiren önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu önlemler, vergi sistemi ya da idaresi reformlarının ötesinde, sağlam bir devlet-toplum ilişkisi geliştirerek ve devletin meşruluğunu artırarak tüm kamu sistemini göz önünde bulundurmaya gerektirmektedir. Bu bağlamda kamu hizmetlerinin kalitesi, kamu bütçesinin şeffaflığı ve kontrolü ya da yolsuzlukla mücadele, bu önlemlerden sadece birkaçıdır (Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), 2010: 26). Yapılan bir çalışmada ABD’deki yaşamın her yönü için hizmet ve altyapı sağlamada vergilerin rolünün mükelleflere hatırlatılması, IRS nin vergi uyumunu artırmasını sağlayabileceği ileri sürülmektedir (Olson, 2009: 35) Türkiye’de mükellefler, GİB’in toplanan vergilerin nerelere harcandığının şeffaf olmadığını düşünmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 10). Bununla birlikte, vergilerin nerelere harcandığı bilgisi, BÜMKO tarafından mükelleflerle paylaşılmaktadır. Ayrıca, harcamaların hangi alanlara yöneldiği BÜMKO sitesinden takip edilebilir olmaktadır. BÜMKO, vergi gelirlerinin nerelere harcanacağına ilişkin grafikler yayınlamaktadır (Vergi Ödeyenlerin Paraları Nereye Harcanacak, 2016 [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)).

### Grafik 1: Vergi Ödeyenlerin Parası Nerelere Harcanacak?



**Kaynak:** Vergi Ödeyenlerin Paraları Nereye Harcanacak, 2016 www.bumko.gov.tr

“Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü”, 2018-2020 dönemi için oluşturulan Orta Vadeli Mali Planda, vergi uyumu için (2017, www.resmigazete.gov.tr):

- Vergi sisteminde adalet ve etkinliğin sağlanması,
- Vergi mevzuatının basitleştirilmesi,
- “Kayıtlı ekonomiye geçişin sağlanması amacıyla, kayıt dışı ekonominin boyutunun ölçülmesi ve etkilerinin analizi, vergiye gönüllü uyumun artırılması, mevzuattaki boşlukların giderilmesi, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, farkındalığın artırılması” ile vergi “paylaşım ve analiz kapasitesinin geliştirilmesi” için “kayıt dışı eylem planı” hazırlıklarının sürdürülmesi”,
- Mükellef hizmetlerinin geliştirilmesi, hedeflerine yer verilmiştir.

Vergi uyumu için 2012-2013 dönemi için oluşturulan orta vadeli mali planda öngörülen hedefler, 2018-2020 dönemi orta vadeli mali planda revize edilmiş haliyle yer almaktadır. Buna göre, 2018-2020 orta vadeli planda 2012-2013 dönemi orta vadeli plandaki hedeflerine yeniden yer vermekte ve ek olarak, vergi adaletini pekiştirme hedefine yer verilmektedir.

Maliye Bakanlığı 2018 yılı performans programında, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması için bazı performans hedefleri belirlenmiştir. Bu hedefler, kayıtdışı ekonomi ile mücadele edilmesine ve adil vergi sistemine yöneliktir. Buna göre, uyumsuz mükellefler için caydırıcı vergi politikaları ile mükelleflerin vergiye uyumlu hale getirilmesi beklenmektedir (Maliye Bakanlığı, 2018).

Türkiye’de vergi uyumunun artırılması için yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde, genel olarak, mükelleflerin vergi uyumunu artırıcı faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve aynı zamanda af uygulamalarının bu artışta, azalma meydana getirdiği görülmektedir. Ayrıca, vergi adaletini

sağlamanın, vergi uyumu sağlamak için önemine değinildikten sonra, vergi adaleti sağlayıcı politikaların hedeflendiği görülmektedir. Bunlara ek olarak, kayıtdışı ekonomi ile mücadele edildiği görülmektedir.

GİB'in, mükelleflerin vergi uyumunun artırılması için online hizmetlerdeki artış gibi birçok yenilik getirdiği görülmektedir. Ayrıca, mükellef odaklı yaklaşımın benimsenmesi ile GİB'in mükelleflerin vergiye uyumunu artırılmasının başarılı olduğu da söylenebilir. Bunlara ek olarak, BÜMKO'nun, mükelleflerin vergi uyumunu artırmak için toplanan vergi gelirlerinin, nerelere harcandığını ilan ettiği ve böylelikle şeffaflığı artırdığı görülmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLERE/ DEĞİŞKENLERE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

Siyasal bir organizasyon olarak kurulmuş olan devlet, yasalar aracılığıyla vergilemenin sınırlarını çizmekte ve mükellefler de bu sınırlar içerisinde hareket etmektedir. Mükellefler zaman zaman devletin çizmiş olduğu bu sınırların dışına çıkarak (vergi kaçakçılığı), bazen de sınırlar içinde kalarak (vergiden kaçınma) hareket alanlarını değiştirmektedir. Bahsedilen bu durumlarda, mükellefler ekonomik bir çıkar elde etmektedir. Bu bağlamda bu durum, vergi uyumunun ekonomik yönünü oluşturmaktadır. Bir de, vergi uyumunun psikolojik yönü vardır. Şöyle ki, mükellefler, kendilerine yüklenen bu vergisel sorumluluğun her ne kadar bilincinde olsa da, ekonomik olmayan bir başka ifadeyle çeşitli psikolojik faktörler nedeniyle, hareket alanlarını yine değiştirmektedirler. Ancak, mükelleflerin, devletin çizdiği sınırlar içerisindeki hareket kabiliyetini, sadece ekonomik ya da sadece psikolojik faktörlerin etkileyeceğini düşünmek, vergi uyumunu sağlamak için yetersizdir. Yapılan çalışmalarda genel olarak, vergi uyumuna, sadece ekonomik ya da sadece psikolojik faktörlerin etkisi araştırılmıştır. Ancak mükellef subjektif bir varlıktır. Mükelleflerin subjektif bir varlık olması, her ne kadar vergi uyumunun parça parça incelenmeye, bir başka ifade ile her bir faktörün tek tek etkisini incelemeye müsait olduğunu gösterse de, sonuca varmak için, vergi uyumunu etkileyen faktörlerin bir bütün halinde incelenmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda bu çalışmada, vergi uyumunu etkileyen faktörlerin bir arada ve bir yapısal eşitlik modeli yardımıyla incelenmesi, vergi uyumunu etkileyen faktörlerin sonuçlarının doğru yorumlanması için önemlidir. Bu nedenle vergi uyumunu etkileyen faktörlerin araştırıldığı alan araştırmasına bu başlık altında yer verilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde; ikinci bölümde yer verilen, vergi uyumunu etkileyen ekonomik, sosyo-psikolojik ve idare ile ilgili faktörler ve demografik değişkenler, mükelleflere yöneltilen bir anket formu aracılığıyla ölçülmektedir. Daha sonra anket formu ile elde edilen veriler ve GİB'sayfasından elde edilen Tahsilat/Tahakkuk oranları, uygun test ve analizlerin kullanıldığı ve söz konusu faktörlerin ve değişkenlerin vergi uyumuna etkisini ölçen bir yapısal eşitlik modeli geliştirilmektedir.

### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

5018 Sayılı KMYKK'nın beşinci bölümünde; gelirlerin toplanması/gelirler politikası ve ilkeleri başlığı altındaki 36. maddesinde "Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir" ilkesi yer almaktadır. Bu kanunun 38. maddesinde gelirlerin toplanması sorumluluğunun; gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle yetkili ve görevli olanlara ait olduğu belirtilmiştir. 5018 Sayılı KMYKK'nın 36. maddesindeki ilkenin, gereğinin yerine getirebilmesi için aynı kanunun, birinci kısım birinci bölüm 3. maddesinde tanımlanan kamu giderinin ve fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarının vergi uyumunu artırmadaki rolü araştırılacaktır. Bu bağlamda, kamu harcamalarının, vergi uyumunu etkileyen faktörler arasındaki yerinin belirlenmesi de amaçlanmaktadır.

Literatürde, vergi uyumu çalışmaları, teorik ve deneysel incelemeler ile yer almaktadır. Buna göre, yapılan çalışmalarda, vergi uyumunu belirleyen faktörler; denetim, vergi oranı, yaptırımlar, vergi idaresi ve vergi sistemi üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu bağlamda, kamu harcamalarına ilişkin bir faktörün, vergi uyumuna etkisini araştıran bir çalışmaya henüz rastlanılmamıştır. Bir başka ifade ile kamu harcamalarının kullanımının, vergi uyumunu etkileyen değişkenler arasındaki yeri araştırılmıştır. Ayrıca, fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarının, vergi uyumunu etkileyen faktörler arasındaki yerinin araştırılmasına şu ana kadar rastlanılmamıştır.

Bu araştırma, fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarının; vergi uyumunu etkileyen faktörler arasındaki yerini tespit etmek için sorulan sorular ve ispatlamayı amaçladığı bulgular açısından diğer çalışmalara katkı sağlar niteliktedir.

Gerek akademik, gerek idari çalışmalar incelendiğinde, vergi uyumu üzerine yapılan çalışmalar, saha araştırması içeren ve mali açıdan desteğe ihtiyaç duyulan araştırmalardır. Bu çalışmalarda, genel olarak, saha araştırmalarında anket tekniğinden yararlanıldığı görülmektedir. Saha araştırması içermeyen çalışmaların ise; IRS, OECD gibi kurumların verilerinden yararlanılarak hazırlandığı görülmektedir. Literatür taraması tamamlandığında, Türkiye'de kamu harcamalarının vergi uyumunu etkileyen faktörler arasındaki yerinin, gerek anket tekniği içeren bir akademik saha araştırması, gerekse TÜİK veya T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış bir araştırmanın, mevcut olmadığı görülmektedir. Bu bağlamda, kamu harcamalarının bir faktör boyutu olarak vergi uyumuna etkisinin tespit edilmesi için *ölçek* geliştirilmesinin ve mükelleflerin fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcaması tercihlerinin tespit edilmesinin, bu çalışmanın getirdiği yenilikler olduğu söylenebilir. Aynı zamanda, bu araştırmanın, araştırma sahasının kapsamı bakımından da özgün bir değere de sahip olduğu da söylenebilir.

Bu araştırma, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen değişkenlerden biri olan fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarını ölçmeyi amaçlayan aynı zamanda yapısal eşitlik modeli geliştiren diğer araştırmalara rehber olma niteliğindedir.

### 3.2. Araştırma Soruları

Bu başlık altında, yapılacak olan bu çalışmanın, araştırma sorularına yer verilmektedir. Söz konusu bu sorular aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

1. İnsanlar neden vergi öder?
2. Denetim mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
3. Önceki denetimler mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
4. Yaptırımlar mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
5. Vergi yükü algısı mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
6. Eşitlik algısı mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
7. Hükümet birey ilişkisi mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
8. Mali bağlantı mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
9. Kamu Harcamaları mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
10. Devlete güven mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
11. Dini inanç mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
12. Yaş mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
13. Cinsiyet mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
14. Medeni durum mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
15. Eğitim mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?
16. Aylık kişisel gelir mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi?

### 3.3. Araştırma Modelinin Geliştirilmesi ve Test Edilecek Hipotezler

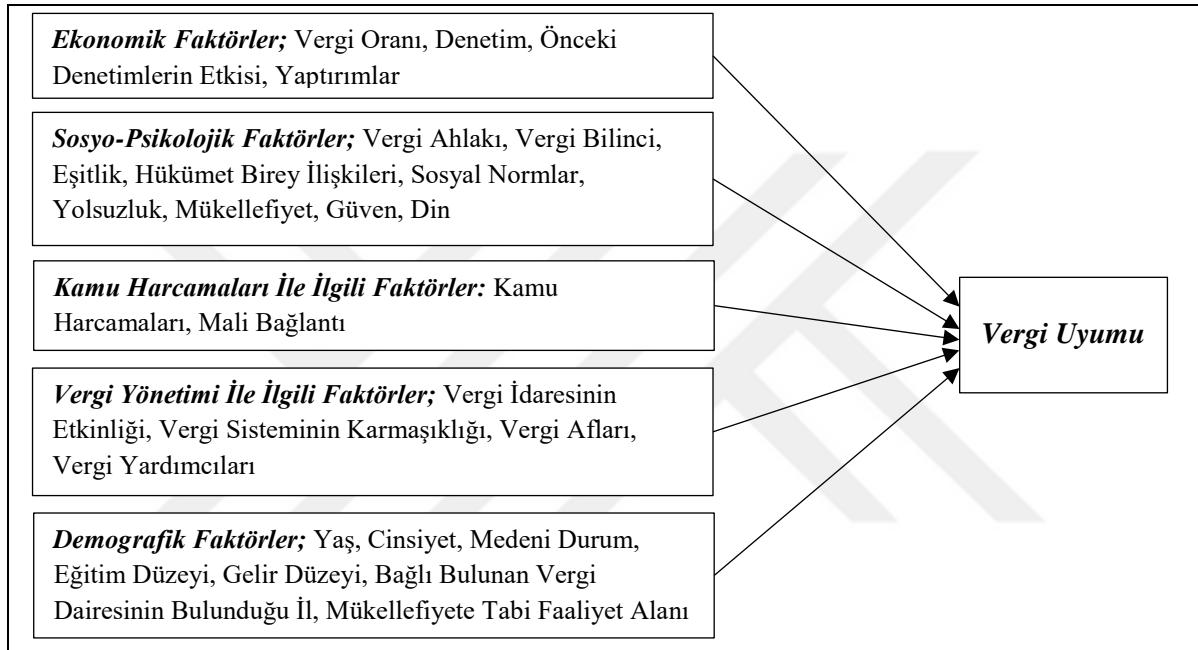
Mükelleflerin, vergi uyumunu etkileyen faktörleri tespit etmek için bir yapısal eşitlik modeli geliştirilecektir. Yapısal eşitlik modeli; doğrudan ölçülemeyen örtük değişkenler arası ilişkilerin incelenmesinde, diğer modellere göre üstündür ve 1970'li yıllardan bu yana kullanılmaktadır. Bu bağlamda bu araştırma modelinin geliştirilmesine ve geliştirilen model aracılığıyla test edilecek hipotezlere bu başlık altında yer verilmektedir.

Literatürde vergi uyumu için çeşitli modeller geliştirilmiştir (Allingham ve Sandmo,1972; Yitzhaki 1974; Song ve Yarbrough, 1978; Fisher vd., 1992; OECD, 2004; Kirchler 2007; Chau ve Leung, 2009; Loo vd., 2009; Barbuta-Mișu, 2011; Alm vd., 2012; Aktan, 2012; ATO, 2014). Bu çalışma için oluşturulacak olan yapısal eşitlik modeli; daha önce oluşturulmuş modeller ve ikinci bölümde yer verilen faktörler ve değişkenler göz önünde bulundurularak oluşturulmuştur. Buna göre, vergi uyumunu etkileyen faktörler; ekonomik, sosyo-psikolojik, kamu harcamaları ile ilgili ve

vergi yönetimi ile ilgili faktörler ve demografik değişkenler olmak üzere beş ana başlık altında toplanmıştır. Ayrıca, bu beş ana başlık altında 26 değişkene yer verilmiştir.

Bu araştırmada, mükelleflerin vergi uyumlarını belirleyen sosyo-psikolojik faktörlerin alt değişkeni olan kamu harcamalarının yerini tahmin etmek için öngörülen model Şekil 4'te yer almaktadır. Buna göre kamu harcamalarının vergi uyumuna olan etkisini ortaya koyabilmek için kamu harcamaları ile ilgili faktörlere ayrı bir boyut olarak öngörülen modelde yer verilmektedir.

**Şekil 4: Önerilen Araştırma Modeli**



Model için test edilecek olan hipotezler aşağıdaki gibidir:

- H<sub>1</sub> : Denetimin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>2</sub> : Önceki denetimlerin etkisinin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>3</sub> : Yaptırımların vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>4</sub> : Vergi yükü algısının vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>5</sub> : Eşitlik algısının vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>6</sub> : Hükümet birey ilişkisinin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>7</sub> : Mali bağlantının vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>8</sub> : Kamu Harcamalarının vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>9</sub> : Devlete güvenin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>10</sub> : Dini inancın vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>11</sub> : Yaşın vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>12</sub> : Cinsiyetin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.
- H<sub>13</sub> : Medeni durumun vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

H<sub>14</sub> : Eğitimin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

H<sub>15</sub> : Aylık kişisel gelirin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

H<sub>1</sub> : Hipotezindeki denetim için anket formundaki 12. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>2</sub> : Hipotezindeki önceki denetimlerin etkisi için anket formundaki 13. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>3</sub> : Hipotezindeki yaptırımlar için anket formundaki 14. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>4</sub> : Hipotezindeki vergi yükü algısı için anket formundaki 18. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>5</sub> : Hipotezindeki eşitlik algısı için anket formundaki 19. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>6</sub> : Hipotezindeki hükümet birey ilişkisi için anket formundaki 20. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>7</sub> : Hipotezindeki mali bağlantı için anket formundaki 23. ve 25. sorulardan yararlanılmıştır.

H<sub>8</sub> : Hipotezindeki kamu harcamaları için anket formundaki 29, 30, 31 ve 32. sorulardan yararlanılmıştır.

H<sub>9</sub> : Hipotezindeki devlete güven için anket formundaki 34. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>10</sub> : Hipotezindeki din için anket formundaki 35. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>11</sub> : Hipotezindeki yaş için anket formundaki 1. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>12</sub> : Hipotezindeki cinsiyet için anket formundaki 2. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>13</sub> : Hipotezindeki medeni durum için anket formundaki 3. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>14</sub> : Hipotezindeki eğitim için anket formundaki 4. sorudan yararlanılmıştır.

H<sub>15</sub> : Hipotezindeki aylık kişisel gelir için anket formundaki 5. sorudan yararlanılmıştır.

### **3.4. Araştırmanın Yöntemi**

Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen faktörlerin tespit edilebilmesi için nicel araştırma yöntemlerinden biri olan betimsel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Bu araştırma yöntemi ile geniş kitlelerin görüşleri ve özellikleri betimlenebilmektedir. Bu bağlamda, veri toplama aracı olarak anket yönteminden yararlanılmıştır. Çalışmada kullanılan anket formu, dört kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda; demografik değişkenlere, ikinci kısımda; ekonomik faktörlere, üçüncü kısımda; sosyo-psikolojik faktörlere, kamu harcamaları ile ilgili faktörlere ve dördüncü kısımda; vergi yönetimi ile ilgili faktörlere yer verilmektedir.

Çalışmada kullanılan anket formundaki sorular hazırlanırken, daha önce hazırlanmış bazı çalışmalardaki anket sorularından yararlanılmıştır. Buna göre, ekonomik faktörlerden; denetim değişkeni için Organ ve Çavdar (2017)'dan, vergi bilinci değişkeni için Özen vd. (2015)'den, kamu harcamaları bilinci değişkeni için Çiçek (2006)'ten, Demir (2009)'den ve Yeşilyurt (2015)'tan, vergi affı değişkeni için Saraçoğlu ve Çaşkurulu (2011)'dan, vergi yardımcıları değişkeni için Şahin (2011)'den, vergi ahlaki değişkeni için Song ve Yarbrough (1978)'den, güven değişkeni için Bilgin (2011)'den yararlanılmıştır. Geliştirilen anket formunda 60 soru yer almaktadır. 62 sorunun yer



aldığı bu anket formu pilot anket olarak Trabzon ilinde 120 dolaysız vergi mükellefine uygulanmıştır. Daha sonra pilot anket için testler yapılmış, anlaşılamayan soruların bir kısmı çıkarılmış bir kısmı da düzeltilmiş ve böylelikle anket formunun nihai hali oluşturulmuştur. Buna göre, nihai anket formunda 50 soruya yer verilmektedir. Bu sorulardan 8 tanesi demografik değişkenlere, 5 tanesi ekonomik faktörlere, 34 tanesi sosyo-psikolojik faktörlere, kamu harcaması ile ilgili faktörlere ve 3 tanesi vergi yönetimi ile ilgili faktörlere yönelik sorulardır. Ekonomik ve sosyo-psikolojik faktörler ve vergi yönetimi ile ilgili faktörler için 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Kamu harcamaları ile ilgili faktörlerin bir kısmı için 5'li likert ölçeği kullanılırken bir kısmı için özel seçenek kullanılmıştır.

Vergi uyumunu etkileyen faktörler araştırılırken, deneysel çalışmalarda katılımcı grupların çoğunun öğrencilerden oluştuğu bilinmektedir (Foncesa ve Myles, 2018: 47). Öğrencilerin, vergi uyumu çalışmalarında katılımcı olarak kullanımı çok tartışmalı olduğu söylenebilir. Bu tartışmanın nedeni, öğrencilerin, vergi süreciyle ilgili herhangi bir deneyimleri veya etkileşimlerinin olmamasıdır. Ayrıca, vergi uyumunun, parasal ödüllerden daha geniş olan sosyal faktörler tarafından etkilenmekte olduğu savunulmaktadır. Bu bağlamda, öğrencilerin davranışlarının, tipik vergi mükellefinin davranışıyla eşleşmeyeceği ve bu sosyal faktörleri içselleştiremeyecekleri söylenebilir. Söz konusu bu nedenlerden ötürü, bu çalışmada kullanılan anket formu vergi mükelleflerine uygulanmıştır.

Araştırma evreni; Türkiye genelindeki dolaysız vergi mükelleflerinden oluşmaktadır. Aralık 2018 itibari ile Türkiye'deki "gelir vergisi faal mükellef sayısı" 1.922.498'dir. Buna karşın servet vergisi mükelleflerinin sayılarına ilişkin, kamuya açık herhangi bir veriye henüz rastlanılmamıştır. Buna göre, örneklem büyüklüğü, % 5 hata payı ve % 95 güven aralığında 385 olarak belirlenmiştir. Araştırmanın amacına uygun olarak örneklemin belirlenmesinde, tesadüfi örnekleme yöntemlerinden, tabakalı örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Her tabakadan örnekleme girecek olan birimler, orantılı paylaşırma yöntemi ile seçilmiştir. Araştırmanın, Türkiye genelini temsil etmesi amacıyla TÜİK üç düzeyde yapılan istatistiki bölge birimleri sınıflandırmasından yararlanılmıştır (TÜİK, 2018, [www.planlama.org](http://www.planlama.org)). Buna göre, Düzey I de yer alan Bölgeler için Düzey II illerindeki mükellef dağılımlarına göre iller seçilmiştir. Bu iller; İstanbul, Balıkesir, İzmir, Bursa, Antalya, Kayseri, Samsun, Trabzon, Ankara, Erzurum, Malatya ve Gaziantep'tir. Böylelikle Türkiye'nin her bölgesinden orantılı olarak verilerin elde edilmesi sağlanarak, örneklemin, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen faktörleri, Türkiye genelini yansıtacak şekilde tespit edeceği varsayılmıştır. Bu illerin vergi borcuna sadık iller sıralamasına göre; İstanbul 7, Balıkesir 26, İzmir 4, Bursa 14, Antalya 59, Kayseri 34, Samsun 17, Trabzon 15, Ankara 13, Erzurum 30, Malatya 37 ve Gaziantep 58. sırada yer almaktadır (Vergi Borcuna Sadık İller, 2017, <https://vergialgi.net>). Aşağıda Tablo 8'de, iller, gelir vergisi faal mükellef sayıları ve uygulanacak anket sayılarına yer verilmiştir.

**Tablo 8: Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları ve Uygulanması Gereken Anket Formunun İllere Göre Dağılımı**

	İller	Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı	Oran (%)	Anket Sayısı
1	İstanbul	508877	45.60	176
2	Balıkesir	29829	2.67	11
3	İzmir	132043	11.83	46
4	Bursa	85275	7.64	30
5	Antalya	83197	7.46	29
6	Kayseri	32718	2.93	12
7	Samsun	27425	2.46	10
8	Trabzon	15557	1.39	6
9	Ankara	136629	12.24	48
10	Erzurum	10052	0.90	4
11	Malatya	12280	1.10	5
12	Gaziantep	42021	3.77	15
	Toplam	1115903	100	392

### 3.5. Veriler

Araştırma hipotezlerinin test edilmesi için kullanılacak olan veriler, Türkiye’de 12 ilde dolaysız vergi mükelleflerine uygulanan anket formu verilerinden ve 2018 yılı için GİB tarafından ilan edilen İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranı verilerinden oluşmaktadır. Bu bağlamda, anket formu Türkiye’de 12 ilde 800 dolaysız vergi mükellefine uygulanmıştır. Söz konusu bu mükellefler; ticari kazanç, serbest meslek kazancı, zirai kazanç ve gayrimenkul sermaye iradı elde etmekte ve vergi ödemektedir. Ayrıca servet vergisi mükellefleri de örnekleme yer almaktadır. Anket formlarından 18 tanesi, hatalı olması ve verilerin daha sağlıklı olabilmesi için örneklemeden çıkarılmıştır. Veriler, SPSS ve AMOS paket programları yardımıyla değerlendirilmiştir.

### 3.6. Bulgular ve Değerlendirme

Bu başlık altında; verilere ilişkin betimleyici istatistiklere, verilerin normal dağılımı ve güvenilirlik analizi bulgularına, açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi bulgularına, hipotez testlerine ve değerlendirmelerine yer verilmektedir.

#### 3.6.1. Betimleyici İstatistikler

Bu başlık altında, 12 ilden elde edilen anket verilerinin, betimleyici istatistiklerine yer verilmektedir. Bir başka ifade ile demografik değişkenlerin ve farklılaşan likert ölçeği sorularının betimleyici istatistiklerine bu başlık altında yer verilmektedir.

### 3.6.1.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Soruların Frekans Dağılımları

Tablo 9’da, anket formunun uygulandığı illere, istatistiksel olarak uygulanması gereken anket sayısı ve uygulanan anket sayısına yer verilmektedir. Buna göre, uygulanması gereken anket sayısının (392) neredeyse iki katı anketin uygulandığı görülmektedir.

**Tablo 9: İllere Göre Uygulanan Anket Sayısı Frekans Dağılımları**

	İller	Uygulanması Gereken Anket Sayısı	Uygulanan Anket Sayısı
1	İstanbul	176	251
2	Balıkesir	11	47
3	İzmir	46	98
4	Bursa	30	48
5	Antalya	29	41
6	Kayseri	12	28
7	Samsun	10	49
8	Trabzon	6	50
9	Ankara	48	49
10	Erzurum	4	30
11	Malatya	5	50
12	Gaziantep	15	41
	Toplam	392	782

Aşağıda Tablo 10’da, katılımcıların demografik dağılımlarına yer verilmektedir. Buna göre, katılımcıların % 13,8’i kadın ve 86,2’si erkek mükelleflerden oluşmaktadır. Katılımcıların % 22,4’ünün bekâr ve % 77,6’sının evli olduğu görülmektedir. Katılımcıların yaş dağılımlarından; % 16,9’unun 18-30; 35,9’unun 31-40; % 30,7’sinin 41-50; % 13,8’inin 51-60; % 2,3’ünün 61-70 ve % 0,4’ünün 71 yaş ve üstü olduğu görülmektedir. Katılımcıların eğitim durumları dağılımlarından; % 30’unun ilköğretim, % 39,9’unun lise, % 7’sinin ön lisans, % 21,8’inin lisans ve % 1,2’sinin lisansüstü derecesine sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların aylık kişisel gelir dağılımlarından; % 1,6’sının 0-1000 TL; % 7,7’sinin 1001-2000 TL; % 19,2’sinin 2001-3000 TL; % 21,9’unun 3001-4000 TL; % 14,6’sının 4001-5000 TL; % 13,1’inin 5001-6000 TL; % 9,6’sının 6001-7000 TL; % 5’inin 7001-8000 TL; % 2,9’unun 8001-9000 TL; % 1,2’sinin 9001-10000 TL; % 3,3’ünün 10000 TL ve üzeri gelir elde ettiği görülmektedir.

**Tablo 10: Katılımcıların Demografik Frekans Dağılımları**

Demografik Faktörler		Katılımcıların (%)
Cinsiyet	Kadın	13,8
	Erkek	86,2
Medeni Durum	Bekâr	22,4
	Evli	77,6
Yaş	18-30	16,9
	31-40	35,9
	41-50	30,7
	51-60	13,8
	61-70	2,3
	71+	0,4
Eğitim Durumu	“İlköğretim”	30
	“Lise”	39,9
	“Ön lisans”	7
	“Lisans”	21,8
	“Lisans Üstü”	1,2
Aylık Kişisel Gelir	0-1000	1,6
	1001-2000	7,7
	2001-3000	19,2
	3001-4000	21,9
	4001-5000	14,6
	5001-6000	13,1
	6001-7000	9,6
	7001-8000	5
	8001-9000	2,9
	9001-10000	1,2
	10001+	3,3

Tablo 10’a göre, katılımcıların çoğunun; erkek, evli, 31-40 yaş grubunda, lise mezunu ve aylık kişisel geliri 3001-4000 grubunda olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, iş hayatında kadınların sayısının az olması, katılımcıların çoğunun erkek olmasını, katılımcıların çoğunluğunun 31-40 yaş grubunda olması çoğunluğun evli olmasını ve katılımcıların çoğunun lise mezunu olması çoğunluğun 3001-4000 aylık kişisel gelir grubunda olmasını açıklar niteliktedir.

Tablo 11’de katılımcıların vergi ile ilgili işlemlerini kimlerin yaptığına ilişkin dağılımlar yer almaktadır. Buna göre katılımcıların; % 23,7’si kendisi, % 2,1’i çocuklarına, eş-dost akrabalarına, % 13,5’i kendi istihdam ettiği muhasebeci ve % 60,8’si muhasebeci veya mali müşavirlerle vergi ile ilgili işlemlerini yerine getirmektedir.

**Tablo 11: Katılımcıların Vergi ile İlgili İşlemlerini Yaptırdığı Kişilerin Frekans Dağılımı**

Yaptırılan Kişi	(%)
Kendim yapıyorum	23,7
Çocuklarıma, eş-dost akrabalarıma yaptırıyorum	2,1
Kendi istihdam ettiğim muhasebecime yaptırıyorum	13,5
Muhasebeci veya mali müşavirlere yaptırıyorum	60,8

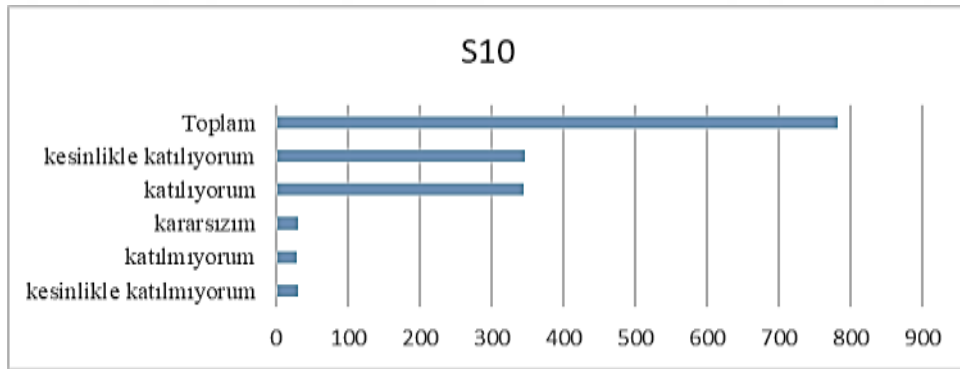
Tablo 11'e göre, katılımcıların çoğunun vergi ile ilgili işlemlerini vergi yardımcıları aracılığıyla yerine getirdikleri görülmektedir.

### 3.6.1.2. 5'li Likert Ölçeğinin Kullanıldığı Soruların Frekans Dağılımları

Bu başlık altında, 5'li likert ölçeğinin kullanıldığı, yapılacak analizlerde kullanılacak ve aynı zamanda kamu harcamaları ile ilgili olan anket sorularının, frekans dağılımlarına yer verilmektedir.

Aşağıdaki Grafik 2'de, 'Vergi vermenin bir vatandaşlık görevi olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 4 ve % 3,6'sının kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 44,1 ve % 44,4'ünün katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

**Grafik 2: Vergi Vermenin Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**

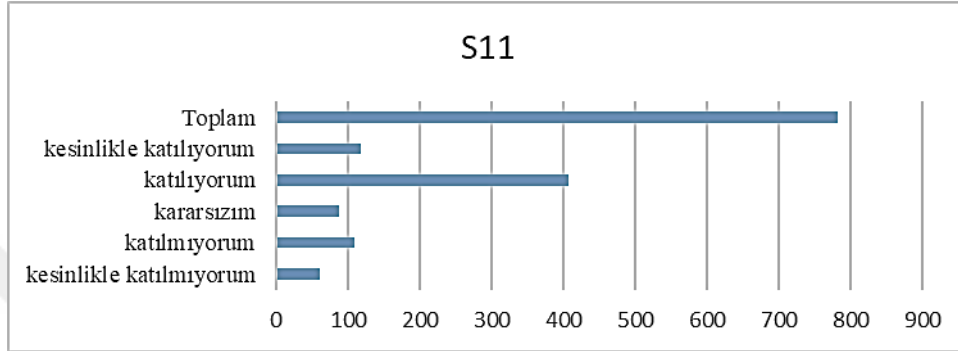


Grafik 2'ye göre, mükelleflerin çoğunun vergi vermeyi bir vatandaşlık görevi olarak gördüğü söylenebilir. Ayrıca, katılımcıların % 88,5'inin vergi vermenin bir vatandaşlık görevi olduğu düşüncesine sahip olmalarının, sadece vergi ahlâkının yüksekliğinin bir göstergesi olarak değil, aynı zamanda, vergi bilincinin de yüksek olduğunu göstermekte olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, gerek GİB tarafından, gerek akademik ve gerek bağımsız çalışmalarla sürdürülen, vergi bilincini artırma çalışmalarının başarılı olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 3'te, 'Hiçbir zaman denetlenmeyeceğini bilse dahi, vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler vardır düşüncesine katılıyor

musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 7,7 ve % 13,9’unun kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 52 ve % 15,1’inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

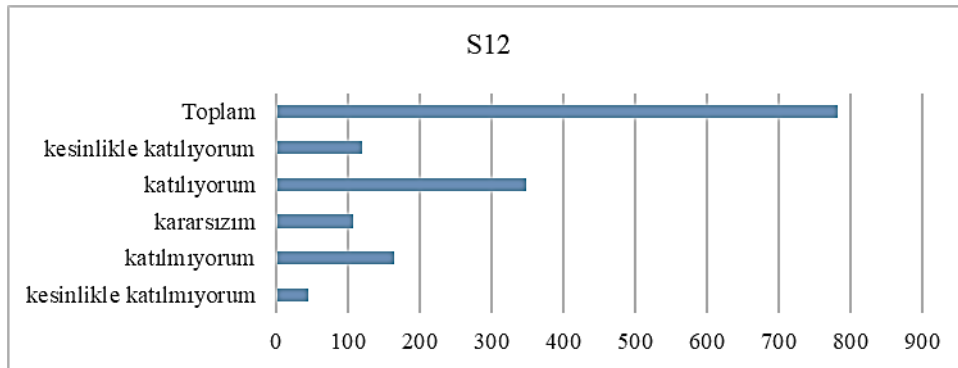
**Grafik 3: Hiçbir Zaman Denetlenmeyeceğini Bilse Dahı, Vergi İle İlgili Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getiren Mükellefler Vardır düşüncesine katılıyor musunuz?**



Grafik 3’e göre, katılımcıların çoğunun; hiçbir zaman denetlenmeyeceğini bilse dahi, vergiye uyum gösteren mükelleflerin var olduğu düşüncesine, başka bir ifade ile denetimden bağımsız vergi ahlâkı olan mükelleflerin olduğu düşüncesine sahip olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 4’te, ‘Yapılan denetimlerin vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesinde etkili olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 5,6 ve % 21’i kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 44,5 ve % 15,2’sinin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

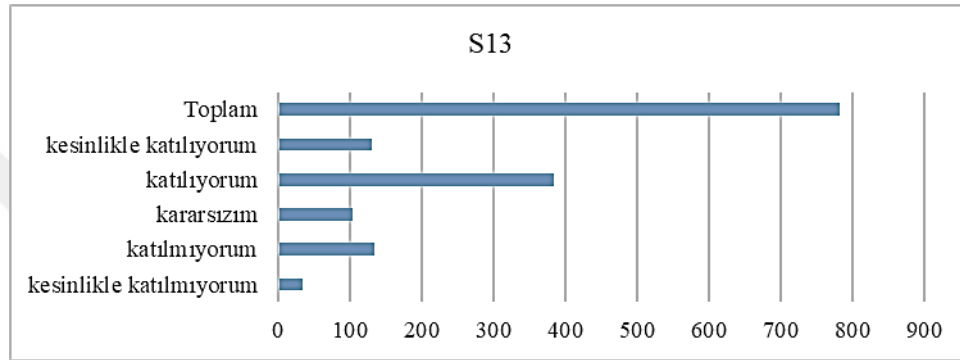
**Grafik 4: Yapılan Denetimlerin Vergi İle İlgili Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesinde Etkili Olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?**



Grafik 4’e göre, katılımcıların çoğunun, vergi denetiminin vergi uyumunu etkilediği düşüncesine sahip olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 5’te, ‘Mükelleflerin birden fazla denetim geçirmelerinin, vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmelerinde etkili olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların % 4,2 ve % 17’sinin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 49 ve % 16,6’sının katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

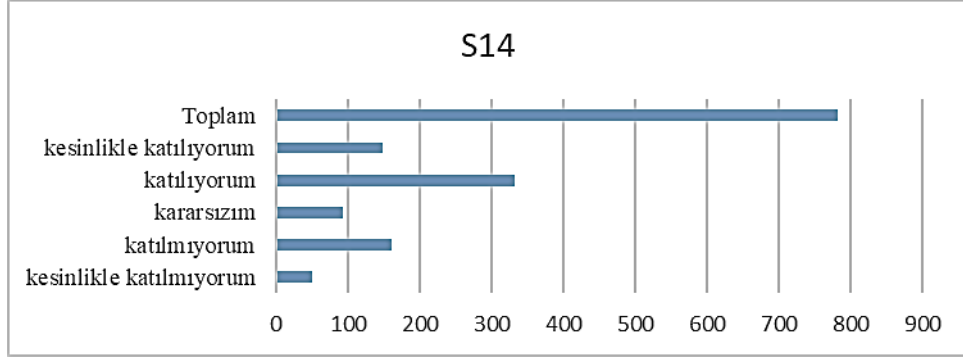
**Grafik 5: Mükelleflerin Birden Fazla Denetim Geçirmelerinin, Vergi İle İlgili Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getirmelerinde Etkili Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 4’teki frekans dağılımından, denetimin, vergi uyumunu artırıcı bir değişken olduğu yönünde bir sonuca ulaşılırken, katılımcıların çoğunluğunun verdiği beyan doğrultusunda, tekrarlanan denetimlerin de vergi uyumunu artırıcı bir değişken olabileceği sonucuna ulaşılabilir. Bu bağlamda, mükellefin, denetim olasılığını ilk denetimi geçirmeden önce göz ardı ettiği ya da vergi uyumunu etkilemeyecek kadar düşük varsaydığı, buna karşın devamında geçirdiği denetimlerin, vergi uyumunu telkin edici nitelikte olduğu ve böylesi bir denetim olasılığının vergi uyumunu artırdığı söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 6’da, ‘Mevcut vergi cezalarının, vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesinde etkili olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 6,3 ve % 20,6’sının kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 42,5 ve % 18,9’unun katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

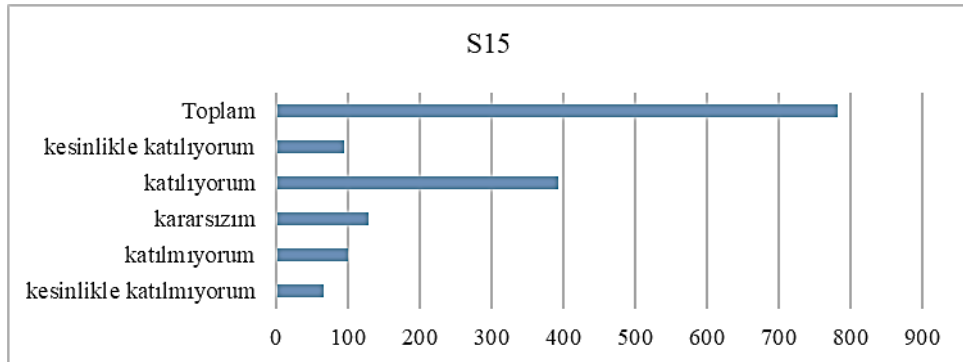
**Grafik 6: Mevcut Vergi Cezalarının, Vergi ile İlgili Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesinde Etkili Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 6'ya göre, katılımcıların çoğunun, vergi cezalarının, mükelleflerin vergi uyumunu artırdığı düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, Türkiye'de uygulanmakta olan vergi cezalarının, caydırıcı bir yaptırım özelliğine sahip olduğu, bir başka ifade ile vergi uyumunu artırıcı nitelikte olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 7'de, 'Fırsatı olsa bile vergi ile ilgili hilelere başvurmayan, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 8,3 ve % 12,8'inin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 50,3 ve % 12,1'inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

**Grafik 7: Fırsatı Olsa Bile Vergi ile İlgili Hilelere Başvurmayan, Vergisel Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getiren Mükelleflerin Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



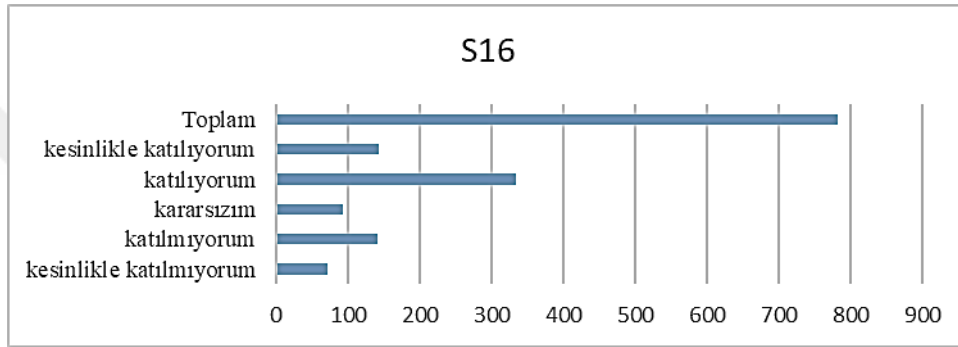
Grafik 7'ye göre, katılımcıların % 62,4'ünün, vergi ahlakı yüksek olan mükelleflerin var olduğu düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Bu sonuç, aynı zamanda katılımcıların, mükelleflerin hiçbir zaman denetlenmeyecek olduğunu bilmelerine karşın, yine de vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getireceği düşüncelerine sahip olmaları ile de



desteklenir niteliktedir. Bu bağlamda, vergi ahlâkının, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen önemli değişkenlerden biri olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 8’de, ‘Verginin, devlet eliyle sunulan kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alındığı düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 9,2 ve % 18’inin kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum; % 42,6 ve % 18,3’ünün katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

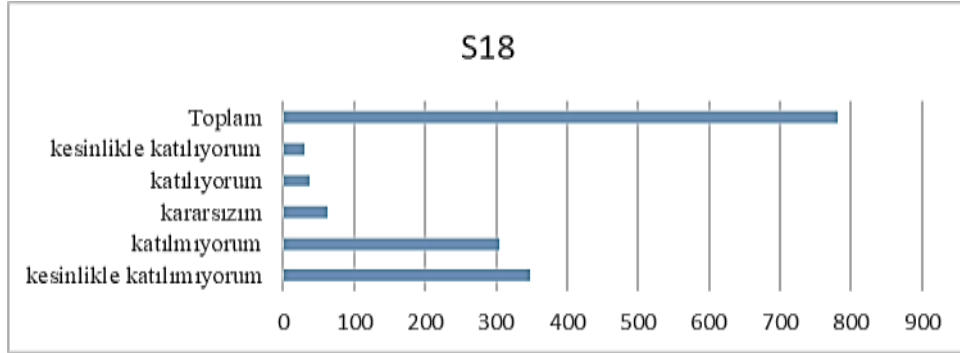
**Grafik 8: Verginin, Devlet Eliyle Sunulan Kamu Hizmetlerinin Karşılığı Olarak Alındığı Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 8’e göre, katılımcıların çoğunun, vergiyi kamusal mal ve hizmetlerin karşılığı olarak gördüğü ve vergiler ile sunulan hizmetler arasındaki bağı kurduğu söylenebilir. Öyle ki, her ne kadar vergi karşılıksız olarak alınıyor olsa da, mükellefler, ödedikleri vergilerin karşılığını kamusal mal ve hizmet olarak beklediği, bir başka ifade ile vergiyi kamu harcamalarının karşılığı olarak gördüğü söylenebilir. Bu bulgu, mükelleflerin, vergi ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiye dair düşüncelerini gösterir niteliktedir. Buradan hareketle, vergi bilinci ve kamu harcamaları bilincinin karşılıklı etkileşimle birbirini artırabileceği ve dolayısıyla bu durumun, vergi uyumunu artırır nitelikte olduğu söylenebilir. Buna karşın katılımcıların neredeyse % 32’sinin vergiler ile kamu harcamaları arasındaki bağı kuramadığı söylenebilir. Devlet eliyle sunulan mal ve hizmetlerde bedavacılık sorunu olmasının buna neden olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 9’de, ‘Türkiye’de vergi yükünün adaletli dağıtıldığı düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 44,4 ve % 39’unun kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 4,9 ve % 3,8’inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

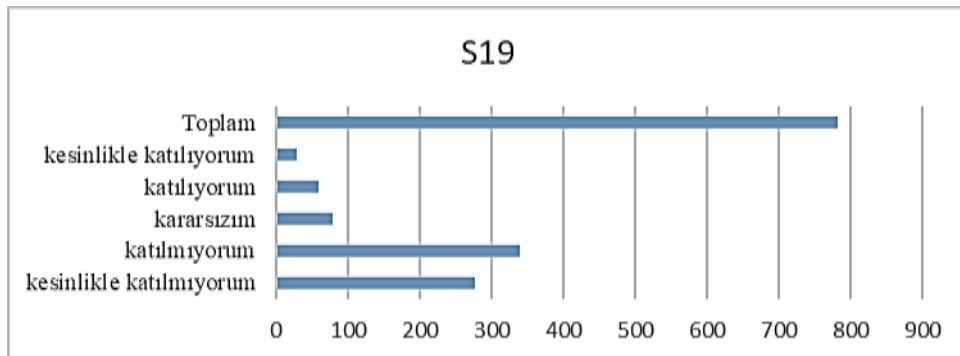
**Grafik 9: Türkiye’de Vergi Yükünün Adaletli Dağıtıldığı Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 9’a göre, katılımcıların çoğunun ülkemizdeki vergi yükünün adaletli dağıtılmadığı düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Anket formları kontrol edildiğinde, katılımcılardan bazılarının “kesinlikle katılmıyorum” kutucuğuna, tekrarlayan işaretleme yaptıkları, bazılarının, anket formunun bir kısmına adil dağıtılmadığına dair sitemlerini not düştikleri görülmüştür. Bu bağlamda, mükelleflerin, vergi yükünün adil dağıtılmadığı yönündeki düşüncelerini, bu şekilde ifade etmelerinden yani böylesi bir tepki vermelerinden, bu düşünceye sahip olmaktan ne kadar rahatsız oldukları görülebilmektedir. Böylelikle vergi yükünün adil dağıtılmasının, mükelleflerin, vergi uyumunu etkileyen en önemli değişkenlerden biri olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 10’da, ‘Türkiye’de aynı gelir düzeyine sahip mükelleflerin aynı düzeyde vergi ödediği düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 35,3 ve % 43,5’inin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 7,5 ve % 3,6’sının katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

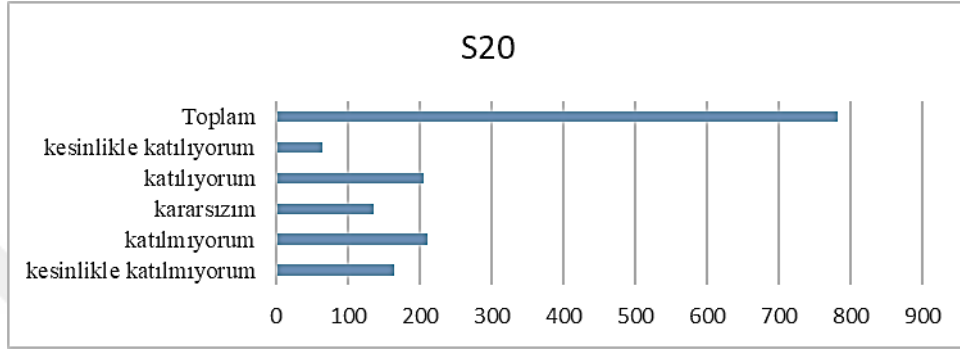
**Grafik 10: Türkiye’de Aynı Gelir Düzeyine Sahip Mükelleflerin Aynı Düzeyde Vergi Ödediği Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 10’a göre, mükelleflerin, benzer durumda olan mükellefler arasında eşitliğin olmadığı düşüncesine sahip oldukları söylenebilir. Ayrıca, mükelleflerin, vergi yükünün adaletli dağıtılmadığı yönündeki düşünceleri de bu bulguyu destekler niteliktedir.

Aşağıdaki Grafik 11’de ‘Türkiye’de hükümetin, etkin ve verimli bir şekilde çalıştığı düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 21,1 ve % 27’sinin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 26,3 ve % 8,2’sinin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

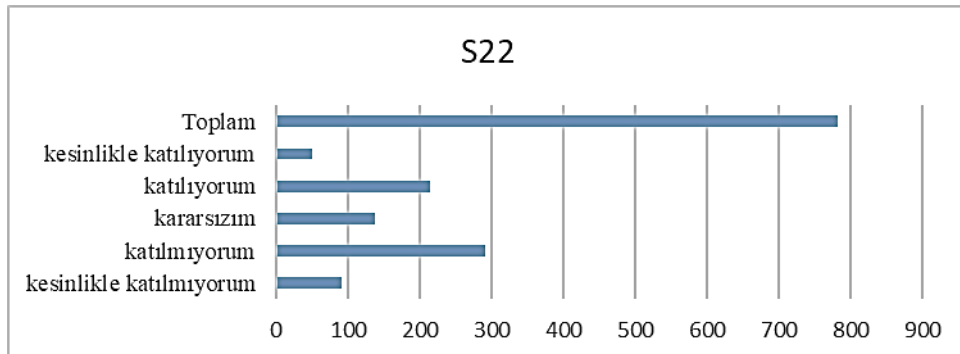
**Grafik 11: Türkiye’de Hükümetin, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Çalıştığı Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 11’e göre, katılımcıların çoğunun, ülkemizde hükümetin, etkin ve verimli bir şekilde çalışmadığı düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Hükümetin, etkin ve verimli bir şekilde çalışması, literatürde, vergi uyumunu artıran nedenler arasında gösterilmektedir. Böylelikle bu bulgu, ülkemizdeki mevcut vergi uyumsuzluğu durumunu açıklayan nedenler arasında gösterilebilir.

Aşağıdaki Grafik 12’de, ‘Eğitim, sağlık, savunma ve sosyal yardım hizmetleri dışındaki devletin yaptığı diğer hizmetlerin, hangileri olduğunu bilmek mümkündür düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 11,5 ve % 37,2’sinin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 27,4 ve % 6,4’ünün katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

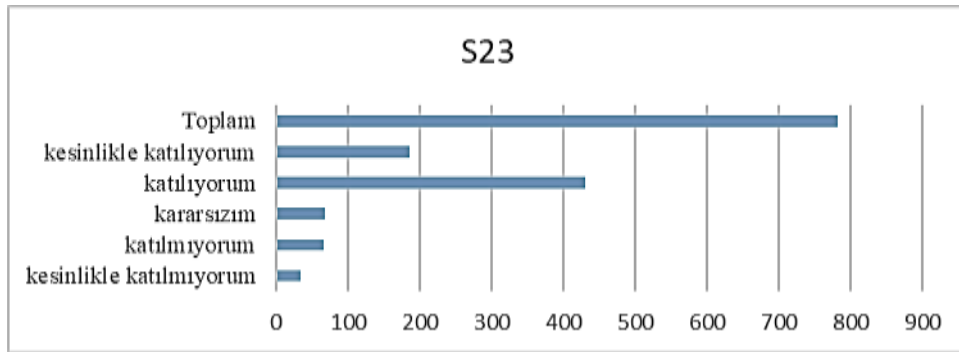
**Grafik 12: Eğitim, Sağlık, Savunma ve Sosyal Yardım Hizmetleri Dışındaki Devletin Yaptığı Diğer Hizmetlerin, Hangileri Olduğunu Bilmek Mümkündür Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 12'ye göre, katılımcıların çoğunun; eğitim, sağlık, savunma ve sosyal yardım hizmetleri dışındaki devletin yaptığı diğer hizmetlerin, hangileri olduğunu bilmenin mümkün olmadığı görüşüne sahip olduğu söylenebilir. Bu ifade ile mükelleflerin, popüler kamu harcamaları olarak adlandırabilecek harcamaları bilmesi, buna karşın popüler olmayan kamu harcamalarını bilmediği varsayımını doğrulamaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin, popüler harcamaları bildiği, ancak, popüler olmayan harcamaları bilmediği, kamu harcama bilinçlerinin düşük olduğu ve böylelikle mali bağlantı kurabilmelerinin güçleştiği, dolayısıyla popüler olmayan kamu harcamalarına ilişkin bilincin düşük olmasının, vergi uyumsuzluğuna neden olabileceği söylenebilir. Aynı zamanda BÜMKO'nun kamu harcamalarına yönelik bilgileri paylaşıyor olmasına rağmen mükelleflerin bu bilgilerden yoksun olmaları hem BÜMKO'nun şeffaflığı sağlamadaki rolünü hem de mali bağlantı kuramamaktan kaynaklanan vergi uyumsuzluğunu açıklar niteliktedir.

Aşağıdaki Grafik 13'te, 'Vergilerin nasıl harcandığını ve devlet eliyle sunulan hizmetlerin hangi yolla geri döndüğünü izlemek mükellefin görevlerinden biridir düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 4,2 ve % 8,3'ünün kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 55,1 ve % 23,8'inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

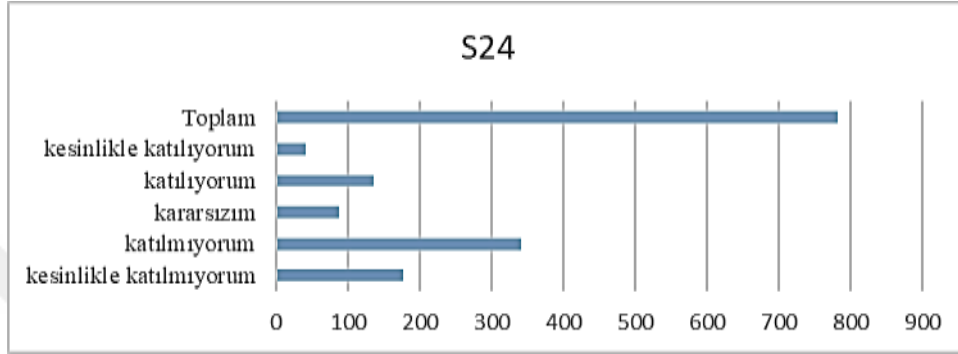
**Grafik 13: Vergilerin Nasıl Harcandığını ve Devlet Eliyle Sunulan Hizmetlerin Hangi Yolla Geri Döndüğünü İzlemek Mükellefin Görevlerinden Biridir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 13'e göre, mükelleflerin çoğunun, kamu harcamalarını takip etmenin, onlar için bir yükümlülük olduğu düşüncesine sahip oldukları söylenebilir. Mükellefin, kanunla belirlenen vergi ile ilgili yükümlülükleri arasında, böyle bir yükümlülük tanımlaması mevcut değildir. Daha önce yapılan bir mülakat çalışmasında (Şahin ve Cenikli, 2015), tek bir mükellefin bu yükümlülüğü, mükellefin yükümlülükleri arasında tanımlamasından yola çıkılarak, bu ifade anket formuna dâhil edilmiştir. Bu bağlamda, mükelleflerin, yasal yükümlülüklerinin neler olduğu bilgisine tam olarak sahip olmadığı söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 14'te, 'Türkiye'de ödenen vergilerin ne oranda ve nerelere harcandığını takip etmek mümkündür düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 22,6 ve % 43,6'sının kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 17,4 ve % 5,2'sinin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

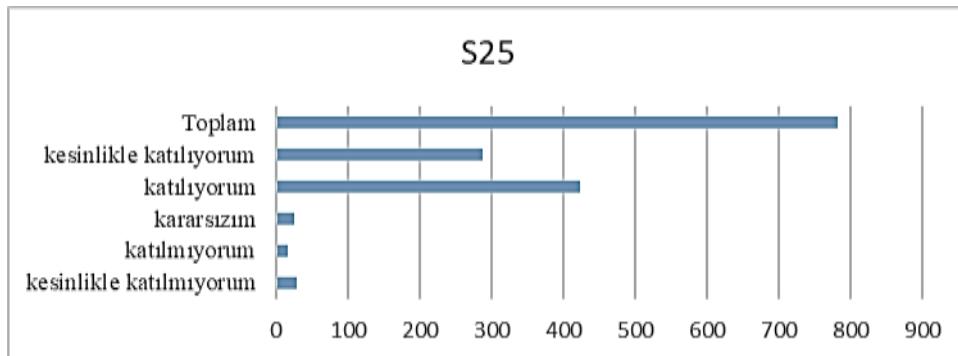
**Grafik 14: Türkiye'de Ödenen Vergilerin Ne Oranda ve Nerelere Harcandığını Takip Etmek Mümkündür Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 14'e göre, mükelleflerin çoğunun, Türkiye'de ödenen vergilerin, ne oranda ve nerelere harcandığını takip etmenin mümkün olmadığı düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Oysaki Türkiye'de ödenen vergilerin, ne oranda ve nerelere harcandığını bilgisi BÜMKO aracılığıyla takip edilebilir. Ancak, mükelleflerin, böylesi bir bilgiye sahip olmadıkları ve dolayısıyla kamu harcaması bilinçlerinin düşük olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 15'te, 'Ödediğiniz verginin nerelere harcandığını bilmek önemlidir düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 3,7 ve % 2'sinin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 54,2 ve % 36,8'inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

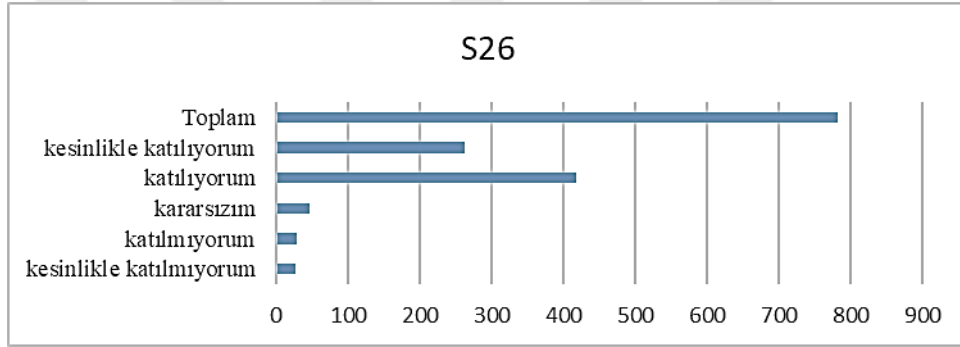
**Grafik 15: Ödediğiniz Verginin Nerelere Harcandığını Bilmek Önemlidir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 15'e göre, katılımcıların çoğunun, mükelleflerin ödedikleri vergilerin, nerelere harcadığını bilmesinin önemli olduğu düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Bu ifade, literatürde, mükelleflerin mali bağlantı kurup kuramadıklarını tespit etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu bağlamda, katılımcıların, beyan yüzdesi göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflerin teoride mali bağlantı kurabildikleri söylenebilir. Ayrıca bu bulgunun, katılımcıların, mükelleflerin kamu harcamalarını izlemeyi bir yükümlülük olarak görmeleri bulgusu ile de uyumlu olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 16'da, 'Devlet eliyle sunulan hizmetlerin gerekli olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 3,5 ve % 3,6'sının kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 53,5 ve % 33,5'inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

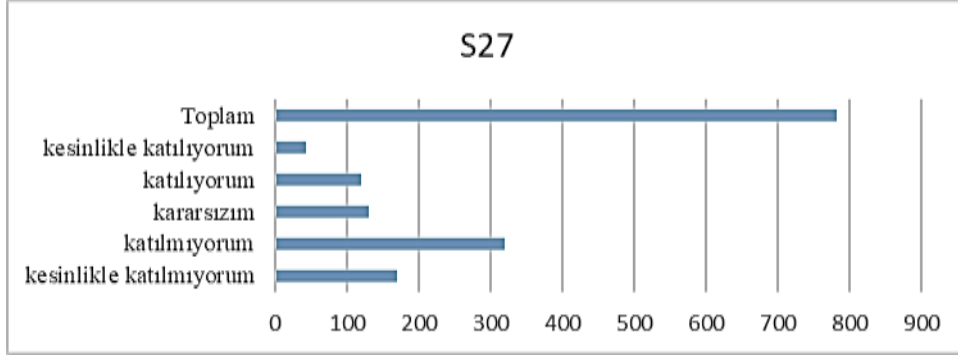
**Grafik 16: Devlet Eliyle Sunulan Hizmetlerin Gerekli Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 16'ya göre, katılımcıların çoğunun, kamu harcamalarının gerekli olduğu düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, kamu harcamalarının, mükellefler tarafından gerekli olarak görülmesinin, vergiye gönüllü uyum göstermeye meyilli olacakları şeklinde yorumlanmasını sağlayabilir. Çünkü kamu harcamalarını gereksiz bulan mükelleflerin, kamu harcamalarına tepki olarak vergi vermeyi reddettikleri bir başka ifade ile vergi uyumsuzluğu gösterdikleri literatürde savunulmaktadır. Bu bağlamda, Türkiye'de mevcut kamu harcamalarının yapılmasının vergi uyumunu azaltmayacağı söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 17'de, 'Türkiye'de sunulan kamu hizmetlerinin ve onlar için yapılan harcamaların şeffaf olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 21,7 ve % 40,8'inin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 15,2 ve % 5,5'inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

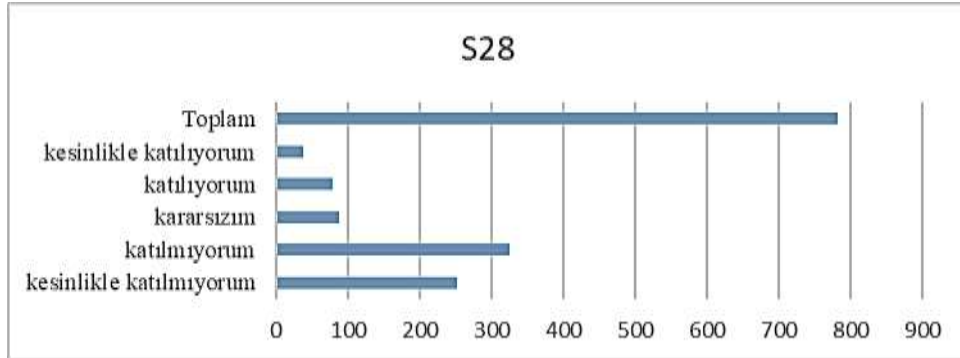
**Grafik 17: Türkiye’de Sunulan Kamu Hizmetlerinin ve Onlar İçin Yapılan Harcamaların Şeffaf Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 17’ye göre, katılımcıların çoğunun, kamu harcamalarının şeffaf olmadığı düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Bu durum, şüphesiz vergi uyumunu azaltır niteliktedir.

Aşağıdaki Grafik 18’de, ‘Vergi oranlarının artırılıp devlet eliyle daha çok kamu hizmeti sunulması gerektiği düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 32,2 ve % 41,6’sının kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 10,1 ve % 4,9’unun katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

**Grafik 18: Vergi Oranlarının Artırılıp Devlet Eliyle Daha Çok Kamu Hizmeti Sunulması Gerektiği Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**

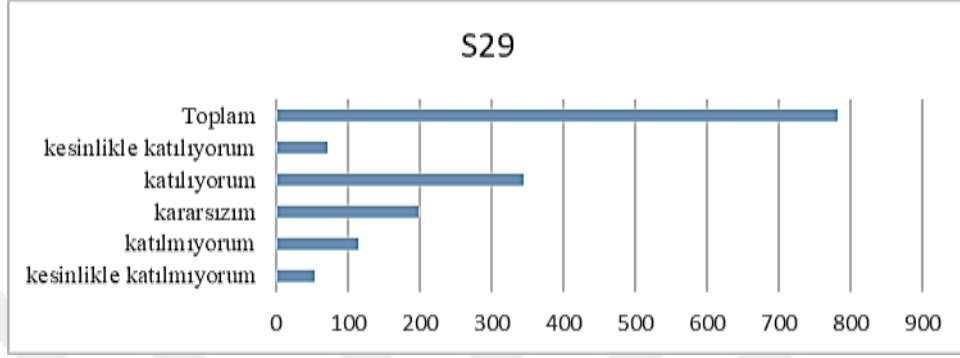


Grafik 18’e göre, katılımcıların çoğunun, mevcut kamu harcamaları sunumunu yeterli bulduğu ve artırılmaması gerektiği düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Öte yandan, vergi oranlarının artması dolayısıyla, ödeyecekleri vergilerin artması koşulu ve mükellefin böyle bir durum karşısındaki isteksizliği de bu bulguyu açıklar niteliktedir.

Aşağıda Grafik 19’da, ‘Mükelleflerin devletin sunduğu hizmetlerden elde ettikleri doğrudan faydanın/kişisel çıkarlarının, onların vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmelerini etkilediği düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 6,8 ve %

11,6'sının kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 44,1 ve % 9,2'sinin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

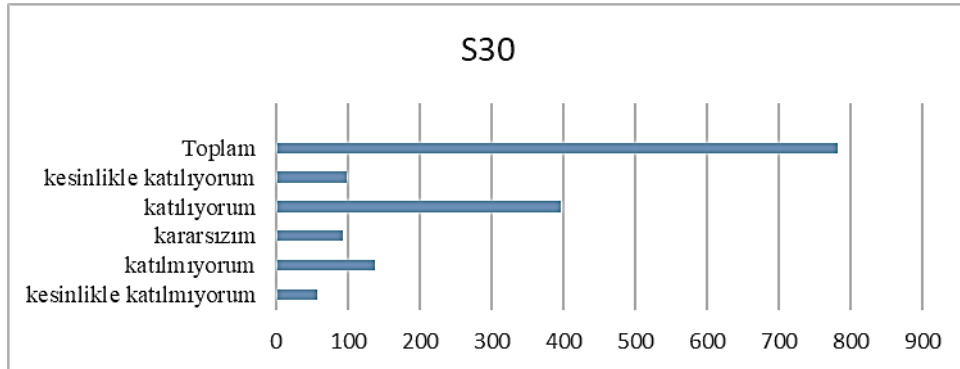
**Grafik 19: Mükelleflerin Devletin Sunduğu Hizmetlerden Elde Ettikleri Doğrudan Faydanın/Kişisel Çıkarlarının, Onların Vergisel Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getirmelerini Etkilediği Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 19'a göre, katılımcıların çoğunun, kamu harcamalarından elde ettikleri menfaatlerin, mükelleflerin vergi uyumunu artıracak görüşüne sahip oldukları söylenebilir. Bu bulgu, mükelleflerin, literatürde yer alan rasyonel ve Machiavelian mükelleflerin, kamu harcamalarından sağlayacakları faydanın vergi uyumlarına olan etkisini de açıklar niteliktedir.

Aşağıdaki Grafik 20'de 'Hükümetlerin, toplanan vergileri hangi alanlarda kullandığı (eğitim, sağlık, savunma vb.) vergi verme davranışını etkilemektedir düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 7,3 ve % 17,5'inin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 50,8 ve % 12,5'inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

**Grafik 20: Hükümetlerin, Toplanan Vergileri Hangi Alanlarda Kullandığı (Eğitim, Sağlık, Savunma vb.) Vergi Verme Davranışını Etkilemektedir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



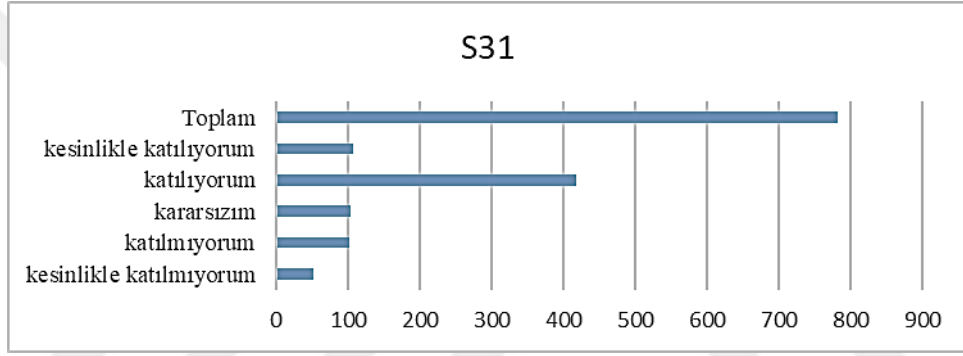
Grafik 20'ye göre, katılımcıların çoğunun, kamu harcamalarının hangi alanlara yöneldiğinin, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyeceği düşüncesine sahip oldukları söylenebilir. Bu bağlamda,



mükellefler tarafından onaylanan popüler harcamalar olarak nitelendirilebilecek olan bu harcamaların daha fazla yapılmasının, mükelleflerin vergi uyumuna yön veren harcamalar olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 21’de, ‘Devlet eliyle sunulan hizmetlerden duyulan memnuniyetin, vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini etkilediği düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 6,9 ve % 12,9’unun kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 53,5 ve % 13,7’sinin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

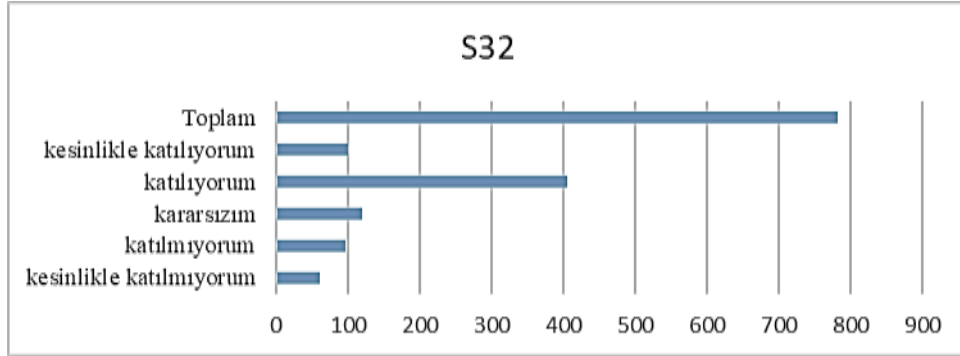
**Grafik 21: Devlet Eliyle Sunulan Hizmetlerden Duyulan Memnuniyetin, Vergisel Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesini Etkilediği Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 21’e göre, katılımcıların çoğunun, kamu harcamalarından duyulan memnuniyetin, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyeceği düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, katılımcıların bu ifadeye verdikleri cevapların yüzdesi göz önünde bulundurulduğunda, mükellefler tarafından onaylanan, özellikle, popüler olan harcamalardan duyacakları memnuniyetlerinin, vergi uyumuna yön veren ana değişkenlerden biri olduğu söylenebilir.

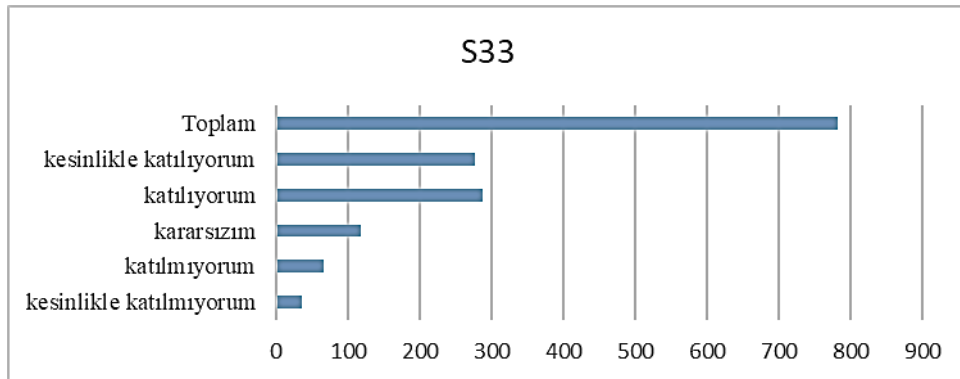
Aşağıdaki Grafik 22’de ‘Devlet eliyle sunulan hizmetlerin mantıklı olarak yapılmasının, etkinliğinin ve verimliliğinin vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini etkilediği düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 7,8 ve % 12,4’ünün kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 51,8 ve % 12,8’inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir. Buna göre, katılımcıların çoğunun, kamu harcamalarının etkin, etkili ve verimli olarak yapılmasının, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyeceği düşüncesine sahip olduğu söylenebilir.

**Grafik 22: Devlet Eliyle Sunulan Hizmetlerin Mantıklı Olarak Yapılmasının, Etkinliğinin ve Verimliliğinin Vergisel Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesini Etkilediği Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Aşağıdaki Grafik 23'te, 'Kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkan aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar, vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini engellemektedir düşüncesine katılıyor musunuz?' ifadesine katılımcıların; % 4,5 ve % 8,3'ünün kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 36,7 ve % 35,5'inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

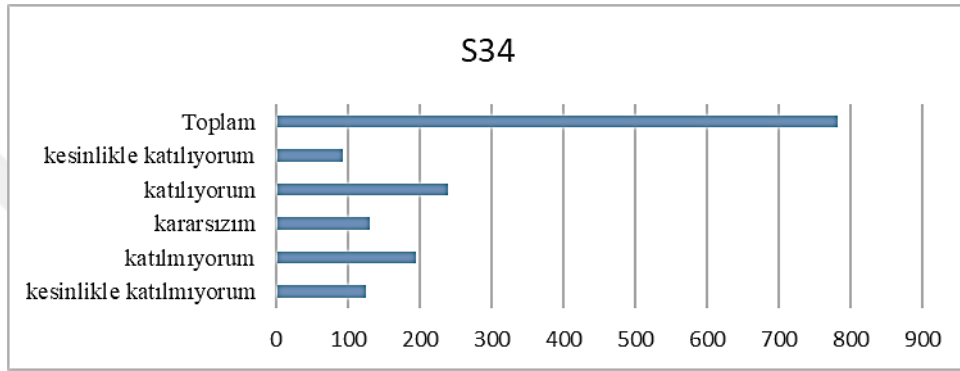
**Grafik 23: Kamu Harcamalarının Yapılış Süreci ve Bu Süreçte Ortaya Çıkan Aşırı Bürokrasi, İsraf ve Yolsuzluk Gibi Sorunlar, Vergisel Yükümlülüklerin Tam ve Zamanında Yerine Getirilmesini Engellemektedir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 23'e göre, katılımcıların çoğunun, "kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkabilen aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunların" (Tunçer, 2002: 125) mükelleflerin, vergi uyumunu negatif etkileyeceği düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte meydana gelen sorunlara, mükelleflerin hassasiyetle yaklaştığı ve vergi uyumlarının bu sorunlardan negatif etkilendiği söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 24’te, ‘Türkiye’de devletin (hükümetiyle, yasal sistemiyle, mahkemeleriyle, vergi idaresiyle, bürokratlarıyla ve memurlarıyla....vs.) güvenilir olduğu düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 15,9 ve % 24,9’unun kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 30,7 ve % 11,8’inin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

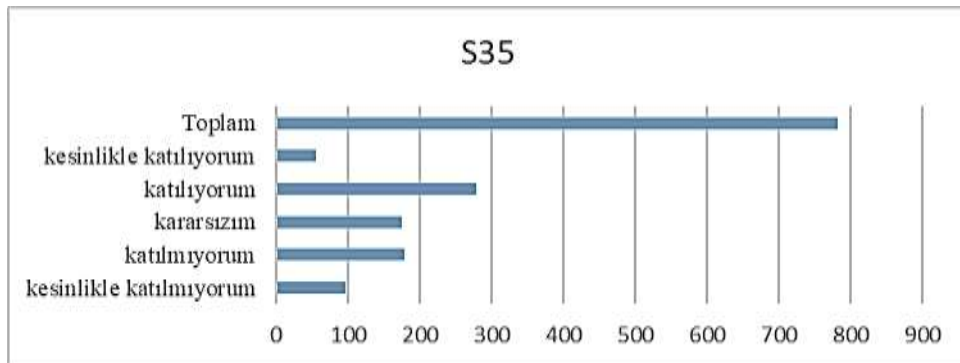
**Grafik 24: Türkiye’de Devletin (Hükümetiyle, Yasal Sistemiyle, Mahkemeleriyle, Vergi İdaresiyle, Bürokratlarıyla ve Memurlarıyla....vs.) Güvenilir Olduğu Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 24’e göre, katılımcıların cevapları arasında dikkate alınabilecek yükseklikte bir fark olmadığı, ancak, katılımcıların çoğunun, devletin güvenilir olduğu düşüncesine sahip olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki Grafik 25’te, ‘Mükelleflerin dini inancı gereği vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmektedir düşüncesine katılıyor musunuz?’ ifadesine katılımcıların; % 12,3 ve % 22,8’inin kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum; % 35,5 ve % 7’sinin katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir.

**Grafik 25: Mükelleflerin Dini İnanç Gereği Vergisel Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getirmektedir Düşüncesine Katılıyor Musunuz?**



Grafik 25'e göre, katılımcıların çoğunun, mükelleflerin vergi uyumunun dini inançlarından etkileneceği düşüncesine sahip olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, dini inancın Türkiye'de günlük hayata olan etkisi, literatürde yer aldığı haliyle, bu bulgu ile uyumludur.

Aşağıda Tablo 12'de katılımcıların, evet hayır şıklı sorulara ilişkin beyanlarına yer verilmektedir. Bir vergi mükellefi olarak devletin hangi alanlara harcama yaptığını takip ediyor musunuz? ifadesine, katılımcıların çoğunun, hayır şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir. Buna göre, katılımcıların çoğunun, kamu harcamalarını takip etmenin mükelleflerin görevlerinden biri olduğunu düşündüğü, buna karşın kamu harcamalarını takip etmedikleri söylenebilir. Bu bağlamda, mükelleflerin, kamu harcaması bilinçlerinin düşük olduğu da söylenebilir. Ayrıca, mükelleflerin, kamu harcamalarını takip etmenin güç olduğu yönündeki düşünceleri, harcamaları takip etmiyor oluşlarını açıklar niteliktedir. Aynı zamanda bu güçlüğün, bu harcamaları izlemelerine bir engel teşkil ediyor olması durumu da bu bulguyu açıklar niteliktedir.

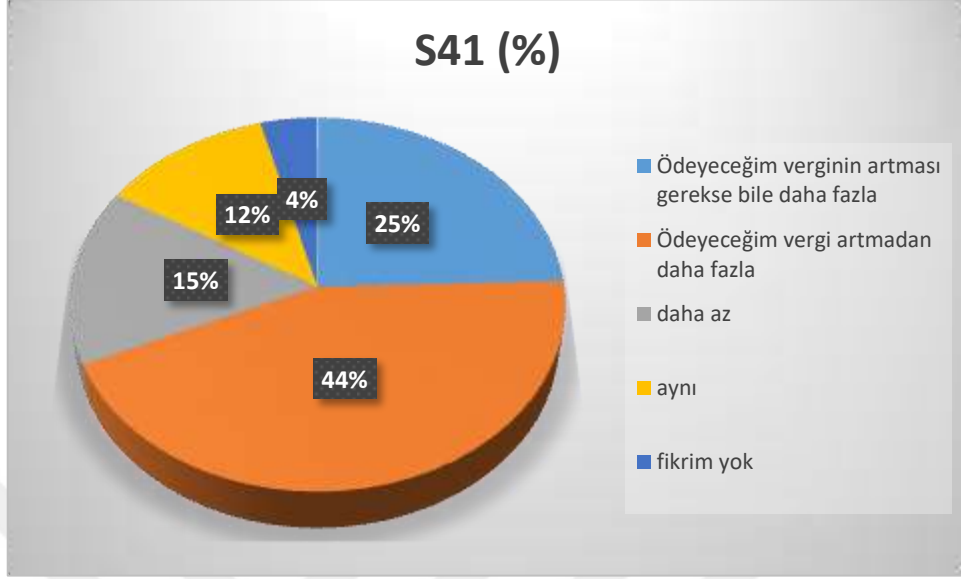
Türkiye'de sunulan kamu hizmetleri sizin de tercih ettiğiniz hizmetler midir? ifadesine katılımcıların çoğunun, hayır şeklinde beyanda bulunduğu görülmektedir. Buna göre, Türkiye'de sunulan kamu hizmetlerinin, mükelleflerin tercih ettiği hizmetler olmadığı söylenebilir. Ancak, mükelleflerin, kamu harcamalarını izlemelerinin mümkün olmadığı yönündeki görüşleri, takip edemedikleri bu harcamaların, kamu harcamaları tercihlerine uymadığı gibi bir sonucu da meydana getirmektedir. Bir başka ifade ile takip edemedikleri ve dolayısıyla bilgi sahibi olmadıkları kamu harcamalarının tercihlerine uygun olmadığı sonucunu meydana getirmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin kamu harcamaları tercihlerini yansıtmayan harcamaların, popüler olan kamu harcamaları; eğitim, sağlık, savunma ve kamu düzeni dışındaki harcamalar olduğu söylenebilir.

**Tablo 12: Katılımcıların Evet Hayırlı Seçenekli Sorulara Verdiği Cevapların Frekans Dağılımları**

Sorular	Evet (%)	Hayır (%)
Bir vergi mükellefi olarak devletin hangi alanlara harcama yaptığını takip ediyor musunuz?	31,2	68,8
Türkiye'de sunulan kamu hizmetleri sizin de tercih ettiğiniz hizmetler midir?	39,5	60,5

Aşağıda Grafik 26'da, katılımcıların, kamu harcaması tercihlerine ve bu tercihler için vergi ödemeleri ile ilgili beyanlarına yer verilmektedir. Buna göre, katılımcıların neredeyse yarısının (% 44), ödeyeceği vergiler artmadan daha fazla kamu harcaması yapılmasını tercih ettiği görülmektedir.

**Grafik 26: Katılımcıların Kamu Harcaması Tercihleri ve Bu Tercihler İçin Vergi Ödeme İle İlgili Beyanları**



Aşağıdaki Tablo 13'te, katılımcıların, fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcaması tercihleri ve bu hizmetler için vergi ödeme ile ilgili beyanlarına yer verilmektedir. Katılımcıların, fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarına yönelik düşünceleri, işaretledikleri kutucuklar göz önünde bulundurulduğunda, kamu harcamalarının artırılması yönünde olduğu ancak ödeyecekleri vergilerin artmaması koşuluyla, bu artışı destekledikleri görülmektedir. Yukarıdaki bulgularda, katılımcıların mevcut kamu harcamalarının tercihlerine uygun olmadığı yönündeki düşünceleri göz önünde bulundurulduğunda, yapılacak ya da artırılacak olan kamu harcamalarının tercih etmeyecekleri harcamalar olması olasılığı, daha fazla vergi ödemeyi istememe yönündeki düşüncelerini açıklar niteliktedir. Diğer bir yandan, katılımcıların çoğunun, zaten hali hazırda vergi yükünün adaletli dağıtılmadığı, hatta ödemesi gerektiğinden daha fazla vergi ödediği düşüncesine sahip mükellefler olması da bu sonucu açıklar niteliktedir. Yine, daha önceki bulgulardan, katılımcıların çoğunun, kamu harcamalarının şeffaf olmadığı yönündeki düşünceleri de bu artış için vergi ödememe isteklerini açıklar niteliktedir.

**Tablo 13: Katılımcıların Fonksiyonel Sınıflandırmaya Göre Kamu Harcaması Tercihleri ve Bu Tercihler İçin Vergi Ödeme ile İlgili Beyanları**

HİZMETLER	Ödeyeceğim Verginin Artması Gerekse Bile Daha Fazla Harcama Yapılsın (%)	Ödeyeceğim Vergi Artmadan Daha Fazla Harcama Yapılsın (%)	Daha Az Harcama Yapılsın (%)	Yapılan Harcamalar Aynı Kalsın (%)	Fikrim Yok (%)
Genel Kamu Hizmetleri İçin	11	50,1	20,8	11,4	6,6
Savunma Hizmetleri İçin	42,1	37,2	9,2	7,7	3,8
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri İçin	23,1	49,7	11,9	10	5,2
Ekonomik İşler ve Hizmetler İçin	13,8	56,9	12,3	13,2	3,8
Çevre Koruma Hizmetleri İçin	8,8	45,9	22,3	18,7	4,3
İskân ve Toplum Refahı Hizmetleri İçin	8,1	43	23,5	18,3	7,2
Sağlık Hizmetleri İçin	46,8	42,6	5,1	4,2	1,3
Dinlenme Kültür ve Din Hizmetleri İçin	6,1	35,9	34	19,4	4,5
Eğitim Hizmetleri İçin	55,5	36,4	4,9	2,8	0,4
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri İçin	25,7	50,9	8,7	10,6	4,1
<b>Toplam</b>	24,1	42,9	15,3	11,6	4,1

Katılımcıların çoğunun, popüler harcamalar olan; savunma, sağlık ve eğitim hizmetleri için yapılan harcamaların artırılması yönünde düşünceye sahip oldukları ve bu harcamaların artışı için ödeyecekleri vergilerin artması gerekse bile, harcamaların artırılması yönünde düşünceye sahip oldukları görülmektedir. Bir başka ifade ile katılımcıların; savunma, sağlık ve eğitim hizmetleri için yapılan kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte karşılaşılabilecek her türlü soruna rağmen, vergi idaresinin etkinliği sorunu ve çeşitli nedenlerden ötürü meydana gelebilecek bir dizi soruna rağmen, bu harcamalar için daha fazla vergi ödemeye hazır oldukları söylenebilir.

Katılımcıların bir kısmının, kamu harcamaları hakkında bir fikir sahibi olmadığı, bu bulgulardan görülmektedir. Böylelikle mükelleflerin bir kısmının, özellikle fikrim yok cevabını veren katılımcıların, kamu harcaması bilinçlerinin olmadığı varsa da çok düşük olduğu söylenebilir.

### 3.6.2. Verilerin Normal Dağılım Testi ve Güvenilirlik Analizi Bulguları

Bu başlık altında verilerin normal dağılım testi ve güvenilirlik analizibulgularına yer verilmektedir. Normallik testi, anket formu ile elde edilen verilerin, bir çan eğrisi görüntüsü alıp almamasıyla ilgilidir. Aynı zamanda, bu test, yapılacak olan testlerin ön koşuludur. Öyle ki veriler, normal dağılmıyorsa non-parametrik, normal dağılıyorsa parametrik testler kullanılır. Normallik

testi bulguları için  $H_0$  ve  $H_1$  hipotezleri oluşturulmuştur ve bu hipotezler aşağıdaki gibidir. Buna göre:

$H_0$ : ni hacimli örneklemelerin her biri normal dağılımdan gelmiştir.

$H_1$ : ni hacimli örneklemelerin her biri normal dağılımdan gelmemiştir.

Tablo 14’te, verilerin normal dağılım testi bulgularına yer verilmektedir. Çalışma, 782 örnek ile yapılmıştır. Genellikle Kolmogorov-Smirnov testi, 50 ve üzeri örneklem için kullanılabilir normallik testi olarak kabul edilmektedir.

**Tablo 14: Verilerin Normal Dağılım Testi Bulguları**

Tüm Değişkenler İçin	“Kolmogorov-Smirnov”			“Shapiro_Wilk”		
	statistic	df	Sig.	statistic	df	Sig.
				.000		

Tablo 14’e göre, Kolmogorov-Smirnov testi bulgularından  $p < 0.05$  olduğu görülmektedir. Böylelikle  $H_0$  hipotezi ret edilir. Bir başka ifade ile veriler normal dağılımdan gelmemektedir.

Tablo 15’de, güvenilirlik analizi bulgularına yer verilmektedir. Güvenilirlik analizi, genellikle 5’li likert ölçeğinin kullanıldığı sorular için kullanılmakta, cinsiyet, aylık gelir ve evet/hayır şıklı sorular için kullanılmamaktadır. Buna göre, anket formunda 5’li likert ölçeği kullanılan sorulara güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Bu bağlamda 30 soruya (9-38 arası sorular) güvenilirlik analizi yapılmıştır.

**Tablo 15: Güvenilirlik Analizi Bulgusu**

N	“Cronbach’s Alpha”	N of Items
782	0,838	30

Tablo 15’e göre, Cronbach’s Alpha katsayısı ( $\alpha$ ) 0,832 olarak tespit edilmiştir. Cronbach Alpha katsayısı,  $.9 > \alpha \geq .8$  olması halinde güvenilirlik düzeyinin iyi olduğu kabul edilir. Buna göre  $\alpha = 0,838$  bulgusu ile anketin yüksek güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilir.

Güvenilirlik analizinin ardından, her bir sorunun için elde edilen örneklem faktör analizine uygunluk ölçüsünü tespit etmek amacıyla Measure of Sampling Adequacy (MSA) testi yapılmıştır.

**Tablo 16: MSA Testi Bulguları**

Sorular ve MSA Değerleri							
S9	,787	S17	,883	S25	,637	S33	,803
S10	,869	S18	,782	S26	,790	S34	,845
S11	,800	S19	,771	S27	,900	S35	,877
S12	,773	S20	,857	S28	,785	S36	,787
S13	,735	S21	,875	S29	,866	S37	,903
S14	,874	S22	,697	S30	,820	S38	,758
S15	,770	S23	,765	S31	,826	-	-
S16	,886	S24	,799	S32	,800	-	-

Genel geçer olarak, 500'ün altında olan MSA değerlerinin faktör analizi için uygun olmadığı ifade edilir. Buna göre Tablo 16'dan görüleceği üzere her bir sorunun MSA değerinin, 500'ün üzerinde çıkması dolayısıyla, her bir sorunun faktör analizi için uygun olduğu tespit edilmiştir.

### 3.6.3 Faktör Analizi Bulguları

Bu başlık altında, soruların faktör analizine yer verilmektedir. Bu bağlamda, öncelikle SPSS paket programı yardımıyla açıklayıcı faktör analizi (AFA) yapılmıştır. Açıklayıcı faktör analizi yapıldıktan sonra, belirlenen faktör grupları için AMOS paket programı kullanılarak doğrulayıcı faktör analizi (DFA) yapılmıştır.

#### 3.6.3.1. Açıklayıcı Faktör Analizi Bulguları

Yukarıda bahsedilen ve tek bir soruyu ölçmeye yönelik oluşturulmuş soruların ortalamaları alınarak 14 değişken elde edilmiştir. Vergi uyumunu etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla, bu 14 değişkene faktör analizi yapıp yapılamayacağını kontrol etmek için SPSS, Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (KMO) değerinden ve Bartlett testinden yararlanılmıştır. Aşağıda Tablo 17'de görüleceği üzere, KMO değeri 0,757 olduğundan örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu ve Bartlett's testi Ki-Kare değeri 3087,032 ve serbestlik derecesi 91 olup sig. değeri anlamlı ( $p=0.00$ ,  $p<0.05$ ) bulunduğundan, ölçeğin faktör analizi uygulamak için uygun olduğu kabul edilmiştir.

**Tablo 17: Faktör Analizi Uygunluk Bulguları**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (KMO)		0.757
Bartlett's Test of Sphericity	Yaklaşık Ki-Kare	3087,032
	Serbestlik derecesi (df)	91
	Sig.	.000



Toplam açıklanan varyans değerlendirildiğinde, ölçekte özdeğeri 1'den büyük 5 faktör olduğu görülmektedir. İlk faktör (özdeğeri 3,466) varyansın % 24,75' ini açıklarken, ikinci faktör (özdeğeri 2,121) varyansın % 15,15' ini, üçüncü faktör (özdeğeri 1,748) varyansın % 12,48' ini, dördüncü faktör (özdeğeri 1,234) varyansın % 8,81'ini, beşinci faktör (özdeğeri 1.071) varyansın % 7,65'ini açıklamaktadır. Faktör sayısına karar verirken, özdeğerler göz önünde bulundurularak ölçeğin beş faktörlü olması uygun görülmektedir.

Aşağıda Tablo 18'de, Rotated-Component yapılarak elde edilmiş faktör analizi bulgularına yer verilmektedir.

**Tablo 18: Faktör Analizi / Rotated-Component Matrix Bulguları**

Sorular	Faktör Boyutları				
	1	2	3	4	5
S32	,850				
S31	,828				
S30	,778				
S29	,728				
S13		,860			
S12		,849			
S14		,662			
S35			,819		
S34			,787		
S20			,637		
S19				,875	
S18				,877	
S23					,825
S25					,786

Buna göre, faktör boyutlarının, kamu harcamaları süreci için dört, ekonomik faktörler için üç, sosyal faktörler için üç, adalet için iki ve mali bağlantı için iki değişkenin olduğu görülmektedir.

### 3.6.3.1.1. Faktör Boyutları Güvenilirliği

Faktör boyutlarının belirlenmesini takiben, faktör boyutları için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Buna göre, sosyal faktörler için  $\alpha=0,698$ , kamu harcamaları faktörü için  $\alpha=0,824$ , ekonomik faktör için  $\alpha=0,714$ , adalet faktörü için  $\alpha=0,774$ , mali bağlantı faktörü için  $\alpha=0,505$  olduğu görülmektedir.

**Tablo 19:Faktör Boyutlarının Güvenilirliği**

Faktör Boyutları	Cronbach Alpha
Sosyal Norm ve Hükümetin Etkinliği	,698
Kamu Harcamaları	,824
Ekonomik	,714
Adalet	,774
Mali Bağlantı	,505
Toplam	,749

Tablo 19’da, beş faktör boyutunun da sosyal bilimler için kabul edilebilecek güvenilirliklere sahip olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, mali bağlantı boyutunun güvenilirliğinin çok düşük olduğu görülmektedir. Ancak  $\alpha=0,505$  güvenilirmez değildir (Normal dağılım (t.y.) <http://www.ekonomi analiz.com>).

### 3.6.3.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi Bulguları

Değişkenler için SPSS’de AFA yapıldıktan sonra, AMOS paket programı kullanılarak DFA yapılmıştır. Buna göre, birinci düzey tek faktörlü DFA, birinci düzey çok faktörlü DFA ve ikinci düzey tek faktörlü DFA yapılmıştır. Bu başlık altında, bu DFA modellerine yer verilmektedir.

Aşağıdaki Tablo 20’de bu üç DFA modeli için model uyum indeksleri karşılaştırmasına yer verilmektedir. Tablo 20’deki modelin uyum indekslerinin neyi ifade ettiğine tablo 21’de yer verilmektedir.

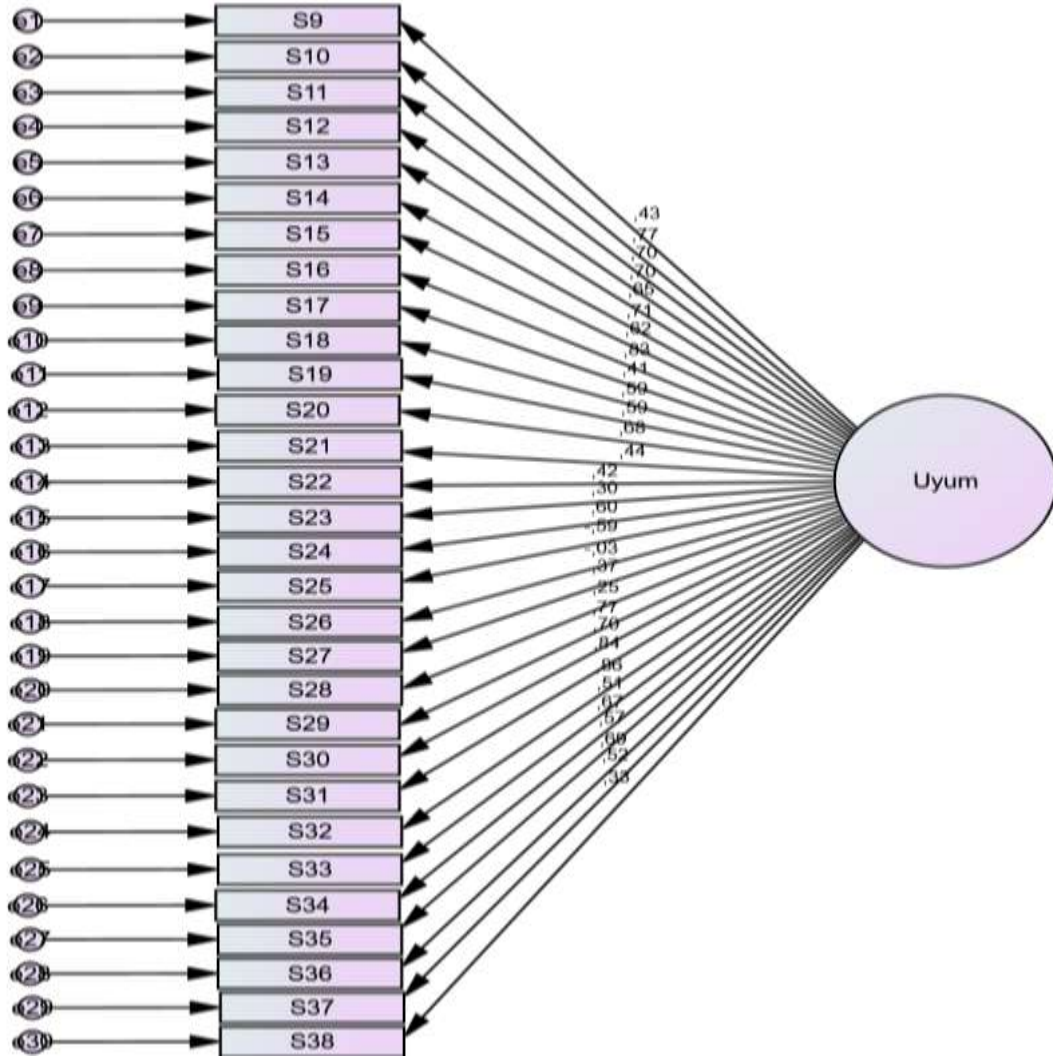
**Tablo 20: Model Uyum İndeksi Karşılaştırmaları**

Uyum İstatistiği	“İkinci Düzey Tek Faktörlü “DFA Model	“Birinci Düzey Çok Faktörlü” DFA	“Birinci Düzey Tek Faktörlü” DFA Model
$(\chi^2/sd)$	3,602	2,312	9,191
NFI	0,716	0,838	0,325
IFI	0,777	0,901	0,350
CFI	0,772	0,898	0,347
RMSEA	0,058	0,041	0,102
GFI	0,912	0,950	0,753
AGFI	0,874	0,919	0,717
RMR	0,164	0,071	0,224
AIC	326,948	230,249	3842,263
CAIC	508,127	456,723	4181,974
ECVI	0,419	0,295	4,920

### 3.6.3.2.1. Birinci Düzey Tek Faktörlü DFA Model

Anket formundaki değişkenlerin, tek faktör altında toplanıp toplanmadığını tespit etmek amacıyla, tüm değişkenler için AMOS'ta birinci düzey tek faktörlü DFA modeli oluşturulmuştur.

Şekil 5: Birinci Düzey Tek Faktörlü DFA Model

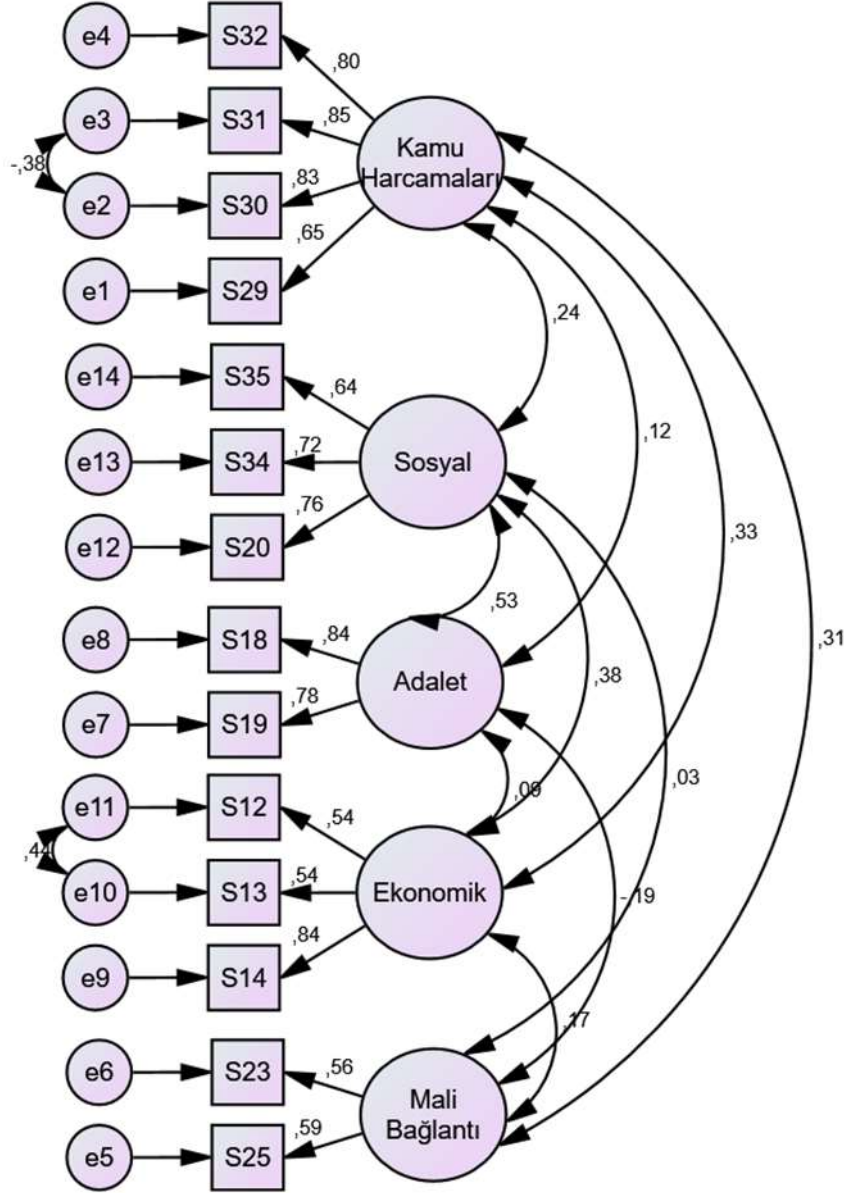


Tablo 21'ye göre, CMIN/df 9,191, CFI 0,347, GFI 0,753 ve RMSEA 0,102 olduğu ve tüm değişkenlerin tek faktör altında toplanmadığı, başka bir ifadeyle değişkenlerin birden fazla faktör boyutunu temsil ettiği tespit edilmiştir.

### 3.6.3.2.2. Birinci Düzey Çok Faktörlü DFA Model

Birinci düzey tek faktörlü DFA modeli oluşturulup, faktörlerin tek faktör boyutunda toplanmadığı tespit edildikten sonra, SPSS AFA da tespit edilen beş faktör boyutu için birinci düzey çok faktörlü DFA modeli oluşturulmuştur.

Şekil 6: Birinci Düzey Çok Faktörlü DFA Model

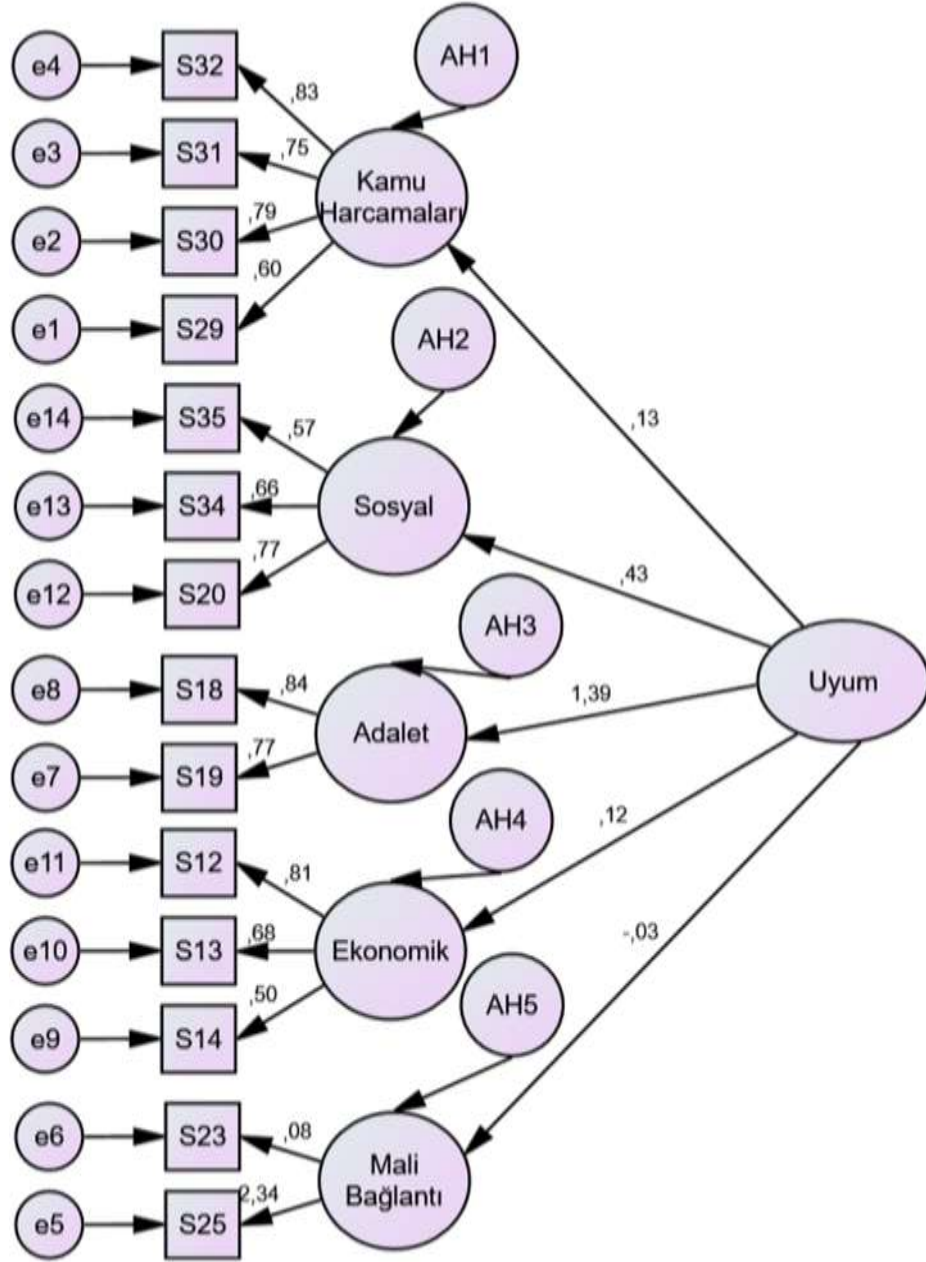


Tablo 21'e göre, CMIN/df 2,312, CFI 0,838, GFI 0,950 ve RMSEA 0,041 olup, model, beş faktör boyutu için birinci düzey çok faktörlü model olarak doğrulanmıştır.

### 3.6.3.2.3. İkinci Düzey Tek Faktörlü DFA Model

Birinci düzey çok faktörlü DFA modeli tamamlandıktan sonra, değişkenlerin ölçülmek istenen boyutu temsil edip etmediğini bir başka ifade ile değişkenlerin açıklayıcılığını tespit etmek için ikinci düzey tek faktörlü DFA modeli oluşturulmuştur.

Şekil 7: İkinci Düzey Tek Faktörlü DFA Model



Tablo 21'ye göre, CMIN/df 3,602, CFI 0,772, GFI 0,912 ve RMSEA 0,058 olup, ikinci düzey tek faktörlü DFA modeli doğrulanmıştır. Buna göre, beş faktör boyutu da vergi uyumunun ölçülmesi için yapılacak testlerde ve modellerde kullanılabilir. Böylelikle Türkiye'de vergi uyumunu ölçen faktörler için ölçek geliştirilmesi süreci tamamlanmıştır.

**Tablo 21: Model Uyum İndeksleri**

Uyum İndeksleri		Açıklama	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum
Genel Model Uyumu	Uyum Testi	Geliştirilen model ile gözlemlenen değerler arasındaki kovaryans yapılarının farklı olup olmadığını test eder	Anlamlı Olmaması	-
	$\chi^2/sd$	Serbestlik derecesi	$\leq 3$	$\leq 4-5$
Karşılaştırmalı Uyum İndeksleri	NFI	Normlaştırılmış Uyum İndeksi Örneklem hacmi ile pozitif yönde ilişkilidir	$\geq 0,95$	$0,90 \leq NFI < 0,95$
	NNFI (TLI)	Normlaştırılmamış Uyum İndeksi Serbestlik derecesini hesaba katar	$\geq 0,95$	$0,90 \leq NNFI < 0,95$
	IFI	Artışlı Uyum İndeksi	$\geq 0,95$	$0,90 \leq IFI < 0,95$
	CFI	Karşılaştırmalı Uyum İndeksi	$\geq 0,97$	$0,95 \leq CFI < 0,97$
	RMSEA	Yaklaşık Hataların Karekökü	$\leq 0,05$	$0,05 < R.. \leq 0,08$
Mutlak Uyum İndeksleri	GFI	Uyum İyiliği İndeksi	$\geq 0,90$	$0,85 \leq GFI < 0,90$
	AGFI	Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi	$\geq 0,90$	$0,85 \leq AGFI < 0,90$
Koruyucu Uyum İndeksleri	PNFI	Sıkı Normlaştırılmış Uyum İndeksi	$\geq 0,95$	-
	PGFI	Sıkı Uyum İyiliği İndeksi	$\geq 0,95$	-
Artık Temelli Uyum İndeksi	RMR	Ortalama Hataların Karekökü	$\leq 0,05$	$0,05 < RMR \leq 0,08$
Model Karşılaştırma Uyum İndeksleri	AIC	Akaike Bilgi Kriteri: Parametre tahminleme sayısının düzenlenmesi içindir		Hangi modelde daha küçükse o model daha uyumludur
	CAIC	Tutarlı Akaike Bilgi Kriteri: örneklem sayısının sonsuzluğu varsayımına dayanır		
	ECVI	Beklenen Çapraz Doğrulama İndeksi: Aynı örneklem sayısına sahip modellerin kovaryans matrisleri arasındaki uyumsuzluk temelinde hesaplanır.		

**Kaynak:** Karagöz, 2017: 466-467

Faktör boyutları için kriterler, açıklayıcı faktör analizine göre oluşturulmuştur. Buna göre, beş alt boyut için kriterler tablo 22’de yer almaktadır.

**Tablo 22: Faktör Boyutları İçin Oluşturulan Kriterler**

Sosyal Norm ve Hükümetin Etkinliği	Ekonomik
Güven	Denetim
Dini İnanç	Tekrarlanan Denetim
Hükümetin etkinliği ve verimliliği	Ceza
Kamu Harcamaları	Adalet
Mantıklı yapıma	Vergi Yüğü
Memnuniyet	Eşitlik
Çıkar/ Fayda	Mali Bağlantı
Harcama Türü	Harcama Bilinci
	Harcamaları Bilmenin Önemi

Faktör boyutları için oluşturulan kriterlerin bulguları, tablo 23 ve 24’te yer almaktadır. Söz konusu bu bulgular, her bir değişkenin ait olduğu faktör boyutu için uygunluğunu göstermektedir.

**Tablo 23: Kriterlerin Regresyon Bulguları**

Regresyon Ağırlıkları						
Sorular ve Faktör Boyutları		Katsayı	Standart Hata	Kritik Değer (t)	p	Katsayı (SRW)
S12	Ekonomik	0,617	0,080	7,742	***	0,542
S13	Ekonomik	0,562	0,073	7,738	***	0,536
S14	Ekonomik	1,000				0,843
S18	Adalet	1,000				0,836
S19	Adalet	0,976	0,072	13,587	***	0,781
S23	Mali Bağlantı	1,084	0,206	5,265	***	0,563
S25	Mali Bağlantı	1,000				0,592
S29	Kamu Harcamaları	0,794	0,043	18,503	***	0,650
S30	Kamu Harcamaları	1,048	0,060	17,334	***	0,828
S31	Kamu Harcamaları	1,035	0,051	20,362	***	0,851
S32	Kamu Harcamaları	1,000				0,801
S20	Sosyal	1,000				0,756
S34	Sosyal	0,964	0,052	18,635	***	0,721
S35	Sosyal	0,779	0,052	14,881	***	0,636

**Tablo 24: Kriterlerin Varyans Bulguları**

	Katsayı	Standart Hata	Kritik Değer	P
Kamu Harcamaları	0,715	0,060	11,938	***
Mali Bağlantı	0,244	0,067	3,645	***
Adalet	0,572	0,071	8,094	***
Ekonomik	0,939	0,119	7,870	***
Sosyal	0,858	0,064	13,480	***
e1	0,617	0,046	13,521	***
e2	0,360	0,059	6,080	***
e3	0,293	0,043	6,882	***
e4	0,399	0,045	8,954	***
e5	0,452	0,061	7,407	***
e6	0,618	0,067	9,221	***
e7	0,348	0,050	7,013	***
e8	0,247	0,053	4,673	***
e9	0,381	0,114	3,334	***
e10	0,738	0,056	13,058	***
e11	0,859	0,062	13,862	***
e12	0,642	0,056	11,543	***
e13	0,736	0,069	10,638	***
e14	0,765	0,055	14,021	***

Faktör boyutları için kriterler ve hipotezler test edilmiştir. Buna göre, sıfır hipotezi, değişken tahminin sıfır olduğunu test eder. Faktör boyutu için kriterlerin, kritik değerleri 1,96'dan büyük olup 0,05'lik anlamlılık düzeyinde sıfır hipotezi ret edilmiştir. Bu bağlamda, değişken tahminleri istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde sıfırdan farklıdır.

Faktör boyutları için kriterlerin, katsayıları ve hipotez testlerine tablo 25'te yer verilmektedir.

**Tablo 25: Faktör Boyutları İçin Kriterler ve Hipotezler**

Kriterler	Katsayı	p	Kabul / Red
Sosyal	0,858	0,000	Hipotez 1 kabul edilmiştir.
Kamu Harcamaları	0,715	0,000	Hipotez 2 kabul edilmiştir.
Ekonomik	0,939	0,000	Hipotez 3 kabul edilmiştir.
Adalet	0,572	0,000	Hipotez 4 kabul edilmiştir.
Mali Bağlantı	0,244	0,000	Hipotez 5 kabul edilmiştir.

Tablo 25'e göre, faktör boyutları için oluşturulan  $H_1$ ,  $H_2$ ,  $H_3$ ,  $H_4$  ve  $H_5$  hipotezleri kabul edilmiştir.

#### 3.6.4. Sorular Arası Korelasyon İstatistikleri

Korelasyon analizi, iki veya daha fazla değişken arasında bir ilişkinin varlığı hakkında bilgi verir. Ayrıca korelasyon analizi, iki değişken arasında bir ilişkinin var olması halinde, bu ilişkinin yönü ve düzeyi hakkındaki bilgi sağlayan bir analizdir. Korelasyon katsayısı,  $r$  ile ifade edilir ve  $-1 \leq r \leq +1$  arasında değer alır. Katsayının,  $+1$  e yaklaşması korelasyonun yüksek,  $-1$  yaklaşması korelasyonun düşük olduğunu ifade etmektedir. Korelasyon katsayısının,  $-$  olması iki değişken arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu ve ters yönde hareket ettiğini ifade etmektedir. Buna karşın korelasyon katsayısının  $+$  olması, iki değişken arasında aynı yönlü bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Veriler, normal dağılımlı olmadığı için Sperman Korelasyon analizi yapılmıştır. Bu başlık altında, kamu harcamalarına yönelik oluşturulmuş sorular arası ilişkilerin, yönüne ve anlamlılığına ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Korelasyon analizine yönelik oluşturulmuş hipotezler ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

$H_1$ : Katılımcıların, kamu harcamalarından duyulan memnuniyetin vergi uyumunu artırması yönündeki düşünceleri ile kamu harcamalarının mantıklı yapılmasının vergi uyumunu artırması yönündeki düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında yüksek ( $r = 659$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.

$H_2$ : Katılımcıların, çevre harcamaları tercihleri ile iskân ve toplum refahı harcamaları tercihleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere,



bu iki değişken arasında yüksek ( $r = 680$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.

- H<sub>3</sub>: Katılımcıların, kamu düzeni harcamaları tercihlerine yönelik düşünceleri ile savunma harcamalarına yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında orta şiddette ( $r = 538$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>4</sub>: Katılımcıların, kamu harcamalarının mantıklı yapılmasının vergi uyumunu artırması yönündeki görüşleri ile kamu harcamalarının türünün vergi uyumunu artırmada önemli olmasına yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında orta şiddette ( $r = 532$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>5</sub>: Katılımcıların, kamu harcamalarından duyulan memnuniyetin vergi uyumunu artırması yönündeki düşünceleri ile kamu harcamalarının türünün vergi uyumunu artırmada önemli olmasına yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında orta şiddette ( $r = 527$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>6</sub>: Katılımcıların, sağlık harcamaları tercihlerine yönelik düşünceleri ile eğitim harcamaları tercihlerine yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında orta şiddette ( $r = 523$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>7</sub>: Katılımcıların, kamu hizmetleri için yapılan harcamaların şeffaf olduğuna yönelik düşünceleri ile vergi sisteminin basit, anlaşılır ve şeffaf olduğuna yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında orta şiddette ( $r = 510$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>8</sub>: Katılımcıların, hükümetin çalışmalarını değerlendirmelerine yönelik düşünceleri ile kamu harcamalarının vergilerin karşılığı olarak yapıldığına yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında orta şiddette ( $r = 506$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>9</sub>: Katılımcıların, vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğuna yönelik düşünceleri ile vergilerin nasıl harcandığı ve hangi kamu harcamalarının yapıldığını takip etmenin mükellefin görevlerinden biri olduğuna yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = 205$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>10</sub>: Katılımcıların, kamu harcamalarının ne oranda nerelere yapıldığının bilinmesinin mümkünlüğüne yönelik düşünceleri ile eğitim, sağlık, savunma ve sosyal yardım harcamaları dışındaki harcamaların bilinmesinin mümkünlüğüne yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki

değişken arasında orta şiddette ( $r=466$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p<0.01$ ) bir ilişki vardır.

- H<sub>11</sub>: Katılımcıların, kamu harcamalarının ne oranda nerelere yapıldığının bilinmesinin mümkünlüğüne yönelik düşünceleri ile kamu harcamalarının şeffaf olduğuna yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında orta şiddette ( $r = 432$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p<0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>12</sub>: Katılımcıların, ödedikleri vergilerin nerelere harcandığını bilmelerinin önemli olduğuna yönelik düşünceleri ile vergilerin nasıl harcandığı ve hangi kamu harcamalarının yapıldığını takip etmenin mükellefin görevlerinden biri olduğuna yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = 325$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p<0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>13</sub>: Katılımcıların, hükümetin çalışmalarını değerlendirmelerine yönelik düşünceleri ile kamu harcamalarının şeffaf olduğuna yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = 389$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p<0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>14</sub>: Katılımcıların; eğitim, sağlık, savunma ve sosyal yardım harcamaları dışındaki harcamaların bilinmesinin mümkünlüğüne yönelik düşünceleri ile kamu harcamalarının şeffaf olduğuna yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = 295$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p<0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>15</sub>: Katılımcıların, kamu harcamalarından duyulan memnuniyetin vergi uyumunu artırması yönündeki düşünceleri ile hükümetin çalışmalarını değerlendirmelerine yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = 220$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p<0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>16</sub>: Katılımcıların, kamu harcamalarının yapılış sürecinde bürokrasi, israf ve yolsuzluğun vergi uyumunu azalttığına yönelik düşünceleri ile kamu harcamalarının gerekliliğine yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = 266$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p<0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>17</sub>: Katılımcıların, kamu harcamaları tercihlerine yönelik düşünceleri ile hükümetin çalışmalarını değerlendirmelerine yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = - 349$ ) negatif yönlü ve anlamlı ( $p<0.01$ ) bir ilişki vardır.
- H<sub>18</sub>: Katılımcıların, kamu harcamalarından duyulan memnuniyetin vergi uyumunu artırması yönündeki düşünceleri ile savunma harcamaları tercihlerine ve kamu düzeni harcamaları tercihlerine yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki

vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = - 204$  ve  $- 246$ ) negatif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.

H<sub>19</sub>: Katılımcıların, sağlık harcamaları tercihlerine yönelik düşünceleri ile sosyal güvenlik ve sosyal yardım harcamaları tercihlerine yönelik düşünceleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Tablo 26'da görüleceği üzere, bu iki değişken arasında zayıf ( $r = 371$ ) pozitif yönlü ve anlamlı ( $p < 0.01$ ) bir ilişki vardır.



**Tablo 26: Kamu Harcamalarına Yönelik Soruların Korelasyon Matrisi**

	S9	S10	S16	S18	S20	S22	S23	S24	S25	S26	S27	S28	S29	S30	S31	S32	S33	S36	S37	S39	S40	S41	S42	S43	S44	S45	S46	S47	S48	S49	S50		
Ö	1																																
VG	,427**	1																															
VK	,174*	,341**	1																														
VY		,161**		1																													
HE		,133**	,506**	,381**	1																												
HB	,074*		,099**	,158**	,135**	1																											
VBHE	,136**	,205**					1																										
HBNON	,122**	,244**	,276**	,269**	,466**	-.077*	1																										
HBÖ	,093**	,107**	-.094*	-.206**	-.120**	,325**	-.206*	1																									
HG	,109**	,216**	,248**	-.078*	,158**	,136**		,285**	1																								
HŞ	,081**	,217**	,394**	,389**	,295**	-.094*	,432**	-.189**		1																							
VO+H	-.083**	,087**	,244**	,111**	,162**	-.120*	,162**	-.155*	-.087*	,333**	1																						
ÇF	,095**	,136**	,292**		,195**				,126**		1																						
HT	,210**	,138**	,082**	,112**	,109**	,119**		,131**	,098**	,078**	,456**	1																					
HM	,136**	,242**	,309**	,220**	,076**	,129**			,170**		,496**	,527**	1																				
HMY	,071**	,214**	,227**	,172**	,169**	,098**	,149**		,470**	,532**	,659**		1																				
HBİY	,136**	,193**	,211**	-.105**	-.093*	,190**	-.077*	,101**	,266**	-.116*	-.109*	,189**		,238**	,219**	1																	
VİE	,163**	,198**	,266**	,188**	,117**	,103**	,138**	,175**	,190**	,227**	,143**	,135**	,160**	-.083**		1																	
VSBS	,087**	,306**	,354**	,405**	,198**	-.113*	,400**	-.242**	,510**	,279**	,176**		,172**	,092**	,187**	1																	
HBT	,194**	,147**	,130**	-.131*	-.113**	-.119**							,099**				1																
HT	-.116**	-.247**	-.179**	-.349**	-.167**	-.232**				-.277**	-.097**	-.166*	-.121*	-.144*	-.158**	-.096*	-.285**	,077**	1														
GKH		-.230**	-.074**	-.219**		-.132**			-.088*	-.154**	-.093**	-.135**	-.188**	-.193*	-.152**			-.185**	-.089**	,136**	1												
SH	,103**	-.204**	-.176**						-.111**	-.106**	-.117**	-.204**	-.139**	-.081**		-.159**	-.182**	,175**	,306**	1													
KDH	,081**	-.237**	-.168**						-.075**		-.218**	-.184**	-.246**	-.186**	-.095**	-.121**	-.145**	,194**	,430**	,538**	1												
EİH		-.121**	-.133**								-.082**	-.173**	-.176**	-.163**		-.094**		,136**	,385**	,268**	,358**	1											
ÇH					-.120**	-.080**	-.098**					-.118**	-.075**		,095**		,127**	,333**	,275**	,405**	1												
İH					-.096**	-.139**	-.149**	,140**				-.072**	-.092**	-.130**	-.094**	,077**	-.122**	,120**	,405**	,276**	,299**	,680**	1										
SĞLK	,078**	-.117**	-.094**			-.076**	-.092**	-.087**	-.110**	-.105**	-.095**	-.084**	-.084**		-.170**	,095**	,243**	,434**	,355**	,155**		1											
DKDH		-.168**	-.078**	-.180**	-.117**	-.189**	,091**		-.126**		-.096**				-.116**	,150**	,372**	,183**	,258**	,276**	,451**	,418**	1										
EH	,139**						,095**				-.092**					,086**		,157**	,268**	,250**	,178**	,108**	1					,523**			1		
SYH	-.100**	-.105**	-.070**								-.133**	-.143**	-.177**	-.167**	-.134**	-.071**		-.107**	-.111**		,300**	,329**	,313**	,295**	,189**	,083**	,371**	,267**	,359**	1			

\*\* Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır (2-tailed)

\* Korelasyon 0.05 düzeyinde anlamlıdır (2-tailed)

Ö: Vergi uyumu olan mükelleflerin ödüllendirilmesi gerektiği VG: Vatandaşlık görevi VK: Vergilerin karşılığı VY: Vergi Yüklü HE: Hükümetin etkinliği HB: Harcama bilinci VBHE: Vergi bilinci ve harcama bilinci

HBNON: Harcama bilinci (ne oranda ve nerelere) HBÖ: Harcama bilinci (önem) HG: Harcamaların gerekliliği HŞ: Harcamaların şeffaflığı VO+HO+: Vergi oranı + harcama + ÇF: Harcamalardan sağlanan çıkar fayda

HT: Harcama Türü/Kalemî HM: Harcamalardan memnuniyet HMY: Harcamaların mantıklı yapılması HBİY: Harcamaların sürecindeki bürokrasi israf/yolsuzluk VİE: Vergi idaresinin etkinliği VSBS: Vergi sistemi basitliği

HBT: Harcama bilinci tercihi HT: Harcama Tercihi GKH: Genel kamu harcamaları SH: Savunma harcamaları KDH: Kamu düzeni harcamaları EİH: Ekonomik işler harcamaları ÇH: Çevre koruma harcamaları İH: İskan

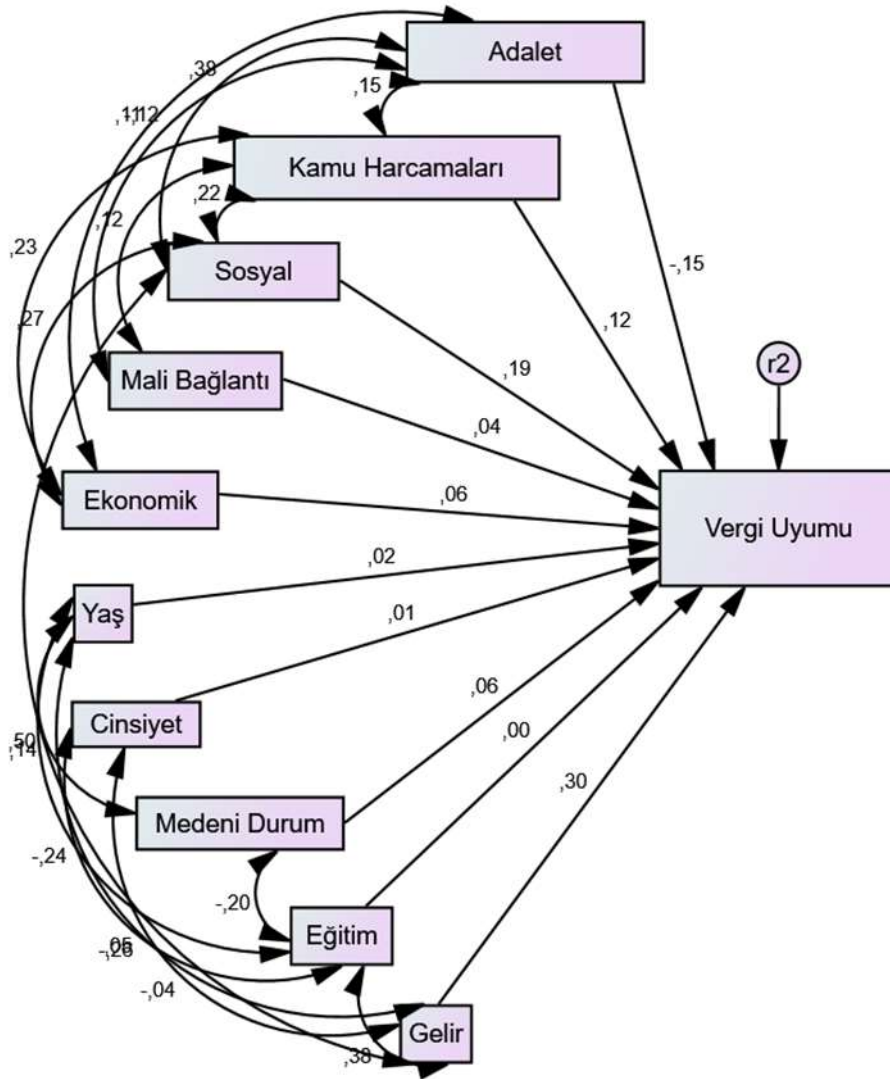
SĞLKH: Sağlık harcamaları DKDH: Dinlenme kültür ve din hizmetleri harcamaları EH: Eğitim harcamaları SYH: Sosyal güvenlik ve sosyal yardım harcamaları.

### 3.6.5. Yapısal Eşitlik Modeli ve Bulgular

Kamu harcamalarının, vergi uyumuna olan etkisini görebilmek ve vergi uyumunu etkileyen diğer faktörler arasındaki yerini görebilmek için bir yapısal eşitlik modeli oluşturulmuştur. Bu bağlamda, bu başlık altında, AFA sonucu belirlenen ve DFA sonucu doğrulanan faktör boyutlarının vergi uyumuna olan etkisini gösteren yapısal eşitlik modellerine yer verilmiştir. Tüm faktörlerin ve değişkenlerin vergi uyumu üzerindeki etkisini gösteren regresyon modeli Denklem 1' de gösterilmiştir. Denklemde gösterilen VU, vergi uyumunu; AD, adalet Faktörünü; KH, Kamu Harcamaları faktörünü ve G, Aylık Kişisel Geliri ifade etmektedir.  $\beta_1 \dots \beta_5$  faktör,  $\beta_6 \dots \beta_{10}$  değişken katsayılarını ve  $\varepsilon_i$  hata terimini göstermektedir.

$$VU_i = \beta_1 AD_i + \beta_2 KH_i + \beta_3 S_i + \beta_4 MB_i + \beta_5 E_i + \beta_6 Y_i + \beta_7 CI_8 + \beta_8 EG_i + \beta_9 MD_i + \beta_{10} G_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

Şekil 8: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler Yapısal Eşitlik Modeli



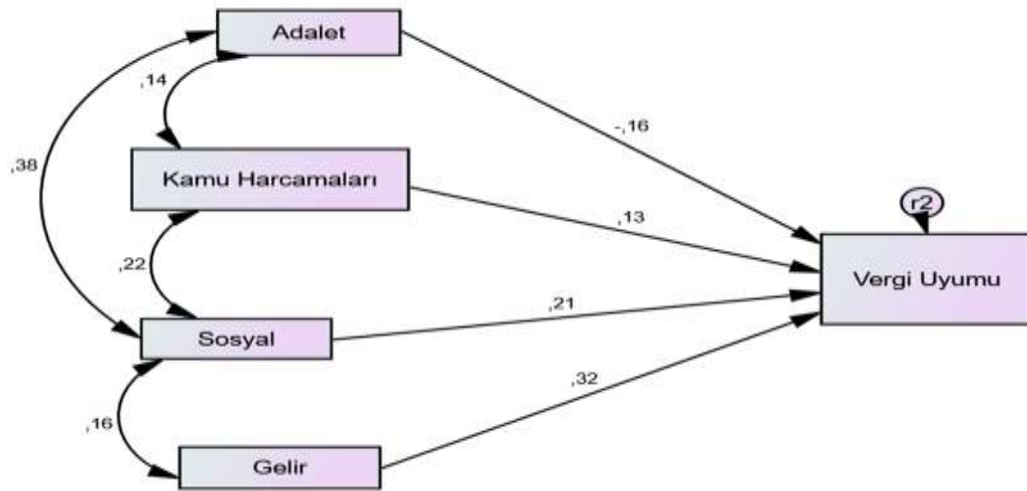
Vergi uyumunu etkilemesi beklenen, beş faktör boyutu (egzojen), beş demografik değişken (egzojen) ve tahsilat/tahakkuk oranı (endojen) kullanılarak, bir PATH analizi yapılmıştır. Bu analiz için model uyum indeksleri; CMIN/df 2,239; GFI 0,985; CFI 0,962; NFI 0,935; RMSEA 0,040; AGFI 0,966 ve ECVI 0,178 olarak hesaplanmıştır. Bu bağlamda, model uyum iyiliği indeksleri sağlanmaktadır ve sonuçlar yorumlanabilir olmaktadır.

**Tablo 27: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler Regresyon Bulguları**

Faktörler ve Değişkenler	Hipotezin Yönü	SRW	Standart Hata	Kritik Değer	p	Sonuç
Adalet	(-)	-0,148	0,012	-4,451	***	Kabul
Kamu Harcamaları	(+)	0,125	0,014	3,766	***	Kabul
Sosyal	(+)	0,187	0,012	6,011	***	Kabul
Mali Bağlantı	(+)	0,044	0,018	1,421	0,155	Ret
Ekonomik	(+)	0,058	0,014	1,824	0,068	Ret
Yaş	(+)	0,023	0,012	0,644	0,520	Ret
Cinsiyet	(+)	0,008	0,022	0,284	0,776	Ret
Medeni Durum	(+)	0,063	0,023	1,681	0,093	Ret
Eğitim	(-)	-0,001	0,011	-0,037	0,970	Ret
Gelir	(+)	0,301	0,010	8,250	***	Kabul

Tablo 27'ye göre, vergi uyumuna anlamlı bir etkisi olmayan faktörler ( $p < 0.05$ ) ve değişkenler, eğitim değişkeni başta olmak üzere, teker teker çıkarılarak model tekrar çözülmüştür. Tekrarlanan çözümler sonrası, nihai olarak elde edilen yapısal eşitlik modeli aşağıdaki gibidir.

**Şekil 9: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler Nihai Yapısal Eşitlik Modeli**



Bu analiz için model uyum indeksleri; CMIN/df 0,765; GFI 0,999; CFI 1,000; NFI 0,996; RMSEA 0,000; AGFI 0,994 ve ECVI 0,035 olarak hesaplanmıştır. Bu bağlamda, model uyum iyiliği indeksleri sağlanmaktadır ve sonuçlar yorumlanabilir olmaktadır. Model için Ki-Kare, 1,529; Degrees of freedom, 2 ve Probability level, 0,465 olarak hesaplanmıştır.

Denklem 1 tahmin edildikten sonra anlamsız değişkenler model dışında bırakılmış ve Denklem 2 tahmin edilmiştir. Denklem 2’ de gösterilen  $\gamma_1$ ,  $\gamma_2$ ,  $\gamma_3$ ; faktör ve  $\gamma_4$  değişken katsayılarıdır.  $v_i$ ; denklemin hata terimidir.

$$VU_i = \gamma_1 AD_i + \gamma_2 KH_i + \gamma_3 S_i + \gamma_4 G_i + v_i \quad (2)$$

Tahmin edilen sonuçlar regresyon eşitliği 3 numaralı denklemde verilmektedir.

$$VU_i = -0.16AD_i + 0.13KH_i + 0.21S_i + 0.32G_i + v_i \quad (3)$$

Tablo 28’de ise vergi uyumunu etkileyen faktörler ve değişkenlerin nihai regresyon bulgularına ve hipotez testlerine yer verilmektedir.

**Tablo 28: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler Nihai Regresyon Bulguları**

Faktörler ve Değişkenler	Hipotezin Yönü	SRW	Standart Hata	Kritik Değer	p	Sonuç
Adalet	(-)	-0,162	0,012	-4,471	***	Kabul
Kamu Harcamaları	(+)	0,134	0,014	3,949	***	Kabul
Sosyal	(+)	0,208	0,012	6,504	***	Kabul
Gelir	(+)	0,319	0,010	9,133	***	Kabul

$H_1$ ,  $H_2$  ve  $H_3$  hipotezleri için değişkenler, ekonomik faktörler boyutunun alt boyutunda yer almaktadır. Ekonomik faktörlerin, vergi uyumu üzerinde, standardize edilmiş katsayısının  $5,8 p < 0,05$  düzeyinde pozitif anlamsız bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda,  $H_1$ ,  $H_2$  ve  $H_3$  hipotezleri reddedilmiştir.

$H_4$  ve  $H_5$  hipotezleri için değişkenlerin, adalet faktör boyutunun alt boyutunda yer almaktadır. Adalet faktörünün, vergi uyumu üzerinde, standardize edilmiş katsayısının  $-16,2 p = 0,05$  düzeyinde negatif anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda,  $H_4$  ve  $H_5$  hipotezleri reddedilmiştir.

$H_6$ ,  $H_9$  ve  $H_{10}$  hipotezleri için değişkenler, sosyal faktör boyutunun alt boyutunda yer almaktadır. Sosyal faktörlerin, vergi uyumu üzerinde, standardize edilmiş katsayısının  $20,8 p = 0,001$  düzeyinde pozitif anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda,  $H_6$ ,  $H_9$  ve  $H_{10}$  hipotezleri kabul edilmiştir. Bu bağlamda, sosyal değişkenlerdeki bir birimlik bir değişme vergi uyumunu 0,20 birim artırmaktadır.

$H_7$  hipotezi; mali bağlantı faktörünün vergi uyumu üzerinde, standardize edilmiş katsayısının  $4,4 p = 0,05$  düzeyinde pozitif anlamsız etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda,  $H_7$  hipotezi reddedilmiştir.

H<sub>8</sub> hipotezi; kamu harcamaları faktörünün, vergi uyumu üzerinde standardize edilmiş katsayısının 13,4 p = 0,001 düzeyinde pozitif anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. Aynı zamanda H<sub>8</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Aynı zamanda kamu harcamalarındaki bir birimlik bir değişme vergi uyumunu 0,13 birim artırmaktadır.

H<sub>11</sub> hipotezi; yaş değişkeninin, vergi uyumu üzerinde standardize edilmiş katsayısı 2,3 p = 0,05 düzeyinde pozitif anlamsız bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, H<sub>11</sub> hipotezi reddedilmiştir.

H<sub>12</sub> hipotezi; cinsiyet değişkeninin, vergi uyumu üzerinde standardize edilmiş katsayısının 0,8 p = 0,05 düzeyinde pozitif anlamsız bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, H<sub>12</sub> hipotezi reddedilmiştir.

H<sub>13</sub> hipotezi; medeni durum değişkeninin, vergi uyumu üzerinde standardize edilmiş katsayısının 6,3 p = 0,05 düzeyinde pozitif anlamsız bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, H<sub>13</sub> hipotezi reddedilmiştir.

H<sub>14</sub> hipotezi; eğitim değişkeninin, vergi uyumu üzerinde standardize edilmiş katsayısının -0,1 p = 0,05 düzeyinde negatif anlamsız bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, H<sub>14</sub> hipotezi reddedilmiştir.

H<sub>15</sub> hipotezi; aylık kişisel gelir değişkeninin, vergi uyumu üzerinde standardize edilmiş katsayısının 0,319 p = 0,001 düzeyinde pozitif anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, H<sub>15</sub> kabul edilmiştir. Buna göre, gelir değişkenindeki bir birimlik bir değişme vergi uyumunu 0,32 birim artırmaktadır.

H<sub>1</sub>, H<sub>2</sub> ve H<sub>3</sub> hipotezlerinin ret edilmesinin, bir başka ifade ile denetim, tekrarlanan denetim ve ceza değişkenlerinden oluşan ekonomik faktörlerin, vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkisinin olmamasının bir nedeninin, son yirmi yılda çıkarılan dokuz af uygulaması olduğu söylenebilir. Diğer bir neden olarak, vergi denetim mekanizmasının etkisizliği ileri sürülebilir. Bunlara ek olarak, uyumsuz mükellefler için yaptırım mekanizmasının etkisizliği de neden olarak gösterilebilir.

H<sub>4</sub> ve H<sub>5</sub> hipotezlerinin reddedilmesi, ilişkinin yönünün ters tahmin edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir başka ifade ile hipotezde, pozitif yönlü regresyon öngörülürken, sonuçların negatif yönlü olmasından kaynaklanmaktadır. Bunun nedeni, katılımcıların, vergi yükünün adaletli dağıtılmadığı ve yatay eşitliğin olmadığı yönündeki düşüncelerinin frekans dağılımları ile açıklanabilir. Bu bağlamda, mükelleflerin adaletsizlik algılarındaki bir birimlik bir değişme vergi uyumunu -0,16 birim azaltmaktadır.



H<sub>7</sub> hipotezinin reddedilmesi, mükelleflerinin mali bağlantı kurmada zayıf olmaları ile açıklanabilir. Mükelleflerin, mali bağlantı ve kamu harcaması bilincine yönelik sorulara ilişkin düşünceleri için buldukları beyanlar, H<sub>7</sub> hipotezinin reddedilme nedenini açıklar niteliktedir.

H<sub>11</sub>, H<sub>12</sub>, H<sub>13</sub> ve H<sub>14</sub> hipotezlerinin reddedilmesi, literatürde yer alan ve genel olarak kabul gören, demografik değişkenlerin vergi uyumunu etkilemediği yönündeki tespitle açıklanabilir niteliktedir.

H<sub>11</sub>, H<sub>12</sub>, H<sub>13</sub> ve H<sub>14</sub> hipotezleri, demografik değişkenlerle ilgili olup reddedilmiştir. Ancak, yine bir demografik değişken olan gelir için oluşturulan H<sub>15</sub> hipotezi, kabul edilmiştir. Bu bağlamda, mükelleflerin, aylık gelirlerinde bir birimlik bir değişme olması vergi uyumunu 0,32 birim artıracaktır. H<sub>15</sub> hipotezinin kabul edilmesinin bir nedeni, aylık geliri az olan mükelleflerin gelirlerinin artması dolayısıyla mali güçlüklerden kurtulmalarıdır. Buna göre bu mükellefler, bugün ihtiyaç duyduklarından daha fazlasını kazanmakta ve vergi ile işlemlerini tam ve zamanında yerine getirebilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 21).

Türkiye’de mükelleflerin vergi uyumunu; denetim ve yaptırımlardan ziyade devlete duyulan güvenin, vergi adaletinin, hükümetin etkin ve verimli çalışmasının, aylık kişisel gelir düzeylerinin, kamu harcamalarının yöneldiği alanların, kamu harcama sürecindeki etkinlik, verimlilik ve memnuniyete yönelik düşüncelerinin motive ettiği söylenebilir.

Vergi uyumunu etkileyen faktörlerin sıralaması, nihai yapısal eşitlik modeline göre şu şekilde yapılabilir:

- Gelir (31,9)
- Sosyal (20,8)
- Adalet (-16,2)
- Kamu Harcamaları (13,4)

Kamu harcamalarının, mükelleflerin vergi uyumunu etkilemesi beklenen bir sonuçtur. Aynı zamanda, mükelleflerin, mali bağlantı kuramamaları ve dolayısıyla, mali bağlantının vergi uyumunu etkilememesi de beklenen bir sonuçtur.

Aşağıda Tablo 29’da, vergi uyumunu etkileyen faktörler ve değişkenler arasındaki korelasyon bulgularına yer verilmektedir.

**Tablo 29: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler ve Değişkenler İçin Korelasyon Bulguları**

Korelasyon	Korelasyon Katsayısı	Kovaryans p
Adalet ↔ Sosyal	0,377	***
Sosyal ↔ Kamu Harcamaları	0,218	***
Sosyal ↔ Gelir	0,161	***
Adalet ↔ Kamu Harcamaları	0,136	***

Tablo 29'a göre;

- Adalet ve sosyal faktörleri arasında % 37,7 p = 0,001 düzeyinde anlamlı ve pozitif yönlü korelasyon olduğu,
- Sosyal ve kamu harcamaları faktörleri arasında % 21,8 p = 0,001 düzeyinde anlamlı ve pozitif yönlü korelasyon olduğu,
- Sosyal faktörü ve gelir değişkeni arasında % 16,1 p = 0,001 düzeyinde anlamlı ve pozitif yönlü korelasyon olduğu,
- Adalet ve kamu harcamaları faktörleri arasında % 13,6 p = 0,001 düzeyinde anlamlı ve pozitif yönlü korelasyon olduğu,
- Ancak söz konusu bu korelasyonların % 50'nin altında ve düşük düzeyde olduğu, görülmektedir.

Sosyal faktörler boyutu; hükümetin etkinliği, güven ve dini inanç değişkenlerinden oluşmaktadır. Adalet değişkeni; vergi yükü ve eşitlik değişkenlerinden oluşmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin; hükümetin etkinliği, güven ve dini inanca yönelik düşünceleri ile vergi yükü ve eşitliğe yönelik düşünceleri aynı yönde hareket etmektedir. Buna göre, mükelleflerin, hükümetin etkin vergi politikaları ile vergi adaletini sağlayabileceği düşüncesine sahip oldukları söylenebilir. Ayrıca, mükelleflerin, devlete duyulan güven arttıkça, vergi adaletinin sağlanacağı düşüncesine sahip oldukları da söylenebilir.

Hükümet, etkin ve verimli olduğunda; yapılan kamu harcamaları akıllıca, doğru alanlara ve memnuniyet uyandıracak şekilde yapılmış olacaktır. Ayrıca, böylesi bir kamu harcaması durumu, mükelleflere çıkar/fayda sağlayacaktır. Bu bağlamda, hükümetin ve kamu harcamalarının aynı yönde hareket edeceği söylenebilir.

Hükümetin etkinliği, güven ve dini inanç ile gelirin aynı yönde hareket ettiği görülmektedir. Bunun nedenlerinden biri, hükümetin etkin politikalar yürütmesi dolayısıyla, kişi başı milli gelirin artacak olması olabilir. Bunun bir diğer nedeni ise devlete güvenin tesis edilmiş olması dolayısıyla, söz konusu bu güvenin piyasaların gelişmesine katkı sağlayacağı ve böylelikle elde edilen gelirin artacak olması olabilir.

Adalet ve kamu harcamalarının aynı yönde hareket ettiği görülmektedir. Mükellefler, vergi yükü adil dağıtıldığında ve eşitlik arttığında, kamu harcamalarının; akıllıca yapıldığı ve doğru alanlara yöneldiğini düşünebilirler. Ayrıca mükelleflerin kamu harcamalarından memnun olduğu ve kamu harcamalarından çıkar/fayda sağlanacağı yönündeki düşünceleri de bu korelasyonu açıklar niteliktedir.

Tüm bulgular birlikte değerlendirildiğinde, katılımcıların, eğitim hizmetleri için yapılan harcamalara yönelik beyanları, Mueller (1963) çalışması ile uyumludur. Katılımcıların daha az kamu harcaması yapılması tercihleri yönündeki beyanları, Çiçek (2006) ve Sezgin ve Çoban (2004) çalışmaları ile uyumludur. Katılımcıların, kamu harcamalarına yönelik tercihlerinin, vergi uyumları üzerinde etkili olacağı, Fochman ve Kroll (2016) çalışması ile uyumludur. Katılımcıların, fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarına yönelik tercihleri, OECD (2019) çalışması ile uyumludur.

Sosyal faktörlerin, mükelleflerin vergi uyumunu etkilediği yönündeki bulgu; Levi (1997), Bilgin (2011), İzgi ve Saruç (2011), Ling vd. (2016), Benk v. (2016), Kirchmaier (2018), (Batrancea vd., 2019) ve Young vd. (2016)'ın çalışmaları ile uyumludur. Adalet faktörünün, vergi uyumunu etkilediği yönündeki bulgu; Roberts ve Hite (1994), Alm vd. (1992b), Alm vd. (1993), Bazart ve Bonein (2014), Adams 1894'ten aktaran Chodorov (1954), Kasper (2016) ve Tan ve Braithwaite (2017) ile uyumludur. Kamu harcamaları faktörünün, vergi uyumunu etkilediği yönündeki bulgu; Palil (2010), Myles (2000), Alm vd. (1992b), Bordignon (1993), McGee vd. (2016) ve İpek ve Kaynar (2009)'ın çalışmaları ile uyumludur.

Sosyal faktörler değişkenlerinden biri olan dini inancın, vergi uyumunu etkilediği yönündeki bulgu, Torgler'in (2006) çalışması ile uyumlu değildir. Torgler (2006) dini inancın, vergi morali ve dolayısıyla vergi uyumu için anlamlı etkisinin olmadığını ileri sürmektedir. Ancak, katılımcıların % 42,7'si, dini inancın vergiye uyum göstermede etkili olduğunu beyan etmektedir. Bu bağlamda, sosyal faktörlerden biri olan dini inancın, vergi uyumu üzerinde anlamlı ve pozitif bir etkisi olduğu söylenebilir.

### **3.6.6. Tartışma**

Bu başlık altında, çalışmada elde edilen ve önerilerinin geliştirilmesi için kullanılacak olan bulguların değerlendirilmesine yer verilmektedir.

Bu çalışmada, mükelleflerin çoğu, 'Verginin, devlet eliyle sunulan kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alındığını' ifade etmektedir. Buna göre, mükelleflerin vergilerin kamu harcamaları için ödendiği düşüncesine sahip olduğu görülmektedir. Aynı zamanda, 'Hükümetlerin, toplanan vergileri hangi alanlarda kullandığı (eğitim, sağlık, savunma vb.) vergi verme davranışını

etkilemektedir' düşüncesine de sahip olduğu da görülmektedir. Bu durumda, vergi mükelleflerinin kamu harcamalarına yönelik düşünceleri, vergi uyumlarını etkiler mi? sorusuna cevap verilebilir. Öyleki literatür ışığında, kamu harcamalarının, mükelleflerin vergi uyumunu etkilemesi beklenir. Nitekim bu çalışmanın Frekans dağılımı bulguları ve path analizi bulguları ile kamu harcamalarının, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyeceği tespit edilmiştir. Peki, kamu harcamaları, mükelleflerin vergi uyumlarını nasıl etkilemektedir?

Mükelleflerin ödedikleri vergilerin onların tercih ettiği kamu harcama programlarına yönelmesi vergi uyumlarını artırabilir. Çalışmanın bulgularından, mükelleflerin % 60,5'i 'Türkiye'de sunulan kamu hizmetleri sizin de tercih ettiğiniz hizmetler midir?' ifadesine hayır cevabı verdikleri görülmektedir. Ayrıca, vergi ödemeyi kabul ettikleri harcama kalemlerinin; eğitim, sağlık ve savunma harcamaları olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, Tablo 30'dan Türkiye'de 2006-2017 döneminde, en çok yapılan üç harcamanın: "genel kamu hizmetleri, sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri ve eğitim hizmetleri" olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, yıllara göre vergi uyumunun azalmasının nedenlerinden birinin, mükelleflerin tercih ettiği harcamalar ile yapılan harcamalar arasındaki fark olduğu söylenebilir. Aşağıdaki Tablo 30'da, merkezi yönetim bütçe giderleri içerisinde kamu harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmaya göre paylarına ilişkin verilere yer verilmektedir.

**Tablo 30: Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri İçerisinde Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırmaya Göre Payı (%)**

Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Harcamalar	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Genel Kamu Hiz.	39,5	37,2	36,2	32,9	30,4	29,2	29,1	28	28	27,9	25,8	25,2
Savunma Hiz.	6,5	5,8	5,7	5,4	5,1	5,1	5,1	4,8	4,7	4,5	4,5	4,5
Kamu Düz. ve Güv. Hiz.	5,9	6,1	6,2	6,1	6,4	7,2	7,3	7,3	7,5	7,7	8	7,9
Ekonomik İş. Ve Hiz.	11,9	11,6	12,8	12,3	14	14	13,9	14,2	13,9	14,5	13,3	13,4
Çevre Koruma Hiz.	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
İskan ve Toplum Ref. Hiz.	2,2	2,3	1,7	1,4	2,2	1,5	1,5	1,7	1,3	1,2	1	1,3
Sağlık Hizmetleri	5,2	5,5	5,7	5,8	5,5	5,9	4,3	4,8	4,8	5	4,9	5,2
Dinlenme Kül. ve Din Hiz.	1,6	1,6	1,7	1,7	1,8	2,1	2,1	2,2	2,3	2,2	2	2
Eğitim Hiz.	12,5	12,6	13,4	13,3	14,1	15,4	15,7	15,9	16,9	17,2	17,8	16,8
Sos.Güv. Ve Sos. Yar. Hiz.	14,7	17,1	16,6	20,9	20,3	19,3	21	21	20,5	19,8	22,5	23,5
Tahsilat/Tahakkuk	92,2	91,1	89,7	87,4	86,2	85,6	86,4	86,8	85,2	84,7	81,2	82,3

**Kaynak:** Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri, (<https://www.bumko.gov.tr>), İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranı, GİB 2018b, (<https://www.gib.gov.tr>)

Her yıl, vergi rekortmenleri, GİB'nin web sayfası aracılığıyla ilan edilmektedir. Buna göre, 2017 yılı vergi rekortmeni Gönenç GÜRKAYNAK; "Türkiye Geneli Gelir Vergisi Rekortmenleri Listesi'nde 10. olmuşum. Memlekete faydalı olduğumu, okullar yapılacağını, hayal ederek seviyorum olacağım" açıklamasında bulunmuştur. GÜRKAYNAK'ın bu açıklaması, mükelleflerin, eğitim

harcamaları hakkındaki düşüncelerini yansıtır niteliktedir. Bu bağlamda, eğitim için yapılan harcamalar, katılımcıların Tablo 13'te verdiği cevapları da göz önünde bulundurulduğunda, en önemli kamu harcamalarıdır. Aynı zamanda bu harcama kaleminin, kamu harcamaları arasından, mükelleflerin en yüksek bilince sahip olduğu harcama kalemi olduğu görülmektedir. Böylelikle eğitim harcamalarının vergi uyumuna yön veren ana harcama olduğu söylenebilir.

Mükelleflerin çoğunun, 'Mükelleflerin devletin sunduğu hizmetlerden elde ettikleri doğrudan faydanın/kişisel çıkarlarının, onların vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmelerini etkilediği' düşüncesine sahip olduğu görülmektedir. Buna göre, vergi mükelleflerinin kişisel çıkarları, vergi uyumlarını etkiler mi? Bilindiği üzere kamu harcamaları, tüm toplumu ilgilendiren ortak harcamalardır. Buna karşın bazı mükellefler kamu harcamalarından elde edeceği kişisel faydayı, kamu harcamalarının topluma sağlayacağı faydanın önünde tutmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin, kamu harcamalarının topluma sağlayacağı faydanın yanı sıra kendilerine doğrudan bir fayda sağlamasının, onların vergi uyumunu artırabileceği söylenebilir. Diğer yandan, mükelleflerin, kamu harcamalarından doğrudan kişisel çıkar/fayda sağlaması, diğer mükelleflerin bu durumu adaletsizlik olarak algılanmasına ve bunun, diğer mükelleflerin vergi uyumunun azalmasına neden olacağı da söylenebilir. Bir diğer yandan kamusal mal ve hizmetler toplumsal fayda sağlayan mal ve hizmetlerdir. Böylelikle mükelleflerin kamusal mal ve hizmetlerin toplumun çıkarına olduğu bilincinden yoksun olduğu ve bu bilincin kazandırılmasının vergi uyumunun artırılması için elzem olduğu söylenebilir.

Mükelleflerin çoğunun, 'Devlet eliyle sunulan hizmetlerin gerekli olduğu' düşüncesine sahip olduğu görülmektedir. Buna göre, vergi mükelleflerinin aldıkları kamu hizmetine yönelik algıları, vergi uyumlarını etkiler mi? Mükelleflerin, devlet eliyle sunulan hizmetleri gerekli bulmaları dolayısıyla bu hizmetler için ödenecek vergilere uyum gösterecekleri bir başka ifade ile bu düşüncelerinin vergi ödeme isteklerini ve motivasyonlarını artırabileceği söylenebilir. Diğer yandan, mükelleflerin çoğu, "Kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkan aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar" (Tunçer, 2002: 125), vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini engellemektedir düşüncesine de sahip olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, kamu harcamalarının, mükellefler için hem gerekli olması hem de israf edilmemesinin vergi uyumunu artırmak için önemli olduğu söylenebilir.

Mükelleflerin çoğu, 'Devlet eliyle sunulan hizmetlerden duyulan memnuniyetin, vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini etkilediği' düşüncesine sahip olduğu görülmektedir. Aynı zamanda mükelleflerin, 'Devlet eliyle sunulan hizmetlerin mantıklı olarak yapılmasının, etkinliğinin ve verimliliğinin vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini etkilediği' düşüncesine sahip olduğu da görülmektedir. Buna göre, vergi mükelleflerine sunulan kamu hizmetlerinden memnuniyet durumları, mükelleflerin vergi uyumlarını etkiler mi? Bu bağlamda, devlet eliyle sunulan hizmetlerin, mantıklı olarak yapılması

ve mükelleflerin bu hizmetlerden memnun olmasının, yine mükelleflerin vergi uyumumları üzerinde artırıcı etki meydana getireceği söylenebilir.

Kamu harcamalarının mükelleflerin tercihlerine yakın olması, vergi uyumunu artırıcı yönde etki meydana getirecektir. Buradan hareketle mükelleflerin kamu harcamalarından memnuniyeti önem kazanmaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından düzenli aralıklarla yaşam memnuniyeti araştırması yapılmakta, tüm kamu harcamaları olmasa da bireylerin temel yaşam alanlarındaki kamu harcamalarından memnuniyeti ölçülmektedir. Bu memnuniyet göstergeleri;

- Kişisel sağlıktan memnun olmaya göre sağlık hizmetlerinden memnuniyet,
- Çevre güvenliği, asayiş hizmetlerinden memnuniyet,
- Sağlık kuruluşlarının hizmetlerinden memnuniyet,
- Belediye hizmetlerinden memnuniyet,
- Genel olarak kamu hizmetlerinden memnuniyettir.

Memnuniyet göstergesi olarak kullanılan “genel olarak kamu hizmetlerinden memnuniyet; sosyal güvenlik kurumu hizmetleri, sağlık hizmetleri, eğitim hizmetleri, adli hizmetler, asayiş hizmetleri ve ulaştırma hizmetlerini” kapsamaktadır. Yapılan bu araştırmalarda, katılımcıların kamu harcamaları miktarından değil de sunumundan duydukları memnuniyeti belirtmeleri beklenmektedir. TÜİK’in yaptığı bu araştırmada katılımcılar, 18 ve üstü yaş aralığında olup T. C. vatandaşıdır. Bu noktada araştırma T. C. vatandaşı olmayıp kamu hizmetlerinin finansmanına katılan mükelleflerin kamu harcamalarından memnuniyetini göz ardı etmektedir (TÜİK, 2018). Bu bağlamda tüm mükelleflerin kamu harcamalarından memnuniyetinin ölçülmesinden vergi uyumunun artırılması için oluşturulacak harcama politikalarında yararlanılabilir.

Mükelleflerin çoğu, ‘Vergi oranlarının artırılıp devlet eliyle daha çok kamu hizmeti sunulması gerektiği’ düşüncesine katılmamaktadır. Buna göre, kamu harcamalarının artırılması için vergi oranlarının arttırılmasını kabul etmedikleri, bir başka ifade ile vergi ödemeyi istemedikleri söylenebilir. Kamu harcamalarının artırılması için mükelleflerden daha fazla vergi alınması, vergi uyumlarını etkiler mi? Mükelleflerin kamu harcamalarının artırılması ve vergi ödeme yönündeki tercihlerine yönelik beyanları göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflerin % 44’ünün kamu harcamaları artışını kendi ödeyecekleri vergilerin artmaması halinde kabul ettikleri görülmektedir. Buna göre, mükelleflerden kamu harcamalarını arttırmak için daha fazla vergi talep edilmesinin, vergi uyumunu azaltacağı söylenebilir. Buna karşın eğitim (% 55,5), savunma (% 42,1) ve sağlık (% 46,8) harcamalarının artırılması için vergi oranlarının artırılması, bir başka ifade ile daha fazla vergi talep edilmesinin, mükelleflerin vergi uyumunu azaltmayacağı da söylenebilir.

OECD’nin, 21 ülkede (Türkiye hariç) 18-70 yaş arasındaki 22 bin kişiden fazla kişiyle gerçekleştirdiği anket çalışması ile hükümetin, onların sosyal ve ekonomik kaygılarını gidermede

ne kadar yardımcı olduğuna yönelik düşünceleri araştırılmış ve bu araştırma Önemli Riskler araştırması olarak yayınlanmıştır. Tablo 31’de, bu araştırmanın bulgularından öne çıkanlar özetlenmiştir. Buna göre, OECD’nin 21 ülke için yaptığı çalışmadaki gelişmekte olan ülke bulguları ve bu çalışmanın bulgularının uyumlu olduğu görülmektedir.

**Tablo 31: Önemli Riskler Araştırması Öne Çıkan Bulgular**

Katılımcıların	İfadeleri
Çoğu	Kamu hizmetlerinin ve sosyal yardımların yetersiz ve bu hizmetlere ulaşılmasının zor olduğunu ifade etmektedir.
2/3	Kendilerinin ödedikleri vergilerin karşılığını alamadıklarını ancak başkalarının ödediklerinden daha fazla karşılık aldıklarını ifade ediyor.
3/4	Hükümetten sosyal ve ekonomik güvenliklerinin korunması için daha fazla harcama yapmasını istediklerini ifade ediyor.
Çoğu	Şili, Yunanistan, İsrail ve Meksika’da vergilerin karşılığını alamadıklarını, iş kaybı ve hastalık halinde hükümetin daha fazla şey yapmasını istediklerini ifade ediyor.
Çoğu	Gelir dağılımı eşitsizliği fazla olan ülkelerde, daha iyi eğitim olanaklarına sahip olmak için gelirlerinin % 2’sini vergi olarak ödemeyi kabul ediyor.
% 40	Gelirlerinin % 2’sini daha iyi sağlık harcamaları ve emeklilik geliri için vergi olarak ödemeyi kabul ediyor.
İrlanda’da (%51), Portekiz’de (49)	Gelirlerinin % 2’sini daha iyi sağlık hizmeti almak için vergi olarak ödemeyi kabul ediyor.
İsrail (%49), Şili (%51), Litvanya (%53)	Daha iyi emeklilik geliri için bugünkü gelirlerinin % 2’si kadar daha fazla vergi ödemeyi kabul ediyor.
+1/2 ve özellikle Yunanistan, Almanya, Portekiz ve Slovenya’da (%75)	Hükümete yoksulları desteklemesi için daha fazla vergi ödemeleri yapılması gerektiğini düşünüyor.
	Tüm yaş grupları için hastalık halinde sağlık harcamalarının endişe kaynağı olduğu ifade ediliyor. Özellikle finansal kriz yaşayan ülkelerde sağlık sorunları ile karşılaşmanın ana endişe kaynağı olduğu ifade ediliyor. Yaşlılar için ana endişe kaynağı sağlık sorunları ile karşılaşma, gençler için barınma (uygun konut) sorunları olduğu ifade ediliyor.
	Kişi başına GSYİH düşük olan ülkelerde hükümetten daha fazla harcama yapması beklenmektedir.
	Kişi başına GSYİH düşük olan ülkelerde kamu harcamalarından faydadan memnuniyetsizlik daha yüksektir.

**Kaynak:** OECD, 2019a: 34-45 ve www.oecd.org

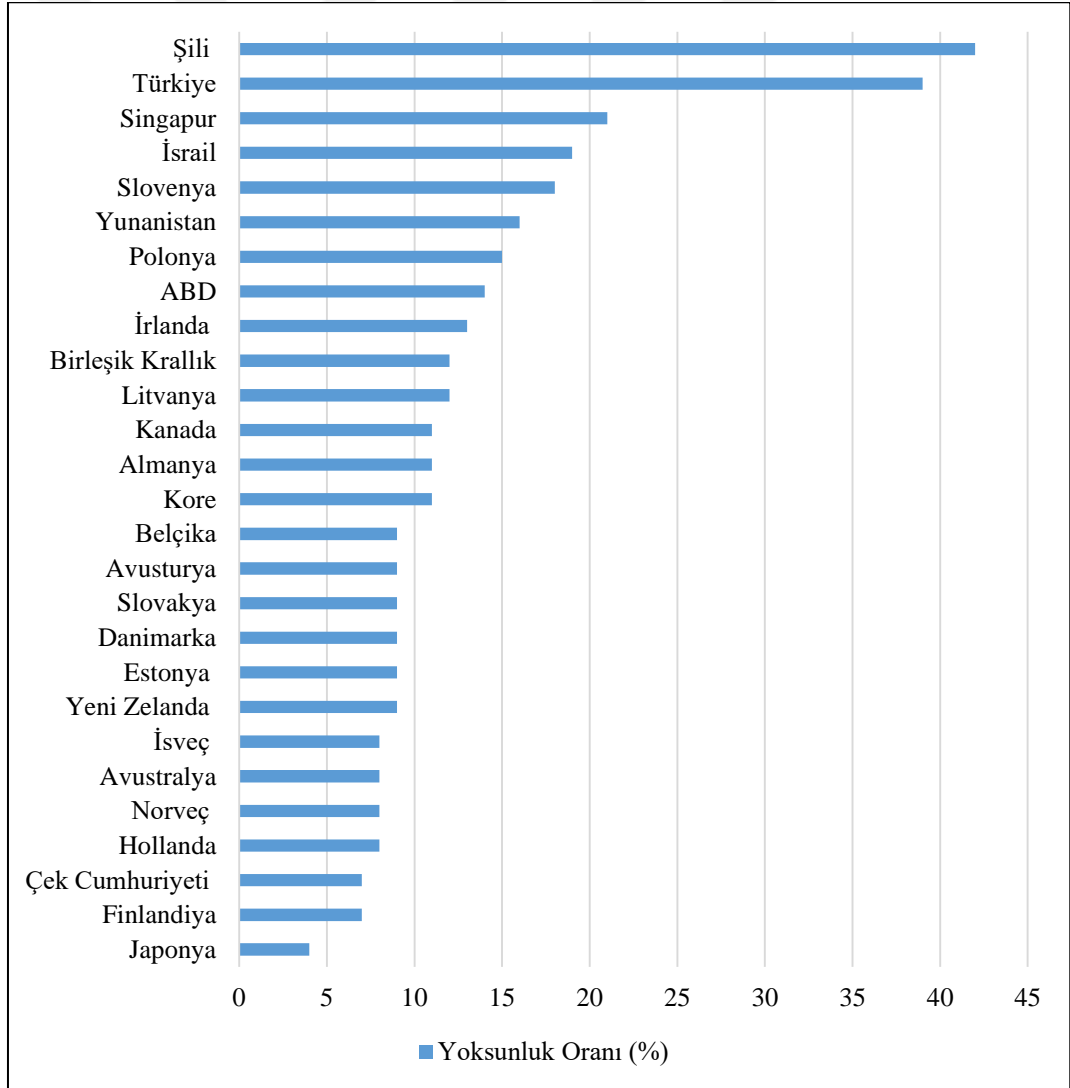
OECD’nin bu çalışmasında, insanların, daha iyi sağlık harcamaları ve emeklilik geliri için gelirlerinin % 2’lik bir kısmını vergi olarak ödemeyi kabul ettiği tespit edilmiştir. Türkiye’de, mükelleflerin, hangi kamu harcamalarının daha iyi yapılması için, gelirlerinin ne kadarlık (%) bir kısmını vergi olarak ödemeye hazır olduklarına yönelik bir araştırma yapılmamıştır.

Mükelleflere kamu harcamalarına yönelik söz hakkı tanınmasının vergi uyumunu artırdığına kamu harcamaları başlığı altında değinilmişti. Buna göre mükelleflerin, kamu harcamaları tercihlerini bildirmeleri ve bunu bir form aracılığıyla yapmaları vergi uyumlarını artırır mı? Mükelleflerin, beyanname verme sırasında gerek online, gerek elden kamu harcamalarını tercihlerini yansıtan bir form doldurmaları, kamu harcamalarının, mükelleflerin tercihleri doğrultusunda olmasına ve onlara kamu harcamalarına yönelik söz hakkı verildiğine dair bir fırsat

sunabilir. Böylelikle bu form ile mükelleflerin vergi uyumlarının artırılabilir de söylenebilir. Buna karşın mükelleflerin, kamu harcamalarına yönelik bilgilerinin sınırlı olmasının bu formların yararlılığını azaltabileceği de söylenebilir. Ancak bu formda devletin hali hazırda gerçekleştirdiği kamu harcamalarının türlerine ve bunlara yönelik yapılan ödemelerin büyüklüğüne ve dağılımına ilişkin bilgilerin de yer almasıyla zamanla bu bilginin ve dolayısıyla kamu harcaması bilincinin artırılabilir de söylenebilir.

OECD tarafından yapılan bir başka çalışmada, Türkiye’de nüfusun % 40’a yakınının; okuma, yazma, temel matematik bilgilerinden ve temel düzeyde problem çözme yeteneklerinden yoksun olduğu görülmektedir (OECD, 2019b: 167). Bu bağlamda, Grafik 27’de, OECD ülkelerinde temel yeteneklerden yoksun insanların, toplam nüfus içerisindeki oranlarına yer verilmektedir.

**Grafik 27: OECD Ülkelerinde Temel Yeteneklerden Yoksun İnsanların Toplam Nüfus İçerisindeki Oranı**



**Kaynak:** OECD, 2019b: 165 ve [www.oecd.org](http://www.oecd.org)



Grafik 27’de, Türkiye’de halkın % 40’a yakınının temel yeteneklerden yoksun olduğu ileri sürülmektedir. Katılımcıların % 76,3’ü vergi ile ilgili işlemlerini kendisinin yerine getiremediği tablo 11’den görülmektedir. Mükelleflerin vergi kanunlarını anlayamamaları ve vergi sistemini karmaşık bulmaları vb. nedenler, mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini yerine getirmek için profesyonel destek alması (katılımcıların % 60,8’i) ile sonuçlanmaktadır. Grafik 27’ye göre bu profesyonel destek almanın bir nedeni mükelleflerin temel yeteneklerden yoksun oluşu olabilir. Ayrıca mükelleflerin % 15,6’sının profesyonel desteğe ihtiyacı olmadığı, temel yeteneklerden yoksun ve mali bağlantı kurmada güçlük çeken mükellefler olduğu da söylenebilir.

Mükelleflerin çoğu, ‘Türkiye’de ödenen vergilerin ne oranda ve nerelere harcandığını takip etmek mümkündür’ düşüncesine, katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Aynı zamanda; ‘eğitim, sağlık, savunma ve sosyal yardım hizmetleri dışındaki devletin yaptığı diğer hizmetlerin, hangileri olduğunu bilmek mümkündür’ düşüncesine de katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Ayrıca, ‘Türkiye’de sunulan kamu hizmetlerinin ve onlar için yapılan harcamaların şeffaf olduğu’ düşüncesine de katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Buna karşın mükelleflerin çoğu, ‘vergilerin nasıl harcandığını ve devlet eliyle sunulan hizmetlerin hangi yolla geri döndüğünü izlemenin, mükellefin görevlerinden biri olduğunu’ düşündüklerini beyan etmişlerdir. Bunlara ek olarak, ‘ödedikleri vergilerin nerelere harcandığını bilmenin önemli olduğunu’ düşündüklerini de beyan etmişlerdir.

Yukarıdaki iki paragraf birlikte değerlendirildiğinde, mükelleflerin çoğunun, ödedikleri vergilerin nerelere harcandığını bilmenin önemli olduğunu ve bunun onların görevlerinden biri olduğunu düşündükleri görülmektedir. Öte yandan, mükellefler, ödedikleri vergiler ile yapılan harcamaları takip etmenin mümkün olmadığını düşündükleri ve kamu harcamalarının şeffaf olmadığını düşündükleri de görülmektedir. Böylece mükelleflerin, mali bağlantı kurmayı istedikleri ve bu bağlantıyı kurmanın onlar için bir görev olduğunu düşündükleri ancak bu bağlantıyı kurmada başarısız oldukları söylenebilir. Oysaki BÜMKO vergilerin, ne oranda ve nerelere harcandığına yönelik bilgiyi, web sayfası aracılığıyla sunmakta ve böylelikle kamu harcamalarına şeffaflık sağlamaktadır. Bu bağlamda, OECD’nin çalışması BÜMKO’nun bu bilgiyi neden vergi mükelleflerine ulaştırmada yetersiz olduğunu açıklar niteliktedir. Buna göre, BÜMKO tarafından vergilerin, ne oranda ve nerelerde harcama yapılacağı bilgisinin, salt bilgi olarak web sayfasında verilmesinin ve mükelleflerin bunu öğrenmesinin yine mükellefin özel ilgisine bırakılmasının ve temel yeteneklere ilişkin önemli eksikliği olan nüfusun fazla olmasının, bu uygulamanın beklenen sonuçlarına ulaşamamasını açıkladığı söylenebilir.

Bununla birlikte devletlerin faaliyetleri ile ilgili sağlayacağı şeffaflığın vergi uyumunu artırmada önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir. Örneğin Alman mükellefler, Almanya’nın azalan kamu borcunu hem sokaklardaki görsellerden hem de bu federasyonun web adresinden takip edebilmektedir (Bund der Steuerzahler e.v. (2018). Buna göre kamu borçlarına dair bilginin; mükellefin özel ilgisine bırakılmadığı, yayılması için gerekli önlemlerin alındığı ve mükelleflerin

kamu harcaması bilincinin artırılmasının böylece sağlandığı söylenebilir. Sadece vergi gelirlerine ilişkin değil borçlanmaya ilişkin bilgilerin paylaşılması da mükelleflerin hangi harcamalar için borçlanma yapıldığını takip etmesine imkân verebilir.

Vergi gelirlerinin, ne oranda ve nerelere harcandığına ilişkin bilginin bir mesaj ile mükelleflere bildirilmesi, vergi uyumunu artırır mı? Mükelleflere, bir mesaj vasıtasıyla, örneğin, bu yıl ... oranda ve .... miktarda eğitim harcaması yapılmıştır diye bilgi verilebilir. Aynı mesajda, ‘bir öğrenci için ... TL harcama yapılmıştır. Vergilerini tam ve zamanında ödeyen, siz değerli vergi mükelleflerine, katkılarından dolayı teşekkür eder, bol kazançlı günler dileriz’ gibi ifadelerle de yer verilebilir. Aynı zamanda, bu mesaj, tüm harcamalar için spesifik ifadelerle iletilebilir. Ancak, toplumun temel yetenekleri göz önünde bulundurulduğunda, tüm mükelleflerin bunu yeterince kavrayamayabileceği söylenebilir. bu bağlamda, bir çocuk için, .... TL eğitim harcaması yapılmıştır şeklinde daha basit mesajlar gönderilmesi, mükelleflerin bilgiyi algılamasını ve özümsemesini kolaylaştıracaktır. Böylelikle mükelleflerin mali bağlantı kurmaları sağlanarak vergi uyumlarının artırılabilir. Diğer yandan, temel yetenekler göz önünde bulundurulduğunda, ya mükellefler mesajı okuyamazlarsa ne olur? Ya da mükellef görme engelli ise ne olur? O halde gönderilecek olan bu mesaj, sesli mesaj olarak gönderilebilir ya da otomatik bir arama mesajı olarak gönderilebilir.

GİB, kira geliri beyan etmesi gereken mükelleflere, bir video yardımıyla yükümlülüklerini nasıl yerine getirecekleri eğitimi sağlamıştır ve bu eğitim, kira gelirini beyan eden mükellef sayısını 2015 yılında Türkiye için % 33 artmıştır. Benzer şekilde geçmişte KDV farkındalığı ve mükelleflerin fiş almasını teşvik etmek için reklamlardan yararlanılmış ve başarılı sonuçlar elde edilmiştir. Buna göre, görsel medyanın kullanılmasının, mükelleflerin vergi uyumunu artırmak için katkı sağladığı söylenebilir. Bu bağlamda, vergi gelirlerinin hangi alanlara yöneldiği, kamu spotları kullanılarak gerek görsel gerekse de sosyal medya aracılığıyla mükelleflere iletilebilir.

Eğitim harcamaları için, bir öğrenci ‘bu yıl .... TL ben ve diğer tüm öğrenciler için devletimiz tarafından harcanmıştır. Eğitimimiz için yaptığınız katkıdan dolayı teşekkür eder, bol kazançlı günler dileriz’ ifadesinin yer aldığı bir kamu spotu ile mükelleflere ve tüm topluma bir mesaj iletilebilir. Benzer şekilde sağlık harcamaları için, emeklilik yaşında bir oyuncu ile ‘bu yıl toplumdaki her bir kişi için .... TL sağlık harcaması yapılmıştır. Vergilerini tam ve zamanında ödeyen, siz değerli vergi mükelleflerine, katkılarından dolayı teşekkür eder, bol kazançlı günler dileriz’ ifadesinin yer aldığı bir kamu spotu ile mükelleflere ve tüm topluma bir mesaj iletilebilir. Savunma harcamaları için, bir asker oyuncu ile, ‘bu yıl her bir asker için .... TL savunma harcaması yapılmıştır. Vergilerini tam ve zamanında ödeyen, siz değerli vergi mükelleflerine, katkılarından dolayı teşekkür eder, bol kazançlı günler dileriz’ ifadesinin yer aldığı bir kamu spotu ile mükelleflere ve tüm topluma bir mesaj iletilebilir. Bu ifadeleri içeren kamu spotları her bir kamu harcaması için oluşturulabilir. Bu bağlamda, sadece mükelleflere değil, toplumun tüm

kesimlerine ulaşılarak, ÷lkedeki her bir bireyin etkili bir mali bağlantı kurması sağlanabilir. B÷ylelikle, bu kamu spotları yardımıyla, çocuklar için uzun vadede; genç, yetişkin ve yaşlılar için kısa vadede mali bağlantının artırılarak mükelleflerin vergi uyumlarının artırılabilceği söylenebilir.

Mükelleflerin vergi beyanı sırasında, kamu harcama tercihlerini belirten formda, kamu harcamalarına ilişkin bilgileri nasıl elde etmeyi istediklerine yönelik bir soru da yer alabilir. Buna göre, mükellefler, kamu harcamalarının, ne oranda ve nerelere harcandığını ya da miktar olarak nerelere harcandığını öğrenme yolu tercihini, aşağıdaki seçeneklerden birini işaretleyerek belirtebilir;

- Sesli mesaj olarak öğrenmek istiyorum,
- Yazılı mesaj olarak öğrenmek istiyorum
- e-posta olarak öğrenmek istiyorum,
- Kamu spotları aracılığıyla öğrenmek istiyorum.

Mükelleflerin, kamu harcamaları tercihlerini belirten bir form ve kamu harcamalarının ne oranda nerelere harcandığı bilgisini içeren bir mesaj veya kamu spotunun, kamu harcamalarına yönelik algılarında bir değişiklik meydana getireceği söylenebilir. Bu bağlamda, bu form, mesaj veya kamu spotunun, kamu harcamalarına yönelik algılarında bir birimlik bir değişme meydana getirmesi halinde, mükelleflerin kamu harcamalarına yönelik düşüncelerini etkileyeceği ve dolayısıyla mükelleflerin vergi uyumlarının 13,4 birim artacağı söylenebilir.

Bu çalışmanın temel konusu olan kamu harcamaları ile bağlantı kurulduğunda, araştırmaya katılan mükelleflerin beyanları doğrultusunda; İnsanlar neden vergi öder? sorusuna verilebilecek cevaplar aşağıdaki gibi özetlenebilir. Mükelleflerin;

- Vergilerin, kamu harcamalarının karşılığı olduğunu düşündükleri için,
- Ödedikleri vergiler, kendi tercih ettikleri harcama kalemlerine yönlendirildiği için,
- Devlet eliyle sunulan hizmetlerin; gerekli olduğunu, onlara fayda sağladığını, şeffaf olduklarını, mantıklı bir şekilde yapıldıklarını ve israf edilmediklerini düşündükleri için,
- Devlet eliyle sunulan hizmetlerden memnun oldukları için,
- Eğitim, sağlık ve savunma gibi temel ihtiyaçların karşılanması için, vergi ödedikleri söylenebilir.

## SONUÇ

Vergi uyumu, 1900'lü yıllardan beri, sosyal bilimler alanının çalışma konularından biridir. Yapılan çalışmalarda, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen çeşitli faktörler ve değişkenler olduğu tespit edilmiştir. Bu çeşitlilik, araştırmacıların; çalışma sahaları, ele aldıkları dönem ve kullandıkları yöntem gibi özelliklere göre değişmektedir.

Vergi uyumu ile ilgili yapılan ilk çalışmalarda; İnsanlar neden vergi kaçırır? sorusuna cevap aranmıştır. 1990'lı yıllar öncesine denk gelen bu dönemde hâkim olan vergi uyumu yaklaşımı, ekonomik yaklaşım ve hâkim olan vergi uyumu modeli, A-S Modelidir. Bu yaklaşımda problem, kaynak tahsisindeki etkinliktir. Bu yaklaşımın modelinde, mükellefler rasyonel bireylerdir ve kişisel çıkarlarını maksimum yapacak kararlar vermektedirler. Bu bağlamda, mükellefler kişisel çıkarlarını maksimum yapmak için ya vergiden kaçınmaktadırlar ya da vergi kaçırmaktadırlar. Mükelleflerin vergi ile ilgili verdikleri bu kararlar; denetim, ceza ve vergi oranı değişkenlerinden etkilenmektedir. Buna göre, denetlenme olasılığının artmasının, denetim sonucunda bir yaptırım öngörülmüşse bu yaptırımın uygulanmasının ve yaptırımın şiddetinin vergi uyumunu etkilediği savunulmaktadır. Daha sonra vergi uyumu için yapılan çalışmalarda özellikle 1990'lı yıllardan sonra; İnsanlar neden vergi öder? sorusuna cevap arandığı görülmektedir. Bu dönemde; hâkim olan vergi uyumu yaklaşımı, davranışsal yaklaşım ve hâkim olan vergi uyumu modeli, Song ve Yarbough (1978) modelidir. Bu yaklaşımda problem; eşitlik, adalet ve yansımadır. Bu yaklaşım ve modele göre, mükelleflerin her zaman için rasyonel olmadığı dolayısıyla; ahlâk, güven, eşitlik ve etik gibi sosyal normların vergi ile ilgili kararları etkilediği savunulmaktadır. Son yıllarda İnsanlar neden vergi öder? sorusuna mali bağlantı ve sosyal etkileşim yaklaşımı ile cevap aranmaktadır. Bu yaklaşıma göre, mükellefler; hem rasyoneldir hem de sosyal normlara göre vergi ile ilgili kararlarını vermektedir. Bu yaklaşım bir bakıma ekonomik ve davranışsal yaklaşımın karması niteliğindedir. Bu yaklaşımda problem, mali farkındalık ve bireysel farklılıklardır.

Vergi uyumu için yapılan çalışmalarda vergi uyumunu etkileyen faktörler/değişkenler tespit edilmiştir. Bu faktörler/değişkenler; ekonomik, sosyal, sosyo-psikolojik, kültürel, idari, bireysel, içsel, dışsal, toplumsal, kurumsal, siyasal ve hukuksal gibi çeşitli adlar altında toplanıp sınıflandırılmaktadır. Kamu harcamaları, vergi uyumunu etkileyen faktörler içinde bir değişken olarak yer almaktadır. Bununla birlikte, kamu harcamalarının bir faktör boyutu olarak kullanıldığı ve doğrudan vergi uyumuna etkisini ölçmeyi amaçlayan çalışmaya henüz rastlanılmamıştır. Bu bağlamda, bir faktör boyutu olarak, kamu harcamalarının kullanılmamış olması, *kamu harcamaları, bir faktör boyutu olarak vergi uyumunu etkiler mi, etkilemez mi?* sorusunu meydana getirmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın amacı, kamu harcamalarının vergi uyumu üzerindeki etkisini tespit

etmektedir. Ayrıca kamu harcamalarının vergi uyumunu etkileyen faktörler arasındaki yerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bunlara ek olarak 5018 Sayılı KMYKK'nın 36. maddesindeki ilkenin gereğinin yerine getirebilmesi için, birinci kısım birinci bölüm 3. maddede tanımlanan kamu giderinin, fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarının, vergi uyumunu iyileştirmedeki rolünün araştırılması amaçlanmıştır.

Bu çalışma, kamu harcamalarının ve mali bağlantının bir faktör boyutu olarak vergi uyumuna olan etkisinin tespit edilmesi ve daha önce geliştirilen yapısal eşitlik modellerine, kamu harcamalarının ve mali bağlantı faktörünün eklenmesi ile katkı sağlar niteliktedir. Aynı zamanda, mükelleflerin kamu harcamalarına yönelik tercihleri ve bu harcamalar için vergi ödeme istekleri, OECD (2019a) tarafından yapılan gelişmekte olan ülkeler için yapılmış ancak aralarında Türkiye'nin bulunmadığı çalışmaya ve vergi uyumu ile ilgili yapılan çalışmalara katkı niteliğindedir. Ayrıca, bu çalışma, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen değişkenlerden biri olan fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarını; kamu harcamaları bilincini ölçmeyi amaçlayan ve yapısal eşitlik modeli geliştiren, diğer araştırmalara rehber olma niteliğindedir.

Bu çalışmanın getirdiği yeniliklerden birincisi, Türkiye'de 782 vergi mükellefinin beyanları doğrultusunda, vergi uyumunu etkileyen faktörler için bir ölçek geliştirilmesidir. İkincisi, vergi uyumunu etkileyen faktörlerin tespiti için oluşturulan yapısal eşitlik modellerinde birincil ve ikincil verilerin bir arada kullanıldığı bir yapısal eşitlik modelinin geliştirilmiş olmasıdır. Üçüncüsü, kamu harcamaları ve mali bağlantı faktörlerinin yapısal eşitlik modellerine eklenmesidir. Dördüncüsü, mükelleflerin fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarına yönelik tercihleri ve bu harcamalar için vergi ödeme isteklerinin tespitinin yapılmış olmasıdır.

Kamu harcamaları ve vergiler, aynı zincirin birer halkalarıdır ve böylelikle birbirlerini bir şekilde etkilemeleri beklenir. Ancak, bu etkinin; yönünün ne olduğu, etki derecesinin ne olduğu ve nereden kaynaklandığı bilinmemektedir. Eğer bu etkinin; yönü, derecesi ve neden kaynaklandığı biliniyor olsaydı, şüphesiz, kamu harcamaları vergi uyumunun artırılması için kullanılabilirdi. Bu etkinin belirlenmesi için kamu harcamalarının, vergi uyumuna etkisinin araştırılması gerekmektedir. Aynı zamanda, literatürde yer alan çalışmalarda ve kamusal düzenlemelerde, vergi uyumunu etkileyen faktörler olarak tespit edilen faktörler ve bu faktörler kullanılarak vergi uyumunu iyileştirmesi için geliştirilen ve uygulanan çözüm önerileri, mükelleflerin vergi uyumsuzluğu sorununu ortadan kaldırmamıştır. Günümüzde; devletlerin af uygulamalarına başvurmaları, vergi cennetleri ve transfer fiyatlandırmanın yol açtığı vergi gelirleri kaybının önlenmesi için yapılan çalışmalar, ülkelerin net vergi açıkları ve uzlaşma müessesine başvurularda önemli bir azalma olmaması vergi uyumsuzluğu sorununun çözülemediğine işaret etmektedir. Bu bağlamda, bu durum, daha önceden vergi uyumunu etkilediği tespit edilememiş faktörlerin ve tespit edilmesi ile geliştirilecek çözüm önerilerinin, vergi uyumunun artırılması için önemini ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada, kamu harcamalarının vergi uyumuna etkisinin ölçülmesi için saha çalışması yapılmıştır. Vergi uyumunu etkileyen faktörlerin tespit edilmesi için anketlerden elde edilen veriler birincil veriler (egzojen) GİB tarafından yayınlanan, Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranı (endojen) ikincil veri olarak kullanılmıştır. Anket formu ile elde edilen veriler; SPSS ve AMOS paket programları kullanılarak, uygun analiz ve testlerle değerlendirilmiştir.

Katılımcıların çoğu, *ödeyeceği verginin artması gerekse bile* savunma, sağlık ve eğitim, hizmetleri için yapılan harcamaların daha fazla yapılmasını tercih etmektedir. Buna karşın katılımcıların çoğu, *ödeyeceği vergi artmadan* genel kamu hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, iskân ve toplum refahı hizmetleri, dinlenme kültür ve din hizmetleri ve sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri için yapılan harcamaların daha fazla yapılmasını tercih etmektedir. Aynı zamanda mükelleflerin devlet eliyle sunulan hizmetlerin artırılması gerektiği yönünde fikir birliği içinde olduğu görülmektedir.

Vergi uyumunu etkileyen 5 faktör boyutunun ve demografik değişkenlerin egzojen (bağımsız), Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranı Nispetinin endojen (bağımlı) olduğu bir yapısal eşitlik modeli geliştirilmiş ve Path Analizi yapılmıştır. Geliştirilen yapısal eşitlik modeli için elde edilen model Denklemlerine aşağıda yer verilmektedir.

$$VU_i = \beta_1 AD_i + \beta_2 KH_i + \beta_3 S_i + \beta_4 MB_i + \beta_5 E_i + \beta_6 Y_i + \beta_7 CI_8 + \beta_8 EG_i + \beta_9 MD_i + \beta_{10} G_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$VU_i = \gamma_1 AD_i + \gamma_2 KH_i + \gamma_3 S_i + \gamma_4 G_i + v_i \quad (2)$$

$$VU_i = -0.16AD_i + 0.13KH_i + 0.21S_i + 0.32G_i + v_i \quad (3)$$

Geliştirilen nihai yapısal eşitlik modeli Denklem 3'e göre H<sub>6</sub>, H<sub>8</sub>, H<sub>9</sub>, H<sub>10</sub>, H<sub>11</sub> ve H<sub>15</sub> hipotezleri kabul edilmiştir. Buna göre bu hipotezler, H<sub>6</sub>: Hükümet birey ilişkisinin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır. H<sub>8</sub>: Kamu Harcamalarının vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır. H<sub>9</sub>: Güvenin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır. H<sub>10</sub>: Dini inancın vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır. H<sub>15</sub>: Aylık kişisel gelirin vergi uyumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

Denklem 3'e göre Türkiye'de mükelleflerin vergi uyumu üzerinde; adalet faktörünün negatif (-0,16), sosyal (0,21) ve kamu harcamaları (0,13) faktörünün ve gelir değişkeninin (0,32) pozitif, p=0,001 düzeyinde anlamlı etkileri vardır. Bu bağlamda Türkiye'de devlet (hükümetiyle, yasal sistemiyle, mahkemeleriyle, vergi idaresiyle, bürokratlarıyla ve memurlarıyla) güvenilir olduğunda, mükellefler dini inançları gereği vergisel yükümlülüklerini içselleştirdiklerinde ya da benimsediklerinde, hükümet etkin ve verimli bir şekilde çalıştığında vergi uyumunun artacağı söylenebilir. Ayrıca mükelleflerin vergi yükünü adil dağıtan vergi politikaları uygulandığında,

yatay ve dikey eşitlik sağlandığında da vergi uyumunun artacağı söylenebilir. Mükellefler devlet eliyle sunulan kamu harcamalarından doğrudan fayda sağladığında ya da sağladığını algıladığında, bu harcamaların akıllıca/mantıklı yapıldığını düşündüklerinde, bu harcamalar kendi kamu harcamaları tercihlerine uygun alanlara (eğitim, sağlık ve savunma) yöneldiğinde ve bu harcamalardan memnun olduklarında vergi uyumu artacağı söylenebilir. Mükelleflerin aylık kişisel gelirlerinde bir artış olması halinde mali güçlükleri aşmaları ve dolayısıyla vergiye uyum göstermeleri kolaylaşacağı ve vergi uyumlarının artacağı söylenebilir. Türkiye’de sık aralıklarla çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumu için motivasyonunu negatif etkilediği ve devlete duyulan güvene zarar verdiği söylenebilir. Bu bağlamda sık aralıklarla çıkarılan aflara başvurulmaması halinde mükellef-vergi idaresi-devlet arasındaki güven yeniden tesis edilerek vergi uyumunun artırılacağı söylenebilir. Gelecekte politika yapıcıların bu hususları göz önünde bulundurmaları vergi uyumunun artırılması için önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amaçları göz önünde bulundurulduğunda; kamu harcamalarının vergi uyumuna anlamlı ve pozitif katkılı bir etkisinin olduğu, vergi uyumuna etkisi olan faktörler arasında 4. sırada yer aldığı, fonksiyonel sınıflandırmaya göre eğitim, sağlık ve savunma hizmetlerine yönelik harcamaların artırılması suretiyle vergi uyumunun artırılmasına katkı sağlanabileceği, tespit edilmiştir. Bu çalışmanın temel konusu olan kamu harcamaları ele alındığında ise, İnsanlar neden vergi öder? sorusuna verilebilecek cevaplar şu şekildedir. Mükelleflerin; vergilerin kamu harcamalarının karşılığı olduğunu düşündükleri, ödedikleri vergiler kendi tercih ettikleri harcama kalemlerine yönlendirildiği, devlet eliyle sunulan hizmetlerin gerekli olduğunu, onlara fayda sağladığını, şeffaf olduklarını, mantıklı bir şekilde yaptıklarını ve israf edilmediklerini düşündükleri, devlet eliyle sunulan hizmetlerden memnun oldukları ve eğitim, sağlık, savunma gibi temel ihtiyaçların karşılanması için vergi ödedikleri söylenebilir.

Bu çalışmada, mükelleflerin çoğu, verginin, devlet eliyle sunulan kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alındığını düşünmektedir. Aynı zamanda hükümetlerin, toplanan vergileri hangi alanlarda kullandığını (eğitim, sağlık, savunma vb.) vergi verme davranışını etkilediğini de düşünmektedir. Buna göre mükelleflerin ödedikleri vergilerin onların tercih ettiği kamu harcama programlarına yönelmesi vergi uyumlarını artırabilir. Mükelleflerin % 60,5’i Türkiye’de sunulan kamu hizmetlerinin kendi tercih ettiği hizmetler olmadığı ifade etmiştir. Dolayısıyla vergi uyumsuzluğunun bir nedeninin mükellefin tercih ettiği harcamalarla örtüşmeyen harcamalar olduğu söylenebilir. Bu bağlamda gelecek dönemlerde yapılacak olan harcamalar mükelleflerin tercihleri ile örtüşecek şekilde düzenlenmelidir.

Mükelleflerin eğitim, savunma, sağlık ve kamu düzeni ve güvenlik hizmetlerine gündelik hayatta daha çok muhatap olmaları ya da gündemden takip edebilmeleri dolayısıyla bu harcamalara daha duyarlı olmalarına neden olduğu, bu harcamalara yönelik bilinçlerinin yüksek olduğu ve

böylelikle bu harcamaların mükelleflerin vergi uyumuna yön veren harcamalar olduğu söylenebilir. Ayrıca eğitim harcamalarının mükelleflerin vergi uyumuna yön veren ana harcamalar olduğu da söylenebilir. Buna karşın mükelleflerin en fazla kamu harcaması yapılan genel kamu hizmetlerine yönelik bilinçlerinin düşük olduğu da söylenebilir. Mükelleflerin vergiye uyum göstermeleri için kişisel bir çıkar/fayda beklentisinin öne çıkması dolayısıyla, kamusal mal ve hizmetlerin toplumun çıkarına olduğu bilincinden yoksun oldukları ve bu bilincin kazandırılmasının vergi uyumunun artırılması için elzem olduğu görülmektedir. Genel olarak mükelleflerin harcamalara yönelik bilinçleri düşüktür ve yükseltilmesi için önlem alınması vergi uyumunun artırılması için gereklidir.

Mükelleflerin çoğu, vergi oranlarının artırılıp devlet eliyle daha çok kamu hizmeti sunulmaması gerektiğini düşünmektedir. Mükelleflerin kamu harcamalarının artırılması ve vergi ödeme yönündeki tercihlerine yönelik beyanları göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflerin % 44'ünün kamu harcamaları artışını kendi ödeyecekleri vergilerin artmaması halinde kabul ettikleri görülmektedir. Buna göre, mükelleflerden kamu harcamalarını artırmak için daha fazla vergi talep edilmesinin, vergi uyumunu azaltacağı söylenebilir. Buna karşın eğitim (% 55,5), savunma (% 42,1) ve sağlık (% 46,8) harcamalarının artırılması için vergi oranlarının artırılması, bir başka ifade ile daha fazla vergi talep edilmesinin, mükelleflerin vergi uyumunu azaltmayacağı da söylenebilir.

Mükelleflerin çoğu kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkan aşırı bürokrasinin, israfın ve yolsuzluğun vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini engellediğini düşünmektedir. Bu bağlamda, kamu harcamalarının, mükellefler için hem gerekli olması hem de israf edilmemesinin vergi uyumunun artırılması için koşul olduğu söylenebilir. Buna göre kamu harcamalarına yönelik denetimin etkinliğinin artırılması, israfın önüne geçilmesi, bürokrasi ve yolsuzluktan kaynaklı sorunların çözümü için önlemler alınmalıdır.

Mükelleflerin çoğu, devlet eliyle sunulan hizmetlerden duyulan memnuniyetin, vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini etkilediğini düşünmektedir. Aynı zamanda mükelleflerin, devlet eliyle sunulan hizmetlerin mantıklı olarak yapılmasının, etkinliğinin ve verimliliğinin vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini etkilediğini de düşünmektedir. Bu bağlamda, devlet eliyle sunulan hizmetlerin, mantıklı olarak yapılması ve mükelleflerin bu hizmetlerden memnun olmasının, yine mükelleflerin vergi uyumları üzerinde artırıcı etki meydana getireceği söylenebilir. TÜİK tarafından bazı hizmetler için memnuniyet ölçülmektedir. TÜİK'in yaptığı memnuniyet araştırmasında katılımcılar, 18 ve üstü yaş aralığında olup T. C. vatandaşıdır. Bu noktada araştırma T. C. vatandaşı olmayıp kamu hizmetlerinin finansmanına katılan mükelleflerin kamu harcamalarından memnuniyetini göz ardı etmektedir (TÜİK, 2018). Böylelikle TÜİK'in yaptığı araştırmaya T. C. vatandaşı olmayan mükelleflerin dâhil edilmesiyle eşitliğe katkı sağlanacağı söylenebilir. Ayrıca TÜİK'in fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarının tamamını içeren bir memnuniyet araştırması yapması, kamu



harcamalarının, vergi uyumunu artırmak için kullanılmasına katkı sağlayabilir. Bu bağlamda, TÜİK'in fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarının her bir kalemi için memnuniyeti ölçmesi sağlanabilir. Bu şekilde tüm mükelleflerin fonksiyonel sınıflandırmaya göre kamu harcamalarından memnuniyetinin ölçülmesinden vergi uyumunun artırılması için oluşturulacak harcama politikalarında yararlanılabilir.

Mükelleflere kamu harcamalarına yönelik söz hakkı tanınmasının vergi uyumunu artırmaktadır. Mükelleflerin, beyanname verme sırasında gerek online, gerek elden kamu harcamalarını tercihlerini yansıtan bir form doldurmaları, kamu harcamalarının, mükelleflerin tercihleri doğrultusunda olmasına ve onlara kamu harcamalarına yönelik söz hakkı verildiğince dair bir fırsat sunabilir. Böylelikle bu form ile mükelleflerin vergi uyumlarının artırılacağı de söylenebilir. Söz konusu bu formda devletin hali hazırda gerçekleştirdiği kamu harcamalarının türlerine ve bunlara yönelik yapılan ödemelerin büyüklüğüne ve dağılımına ilişkin bilgilerin de yer verilmesi zamanla bu bilginin ve dolayısıyla kamu harcaması bilincinin artırılmasına katkı sağlanabilir. Böylelikle mali bağlantının kurulması kolaylaştırılarak vergi uyumu artırılabilir.

Vergi gelirlerinin, ne oranda ve nerelere harcandığına ilişkin bilginin bir mesaj ile mükelleflere bildirilmesi ile vergi uyumu artırılabilir. Ayrıca uyumlu mükelleflere, katkıları için düzenli olarak teşekkür içeren, bir kısa mesaj gönderilerek idare için uyumlu mükelleflerin önemli ve değerli olduğu yansıtılabilir. Mükelleflerin vergi beyanı sırasında, kamu harcama tercihlerini belirten formda, kamu harcamalarına ilişkin bilgileri nasıl elde etmeyi istediklerine yönelik bir soruya da yer verilebilir.

Mükelleflerin çoğunun ödedikleri vergilerin nerelere harcandığını bilmenin önemli olduğunu ve bunun onların görevlerinden biri olduğunu düşündükleri görülmektedir. Öte yandan, mükellefler ödedikleri vergiler ile yapılan harcamaları takip etmenin mümkün olmadığını ve kamu harcamalarının şeffaf olmadığını düşünmektedirler. Böylece mükelleflerin, mali bağlantı kurmayı istedikleri ve bu bağlantıyı kurmanın onlar için bir görev olduğunu düşündükleri ancak bu bağlantıyı kurmada başarısız oldukları söylenebilir. Oysaki BÜMKO vergilerin, ne oranda ve nerelere harcandığına yönelik bilgiyi, web sayfası aracılığıyla tüm toplumun bilgisine sunmakta ve böylelikle kamu harcamalarına şeffaflık sağlamaktadır. Bu bağlamda, OECD'nin (2019b) çalışması BÜMKO'nun bu bilgiyi neden vergi mükelleflerine ulaştırmada yetersiz olduğunu açıklar niteliktedir. Buna göre, BÜMKO tarafından vergilerin, ne oranda ve nerelerde harcama yapılacağı bilgisinin, salt bilgi olarak web sayfasında sunulması ve mükelleflerin bunu öğrenmesinin yine mükellefin özel ilgisine bırakılmasının ve temel yeteneklere ilişkin önemli eksikliği olan nüfusun fazla olmasının, bu uygulamanın beklenen sonuçlarına ulaşamamasını açıkladığı söylenebilir. Bu hususlar göz önünde bulundurularak kamu harcamalarına şeffaflık sağlanması ve takip edilebilirliklerinin kolaylaştırılması için önlemler alınmalı, mevcut uygulamalar revize edilmelidir.

Katılımcıların % 76,3'ü vergi ile ilgili işlemlerini kendisinin yerine getirememektedir. Mükelleflerin vergi kanunlarını anlayamamaları ve vergi sistemini karmaşık bulmaları vb. nedenler, mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini yerine getirmek için profesyonel destek alması (katılımcıların % 60,8'i) ile sonuçlanmaktadır. Bu bağlamda vergilemede basitlik ilkesinin öne çıkarıldığı çalışmaların yapılması ve mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken yapmaları gerekenlere yönelik eğitim almaları önem arz etmektedir. Bu husus göz önünde bulundurularak vergi idaresi tarafından mükellefleri bilgilendirmeye ve eğitmeye yönelik programlar düzenlemelidir.

GİB, kira geliri beyan etmesi gereken mükelleflere, bir video yardımıyla yükümlülüklerini nasıl yerine getirecekleri eğitimi sağlamıştır ve bu eğitim, kira gelirini beyan eden mükellef sayısını 2015 yılında Türkiye için % 33 artmıştır. Benzer şekilde geçmişte KDV farkındalığı ve mükelleflerin fiş almasını teşvik etmek için reklamlardan yararlanılmış ve başarılı sonuçlar elde edilmiştir. Buna göre, görsel medyanın kullanılmasının, mükelleflerin vergi uyumunu artırmak için katkı sağladığı söylenebilir. Bu bağlamda, vergi gelirlerinin hangi alanlara yöneldiği, kamu spotları kullanılarak medya aracılığıyla mükelleflere iletilebilir.

Eğitim harcamaları için, öğrenci bir oyuncu ile 'bu yıl ... TL ben ve diğer tüm öğrenciler için devletimiz tarafından harcanmıştır. Eğitimimiz için yaptığınız katkıdan dolayı teşekkür eder, bol kazançlı günler dileriz' ifadesinin yer aldığı bir kamu spotu ile mükelleflere ve tüm topluma bir mesaj iletilebilir. Bu ifadeleri içeren kamu spotları her bir kamu harcama kalemi için oluşturulabilir. Bu bağlamda, sadece mükelleflere değil, toplumun tüm kesimlerine ulaşarak, ülkedeki her bir bireyin etkili bir mali bağlantı kurması sağlanabilir. Böylelikle, bu kamu spotları yardımıyla, çocuklar için uzun vadede; genç, yetişkin ve yaşlılar için kısa vadede, mali bağlantının artırılarak mükelleflerin vergi uyumlarının artırılacağı söylenebilir.

Mükelleflerin, kamu harcamaları tercihlerini belirten bir form ve kamu harcamalarının ne oranda nerelere harcandığı bilgisini içeren bir mesaj veya kamu spotunun, kamu harcamalarına yönelik algılarında bir değişiklik meydana getireceği söylenebilir. Bu bağlamda, bu form, mesaj veya kamu spotunun, kamu harcamalarına yönelik algılarında bir birimlik bir değişim meydana getirmesi halinde, mükelleflerin kamu harcamalarına yönelik düşüncelerini etkileyeceği ve dolayısıyla mükelleflerin vergi uyumlarının 13,4 birim artırılacağı söylenebilir.

Türkiye'de halkın % 40'a yakınının temel yeteneklerden yoksun olduğu (2019b) göz önünde bulundurulduğunda, daha fazla eğitim harcaması yapılmasına ihtiyaç olduğu hatta bu harcamalar ile sağlanacak eğitimin toplumdaki her yaşta insanı kapsamamasının gerektiği söylenebilir. Bu eğitim harcamalarının yapılması halinde, mükelleflerin eğitim harcamalarına yönelik tercihlerinin karşılanabileceği ve tüm toplumun eğitilmesi ile refah düzeyinde bir artış meydana gelebileceği ve

dolayısıyla vergi uyumunda bir artış kaydedilebileceği söylenebilir. T. C. Milli Eğitim Bakanlığına bağlı halk eğitim merkezlerinde halkın okuma-yazma ihtiyacına cevap verilmeye çalışılmaktadır. Mevcut çalışmalar temel yetenekleri kapsayacak şekilde geliştirilerek vergi uyumunun artışına katkı sağlanabilir. Ayrıca Türkiye’de politika yapıcılarının harcama programlarını belirlerken eğitim harcamalarına yönelik bu durumu göz önünde bulundurmalarının vergi uyumunu artırmak için yararlı olabileceği söylenebilir.

Bu çalışmada, yöntem ve örneklem ile ilgili sınırlamalar vardır. Metodolojik sınırlamaların birincisi, kamu harcamalarının vergi uyumuna etkisini faktör boyutu ile ölçen çalışmaya henüz rastlanılmamış olmasıdır. İkincisi, bağımlı değişken olarak kullanılacak verilere (dolaysız vergi mükellefleri) erişimin kısıtlı olmasıdır. Örneklem grubundan kaynaklanan sınırlama; mükelleflerin kamu harcaması bilinçlerinin ve dolayısıyla, mali bağlantılarının düşük olması ve dolayısıyla, mali bağlantı faktörünün etkisinin anlamsız olmasıdır.

Gelecekte vergi uyumu için yapılacak olan çalışmalarda, tartışma bölümünde ve yukarıda bahsedilen önerilerdeki formun tasarlanması ve geliştirilmesi sağlanabilir. Mükelleflere kamu harcamalarının ne oranda ve nerelere yapıldığına yönelik gönderilecek kısa mesajın veya kamu spotu metninin geliştirilmesi için ez az birer kişi olmak üzere maliyeci, sosyolog, reklam metni yazarı ve hukukçunun bir arada olduğu multi disiplinler bir çalışma yapılabilir. Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen faktörler arasında kamu harcamasının ve mali bağlantının etkisini araştırmayı amaçlayan gelecek çalışmalardaki saha çalışmalarında, mükelleflerin öncelikle mali bağlantıları tespit edilip, anket sorularının bu tespite göre geliştirilmesi sağlanabilir.

OECD (2019a)’nin çalışmasında, insanların, daha iyi sağlık harcamaları ve emeklilik geliri için gelirlerinin % 2’lik bir kısmını vergi olarak ödemeyi kabul ettiği tespit edilmiştir. Türkiye’de, mükelleflerin, hangi kamu harcamalarının daha iyi yapılması için, gelirlerinin ne kadarlık (%) bir kısmını vergi olarak ödemeye hazır olduklarına yönelik bir çalışmaya henüz rastlanılmamıştır. Bu bağlamda gelecek çalışmalarda bu konu araştırılabilir.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Acar, İbrahim Atilla ve Merter, Mehmet Emin (2004), “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, (147), 5-27.
- Adams, J. Stacy (1965), “Inequity in Social Exchange”, **Advances in Experimental Social Psychology**, 2, 267-299.
- Agbi, Sam Eniola (2014), “The Size of The Tax Evasion Problems on Self-employment Income: an Examination of Effects of Tax Policies on Compliance”, **International Journal of Business and Management Review**, 2(3), 73-101.
- Ağcakaya, Serpil ve Yıldırım, Yasemin (2015), "Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul İli Örneği", **Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2, 85-96.
- Akbey, Ferhat (2014), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 29(1), 63-103.
- Akbulut, Ural (2009), **Hiyeroglif Yazısının Şifresini Çözen“ROSETTA TAŞI”**, uralakbulut: <http://www.uralakbulut.com.tr/wp-content/uploads/2009/11/hiyeroglif.pdf> (02.09.2019).
- Akdoğan, Abdurrahman (2011), **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akerlof, George A. (1980), “A Theory of Social Custom, of Which Unemployment May Be One Consequence”, **The Quarterly Journal of Economics**, 94(4), 749–775.
- Aktan, Coşkun Can ve Çoban, Hilmi (2006), “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, Aktan, Coşkun Can vd. (Ed.), **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, 1. Baskı içinde (137-159), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can vd. (2012), “Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, Aktan, Coşkun Can vd. (Ed.), **Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Prensipler içinde** (183-198), T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, No: 2012/420.
- Allingham, Michael G. ve Sandmo, Agnar (1972), “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, 1, 323-338.
- Alm, James vd. (1992a), “Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data”, **National Tax Journal**, 45(1), 107-114.

- \_\_\_\_\_ (1992b), “Deterrence and Beyond: Toward a Kinder, Gentler IRS” Joel, Slemrod (Ed.), **Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement** içinde (311–329), The University of Michigan Press, Ann Arbor.
- \_\_\_\_\_ (1992c), “Why do People Pay Taxes?”, **Journal of Public Economics**, 48(1), 21-38.
- \_\_\_\_\_ (1993), “Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance”, **Journal of Economic Behavior & Organization**, 22(4): 285–303.
- \_\_\_\_\_ (1995), “Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance”, **Kyklos**, 48, 3-18.
- \_\_\_\_\_ (1995), “Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance”, **Kyklos**, 48(1), 1-18.
- Alm, James ve McKee, Michael (1998), “Extending the Lessons of Laboratory Experiments on Tax Compliance to Managerial and Decision Economics”, **Managerial and Decision Economics**, 19, 259-275.
- Alm, James (1999), “Tax Compliance and Administration”, Hildrethand, W. Bartley ve Richardson, James A. (Ed.), **Handbook on Taxation** içinde (741–768), Marcel Dekker, Inc., New York.
- \_\_\_\_\_ (2018a), “What Motivates Tax Compliance”, **Journal of Economic Surveys**, 0(0), 1-36.
- \_\_\_\_\_ (2018b), **What Motivates Tax Compliance**, jalm@tulane.edu, (03.08.2018).
- \_\_\_\_\_ (2019), “Appeals to Social Norms and Taxpayer Compliance”, **Southern Economic Journal**, DOI: 10.1002/soej.12374.
- Alm, James vd. (2004), **The Effects of Communication Among Taxpayers on Compliance**, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/04alm.pdf>, (02.04.2018).
- \_\_\_\_\_ (2007), “Taxpayer Services and Tax Compliance”, **IRS Research Bulletin: Recent Research on Tax Administration and Compliance, Selected Papers Given at the 2007 IRS Research Conference**, 227-240.
- \_\_\_\_\_ (2010), “Taxpayer Information Assistance Services and Tax Reporting Behavior”, **Journal of Economic Psychology**, 31(4): 577–586.
- Almunia, Miguel ve Lopez-Rodriguez, David (2015), “Under the Radar: The Effects of Monitoring Firms on Tax Compliance”, **Warwick Economics Research Paper Series**, 1070.
- Al-Taffi, L. H. Ali ve Abdul-Jabbar, H. (2016), “Service Quality and Income Tax Non-Compliance Among Small and Medium Enterprises in Yemen”, **Journal of Advanced Research in Business and Management Studies**, 4(1), 12-21.

- Altın, Eren (2014), **Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye’de Vergi Haritası Projesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ameur, Farid ve Tkiouat, Mohamed (2016), “A Contribution of Expected Utility Theory in Taxpayers’ Behavior Modeling”, **International Journal of Economics and Financial Issues**, 6(3), 1217-1224.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), **T. C. Resmi Gazete**, 8469, (21.07.1953).
- Andreoni, James (1991), “The Desirability of A Permanent Tax Amnesty”, **Journal of Public Economics**, 45, 143-159.
- Andreoni, James vd. (1998), “Tax Compliance”, **Journal of Economic Literature**, 36 (2), 818-860.
- Anlar, Uğur ve Cengiz, Vedat (2016), “Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 413, 55-70.
- Ariely, Dan (2008), **Predictably Irrational – The Hidden Forces That Shape Our Decisions**, NY: Harper Collins, New York.
- Armağan, Ramazan ve Şencan, Derya (2013), "Türkiye’de Vergi Bilinci Ve Ahlakı Üzerine Amprik Çalışmalar Destekli Bir Değerlendirme", **1st International Conference on New Directions in Business, Management, Finance and Economics (ICNDBM)**, Venue: Eastern Mediterranean University, Famagusta, Northern Cyprus.
- Arslan, Hüseyin (2013), “John Locke’un Siyaset Felsefesinin Temelleri Üzerine Bir Deneme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 1 (17), 181-204.
- Aşan, Sibel (2014), “Mükellef ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlakının Değerlendirilmesi”, **Journal of Life Economics**, 1, 69-79.
- Atçeken, Fikret Deniz vd. (2018), “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği”, **Maliye Araştırmaları Dergisi/Research Journal of Public Finance**, 4(1), 59-75.
- Ateş, Leyla (2018), “Tax Avoidance Issues in Turkey”, Hashimzade, Nigar ve Epifantseva, Yuliya (Ed.), **The Roudledge Companion to Tax Avoidance Research içinde** (185-196), Routledge Taylor & Francis Group, London.
- Australian Taxation Office (2014), **Compliance Effectiveness Methodology**, Australian National Audit Office, Barton.
- Ayas, Işıl ve Saruç, Naci Tolga (2015), “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya-Türkiye”, **AKÜ İİBF Dergisi**, 17(2), 179-188.
- Axelrod, Robert (1984), **The Evolution of Cooperation**, Basic Books, Inc, New York.

- Azwadi, Ali ve Ahmad, Norsiah (2014), "Trust and Tax Compliance Among Malaysian Working Youth", **International Journal of Public Administration**, 37, 389–396.
- Bağdigen, Muhlis ve Dökmen, Gökhan (2006), "Yolsuzluğun Kamu Gelirleri ve Giderleri Üzerindeki Etkisi", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 2(3), 53-69.
- Bakır, Gülsüm Burcu (2009), **Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakırtaş, Doğan (2012), "Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği", **Yönetim ve Ekonomi**, 19(2), 87-98.
- \_\_\_\_\_ (2016), "Kurumlar, Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme", **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9(1), 67-87.
- Barbuta-Mișu, Nikoleta (2011), "A Review of Factors for Tax Compliance", **Editura Europlus Galați**, 1, 69-76.
- Bastable, Charles (1917), **Public Finance**, 4. Baskı, London Macmillian and Co. Limited.
- Batrancea, Larissa-Margareta vd. (2012), "Understanding The Determinants of Tax Compliance Behavior As A Prerequisite for Increasing Public Levies", **The USV Annals of Economic and Public Administration**, 12(1), 201-210.
- Batrancea, Larissa vd. (2019), "Trust and Power as Determinants of Tax Compliance Across 44 Nations", **Journal of Economic Psychology**, 102191.
- Battisti, Martina ve Deakins, David (2018), "Microfoundations of Small Business Tax Behaviour: A Capability Perspective", **British Journal of Management**, 29, 497–513.
- Battiston, Pietro ve Gamba, Simona (2016), "The Impact of Social Pressure on Tax Compliance: A Field Experiment", **International Review of Law and Economics**, 46, 78-85.
- Bayer, Ralph ve Cowell, Frank (2016), "Tax Compliance by Firms and Audit Policy", **Research in Economics**, 70(1), 38-52.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin vd. (2004), "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", Gerçek, Adnan (Haz.), **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık Tic. ve San. A.Ş., Ankara, 224-280.
- Bazart, C. ve Bonein, A. (2014), "Reciprocal Relationships in Tax Compliance Decisions", **Journal of Economic Psychology**, 40, 83-102.
- Becker, Gary S. (1968), "Crime and Punishment: An Economic Approach", **Journal of Political Economy**, 76(2), 169-217.

- Beeson, D. vd. (2016), **Assessing the Determinants of Income Tax Compliance in Mauritius: A Study of Individual Taxpayers**, Proceedings of the Fifth Asia-Pacific Conference on Global Business, Economics, Finance and Social Sciences (AP16 Mauritius Conference), 21-23.
- Benk, Serkan vd. (2016), “The Impact of Religiosity on Tax Compliance among Turkish Self-Employed Taxpayers”, **Religion**, 7(37), 1-10.
- Bilgin, Handan Kaynar (2011), “Türkiye’de Vergi Ahlakının Belirleyicileri”, **ODTÜ Geliştirme Dergisi**, 38, 167-190.
- Bilici, Nurettin (2015), **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 36. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Biberoğlu, Elif (2006), **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Biswas, Rongili vd. (2012), “Firm’s Tax Evasion in a Principal-Agent Model With Self-Protection”, **Journal of Economics**, 110(2), 125-140.
- Blackwell, Calvin (2007), “A Meta-Analysis of Tax Compliance Experiments”, **Andrew Young School of Policy Studies**, International Center for Public Policy Working Paper Series Georgia State University.
- Bloomquist, Kim M. (2003), “Trends as Changes in Variance: The Case of Tax Noncompliance”, **Presented at the 2003 IRS Research Conference**.
- Bolat, Süleyman (t.y.), *Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması*. <https://docplayer.biz.tr/24191467-Kamu-harcamalarinin-siniflandirilmesi-dr-suleyman-bolat.html> (17.04.2017).
- Bordignon, Massimo (1993), “A Fairness Approach To Income Tax Evasion”, **Journal of Public Economics**, 52(3), 345-362.
- Braithwaite, Valerie (2007), “Responsive Regulation and Taxation: Introduction”, **Law & Policy**, 29(1), 3-10.
- Brekke, Kjell Arne vd. (2003), “An Economic Model of Moral Motivation”, **Journal of Public Economics**, 87 (9-10), 1967-1983.
- Brezeanu, Petre vd. (2018), “Tax Compliance at National Level”, **Studia Universitatis “Vasile Goldis” Arad – Economics Series**, 27(3), 1-17.
- Brockmann, Hilke vd. (2016), “Happy Taxation: Increasing Tax Compliance Through Positive Rewards?”, **Journal of Public Policy**, 36(3), 381-406.
- Brostek, Michael (2011), “Complexity and Taxpayer Compliance”, **Tax Gap**, United States Government Accountability Office.



- Brown, Robert E. ve Mazur, Mark J. (2003), IRS's Comprehensive Approach to Compliance Measurement, **National Tax Association Spring Symposium in May 2003**, Internal Revenue Service.
- Bruner, David M. vd. (2017), "The Role of Gender in The Provision of Public Goods Through Tax Compliance", **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, 71, 45-55.
- Buchanan, James M. (1949). "The Pure Theory of Government Finance: A Suggested Approach", **Journal of Political Economy**, 57(6), 496-505.
- Bulutoding, Lince vd. (2018), "The Influence of Akhlaq to Tax Compliance Behavior, and Niyah as Mediating Variable of Moslem Taxpayers in Malaysia", **Scientific Research Journal (SCIRJ)**, 6(1), 26-34.
- Bund der Steuerzahler e.v. (2018), **Die Schuldenuhr Deutschlands**, <https://www.steuerzahler.de/aktion-sition/staatsverschuldung/dieschuldenuhrdeutschlands/>, (01.12.2018).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri (2006-2017), <https://www.bumko.gov.tr/TR,165/merkezi-yonetim-butce-giderleri-2006-2017.html>, (01.05.2019).
- Cai, Yuki (2014), Social Norm and Its Influence on Tax Compliance, <https://digitalrepository.trincoll.edu/theses/362/>, (27.03.2018).
- Casagrande, Alberto vd. (2015), "The Effect of Competition on Tax Compliance: The Role of Audit Rules and Shame", **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, 59, 96-110.
- Casal, Sandro vd. (2016), "Tax Compliance Depends on Voice of Taxpayers", **Journal of Economic Psychology**, 56, 141-150.
- Cason, Timothy N. vd. (2016), "Regulatory Performance of Audit Tournaments and Compliance Observability", **European Economic Review**, 288-306.
- Cesur, Aylin ve Çelikkaya, Ali (2014), "Türkiye'de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yeri ve Önemi", **AKÜ İİBF Dergisi**, 16(2), 1-14.
- Chau, Gerald ve Leung, Patrick (2009), "A Critical Review of Fischer Tax Compliance Model: A Research Synthesis", **Journal of Accounting and Taxation**, 1(2), 34-40.
- Christian, Koch ve Cornelius, Müller (2015), "Anticipated Tax Amnesties and Tax Compliance: An Experimental Study", **Beiträge zur Jahrestagung des Vereins für Social politik: Ökonomische Entwicklung - Theorie und Politik - Session: Tax experiments**, No. E15-V1, ZBW.
- Christian, Roberta Calvet ve Alm, James (2014), "Empathy, Sympathy, and Tax Compliance", **Journal of Economic Psychology**, 40 (2014), 62-82.

- Christiansen, Vidar (1980), "Two Comments on Tax Evasion", **Journal of Public Economics**, 13(3), 389-393.
- Chen, Been-Lon (2003), "Tax Evasion in A Model of Endogenous Growth", **Review of Economic Dynamics**, 6(2), 381-403.
- Cheng, Dan ve Zeng, Qingjia (t.y.), **The Correlation between Corruption, Tax Compliance and Tax Loss**, <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/9-Cheng-and-Zeng-ATTA2018.pdf>, (23.05.2018).
- Chodorov, Frank (1954), **The Income Tax: Root of All Evil**, The Devin-Adair Company, New York.
- Cin, Recai (1971), **Kavramlar Dizini**, Türk Dil Kurumu, Ankara.
- Clotfelter, Charles T. (1983), "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns", **The Review of Economics and Statistics**, 65(3), 363-373.
- Cowell, Frank A. ve Gordon, James P. F. (1988), "Unwillingness To Pay: Tax Evasion and Public Good Provision", **Journal of Public Economics**, 36(3), 305–321.
- Cowell, Frank A. (1989), "The Consequences of Progressive Income Taxation for the Shadow Economy", Bös Dieter ve Felderer, Bernhard (Ed.), **The Political Economy of Progressive Taxation içinde** (177-179), Springer-Verlag, Berlin.
- \_\_\_\_\_ (2002), Sticks and Carrots, **Conference on the Crisis in Tax Administration, The Brookings Institute**, Washington.
- \_\_\_\_\_ (1990), **Cheating The Government: The Economics of Evasion**, MIT Press, Cambridge.
- \_\_\_\_\_ (1992), "Tax Evasion and Inequity", **Journal of Economic Psychology**, 13, 521-543.
- Crawford, Vince (1991), **Arrow-Pratt Characterization of Comparative Risk Aversion**, <https://econweb.ucsd.edu/~vcrawfor/ArrowPrattTyped.pdf> adresinden alındı.Erişim Tarihi (11.08.2018).
- Crokidakis, Nuno (2014), "A Three-State Kinetic Agent-based Model to Analyze Tax Evasion Dynamics", **Physica A: Statistical Mechanics and its Applications**, 414, 321-328.
- Cullis, John G. ve Levis, Alan (1997), "Why People Pay Taxes: From A Conventional Economic Model To A Model of Social Convention", **Journal of Psychology**, 18, 305-321.
- Cullis, John vd. (2007), "Tax Compliance: Social Norms, Culture and Endogeneity", **Andrew Young School of Policy Studies Working Paper**, 7-22.

- \_\_\_\_\_ (2012), "Spite Effects' in Tax Evasion Experiments", **The Journal of Socio-Economics**, 41(4), 418-423.
- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (2018), **T. C. Resmi Gazete**, 30562, (11.10.2018).
- Cural, Mehmet vd. (2016), "Sağlık Hizmetlerinden Memnuniyet İle Vergi Tutum ve Davranışları Arasındaki İlişki", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 12(27), 83-104.
- Çiçek, Halit (2006), **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelikkaya, Ali (2002), Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (20.03.2017).
- Çelik, Kadir ve Eroğlu, Onur (2014), "İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği", **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 4(2), 301-326.
- Çelikkaya, Ali ve Gürbüz, Hüseyin (2006), "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması", **İktisat İşletme ve Finans**, 21 (247), 122-139.
- \_\_\_\_\_ (2008), "Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi", **Sosyo Ekonomi**, Temmuz-Aralık, 23-53.
- Çetin, Engin (2009), "Orhon Yazıtlarında 'İtaat' Kavramı", **Turkish Studies International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic**, 4(8), 825-837.
- Çetin, Güneş (2010), **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetin Gerger, Güneş (2011), **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Kitabevi, İstanbul.
- Çevik, Savaş (2012), "Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı", **Maliye Dergisi**, 163, 258-289.
- Çimen, Gamze (2017), "E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", **International Journal of Public Finance**, 2(1), 93 – 108.
- Çoban, Hilmi ve Sezgin, Selami (2004), "Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği", Gerçek, Adnan (Haz.), **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık Tic. ve San. A.Ş., Ankara, 776-792.
- D'Agosto, Elena vd. (2018), "The Effect of Audit Activity on Tax Declaration: Evidence on Small Businesses in Italy", **Public Finance Review**, 46(1), 29-57.

- D' Attoma, John (2018), "What explains the North–South divide in Italian tax compliance? An experimental analysis", **Acta Politica**, 54(1), 104–123.
- Damayanti, Theresia Woro vd. (2015), "The Role of Taxpayer's Perception of the Government and Society to Improve Tax Compliance", **Accounting and Finance Research**, 4(1), 180-187.
- Damjanovic, Titiana ve Ulph, David (2010), "Tax Progressivity, Income Distribution and Tax Non-Compliance", **European Economic Review**, 54 (4), 594-607.
- Daştan, Abdülkerim (2011), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 25(2), 181-206.
- Dawes, Robyn M. (1980), Social dilemmas, **Annual Review of Psychology**, 31, 169–193.
- Dawes, Robyn M. ve Messick, David M. (2000), Social Dilemma, **International Journal of Psychology**, 35(2), 115-116.
- Dean, Peter vd. (1980), Taxpayers' Attitudes To Income Tax Evasion: An Empirical Study, <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/britaxrv1980>, (21.03.2018).
- Deloitte (2013), **Global Tax Compliance and Reporting Current Insight and Future Trends**, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-compliance-outsourcing-download-270913.pdf>, (20.03.2015).
- Demir, İhsan Cemil (2008), **Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Department of the Treasury Internal Revenue Service (IRS) (1988), **Income Tax Compliance Research Gross Tax Gap Estimates and Projections for 1973- 1992**, No: 7285.
- Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH (2010), **Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries**, Eschborn.
- Devos, Ken (2014), **Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour**, London: Springer Science+Business Media.
- Devos, Ken ve Zackrisson, Marcus (2015), "Tax Compliance and The Public Disclosure of Tax Information: An Australia/Norway Comparison", **eJournal of Tax Research**, 13(1), 108-129.
- Djawadi, Behnud M. ve Fahr, Rene (2013), The Impact of Tax Knowledge and Budget Spending Influence on Tax Compliance, **The Institute for the Study of Labor (IZA) Discussion Paper**, No. 7255.
- Dlamini, Banele (2017), "Determinants of Tax Non-Compliance among Small and Medium Enterprises in Zimbabwe", **Journal of Economics and Behavioral Studies**, 9(4), 242-250.

- Doerrenberg, Philippe (2015), "Does The Use of Tax Revenue Matter for Tax Compliance Behavior?", **Economics Letters**, 128, 30-34.
- Dohrmann, Thomas ve Pinshaw, Gary (2009), **The Road to Improved Compliance**, A McKinsey Benchmarking Study of Tax Administrations, 2008-2009.
- Dokuzuncu Kalkınma Planı, (2006), **T. C. Resmi Gazete**, 26215, (01.07.2006).
- Dökmen, Gökhan ve Günel, Tuğay (2012), "Vergi Uyumunun Sağlanmasında Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avustralya Örneği", **The International Journal of Economic and Social Research**, 8(8), 43-65.
- Dubin, A. Jeffrey vd. (1987), "Are We A Nation of Tax Cheaters? New Econometric Evidence on Tax Compliance", **Economic Analysis of Taxpayers Compliance**, 77 (2), 240-245.
- Dubin, A. Jeffrey (2004), **Criminal Investigation Enforcement Activities and Taxpayer Noncompliance**, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/04dubin.pdf>, (04.02.2018).
- Dzhumashev, Ratbek ve Gahramanov, Emin (2010), "A Growth Model with Income Tax Evasion: Some Implications for Australia", **The Economic Record**, 36, 620-636.
- Eğilmez, Mahfi (2012), **Kayıtdışı Ekonomi**, <http://www.mahfiegilmez.com/2012/05/kayt-ds-ekonomi.html>, (06.12.2016).
- \_\_\_\_\_ (2019a), **Merkezi Yönetim Bütçesi Üzerine Tespitler ve Görüşler**, <http://www.mahfiegilmez.com/p/makaleler.html>, adresinden alındı, (06.07.2018).
- \_\_\_\_\_ (2019b), **Kurallara Niçin Uyulmuyor?**, <http://www.mahfiegilmez.com/2019/02/kurallara-nicin-uyulmuyor.html#more>, adresinden alındı, (27.02.2019).
- Elida, T. vd (2015), The Correlation Between Gender, Educational Level & Income Rate Level to Taxpayers' Compliance, **Interdisciplinary Behavior and Social Sciences: Proceedings of the 3rd International Congress on Interdisciplinary Behavior and Social Science 2014 (ICIBSoS 2014)**, Bali, Indonesia.
- Engel, Eduardo M. R. A. ve Hines Jr., James R. (1999), "Understanding Tax Evasion Dynamics", **NBER Working Paper Series**, 6903.
- Erard, Brian (1992), "The Influence of Tax Audits on Reporting Behavior", Slemrod, Joel (Ed.), **Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement içinde** (95-114), University of Michigan Press, Ann Arbor.
- Erard, Brian ve Feinstein, Jonathan S. (1994), "Honesty and Evasion in The Tax Compliance Game", **The RAND Journal of Economics**, 25(1), 1-19.
- Eroğlu, Feyzullah (1996), **Davranış Bilimleri**, 3. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.

- Eroğlu, Abdulkirim (2018), “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi**, 3(5), 56-69.
- Erol, Ahmet (2011), **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, Tor ofset Sanayi ve Ticaret Ltd. Şirketi, İstanbul.
- Ergeç, Nükhet Elpeze (2004), **Televizyon Reklamlarına Yönelik Şüphe : (İkna Bilgi Modelinin Yorumlanması)**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1553, Eskişehir.
- Esteller-More, Alejandro (2011), “Is the Tax Administration Just a Money Machine? Empirical Evidence on Redistributive Politics”, **Economics of Governance**, 12 (3), 275–299.
- Faizal, Sellywati Mohd vd. (2017), “Perception on Justice, Trust and Tax Compliance Behavior in Malaysia”, **Kasetsart Journal of Social Sciences**, 38, 226-232.
- Falsetta, Diana vd. (2015), “**How Government Spending Impacts Tax Compliance**”, <https://ssrn.com/abstract=2658393>, (14.02.2016).
- Faridy, Nahida vd. (2018), “What’s in It for Me? The Potential for Managerial Benefits to Improve Tax Compliance”, **33 Australian Tax Forum**, 307-342.
- Feld, Lars P. ve Frey, Bruno S. (2001), “The Tax Authority and the Taxpayer; An Exploratory Analysis”, **The 2nd International Conferance on Taxation**, Canberra, 3-35.
- \_\_\_\_\_ (2006), “Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”, **Center for Research in Economics, Management and The Arts Working Paper**, 2006(10), Basel.
- Feld, Lars P. ve Tyran, Jean-Robert (2002), “Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis”, **Kyklos**, 55, 197-222.
- Feldstein, Martin (1995), “The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act”, **Journal of Political Economy**, 103(3), 551-572.
- Fischer, Carol M. vd. (1992), “Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of The Literature”, **Journal of Accounting Literature**, 11(1), 1-46.
- Fisman, Raymond ve Wei, Shang Jin (2004), “Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from “Missing Imports” in China”, **Journal of Political Economy**, 112(2), 471-496.
- Fochmann, Martin ve Kroll, Eike B. (2016), “The Effects of Rewards on Tax Compliance Decisions”, **Journal of Economic Psychology**, 52, 38–55.
- Foncesa, Miguel ve Myles, Gareth D. (2018), **A Survey of Experiments on Tax Compliance**, [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/355001/Experimental\\_evidence\\_on\\_taxpayer\\_compliance.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/355001/Experimental_evidence_on_taxpayer_compliance.pdf), (14.08.2018).

- Franzoni, Luigi Alberto (1998), **Tax Evasion and Tax Compliance**, [http://eduart0.tripod.com/sitebuildercontent/sitebuilderfiles/taxevasionandtaxcompliance\\_43f.pdf](http://eduart0.tripod.com/sitebuildercontent/sitebuilderfiles/taxevasionandtaxcompliance_43f.pdf), (15.10.2017).
- Freire-Seren, Maria Jesus ve Panades, Judith (2013), “Do Higher Tax Rates Encourage/ Discourage Tax Compliance?”, **Modern Economy**, 4, 809-817.
- Frey, Bruno S. (1997), **Not Just For the Money – An Economic Theory of Personal Motivation**, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham.
- \_\_\_\_\_ (2003), “Deterrence and Tax Morale in The European Union”, **European Review**, 11(3), 385-406.
- Friend, Irwin ve Blume, Marshall E. (1975), “The Demand for Risky Assets”, **American Economic Review**, 65(5), 900-922.
- Grasmick, Harold G. Ve Bursick Robert J. (1990), “Conscience, Significant Others, Rational Choice: Extending the Deterrence Model”, **Law and Society Review**, 24, 837-862.
- Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun (2005), **T. C. Resmi Gazete**, 25817, (16.05.2005).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007), **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı**, No 40, Ankara.
- \_\_\_\_\_ (2008), 2009-2011 Performans Programı, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2009PerformansProgrami.pdf>, (02.09.2017).
- \_\_\_\_\_ (2017), Performans Programı, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib\\_2017\\_Performans\\_Programi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2017_Performans_Programi.pdf), (02.09.2017).
- \_\_\_\_\_ (2018), Performans Programı, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib\\_2018\\_Performans\\_Programi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2018_Performans_Programi.pdf), (02.02.2018).
- \_\_\_\_\_ (2018a), Mobil Uygulamalar, <http://www.gib.gov.tr/mobil-uygulamalar-0>, (06.11.2018).
- \_\_\_\_\_ (2018), Vergi İletişim Merkezi, [http://www.gib.gov.tr/vergi\\_iletisim\\_merkezi](http://www.gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi). (08.11.2018).
- \_\_\_\_\_ (2018b), İller İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranı, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_59.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_59.xls.htm), (18.02.2019).
- \_\_\_\_\_ (2015), Kira Beyannamesi Sistemi, <https://www.youtube.com/watch?v=t1BtOxlxkvk>. (18.02.2019).
- \_\_\_\_\_ (t.y.), Vergi Uyumu Kavram ve Unsurları, <http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/>, (05.01.2018).

- Gencil, Ufuk ve Kuru, Elif (2012), “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 10(20), 29-60.
- Giray, Filiz vd. (2015), “Factors Determining Taxpayers’ Perception Towards Tax Fairness: The Structural Equation Model For Turkey”, **International Journal of Economics and Finance Studies**, 7(1), 17-38.
- Gobena, Lemessa Bayissa ve Dijke, Marius Van (2016), “Power, Justice, and Trust: A Moderated Mediation Analysis of Tax Compliance Among Ethiopian Business Owners”, **Journal of Economic Psychology**, 52, 24-37.
- \_\_\_\_\_ (2017), “Fear and Caring: Procedural Justice, Trust, and Collective Identification as Antecedents of Voluntary Tax Compliance”, **Journal of Economic Psychology**, 62, 1-16.
- Gogsadze, Teimuraz (2016), **Tax Compliance: A Behavioral Economic Approach**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Department of Economics, University of Leicester.
- Gordon, James P. F.(1989) , “Individual Morality and Reputation Costs as Deterrents to Tax Evasion”, **European Economic Review**, 33 (4), 797-805.
- Gould, Stephen Jay (1996), **Full House: The Spread of Excellence from Plato to Darwin**, Harmony Books, New York.
- Göksu, Gonca Güngör ve Saruç, Naci Tolga (2012), “Türkiye’de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması”, **Mevzuat Dergisi**, 176.
- Göksu, Gonca Güngör ve Şahpaz, Kadriye İzgi (2015), “Comparison of Tax Morale of Turkish and Spanish Higher Education Students: The Samples of Sakarya University and the University of Zaragoza”, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, 186, 222-230.
- Graetz, M., Reinganum, J. ve L., Wilde (1986), The Tax Copmliance Game Toward an Interactive Theory of Law Enforcement, **Journal of Law, Economics and Organisation**, 2(1), 1-32.
- Grasmik, Harold G. ve Wilbur J. Scott (1982), “Tax Evasion and Mechanisms of Social Control: A comparison with Grand and Petty Theft”, **Journal of Economic Psychology**, 2(3), 213-230.
- Gravelle, Jane (2007), “Comments on Compliance and Administration”, **Recent Research on Tax Administration and Compliance Selected Papers Given at the 2007 IRS Research Conference içinde** (221-226), Washington.
- Greatz, Michael J. ve Wilde, Louis L. (1985), “The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy”, **National Tax Journal**, 38(3), 355-363.
- Güney, Salih (2000), **Davranış Bilimleri**, Genişletilmiş 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Hallsworth, Michael vd. (2017), “The Behaviorist as Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance”, **Journal of Public Economics**, 148, 14-31.



- Hanno, Dennis M. ve Violette, George R. (1996), "An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behavior", **Behavioral Research on Accounting**, 8, 57-75.
- Hazman, Gülsüm Güler (2009), "Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti", **Akademik İncelemeler**, 4(1), 53-71.
- Helhel, Yeşim ve Ahmet, Yazeed (2014), "Factors Affecting Tax Attitudes and Tax Compliance: A Survey Study in Yemen", **European Journal of Business and Management**, 6(22), 48-58.
- Henderson, B. Charlene ve Kaplan, Steven E. (2005), "An Examination the Role of Ethichs in Tax Compliance Decision", **The Journal of the American Taxation Association**, 27 (1), 39-72.
- Hibbs, Douglas A. ve Piceluscu, Violeta (2010), "Tax Toleration and Tax Compliance: How Government Affects the Propensity of Firms to Enter the Unofficial Economy", **American Journal of Political Science**, 54 (1), 18–33.
- Hobbes, Thomas (2007), **Leviathan**, 6. Baskı, Yapı Kredi Kültür Sanat Yayıncılık Ticaret A.Ş., İstanbul.
- Hokamp, Sascha ve Seibold, Götz (2014), **Tax Compliance and Public Goods Provision--An Agent-based Econophysics Approach**, <https://arxiv.org/abs/1409.8528> adresinden alındı, (27.03.2018).
- Hokamp, Sascha ve Diaz, Andres M. Cuervo (2018), "Agent-Based Simulations of Tax Evasion: Dynamics by Lapse of Time, Social Norms, Age Heterogeneity, Subjective Audit Probability, Public Goods Provision, and Pareto-Optimality", Sascha, Hokamp vd. (Ed.), **Agent-based Modeling of Tax Evasion: Theoretical Aspects and Computational Simulations**, Wiley, E-Book.
- Hofmann, Eva vd. (2017), "Tax Compliance Across Sociodemographic Categories: Meta-analyses of Survey Studies in 111 Countries", **Journal of Economic Psychology**, 62, 63-71.
- Hyun, Jin Kwon (2006), "Tax Compliances in Korea and Japan: Why are they so different?", **The Journal of The Korean Economy**, 7(1), 135-153.
- Internal Revenue Service, Plumley, Alan H. (1996), "The Determinants of Individual Income Tax Compliance", **Estimating The Impacts of Tax Policy, Enforcement, and IRS Responsiveness**, Publication 1916 (Rev. 11-96) Washington.
- Internal Revenue Service (2012), IRS Releases 2006 Tax Gap Estimates, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-releases-2006-tax-gap-estimates>, (25.03.2015).
- \_\_\_\_\_ (2017), **Comprehensive Taxpayer Attitude Survey (CTAS) 2017 Executive Report**, 5296.
- İpek, Selçuk ve Kaynar, İlknur (2009), "Vergiye Gönüllü Uyum" Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma", **Yönetim ve Ekonomi**, 16(1), 173-190.

- İpek, Selçuk vd. (2012), “Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 4(1), 245- 253.
- İzgi, Kadriye ve Saruç, Naci Tolga (2011), “Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri İle Yapılan Anket Çalışması”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 3(2), 133-142.
- Jackson, Betty R. Ve Milliron, Valerie C. (2002), “Tax Compliance Research: Fundings, Problems and Prospects” James, Simon (Ed.), **Taxation Critical Perspectives on The World Economy**, 3. Baskı içinde (56-100), Routledge Taylor & Francis Group, London.
- James, Simon ve Clinton, Alley (2002), “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”, **Journal of Finance and Management in Public Services**, 2(2), 27-42.
- Jayawardane, Damayanthi (2015), “Psychological Factors Affect Tax Compliance- A Review Paper”, **International Journal of Arts and Commerce**, 4(6), 131-141.
- Jimenez, Peggy ve Iyer, Govind 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**, 34, 17-26.
- John, Peter ve Blume, Toby (2018), “How Best to Nudge Taxpayers? The Impact of Message Simplification and Descriptive Social Norms on Payment Rates in a Central London Local Authority”, **Journal of Behavioral Public Administration**, 1(1), 1-11.
- Kafkalas, Sifis vd. (2014), “Tax Evasion and Public Expenditures on Tax Revenue Services in an Endogenous Growth Model”, **European Economic Review**, 70, 438-453.
- Kağıtçıbaşı, Çiğdem (2008), **Günümüzde İnsan ve İnsanlar, Sosyal Psikolojiye Giriş**, Ayşe Üskül’ün Katkılarıyla, 11. Basım, Sistem Matbaacılık, İstanbul.
- Kahrıman, Hamza (2016), “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 12(1), 229-250.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), **T. C. Resmi Gazete**, 25326, (10.12.2003).
- Kaplanoglou, Georgia vd. (2016), “Tax compliance behaviour during the crisis: the case of Greek SMEs”, **European Journal of Law and Economics**, 42, 405–444.
- Karagöz, Yalçın (2017), **SPSS ve AMOS Uygulamalı Nicel-Nitel-Karma Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği**, 1. Basım, NobelAkademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Karakaş, Mehmet (2018), “Bölgesel Farklılıkların Mükelleflerin Vergi Tanımı Üzerindeki Etkileri: Diyarbakır ve Yalova Örneği”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, 17, 18-33.

- Kargı, Veli (2011), “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(13), 101–115.
- Kasper, Matthias (2016), “How Do Institutional, Social, and Individual Factors Shape Tax Compliance Behavior? Evidence From 14 Eastern European Countries”, **WU International Taxation Research Paper Series**, No 4.
- Kastlunger, Barbara vd. (2010), “Sex Differences in Tax Compliance: Differentiating Between Demographic Sex, Gender-Role Orientation, and Prenatal Masculinization (2D: 4D)”, **Journal of Economic Psychology**, 31(4), 542-552.
- \_\_\_\_\_ (2017), “Sequences of Audits, Tax Compliance, and Taxpaying Strategies”, **Journal of Economic Psychology**, 30(3), 405-418.
- Kaya, Ayşe (2014), “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”, **Maliye Dergisi**, 167, 184-199.
- Kaya, Ramazan (2019), “Vergi Denetiminde Etkinlik İçin Gönüllü Uyum ve Aleniyet”, **Vergi Raporu**, 232, 122-130.
- Kıral, Ersin (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, Erich (2007), **The Economic Psychology of Tax Behaviour**, Cambridge University Press, New York.
- Kirchmaier, Isadora vd (2018), “Religion, Moral Attitudes and Economic Behavior”, **Journal of Economic Behavior & Organization**, 148, 282-300.
- Kitapçı, İsmail (2011), **Bir Vergi Uyum Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- \_\_\_\_\_ (2015), **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., Ankara.
- \_\_\_\_\_ (2016a), “Bilişsel Psikolojinin Vergi Uyumuna Etkisi”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 53(611), 57-69.
- \_\_\_\_\_ (2016b), “The Effect of Social Norms on Tax Compliance”, Aydın, Murat ve Tan, Sami S. (Ed.), **Political Economy of Taxation**, Birinci baskı içinde (25-36), Kayhan Printing Co Ltd, İstanbul.
- \_\_\_\_\_ (2017), “Vergiye Psikolojik Bir Bakış: Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yayınlanan Vergi Afişlerinin Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 173, 439-466.

- Korlu, Rkan Kutlu vd. (2016), “Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi: Bursa rneği”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 14(28), 443-465.
- Korobow, Adam vd. (2007), “An Agent–Based Model of Tax Compliance with Social Networks”, **National Tax Journal**, 9(3), 589-610.
- Kosonen, Tuomas ve Ropponen, Olli (2015), “The Role of Information in Tax Compliance: Evidence from A Natural Field Experiment”, **Economics Letter**, 129, 18-21.
- Lamberton, Cait vd. (2014), “Eliciting Taxpayer Preferences Increases Tax Compliance”, **Harvard Business School Working Paper**, No 14-106.
- Larsen, Lotta Björklund (2018), **A Fair Share of Tax**, Palgrave Macmillan, Cham.
- Lee, Kangoh (2016), “Morality, Tax Evasion, and Equity”, **Mathematical Social Sciences**, 82, 97–104.
- \_\_\_\_\_ (2017), “Optimism, Pessimism, Audit Uncertainty, and Tax Compliance”, **The B.E. Journal of Theoretical Economics**, 18(1), 1-12.
- Lerman, Allen H. (1986), “Tax Amnesty: The Federal Perspective”, **National Tax Journal**, 38(3), 325-332.
- Levi, Margaret (1997a), **Constat Dissent and Patriotism**, The Press Syndicate of The University of Cambridge, Cambridge.
- \_\_\_\_\_ (1997b), “A State of Trust”, Valerie Braitwhaite ve Margaret Levi (Ed.), **Trust and Governance**, Birinci Baskı *içinde* (77-101), Russell Sage Foundation, New York.
- Lewis, Alan (1979), “An Emprical Assesment of Tax Mentality”, **Public Finance**, 34, 245-257.
- \_\_\_\_\_ (1982), **The Psychology of Taxation**, M. Robertson, Oxford.
- Likhovski, Assaf (2007), “Training in Citizenship”: Tax Compliance and Modernity”, **Law & Social Inquiry**, 32(3), 665–700.
- Lindahl, Erik (1958), “Just Taxation – A Positive Solution”, Richard A. Musgrave ve Alan T. Peacock (Ed.), **Classics in the Theory of Public Finance** *içinde* (168-176), Macmillan Press Ltd.
- Ling, Sim Choon vd. (2016), “Goods and Services Tax (GST) Compliance among Malaysian Consumers: The Influence of Price, Government Subsidies and Income Inequality”, **Procedia Economics and Finance**, 35, 198 – 205.
- Lipatov, Vilen (2012), “Corporate Tax Evasion: The Case for Specialists”, **Journal of Economic Behavior & Organization**, 81, 185–206.
- Lopez, Jose Joaquin (2017), “A Quantitative Theory of Tax Evasion”, **Journal of Macroeconomics**, 53, 107-126.

- Madigan, Paraic (2016), “Ethics and Tax Compliance: The Morality of Tax Compliance”, **Trusts & Trustees**, 22(1), 151–158.
- Malherbe, Jacques (Ed.) (2011), **Tax Amnesties**, Kluwer Law International, Netherlands.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2013), **Denetim İlke ve Esasları**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Acar Basım, İstanbul.
- Manestra, Stefano (2010), **Per Una Storia Della Tax Compliance in Italia**, Questioni di Economia e Finanza—Occasional Papers Banca d’Italia.
- Martin, Ahmet (2013), **Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mas’ud, Abdulsalam vd. (2014), “Tax Rate and Tax Compliance in Africa”, **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**, 2(3), 22-30.
- Mathew, Sibichen K. (2013), **Making People Pay: The Economic Sociology of Taxation**, Penguin Books, New Delhi.
- McGee, Robert W. vd. (2016), “Attitudes towards Tax Evasion in Turkey and Australia: A Comparative Study”, **Social Sciences**, 5(10), 1-13.
- McKerchar, Margaret (2007), “Tax Complexity and its Impact on Tax Compliance and Tax Administration in Australia”, James Dalton ve Martha Gangi (Ed.), **Recent Research on Tax Administration and Compliance**, (201-220), Statistics of Income Division Internal Revenue Service, Washington.
- Mendoza, Juan P. vd. (2017), “The Backfiring Effect of Auditing on Tax Compliance”, **Journal of Economic Psychology**, 62, 284-294.
- Mill, John Stuart (1909), **Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy**, 7. Baskı, London: Longmans, Green and Co.
- Mohamed, Marziana ve Ali, Mohd Asri Mohd (2016), “Examining The Factors of Tax Non-Compliance: A Case Study of Small and Medium Enterprises in Metro Area”, **SHS Web of Conferences**, 36, 00017 (2017).
- Muehlbacher, Stephan vd. (2012), “Uncertainty Resolution in Tax Experiments: Why Waiting for an Audit Increases Compliance”, **The Journal of Socio-Economics**, 41, 289–291.
- \_\_\_\_\_ (2015), “Mental Accounting and Tax Compliance: Experimental Evidence for the Effect of Mental Segregation of Tax Due and Revenue on Compliance”, **Public Finance Review**, 1-22.
- Mueller, Eva (1963), “Public Attitudes Toward Fiscal Programs”, **The Quarterly Journal of Economics**, 77(2), 210-235.

- Mukthar, M. Ali vd., (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.
- Murphy, Kristina (2004), “The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders”, **Law and Human Behaviour**, 28(2), 187-209.
- Mutlu, Abdullah ve Taşcı, Kenan (2013), “Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, 12(45), 214-232.
- Mutluer, Kamil vd. (2011), **Bütçe Hukuku**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Myles, Gareth D. (2000), “Wasteful Government, Tax Evasion, and The Provision of Public Goods”, **European Journal of Political Economy**, 16, 51–74.
- Nadaroğlu, Halil (2000), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- Nerre, Birger (2008), “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics”, **Economic Analysis & Policy**, 38(1),153-167.
- Nkundabanyanga, Stephen Korutaro vd. (2017), “Tax Compliance In A Developing Country Understanding Taxpayers’ Compliance Decision by Their Perceptions”, **Journal of Economic Studies**, 44(6), 931-957.
- Nzioki, Paul Muoki ve Peter, Osebe Rawlings (2014), “Analysis of Factors Affecting Tax Compliance in Real Estate Sector: A Case of Real Estate Owners in Nakuru Town, Kenya”, **Research Journal of Finance and Accounting**, 5(11), 1-12.
- OECD (1999), **Compliance Measurement – Practice Note**, Centre For Tax Policy and Administration, 25.
- \_\_\_\_\_ (2014), **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**, Centre For Tax Policy and Administration.
- \_\_\_\_\_ (2015), **Building Tax Culture, Compliance and Citizenship, A Global Source Book on Taxpayer Education**, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/building-tax-culture-compliance-and-citizenship\\_9789264205154-en#page177](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/building-tax-culture-compliance-and-citizenship_9789264205154-en#page177), (05.08.2016).
- \_\_\_\_\_ (2018), **General Government Spending**, <https://data.oecd.org/gga/general-government-spending.htm>, (04.02.2018).
- \_\_\_\_\_ (2019a), **OECD Survey Reveals Many People Unhappy with Public Services and Benefits**, <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-survey-reveals-many-people-unhappy-with-public-services-and-benefits.htm>, (28.03.2019).

- \_\_\_\_\_ (2019b), **OECD Skills Outlook 2019**, [https://read.oecd-ilibrary.org/education /oecd-skills-outlook-2019\\_df80bc12-en#page6.](https://read.oecd-ilibrary.org/education /oecd-skills-outlook-2019_df80bc12-en#page6.), (10.05.2019).
- Okello, Andrew (2014), **Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment**, **IMF Working Paper**.
- Oladipupo, Adesina Olugoke ve Obazee, Uyioghosa (2016), "Tax Knowledge, Penalties and Tax Compliance in Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria", **Scientific Research Publishing**, 8, 1-9.
- Olson, Nina E. (2009), "Minding The Gap: A Ten Step Program For Better Tax Compliance", **Standford Law Policy Review**, 20(1), 7-36.
- Ongwamuhana, Kibuta (2011), **Tax Compliance in Tanzania**, Mkuki na Nyota Publishers Ltd., Dar es Salaam.
- Onu, Diana ve Oats, Lynne (2014), **Social Norms and Tax Compliance**, [https://tarc.exeter.ac.uk/media/universityofexeter/businessschool/documents/centres/tarc/publications/discussionpapers/Social\\_norms\\_and\\_tax\\_compliance\\_May\\_14.pdf](https://tarc.exeter.ac.uk/media/universityofexeter/businessschool/documents/centres/tarc/publications/discussionpapers/Social_norms_and_tax_compliance_May_14.pdf) (23.03.2018).
- \_\_\_\_\_ (2015), "The Role of Social Norms in Tax Compliance: Theoretical Overview and Practical Implications", **Journal of Tax Administration**, 1(1), 113-137.
- \_\_\_\_\_ (2016), "Paying Tax is Part of Life": Social Norms and Social Influence in Tax Communications", **Journal of Economic Behavior & Organization**, 124, 29-42.
- \_\_\_\_\_ (2018), "Tax Talk: An Exploration of Online Discussions Among Taxpayers", **Journal of Business Ethic**, 149(4), 931-944.
- Orkunoğlu Şahin, Işıl Fulya (2017), "Türkiye'deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri", **Mali Çözüm**, Mart-Nisan, 31-55.
- Orkunoğlu Şahin, Işıl Fulya ve Yereli, Ahmet Burçin (2018), "Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye'de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi", **Sosyoekonomi**, 26(35), 169-193.
- Organ, İbrahim ve Çavdar, Fatih (2017), "Türkiye'de Vergi Mükellefleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli'nden Bulgular", **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 10(1), 46-69.
- Ortega, Daniel ve Sanguinetti, Pablo (2013), "Deterrence and Reciprocity Effects on Tax Compliance: Experimental Evidence From Venezuela", **CAF Working Paper**, No 2013/08.
- Öğretir, A. Hakan (2017), "Kamu Harcamaları", Bilgili, Yüksel (Ed.), **Maliye**, 5. Baskı içinde (87-137), Güven Mücellit ve Matbaacılık, İstanbul.

- Öncel, Mualla vd. (2010), **Vergi Hukuku**, 18. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, S. Yenal (1974), **Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı**, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul Üniversitesi.
- Örücü, Ali İhsan vd. (2012), “Yolsuzluğun Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Analizi”, **Maliye Dergisi**, 163, 539-556.
- Özmen, İbrahim (2018), “Bitmeyen Kavga: Vergi, Vergide Bir Pasif Direnç Örneği Henry Thoreau”, **Sosyo Ekonomi**, 26(36), 161-177.
- Palil, Mohd Rızal (2010), **Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self-Assesment System in Malazia**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, The University of Birmingham- Department of Accounting and Finance.
- Pantaleoni, Maffeo (1958), “Contribution to the Theory of the Distribution of Public Expenditure”, Richard A. Musgrave ve Alan T. Peacock (Ed.) **Classics in the Theory of Public Finance**, içinde (16-27), Macmillan Press Ltd.
- Pantya, Jozsef vd. (2016), “Work Performance and Tax Compliance in Flat and Progressive Tax Systems”, **Journal of Economic Psychology**, 56, 262-273.
- Papp, Tamas K. ve Takats, Elöd (2008), **Tax Rate Cuts and Tax Compliance The Laffer Curve Revisited**, International Monetary Fund Working Paper.
- Pediaditaki, Tonia (2015). **Tax Amnesties & Tax Compliance: The Case of Greece**, International Conference on Taxpayer Rights, 2, Washington DC.
- Pehlivan, Osman (2015), **Devlet Bütçesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- \_\_\_\_\_ (2016), **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pellizzari, Paolo ve Rizzi, Dino (2014), “Citizenship and Power in An Agent-based Model of Tax Compliance with Public Expenditure”, **Journal of Economic Psychology**, 40, 35–48.
- Pew Research Center (2018), **Question of Religion is Very Important**, <http://www.pewresearch.org/search/?query=religion%20is%20very%20important>, (29.01.2019).
- Pickhardt, Michael ve Prinz, Aloys (2014), “Behavioral Dynamics of Tax Evasion – A Survey”, **Journal of Economic Psychology**, 40, 1–19.
- Pocarno, Thomas M. ve Price, Charles E. (1993), “The Effects of Social Stigmatization on Tax Evasion”, **Advances in Taxation**, 5, 197-217.
- Pope, Jeff ve Mohdali, Raihana (2010), “The Role of Religiosity in Tax Morale and Tax Compliance”, **25. Australian Tax Forum**, 565-596.
- Plate, Roger L. Vd., (1990), **Income Tax Compliance Research Net Tax Gap and Remittance Gap Estimates**, Department of the Treasury Internal Revenue Service (IRS), No 7285.



- Plumley, Alan H. (1996), "The Determinants of Individual Income Tax Compliance: Estimating The Impacts of Tax Policy, Enforcement, and IRS Responsiveness", <https://elibrary.ru/item.asp?id=5415450>, (22.03.2018).
- \_\_\_\_\_ (2002), "The Impact of The IRS on Voluntary Tax Compliance: Preliminary Empirical Results", **Recent Tax Research at the Internal Revenue Service**, Recent Tax Research at the Internal Revenue Service, National Tax Association 95th Annual Conference on Taxation.
- \_\_\_\_\_ (2007), A Framework for Optimal Tax Administration, **Recent Research on Tax Administration and Compliance**, Selected Papers Given at the 2007 IRS Research Conference, Washington.
- Prendergast, Elis Alberto (2015), "The Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)", **Seton Hall University**, 683.
- Pukeliene, Violeta ve Kazemekaityte, "Austeja (2016), Tax Behaviour: Assessment of Tax Compliance in European Union Countries", **Ekonomika**, 95(2), 30-56.
- PWC 2019, **Paying Taxes 2019**, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2019.pdf>, (18.02.2019).
- Pyle, David J. (1989), **Tax Evasion and the Black Economy**, Palgrave Macmillan, New York.
- Randlane, Kerly (2013), "A Systematic Approach to Tax Compliance: The Case of Estonia", **Sovremennaa Ekonomika: Problemy, Tendencii, Perspektivy Современная экономика: проблемы, тенденции, перспективы**, 9(2), 73-93.
- \_\_\_\_\_ (2016), "Tax Compliance as A System: Mapping The Field", **International Journal Of Public Administration**, 39(7), 515–525.
- Rechberger, Silvia vd. (2010), "Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study", **Law & Policy**, 32(2), 214-225.
- Riad, Cheikh El Ghanama (2018), **Tax Compliance Behaviour of Muslim Communities in Ireland, Canada, and Scotland**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, National University of Ireland Galway.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (2008), "Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance", McGee, Robert W. (Ed.), **Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies içinde** (3-10), Springer, Boston.
- Ritsema, W. Christina vd. (2003), Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance: Evidence From The 1997 Arkansas Tax Penalty Amnesty Program, **2003 IRS Research Conference**.

- Roberts, Michael L. ve Hite, Peggy A. (1994), "Progressive taxation, fairness, and compliance", **Law & Policy**, 16(1), 27-48.
- Roth, Jeffrey A. vd. (Ed.) (1989), **Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for Research**, University of Pennsylvania Press, Philadelphia.
- Rosage, Laura L. (1996), "Nonfiler Profiles, Fiscal Year 1993: A Focus on Repeaters Nonfiler Profiles, Fiscal Year 1993: A Focus on Repeaters", <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.169.7096&rep=rep1&type=pdf>, (04.02.2018).
- Rousseau, Jean-Jacques (2012), **Toplum Sözleşmesi**, 9. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- Saad, Natrah (2012), "Tax Non-Compliance Behaviour: Taxpayers View", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, 65, 344 – 351.
- \_\_\_\_\_ (2014), "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, 109, 1069 – 1075.
- Sağbaşı, İsa (2011), **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara.
- Sağlam, Metin ve Aytaç, Deniz (2015), "Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimi Algıları: Çorum Örneği", **Sosyo-Ekonomi**, 23(25), 127-147.
- Samuelson, Paul A. (1954), "The Pure Theory of Public Expenditure", **The Review of Economics and Statistics**, 36(4), 387-389.
- Samuelson, Paul A. ve Nordhaus, William D. (1998), **Economics**, 19. Baskı, McGraw Hill, New York.
- Sandmo, Agnar (1976), "Optimal Taxation: An Introduction to the Literature", **Journal of Public Economics**, 6, 37-54.
- Saraçoğlu, Osman Fatih ve Çaşkurlu, Eren (2011), "Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around; The Turkish Case", **International Journal of Business and Social Science**, 2(7), 95-103.
- Saruç, Naci Tolga (2015), **Vergi Uyumu Teori ve Uygulama**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara.
- Sax, Emil (1958), "The Valuation Theory of Taxation", Richard A. Musgrave and Alan T. Peacock (Ed.), **Classics in the Theory of Public Finance içinde** (177-189), Macmillan Press Ltd.
- Saygın, Özgür (2013), **Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saygın, Özgür vd. (2015), "Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, 1(3), 21-38.

- Schmölders, Günter (1959), “Fiscal Psychology: A New Branch of Public Finance”, **National Tax Journal**, 12(4), 340-345.
- Schnellenbach, Jan (2007), “Vertical and Horizontal Reciprocity in A Theory of Taxpayer Compliance”, **Andrew Young School of Policy Studies**, International Studies Program Working Paper, 07-26.
- Scholz, John T. ve Pinney, Neil (1995), “Duty, Fear, and Tax Compliance: The Heuristic Basis of Citizenship Behavior”, **American Journal of Political Science**, 39(2), 490-512.
- Schwartz, Richard D. ve Orleans, Sonya (1967), “On Legal Sanctions”, **The University of Chicago Law Review**, 34(274), 274-300.
- Scotchmer, Suzanne ve Slemrod, Joel (1989), “Randomness in Tax Enforcement”, **Journal of Public Economics**, 38, 17-32.
- Seligman, Edwin R. A. (1894), “Progressive Taxation in Theory and Practice”, **American Economic Association**, 9(1), 7-222.
- Serim, Nilgün (2015), “Gönüllü Vergi Uyumunu Artırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17(1), 141-156.
- Serinkan, Celaleddin ve Erdoğan, Mahmut (2017), “Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Örneği”, **MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 6(4), 515-529.
- Shafer, William E. ve Wang, Zhihong (2018), “Machiavellianism, Social Norms, and Taxpayer Compliance”, **Business Ethics A European Review**, 27, 42-55.
- Sigle, Maarten vd. (2018), “Corporate Tax Compliance: Is A Change Towards Trust-Based Tax Strategies Justified?”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 32, 3-16.
- Simon, Herbert (1955), “A Behavioral Model of Rational Choice”, **The Quarterly Journal of Economics**, 69(1), 99–118.
- Slemrod, Joel (1989), “Taxpayer Compliance”, Roth, Jeffrey A. ve Scholz, John T. (Ed.), **Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion içinde** (156-181), University of Pennsylvania Press, Philadelphia.
- Slemrod, Joel vd. (2017), “Does Credit-card Information Reporting Improve Small-Business Tax Compliance?”, **Journal of Public Economics**, 149, 1-19.
- Smith, Kent W. (1990), Reciprocity and Fairness: Positive Incentives for Tax Compliance, **American Bar Foundation Working Paper**, Chicago.

- Sokolovskyi, Dmytro (2018), “Macroeconomic Indicators of Determination on Tax Behaviour of OECD Countries”, **Munich Personal RePEc Archive**, No 84002.
- Solilová, Veronika vd. (2018), “Compliance Costs of Transfer Pricing in Case of SMEs: Czech Case”, **European Financial and Accounting Journal**, 12(1), 35-50.
- Solomon, Henry (1977), “The Economist’s Perspective of Economic Crime”, **The American Criminal Law Review**, 14, 641-649.
- Somuncu, Ahmet (2014), “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 43, 133-173.
- Song, Young-Dahl ve Yarbrough, Tinsley E. (1978), “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, **Wiley on Behalf of The American Society for Public Administration**, 38 (5), 442-452.
- Sour, Laura (2004), “An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity”, **Economia Mexicana Nueva Epoca**, 8(1), 63-104.
- Sönmez, Seda (2014), **4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Sonrasında Vergi Uyumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Spicer Michael W. ve Lundstedt, Scott B. (1976) "Understanding Tax Evasion", **Public Finance**, 31, 295–305.
- Stam, Erik ve Verbeeten, Frank (2017), “Tax Compliance Over The Firm Life Course”, **International Small Business Journal**, 35(1), 99 –115.
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2017), **Gelir İdaresi Başkanlığı ( GİB) 2016 Faaliyet Raporu**, No 247.
- Strümpel, Burkhard (1969), “The Contribution of Survey Research to Public Finance”, Alan T. Peacock (Ed.), **Quantitative Analysis in Public Finance içinde** (14-32), The Hague by Praeger, New York.
- Şahin, Deniz ve Cenikli, Elvan (2015), “The Views of Tokat Tax Office Employees Regarding the Rights and Obligations of Taxpayers”, **Sosyo Ekonomi**, 2015(1), 25-54.
- Şahin, Muhammet (2011), **Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2016), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 2. Baskı, Kalkan Matbaacılık, Ankara.
- Şentürk, Suat Hayri (2014), “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 9(3), 129-143.

- \_\_\_\_\_ (2017), “Vergilemede Fayda İlkesine İlişkin Geleneksel ve Modern Yorumların Karşılaştırmalı Analizi”, **Global Journal of Economics and Business Studies**, 6 (11), 1-16.
- T. C. Kalkınma Bakanlığı (2017), 2018-2020 Orta Vadeli Program Temel Makroekonomik ve Mali Hedefler.
- \_\_\_\_\_ (2013), Onuncu Kalkınma Planı, Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, No 4908.
- T. C. Ankara Valiliği (2018), **2017 Yılı Vergi Rekortmenleri Ödül Töreni**, <http://www.ankara.gov.tr/2017-yili-vergi-rekortmenleri-odul-toreni>, (10.04.2018).
- T. C. Anayasası, [https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa\\_2018.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf), (01.05.2018).
- T. C. Maliye Bakanlığı (2004), Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı, 3. Baskı, T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- \_\_\_\_\_ (2018), 2018 Yılı Performans Programı, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2018-Y%C4%B1%C4%B1-Perfor mans-Program%C4%B1.pdf>, 02.10.2018.
- T. C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (1963), Kalkınma Planı (Birinci Beş Yıllık), <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Birinci-Be%C5%9F-Y%C4%B1%C4%B1k-Kalk%C4%B1nma-Plan%C4%B1-1963-1967%E2%80%8B.pdf> 02.10.2018.
- \_\_\_\_\_ (1968), İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/%C4%B0kinci-Be%C5%9F-Y%C4%B1%C4%B1k-Kalk%C4%B1nma-Plan%C4%B1-1968-1972%E2%80%8B.pdf> 02.10.2018.
- Tabakan, Gülin ve Avcı, Orçun (2018), “Vergi Bilinci ve Vergi Tutumunu Etkileyen Faktörler: Aksaray Üniversitesi İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Analiz”, **Mali Çözüm Dergisi**, 28, 29-59.
- Tan, Lim Mei ve Braithwaite, Valerie (2017), “Motivations for Tax Compliance: The Case of Small Business Taxpayers in New Zealand”, **33 Australian Tax Forum**, 221-247.
- Taşkın, Yasemin (2010), “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54, 67-90.
- Tauchen, Helen V. vd. (1993), “Tax Compliance: An Investigation Using Individual Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) Data”, **Journal of Quantitative Criminology**, 9(2), 177-202.
- Taytak, Mustafa (2016), “Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 5(7), 1933-1957.

- Tekin, Ahmet vd. (2013), “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, **Sakarya İktisat Dergisi/The Sakarya Journal of Economics**, 2(2), 1-26.
- Tekin, Ahmet ve Sökmen Gürçam, Özlem (2017), “Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 6(6), 116-126.
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2009), **Vergi Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- The World Bank (2017), GDP Growth, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?end=2016&start=1991>, (02.09.2017).
- Thimmesch, Adam B. (2015), “Testing the Models of Tax Compliance: The Use-tax Experiment”, **Utah Law Review**, 5, 1083-1141.
- Tiefenthaler, Martina Hartner vd. (2012), “Perceived Distributive Fairness of European Transfer Payments and EU-Taxes in Austria, the Czech Republic, and the United Kingdom”, **Applied Psychology: An International Review**, 61(3), 454–478.
- Torgler, Benno (2003), **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Basel Üniversitesi.
- \_\_\_\_\_ (2003), “Tax Morale and Tax Compliance: A Cross Culture Comparison”, **National Tax Association**, 96, 63-74.
- Torgler, Benno ve Schaltegger, Christoph A. (2005), “Tax Amnesties and Political Participation”, **Public Finance Review**, 33(3), 403-431.
- Torgler, Benno (2006), “The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity”, **Journal of Economic Behavior & Organization**, 61(1), 81-109.
- \_\_\_\_\_ (2007), **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis**, Edward Elgar Publishing Ltd, Massachusetts.
- Trang, Tran Thi Kieu vd. (2015), “Economic and Non-Economic Factors Impacting Tax Compliance”, **National Journal of Arts Commerce & Scientific Research Review**, 2(2), 30-34.
- Tsai, Tsung Sheng ve Yang, C.C. (2015), “On The Internal Revenue Service’s Service and Enforcement”, **Economic Inquiry**, 53(2), 889–905.
- Tsakalotos, Euclid (2004), “Homo Economicus, Political Economy and Socialism”, **Science & Society**, 68(2), 137-160.
- Tuay, Elif ve Güvenç, İnci (2007), **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, 51, Ankara.

- Tunçer, Mehmet (2001), "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi", **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 19, 25-35.
- \_\_\_\_\_ (2002), **Vergi Uyumunun Artırılması ve Türkiye**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tüğen, Kamil (2007), **Devlet Bütçesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Bassaray Matbaası, İzmir.
- Türk Dil Kurumu (t.y.), **Kavram**, <https://data.oecd.org/gga/general-government-spending.htm>, (05.04.2019).
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, **Kalkınma Planları**, <http://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/>, (02.20.2018).
- Türkiye İstatistik Kurumu (t.y.), **Yaşam Memnuniyeti**, [http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt\\_id=1068](http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt_id=1068), (10.15.2016).
- Tversky, Amos ve Kahneman, Daniel (1973), "Availability: A heuristic for judging frequency and probability", **Cognitive Psychology**, 5(2), 207-232.
- URL, Vergi Afları (t.y.), <http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/>, (04.02.2017).
- \_\_\_\_\_ Genel Yönetim Bütçe Dengesi (t.y.), <http://www.bumko.gov.tr/TR,184/genel-yonetim-butce-dengesi.html>, (27.11.2017).
- \_\_\_\_\_ Vergi Ödeyenlerin Parası Nerelere Harcanacak (2016), [www.bumko.gov.tr/TR,8286/2018-butcesinde-vergi-odeyenlerin-parasi-nerelere-harcanacak--fonksiyonel-siniflandirma-.html](http://www.bumko.gov.tr/TR,8286/2018-butcesinde-vergi-odeyenlerin-parasi-nerelere-harcanacak--fonksiyonel-siniflandirma-.html) (08.10.2018).
- \_\_\_\_\_ Vergi Tarifesi (2017), <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2017>, (03.09.2017).
- \_\_\_\_\_ Davranış Türleri, <https://www.gundemturkiye.com/birey/davranis-ve-davranis-cesitleri.html>, (25.10.2018).
- \_\_\_\_\_ Davranış Çeşitleri, <http://biyologlar.com/davranis-cesitleri>, (25.10.2018).
- \_\_\_\_\_ Öğrenme Psikolojisi ve Davranış Türleri, <http://www.bilgibulucu.com/ogrenme-psikolojisi/ogrenme-psikolojisi-davranis-turleri/>, (25.10.2018).
- \_\_\_\_\_ Davranış Bilimlerine Giriş ve Davranış, [https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/56110/mod\\_resource/content/0/1\\_davran%C4%B1%C5%9F\\_bilimlerine\\_giri%C5%9F.pdf](https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/56110/mod_resource/content/0/1_davran%C4%B1%C5%9F_bilimlerine_giri%C5%9F.pdf), (25.10.2018).
- \_\_\_\_\_ Gerekçeli Eylem Teorisi, <https://prezi.com/vtlorr3tqyd0/gerekceli-eylem-teorisi/>, (06.09.2017).

- \_\_\_\_\_ Tax Compliance (t.y.), [https://books.google.com/ngrams/graph?content=tax+compliance&year\\_start=1800&year\\_end=2000&corpus=15&smoothing=3&share=&direct\\_url=t1%3B%2Ctax%20compliance%3B%2Cc0#t1%3B%2Ctax%20compliance%3B%2Cc1](https://books.google.com/ngrams/graph?content=tax+compliance&year_start=1800&year_end=2000&corpus=15&smoothing=3&share=&direct_url=t1%3B%2Ctax%20compliance%3B%2Cc0#t1%3B%2Ctax%20compliance%3B%2Cc1), (04.04.2018).
- \_\_\_\_\_ Public Expenditure (t.y.), [https://books.google.com/ngrams/graph?content=public+expenditure&year\\_start=1800&year\\_end=2000&corpus=15&smoothing=3&share=&direct\\_url=t1%3B%2Cpublic%20expenditure%3B%2Cc0#t1%3B%2Cpublic%20expenditure%3B%2Cc0](https://books.google.com/ngrams/graph?content=public+expenditure&year_start=1800&year_end=2000&corpus=15&smoothing=3&share=&direct_url=t1%3B%2Cpublic%20expenditure%3B%2Cc0#t1%3B%2Cpublic%20expenditure%3B%2Cc0), (04.04.2018).
- \_\_\_\_\_ Public Spending (t.y.), [https://books.google.com/ngrams/graph?content=public+spending&year\\_start=1800&year\\_end=2000&corpus=15&smoothing=3&share=&direct\\_url=t1%3B%2Cpublic%20spending%3B%2Cc0](https://books.google.com/ngrams/graph?content=public+spending&year_start=1800&year_end=2000&corpus=15&smoothing=3&share=&direct_url=t1%3B%2Cpublic%20spending%3B%2Cc0), (04.04.2018).
- \_\_\_\_\_ Tax Audit (t.y.), [https://books.google.com/ngrams/graph?content=tax+auditing&year\\_start=1800&year\\_end=2000&corpus=15&smoothing=3&share=&direct\\_url=t1%3B%2Ctax%20auditing%3B%2Cc0#t1%3B%2Ctax%20auditing%3B%2Cc0](https://books.google.com/ngrams/graph?content=tax+auditing&year_start=1800&year_end=2000&corpus=15&smoothing=3&share=&direct_url=t1%3B%2Ctax%20auditing%3B%2Cc0#t1%3B%2Ctax%20auditing%3B%2Cc0), (04.04.2018).
- \_\_\_\_\_ Compliance (t.y.), <https://visuwords.com/compliance>, (05.04.2018).
- \_\_\_\_\_ Orta Vadeli Mali Plan (2018-2020), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/10/20171005-8-1.pdf>, (02.10.2017).
- User, İnci (1992), **Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Vergi Usul Kanunu (1961), **T. C. Resmi Gazete**, 10703, (10.01.1961).
- Wahl, Ingrid vd. (2010), “The Impact of Voting on Tax Payments”, **Kyklos**, 63, 144-158.
- Weber, Max (2008), **Bürokrasi ve Otorite**, 3. Baskı, Adres Yayınları, Ankara.
- Weber, Till Olaf vd. (2014), “Behavioural Economics and Taxation”, **European Commission Taxation Papers**, Working Paper, 41.
- Wenzel, Michael (2002), “Tax Compliance and The Psychology of Justice: Mapping The Field”, Braithwaite, Valerie (Ed.), **Taxing Democracy**, 1. Baskı içinde, 41-70.
- \_\_\_\_\_ (2005), “Motivation or Rationalisation? Causal Relations Between Ethics, Norms and Tax Compliance”, **Journal of Economic Psychology**, 26(4), 491-508.
- Wicksell, Knut (1958). New Principle of Just Taxation, **Classics in the Theory of Public Finance**, (Ed.), R.A. Musgrave and A.T. Peacock, Macmillan Press Ltd, pp.72-118.
- Witte, Ann D. ve Woodbury, Diane F. (1985), “The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of The U.S. Individual Income Tax”, **National Tax Journal**, 38(1), 1-13.



- WVS (2011), **Vergi Ahlakı Skoru**, <http://www.worldvaluessurvey.org/WVSDocumentationWV6.jsp>, (05.08.2017).
- Vergi Algı (2017), **Vergi Borcuna Sadık İller Sıralaması**, <https://vergi.algi.net/ekonomi-maliye/vergi-borcuna-sadik-iller-2017/>, (28.10.2018).
- Vogel, Joachim (1974), "Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data", **National Tax Journal**, 27(4), 499–514.
- Yahaya, Lawan vd. (2018), "Influence of Corporate Taxpayers Knowledge on Tax Compliance Behaviour under Selfassessment System in Nigeria", **International Journal of Management, Accounting and Economics**, 5(5), 342-352.
- Yaniv, Gideon, (1994), "Tax Evasion and the Income Tax Rate: A Theoretical Reexamination," **Public Finance**, 49(1), 107-112.
- Yardımcıoğlu, Mahmut vd. (2014), "Vergi Okur Yazarlığı ve Vergisel Farkındalık: Kahramanmaraş Araştırması", **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 4(2), 95-119.
- Yayla, Hilmi Erdoğan vd. (2009), "Para Sevgisinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 2(3), 51-78.
- Yeniçeri, Harun ve Çevik, Şavaş (2014), "Sosyal ve Politik Etkileşim, Bireysel Değerler ve Vergi Ahlakı Arasındaki İlişkilerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Test Edilmesi", **Amme İdaresi Dergisi**, 47(3), 69-90.
- Yeşilyurt, Şahin (2015), "Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği", **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 12(32), 36-56.
- Yitzhaki, Shlomo (1974), "A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, 3, 201-202.
- Young, Angus vd. (2016), "Individual Tax Compliance in China: A Review", **International Journal of Law and Management**, 58(5), 562-574.
- Yurdadoğ, Volkan vd. (2016), "Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış", **Yönetim ve Ekonomi**, 23(3), 805-816.
- Zhang, Nan vd. (2015), "'Willing to Pay?' Tax Compliance in Britain and Italy: An Experimental Analysis", **The European Consortium for Political Research (ECPR)**, 1-35.



# **EKLER**

## EK-1: Anket Formu

Saygıdeğer katılımcı,						
Aşağıda yer alan anket tamamen bilimsel amaçlı olup, bilimsel amaçlar dışında katiyen kullanılmayacaktır. Bu anketin kullanılacağı araştırmanın amacı; Türkiye’de vergi uyumunu etkileyen faktörleri görmek, vergi uygulama ve politikalarına, bilimsel literatüre katkıda bulunmak, vergi mükelleflerinin vergiye uyumlarını artıracak vergi uygulama ve politika yapıcılara yardımcı olmaktır. Bu bağlamda aşağıda yer alan anketi titizlikle okumanızı ve kendi kişisel görüşünüzü yansıtın samimi cevaplar ile doldurmanızı rica eder, katkılarınız için teşekkür ederiz.						
<b>Prof. Dr. Mehmet TUNÇER ve Arş. Gör. Yasemin ARIMAN</b>						
<b>Tercih ettiğiniz seçeneğin sağ tarafındaki boşluğu doldurunuz. Örneğin (X)</b>						
<b>1) Yaş:</b> 18-30 () 31-40 () 41-50 () 51-60 () 61-70 () 71 ve üstü ()						
<b>2) Cinsiyet:</b> Kadın () Erkek ()						
<b>3) Medeni Durum:</b> Bekâr () Evli ()						
<b>4) Eğitim Durumu:</b> İlköğretim () Lise () Ön lisans () Lisans () Lisansüstü ()						
<b>5) Aylık Kişisel Gelir (TL) :</b> 0-1000() 1001-2000 () 2001-3000 () 3001-4000 () 4001-5000 () 5001-6000 () 6001-7000 () 7001-8000 () 8001-9000 () 9001-10000 () 10001+ ()						
<b>6) Mükellefiyete Tabi Faaliyet Alanınızı Yazınız (Hangi/Ne işle uğraşıyorsunuz?):</b>						
<b>7) Bağlı Olunan Vergi Dairesinin Bulunduğu İl:</b> İstanbul () Samsun () İzmir () Ankara () Antalya () Malatya () Balıkesir () Trabzon () Bursa () Erzurum () Kayseri () Gaziantep ()						
<b>8) Vergi ile ilgili işlemlerimi.....</b> 1-Kendim yapıyorum () 2- Çocuklarıma, eş-dost akrabalarıma yaptırıyorum () 3-Kendi istihdam ettiğim muhasebecime yaptırıyorum () 4-Muhasebeci veya Mali Müşavirlere yaptırıyorum ()						
<b>Aşağıdaki sorular için kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum seçeneklerinden hangisini tercih ediyorsanız, tercihinizi yanına yazınız.</b>						
<b>SORULAR</b>						
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>						
<b>Katılmıyorum</b>						
<b>Kararsızım</b>						
<b>Katılıyorum</b>						
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>						
9	“Vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin ödüllendirilmesi gerektiği” düşüncesine katılıyor musunuz?					
10	“Vergi vermenin bir vatandaşlık görevi olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
11	“Hiçbir zaman denetlenmeyeceğini bilse dahi, vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler vardır” düşüncesine katılıyor musunuz?					
12	“Yapılan denetimlerin vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesinde etkili olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
13	“Mükelleflerin birden fazla denetim geçirmelerinin, vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmelerinde etkili olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
14	“Mevcut vergi cezalarının, vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesinde etkili olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
15	“Fırsatı olsa bile vergi ile ilgili hilelere başvurmayan, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
16	“Verginin, devlet eliyle sunulan kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alındığı” düşüncesine katılıyor musunuz?					
17	“Mevcut vergi oranlarının, vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesinde etkili olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
18	“Türkiye’de vergi yükünün adaletli dağıtıldığı” düşüncesine katılıyor musunuz?					
19	“Türkiye’de aynı gelir düzeyine sahip mükelleflerin aynı düzeyde vergi ödediği” düşüncesine katılıyor musunuz?					
20	“Türkiye’de hükümetin, etkin ve verimli bir şekilde çalıştığı” düşüncesine katılıyor musunuz?					
21	“Türkiye’de mükelleflerin vergisel işlemlerini tam ve zamanında yerine getirmedikleri durumda sosyal ve aile çevrelerinden bir ayıplama <u>olmuyorsa</u> , bu onların vergisel işlemlerini tam ve zamanında yerine getirmelerini engellemektedir” düşüncesine katılıyor musunuz?					
22	“Eğitim, sağlık, savunma ve sosyal yardım hizmetleri dışındaki devletin yaptığı diğer hizmetlerin, hangileri olduğunu bilmek mümkündür” düşüncesine katılıyor musunuz?					

Ek 1: (Devamı)

23	“Vergilerin <u>nasıl</u> harcandığını ve devlet eliyle sunulan hizmetlerin hangi yolla geri döndüğünü izlemek mükellefin görevlerinden biridir” düşüncesine katılıyor musunuz?					
<p><b>Aşağıdaki sorular için kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum seçeneklerinden hangisini tercih ediyorsanız, tercihiniz ile ilgili kutucuğa (X) yazınız.</b></p> <p style="text-align: center;"><b>SORULAR</b></p>		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
24	“Türkiye’de ödenen vergilerin <u>ne oranda</u> ve <u>nerelere</u> harcandığını takip etmek mümkündür” düşüncesine katılıyor musunuz?					
25	“Ödediğiniz verginin nerelere harcandığını bilmek önemlidir” düşüncesine katılıyor musunuz?					
26	“Devlet eliyle sunulan hizmetlerin gerekli olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
27	“Türkiye’de sunulan kamu hizmetlerinin ve onlar için yapılan harcamaların şeffaf olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
28	“Vergi oranlarının artırılıp devlet eliyle daha çok kamu hizmeti sunulması gerektiği” düşüncesine katılıyor musunuz?					
29	“Mükelleflerin devletin sunduğu hizmetlerden elde ettikleri <u>doğrudan</u> faydandan/kişisel çıkarlarının, onların vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmelerini etkilediği” düşüncesine katılıyor musunuz?					
30	“Hükümetlerin, toplanan vergileri hangi alanlarda <u>kullandığı</u> (eğitim, sağlık, savunma vb.) vergi verme davranışını etkilemektedir” düşüncesine katılıyor musunuz?					
31	“Devlet eliyle sunulan hizmetlerden duyulan <u>memnuniyetin</u> , vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini etkilediği” düşüncesine katılıyor musunuz?					
32	“Devlet eliyle sunulan hizmetlerin mantıklı olarak yapılmasının, etkinliğinin ve verimliliğinin vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini etkilediği” düşüncesine katılıyor musunuz?					
33	“Kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkan <u>aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk</u> gibi sorunlar, vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini engellemektedir” düşüncesine katılıyor musunuz?					
34	“Türkiye’de devletin (hükümetiyle, yasal sistemiyle, mahkemeleriyle, vergi idaresiyle, bürokratlarıyla ve memurlarıyla...vs.)güvenilir olduğu” düşüncesine katılıyor musunuz?					
35	“Mükelleflerin dini inancı gereği vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmektedir” düşüncesine katılıyor musunuz?					
36	“Türkiye’de mükellefler vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmek istediklerinde, vergi idareleri saygılı, yardımcı ve etkin bir şekilde çalışmaktadır” düşüncesine katılıyor musunuz?					
37	“Türkiye’de vergi sistemi basit, anlaşılır ve şeffaftır” düşüncesine katılıyor musunuz?					
38	“Türkiye’de sık aralıklarla çıkarılan mali aflar (vergi afları), vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesi isteğini artırmaktadır” düşüncesine katılıyor musunuz?					
39) Bir vergi mükellefi olarak devletin hangi alanlara harcama yaptığını takip ediyor musunuz? Evet ( ) Hayır ( )						
40) Türkiye’de sunulan kamu hizmetleri sizin de tercih ettiğiniz hizmetler midir? Evet ( ) Hayır ( )						
<b>41) Aşağıda devlet eliyle sunulan hizmetler ana başlıkları itibarıyla yer almaktadır. Bu hizmetlerden hangilerinin daha fazla ya da daha az yapılması gerektiği yönündeki düşüncenizi, vergi yükünüzü de göz önünde bulundurarak ilgili hizmetin sağ tarafındaki boşluğa (X) işareti yazarak belirtiniz.</b>						
	Ödeyeceğim Verginin Artması Gerekse Bile Daha Fazla Harcama Yapılsın	Ödeyeceğim Vergi Artmadan Daha Fazla Harcama Yapılsın	Daha Az Harcama Yapılsın	Yapılan Harcamalar Aynı Kalsın	Fikrim Yok	
<b>HİZMETLER</b>						
Genel Kamu Hizmetleri İçin						
Savunma Hizmetleri İçin						
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri İçin						
Ekonomik İşler ve Hizmetler İçin						
Çevre Koruma Hizmetleri İçin						
İskân ve Toplum Refahı Hizmetleri İçin						
Sağlık Hizmetleri İçin						
Dinlenme Kültür ve Din Hizmetleri İçin						
Eğitim Hizmetleri İçin						
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri İçin						

## ÖZGEÇMİŞ

Yasemin ARIMAN, 07.08.1984 tarihinde Rize İli Merkez İlçesi'nde doğdu. 1998 yılında Mehmet Akif Ersoy İlköğretim Okulu'nu; 2001 yılında Rize Lisesi'ni; 2009 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2009 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans programını bitirdi. 2013 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında doktora programına başladı.

ARIMAN, bekâr olup İngilizce bilmektedir.