

Gönderim Tarihi: 24.03.2018 Kabul Tarihi: 28.06.2018

İDARE-MÜKELLEF İLİŞKİLERİNİN VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİLERİ¹

İrem DİDİNMEZ*
Erdem SEÇİLMİŞ**

THE EFFECT OF THE RELATIONSHIP BETWEEN TAX ADMINISTRATION AND TAXPAYER ON TAX COMPLIANCE

Öz

Bu çalışmanın hedefi vergi uyumunu arttırmak isteyen vergi idaresinin mükelleflerle olan ilişkisini nasıl düzenlemesi gerektiğini araştırmaktır. Bu amaçla öncelikle vergi uyumu kavramı ve vergi uyumunu etkileyen faktörler irdelenmiş; daha sonra ise “vergi iklimi”, “kaygan zemin” ve “psikolojik vergi sözleşmesi” yaklaşımları çerçevesinde vergi idaresinin gözetmesi gereken güç-güven dengesi tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyumunu, Vergi İdaresi, Mükellef, Güven.

Abstract

The aim of this study is to research how the tax administration should interact with taxpayers in order to enhance tax compliance. To this aim, first the concept of tax compliance and the factors affecting tax compliance is outlined. Thereafter, "tax climate", "slippery slope framework" and "psychological tax contract" approaches are discussed so as to clarify tax administration's position in terms of power and trust.

Keywords: Tax Compliance, Tax Administration, Taxpayer, Trust.

1. Giriş

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma şeklinde tezahür eden vergi uyumsuzluğu tüm dünyada kamu kesimince tecrübe edilen temel problemlerden biridir. Vergi adaletini bozarak toplumsal ahenge zarar veren vergi uyumsuzluğu sadece gelir politikalarını değil kamu harcama

¹ Bu çalışma Dr. İrem Didinmez'in, Doç. Dr. Erdem Seçilmiş danışmanlığında hazırladığı “Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi” adlı doktora tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

* Dr., Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, e-posta: iremdidinmez@hacettepe.edu.tr.

** Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, e-posta: ies@hacettepe.edu.tr.

stratejilerini de etkilemektedir. Teorik vergi yükümlülükleri ile vergi hasılatı arasındaki farkın (vergi boşluğunun) giderek artmasına yol açan uyumsuzluk problemi kamu politikalarının güncellenmesine ve toplumsal refah hedeflerinden uzaklaşılmasına neden olmaktadır (Weber, Fooken ve Herman 2014: 6).

Çok yönlü bir kavram olan vergi uyumunun; kamu maliyesinden etiğe, hukuktan psikolojiye, ekonomiden siyasete pek çok boyutu vardır. Bu durum uyum araştırmasının disiplinler arası niteliğini gözler önüne sermektedir. Ancak kamusal mal ve hizmetlerin ana finansman kaynağı olan verginin mali niteliğinin diğer boyutların önüne geçtiğini değerlendirmek mümkündür. Mali perspektiften bakıldığında yüksek vergi uyumunun; vergilendirilebilir kapasiteyi ve vergi gelirlerini olumlu yönde etkileyerek daha üst bir toplumsal refah düzeyini işaret edeceği varsayılmaktadır.

Vergi uyum süreci literatürde temel olarak mükellef perspektifinden araştırılmaktadır. Oysaki mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin bir çıktısı niteliğindeki vergi uyumunu sağlıklı bir şekilde analiz etmek için (Kirchler ve Alm 2012: 1); tüm paydaşların araştırmaya dahil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle makalede uyum sürecinin idari boyutuna vurgu yaparak yazına katkı sağlamak hedeflenmiştir. İlgili çerçevede çalışmada vergi uyumunu arttırmak için vergi idaresinin mükelleflerle olan ilişkisini nasıl düzenlemesi gerektiği araştırılacaktır. Çalışmanın birinci bölümünde vergi uyumu kavramı ve vergi uyumunu etkileyen faktörler incelenecek; ikinci bölümde ise “vergi iklimi”, “kaygan zemin” ve “psikolojik vergi sözleşmesi” kavramları çerçevesinde vergi idaresinin mükellefe karşı yönelimi irdelenecektir.

2. Vergi Uyumu

Vergileme; iktisadi, sosyal, kültürel ve mali yönleri olan çok boyutlu bir süreçtir. Kamusal harcamaları finanse etmeye çalışan yetkililer ile kişisel vergi yükünü minimize etmeye çalışan mükellefler arasındaki ilişki bu sürecin nasıl şekilleneceğini belirler (Kogler vd. 2013: 169-170). Eğer bu süreçte mükellefler vergi kanun ve yönetmeliklerine göre üzerine düşen vergisel sorumlulukları yerinde ve zamanında yerine getirmezlerse vergi uyumsuzluğu ortaya çıkar (Saruç 2015: 23).

Ayrıışık bileşenler üzerine biçimlenen vergi uyumunu farklı şekillerde betimlemek olanaklıdır. Ancak son tahlilde pek çok araştırmacı vergi uyumunun, vergi mükellefinin gönüllü olarak vergi ödemesini sağlayan içsel bir motivasyon olduğu konusunda hemfikirdir (Kirchler ve Wahl

2010: 1)³.Yazındaki vergi uyum çalışmaları irdelendiğinde araştırmacıların temel olarak mükelleflerin vergi ödeme istekliliğini yükselten/azaltan faktörlere odaklandıkları gözlemlenmektedir. Bu çerçevede literatürdeki çalışmaları iki grup altında toplulaştırmak mümkündür (Bakınız Tablo 1).

Tablo 1: Vergi Uyumu Yaklaşımları

Vergi Uyumu	Neoklasik Yaklaşım	Sosyal-psikolojik Yaklaşım
Kapsam	Vergi boşluğu kavramına dayanır	Gönüllük esastır
Tanım	Dar	Geniş
Vergi Uyumu	Ekonomik rasyonellik	Davranışsal işbirliği
İspat	Kişisel gelir ve refah maksimizasyonu önemlidir. Değiş tokuş; vergi kaçırmadan beklenen fayda denetlenme riski ve vergi cezalarına bağlıdır.	İnsanlar her zaman fayda maksimizasyonu peşinde koşmazlar; kendi tutumları, inançları, normları ve rollerine göre hareket ederler. Bu konuda elde edilecek başarı işbirliğine bağlıdır.
Konu	Kaynak dağılımında etkinlik	Eşitlik, adalet ve yansımaya
Vergi mükellefinin görünümü	Mükellef bencildir	“İyi vatandaş”
Bakış Açısı	Ekonomik yaklaşım	Davranışsal yaklaşım

Kaynak: (James ve Alley 2004: 33)’den uyarlanmıştır.

Bu gruplardan ilki standart iktisat teorisi bağlamında üretilen araştırmaları kapsar. Standart ekonomik teori bakış açısıyla analiz gerçekleştiren neoklasik yaklaşım vergi mükelleflerinin üzerine düşen vergisel sorumlulukları yerine getirmekten kaçınacaklarını ve vergi yükünü azaltmak için vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi yollara başvuracaklarını öngörerek vergilerin zorunlu bir ödeme olarak algılanması gerektiğini işaret eder. Bu araştırmaların temelinde, Becker

³ Bu tanımın kökeni Köln Vergi Psikolojisi Okulu’na (1960-1970) dayanmaktadır (Torgler 2003a). Bu okulun önemli temsilcilerinden Schmolders’e göre vergi ahlaki vergi uyumunun önemli bir bileşenidir (Torgler 2003a). Vergi ahlakı, içsel bir vergi ödeme güdüsüdür ve insanların devlete destek olma isteğine dayanmaktadır (Doerrenberg ve Peichl 2013).

(1968)'in suç ekonomisi teorisine⁴ dayanan Allingham-Sandmo-Yitzhaki (ASY) modeli yer alır. Bu yaklaşıma göre vergi mükellefleri fayda-maliyet analizi yaparak vergi kaçırma/kaçırmama kararı alan rasyonel bireylerdir. ASY modeli çerçevesinde rasyonel mükelleflerin vergi yüklerini tam olarak ödemesini sağlayacak düzenlemeler araştırılır. Ek olarak model çerçevesinde vergi kayıp ve kaçakları ile nasıl mücadele edileceğine dair stratejiler geliştirilir (Allingham ve Sandmo 1972; Yitzhaki 1974). ASY modeline göre rasyonel ve bencil kişiler olan mükelleflerin vergi uyumu ancak ekonomik faktörlere önem atfedilerek arttırılabilir (Rabin 2002: 660).

Becker (1968)'e göre bireyler yasa dışı faaliyette bulunmadıklarında elde ettikleri kazanç (fayda) ile yasa dışı faaliyet ortaya çıktığında ödenecek cezanın (maliyet) analizini yaparak; yasa dışı faaliyette bulunup bulunmayacaklarına karar vermektedir. Bu çerçevede bireylerin yasa dışı faaliyetlere iştirak etme kararlarını bir fayda-maliyet analizi çıktısı olarak betimlemek olanaklıdır. Bu yaklaşımı vergi uyumuna uyarlayan Allingham ve Sandmo vergi kaçaklığının boyutu ile cezalar ve denetim ihtimali arasında negatif bir ilişki olduğunu öne sürmüşlerdir (Torgler 2003a: 4). Vergi denetim ve cezalarının yüksek olduğu durumda vergi kaçaklığı azalırken; vergi denetim ve cezalarının az olduğu durumda vergi kaçaklığı artmaktadır. Bu teoriye göre mükellefler yasal yollardan elde ettikleri gelirleri (faydaları) ile yasal olmayan faaliyetlerde bulunmaları sonucunda karşı karşıya kalacakları ceza miktarını (maliyetleri) karşılaştırmaktadır. Bir başka deyişle mükellefler, fayda maliyet analizi yaparak vergi kaçırmanın beklenen faydası vergi kaçırmanın maliyetinden yüksek olduğunda vergi kaçırmaktadır (Becker 1968: 169-170).

Vergi uyum çalışmalarının ikinci grubu ise davranışsal iktisat perspektifinden geliştirilen araştırmaları⁵ kapsamaktadır (Kirchler 2007). Neoklasik yaklaşımın gerçek hayatta tecrübe edilen vergi uyumunu açıklamakta yetersizliği 1980'lerden sonra sosyal-psikolojik yaklaşımı benimseyen iktisatçıların sayısının artmasına neden olmuştur. Sosyo-psikolojik faktörler üzerine odaklanan davranışsal yaklaşımın merkezinde “vergiler karşısında takınılan tavır, tutum ve davranışların vatandaşların algılarına bağlı olduğuna vurgu yapan” ahlaki duygular teorisi vardır

⁴ Becker (1968) suç ve suçluluk kavramlarının insanların rasyonel tercihlerinin sonucu olduğunu öne sürer. Bu çerçevede suçluların rasyonel davranacağı ve suçun marjinal maliyetinin marjinal faydasına eşitlendiği noktaya kadar suç işleyeceği öngörülmektedir.

⁵ Bu araştırmalar literatür de sosyal-psikolojik yaklaşım içerisinde tasnif edilmektedir.

(Alm, Kirchler ve Muelbacher 2012: 133-135; Zak 2011: 53). Bu teoriye göre kültürel yapı, sosyal normlar, adalet algısı, karar alma mekanizması vb. unsurlar vergiye uyumun düzeyini belirleyen temel etmenlerdir (Cullis, Jones ve Lewis 2007).

Akerlof ve Kranton (2010), bireylerin fayda fonksiyonlarını, klasik vergi uyum analizlerinin varsayımlarından farklı şekilde kurguladıklarını öne sürmüştür. Yazarlara göre bireyler sadece parasal bileşenlere önem atfetmez; parasal unsurlara ek olarak kişisel tercihler ve normlar da bireylerin fayda fonksiyonları içinde yer almaktadır. Bu tercih ve normların temel belirleyicisi ise toplumsal ilişkiler ağıdır (Akerlof ve Kranton: 2010). Bu nedenle vergi uyum davranışı da dahil olmak üzere tüm bireysel ekonomik kararları irdelemek için öncelikle bireyin kimlik ve normlara atfettiği değeri araştırmak elzemdir. Yazarlara göre insanlar vergileme benzeri davranış odaklı hususlarda karar alırken sadece ceza, denetim gibi dışsal motivasyonlara odaklanmamakta; ek olarak saygı, itibar, norm gibi içsel motivasyonlara da önem atfetmektedir. Bu nedenle içsel motivasyonları yadsıyan bir yaklaşım ile vergi uyum davranışının dinamiklerini çözümlenmek olanaklı değildir.

İlgili literatür incelendiğinde vergi uyumunu sosyo-psikolojik yaklaşımla irdeleyen araştırmacıların bir bölümünün (Song ve Yarbrough (1978), Spicer (1986), Grasmick ve Bursik (1990), Erard ve Feinstein (1994), Alm ve Torgler (2006), Akerlof ve Kranton (2010), Bobek, Hageman ve Kelliher (2013) vb.) sosyal, kültürel ve psikolojik faktörlere daha fazla önem atfettiği; Kahneman ve Tversky (1979), Frey (1992), Frey ve Meier (2004), McCaffery ve Baron (2004), Jackson ve Hatfield (2005), Kornhauser (2007) Murphy (2007) ile Thaler ve Sunstein (2008) gibi araştırmacıların ise karar alma süreçlerinin işleyişine odaklandığı gözlemlenmektedir.

Vergi uyumunu davranışsal iktisat bakış açısıyla ele alan Yaniv (1999), Korobkin ve Ulen (2000), Bernasconi ve Zanardi (2004), Cummings vd. (2005), Kirchler (2007), Alm (2010), Barone ve Mocetti (2011), Leceister, Levell ve Rasul (2012), Zhang vd. (2016), vb. pek çok çalışma deneysel tekniklerle analiz gerçekleştirmiş ve sosyo-psikolojik faktörlerin de vergi uyumu üzerinde önemli etkisi olduğunu tespit etmiştir. Araştırmacıların ulaştıkları sonuçlar vergi uyumu analizlerinde standart ekonomik teori bakış açısı ile davranışsal iktisat yaklaşımının bütünlük şeklinde kullanılmasının daha faydalı olacağını işaret etmektedir. Takip eden alt bölümde işaret edilen bütünlük analiz çerçevesinde öne çıkan bileşenler aktarılmaktadır.

2.1. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Vergileme insan davranışlarının başat rol oynadığı bir alandır. Bu nedenle demografik, sosyo-psikolojik, ekonomik, mali, siyasi, vb. pek çok faktör vergi uyumu üzerinde etkilidir. Standart ekonomik teori bakış açısı genellikle ekonomik faktörler üzerine yoğunlaşırken; davranışsal iktisadi yaklaşım sosyo-psikolojik faktörlerin vergi uyumu üzerine etkisine odaklanmaktadır.

Kamu maliyesi teorisindeki geleneksel/neoklasik yaklaşım vergi uyumuna ekonomik bir perspektiften yaklaşmak gerektiğini işaret eder (Schmölders 1959). Bu yaklaşım çerçevesinde mükellefler bencil, çıkarıcı, rasyonel ve egoist bireyler olarak kabul edilir. ASY modelini kullanan neoklasik araştırmaların temel hedefi zorunlu uyumun nasıl arttırılacağına dair stratejiler geliştirmektir (Kirchler ve Alm 2012: 134). İlgili çerçevede üzerinde durulan temel hususlar; vergi oranları, gelir düzeyi, vergi cezaları ve vergi denetimleri gibi ekonomik etkenlerdir.

- *Vergi oranı:* Friedland, Maita ve Rutenberg (1978), Clotfelter (1983) ile Feinstein (1991) vb. çalışmalarda vergi oranı ile vergi uyumu arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu tespit edilmesine rağmen; Park ve Huyn (2003), Papp ve Takats (2008) vb. çalışmalarda vergi oranı ile vergi uyumu arasında ters yönlü bir ilişki bulunmuştur.
- *Gelir düzeyi:* Collins ve Plumlee (1990), Alm ve Torgler (2006), McGee ve Gelman (2009) ile Lago-Penas ve Lago-Penas (2010) vb. çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşılması gelir düzeyi ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin yönünün net bir şekilde belirlenmemesine yol açmıştır.
- *Vergi cezaları:* Vergi cezaları arttıkça vergi uyumunun arttığı yönündeki sonuçlara ulaşan Collins ve Plumlee (1990), Murphy (2004) ile Durham, Manly ve Ritsema (2014)'nin aksine Frey ve Stutzer (2001), Logue (2006) ile Doran (2009) vb. çalışmalarında vergi cezaları ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin belirsiz olduğu vargısına ulaşmıştır.
- *Vergi denetimi:* Andreoni, Erard ve Feinstein (1998), Slemrod ve Yitzhaki (2002) ile Feld ve Frey (2007) gelecekteki vergi denetim ihtimalinin vergi uyumunu arttırdığı yönünde bulgulara ulaşsa da Spicer ve Lundstedt (1976), Varma ve Dobb (1998), Slemrod, Blumenthal ve Christian (2001), Alm ve McKee (2006) ile Kogler, Mittone ve Kirchler (2016) vergi denetimlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin çok küçük olduğu ve vergi denetimi dışında diğer faktörlerin de analizlere dahil edilmesi gerektiği yönünde sonuçlara ulaşmışlardır.

Literatürdeki çalışmalar genel olarak değerlendirildiğinde ekonomik faktörlere odaklanan çalışmaların gerçek ekonomilerdeki vergi uyum davranışını açıklamaktan uzak olduğu gözlemlenmiştir. Bu nedenle özellikle 1980'lerden sonra ekonomik faktörlere ek olarak sosyo-psikolojik faktörler de vergi uyum analizlerine dahil edilmeye başlanmıştır.

İlgili çerçevede ulaşılan gelen vargılar sosyo-psikolojik faktörlerin vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu işaret etmektedir (Cullis ve Lewis 1997; Edlung ve Aberg 2002; Krishna ve Slemrod 2003; Gökbnar, Selim ve Yamıkaya 2007; Zenginobuz vd. 2010). Nerré (2008), Cullis, Jones ve Savoia (2012), Alm ve Torgler (2006) ile Ockenfels ve Weimann (1999) vergi kültürünün; Gërxhani ve Schram (2003), Torgler ve Schneider (2004) Coleman ve Freeman (1997) ile Tekeli (2011) vergi ahlakının; Weigel, Hessing ve Elffers (1987), Sigala, Burgoyne ve Webley (1999) ile Torgler (2007) sosyal normların; Elster (1989) ile Wenzel (2004) kişisel normların; Torgler (2004), Feld ve Frey (2007) ile Schneider (2011) hukuki düzene olan güven duygusunun; Feld ve Kirchgässner (2000), Wenzel (2003) Tuay ve Güvenç (2007) ile Serim (2015) adil bir vergi sisteminin vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğini gözlemlemişlerdir. Tablo 2'de vergi uyumuna ilişkin tüm faktörler bütünleşik olarak aktarılmaktadır.

Tablo 2: Vergi Uyumunun Etkileyen Faktörler

Ekonomik Belirleyiciler	Psikolojik Belirleyiciler
Denetim Sıklığı	Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı
Ceza	Davranışlar
Marjinal Vergi Oranı	Kişisel Normlar
Gelir	Sosyal Normlar
Vergi Kaçırma Fırsatı	Toplumsal Normlar
Vergiden Kaçınma Fırsatı	Dağıtımsal Adalet
	Usul Hukuku
	Cezalandırıcı Adalet

Kaynak: (Kirchler ve Alm 2012: 8)

Yazındaki ortak kanaat sosyo-psikolojik faktörlerin ekonomik faktörlerin ikamesi değil tamamlayıcısı olduğu yönündedir. Mükellef davranışlarını çözümlmek için yalnızca ekonomik ya da psikolojik faktörlere odaklanmak yeterli değildir. Ancak dikkat edileceği üzere aktarılan her iki yaklaşımın merkezinde de vergi mükelleflerinin algı, tutum ve davranışları yer almakta ve bu nedenle vergi idaresinin/kanun yapıcılarının süreçteki aktif rolü ihmal edilmektedir (Gangl, Hofmann ve Kirchler

2015: 13). Bu eksikliği gidermek amacıyla çalışmanın üçüncü bölümünde uyum ilişkisi, vergi idaresinin rolü öncelenerek araştırılacaktır.

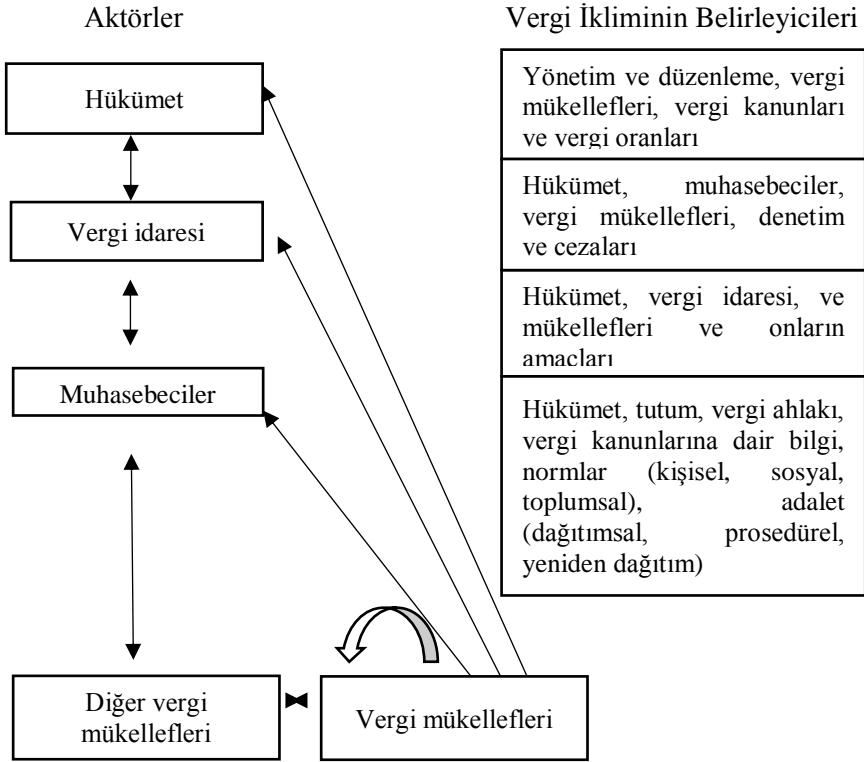
3. Vergi İdaresinin Rolü

Vergi uyumu özünde vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki ilişkiye dayanan bir süreçtir (Das-Gupta, Ghosh ve Mookherjess 2004: 576). Bu süreçte iki paydaş arasındaki koordinasyonun nasıl geliştirileceğini araştıran çalışmalarda üç ana eğilim/yaklaşım dikkat çekmektedir. Müteakip altbaşlıklarda “vergi iklimi”, “kaygan zemin” ve “psikolojik vergi sözleşmesi” olarak adlandırılan bu yaklaşımlar irdelenecektir.

3.1. Vergi İklimi

Bu yaklaşım çerçevesinde vergi uyum davranışı çeşitli aktörler arasındaki etkileşimin bir çıktısı olarak değerlendirilir (Kogler, Mittone ve Kirchler 2016). Bu aktörler vergi mükellefleri (taxpayers), siyasi iktidar (elected government officials), vergi idaresi (tax administration) ve muhasebecilerdir (tax accoutants). Bahsi geçen bu dört aktör arasındaki ilişki Kirchler ve Alm (2012) tarafından vergi iklimi olarak adlandırılmıştır (Bakınız Şekil 1).

Şekil 1: Vergi İkliminin Aktörleri ve Belirleyicileri



Kaynak: (Kirchler ve Alm 2012:136)

Vergi iklimi çerçevesinde siyasi iktidar tarafından şekillendirilen vergisel düzenlemelerin kanunlar çerçevesinden uygulanmasından vergi idaresi sorumludur (James ve Alley 2004: 29-30). Ancak vergi idaresi ile mükellefin doğrudan muhattap olması zorunlu değildir. Vergi idaresi karmaşık bir süreç olan vergilendirme ilişkisinde hataların minimuma inmesi için mükelleflerin profesyonel yardım almasını destekler. Özellikle subjektif faktörlerin vergi matrahını etkilemesi nedeniyle teknik bir alan haline gelen vergileme hususunda uzman kişilerin vergi mükelleflerine yol göstermesi vergi uyumunun artırılması için büyük önem arz etmektedir.

Torgler (2003a) vergi iklimindeki çeşitli aktörler arasında şekillenen vergi ilişkisinin aktif sujesi durumundaki mükellefleri vergisel düzenlemelere uyarlıklarına göre dört farklı gruba ayırmaktadır:

- Her hal ve şartta üzerine düşen vergisel yükümlülükleri yerine getirmekten kaçınan vergi kaçakçısı

- Hiçbir caydırıcı faktörü dikkate almadan ödemesi gereken zamanda ve yerde vergisini ödeyen gönüllü/dürüst vergi mükellefi
- İçsel motivasyona dayanarak vergi ödemesi gerektiği inancını taşıyan ve vergi ödeme zorunluluğu duymasa da vergi ödeyen içten vergi mükellefi
- Sosyal normlara fazla değer atfeden ve toplumdaki diğer bireylerin davranışlarından etkilenen (diğerleri vergi ödediğinde vergi ödemesi gerektiğini düşünen) sosyal vergi mükellefi

Vergi mükellefinin bu grupların hangisinde yer alacağını belirleyen temel faktör vergi idaresinin mükelleflere karşı takındığı tavidir (Muehlbacher, Kirchler ve Schwarzenberger 2011: 90). Vergi idaresi, vatandaşları toplumun bir parçası olarak görüp mükellef yanlısı bir tutum benimsediğinde sinerjik iklim⁶ ortaya çıkmaktadır (Feld ve Frey 2005). Sinerjik vergi iklimi, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki saygı, anlayış ve işbirliğinin artması sonucunda artan vergi uyumunu işaret etmektedir (Muehlbacher, Kirchler ve Schwarzenberger 2011: 90). Sinerjik vergi ikliminin söz konusu olduğu durumda vergi mükellefleri üzerine düşen vergisel yükümlülükleri yerine getirmek konusunda sorumluluk duymaktadır (Wahl, Kastlunger ve Kirchler 2010: 388).

Vergi mükellefleri ile idare arasında ortaya çıkabilecek bir diğer ilişki türü de zıt vergi iklimidir (antagonistic tax climate) (Gangl, Hoffman ve Kirchler 2015: 19). Zıt vergi iklimi, vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasındaki ilişkinin cebri unsurlara dayandığı⁷, vergi mükelleflerinin vergi idaresi tarafından zorlandığı bir durumu ifade etmektedir (Kirchler, Hoelzl ve Wahl 2008: 211). Zıt vergi ikliminin hakim olduğu durumlarda vergi mükelleflerinin idareye olan güveni sarsılmaktadır. Güven eksiği hisseden mükelleflerin vergisel düzenlemeler karşısında direnç göstererek hukuki düzene uyum sağlamaktan kaçındıkları gözlemlenmektedir (Braithwaite 2003). Zıt vergi iklimi, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki güven duygusunu törpüleyerek şeffaflığın yitirilmesine, sadakat ve dürüstlüğü azalmasına, vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmaktadır (Muehlbacher, Kirchler ve Schwarzenberger 2011: 91). Bu tip bir iklimde kamusal malların finansmanına katılmak istemeyen mükellef sayısının artacağı ve sosyal refahın düşeceği öngörülmektedir (Gangl, Hofmann ve Kirchler 2015: 22-23). Aksi durumda ise vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki güven duygusu kuvvetlenecek mükellefler üzerine düşen vergisel sorumlulukları daha istekli bir biçimde yerine

⁶ Sinerjik iklim, “servis müşteri (service and client)” olarak da adlandırılmaktadır.

⁷ Bu ilişki “polis ve hırsız (cops and robbers)” olarak da adlandırılmaktadır.

getireceklerdir. Vergileme ilişkisinde güvenin sorumluluklar üzerine etkisini araştıran temel yaklaşımlardan biri Kirchler Hoelzl ve Wahl (2008)'nin "kaygan zemin" modelidir.

3.2. Kaygan Zemin

İdarenin gücünün ve idareye duyulan güvenin; mükelleflerin vergiye karşı algı, tutum ve davranışları üzerindeki etkisi Kirchler, Hoelzl ve Wahl (2008) tarafından kaygan zemin yaklaşımı çerçevesinde incelenmiştir. Kirchler, Hoelzl ve Wahl'a göre vergi idaresinin tutumu mükelleflerin vergi ödeme kararları üzerinde kişisel ve sosyal faktörlere nispetle daha etkilidir. Vergi idaresine duyulan güven ve idarenin gücü arasındaki denge vergi uyum düzeyinin temel belirleyicisidir.

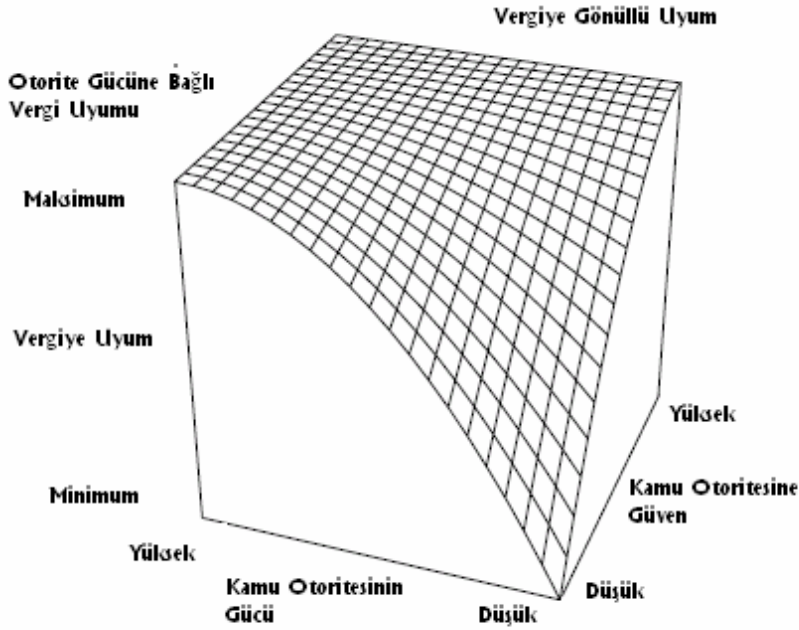
Güven, idare ile mükellef arasındaki vergileme ilişkisinin tüm paydaşlarca bir kazan-kazan oyunu olarak algılanmasını olanaklı kılan asıl unsurdur (Kirchler, Hoelzl ve Wahl 2008). Bu yaklaşım çerçevesinde vergileme ilişkisinde tarafların birbirlerine üstünlüğü yoktur. Vergi idaresinden paydaşı niteliğindeki mükelleflerin talep ettiği hizmetleri sunması beklenir (Braithwaite 2009). Vergi idaresi, hizmete dayalı bir bakış açısı benimseyerek vergi mükelleflerinin kendisine güvenmesini sağlayacak politikalar geliştirmelidir (Alm, Kirchler ve Muelbacher 2012: 142-143). Bu tip politikalar işbirliğine imkan tanımakta ve vergi uyumunun artmasını sağlamaktadır (Braithwaite 2009). Vergi uyumunun güven unsuru ile şekillenmesi vergi mükelleflerinin üzerine düşen vergisel sorumlulukları gönüllü olarak yerine getirmeleri ile sonuçlanacaktır (Muehlbacher, Kirchler ve Schwarzenberger 2011: 89). İdareye güvenen ve vergi sisteminin adil, eşitlikçi, anlaşılır ve açık olduğunu düşünen bireylerin gönüllü vergi uyumunun yüksek olduğu gözlemlenmektedir. Ek olarak, vergi idaresine duyulan güvenin artması idarenin gücünün de artmasına imkan sağlayacaktır (Tyler 2006).

Vergi idaresinin gücünün en temel göstergesi uyguladığı yaptırımlardır (Tyler 2001: 233-234). Ancak sadece yaptırım odaklı bir idare ancak zorunlu uyum hususunda başarı gösterebilir (Braithwaite 2009). Ek olarak böyle bir durumda marjinal ödeme istekliliği düşük olan bireylerin vergiden kaçınma gibi yasal yollarla vergi hasıltını azaltmak yönünde faaliyetlere giriştikleri gözlemlenmektedir (Wahl, Kastlunger ve Kirchler 2010: 386). Lewis ve Weigert (1985)'e göre gücün vergi uyumu üzerindeki etkisi; güç unsurunun şekline bağlı olarak (kaliteli, zorlayıcı, meşru vb.) değişmektedir.

Turner (2005)'e göre idarenin gücü meşru güç (legitimate power) ve zorlayıcı güç (coercive power) olmak üzere iki farklı şekilde ortaya

çıkabilmektedir. Meşru güç, mükellefler tarafından idarenin kabul edildiği ve vergi uyumunun gönüllü olarak ortaya çıktığı durumu ifade etmektedir. Gücün meşru olduğu durumda vergi mükelleflerinin idareye güveni yüksektir. Zorlayıcı güç ise vergi mükelleflerinin idarenin gücünü zora dayalı olarak benimsediği durumdur ve vergi idaresine duyulan güven düşük seviyededir. İşaret edilen çerçevede güç-güven ilişkisinin nasıl biçimlendiği Şekil 2’deki aktarılmıştır.

Şekil 2: Kaygan Zemin



Kaynak: (Kirchler, Hoelzl ve Wahl 2008: 2012)

Kaygan zemin üzerinde üç boyut vardır ve bir boyuttaki değişiklik diğer boyutları etkilemektedir. Bu boyutlar vergi idaresinin gücü, vergi idaresine duyulan güven ve vergi uyumudur (Kirchler, Hoelzl ve Wahl 2008: 212). İşaret edilen çok boyutlu yapı alternatif stratejileri olanaklı kılarak farklı uyum davranışlarına olanak tanır.

Kaygan zeminde farklı yönlerde hareket edildiğinde farklı sonuçlarla karşılaşılacaktır. Şekil 2 üzerinde sola doğru hareket edildiğinde, düşük güven varsayımı ile vergi uyumu -vergi idaresinin gücü, kontrol, denetlenme ihtimali ve cezalar artıkça- artacaktır. Bu durumda vergi mükelleflerinin vergi kaçırma ihtimali düşüktür; çünkü vergi uyumu

olmadığında beklenen çıktı vergi uyumu olduğundaki beklenen çıktının altındadır. Burada vergi idaresinin gücü arttıkça zorunlu uyum ortaya çıkacaktır (Feld ve Frey 2007: 113).

Şekil 2 üzerinde sağa doğru hareket edildiğinde ise yüksek güven düşük güç varsayımı ile vergi uyumu -güven arttıkça- artacaktır. Güvenin artması gönüllü uyumun artmasını sağlayacaktır. Diğer bir ifadeyle devlet, mükelleflere saygılı, adil, güven verici şekilde davrandığında, uygulamalarında şeffaf olduğunda vergi ahlakı artacak ve gönüllü vergi uyumu sağlanacaktır. Bu durumun tam tersine devlet kendisini mükelleflerden daha üstün gördüğünde vergi uyumsuzluğu ortaya çıkacaktır (Feld ve Frey 2002: 112).

Kaygan zeminden gözlemlenen mükellef-idare ilişkisi Gouldner (1960) tarafından “karşılıklık” çerçevesinde açıklanmıştır. Gouldner’e göre idare ile vergi mükellefleri arasındaki ilişki karşılıklıdır. Tarafların bu ilişki çerçevesindeki tavır ve tutumları vergi uyumunun düzeyini belirlemektedir. Kaygan zemin üzerinden vergi uyumu artırılmak isteniyorsa yapılması gereken idarenin gücünün ve idareye duyulan güvenin eş anlı olarak artırılmasıdır. Yaptıkları ampirik çalışmalarla kaygan zemin yaklaşımını sınavan araştırmacılar (Gangl, Hofmann ve Kirchler (2015), Kogler vd. (2013), Wahl, Kastlunger ve Kirchler (2010) vb.) bu savı destekleyen sonuçlara ulaşmıştır.

Kaygan zemin bağlamında mükellefler temel olarak vergi idaresinin davranışına göre tavır almaktadır. Vergi idaresinin davranışı “dışlama teorisi (crowding theory)” çerçevesinde incelenmektedir (Feld ve Frey 2002: 95). Bu teoriye göre vergi idaresi ve vergi mükellefi arasında kurulan sistematik ilişkinin iki boyutu vardır (Feld ve Frey 2002: 95-96). İlk ilişki “dışsal müdahale (external intervention)” adıyla anılmakta ve vergi idaresinin mükellefe davranışına odaklanmaktadır (Feld ve Frey 2002: 96-97) İkinci ilişki ise “güdüsel motivasyon (intrinsic motivation)” olarak ifade edilmekte ve mükellefin vergi ahlakını dikkate almaktadır (Feld ve Frey 2002: 97-98). Feld ve Frey’e göre dışlama teorisinin özü psikolojik vergi sözleşmesine dayanmaktadır.

3.3. Psikolojik Vergi Sözleşmesi ve Sosyal Etkileşim

Demokrasi, hukukun üstünlüğü ve temel hak ve özgürlüklere atfedilen değer; psikolojik vergi sözleşmesinin niteliğini etkileyen ve mükellefin vergi ödeme kararını belirleyen temel unsurlardır (Feld ve Frey 2002: 23). Psikolojik vergi sözleşmesi, vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasında bir güven ilişkisinin varlığına işaret etmektedir (Kitapçı 2013: 175). Torgler, Schaffner ve Macintyre (2007: 12)’ye göre vergi

uyumunun artması için idare ile mükellefler arasında dürüst, saygılı ve anlayışlı bir ilişkinin kurulması elzemdir. Bu tip bir ilişki hem idarenin vergi mükelleflerine saygılı davranmasını hem de vergi mükelleflerinin de üzerine düşen vergisel yükümlülükleri eksiksiz bir şekilde yerine getirmesini gerektirir (Feld ve Frey 2002: 91).

Psikolojik vergi sözleşmesi genel olarak sinerjik vergi ikliminden yana tavır alarak otoriter bir vergi idaresinin varlığının vergi uyumun önünde bir engel teşkil ettiğini öne sürmektedir (Feld ve Frey 2002). Çünkü otoriter yönetim anlayışının benimsendiği durumda vergi mükellefleri haklarının ihlal edildiğini düşünmekte ve vergi idaresinin adaletsiz davrandığını varsayarak psikolojik vergi sözleşmesine aykırı hareket etmektedir (Alm, Kirchler ve Muelbacher 2012: 144).

Psikolojik vergi sözleşmesinin işlerliği Feld ve Frey (2007) tarafından bazı koşullara bağlanmıştır. Bu koşullardan ilki toplanan vergi gelirlerinin kamu harcamalarına özgülenmesidir (Feld ve Frey 2007: 103-104). İkinci koşul, gelirin yeniden dağıtımında adaletli ve eşitlikçi bir yöntem benimsenmesidir. Çünkü devlet tarafından sunulan kamusal mal ve hizmetlerden yeteri kadar yararlanmadığını düşünen vergi mükelleflerinin üzerine düşen sorumlulukları eksiksiz yerine getirmesi beklenemez (Feld ve Frey 2007: 104). Son koşul ise denetleme aşamasında idare ile mükellef arasındaki güvene, saygıya ve işbirliğine dayalı bir ilişki tesis edilmesidir (Feld ve Frey 2007: 104). Bu koşullar altında işlerlik kazanan psikolojik vergi sözleşmesi daha şeffaf, adil, eşitlikçi bir vergi sistemini beraberinde getirecek; vergi uyumunun artmasını sağlayacak ve vergileme maliyetlerini azaltacaktır.

Psikolojik vergi sözleşmesi ile şekillenen vergi iklimi vergisel maliyetlerin önemli bir belirleyicisi olarak sosyal gönenci şekillendirmektedir. Kamu hizmeti sunmak için vergi toplayan devletler kaçınılmaz olarak vergi maliyetleri ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu perspektiften vergi uyumu vergi maliyetlerini şekillendiren asıl belirleyici olarak öne çıkmaktadır. Psikolojik vergi sözleşmesi, gönüllü vergi uyumunu arttırarak idarenin katlandığı vergisel maliyetleri düşürmektedir. Yükselen kamu gelirlerinin yanında tecrübe edilen vergileme maliyeti düşüşü toplumsal refahın katlanarak artmasına neden olmaktadır.

4. Sonuç

Vergi uyumu, kamu maliyesi teorisinin en yoğun odaklandığı araştırma alanlarından biridir. Toplumsal refah üzerindeki önemli etkisi nedeniyle hem bilim insanları hem de siyasetçiler vergi uyumunun arttırılması

amacı ile çeşitli stratejiler geliştirmektedir. Ancak gösterilen üstün çabaya rağmen hemen hemen tüm ülkelerde vergi kayıp ve kaçaklarının hala oldukça yüksek düzeyde olduğu gözlemlenmektedir.

Yazındaki genel eğilim uyum araştırmasının merkezine mükellefi konuşlandırmak yönündedir. Neoklasik bakış açısıyla vergi uyumunu açıklamaya çalışan teoriler temel olarak denetlenme ihtimali, gelir, vergi cezaları, vergi oranları, vb. ekonomik faktörlere vurgu yaparken; davranışsal iktisat perspektifinden türetilen araştırmalar daha çok sosyo-psikolojik faktörlere önem atfetmektedir. Ancak son tahlilde mükellef odaklı bu yaklaşımlar birbirinin ikamesi olarak değil tamamlayıcısı olarak değerlendirilmelidir.

Yazında oldukça sık rastlanan mükellef odaklı araştırmaların aksine merkezine idareyi koyan uyum irdemelerinin sayısı son derece sınırlıdır. Oysaki uyum ilişkisinin belirleyici aktörü niteliğindeki idareye tali bir rol atanarak sağlıklı bir uyum analizi gerçekleştirmek olanaklı değildir. Vergi uyumu yazınında yaygın olarak idarenin vergi hasılatını maksimize edip vergileme maliyetlerini minimize edecek politikalar izlediği varsayılmakta ve bu çerçevede caydırıcılık vergi uyumunun asıl bileşeni olarak betimlenmektedir. Ancak gerçek hayatta mükellefi cesaretlendiren-destekleyen uygulamaların; caydırıcı politikalara nispetle mükellefin vergi ödeme istekliliğini daha çok arttırdığı gözlemlenmektedir (Feld ve Frey 2002). Bu nedenle çalışmada idare odaklı bir perspektiften sosyo-psikolojik faktörlerin işlevi tartışılmış ve vergi uyumunu artırmanın alternatif yolları irdelenmiştir.

İlgili çerçevede sosyal gönenci arttırmak için idare-mükellef ilişkisine odaklanan bir vergi sisteminin tasarlanmasının kıymetli bir girişim olacağı gözlemlenmiştir. Mükellefleri potansiyel suçlu olarak değil saygı duyulması gereken bir paydaş olarak betimleyen bir vergileme zihniyetine ihtiyaç vardır. Gelir idaresi tarafından eğitimler düzenlenerek vergi bilinci geliştirilmeli; ek olarak sosyal medya araçları vasıtasıyla vatandaşlar ile iletişim güçlendirilmelidir. Özellikle son yıllarda mükellef hakları konusunda vergi idaresi tarafından gösterilen hassasiyet ilgili hususta çok önemli bir gelişmedir. Bu şekilde vergi adaleti konusunda oldukça duyarlı olan mükelleflerin toplumsal dayanışma isteklilikleri artacak; vergi kayıp ve kaçakları azalacaktır.

Kaynaklar

Akerlof, George A. ve Kranton, Rachel E. (2010). *Identity Economics: How Our Identities Shape Our Work, Wages, and Well-Being*. New Jersey: Princeton University Press.

- Allingham, Michael G. ve Sandmo, Agnar (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". *Journal of Public Economics* 1 (3/4): 323-338.
- Alm, James (2010). "Testing Behavioural Public Economics Theories in the Laboratory". *National Tax Journal* 63: 635–658.
- Alm, James ve McKee, Michael (2006). "Audit Certainty, Audit Productivity, and Taxpayer Compliance". *National Tax Journal* 59 (4): 801-816.
- Alm, James ve Torgler, Benno (2006). "Cultural Differences and Tax Morale in the United States and in Europe". *Journal of Economic Psychology* 27: 224-246.
- Alm, James, Kirchler, Erich ve Muelbacher, Stephan (2012). "Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: from Enforcement to Cooperation". *Economic Analysis & Policy* 42 (2): 133-151.
- Andreoni, James, Erard, Brian ve Feinstein, Jonathan (1998). "Tax Compliance". *Journal of Economic Literature* 36 (2): 818-860.
- Barone, Guglielmo ve Mocetti, Sauro (2011). "Tax Morale and Public Spending Inefficiency". *International Tax and Public Finance* 18(6): 724-749.
- Becker, Gary S. (1968). "Crime and Punishment: An Economic Approach". *Journal of Political Economy* 22: 169-217
- Bernasconi, Michele ve Zanardi, Alberto (2004). "Tax Evasion, Tax Rates, and Reference Dependence". *FinanzArchiv* 60 (3): 422-445.
- Braithwaite, Valerie (2003). *Taxing Democracy*. England: Ashgate Publishing Ltd.
- Braithwaite, Valerie (2009). *Defiance in Taxation and Governance*. Cheltenham, UK: Edward Elgar
- Bobek, Donna D., Hageman, Amy M. ve Kelliher, Charles F. (2013). "Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior". *J Bus Ethics* 115 (3): 451-468.
- Clotfelter, Charles T. (1983). "Tax Evasion and Tax Rates". *The Review of Economics and Statistics* 65 (3): 363-373.
- Coleman, Cynthia ve Freeman Lynne (1997). "Cultural Foundations of Taxpayer Attitudes to Voluntary Compliance". *Australian Tax Reform* 13: 311-336.

- Collins, Julie H. ve Plumlee, R. David (1990). "The Taxpayer's Labor and Reporting of Decision: The Effect of Audit Schemes?". *The Accounting Review* 66 (3): 559-576.
- Cullis, John G. ve Lewis, Allan (1997). "Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention". *The Journal of Economic Psychology* 18: 305-321.
- Cullis, John G., Jones, Philip ve Lewis, Allan (2007). *Tax Compliance: Social Norms, Culture and Endogeneity*. International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies: Georgia State University.
- Cullis, John G., Jones, Philip ve Savoia, Antonio (2012). "Social Norms and Tax Compliance: Framing the Decision to Pay Tax". *The Journal of Socio-Economics* 41(4): 159-168.
- Cummings, Ronald G., Martinez-Vazquez, Jorge, McKee, Michael ve Torgler, Benno (2005). *Effects of Tax Moral and Survey Evidence*. Switzerland: CREMA- Center of Research in Economics, Management and the Arts.
- Das-Gupta, Arindam, Ghosh, Shanto ve Mookherjess, Dilip (2004). "Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India". *International Tax and Public Finance* 11: 575-600.
- Doerrenberg, Philipp ve Peichl, Andreas (2013). "Progressive Taxation and Tax Morale". *Public Choice* 155(3-4): 293-316.
- Doran, Michael (2009). "Tax Penalties and Tax Compliance". *Harvard Journal of Legislation* 46: 111-114.
- Durham, Yvonne, Manly, Tracy S. ve Ritsema, Christina (2014). "The Effects of Income Source, Context, and Income Level on Tax Compliance Decisions in a Dynamic Experiment". *Journal of Economic Psychology* 40: 220-233.
- Edlund, Jonas ve Aberg, Rune (2002). "Social Norms and Tax Compliance". *Swedish Economic Policy Review* 9: 201-228.
- Elster, Jon (1989). "Social Norms and Economic Theory". *Journal of Economic Perspectives* 3(4): 99-117.
- Erard, Brian ve Feinstein, Jonathan S. (1994). "Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game". *The RAND Journal of Economics* 25(1): 1-19.

- Feinstein, Jonathan S. (1991). "An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection Rand". *Journal of Economics* 22: 14-35.
- Feld, Lars P. ve Frey, Bruno S. (2002). "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated". *Economics of Governance* 3(2): 87-99.
- Feld, Lars P. ve Frey, Bruno S. (2005). Illegal, Immoral, Fattening or What?: How Deterrence and Responsive Regulation Shape Tax Morale. Edt. C. Bajada ve F. Schneider , *Size, Causes, and Consequences of Underground Economy. An International Perspective*. Aldershot: Ashgate. 16-37.
- Feld, Lars P. ve Frey, Bruno S. (2007). "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation". *Law &Policy*, 29(1): 102-120.
- Feld, Lars P. ve Kirchgässner, Gebhard (2000). "Direct Democracy, Political Culture, and the Outcome of Economic Policy: A Report on the Swiss Experience". *European Journal of Political Economy* 16 (2): 287-306.
- Fischer, Carol M., Wartrick, Martha ve Mark, Melvin M. (1992). "Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of the Literature". *J. Acc. Lit.* 11: 1-46.
- Frey, Bruno S. (1992). "Tertium datur- Pricing, Regulation and Intrinsic Motivation". *Kyklos* 45 (2): 161- 184.
- Frey, Bruno S. ve Meier, Stephan (2004). "Social Comparisons and Pro-social Behavior: Testing "Conditional Cooperation" in a Field Experiment". *The American Economic Review* 94 (5): 1717-1722.
- Frey, Bruno S. ve Stutzer, Alois (2001). "Economics and Psychology: From Imperialistic to Inspired Economics". *Philosophie Economique* 2001/2: 5-22.
- Friedland, Nehemiah, Maita, Shlomo ve Rutenberg, Aryeh (1978). "A Simulation Study of Income Tax Evasion". *Journal of Public Economics* 10 (1): 107-116.
- Gangl, Katherina, Hofmann, Eva ve Kirchler, Erich (2015). "Tax Authorities' Interaction with Taxpayers: A Conception of Compliance in Social Dilemmas by Power and Trust". *New Ideas in Psychology* 37: 13-23.
- Gërxxhani, Klarita ve Schram, Arthur (2003). *Tax Evasion and the Source of Income: An Experimental Study in Albania and the Netherlands*.

Amsterdam Institute for Advanced Labour Studies, AISA Working Paper, 03/11.

Gouldner, Alvin W. (1960). "The Norm of Reciprocity: A Preliminary Statement". *American Sociological Review* 25 (2): 161-178.

Grasmick, Harold G. ve Bursik, Robert J. (1990). "Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model". *Law & Society Review* 24 (3): 837-861.

Gökbunar, Ali Rıza, Selim, Sibel ve Yanıkkaya, Halit (2007). "Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma". *Ekonomik Yaklaşım*, 18: 69-94.

Jackson, Scott B. ve Hatfield, Richard (2005). "A Note on the Relation Between Frames, Perceptions, and Taxpayer Behavior". *Contemporary Accounting Research* 22: 145-164.

James, Simon ve Alley, Clinton (2004). "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration". *Journal of Finance and Management in Public Services* 2 (2): 27-41.

Kahneman, Daniel ve Tvesky, Amos (1979). "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk". *Econometrica* 47 (2): 263-291.

Kirchler, Erich (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.

Kirchler, Erich ve Alm, James (2012). *Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation*. Tulane University Working Paper Series: Tulane University.

Kirchler, Erich ve Wahl, Ingrid (2010). "Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance". *Journal of Economic Psychology* 31 (3): 331-346.

Kirchler, Erich, Hoelzl, Erik ve Wahl, Ingrid (2008). "Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope Framework"". *Journal of Economic Psychology* 29: 210-225.

Kitapçı, İsmail (2013). *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi*. Ankara: Seçkin.

Kogler, Christoph, Batrancea, Larissa, Nichita, Anca, Pantya, Jozsef, Belianin, Alexis ve Kirchler, Erich (2013). "Trust and Power as Determinants of Tax Compliance: Testing the Assumptions of the

- Slippery Slope Framework in Austria, Hungary, Romania and Russia". *Journal of Economic Psychology* 34: 169-180.
- Kogler, Christoph, Mittone, Luigi ve Kirchler, Erich (2016). "Delayed Feedback on Tax Audits Affects Compliance and Fairness Perceptions". *Journal of Economic Behavior & Organization* 124: 81-87.
- Kornhauser, Marjorie E. (2007). "Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers". *Florida Tax Review*: 138-180.
- Korobkin, Russell B. ve Ulen, Thomas S. (2000). "Law and Behavioral Science: Removing the Rationality Assumption from Law and Economics". *California Law Review* 99 (4): 1051-1144.
- Krishna, Aradhna ve Slemrod, Joel (2003). "Behavioral Public Finance: Tax Design as Price Presentation". *International Tax and Public Finance* 10(2): 189-203.
- Lago-Penas, Ignacio ve Lago-Penas, Santiago (2010). "The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries". *European Journal of Political Economy* 26 (4): 441-453
- Leicester, Andrew, Levell, Peter ve Rasul, Imran (2012). *Tax and Benefit Policy: Insights from Behavioral Economics*. Londra: IFS Commentary C125. Institute for Fiscal Studies.
- Leonardo, Gabriel (2008). *Tax Morale, Political Trust and Tax Compliance. A Reformulation of the Tax Morale Model*. Chicago: Midwest Political Science Association National Conference.
- Lewis, David J. ve Weigert, Andrew (1985). "Trust as a Social Reality". *Social Forces*. 63: 967-985.
- Logue, Kyle D. (2006). *Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law is Uncertain*. Michigan: Law & Economics Working Papers: University of Michigan Law School.
- McCaffery, Edward J. ve Baron, Jonathon (2004). "Framing and Taxation: Evaluation of Tax Policies Involving Household Composition". *Journal of Economic Psychology* 25: 679-705.

- McGee, Robert W. ve Gelman, Wendy (2009). "Options on the Ethics of Tax Evasion: A Comparative Study of the USA and Six Latin American Countries". *Akron Tax Journal* 24(3): 69-91.
- Muelbacher, Stephan, Kirchler, Erich ve Schwarzenberger, Herbert (2011). "Voluntary versus Enforced Tax Compliance: Empirical Evidence for the "Slippery Slope" Framework". *European Journal of Law and Economics* 32(1): 89-97.
- Murphy, Kristina (2004). "The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders". *Law and Human Behaviour*: 187-209.
- Murphy, Kristina (2007). *Procedural Justice and the Regulation of Tax Compliance Behaviour: The Moderating Role of Personal Norms*. International Studies Program Working Paper 07- 31.
- Nerré, Birger (2008). "Tax Culture: "A Basic Concept for Tax Politics"". *Economic Analysis & Policy* 38 (1): 153-167.
- Ockenfels, Axel ve Weimann, Joachim (1999). "Types and Patterns: An Experimental East- West German Comparison of Cooperation and Solidarity". *Journal of Public Economics* 71 (2): 275-287.
- Papp, Tamás K. ve Takats, Előd (2008). Tax Rates Cuts and Tax Compliance- The Laffer Curve Revisited. IMF Working Paper.
- Park, Chang-Gyun ve Hyun, Jin Known (2003). "Examining the Determinants of Tax Compliance by Experimental Data: A Case of Korea". *Journal of Policy Modeling* 25: 673-684.
- Rabin, Matthew (2002). "A Perspective on Psychology and Economics". *European Economic Review* 46: 657-685.
- Saruç, Naci Tolga (2015). *Vergi Uyumunu: Teori ve Uygulama*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.
- Schmölders, Günter (1959). "Fiscal Psychology: A New Branch of Public Finance". *National Tax Journal* 12: 340-345.
- Schneider, Friedrich (2011). *Handbook on the Shadow Economy*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Serim, Nilgün (2015). "Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Modeli Yaklaşımı". *AKÜ İİBF Dergisi XVII (1)*: 141-156.

- Sigala, Maria, Burgoyne, Carole ve Webley, Paul (1999). "Tax Communication and Social Influence: Evidence from a British Sample". *Journal of Community and Applied Social Psychology* 9 (3): 237-241.
- Slemrod, Joel ve Yitzhaki, Shlomo (2002). Tax Avoidance, Evasion and Administration. Edt. Alan J. Auerbach ve Martin Feldstein. *Handbook of Public Finance*. 1473-1470.
- Slemrod, Joel, Blumenthal, Martin ve Christian, Charles (2001). "Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota". *Journal of Public Economics* 79 (3): 455-483.
- Song, Young-dahl ve Yarbrough, Tinsley E. (1978). "Tax Ethics and Taxpayer Attitude". *A Survey Public Administration Review September-October*: 442-452.
- Spicer, Michael W. (1986). "Civilization at a Discount: The Problem of Tax Evasion". *National Tax Journal* 39 (1): 13-20.
- Spicer, Michael W. ve Lundstedt, Sven B. (1976). "Understanding Tax Evasion". *Public Finance = Finances Publiques* 31 (2): 295-305.
- Tekeli, Recep (2011). *The Determinants of Tax Morale: the Effects of Cultural Differences and Politics*. PRI Discussion Paper Series (No.11A-10). PRI (Policy Research Institute).
- Thaler, Richard H. ve Sunstein, Cass R. (2008). *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness*. New- Haven- London: Yale University Press.
- Torgler, Benno (2003a). *Tax Morale and Institutions: Evidence from Switzerland*. CREMA Center for Research in Economics, Managements and the Arts .
- Torgler, Benno (2003b). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. PhD Dissertation.
- Torgler, Benno (2004). "Tax Morale in Asian Countries". *Journal of Economic Psychology* 15: 237-266.
- Torgler, Benno (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Cheltenham, UK & Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing.
- Torgler, Benno, Schaffner, Markus ve Macintyre, Alison (2007). *Tax Compliance, Tax Compliance, Tax Morale, and Governance*

Quality. Georgia State University International Studies Program Working Paper 07-27.

- Torgler, Benno ve Schneider, Friedrich (2004). *Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries*. CREMA Working Paper No. 2004-17, Basel: Center for Research in Economics, Management and Art.
- Tuay, Elif ve Güvenç, İnci (2007). *Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Ankara: GİB.
- Turner, John C. (2005). "Explaining and Nature of Power: A Three-Process Theory". *European Journal of Social Psychology* 35 (1): 1-22.
- Tvesky, Amos ve Kahneman, Daniel (1981). "The Framing of Decision and the Psychology of Choice". *Science* 211 (4481): 453-458.
- Tyler, Tom R. (2001). "Public Trust and Confidence in Legal Authorities: What do Majority and Minority Group Members Want from the Law and Legal Institutions?". *Behav. Sci. Law* 19 (2): 215-235.
- Tyler, Tom R. (2006). "Psychological Perspectives on Legitimacy and Legitimation". *Annual Review of Psychology* 57: 375-400.
- Varma, Kimberly N. ve Doob, Anthony D. (1998). "Deterring Economic Crimes: The Case of Tax Evasion". *Canadian Journal of Criminology* 40 (2): 165-184.
- Wahl, Ingrid, Kastlunger, Barbara ve Kirchler, Erich (2010). "Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the "Slippery Slope Framework"". *Law&Policy* 32 (4): 383-406.
- Weber, Till Olaf, Fooker, Jonas ve Herrmann, Benedikt (2014). *Behavioural Economics and Taxation*. Taxation Papers Working Paper N. 41. European Commission
- Weigel, Russel H., Hessing, Dick J. ve Elffers, Henk (1987). "Tax Evasion Research: A Critical Appraisal and a Theoretical Model". *Journal of Economic Psychology* 8 (2): 215-235.
- Wenzel, Michael (2003). Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field. Edt. Valeria Braithwaite, *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*.
- Wenzel, Michael (2004). "An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, 25 (2): 213-228.

- Yaniv, Gideon (1999). "Tax Compliance and Advanced Tax Payments: A Prospect Theory Analysis". *National Tax Journal* 52 (4): 753-764.
- Yitzhaki, Shlomo (1974). "A Note on Income Tax Evasion: A Therotical Analysis". *Journal of Public Economics* 3 (2): 201-202.
- Zak, Paul J. (2011). "The Physiology of Moral Sentiments". *Journal of Economic Behavior & Organization* 77: 53-65.
- Zenginobuz, Ünal E. , Adaman, Fikret, Gökşen, Fatoş, Savcı, Çağrı ve Tokgöz, Emre M. (2010). *Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Alguları*. İstanbul.
- Zhang, Nan, Andrighetto, Giulia, Ottone, Stefania, Ponzano, Ferruccio ve Steinmo, Sven (2016). ""Willing to Pay?" Tax Compliance in Britain and Italy". *An Experimental Analysis PloS On*, 11(2).