

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2022-1178813

Derleme / Review

## DeneySEL Çalışmalar ÖZELİNDE Vergi Uyumu Literatürüne Kısa Bir Bakış\*

### *A Brief Overview of the Tax Compliance Literature Specific to Experimental Studies*

Erhan ÇELİK<sup>1</sup>, İsa SAĞBAŞ<sup>2</sup>



\*Bu makale, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ danışmanlığında Erhan ÇELİK tarafından hazırlanan 'Vergi Ödemeyi Açıklamada Beklentisi Teorisi' adlı doktora tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

<sup>1</sup>Öğr. Gör. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Rektörlük, Antalya, Türkiye

<sup>2</sup>Prof. Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Afyonkarahisar, Türkiye

ORCID: E.Ç. 0000-0002-9739-9710;  
İ.S. 0000-0002-9374-7247

#### Corresponding author:

Erhan ÇELİK,  
Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi,  
Rektörlük, Antalya, Türkiye  
E-mail: celik.erhan07@gmail.com

Submitted: 22.09.2022

Revision Requested: 26.10.2022

Last Revision Received: 14.11.2022

Accepted: 21.11.2022

Published Online: 22.05.2023

Citation: Celik, E. & Sagbas, I. (2023). DeneySEL çalışmalar özelinde vergi uyumu literatürüne kısa bir bakış. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 187-210. <https://doi.org/10.26650/mcd2022-1178813>

#### ÖZ

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini, vergi kanun ve düzenlemelerine uygun olarak tam ve zamanında yerine getirmeleri vergi uyumu olarak adlandırılmaktadır. Vergi uyumu konusunda gerçekleştirilen çalışmalarda daha çok nicel yöntemler arasında yer alan anket ve deney yöntemlerinden yararlanıldığı görülmektedir. Araştırmacılar açısından anket yöntemi oldukça yaygın ve bilinen bir yöntemdir. Deney yöntemi ise nispeten daha az bilinen bir yöntemdir. Özellikle ülkemizde gerçekleştirilen vergi uyumu araştırmalarında daha çok anket yönteminden yararlanıldığı dikkat çekmektedir. Uluslararası literatürde ise hem anket hem de deney yönteminden yararlanan birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Deneylerde bireylerin davranışları doğrudan gözlemlenebildiğinden son yıllarda deneysel çalışmaların sayısı artmıştır. Vergi uyumu konusunda, ülkemizde ve yurtdışında kapsamlı bir literatür bulunmasına rağmen laboratuvar deneyi anlamında ülkemizde nadir çalışmalar olduğu söylenebilir. Vergi uyumu konusunda ülkemizde gerçekleştirilen deneysel çalışmaların hem niceliğinin hem de niteliğinin artırılabilmesi amacıyla bu çalışmada, deneysel çalışmalar hakkında bilgi vermek ve Türkçe literatüre bir katkı sunabilmek amaçlanmıştır. Deneylerde toplumun tüm kesiminden bireyler yer alabildiği gibi öğrencilere de yer verildiği görülmektedir. Bu çalışmada ise sadece öğrencilerin denek olarak yer aldığı deneysel çalışmaların literatür taraması yapılmıştır. Bulgular; vergi oranlarının artışının vergi uyumunu azalttığını, denetim oranlarının artışının vergi uyumunu artırdığını ve mükellefin vergi idaresine güven düzeyinin artışının vergi uyumunu artırdığını ortaya koymaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, vergi uyumu, vergi kaçırma, deneysel çalışma, laboratuvar deneyi

#### ABSTRACT

Tax compliance is the complete and timely fulfillment of taxpayers' tax obligations as per tax laws and regulations. Notably, the survey method has mainly been used in the tax compliance studies conducted in Turkey. In the international literature, many studies can be encountered that used



both survey and experimental methods. Despite the comprehensive literature on tax compliance in Turkey and the international literature, studies on tax compliance in Turkey involving laboratory experiments can be said to be rare. This study aims to provide information about experimental studies and contribute to the Turkish literature in order to increase both the quantity and quality of experimental studies carried out in Turkey on tax compliance. This study only performs a literature review of experimental studies in which students have taken part as subjects. The study results reveal increases in tax rates to reduce tax compliance, increases in audit rates to increase tax compliance, and increases in the level at which taxpayers trust the tax administration to increase tax compliance.

**Keywords:** Tax, tax compliance, tax evasion, experimental study, lab experiment

### EXTENDED ABSTRACT

For states to fulfill their duties, taxpayers must accurately declare their taxable income and pay their taxes in full and on time. However, maintaining this process as envisaged is not always possible. What hinders the process is taxpayers' tax avoidance and tax evasion behaviors, and occasionally the failure of governments to design tax systems successfully. Since the existence of states and taxes, much research has been done and continues to be done to detect and eliminate these problems. In this context, the first study to theoretically investigate individuals' decisions to evade taxes using the economic model belongs to Allingham and Sandmo (1972), and the first study to investigate tax compliance with an applied method (i.e., the experimental method) belongs to Friedland, Maital and Rutenberg (1978), both of which are considered pioneering studies in their field.

The survey and experimental methods are both quantitative methods and are seen to be primarily used in studies on tax compliance. The questionnaire method is a common well-known method for researchers, while the experimental method is a relatively lesser-known method regarding tax compliance. The survey method is noteworthy as the one used the most in tax compliance studies conducted in Turkey. Comprehensive studies are found in the international literature to consist of both the survey and experimental methods, with the experimental studies from Secilmis (2010) and Arıman (2020) being rare studies on taxation in Turkey. This study aims to provide information about experimental studies and to contribute to the Turkish literature in order to increase both the quantity and quality of the experimental studies carried out in Turkey on tax compliance.

Students are primarily involved in experiments, and whether or not students are representative of taxpayers is a crucial issue of debate (Harrison & List, 2004, p. 1016). A laboratory experiment was conducted to compare the behaviors of student and non-student subjects regarding tax compliance. The findings show the students' behavioral responses to be essentially the same as those of the non-students in the same experiments (Alm, Bloomquist, & McKee, 2015, p. 1183).

This study has conducted a literature review and provided a summary of the studies that have been carried out on taxes in Turkey using the survey method. The study then presents a detailed literature review of the experimental studies that have been carried out with students. The findings from the experimental studies mostly state increases in tax rates to reduce tax compliance, increases in audit rates to increase tax compliance, increases in the level at which taxpayers trust the tax administration to increase tax compliance, men to have lower tax compliance levels than women, and individual tax compliance levels to be similar for those in the same social group.

Another remarkable finding is that behavioral theories and factors such as prospect theory have also been included in tax compliance experiments.

The national and international literature is full of studies on tax compliance that have used the survey method. However, the studies carried out using experimental methods on this subject are notably pretty weak in the literature of Turkey compared to the international literature. This study was carried out as a literature review and is expected to contribute to Turkey's existing literature. Meanwhile, some problems can be encountered, such as the cost of establishing a laboratory in order to conduct laboratory experiments, the difficulties un using the experimental design and in identifying and reaching subjects suitable for a study, and the lack of a sufficient number of guiding studies in Turkey regarding behavioral finance. Despite all these shortcomings, applying experimental methods in tax studies that are planned to be carried out in Turkey can evidently make significant contributions to the literature.

## 1. Giriş

Bir üst otorite tarafından yönetilebilecek kadar insanın bir araya gelmesi ve ihtiyaçlarının organize bir şekilde karşılanması ihtiyacının duyulduğu andan beri vergilerin varlığından söz edilebilir. Her ne adla anılırsa anılsın bu tarz ihtiyaçların karşılanması için en önemli finans kaynağı insanlık tarihi boyunca vergiler olagelmıştır. Bir başka ifadeyle Amerika Birleşik Devletleri Kurucusu Benjamin Franklin'in de (1738) dediği gibi "Dünyada kesin olan iki şey vardır: biri ölüm diğeri vergidir".

Allingham ve Sandmo'nun (1972) bireysel vergi kaçırma kararını ekonomik model kullanarak araştıran teorik çalışmaları ile vergi uyumu konusunda Friedland, Maital ve Rutenberg'in 1978 yılında yaptıkları deneysel çalışmaları alanında öncü olarak kabul edilen çalışmalardır. Günümüze kadar geçen süreçte vergi konusunda yapılan çalışmalarda hem nicel hem de nitel yöntemler kullanılmıştır. Nicel yöntemlerden deneysel yöntemle gerçekleştirilen çalışmalar saha çalışması şeklinde yapılmakla birlikte daha çok laboratuvarlarda yapılmakta ve bu çalışmada deneysel çalışmalar ile laboratuvar deneyleri kastedilmektedir.

Ülkemizde vergi ve vergilemeye dair gerçekleştirilen çalışmalarda sıklıkla anket yönteminden yararlanıldığı görülmektedir. Uluslararası literatürde ise hem anket yönteminden hem de deneysel yöntemlerden oluşan kapsamlı bir literatür bulunmaktadır. Seçilmiş'in (2010) ve Arıman'ın (2020) deneysel çalışmaları, ülkemizde vergi konusunda gerçekleştirilen nadir çalışmalardandır. Vergi uyumu konusunda ülkemizde gerçekleştirilen deneysel çalışmaların hem niceliğinin hem de niteliğinin artırılabilmesi amacıyla bu çalışmada, deneysel çalışmalar konusunda bilgi vermek ve Türkçe literatüre bir katkı sunabilmek amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda deneysel çalışmaların epey fazla olduğu dikkate alınarak çalışma, vergi uyumu konusunda öğrencilerle yapılan deneysel çalışmalar ile sınırlandırılmıştır. Çalışmada öncelikle vergi uyumunun kısaca genel çerçevesi sunulacaktır. Ardından vergi uyumu konusunda ulusal literatürde anket yöntemiyle gerçekleştirilmiş çalışmaların özetine yer verilecektir. Devamında, vergi uyumu konusunda öğrencilerle yapılmış deneysel çalışmaların kapsamlı bir literatür incelemesine yer verilecektir. Son olarak ise genel değerlendirme ve sonuç bölümüyle çalışma tamamlanacaktır.

## 2. Vergi Uyumu

Bireylerin veya işletmelerin neden vergi kaçırdukları, üzerinde önemle tartışılan konulardan biridir. Bir iktisatçıya göre vergi kaçırmanın başlangıç noktası, kaçırmanın maliyetlerini ve faydalarını dikkate almaktır. Becker'in (1968) vergilemede hukuki yaptırımlar ve risk teorisini kullanan modelini vergi kaçakçılığına uyarlayan Allingham ve Sandmo'nun (1972) caydırıcılık modeli, gerçekten de vergilerden kaçınıp kaçınılmayacağı ve ne kadarının kaçırılacağını düşünmenin standart çerçevesini oluşturmaktadır. Vergi uyumuna uygulanan bu teorik model günümüze kadar vergi uyumu ile ilgili hemen hemen tüm araştırmalarda kullanılan bir model olmuştur. Bu modelde riskten kaçınan bir vergi mükellefi, herhangi bir riskli karara veya kumara nasıl yaklaşacağına benzer bir şekilde vergilerden kaçınıp kaçınılmayacağına ve ne kadar vergi kaçıracağına karar verir. Bu yönüyle Allingham ve Sandmo (1972) bireysel vergi kaçırma kararını ekonomik model kullanarak inceleyen ilk yazarlardır (Slemrod, 2019, s. 907; Alm, 2019, s. 354; Saruç, 2015, s. 39).

Allingham ve Sandmo'nun (1972) ekonomik modelini geliştiren ve eleştiren çalışmaların vergi uyumu literatürüne önemli katkıları olmuştur. Örneğin Christiansen'in (1980) beklenen ceza oranı sabit kalacak şekilde ceza oranlarının yükseltilmesinin vergi kaçırma ile mücadelede önemli bir caydırıcı etken olduğunu; Witte ve Woodbury'nin (1985) artan oranlı vergi tarifesini dikkate alarak denetim oranlarında artışın vergi uyumunu artıracığı ve denetim oranlarındaki

artışın para cezasındaki artıştan daha etkili olduğunu ortaya koyan çalışmaları modeli geliştiren çalışmalardandır. Srinivasan (1973), Yitzhaki (1974), Slemrod ve Yitzhaki (2002), Sandmo (2005), Slemrod (2007), Torgler (2007) gibi daha birçok yazar modelin gelişimine katkıda bulunmuşlardır. Diğer yandan Dean, Keenan ve Kenney (1980), Lewis (1982), Cowell (1990), Pyle (1991), Cullis ve Lewis (1997), Cullis, Jones ve Lewis (2006) gibi diğer bazı yazarlar da çalışmalarında vergi kaçırma konusundaki bu modelin kısıtlarını eleştirmişlerdir.

Vergi uyumu davranışını araştırmak için çok sayıda deneysel çalışma yapılmıştır. Friedland, Maital ve Rutenberg'in (1978) bir grup üniversite öğrencisinin belirli bir gelirin ne kadarını beyan edeceğini seçmesi gereken deneyi, bu alanda öncü kabul edilmektedir. Friedland ve arkadaşlarının öncülüğünde başlayan ve günümüze kadar gerçekleştirilen deneysel çalışmalarda denek olarak hem öğrenciler hem de vergi mükellefleri yer almıştır. Deneysel tasarım, literatürün başlamasından bu yana geçen 40 yılı aşkın süredir pek değişmemiştir. Tasarıma çeşitli değişkenler eklenmiş ve elde edilen veriler farklı yöntemlerle analiz edilmiş olsa da temel deneysel tasarım varlığını korumuştur. Aynı değişkenlerle farklı denekler üzerinde gerçekleştirilen deneylerin bulguları her zaman aynı sonucu vermemiştir (Fonseca ve Myles, 2012, s. 2).

Deneylerde çoğunlukla öğrenciler yer almaktadır ve öğrencilerin vergi mükellefini temsil edip etmediği önemli bir tartışma konusudur (Harrison ve List, 2004, s. 1016). Bununla birlikte, öğrencilerin deneysel yanıtlarının diğer aktörlerin yanıtlarından nadiren farklı olduğu Cappelen, Nygaard, Sørensen ve Tungodden (2010), Bigoni, Camera ve Casari (2013) ve genellikle benzer davranışlar sergiledikleri Plott (1987), Ball ve Cech (1996), Güth, Schmidt ve Sutter (2007), Charness ve Villevall (2009), Güth ve Kirchkamp (2012), Alm, Bloomquist ve Mckee (2015) gibi yazarların çalışmalarında ortaya konulmaktadır. Ayrıca öğrencilerin bilişsel süreçlerinin gerçek mükelleflerinkinden farklı olduğuna inanmak için geçerli bir neden yoktur. Öğrencilerin denek olmasıyla ilgili bir diğer endişe ise öğrencilerin deneye gönüllü olarak katılmaları ve böylece potansiyel önyargıların ortaya çıkabilmesidir. Fakat bu noktada laboratuvar deneylerine, kontrollü saha çalışmalarına, anketlere ve benzeri çalışmalara katılımların gönüllülük esasına dayanması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır. Bu yüzden laboratuvar deneylerinde öğrencilerin öğrenci olmayanlara göre aşırı derecede etkilenmesi olası görünmemektedir (Alm, 2012, s. 67). Öğrenci ve öğrenci olmayan deneklerin vergi uyumu konusunda davranışlarını kıyaslayan bir laboratuvar deneyinde bulgular, öğrencilerin davranışsal tepkilerinin, aynı deneylerdeki öğrenci olmayanlarınkiyle büyük ölçüde aynı olduğunu göstermektedir. Yazarlar deneysel sonuçların dış geçerliliği ile ilgili endişelerin, en azından vergi uyumu bağlamında ve davranış değişikliklerinin karşılaştırılmasında büyük ölçüde yersiz olduğu görüşündedirler (Alm ve ark., 2015, s. 1183).

Vergi idarelerinin en önemli amaçlarından birisi vergi uyumunu başarılı bir şekilde sağlamaktır (Walsh, 2012). Vergi uyumunda istikrarlı bir başarı elde etmenin en önemli göstergesi vergi kaçırma davranışını minimum düzeye indirebilmektir. Vergi kaçırma davranışı Allingham ve Sandmo (1972), Yitzhaki (1974), Cowell (1990), Andreoni, Erard ve Feinstein (1998), Schneider ve Enste (2000) gibi daha birçok yazarın çalışmasında kapsamlı bir şekilde incelenmiştir. Ayrıca Friedland, Maital ve Rutenberg (1978), Becker, Buchner ve Sleeking (1987), Robben ve ark., (1990), Alm, Jackson ve McKee (1992a), Alm, McClelland ve Schulze (1992b), Feld ve Tyran (2002), Torgler (2004) gibi çalışmalarda, davranışsal bir bakış açısıyla vergilerden kaçıp kaçma kararını daha iyi anlamak için birçok kanıt sunulmaktadır.

Vergi uyumunu etkileyen faktörler ekonomik ve ekonomik olmayan faktörler olarak ayrılabilir. Ekonomik faktörler genel olarak gelir seviyesi, vergi oranı, denetim olasılığı, cezalar gibi faktörlerdir. Ekonomik olmayan faktörler ise Barbuta-Mişu'ya (2011) göre (i) vergilere karşı

davranışlar, (ii) kişisel, sosyal ve ulusal normlar, (iii) vergi sistemindeki adaletin algılanması iken Aktan'a (2012) göre de psikolojik, idari, siyasi, hukuki, kurumsal, kültürel, ahlaki ve dini faktörlerdir.

### 3. Vergi Uyumu Konusunda Öğrencilerle Yapılmış Deneysel Çalışmalar

Vergi uyumu konusunda Friedland, Maital ve Rutenberg'in 1978 yılında yaptıkları ve vergi uyumu alanında öncü olarak kabul edilen deneysel çalışmalarından günümüze yaklaşık kırk yıl geçmiştir. Bu süreçte vergi uyumu konusunda hem nicel hem de nitel yöntemlerle gerçekleştirilmiş çok sayıda çalışma bulunmaktadır.

#### 3.1. Ulusal Literatür

Ülkemizde vergi ve vergilemeye dair gerçekleştirilen çalışmalarda sıklıkla anket yönteminin yararlanıldığı görülmektedir. Seçilmiş'in (2010) ve Arıman'ın (2020) çalışmaları ise deneysel çalışma niteliğinde olup ülkemizde vergi konusunda deneysel yöntemlerle gerçekleştirilen nadir çalışmalardandır. Vergi ve vergileme konusunda ulusal literatürü özetleyebilmek adına öncelikle deneysel çalışmaların bulgularına ardından da anket yöntemiyle gerçekleştirilmiş bazı çalışmaların bulgularına yer verilmesi uygun olacaktır.

Seçilmiş'in (2010) deneysel çalışmasında, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören 90 öğrenci denek olarak yer almıştır. Çalışmanın amacı, kamusal malların sağlanmasında çeşitli nedenlerle ulaşılmakta zorlanılan etkin düzeye yakınsanabilmesi için neler yapılabileceğinin araştırılması ve toplumsal refahı kamusal mal düzeyi ile ilişkili olarak arttırabilecek politikaların tartışılmasıdır. Bu nedenle gelir farklılığının dinamik kamu malına gönüllü katılım üzerine etkisi deneysel olarak araştırılmıştır. Üç oturumda gerçekleşen deneyin her bir oturumunda 30 denek yer almıştır. Üç oturumda üç ayrı uygulama ve her bir uygulamada gelir dağılımında görelî eşitsizliği sağlayabilmek adına deneklere farklı tutarlarda jeton (gelir) verilmiştir. Uygulamalarda mahkum ikileminden de yararlanan deneyde denekler, gelirlerinin ne kadarını bireysel hesaba ne kadarını grup hesabına aktaracağı konusunda özgürdür. Yalnızca deneklerin kendilerine sağlanan tüm geliri tasarruf etmeden harcaması gerekmektedir. Çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak gönüllü katılım mekanizmasının, vergi ve vergi gibi kamusal malların finansmanı için kullanılan zorunlu araçlara alternatif olabileceğini göstermektedir. Ayrıca deneklerin her zaman bedavacılık davranışı göstermediği aksine kamu malı için kaynak yaratmak amacı ile toplumun diğer bireyleri ile iş birliği içerisinde hareket edebildikleri gözlemlenmiştir.

Arıman'ın (2020) deneysel çalışması, Trabzon ilinde eğitim gören 350 adet gönüllü ortaokul ve lise öğrencisi ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın amacı, bu öğrencilerin kamu harcaması bilinçlerini ölçmek ve geliştirmektir. Üç gün süren deneyin her biri yaklaşık yarım saat sürmüştür. Anket formu deneyden önce ve sonra olmak üzere iki kez uygulanmıştır. Deneyin tasarlanmasında halı kullanılmıştır ve bu halı üzerindeki sembollerle modern bir şehri yansıtmaktadır. Öğrencilerle günlük hayatta karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları konusunda görüş alış-verişi yapılarak bu süreçte devletin çeşitli kurumlarına nasıl ihtiyaç duyulabileceği üzerine tartışılmıştır. Böylece bu süreçte ortaya çıkan kamusal harcamalara bireylerin katılımı hakkında bilgi verilerek öğrencilerin kamu harcaması ve vergi bilincinin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bulgular, deney öncesinde öğrencilerin kamu harcaması ve vergi bilinci olmadığı, mali bağlantı kuramadığını fakat deney sonrasında öğrencilerin kamu harcaması ve vergi bilincine sahip olduğu ile mali bağlantı kurabildiğini göstermektedir. Bir başka ifadeyle bu yöntemin, gelecekte vergi mükellefi olacak öğrencilerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlayabilecek bir yöntem olduğu ifade edilebilir.

Muter, Sakıncı ve Çelebi (1993), Manisa il merkezinde gerçek usulde gelir vergisine tabi 505 mükellef ile anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının araştırıldığı çalışmanın dikkat çeken bulguları; vergiyi fayda ilkesine göre değerlendiren mükelleflerin vergilerle kamu hizmetleri arasında bağ kurmaya çalıştıkları, verginin algılanması ile eğitim düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğu yani eğitim düzeyi arttıkça vergisel bilincin ve sorumluluklarında arttığı, vergi bilincinin yükseltilmesi gerektiği, vergi oranlarındaki artışın vergi uyumunu olumsuz etkilediği, vergi yükünün arttığını düşünen katılımcıların vergi kaçırma eğilimlerinin arttığı yönündedir.

Demir (1999), mükelleflerin vergiye karşı davranış, tutum ve algılarını araştıran çalışmasını Afyonkarahisar ilinde 96 gelir vergisi mükellefine anket uygulaması ile gerçekleştirmiştir. Bulgular neticesinde, devletin vergileri harcama biçimi ve sorumluluk düzeyi, mükelleflerin vergilere karşı davranışlarında en önemli etkenlerden biri olarak dikkat çekmektedir. Ayrıca mükelleflerin ödediği vergilerin kendisine kamu hizmeti olarak dönmediğini düşünmesi ile sunulan kamu hizmetlerinin kendi beklentilerini karşılamadığını düşünmesi vergilere karşı tepki göstermesinin bir başka nedenidir. Diğer yandan mükelleflerin çoğunluğu, vergilerin özensiz harcandığını ve savurganlık olduğunu düşünmektedir.

Saruç ve Sağbaşı (2003), 481 vergi mükellefine uyguladıkları anket ile vergi etiğinin ölçülmesini amaçlamışlardır. Bulgular, vergi ödemede önemli bir faktör olan vergi etiği skorundaki artış ile eğitim düzeyindeki artışın vergi uyumunu artırdığını, kadınların vergi etiği skorunun erkeklerle kıyasla daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Bayraklı, Saruç ve Sağbaşı (2004), 477 vergi mükellefi ile gerçekleştirdikleri anket çalışmasında, vergi kaçırma etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bulgular, veri kaçırma kararında vergi yükünün önemli bir rolü olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi yükünün belli bir kesim üzerine değil toplumun geneline yani geniş bir tabana yayılmasının vergi uyumunu arttıracığı vurgulanmıştır. Yaş ilerledikçe de vergi kaçırma olasılığının düştüğü tespit edilmiştir. Vergi kaçırma davranışında ekonomik ve mali faktörler kadar ekonomi-dışı faktörler de etkilidir. Örneğin kişinin kendi kendini cezalandırma şekli olan vicdan azabı da vergi kaçırma davranışının önemli bir belirleyicisi olarak görülmüştür.

Sağbaşı ve Başoğlu (2005), Afyonkarahisar il merkezinde ilköğretim çağındaki 170 öğrenci ile anket, 25 öğrenci ile de mülakat çalışması gerçekleştirmiştir. Öğrencilere vergi denilince ilk olarak akıllarına ne geldiği ve insanların neden vergi verdiği yönünde yöneltilen sorularla yapılan analizler sonucunda önerilerde bulunulmuştur. Amaç ilköğretim öğrencilerine vergi bilincinin aşılması ve ödenen vergiler ile alınan kamu hizmeti arasında bağlantı kurabilen duyarlı vatandaşlar yetiştirmektir. Bu amaç kapsamında öncelikle ilköğretim ders kitaplarında ve etkinliklerde görsel materyaller kullanılarak öğrencilere vergilerin önemi genç yaşta aşılabilir. İkincisi bu yönde aktiviteler özellikle üniversitelerin maliye bölümünde görev yapan akademisyenler tarafından gerçekleştirilebilir. Üçüncüsü basın gibi görsel medya ve tüm iletişim araçlarıyla bu amaca yönelik faaliyetler gerçekleştirilebilir. Son olarak ise devlet yani vergi idaresi, bu kapsamdaki tüm faaliyet ve programları teşvik ederek gerekli maddi desteği sağlamalıdır.

Çelikkaya ve Gürbüz (2006), vergi uyumunu etkileyen faktörlerin analiz edilmesi amacıyla Eskişehir ilinde 1750 kişiyle anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Bulgular mükelleflerin vergiyi yasal bir zorunluluk olarak gördüğü, Türkiye’de vergilerin tam olarak ödenmediği, vergi yükünün adil olmadığı, genellik ilkesinin oturmadağı, tüm sektörlerde vergi kaçırmanın olduğu, artan denetimlerin vergi uyumunu arttırdığı, yaş arttıkça vergi affına olumsuz bakıldığı, 31-50 yaş aralığının vergi uyumunun daha düşük olduğunu göstermektedir.

Gökbunar, Selim ve Yanıkaya (2007), EVS (Avrupa Değerler Çalışması) verilerinden yararlanarak Türkiye’de vergi ahlakını etkileyen faktörleri analiz etmişlerdir. Bu veriler 2001 yılında Türkiye’de 1206 kişiye uygulanan anket uygulamasından elde edilmiştir. Çalışmada, bireylerin “Vergi kaçırmak meşru/doğru mudur?” sorusuna verdikleri cevaplar üzerinden ekonomik, sosyo-ekonomik ve demografik faktörlerin etkilerine odaklanılmıştır. Bulgular yaş ilerledikçe vergi ahlakının da arttığı, kadınların vergi ahlakının erkeklerden yüksek olduğu, diğer mesleklere kıyasla serbest çalışanların vergi ahlakının daha düşük olduğu, eğitim düzeyi ve medeni durumun vergi ahlakını etkilemediği, dindarlık düzeyi ve demokrasiye güven arttıkça vergi ahlakının arttığı, adli ve yasal sistemlere güven ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişkinin olmadığı yönündedir.

Ömürbek, Çiçek ve Çiçek (2007) anket uygulamasını, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören ve 21-25 yaş aralığında olan 316 dördüncü sınıf öğrencisiyle gerçekleştirmiştir. Bu yaş aralığındaki genç mükellefler olarak öğrencilerin vergi bilinci ortalamasının üzerinde çıkmıştır. Öğrencilerin vergi bilinci ve vergiye karşı tutumlarının çeşitli faktörlerden etkilendiği görülmektedir. En dikkat çeken faktör ise cinsiyettir. Erkeklerin vergi uyumunun kadınlardan çok daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Vergi bilinci ve vergi uyumunun artırılmasında öğrencilerin, vergilerin kamusal hizmete dönüşünün görülmesini, açıklığı, şeffaflığı, hesap verilebilirliği ve vergi reformunda adilliyi önemseydiği görülmektedir.

Tuay ve Güvenç (2007), Türkiye’nin 18 ilinde 6546 kişiye uygulanan anket ile mükelleflerin vergi karşısındaki tutumlarını araştırmıştır. Bulgular vergiye gönüllü uyumun tam olarak sağlanamamasına vergi politikalarının adaletsiz oluşu, vergi oranlarının ve vergi yükünün yüksekliği, sık sık çıkan vergi afları ve vergilerin kamu hizmeti olarak vatandaşa geri dönmediği algısının neden olduğunu göstermektedir.

Demir’in (2008) vergi ahlakı üzerine ege bölgesinde gerçekleştirdiği doktora çalışması, alanında en kapsamlı araştırmalardan birisi olarak dikkat çekmektedir. 640 gelir vergisi mükellefi ile altı ilde gerçekleştirilen çalışmanın bulguları şu şekildedir: erkeklere kıyasla kadınların ve bekârlara kıyasla da evlilerin vergi uyumlarının daha yüksek olduğu, mükelleflerin mesleğinin ve gelir düzeyinin vergi uyumu ile istatistiksel olarak anlamlı olmadığı, vergi ahlakının artışının vergi kaçırmayı azalttığı, mükelleflerin vergi idaresine güveni arttıkça vergi uyumunun da arttığı, ülkenin hukuk düzenine güvenen bireylerin vergi ahlakı yüksek bireyler olduğu, dini normları önemsemenin düzeyi arttıkça vergi ahlakının da arttığı, ülkede yolsuzluk olduğu algısı arttıkça vergi ahlakının azaldığı, vergi denetim ve caza oranları arttıkça vergi ahlakının da arttığı, subjektif vergi yükünün vergi ahlakını olumsuz etkilediği, vergi aflarının vergi ahlakını olumsuz etkilediği, mükellef-muhasebeci ilişkisinin vergi ahlakını olumsuz etkilediğidir.

Saraçoğlu (2008), 494 kişiyle gerçekleştirdiği anket ile yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve medeni durumun vergi uyum davranışı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bulgular, eğitim düzeyi arttıkça vergi uyumunun arttığı, kamu harcamalarının vatandaşa hizmet olarak dönmediği, vergi oranlarının yüksekliği ve denetimlerin yetersiz olduğu algısının vergi uyumunu olumsuz etkilediği yönündedir.

Gürler Hazman (2009), vergi uyumunu olumsuz etkileyebilen dışsal nitelikteki etkenlerin ortaya konulabilmesi amacıyla Afyonkarahisar ili Ticaret Borsası’na kayıtlı olan 350 firmanın 231’i ile görüşerek anket uygulamıştır. Bulgular, literatürde mevcut olan dışsal etkenlerin geçerli olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi bilincinin, şeffaflığın tam olarak sağlanamaması, kamusal mal ve hizmet sunumunun yetersizliği ve politik başarısızlık gibi etkenlerden etkilendiği görülmektedir. Vergi yükü ve vergi denetimleri konusunda olumsuz bir algısı olmayan mükelleflerin vergiye karşı olumsuz davranış içerisinde olmadıkları da bir başka bulgudur.



İpek ve Kaynar (2009) tarafından yerel ölçekte vergi uyumunun araştırıldığı çalışmaya Çanakale ilinde ticari kazanç elde eden 410 mükellef katılmıştır. Bulgular katılımcıların beklentileri ile mevcut durum arasında farklılık bulunduğunu göstermektedir. Katılımcılar başarılı bir vergi uyumu süreci için genel kabul görmüş vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerektiğini savunmalarına rağmen ülkemizdeki durumun vergi uyumuna olumsuz yansıdığını düşünmektedirler.

Kaynar Bilgin (2011), WVS'den (Dünya Değerler Anketi) alınan verilerle Türkiye'de vergi ahlakını etkileyen faktörleri analiz etmiştir. 1346 kişiye anket uygulanarak gerçekleştirilen çalışmanın bulguları, siyasetin önemi, dinin önemi, dindarlık, hükümete güven, ulusal onur gibi sosyal sermaye ile ilgili değişkenler vergi ahlakını belirleyen en önemli unsurlar olarak dikkat çekmektedir. Vergi ahlakı düzeyinin belirlenmesinde yaş, medeni durum, cinsiyet, çalışılan sektör, çalışma alanı, maddi durum tatmini, gelir düzeyi gibi temel bireysel farklılıkların yeterince açıklayıcı olmadığı görülmüştür. Siyasete ilgi duyan, demokrasiye ve hükümete güvenen, ulusal onur duyan bireylerin vergi ödeme konusunda daha istekli oldukları tespit edilmiştir.

Tekeli (2011), WVS'den elde edilen verileri kullanarak Türkiye ve İtalya'daki vergi ahlakını analiz etmiştir. Anket verilerini kullanarak, çoğunluğu Katoliklerden oluşan İtalya ve çoğunluğu Müslümanlardan oluşan Türkiye arasında vergi ahlakını etkileyen çeşitli faktörlerdeki farklılıklar karşılaştırılmıştır. Bulguların çoğu, vergi ahlakı literatüründeki daha önceki çalışmalarla uyumludur. Sadece hükümete duyulan güvenin vergi ahlakı (Türkiye) üzerinde değil, aynı zamanda mahkemeye veya hukuk sistemine (İtalya) ve dolayısıyla devlet ile vatandaşları arasındaki ilişkinin şekli üzerinde de etkisi olabileceği ifade edilebilir. Ayrıca bulgular, yaşlı bireylerin daha yüksek vergi ahlakı sergileme eğiliminde olduğunu göstermektedir. Literatürde daha önceki bulgularla uyumlu olarak gurur, araştırma yapılan ülkelerde vergi ahlakı düzeyi üzerinde olumlu etkiye sahiptir. Dini inanç ile ilgili sonuçlar, Türkiye'de dindar bireyler için vergi kaçırmanın ahlak dışı olduğunu gösterirken İtalya'daki dindar bireyler için aynı sonucu söylemek mümkün değildir.

Çevik (2012), WVS tarafından 2007 yılında elde edilen verilerle vergi ahlakı üzerinde mükellefin devletle ve toplumla etkileşimi ile bireysel normların etkisi araştırılmıştır. Bulgular, vergi ahlakı yüksek olan bireylerin hem politik aktivitelere katılımı hem de kamu kurumlarına güven düzeyinin yüksek olduğu, hayattan tatmin ve mutluluk düzeylerinin yüksek olduğu yönündedir. Ayrıca kendisi dışında toplum üyelerinin görüşlerine duyarlılığı genel olarak yüksek olan bireylerin vergi ahlakının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan dindarlık eğilimi ile vergi ahlakı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Dindarlık eğilimi yüksek olan bireylerin vergi ahlak düzeylerinin de yüksek olduğu görülmüştür.

Bilgin (2014), WVS verileriyle Türkiye ve İspanya'da vergi ahlakının belirleyicilerini analiz etmiştir. Bulgular, İspanya ve Türkiye'deki vergi ahlakının farklı yapılarını öneren farklı sonuçlar vermektedir. İspanya ve Türkiye için bulgular, Türkiye'de vergi ahlakının sosyal bir olgu olarak görülebileceğini; diğer bir deyişle, sosyal sermaye değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde olumlu etkileri olduğunu göstermektedir. Cinsiyet, yaş, serbest meslek sahibi veya emekli olma, gelir düzeyi ve finansal memnuniyet gibi kişisel faktörlerin vergi ahlakı ile anlamlı bir ilişkisinin olmadığı görülmektedir. Aksine, İspanya'da yaş, gelir düzeyi, finansal memnuniyet ve eğitim düzeyinin vergi ahlakı üzerinde etkileri olduğu görülmektedir. Türkiye'deki vergi ahlakı ile karşılaştırıldığında İspanya'da vergi ahlakının bireysel koşullarla yüksek oranda ilişkili olduğu söylenebilir.

Bilgin ve Kaynar-Bilgin (2014), çalışmalarında Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde vergi ahlakını belirleyen faktörleri analiz etmişlerdir. Analizlerinde WVS'nin 2005-2008 yıllarında yapılan araştırmaların verileri kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, sıralı probit modeli kullanılarak, sosyal sermaye başlığı altındaki değişkenlerin vergi ahlakını en çok etkileyen faktörler olduğu

tespit edilmiştir. Ayrıca Türkiye’de yaş, cinsiyet, medeni durum, mal varlığı, iş sektörü ve alanı, gelir düzeyi ve eğitim düzeyi değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde belirleyici olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca işsizliğin vergi ahlakını düşürdüğü gözlemlenmiştir. Avrupa Birliği ülkelerinde açısından incelendiğinde ise kamu personeli ve emekli olmak vergi ahlakını olumlu yönde etkilemektedir. Serbest meslek sahibi olmanın da vergi ahlakını negatif yönlü etkileyen bir faktör olduğu tespit edilmiştir.

Serim (2015), vergi uyumunda kamu otoritelerinin rolünü araştırdığı çalışmasını İstanbul ili ve seçilmiş ilçelerinde 336 gelir vergisi mükellefine anket uygulayarak gerçekleştirmiştir. Bulgular mükelleflerin vergi uyumunun, vergilerin nerelere harcandığının bilinmesi ve özellikle kendi beklentileri doğrultusunda harcanması ile belirlendiğini göstermektedir. Vergi idaresine güvenmeyen ve aldığı hizmetten memnun olmayan mükelleflerin vergi kaçırma eğilimde oldukları ve vergi uyumunun mükellefin çevresinde yaşayan kişilere göre yani sosyal çevresine göre etkilendiği diğer bulgular arasındadır.

Çetin Gerger, Bakar ve Gerçek (2016) çalışmalarını, ülkemizdeki 665 serbest muhasebeci mali müşavirlerden anket uygulanması ile elde edilen verilerle gerçekleştirmiştir. Verilerin analizinde yapısal eşitlik modelinden yararlanılan çalışmada, mükellef hakları algısı ve gelir idaresine bakış ile gelir idaresine güven duyma ve/veya direnç göstermeye yönelik faktörlerin analiz edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma neticesinde Türkiye’de mükellef-gelir idaresi ilişkilerini belirleyen faktörleri tespit etmeye yönelik bir veri seti oluşturulmuş ve Gelir İdaresine Direnç Modeli (GİDiM) geliştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre mali müşavirler açısından gelir idaresine güveni pozitif yönde etkileyen “mükellef haklarına yaklaşım” faktörü, gelir idaresine bakışı belirleyen en önemli faktördür.

Korlu, Gerçek ve Çetinkaya’nın (2016) çalışmasında, Bursa ili ve seçilmiş ilçelerinde 680 vatandaşın yerel vergilere bakışının ve bilinç seviyelerinin vergi uyumuna etkisi araştırılmıştır. Çalışmada, yerel vergiler hakkında vatandaşların bilgisi orta düzeyde tespit edilmiştir. Yerel yönetimlerin yerel vergilerde uyumu artırabilmek adına öncelikle yerel vergiler konusunda farkındalığı ve bilinci artırmalıdır. Bu bağlamda yazarlara göre, yerel yönetimler vatandaşlar arasında yaş, cinsiyet, meslek, eğitim düzeyi, yaşanan bölge vb. hiçbir ayırım yapmadan onlara ulaşmalı ve işlerini kolaylaştırıcı, sorunlarını çözücü olmalıdır.

Doğan ve Seçilmiş (2020), WVS verileriyle Türkiye’de vergi ahlakının 22 yıllık bir süreçte geçirdiği evrimi incelemiştir. Bulgular, vergi ahlakının zaman içinde değiştiğini göstermektedir. 2007-2012 yılları arasında vergi ahlakı düzeyi 1990 yılına göre daha düşüktü. Ayrıca araştırma bulguları bürokrasiye olan güven düzeylerinin ve finansal memnuniyet düzeylerinin vergi ahlakı üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Tahmini sonuçlara göre, devlete duyulan güvenin yanı sıra dinin önemi ve ulusal gururun tümü vergi ahlakı üzerinde önemli ölçüde olumlu bir etkiye sahiptir.

Karaca, Oktay ve Yemez (2020), Sivas ilinde 569 gelir vergisi mükellefine anket uygulamışlardır. Vergi uyumunu belirleyen faktörlerin araştırıldığı çalışmanın bulguları, vergi yükü ve eğitimin vergi uyumunu belirleyen faktörler olduğunu göstermektedir. Mükelleflerin reel kayıplarına duyarlılığının yüksek olduğu ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmede eğitim düzeyle-ri yüksek bireylerin bilincinin daha yüksek olduğu ifade edilmiştir.

Gerçek, Çetin Gerger, Benk ve Ateş (2022) çalışmalarında, vergi okuryazarlığı ve vergi uyumu ilişkisini belirleyen faktörleri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Mükelleflerin vergi okuryazarlığını belirleyen faktörler; güven ve adalet, vergi uyumu, vergiye direnç, psikomotor boyut, bilişsel boyut (TVS), bilişsel boyut (VH) ve duyuşsal boyut şeklinde belirlenmiştir. Anket uygulaması ile 778 mükelleften elde edilen veriler, faktör analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonuçları, ül-

kemizdeki mükelleflerin vergi okuryazarlığını belirleyen en önemli ilk faktörün “Güven ve Adalet”, ikinci faktörün ise “Vergi Uyumu” olduğunu göstermektedir. Ayrıca “Bilişsel Boyut”, “Duyuşsal Boyut” ve “Psikomotor Boyut” gibi faktörlerinin öneminin arka planda kaldığı tespit edilmiştir. Yazarlara göre bunun temel nedeni olarak ülkemizde mükelleflerin vergi ile ilgili bilgi ve beceri düzeyinin düşük olması ve vergilendirme işlemlerini serbest muhasebeci mali müşavirler aracılığıyla yerine getirmeleri gösterilebilir.

### 3.2. Uluslararası Literatür

Uluslararası literatürde gerçekleştirilen vergi uyumu araştırmalarında, verilerin hem anket yöntemiyle hem de deneysel yöntemlerle elde edildiği dikkat çekmektedir. Dolayısıyla bu konuda kapsamlı bir literatür bulunmaktadır (Torgler, 2002; Fonseca ve Myles, 2012; Mascagni, 2018; Alm, 2012; Alm, 2019; Alm ve Kasper, 2020b).

Öğrencilerle gerçekleştirilen vergi uyumu deneylerinde çeşitli bulgular elde edilmiştir. Örneğin bazı çalışmaların bulguları vergi oranındaki artışın vergi uyumunu azalttığı yönünde iken (Friedland ve ark., 1978; Spicer ve Becker, 1980; Benjamini ve Maital, 1985; Baldry, 1987; Collins ve Plumlee, 1991; Alm ve ark., 1992a) tam tersine bazı çalışmaların bulguları da vergi oranındaki artışın vergi uyumunu artırdığı yönündedir (Beck ve ark., 1991; Alm ve ark., 1995; Park ve Hyun, 2003).

Webley, Robben, Elffers ve Hessing (1991) ile Cullis ve ark. (2006) deneysel çalışmalarında, denetim oranındaki artışın; vergi uyumunu artırdığını, Benjamini ve Maital (1985) ise etkilemediğini tespit etmişlerdir. Friedland ve ark. (1978) ile Alm ve ark. (1992a) ceza oranlarındaki artışın vergi uyumunu artırdığını tespit ederken Webley ve ark. (1991), ceza oranlarının vergi uyumu üzerinde bir etkisi olmadığını tespit etmişlerdir. Bazı çalışmalarda ise gelirdeki artışın vergi uyumunu; azalttığı (Baldry, 1987; Bosco ve Mittone, 1997; Park ve Hyun, 2003); artırdığı (Alm ve ark., 1992a) ve etkilemediği (Becker ve ark., 1987) tespit edilmiştir.

Vergi uyumu deneylerinde denek olarak öğrencilerin yer aldığı bazı çalışmalar aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmaların içeriklerine göre açıklamalar; deneyin yapıldığı yeri, deneklerin cinsiyet dağılımını, yaş ortalamasını ve eğitim aldığı alanı, çalışmanın amacını, verilerin analizinde kullanılan yöntemi, çalışmanın bulgularını ve literatüre katkısını içermektedir.

Friedland ve ark. (1978) çalışmalarında, yaş ortalaması 25 ve 7’si erkek 8’i kadın 15 İsraili psikoloji lisans öğrencisi denek olarak yer almıştır. Aylık belirli miktarda gelirin verildiği deneklere; vergi oranı, denetlenme olasılığı ve vergi kaçırılmaları ve yakalanmaları durumunda uygulanacak para cezasının oranı hakkında bilgilendirme yapılmıştır. Bu bilgiler üzerine kendilerinden gelir beyannamesi düzenlemeleri istenmiştir. Deney, her turu 10 aydan oluşan 4 turdan oluşmuş ve deneklere verilen aylık gelir, deney ilerledikçe her ay artırılmıştır. Vergi oranı, denetim olasılığı ve ceza oranı her turda değişmekte ve bu değişim bilgisi her turun başında deneklere duyurulmaktadır. Deneyin odak noktası, düşük denetim olasılığına sahip yüksek bir ceza oranının, daha yüksek denetim olasılığına sahip düşük bir para cezasından daha etkili olup olmadığıdır. Bu doğrultuda iki alternatif vardır: para cezası bildirilmemiş gelirin 15 katı olduğunda denetim olasılığı 1/15’tir ve para cezası bildirilmemiş gelirin 3 katı olduğunda denetim olasılığı 5/15’tir. Deneyin bir diğer odak noktası da vergi oranlarının vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmaktır. Regresyon analizinden elde edilen bulgular, caydırıcılık konusunda aynı orandaki cezaların denetimlerden daha etkili olduğunu, vergi oranının %25’ten %50’ye çıkarılmasının vergi kaçırılmayı artırdığını ve daha yüksek bir cezanın da vergi kaçırılmayı azalttığını göstermektedir.

Blaufus, Bob ve Otto (2014) çalışmalarında vergi mahremiyetinin vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmaktadır. Fischbacher’ın (2007) geliştirdiği z-Tree yazılımı ile yürütülen bilgisa-

yar tabanlı deneylere toplam 198 lisans ve yüksek lisans öğrencisi katılmıştır. Viadrina Frankfurt Avrupa Üniversitesinde gerçekleştirilen deneye katılan öğrencilerin %58'i kadın, %68'i ekonomi öğrencisi, %85'i Alman ve yaş ortalamaları 22'dir. 20 turda tamamlanan çalışmada denetim olasılığı yaklaşık %25'tir ve analizler Tobit regresyon modeli ile gerçekleştirilmiştir. Yazarlar iki farklı etkiye odaklanmışlardır. İlk olarak, bir kişinin diğer bireylerin uyumsuzluğunu gözlemlemesiyle kendi vergi uyumunu azalttığına ortaya çıkan bulaşma etkisi; ikinci olarak ise bir vergi kaçakçısı ilan edilmekten beklenen utanç nedeniyle artan vergi uyumunun utanç verici etkisidir. 20 turdan oluşan deneyde katılımcılar diğer katılımcılar hakkında 2 turda hiçbir bilgiye sahip değilken 5 turda tam bilgiye sahiptir. Utanç etkisinin ölçülebilmesi amacıyla 13 turda kısmi bilgilendirme yapılmıştır. Bulgular her iki etkininde mevcut olduğu durumda utanç etkisinin bulaşma etkisini geçersiz kılacak kadar güçlü olmadığını göstermektedir. Bu çalışmayı önemli kılan husus, vergi kaçırın kişiye ait bilgilerin kamuya açıklanmasının vergi ahlakının dışında bir içsel dışlama nedeniyle daha az vergi kaçakçılığına yol açabileceği bulgusunun maliye politikası açısından özel bir öneme sahip olmasıdır.

Blaufus, Braune, Hundsdoerfer ve Jacob (2015) çalışmalarındaki 3 ayrı deneyi, bir üniversitenin farklı bölümlerinde okuyan öğrencilerle gerçekleştirmiştir. Ocak 2014'teki ilk deneyde yer alan 64 katılımcının %27'si lisansüstü öğrenci ve %73'ü de lisans öğrencisidir. Katılımcıların %59'u erkek ve yaş ortalamaları yaklaşık 25'tir. İkinci ve üçüncü deney z-Tree yazılımı ile tekrar programlanmıştır. Haziran 2014'te gerçekleştirilen ikinci deneyde yer alan 65 katılımcının %23'ü lisansüstü öğrenci ve %77'si lisans öğrencisidir. Katılımcıların %60'ı erkek ve yaş ortalamaları yaklaşık 22'dir. Haziran 2014'te gerçekleştirilen üçüncü deneyde yer alan 62 katılımcının %26'sı lisansüstü öğrenci ve %74'ü lisans öğrencisidir. Katılımcıların %48'i erkek ve yaş ortalamaları yaklaşık 22'dir. Her üç deneye de deneklerin tekrar katılımını önlemek için tüm katılımcılar e-posta yolu ile seçilmiştir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile ilgili üç laboratuvar deneyini kullanan bu çalışmada, vergilerin minimize edilmesinde başvurulabilecek yasal veya yasa dışı olabilecek davranışlar araştırılmaktadır. Araştırmadan elde edilen veriler, sıradan en küçük kareler yöntemi (OLS) ve Tobit regresyon modeli ile analiz edilmiştir. Bulgular, yasa koyucuların yasallık ve yasadışı arasındaki sınırı tanımlayarak bireysel ahlaki değerlendirmeleri etkileyebileceği varsayımını doğrulamaktadır. Tespit ve ceza riski olmadan, bir verginin minimize edilme fırsatının yasal kaçınma yerine yasadışı kaçırma olarak tanımlanmasının, vergiyi minimize etme davranışını önemli ölçüde azalttığı görülmüştür. Hukuki bakış açısıyla uyumlu şekilde yasallık, vergiyi asgariye indirme davranışının önemli bir belirleyicisi olarak görünmektedir. Ancak deneye tespit ve ceza riski dâhil edildiğinde yasallığın, vergiyi minimize etme davranışını etkilemediği tespit edilmiştir. Bu bulgu, cezaların uyum sağlama içsel motivasyonu üzerindeki dışlama etkisiyle tutarlıdır. Bulgular, deneklerin ahlaken hazırlanmasının yasallık etkisini yeniden tesis ettiğini göstermektedir. Bu bulgu, vergi kaçırma durumunda cezaların gerçekten de dışlayıcı bir etkisi olduğunu ima etmektedir. Bu çalışmanın, kaçınma ve kaçırma arasındaki farkları vurgulayan Alm (1988), Kirchler, Maciejovsky ve Schneider (2003), Neck, Wächter ve Schneider'in (2012) araştırmalarına ve gelecekte yapılacak vergi araştırmalarına katkıda bulunması beklenmektedir.

Alm, Bloomquist ve Mckee (2015) çalışmalarını, 189'ü öğrenci olan 347 kişi ile gerçekleştirmişlerdir. Çalışmanın amacı, vergi idaresinin bilgi hizmetleri ve olumlu teşvikler konusunda olası politika eylemlerini ve denetim politikalarının etkilerini incelemektir. Bu kapsamda deneysel sonuçların dış geçerliliğine odaklanılmıştır. Laboratuvardaki davranışların gerçek hayatta geçerliliğinin araştırılması amacıyla bilgi hizmetleri ve olumlu teşvikler odak noktası olacak şekilde vergi uyumu ile ilgili iki oturumda laboratuvar deneyleri yapılmıştır. Vergi bilgilendirme

hizmetlerinin rolünü araştırmak için tasarlanan oturuma %54'ü öğrenci olmak üzere 131 denek, olumlu teşviklerin etkilerini araştırmak için tasarlanan oturuma da %55'i öğrenci olmak üzere 216 denek katılmıştır. 20 tur süren oturumlarda katılımcılara; vergi oranının %35, ceza oranının %150 ve cezanın da ödenmemiş vergiler artı ödenmemiş vergilerin %50'si olduğu bilgisi verilmiştir. Verilerin analizinde en küçük kareler yönteminden yararlanılmıştır. Bulgular öğrencilerin davranışsal tepkilerinin, aynı deneylerdeki öğrenci olmayanlarınkıyla büyük ölçüde aynı olduğunu göstermektedir. Bir başka ifadeyle laboratuvaradaki vergi uyum davranışı konusunda öğrenci olan ve öğrenci olmayan deneklerin yanıtlarında bazı küçük farklılıklar olsa da genel olarak benzer davranışlar sergilendiği görülmektedir. Yazarlar deneysel sonuçların dış geçerliliği ile ilgili endişelerin, en azından vergi uyumu bağlamında ve davranış değişikliklerinin karşılaştırılmasında büyük ölçüde yersiz olduğu görüşündedirler.

Pántya, Kovács, Kogler ve Kirchler (2016) çalışmalarını Macaristan'ın Debrecen Üniversitesinden %60'ı kadın ve yaş ortalaması yaklaşık 21 olan 192 öğrenci ile gerçekleştirmişlerdir. Katılımcılardan biri deneyi tamamlamadan bırakmıştır. Katılımcıların %31'i doğa bilimleri, %24'ü ekonomi ve işletme, %20'si sanat ve sosyal bilimler ve %18'i matematik ve bilişim alanında eğitim almaktadır. Çalışmanın amacı farklı vergi sistemlerindeki değişikliklerin hem iş performansına hem de vergi uyumuna etkisini incelenmektir. 20 turdan oluşan deneyde 191 katılımcıdan dört farklı deneysel koşulda ve dört farklı vergi sisteminde vergi ödemeleri konusunda karar vermeleri istenmiştir. Bu vergi sistemleri: (1) düz oranlı vergi sistemi, (2) artan oranlı vergi sistemi, (3) düz oranlı vergi sistemi ile başlayıp artan oranlı vergi sistemine geçen sistem ve (4) artan oranlı vergi sistemi ile başlayıp düz oranlı vergi sistemine geçen sistemlerdir. Bazı çalışmaların %30 civarındaki vergi oranlarının genellikle adil olarak algılandığını ve insanların maksimum %50'lere kadar olan vergi oranlarını kabul etme eğiliminde olduklarını ortaya koyan bulguları dikkate alınarak vergi oranları, %20 ile %50 arasında belirlenmiştir. Denekler verilen para miktarına göre yüksek gelir grubu (100 ECU-Deneysel Para Birimi), orta gelir grubu (80 ECU) ve düşük gelir grubu (60 ECU) olarak üç gruba ayrılmıştır. Düz oranlı vergi sisteminde, her üç gelir seviyesi için de %25'lik bir vergi oranı belirlenmiştir. Artan oranlı vergi sisteminde ise düşük gelir grubundaki katılımcılar %20; orta gelir grubundaki katılımcılar ilk 60 ECU için %20 ve ek 20 ECU için %35; yüksek gelir grubundaki katılımcılar da ilk 60 ECU için %20, sonraki 20 ECU için %35 ve geri kalan 20 ECU için %50 oranında vergilendirilmiştir. Elde edilen veriler kovaryans analizi (ANCOVA) ve tek yönlü tekrarlanan ölçümler için ANOVA varyans analizi ile analiz edilmiştir. Bulgular artan oranlı vergi sisteminde daha yüksek iş performansının gerçekleştiğini ve artan oranlı bir vergi sisteminden düz oranlı bir vergi sistemine geçişin vergi uyumunu artırdığını göstermektedir. Adalet sorunlarından bağımsız olarak değerlendirildiğinde düz oranlı vergi sisteminin vergiye uyumu diğer vergi sistemlerine kıyasla daha fazla teşvik ettiği söylenebilir. Çünkü karmaşık vergi yasalarının mükellefler tarafından takip edilmesi ve anlaşılması kolay değildir. Bu durum vergi mükelleflerinin idari maliyetlerini artırır ve sonuç olarak vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etkiye neden olabilir (Kirchler, 2007). Deneyin 20 turunun her biri için fiilen ödenen vergilerin ödenmesi gereken vergilere bölünmesiyle elde edilen vergi uyum oranı oldukça yüksektir ve %86 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca vergi uyumu konusunda kadınların erkeklerden daha uyumlu oldukları görülmektedir. Cinsiyet etkisi açısından bu bulgu, vergi davranışı alanındaki birçok çalışma ile uyumludur (Kastlunger, Dressler, Kirchler, Mittone ve Voraček, 2010; Kogler ve ark., 2013).

Choo, Fonseca ve Myles'in (2016) çalışmalarına katılan 520 katılımcının; 200'ü gelir vergisi ödemeyen öğrenci, 200'ü geliri işverenleri tarafından bildirilen şirket çalışanları ve 120'si serbest

meslek erbabıdır. Üç ana bölümde gerçekleştirilen deneyin ilk bölümü vergi uyumunu test eden ana deneyden, ikinci bölümü Holt ve Laury'nin (2002) riskten kaçınma deneyinden ve üçüncü bölümü de vergi ödemeye yönelik tutumların yanı sıra kişilik ölçütlerini ortaya çıkaran bir dizi sorudan oluşmaktadır. Verilerin analizinde Mann-Whitney U testi ve Tobit regresyon modelinden yararlanılmıştır. Denetim oranlarının davranış üzerindeki etkisi açısından denetim oranı bilinmediğinde sergilenen davranışlarla denetim oranı bilindiğinde sergilenen davranışlar karşılaştırıldığında, öğrencilerin ve serbest meslek erbaplarının ortalama uyum seviyelerinde önemli bir değişiklik gözlemlenmektedir. Ceza oranları açısından da öğrencilerin vergi uyumunun düşük ceza oranları karşısında hem şirket çalışanlarına hem de serbest meslek erbaplarına kıyasla daha düşük olduğu görülmektedir. Çalışmada herhangi bir riskten kaçınma bulgusu saptanamamış olup öğrencilerin öğrenci olmayanlara göre daha fazla kayıptan kaçındıklarını söylemek mümkündür. Denetimden sonra öğrencilerin ortalama vergi uyumunun düştüğü görülmüştür. Bomba Krateri Etkisi (BoCE)<sup>1</sup> olarak adlandırılan bu durumu destekleyen ve desteklemeyen çalışmalar bulunmaktadır. Slemrod, Blumenthal ve Christian'ın (2001) yüksek gelirli gruplar arasında yapılan bir denetimden sonra vergi uyumunun düştüğünü ortaya koyan çalışması bu etkiyi destekleyen Kleven, Knudsen, Kreiner, Pedersen ve Saez'in (2011) bir denetimden sonra vergi uyumunun arttığını ortaya koyan çalışması bu etkiyi desteklememektedir.

Tandon ve Rao (2017) çalışmalarını, 43 öğrenci ve 90 profesyonelden oluşan toplam 133 katılımcı ile 6 aylık bir sürede gerçekleştirmiştir. Hindistan'daki vergi uyumu davranışını değerlendirmek amacıyla 2015 yılında gerçekleştirilen laboratuvar deneyinde katılımcıların vergi oranı, ceza oranı ve denetim olasılığı gibi temel politika araçlarındaki değişikliklere verdiği cevaplar analiz edilmektedir. Elde edilen verilerin analizinde T testi kullanılmıştır. Bulgular, katılımcıların risk algılarındaki ve riskten kaçınma konusundaki farklılıklar nedeniyle politika parametrelerindeki değişiklikler karşısında çeşitli tepkiler verdiğini göstermektedir. Politika parametrelerindeki değişikliklere cevaben bu farklılıkları açıklamanın olası bir yolu vergi ödeme kararına ilişkin bir model olarak beklenti teorisinden yararlanmaktır. Politika değişkenleri arasında vergi uyumunu sağlamada en etkili araç olarak denetim olasılığı ön plana çıkmaktadır. Ayrıca tüm deney boyunca yalnızca bir katılımcının gelirini sıfır olarak bildirmesi araştırılması gereken bir konu olarak dikkat çekmektedir.

Alm, Bernasconi, Laury, Lee ve Wallace (2017) çalışmalarını, ABD'deki Georgia Eyalet Üniversitesinden 92 ve İtalya'daki Ca' Foscari Venezia Üniversitesinden 78 öğrenci ile gerçekleştirmiştir. Çalışmanın amacı, vergi kaçırma konusunda mükellef bilgilerinin açık bir şekilde kamuya açıklanmasının ya da gizlenmesinin vergi uyumu üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda her iki ülkede deneylerde öğrencilerin bilgilerinin gizliliğini ya da şeffaflığını tercih etmelerine imkân sağlanmış ve ABD'de 37 öğrenci, İtalya'da da 38 öğrenci gizliliği tercih ederek deneye katılmışlardır. İki ülkede gerçekleştirilen aynı laboratuvar deneylerinde deneklere vergi oranının %30, denetim olasılığının %20 veya %30, bildirilmemiş gelire uygulanan cezanın %100 veya %200 olduğu bilgisi verilmiştir. Katılımcılar deneyin sonunda anket doldurmuşlar ve veriler sansürlenmiş regresyon modeli, çift engelli regresyon modeli ve Tobit regresyon modeli ile analiz edilmiştir. Vergi uyumu konusunda iki temel ölçü dikkate alınmıştır. İlki her bir dönem ve her bir parametre için gerçek gelirlerini ortalama raporlama oranıdır ve bu konuda vergi uyumu %71,3'tür. İkinci ölçü ise tam uyumlu olarak adlandırılan denekler tüm gelirini tam olarak bildir-

1 İlk olarak Mittone (2006) tarafından tanıtılan Bomba Krateri Etkisi (BoCE), bir vergi mükellefinin denetlendikten hemen sonra vergi uyumunun düşeceğini iddia etmektedir.

mişse 1'e, bildirmemişse 0'a eşit olan bir ikili değişken olarak tanımlanmaktadır. Bu konuda ise vergi uyumu %48,2'dir. Bulgular, daha yüksek denetim ve artırılmış ceza oranları gibi geleneksel uygulama araçlarının ötesinde, kamusal utancın vergi kaçırınlar için ek bir caydırıcı olduğu fikrini desteklemektedir. Ayrıca, iki ülkedeki vergi sistemlerinin farklılıklarına rağmen genel olarak kamusal utancın caydırıcı etkisinin ABD ve İtalya'da benzer olduğu görülmektedir.

Mittone, Panebianco ve Santoro (2017) çalışmalarını, Trento Üniversitesi Bilişsel ve Deneysel Ekonomi Laboratuvarında gerçekleştirmiştir. Ağırlıklı olarak sosyal bilimler alanından deneye katılan 144 öğrencinin 81'i erkek, 63'ü kadın ve yaş ortalamaları yaklaşık 22'dir. 30 ardışık turda vergi beyan etmeleri istenen deneklere; her bir tur için gelirlerinin 1000 ECU ve vergi yükümlülüklerinin 400 ECU olduğu, denetim sayısının ilk turda belirlendiği ve her tur için sabit tutulduğu, denetim sayısının kendilerine ileilmeyeceği, denetimlerin rastgele olduğu ve denetimlerin dağılımının her turda bağımsız olduğu, yani önceki turda yapılan denetimlerin sonucuna bağlı olmadığı konusunda açıkça bilgilendirme yapılmıştır. Çalışmanın amacı, Bomba Krateri Etkisini (BoCE) oluşturabilecek yanlış olasılık algısının doğasına daha yakından bakmaktır. Bu yanlış algılamanın kaynağı, denetlenme olasılığının doğru bir şekilde hesaplanamamasıdır. Çalışmadan elde edilen bulgular, yanlış olasılık algısının bir BoCE'nin oluşumunu veya yokluğunu açıklayamayacağıdır. Ayrıca bulgular BoCE'nin mevcut açıklamalarının tatmin edici olmadığını ve alternatif teorilere ihtiyaç olduğunu göstermektedir.

Kireenko, Nevzorova, Kireyeva, Filippovich ve Khoroshavina (2018) çalışmalarını, Rusya Baykal Devlet Üniversitesinden 208 ve Belarus Devlet Ekonomi Üniversitesinden 172 öğrenci ile gerçekleştirmiştir. Çalışma vergi mükellefinin içsel motivasyonunu, vergi ahlakını ve vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörleri incelemeyi amaçlamaktadır. Deney çeşitli eğitim seviyelerindeki öğrencilerin ilgisini çeken bir iş oyunu şeklinde ve 5 ayrı turda gerçekleştirilmiştir. Belirli miktarda gelir verilen katılımcılara; vergi oranının %10, %20 veya %30, denetleme olasılığının %20 veya %30, bildirilmeyen gelir için para cezasının ödenmemiş vergilere ek olarak %40 veya %50 olduğu bilgisi verilmiştir. Aynı zamanda vergilemeye ilişkin veri elde etmek için vergi sistemine yönelik tutum anketi yapılmış ve katılımcılardan Likert ölçeğine göre tanımlanan ifadelerle ne kadar uyumlu olduklarını belirtmeleri istenmiştir. Verilerin analizinde Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis H testinden yararlanılmıştır. Bulgular, kişisel vergi ahlakının ulusal vergi sistemini ve bireyin vergi uyumunu etkilediğini göstermektedir. Benzer şekilde hükümetin kamu gelirlerini nasıl harcadığı konusundaki farkındalığın ve devlet ile vergi sistemine güven düzeyinin vergi davranışını doğrudan etkilediği görülmektedir. Bulguların, Türkiye'den Sakarya ve İspanya'dan Zaragoza Üniversitelerinde okuyan Türk ve İspanyol öğrencilerin vergi ahlakını araştıran Göksu ve Sahaş'ın (2015) bulgularıyla karşılaştırılması bu çalışmayı önemli kılan noktalardan birisidir. Bobek, Roberts ve Sweeney (2007) çalışması, düşük bir eğitim seviyesinin düşük vergi disiplinine neden olabileceğini, Kirchler'in çalışması da (2007) vergi mevzuatının karmaşıklığının vergi sorumluluklarının yetersiz anlaşılmasına neden olduğunu göstermektedir. Bu çalışma ise daha yüksek bir eğitim seviyesinin bir kişiyi yalnızca daha okuryazar değil aynı zamanda daha sorumlu bir vergi mükellefi yaptığını göstermesi açısından önemlidir.

Fochmann ve Wolf (2018) çalışmalarını Hannover Leibniz Üniversitesinin bilgisayarlı deney laboratuvarında 46'sı kadın ve 68'i erkek toplam 114 öğrenci ile kontrollü ve teşvikli dört deney gerçekleştirmiştir. Çalışmanın amacı kontrollü ve teşvik edilmiş deneyler kullanarak, vergi mükelleflerinin negatif geliri aşırı düşürmekten ziyade pozitif geliri eksik bildirerek vergilerden kaçmaya daha istekli olup olmadıklarını analiz etmektir. Deneylerin analizinde en küçük kareler yöntemi ve panel regresyon analizinden yararlanılmıştır. Bulgular deneklerin, beklenti teorisi varsayımlarına

uygun olarak daha fazla risk peşinde koştuklarını ve pozitif gelir durumunda negatif gelir durumundan daha yüksek bir vergi kaçırma eğiliminde olduklarını göstermektedir. Çalışmanın literatüre dört farklı katkısından bahsedilebilir: İlk olarak bu çalışma vergi kaçırma davranışının eksik bildirim ve aşırı indirgeme arasında önemli ölçüde farklılık gösterip göstermediğine dair yapılan nadir ampirik çalışmalara (Slemrod, 2007) destek sağlaması açısından önemlidir. İkinci olarak, çalışmada kontrollü laboratuvar deneylerinin kullanılması, vergi uyumu ile ilgili deneysel ve davranışsal literatüre de katkıda bulunmaktadır (Torgler, 2002; Kirchler, Hoelzl ve Wahl, 2008; Alm ve Torgler, 2011; Alm, 2012; Kogler ve ark., 2013; Blaufus, Braune, Hundsdoerfer ve Jacob, 2016). Üçüncü olarak çalışma, çerçeveleme etkilerinin bireylerin aldatma ve gerçek dışı beyanda bulunma davranışları üzerindeki etkisini inceleyen deneysel ve davranışsal literatüre katkıda bulunmaktadır (Grolleau, Kocher ve Sutan, 2016). Ayrıca Kahneman ve Tversky'nin (1979) beklenti teorisi ile uyumlu olarak bulgular, deneklerin kayıplara kazançlardan çok daha duyarlı olduklarına dair kanıtlar sunmaktadır. Son olarak ise bu çalışma, Dikkat Çekme Etkisi (salience effects) hakkında literatürdeki Chetty, Looney ve Kroft (2009), Bordalo, Gennaioli ve Shleifer (2012), Sausgruber ve Tyran, (2005), Sausgruber ve Tyran (2011) gibi çalışmalara katkıda bulunması ve vergi kaçırma bağlamında bu etkiyi açık bir şekilde inceleyen ilk çalışma olması bakımından önemlidir.

Alm, Enami ve McKee'nin (2020a) çalışmalarında kullandıkları veriler, 278 denek ile yapılan beş deneysel çalışmadan elde edilmiştir (Alm ve McKee, 2006; Alm, Deskins ve McKee, 2009a; Alm, Jackson ve McKee, 2009b; Alm, Cherry, Jones ve McKee, 2010; Alm, Bruner ve McKee, 2016). Genel olarak deneyler, üç büyük devlet üniversitesi öğrencileri ile yürütülmüştür. Deneğin her biri 30 tur boyunca gözlemlenmiş ve toplam 8340 gözlem üretilmiştir. Çalışmanın amacı, denetim oranındaki bir değişikliğin bireysel vergi uyumunu nasıl etkilediğini araştırmaktır. Çoğu deneysel çalışmanın bulgularıyla benzer şekilde bulgular, deneklerin yaklaşık üçte ikisinin denetim oranları arttığında uyumu artırmak, denetim oranları azaldığında uyumu azaltmak yönünde tepki verdiğini göstermektedir. Bireysel yanıtlar daha detaylı incelendiğinde, bulgular aslında birçok kişinin vergi uyumlarının yüksek denetim oranları karşısında yüksek, düşük denetim oranları karşısında da düşük olduğunu göstermektedir. Ayrıca bireysel cevaplara dayanarak bireylerin karmaşık olduğu, birçok farklı faktörden etkilendiği ve tek başına bir grubu temsil edemeyeceği söylenebilir. Başka bir ifadeyle, tüm politikalara tahmin edilebilir ve güvenilir şekilde yanıt veren ortalama bir birey yoktur. 278 deneğin 30 tur boyunca gözlemlenmesi, verilerin bir önceki turda elde edilen veriler ile kıyaslanmasına imkân tanımıştır. Örneğin bir turda denetlenen tüm deneklerin bir sonraki turda %38,2'sinin uyumlarını artırdığı, %46,9'unun uyumlarını azalttığı ve %14,9'unun davranışlarını önemli ölçüde değiştirmedeği görülmüştür. Ayrıca, büyük ölçüde uyumlu ya da uyumsuz olarak nitelendiren deneklerin bir sonraki turda davranışlarının değiştiği görülmüştür. Büyük ölçüde uyumlu olan deneklerin % 67,3'ü hemen bir sonraki turda uyum oranını düşürmüş, %22,2'si uyum oranını artırmış ve %10,5'i de uyum oranını değiştirmemiştir. Buna karşılık, büyük ölçüde uyumsuz olan deneklerin % 61,9'u denetimden sonra uyum oranını artırmış, %30,4'ü uyum oranını düşürmüş ve %7,7'si uyum oranını değiştirmemiştir. Bu sonuçlar, bir denetimin denetim sonrası uyumu düşürme eğiliminde olduğu Bomba Krateri Etkisi (BoCE) ile büyük ölçüde tutarlıdır. Ayrıca bulgular vergi mükelleflerinin denetim sonrası tutumlarının, denetimde uyumlu mu uyumsuz mu olduklarının tespit edilip edilmediğine bağlı olduğunu ortaya koyan çalışma bulguları ile tutarlıdır (Gemmell ve Ratto, 2012; DeBacker, Heim, Tran ve Yuskavage, 2018; Beer, Kasper, Kirchler ve Erard, 2020).

Kogler, Olsen ve Bogaers (2020) çalışmalarında %45.4'ü Hollandalı ve %54.6'sı farklı milletlerden olan 131 öğrenci yer almıştır. 79'u kadın, 52'si erkek olan katılımcıların yaş ortalamaları



yaklaşık 21'dir. Karma bir tasarıma sahip olan deneyde, 12 tur boyunca rastgele belirlenen sabit bir sırayla; %20 veya %40 oranında iki farklı vergi oranı, %5, %15 veya %25 oranında 3 farklı denetim olasılığı ile kaçırılan vergi artı kaçırılan miktarın 0,5 katı para cezası veya kaçırılan vergi artı kaçırılan miktarın 1.5 katı bir para cezası şeklinde iki farklı ceza oranı uygulanmıştır. Deneklerin deney esnasında gözlemlenme derecelerini belirleyen kavram anonimlik dereceleridir. Cevapların gizli kalacağına garanti edilmesini ifade eden anonimlik, deneyde katılımcıların üzerlerinde baskı hissetmemeleri ve şüpheden uzak durmaları açısından önemlidir. Çalışmanın amacı, klasik bir deneysel ortamda vergi uyumunun farklı anonimlik dereceleri arasında değişip değişmediğini test etmektir. Deney sonrası katılımcılara anket uygulanmış ve veriler çok değişkenli varyans analizi (MANOVA) ile analiz edilmiştir. Bulgular, farklı anonimlik düzeylerinin, vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığını ve katılımcıların uyum düzeylerinin birbirine yakın olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca daha önce yapılan çalışmaları destekler nitelikte bulgular tespit edilmiş ve vergi oranındaki artışın uyumu azalttığı, denetim oranı arttıkça uyumun arttığı ve ceza oranındaki artışların uyumu artırdığı görülmüştür.

Arzadun, Mora-Esquivel ve Solís (2020) çalışmalarında vergi kullanım bilgisi yani vergilerin nereye ve nasıl harcandığı bilgisi, coğrafi mesafe ve vergi oranının vergi uyumu üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkilerini analiz etmek için iki deney gerçekleştirmişlerdir. Bu deneysel çalışmanın ele aldığı araştırma soruları; (1) vergi mükelleflerinin vergilerin kullanımına ilişkin sahip oldukları bilgilerin vergiye uyum istekliliklerinde bir fark yaratıp yaratmadığı, (2) vergilerin mükellefe coğrafi olarak yakın yerlere harcandığı hissini vergi kaçırmanın azaltılmasında etkili olup olmadığı, (3) vergi kullanım bilgisinin ve coğrafi mesafenin vergilerin ödeme biçiminin tercihiyle vergi uyumunu dolaylı olarak etkileyip etkilemediği ve (4) vergi kullanım bilgisi ve coğrafi mesafenin, vergi oranı artışının vergi uyumu üzerindeki negatif etkisini hafifletip hafifletmediğidir. Bu kapsamda tasarlanan iki deney Kosta Rika Teknoloji Enstitüsü'nde gerçekleştirilmiştir. İlk deneye katılan ve işletme yönetimi alanında profesyonel olan 175 kişinin %39'u kadın, %61'i erkektir ve yaş ortalaması 33'tür. İkinci deneye katılıp Cartago şehri merkez kampüste mühendislik ve işletme yönetimi alanında lisans eğitimi alan 168 öğrencinin %41'i kadın, %59'u erkek olmak üzere yaş ortalaması 21,3'tür. Deneylerden elde edilen verilerin analizinde çoklu doğrusal regresyon modellerinden yararlanılmıştır. Çalışmada vergilerin mükellefe coğrafi olarak yakın yerlere harcandığı hissi ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Bu tespit, coğrafi uzaklık ve algılanan fayda açısından önceki araştırma bulgularını pekiştirmektedir (Kirchler, 2007). Hem birinci hem de ikinci deneyin sonuçları, mükellefin vergi toplayıcı olan devleti tanımasının ve ona güvenmesinin vergi oranlarındaki artışa kıyasla vergi uyumu üzerinde daha olumlu bir etkisinin olduğunu göstermiştir (Fochmann ve Kroll, 2016; Torgler, 2005).

Bernasconi ve Bernhofer (2020), İtalya'nın Venedik kentindeki Ca' Foscari Deneysel Ekonomi Laboratuvarında gerçekleştirdikleri deneye 95 lisans ve yüksek lisans öğrencisi katılmıştır. %47'si erkek olan katılımcıların %72'si iktisat ve %28'i de beşeri bilimler ve dilbilim alanında eğitim almaktadır. Deneyde her bir oturumu on dört periyottan oluşan iki aşama bulunmaktadır. Altı oturumdan oluşan piyango oyunlarında 1-14 aralığındaki periyotlar tek aşamalı 15-28 aralığındaki periyotlar iki aşamalıdır. Bu oturumlarda katılımcıların gelir, vergi oranı, ceza oranı ve denetim olasılığı parametrelerini dikkate alarak vergi beyannamelerini düzenlemeleri istenmiştir. Deneyin sonunda, katılımcılar demografi, riskten kaçınma ve mali anlayış hakkında sorular soran kısa bir anket doldürmüşlerdir. Elde edilen veriler regresyon analizi ve Mann-Whitney U testi ile analiz edilmiştir. Bulgular, katılımcıların %27'sinin gelirini sıfır olarak beyan ederken %29'unun gelirinin tamamını beyan ettiğini göstermektedir. Vergi uyum oranı ortalama olarak

tek aşamalı piyango oyununda %54,8 ve iki aşamalı piyango oyununda da %67,3 olarak tespit edilmiştir.

#### 4. Sonuç

Devletlerin üstlenmiş oldukları görevleri yerine getirebilmeleri için mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini doğru bir şekilde beyan etmeleri ve vergilerini tam ve zamanında ödemeleri gerekmektedir. Fakat bu sürecin her zaman öngörüldüğü şekilde sürdürülmesi mümkün olmamaktadır. Süreci aksatan, çoğu zaman mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışları olabildiği gibi bazen de vergi sistemlerinin devletler tarafından başarılı bir şekilde dizayn edilememesidir. Devletlerin ve vergilerin varlığından beri bu aksaklıkların tespiti ve giderilmesi amacıyla birçok araştırma yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Bu kapsamda, bireysel vergi kaçırma kararını ekonomik model kullanarak teorik açıdan araştıran ilk çalışma Allingham ve Sandmo'ya (1972), vergi uyumu konusunda deneysel yöntem kullanarak uygulamalı şekilde araştıran ilk çalışma da Friedland, Maital ve Rutenberg'e (1978) aittir. Her iki çalışma da alanında öncü olarak kabul edilen çalışmalardır.

Allingham ve Sandmo'dan (1972) günümüze kadar vergi uyumunu çeşitli yönleriyle araştıran birçok çalışma bulunmaktadır. Vergi uyumu araştırmalarında toplumun tüm kesiminden bireyler yer alabilmektedir. Uygulamada ise çoğunlukla vergi mükelleflerinin ve öğrencilerin yer aldığı görülmektedir. Vergi uyumu konusunda kapsamlı bir literatürün var olduğu dikkate alınarak bu çalışma, öğrencilerle yapılan deneysel çalışmalarla sınırlandırılmıştır. Öğrencilerin deneylerde yer almasının vergi mükelleflerini temsil edip etmeyeceği üzerinde önemle tartışılan konulardan biridir. Fakat son yıllarda gerçekleştirilen çalışmaların bulguları, öğrencilerin vergi uyum deneylerinde sıklıkla yer aldığını ve mükelleflerle benzer davranışlar sergilediklerini göstermektedir.

Literatür taraması şeklinde gerçekleştirilen bu çalışmada, öncelikle vergi konusunda ülkemizde anket yöntemiyle gerçekleştirilen çalışmaların özetine yer verilmiştir. Ardından öğrenciler ile gerçekleştirilmiş deneysel çalışmalar hakkında detaylı bir literatür taraması sunulmuştur. Yapılan deneysel çalışmaların bulguları daha çok; vergi oranlarının artışının vergi uyumunu azalttığı, denetim oranlarının artışının vergi uyumunu artırdığı, mükellefin vergi idaresine güven düzeyinin artışının vergi uyumunu artırdığı, vergi uyumunun erkeklerde kadınlardan daha düşük olduğu, bireylerin vergi uyum düzeyinin kendilerini ait hissettikleri sosyal grubun vergi uyum düzeyiyle benzer olduğu yönündedir. Dikkat çeken bir başka bulgu da vergi uyumu deneylerinde Beklenti Teorisi gibi davranışsal teorilerin ve faktörlerin de araştırmalara dahil edildiğidir.

Vergi uyumu konusunda anket yönteminden yararlanarak yapılmış ulusal ve uluslararası literatür oldukça zengindir. Fakat bu konuda deneysel yöntemlerle gerçekleştirilmiş çalışmaların uluslararası literatüre kıyasla ulusal literatürde oldukça zayıf olduğu dikkat çekmektedir. Literatür taraması şeklinde gerçekleştirilen bu çalışmanın, ülkemizdeki mevcut literatüre katkı sağlama beklenmektedir. Diğer yandan laboratuvar deneyi yapabilmek için laboratuvarın kurulmasının maliyetli olması, deneysel tasarımın güçlüğü, araştırmanın amacına uygun deneklerin tespitinin ve deneklere ulaşmanın güçlüğü, ülkemizde davranışsal maliye üzerine henüz yeterince yol gösterici çalışmanın yapılmamış olması gibi birtakım sorunlarla karşılaşmak muhtemeldir. Tüm bu eksikliklere rağmen ülkemizde yapılması planlanan vergi konusundaki araştırmalarda deneysel yöntemlere başvurulmasının literatüre önemli katkılar sağlayabileceği aşîkârdır.

**Etik Komite Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- E.Ç., İ.S.; Veri Toplama E.Ç., İ.S.; Veri Analizi/Yorumlama- E.Ç., İ.S.; Yazı Taslağı- E.Ç., S.A.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- E.Ç., İ.S.; Son Onay ve Sorumluluk- E.Ç., İ.S.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Ethics Committee Approval:** It is not a study that requires an ethics committee document.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- E.Ç., İ.S.; Data Acquisition- E.Ç., İ.S.; Data Analysis/Interpretation- E.Ç., İ.S.; Drafting Manuscript- E.Ç., İ.S.; Critical Revision of Manuscript- E.Ç., İ.S.; Final Approval and Accountability- E.Ç., İ.S.

**Conflict of Interest:** The authors have no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The authors declared that this study has received no financial support.

## Kaynakça/References

- Aktan, C. C. (2012). Vergi psikolojisinin temelleri ve vergi ahlakı. C. C. Aktan, A. Kesik ve D. Dileyici (Ed.), *Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler* kitabı içinde (s. 167-181). Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420, Ankara: Hermes Matbaacılık.
- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. (1988). Compliance costs and the tax avoidance–tax evasion decision. *Public Finance Quarterly*, 16(1), 31-66.
- Alm, J. (2012). Measuring, Explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54-77.
- Alm, J. (2019). What motivates tax compliance?. *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353-388.
- Alm, J., & Kasper, M. (2020b). Laboratory Experiments. *Working Papers 2008, Tulane University, Department of Economics*.
- Alm, J., & McKee, M. (2006). Audit certainty, audit productivity, and taxpayer compliance. *National Tax Journal*, 59(4), 801-816.
- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do Ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651.
- Alm, J., Bernasconi, M., Laury, S., Lee, D. J., & Wallace, S. (2017). Culture, compliance, and confidentiality: taxpayer behavior in the United States and Italy. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 140, 176-196.
- Alm, J., Bloomquist, K. M., & McKee, M. (2015). On the external validity of laboratory tax compliance experiments. *Economic Inquiry*, 53(2), 1170-1186.
- Alm, J., Bruner, D., & McKee, M. (2016). Honesty and Dishonesty in taxpayer communications in an enforcement regime. *Journal of Economic Psychology*, 56, 85-96.
- Alm, J., Cherry, T. L., Jones, M., & McKee, M. (2010). Taxpayer information assistance services and tax reporting behavior. *Journal of Economic Psychology*, 31(4), 577-586.
- Alm, J., Deskins, J., & McKee, M. (2009a). Do individuals comply on income not reported by their employer?. *Public Finance Review*, 37(2), 120-141.
- Alm, J., Enami, A. & McKee, M. (2020a). Who responds? Disentangling the effects of audits on individual tax compliance behavior. *Atlantic Economic Journal*, 48, 147-159.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992a). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (2009b). Getting the word out: Increased enforcement, audit information dissemination, and compliance behavior. *Journal of Public Economics*, 93(3-4), 60-84.

- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992b). Why do people pay taxes?. *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.
- Alm, J., Sanchez, I., & de Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, 48(1), 3-18.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *The Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Arıman, Y. (2020). Ortaokul ve lise öğrencilerinin kamu harcaması bilinçlerinin tespitine ve geliştirilmesine yönelik bir deney. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(3), 925-938.
- Arzadun, P., Mora-Esquivel, R., & Solís, M. (2020). The effect of knowing how tax money is spent and the distance with tax revenue's potential beneficiaries on tax compliance. *Revista Academia & Negocios*, 6(1), 71-84.
- Baldry, J. C. (1987). Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public Finance*, 42(3), 357-383.
- Ball, S. B., & Cech, P. A. (1996). Subject pool choice and treatment effects in economic laboratory research. *Research in Experimental Economics*, 6, 239-92.
- Barbuta-Mișu, N. (2011). A review of factors for tax compliance. *Economics and Applied Informatics*, 1, 69-76.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. ve Sağbaşı, İ. (2004, Mayıs). *Vergi kaçırmaı etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları*.19. Maliye Sempozyumunda sunulan tam metin bildiri, Erişim adresi: [http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu\\_19\\_224\\_279.pdf](http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_224_279.pdf)
- Beck, P. J., Davis, J. S., & Jung, W. O. (1991). Experimental evidence on taxpayer reporting behavior. *The Accounting Review*, 66(3), 535-558.
- Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *The Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217.
- Becker, W., Buchner, H. J., & Sleeking, S. (1987). The impact of public transfer expenditures on tax evasion: An experimental approach. *Journal of Public Economics*, 34(2), 243-252.
- Beer, S., Kasper, M., Kirchler, E., & Erard, B. (2020). Do audits deter future noncompliance? Evidence on self-employed taxpayers. *CESifo Economic Studies*, 66(3), 248-264.
- Benjamini, Y., & Maital, S. (1985). Optimal Tax Evasion and Optimal Tax Policy. In W. Gartner & A. Wenig (Eds.), *The Economics of the Shadow Economy (Springer, Berlin)* (pp. 245-264). Studies in Contemporary Economics, Vol 15. Springer, Berlin: Heidelberg.
- Bernasconi, M., & Bernhofer, J. (2020). Catch me if you can: Testing the reduction of compound lotteries axiom in a tax compliance experiment. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 84, 1-14.
- Bigoni, M., Camera, G., & Casari, M. (2013). Strategies of cooperation and punishment among students and clerical workers. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 94, 172-182.
- Bilgin, C. (2014). Determinants of tax morale in Spain and Turkey: An empirical analysis. *European Journal of Government and Economics*, 3(1), 60-74.
- Bilgin, C. ve Kaynar-Bilgin, H. (2014). Türkiye ve Avrupa Birliği'nde vergi ahlakının belirleyicileri. *Sakarya İktisat Dergisi*, 3(3), 113-144.
- Blaufus, K., Bob, J., & Otto, P. E. (2014). The effect of tax privacy on tax compliance: An experimental investigation. *Arqus Discussion Paper, No. 164, Berlin: Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre*.
- Blaufus, K., Braune, M., Hundsdoerfer, J., & Jacob, M. (2015). Does legality matter? The case of tax avoidance and evasion. *Diskussionsbeiträge, No.2015/23, Freie Universität Berlin: Fachbereich Wirtschaftswissenschaft*.
- Blaufus, K., Braune, M., Hundsdoerfer, J., & Jacob, M. (2016). Does legality matter? The case of tax avoidance and evasion. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 127, 182-206.
- Bobek, D. D., Roberts R. W. & Sweeney, J. T. (2007). The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States. *Journal of Business Ethics*, 74(1), 49-64.
- Bordalo, P., Gennaioli, N., & Shleifer, A. (2012). Salience theory of choice under risk. *The Quarterly Journal of Economics*, 127, 1243-1285.
- Bosco, L., & Mittone, L. (1997). Tax evasion and moral constraints: Some experimental evidence. *Kyklos*, 50, 297-324.

- Cappelen, A. W., Nygaard, K., Sørensen, E. Ø., & Tungodden, B. (2010). Efficiency, equality and reciprocity in social preferences: A comparison of students and a representative population. *Norwegian School of Economics and Business Administration Discussion Paper*. Oslo, Norway.
- Charness, G., & Villeval, M. C. (2009). Cooperation and competition in intergenerational experiments in the field and the laboratory. *American Economic Review*, 99(3), 956-978.
- Chetty, R., Looney, A., & Kroft, K. (2009). Salience and taxation: Theory and evidence. *The American Economic Review*, 99, 1145-1177.
- Choo, L., Fonseca, M. A., & Myles, G. D. (2016). Do students behave like real taxpayers in the lab? Evidence from a real effort tax compliance experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124, 102-114.
- Christiansen, V. (1980). Two comments on tax evasion. *Journal of Public Economics*, 13(3), 389-393.
- Collins, J. H., & Plumlee, R. D. (1991). The taxpayer's labor and reporting decisions: The effect of audit schemes. *The Accounting Review*, 66(3), 559-576.
- Cowell, F. A. (1990). *Cheating the Government: The economics of evasion*. Cambridge: The MIT Press.
- Cullis, J. G., & Lewis, A. (1997). Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention. *Journal of Economic Psychology*, 18, 305-321.
- Cullis, J. G., Jones, P., & Lewis, A. (2006). Tax framing, instrumentality and individual differences: Are there two different cultures?. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 304-320.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması. *İktisat İşletme Finans*, 21(247), 122-139.
- Çetin Gerger, G., Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). Türkiye'de mali müşavirlerin mükellef haklarına ve gelir idaresine bakışını etkileyen faktörlerin belirlenmesi. *Sosyoekonomi*, 24(29), 45-71.
- Çevik, S. (2012). Mükellefin devlet ve topluma etkileşimi, bireysel normlar ve vergi ahlakı. *Maliye Dergisi*, 163, 258-289.
- Dean, P., Keenan, T., & Kenney, F. (1980). Taxpayers' attitudes to income tax evasion: An empirical study. *British Tax Review*, 1, 28-44.
- DeBacker, J., Heim, B. T., Tran, A., & Yuskavage, A. (2018). Once bitten, twice shy? The lasting impact of IRS audits on individual tax reporting. *The Journal of Law and Economics*, 61(1), 1-35.
- Demir, İ. C. (1999). *Mükelleflerin vergi karşısındaki davranışları, Afyon ili anket çalışması*. (Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi ahlakı ve belirleyenleri, Ege Bölgesi örneği*. (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Doğan, B. S. ve Seçilmiş, İ. E. (2020). The evolution of tax morale in Turkey. *Journal of Economy Culture and Society*, (62), 145-166.
- Feld, L. P., & Tyran, J. R. (2002). Tax evasion and voting: An experimental analysis. *Kyklos*, 55(2), 197-221.
- Fischbacher, U. (2007). z-Tree: Zurich toolbox for ready-made economic experiments. *Experimental Economics*, 10(2), 171-178.
- Fochmann, M., & Kroll, E. B. (2016). The effects of rewards on tax compliance decisions. *Journal of Economic Psychology*, 52, 38-55.
- Fochmann, M., & Wolf, N. (2018). Framing and salience effects in tax evasion decisions – An experiment on underreporting and overdeducting. Erişim adresi: <https://ssrn.com/abstract=2595070>
- Fonseca, M., & Myles, G. D. (2012). A survey of experiments on tax compliance. *HM Revenue and Customs Research Report*, 198.
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income taxation. *Journal of Public Economics*, 10, 107-116.
- Gemmell, N., & Ratto, M. (2012). Behavioral responses to taxpayer audits: Evidence from random taxpayer inquiries. *National Tax Journal*, 65(1), 33-58.
- Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Benk, S., & Ateş, M. S. (2022, Şubat). Türkiye'de mükelleflerin vergi okuryazarlığını belirleyen faktörlerin analizi. International Euroasia Congress on Scientific Researches and Recent Trends 9 Full Text Book içinde (s. 216-225). Erişim adresi: [https://www.euroasiasummit.org/\\_files/ugd/262ebf\\_af99983677cc411abb16212e53b94eb6.pdf](https://www.euroasiasummit.org/_files/ugd/262ebf_af99983677cc411abb16212e53b94eb6.pdf)

- Gökbunar, A. R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye’de vergi ahlakını belirleyen faktörler üzerine bir araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, 18, 69-94.
- Göksu G. G., & Sahpaz, K. I. (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.
- Grolleau, G., Kocher, M., & Sutan, A. (2016). Cheating and loss aversion: Do People cheat more to avoid a loss?. *Management Science*, 62(12), 3428-3438.
- Gürler Hazman, G. (2009). Vergi bilincini etkileyen muhtemel dışsal etkenlerin lojistik regresyon analizi ile tespiti. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 4(1), 53-71.
- Güth, W., & Kirchkamp, O. (2012). Will you accept without knowing what? The yes-no game in the newspaper and in the lab. *Experimental Economics*, 15(4), 656-666.
- Güth, W., Schmidt, C., & Sutter, M. (2007). Bargaining outside the lab - A newspaper experiment of a three-person ultimatum game. *Economic Journal*, 117(518), 449-469.
- Harrison, G. W., & List, J. A. (2004). Field Experiments. *Journal of Economic Literature*, 42(4), 1009-1055.
- Holt, C. A., & Laury, S. K. (2002). Risk aversion and incentive effects. *American Economic Review*, 92(5), 1644-1655.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). Vergiye gönüllü uyum konusunda çanakale iline yönelik ampirik bir çalışma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 173-190.
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263-291.
- Karaca, C., Oktay, S. ve Yemez, İ. (2020). Vergi uyumunun ekonomik ve sosyo-kültürel belirleyicileri: Sivas ili örneği. *Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. Sonbahar Özel Sayı*, 62-73.
- Kastlunger, B., Dressler, S., Kirchler, E., Mittone, L., & Voracek, M. (2010). Sex differences in tax compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization (2D:4D). *Journal of Economic Psychology*, 31, 542-552.
- Kaynar-Bilgin, H. (2011). Türkiye’de vergi ahlakının belirleyicileri. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 38(2), 167-190.
- Kirchler E, Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?. *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. New York, NY: Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
- Kireenko, A. P., Nevzorova, E. N., Kireyeva, A. F., Filippovich, A. S., & Khoroshavina, E. S. (2018). Lab experiment to investigate tax compliance: The case of future taxpayers’ behavior in Russia and Belarus. *Journal of Tax Reform*, 4(3), 266-290.
- Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, K. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651-692.
- Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A., & Kirchler, E. (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, C., Olsen, J., & Bogaers, R. I. (2020). Enhanced anonymity in tax experiments does not affect compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 177, 390-398.
- Korlu, R. K., Gerçek, A. ve Çetinkaya, Ö. (2016). Mükelleflerin yerel vergi algıları üzerine bir analiz: Bursa örneği. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(3), 711-732.
- Lewis, A. (1982). *The psychology of taxation*. Oxford: Martin Robertson.
- Mascagni, G. (2018). From the lab to the field: A review of tax experiments. *Journal of Economic Surveys*, 32(2), 273-301.
- Mittone, L. (2006). Dynamic behavior in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, 35(5), 813-835.
- Mittone, L., Panebianco, F., & Santoro, A. (2017). The bomb-crater effect of tax audits: Beyond the misperception of chance. *Journal of Economics Psychology*, 61, 225-243.

- Muter, N. B., Sakıncı, S. & Çelebi, A. K. (1993). *Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları araştırması*. Celal Bayar Üniversitesi Maliye Bölümü.
- Neck R, Wächter, J., & Schneider, F. (2012). Tax avoidance versus tax evasion: On Some determinants of the shadow economy. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 104-117.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi bilinci üzerine bir inceleme: Üniversite öğrencileri üzerinde yapılan anketin bulguları. *Maliye Dergisi*, 153, 102-122.
- Pántya, J., Kovács, J., Kogler, C., & Kirchler, E. (2016). Work performance and tax compliance in flat and progressive tax systems. *Journal of Economic Psychology*, 56, 262-273.
- Park, C. G., & Hyun, J. K. (2003). Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. *Journal of Policy Modeling*, 25(8), 673-684.
- Plott, C. R. (1987). Dimensions of parallelism: Some policy applications of experimental methods. In A. E. Roth (Eds.), *Laboratory experimentation in economics: Six points of view* (193-219). New York, NY: Cambridge University Press.
- Pyle, D. J. (1991). The economics of taxpayer compliance. *Journal of Economic Surveys*, 5(2), 163-198.
- Robben, H. S. J., Webley, P., Weigel, R. H., Warneryd, K. E., Kinsey, K. A., Hessing, D. J. ... Scholz, J. T. (1990). Decision frame and opportunity as determinants of tax cheating: An International experimental study. *Journal Economic Psychology*, 11(3), 34-64.
- Sağbaşı, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlköğretim çağındaki öğrencilerin vergileri algılaması: Afyonkarahisar ili örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(2), 123-144.
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 58(4), 643-663.
- Saraçoğlu, F. (2008). Yaş, cinsiyet, medeni durum ve eğitim durumunun vergiye karşı tutum üzerine etkilerinin anket sonuçları çerçevesinde değerlendirilmesi. *KMÜ İİBF Dergisi*, 15, 16-34.
- Saruç, N. T. (2015). *Vergi uyumu: Teori ve uygulama (2.bs)*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Saruç, N. T. ve Sağbaşı, İ. (2003). Vergi etiğinin ölçümü: Türkiye üzerine ampirik bir çalışma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(1), 79-96.
- Sausgruber, R., & Tyran, J. R. (2005). Testing the mill hypothesis of fiscal illusion. *Public Choice*, 122, 39-68.
- Sausgruber, R., & Tyran, J. R. (2011). Are we taxing ourselves? How Deliberation and experience shape voting on taxes. *Journal of Public Economics*, 95, 164-176.
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1),77-114.
- Seçilmiş, İ. E. (2010). *Gelir farklılığının dinamik kamu malına gönüllü katılım üzerindeki etkisinin deneysel incelemesi*. (Doktora Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Serim, N. (2015). Gönüllü vergi uyumunu arttırmada kamu otoritesinin düzenleyici rolünün ve mükellef çevresinin önemi: Sıralı probit modeli yaklaşımı. *AKÜ İİBF Dergisi*, 17(1), 141-156.
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *The Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48.
- Slemrod, J. (2019). Tax compliance and enforcement. *Journal of Economic Literature*, 57(4), 904-954.
- Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In A. J. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of public economics* (1423-1470). Amsterdam, London, and New York: Elsevier B.V. North Holland Publishers.
- Slemrod, J., Blumenthal, M., & Christian, C. (2001). Taxpayer response to an increased probability of audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 79(3), 455-483.
- Spicer, M. W., & Becker, L. A. (1980). Fiscal inequity and tax compliance: An experimental approach", *National Tax Journal*, 33(2), 171-175.
- Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 2(4), 339-346.
- Tandon, S., & Rao, R. K. (2017). Tax compliance in India: An experimental approach. *National Institute of Public Finance and Policy Working Papers No: 207*.
- Tekeli, R. (2011). The determinants of tax morale: The effects of cultural differences and politics. *PRI Discussion Paper Series (No.11A-10)*. PRI (Policy Research Institute).

- Torgler, B. (2002). Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16, 657-683.
- Torgler, B. (2004). Moral suasion: An alternative tax policy strategy? Evidence from a controlled field experiment. *Economics of Governance*, 5(3), 235-253.
- Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 21(2), 525-531.
- Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). Türkiye’de mükelleflerin vergiye bakışı. GİB. Erişim adresi: <https://docplayer.biz.tr/30452-Turkiye-de-mukelleflerin-vergiye-bakisi.html>
- Walsh, K. (2012). Understanding taxpayer behaviour–New opportunities for tax administration. *The Economic and Social Review*, 43(3), 451-475.
- Webley, P., Robben, H., Elffers, H., & Hessing, D. (1991). *Tax evasion: An experimental approach*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Witte, A.D., & Woodbury, D. 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.
- Yitzhaki, S. (1974). A note on “Income tax evasion: A theoretical analysis”. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201-202.