

## **Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı**

**Yrd. Doç. Dr. Özgür SAYGIN**

Dumlupınar Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü  
özgür.saygin@dpu.edu.tr

**Arş. Grv. Ulvi SANDALCI**

Dumlupınar Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü  
ulvi.sandalci@dpu.edu.tr

**Arş. Grv. Faruk SEZER**

Kocaeli Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
İktisat Bölümü  
faruk.sezer@kocaeli.edu.tr

### **Özet**

Vergi ahlakı, vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Mükelleflerin vergilemeye bakışlarında önemli bir etkiye sahip olan vergi ahlakı farklı etkenler tarafından belirlenir. Bunlardan en önemlilerinden biri de mükelleflerin kamu harcamalarına bakış düzeyidir.

Çalışmada vergi ahlakı kavramına değinildikten sonra vergi ahlakının önemli belirleyicisi konumunda olan kamu harcamalarına mükelleflerin bakış açıları incelenmiştir. Kamu harcamalarının toplumsal ihtiyaçlara uygun, etkili ve verimli alanlarda kullanılması durumunda mükelleflerin vergilemeye karşı takındıkları tavır saptanmıştır. Bu iki kavram arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek amacıyla Dünyadaki çeşitli ülkeleri ile Türkiye'nin vergi ahlak düzeyi ile kamu etkinlik düzeyleri arasındaki etkileşim tablolar aracılığıyla incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda her iki kavramın da birbirleriyle etkileşim içerisinde olduğu ve incelenen ülkeler açısından vergi ahlak düzeyi ile mükelleflerin kamu harcamalarını algılama düzeyi varlığı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi ahlakı, Kamu Harcamaları.

### **The Overview Of Public Expenditure Of Taxpayers in Relation Determinants Of Tax Morale**

#### **Abstract**

Tax morale is defined as an inner motivation in the subject of tax paying. Tax morale which has an important effect in the taxpayers' looks to tax have caused different effects.. One of the most important of these is the overview of public expenditure of taxpayers.

In this study, after it has been mentioned the concept of tax morale, it has evaluated the overview of public expenditures of taxpayers which is important a determiner of tax morale. It is determined that taxpayers attitudinized compared to taxation in case of public expenditures are used in agreement with the social needs, efficient and productive areas. Then, in order to determine the relationship between these two

concepts the interaction between of overview of public expenditure of taxpayers -tax morale levels of several countries in the World and Turkey were investigated by means of tables. Result of this study both concepts were interacting with each other and in terms of the countries examined a positive relationship between tax morale and overview of public expenditure of taxpayers have been determined.

**Keywords:** Tax, Tax Morale, Public Expenditures.

**JEL Classification Codes:** H20, H29, H31

## GİRİŞ

Devletler tarihsel süreç içinde giderek artan ve çeşitlenen kamusal hizmetleri karşılayabilmek için en önemli gelir kaynağı olan vergilere ihtiyaç duymuşlardır. Devletlerin artan bu kamusal hizmetleri karşılayabilmeleri için finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin de artması gerekmektedir.

Devletlerin vergi gelirlerini arttırabilmek için uyguladığı dışsal baskı ve zorlama politikaları artık yerini bireylerin kendi istekleri doğrultusunda içsel bir motivasyon sonucu ödevlerini yerine getirmeye bırakmıştır. Devletler vergi gelirlerini arttırmak için artık bu içsel politikalara ağırlık vermektedir.

Devletlerin mükellefleri vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeye veya getirmemeye iten olumlu ya da olumsuz nedenleri tespit etmesi ve bu tespitler doğrultusunda politikalar üretmesi hem vergi geleceği hem de bu vergiler sonucu oluşan kamu hizmetleri zorunluluğu açısından kaçınılmazdır. Bu doğrultuda çalışmamızda bireylerin vergi ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeleri konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanan vergi ahlakı ve vergi ahlakı üzerinde etkili olan mükelleflerin kamu harcamalarına bakışı incelenmiştir.

### 1. Vergi Ahlakı Kavramı

Vergi ahlakıyla ilgili ilk önemli çalışmalar 1960-70'li yıllarda Günter Schmolders'ın önderlik ettiği Alman bilim adamları tarafından kurulmuş olan Köln Vergi Psikolojisi Okulu tarafından yapılmıştır. Bu okulun görüşüne göre yaşanan ekonomik olaylar sadece geleneksel bakış açısıyla değerlendirip açıklanamaz. Bu okul temelde vergi ahlakı konusunu, vergi uyumu/uyumsuzluğu ile ilgili bir davranış olarak görmüşlerdir (Torgler, 2007: 4).

Vergi ahlakı, gelir elde edenlerin vergilerini kanunlara uygun ölçü ve zamanında ödemeleri konusundaki tutum ve davranışları ile inanç ve değer yargılarıdır (Seyidoğlu, 1992: 949). Başka bir ifadeyle vergi ahlakı, mükelleflerin içsel bir motivasyon sonucu vergi ödevlerini yerine getirmesidir. (Torgler, 2003a: 4). Aslında buradaki içsel motivasyon ile anlatılmak istenen dışsal bir zorlama ve baskı altına kalmaksızın gönüllü vergi ödemedir (Aktan, 2006:126).

Vergi ahlakı, insanların niçin vergi kaçırdıkları ile ilgili değil niçin vergi kaçırmadıkları ile ilgilidir. Bununla bağlantılı olarak vergi ahlakının daha düşük seviyede olduğu toplumlarda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı seviyesi daha da yüksektir (Torgler, 2003:136).

Vergi ahlakı mükelleflerin davranışlarını ölçmez, onların vergi karşısındaki tutumlarını ölçer. Vergi ahlakı, vergi kaçakçılığı ya da kayıt dışı ekonomi boyutu gibi bir sonuç değişken değildir. Dolayısıyla vergi ahlakını, vergi ödevlerini yerine getirmede ahlaki bir sorumluluk ya da vergi ödeyerek

topluma hizmette bulunma görevi ve inancı olarak da düşünülebilir (Torgler, 2004: 5).

Burada şunu da açıklığa kavuşturmamız gerekir ki, vergi uyumu kavramı vergi ahlakı ile belli başlı bazı çalışmalarda bir arada kullanılmakta ve bunun sonucunda bu iki kavram birbirleri ile karıştırılmaktadır (Saygın, 2013: 30).

Vergi ahlakı ile vergi uyumu kavramlarının altında sosyal ve psikolojik etkenler olduğu için bu iki kavram birbirlerine benzemektedirler. Vergi ahlakı vergi yükümlüsünün karşılaştığı özel bir vergi durumunda verdiği bir karar aşaması olmayıp mükellefin geçmiş tecrübelerini de kapsayan bir süreçtir oysa vergi uyumu mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmeden önce aldığı bir karardır. Yani vergi ahlakı vergi yükümlüsünde vergi ödevlerini yerine getirme karşısında mevcut olan değerlerdir. Bu doğrultuda vergi uyumu vergi ahlakının mükellef nezdinde harekete geçmiş halidir. Bu iki kavramın birbirinin yerine kullanılması çoğunlukla sorun oluşturmaz çünkü aralarında bulunan tek fark vergi uyumunun eylem içermesidir. Dolayısıyla vergiye uyum sağlayan mükellefler aynı zamanda vergi ahlakına da sahiptirler (Saygın, 2013: 31).

Vergi ahlakı soyut bir kavram olmasından dolayı araştırılması ve ölçülmesinde çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadır. Vergi yüklenicilerin uygulanan vergi karşısında göstermiş oldukları içsel motivasyonun belirlenmesi oldukça zor bir konudur. Mükellefler vergileme karşısında göstermiş oldukları ahlaki olmayan davranışlarını, rasyonel düşündüklerinde, belli etmek istemeyeceklerdir. Bu nedenle vergi ahlakını belirlemek için yapılan çalışmaların daha bir titizlikle yapılması gerekmektedir (Tosuner ve Demir, 2008: 356).

Sonuç itibarıyla vergi ahlakını, mükelleflerin vergileme sonucu oluşan görev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmesi, vergi kaçakçılığı ve vergi cezalarına karşı gösterdiği tepki, bireylerin mükellef olarak idare ile aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak da tanımlayabiliriz (Schmölders 1976:111).

## **2. Vergi Ahlakının Belirleyicileri**

Vergileme iktisadi olduğu kadar, sosyal ve kültürel motifleri de kapsayan devlet için önemli olduğu kadar ülke bireyleri için de önemli olan mali, sosyal ve kültürel bir olaydır. Bu nedenle vergileme sonucunda ortaya çıkabilecek mükellef psikolojisini ve vergi karşısında meydana gelebilecek ahlaki yapısını belirleyen faktörleri, önemli yönlerini dikkate alarak incelemek gerekmektedir (Demir, 2008: 61).

İnsanlar vergi ile ilgili kararlar alırken temelde ekonomik, psikolojik ve sosyolojik nedenleri göz önünde tutmaktadırlar. Vergi ahlakı da bu nedenlerdendir. Vergi ahlakının mükelleflerin vergilemeye bakışını etkilediği gibi vergi ahlakını da etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin bir kısmı bireysel bir kısmı ise çevresel faktörlerden oluşmaktadır. Bireysel faktörler gelir düzeyi, diğer mükelleflerin tutumları, devlete duyulan bağlılık ve güven, siyasal iktidara karşı bakış açısı, dini inanç, yaş, cinsiyet, aile ölçeği, medeni durum, eğitim düzeyi, irksal özellikler, yükümlünün mesleği ve mükelleflerin kamu harcamaları üzerindeki düşünceleri olarak sayılabilmektedir. Çevresel faktörler ise vergi afları, vergi sisteminin

karmaşıklığı ve mevzuatın sık sık değiştirilmesi, vergi idaresinin etkinliği, vergi denetim ve cezaların etkinliği, vergi oranlarının etkisi şeklinde sıralanabilmektedir (Organ ve Yegen, 2013: 244). Konunun bütünlüğünü sağlamak için ve daha iyi anlaşılması açısından bu faktörlerden hemen her toplumda görülen ortak nitelikte olanlara değinmekte yarar görüyoruz. Vergi ahlakını belirleyen faktörler çok geniş bir bakış açısıyla incelenebilir. Fakat çalışmamızın kapsamı gereği bu faktörlere kısaca değineceğiz. Bu faktörler şöyle sıralanabilir;

- **Gelir düzeyi:** Gelirin düzeyinin vergi ahlakı üzerindeki etkisi, vergi yükümlülerinin risk alma düzeyleri, gelir vergisi oranlarının yüksekliği ve harcayacakları zamanın fırsat maliyetine göre değişmektedir (Alm ve Torgler, 2006: 237). McGee (2007)'nin yaptığı çalışmada bulunduğu sonuca göre gelir düzeyi artan bireylerin vergi ödevlerini yerine getirme düşüncesi azalmakta ve yüksek gelir daha düşük vergi ahlakı eğilimine yol açmaktadır. Yüksek gelire sahip sınıflar, gelirleri arttıkça daha yüksek oranda vergi ödemeye zorlanmalarına tepki gösterebilirler ve bu durum vergi ödeme sonucu daha fazla fayda sağlayan mükelleflere göre daha çok vergilemede hile yapmalarına yol açabilir (McGee and Gelman, 2009: 89).
- **Kayıt dışı ekonomi:** Vergi ahlakı, kayıt dışı ekonominin ortaya çıkması noktasında önemli bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulamada yapılan çeşitli ampirik çalışmalara baktığımızda vergi ahlakının kayıt dışı ekonomiyi önlemede önemli bir rolü olduğu görülmektedir (Şahin, 2009: 105).
- **Mali aflar:** Mali aflar mükelleflerde bu afların devamlı çıkacağı, zamanında vergi ödevlerini yerine getirenlerin cezalandırıldığı buna karşın vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin ise ödüllendirildiği düşüncesini oluşturmaktadır. Bu da mükellef psikolojisini olumsuz etkilemekte ve bu ülkelerde vergiye karşı gönüllü uyum azalmaktadır (İlhan, 2007: 9).
- **Yolsuzluk düzeyi:** Ülkede kamu görevlilerinin yolsuzluk yaptığı ve kamu harcamalarının israf edildiği verimli alanlarda kullanılmadığı düşüncesi yaygın ise bireylerin vergiye gönüllü uyumu azalmaktadır (Tosuner ve Demir, 2007: 15).
- **Dini inanç:** Dine bağlılık seviyesi ile vergi ahlakı arasında çok güçlü bir ilişki vardır. Bireylerin dine bağlılığı vergi ahlakını artırıcı bir etkiye sahiptir. Belli bir dinin kurallarına göre hareket eden bireyler hiçbir dine mensup olmayan bireylere göre vergi karşısında daha duyarlıdır (Torgler, 2003: 3).
- **Kültürel farklılık:** Her toplumun vergiye bakışı aynı olmadığından dolayı benzer ekonomik sistem ve düzeyde olmalarına rağmen sahip oldukları farklı kültür vergi ahlak düzeylerini farklılaştırabilmektedir. (Tosuner ve Demir, 2007: 13).
- **Demokrasi düzeyi ve yönetim yapısı:** Torgler (2005)'e göre vergi ahlakı seviyesi ile demokrasi düzeyi arasında pozitif bir ilişki vardır. Şöyle ki, demokrasi düzeyindeki her bir birimlik artış vergi ahlakı seviyesinde daha fazla bir artışa neden olmaktadır
- **Yönetime duyulan güven ve bağlılık düzeyi:** Ülkenin yasama organı olan parlamentoya, yargısal organı olan mahkemelere ve mevcut adalet sistemine duyulan güven düzeyinin yüksek oluşu, mükelleflerin

vergi ahlak düzeylerinin de yüksek olmasına yol açar (Torgler, 2003a: 22).

- **Yaş:** Vergi ödevlerini yerine getiren bireylerin yaşlarındaki artışa bağlı olarak vergi ahlak düzeyleri de artmaktadır. Yaşlı insanlar yaptırım tehditlerine karşı daha duyarlı olduklarından dolayısıdır ki 30 ile 64 yaş arasında olan kişiler, 16 ile 29 yaş arasında olan kişilere oranla daha yüksek bir vergi ahlakına sahiptir (Torgler, 2003: 438).
- **Cinsiyet:** Sosyo-psikolojik araştırmaların sonuçlarına göre kadınlar erkeklerden daha fazla uyumlu ve daha az benmerkezcidirler. Kadınların erkeklere göre risk alma düzeyleri daha az olduğundan kadınlarda vergi ahlak düzeyi erkeklere göre daha yüksek olabilir (Bilgin, 2011: 176).
- **Eğitim durumu:** Eğitimli bireyler, devletin kendilerine sunduğu hizmetleri daha iyi algılayabildiklerinden dolayı vergiye gönüllü uyum seviyeleri daha yüksektir (Torgler, 2007, 31).
- **Medeni durum:** Evlilerin vergi kaçakçılığı sonucu yakalanma riski karşısında çevresinden göreceği tepkiden çekinmeleri, evli bireylerin bekârlara göre vergi bakımından daha fazla avantaja sahip olmaları gibi nedenlerden dolayı evlilerin bekârlara oranla vergi ahlak düzeyleri daha yüksektir (Alm ve Torgler, 2004, ss.269–274).

Yukarıda değindiğimiz faktörlerle birlikte vergi ahlakını belirleyen en önemli etkenlerden biri de mükelleflerin kamu harcamalarına bakışı, bu harcamaları algılama düzeyidir. Mükelleflerin kamu harcamalarını algılama düzeyi vergileme ile ilgili ödevleri tam ve zamanında yerine getirme bağlamında önemli bir unsur olmaktadır.

### 3. Kamu Harcamalarına Bakış

Kamu harcaması, devletin fonksiyonlarının yerine getirilmesi için yapılan tüm işlerin kapsamından oluşan maliyetler toplamına denir (Aksoy, 1998:90). Devletler tüm bu işlemleri yaparken katlandıkları maliyetleri en aza indirebilmek için çeşitli politikalar üretirler. Bu politikalar sonucu kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi amaçlanır. Kamu harcamalarında etkinlik sağlanabilmesi, özellikle kamu yatırımlarının ekonomik kalkınma fonksiyonunu yerine getirebilmesi için yatırımlardan yüksek verimliliğin sağlanmasına bağlıdır. Yapılan kamu yatırımının ne ölçüde bir fayda sağlandığını hesaplamak her zaman mümkün değildir. Bazı kamu hizmetlerinin faydasının ölçülmesi oldukça zordur.

Kamu harcamalarından beklenen etkinlik ve verimlilik ölçüleri incelenirken, genellikle yatırımcı olan devlet tarafına bakılmaktadır. Bunun temel sebebi, vergilerin karşılıksız oluşu doktrindir. Oysa vergilerin karşılıksız olması durumu ile kamusal hizmetlerin bölünemez özelliği ifade edilmektedir. Mükellefler ödedikleri vergileri kamusal hizmetlerin bir karşılığı olarak algılamakla birlikte ne şekilde harcandığını da bilmek istemektedirler (Demir, 2009:211).

John Scholz göre mükellefler vergi ödemek suretiyle hazineye katkı yapmakta, bunun karşılığı olarak da devletten kamusal mal ve hizmet üretmesini beklemektedirler (Scholz, 2003: 181). Mükellefler de kamusal hizmetleri sunan devlet de kendi isteklerinin yerine getirilmesini

beklemektedirler. Sunulan kamusal hizmetlerin etkin ve verimli şekilde sunulmadığı durumlarında mükellefler kendilerini aldatılmış hissetmekte ve vergi uyumsuzluğu meydana gelmektedir. (Yurdakul, 2013:64).

Mükelleflerce ödenen vergiler, toplumun ortak çıkarları (bonum commune) için verildiği düşünülse de, vergilerin kamu hizmeti (veya malı) olarak mükelleflere geri dönme düzeyi, vergi uyumunu olumlu veya olumsuz etkilemektedir. Bundan dolayı ödenen vergilerin karşılığı olarak sunulan kamusal hizmetlerin kaliteli oluşu, mükellefin vergiye uyumunu artırır (Şahin, 2011:103).

Mükellefler vergiyi sunulan kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak algılasa bu vergiye bakışı olumlu etkileyebilir, vergiyi cebri bir yük olarak algılasa vergiye bakışlarını olumsuz etkileyebilir. (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 124).

*Karşılıklılık tezine (quid pro quo argument)* göre; mükellefin vergilemeye uyumu ile ödediği vergiler karşısında alabildiği kamu hizmetlerinin yeterliliği arasında güçlü bir ilişki vardır. Eğer mükellefler ödedikleri vergilerin kendilerine kamu hizmeti olarak geri dönüşünü düşük bir düzeyde algılasa, vergiler ile finanse edilen kamu harcamalarının etkin bir şekilde kullanılmadığını düşünecek ve bu düşünceyle gönüllü vergi uyumu davranışlarında bozulmalar meydana gelecektir (Şahin, 2011:103). Bundan dolayı vergilerle sunulan kamu hizmetleri arasında bir ilişki kurulması mükelleflerin vergi ödeme karşısındaki istekliklerini artıracaktır. Ters durumda ise mükelleflerin vergileri olumsuz algılaması vergiye gönüllü uyumu azaltacak bu da vergi kapsamında kayıt dışı ekonomiyi artıracaktır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 124).

Mükelleflerin ödedikleri vergi, yararlandığı kamusal hizmetten daha az veya daha fazla olabilir. Mükellef ödediği vergiden daha düşük düzeyde kamu hizmetinden yararlandığını düşünüyorsa, mali sömürü altında olduğunu hissedecektir. Kamusal harcamalar ile bu harcamaların finansmanı olan vergiler arasında kurulan mali bağlantının toplumda vergi bilincini artırması için, bireylerin mali sömürü altında kaldığını düşünmemesi gerekmektedir. Vergileme sonucu mükellefler üzerinde hissedilen böyle bir negatif bir baskıyı ortadan kaldırmak için kamusal hizmetlerin yeniden dağıtıcı (redistributive) özelliğinden yararlanarak vergilemenin mükellefler üzerinde oluşturduğu bu tür negatif baskı ortadan kaldırılabilir.(Demir, 2009:211).

Bireylerin arzu etmediği veya desteklemediği kamusal mal hizmetler sunulması durumunda, mükellefler ödedikleri vergileri boşa giden harcamalar olarak algılayacaklarından hem kamu harcamalarının etkinliği azalabilecek hem de vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışlar artabilecektir (Şenyüz, 1995: 41).

Vergi ödemenin dayandığı en önemli gerekçe kamu harcamalarının finansmanıdır. Literatürde yapılmış çalışmaların çoğunda vergilere karşı gösterilen tepkilerin önemli nedenlerinden birisi olarak mükelleflerin kamu harcamalarını algılama düzeyi ile ödedikleri vergilerin etkin kullanımı gösterilmektedir. Vatandaşlarda kamu harcamalarında savurganlık yapıldığı algısının oluşması, vergiye karşı tutum ve davranışları olumsuz etkileyecektir (Tosuner ve Demir, 2007: 15).

Demir'in (2008:171) kamu harcamalarının algılanma düzeyi ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi incelediği çalışmasında en yüksek vergi ahlakına sahip kişilerin, kamu harcamaları bakımından en fazla duyarlılık gösteren kişiler olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Alm, Jackson ve McKee (1992) yılında yapmış oldukları çalışmada mükelleflerin ödedikleri vergiler ile arzu ettikleri kamusal mallar arasında doğrudan bir bağlantı olduğunun farkına vardıklarında vergilemeye karşı uyumlarının daha yüksek olduğuna dair deliller elde etmişlerdir.

Bayraklı vd. (2004) tarafından Türkiye genelinde yapılan araştırmaya göre "Devlet tarafından toplanan vergiler akıllıca kullanılarak bana hizmet olarak geri dönmektedir" ifadesine mükelleflerin %76'sı katılmamaktadır. Demir (1999)'in yaptığı buna benzer çalışmasında "Vergi kaçakçılığının yaygınlığının temel nedeni nedir?" sorusuna mükelleflerin verdikleri cevaplar arasında ilk sırayı % 22,6 ile "Kamu harcamalarındaki savurganlık" almaktadır (Tosuner ve Demir, 2007: 15).

Literatürde yapılmış diğer çalışmalarda da toplanan vergilerin kullanıldığı alanlarla, mükelleflerin vergiye yönelik tutumları arasında bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Örneğin, Gerçek ve Yüce'nin (1998) yapmış oldukları anket çalışmasında vergi yükümlülerinin çoğunluğu kamu harcamalarının israf edildiği, verimsiz alanlarda kullanıldığı ve bundan dolayı da kısılması gerektiğini, buna bağlı olarak da kamu hizmetlerinden yeterince yararlanamadıklarını ifade etmişlerdir. Buna göre, toplanan verginin toplumun gerçek ihtiyaçlarını karşılamak için kullanıldığını düşünen mükellefin vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirdiği; buna karşın tam tersi düşünen mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmekten kaçındığı görülmüştür (Birinci, 2010: 118).

Günümüzde artık verginin toplanmasıyla birlikte nereye harcandığı da yükümlülerin vergiye karşı tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Konuyla ilgili çalışma yapan birçok sosyolog tahsil edilen vergilerin hangi kamu hizmetlerine ve ne şekilde harcandığının önemine dikkat çekmektedir. Çünkü her ne kadar verginin adalet ve eşitlik içinde toplanması için çaba harcansa bile toplanan vergiler harcanırken denge bozulabilmekte ve kişisel arzular egemen olabilmektedir (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006: 130). Tüm kamu yönetimi ve siyasetçiler, mükelleflerin toplanan vergilerin israf edildiği, yolsuzlukların arttığı gibi vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyecek düşünceleri ortadan kaldırmak için büyük çaba harcamalıdır (Biberoğlu, 2006: 60).

Vergi ahlakını tesis etmek için ilk yapılması gereken, vergileme ahlakı oluşturmak ve vatandaşlara doğru bir şekilde hissettirmektir. Ülkede kamu otoriteleri ve kamu çalışanlarının yolsuzluğa bulaştığı, ödenen vergilerin israf edildiği, kamu harcamalarının etkin olmayan alanlarda kullanıldığı ve kamu ihtiyaçlarına cevap verilmediği görüşü yaygın ise, mükelleflerin vergiler karşısındaki içsel motivasyonları da azalmaktadır (Tosuner ve Demir, 2007: 15).

#### 4. Vergi Ahlakı – Kamu Harcamaları Etkileşimi

Vergi ahlakı ile mükelleflerin kamu harcamalarına bakışı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda ulaşılan sonuca göre kamu harcamalarının etkin ve verimli kullanıldığı toplumlarda vergi ahlak yüksek seviyelerde olmaktadır. Kamu harcamalarını bireylerin talep ettiği alanlarda etkin ve verimli kullanmayı başaran ülkelerde vergilemeye gönüllü uyum da yüksek çıkmaktadır. Bundan dolayıdır ki mükelleflerinin vergi ahlakını arttırmak isteyen devletler kamu harcamalarında etkinliği sağlamalıdır. Devletlerin bu etkinliği ne ölçüde sağlayabildiğini gösteren ölçüt kamu etkinlik düzeyi olmaktadır. Kamu etkinlik düzeyi WGI (Worldwide Governance Indicators) uluslararası sivil toplum kuruluşu tarafından hesaplanmaktadır. Kamu etkinlik düzeyi hesaplamasında kamunun sunduğu kamu hizmetleri, sivil kamu hizmet kalitesi, bireylerin kamu hizmet kalitesine ve etkinliğine bakışı, siyasi baskılardan bağımsızlık derecesi, politik oluşum ve uygulama kalitesi ve tüm bu politikaları kamunun yerine getirme yeterliliği gibi faktörler kullanılmaktadır ([www.govindicators.org](http://www.govindicators.org)). Mükelleflerin kamu harcamalarına bakışın bir ölçüsü olan kamu etkinlik düzeyi aynı zamanda kamusal mal ve hizmetlerin kalitesi ve verimliliği hakkında mükelleflerin algısını ölçmektedir.

Kamu harcamalarının yerine getirilmesinde toplumun temel ihtiyaçları doğrultusunda siyasi baskılardan ve çıkar gruplarından bağımsız olarak hareket edilmesi gerekmektedir. Kamu harcamaları tek bir grup veya zümre lehine değil tüm toplumun lehine kullanılması amaçlanmalıdır.

Mükelleflerin ödedikleri vergiler karşılığında kendilerine adil ve eşit bir şekilde kamusal mal ve hizmet sunulduğunu algılamaları durumunda vergi uyumunun bileşeni olan vergi ahlakı bundan etkilenecektir. Bu başlık altında mükelleflerin kendilerine sunulan kamusal mal hizmeti algılama düzeyi ile bunun vergi ahlakına etkisi araştırılacaktır.

##### 4.1. Dünya Ülkeleri ve Türkiye'nin Vergi Ahlak Düzeyi

Aşağıdaki tabloda 1999-2014 yılları arasında dünyanın değişik bölgelerinde bulunan ülkeler ile Türkiye'nin 3 döneme ayrılmış ortalama vergi ahlak seviyeleri gösterilmektedir. Tablodaki veriler Dünya Değerler Araştırması (WVS) veri tabanından alınan veriler kullanılarak oluşturulmuştur.

Dünya değerler araştırması ülkelerin vergi ahlak skorlarını ölçmede kullandığı sosyal anket ölçeğinde vergi ahlak seviyesini “eğer fırsatınız olsa vergilemede hile yapar mısınız? Bunları ne ölçüde doğru ve haklı, ne ölçüde yanlış ve haksız buluyorsunuz?” sorusuyla ölçmektedir. Ankete katılan bireyler eğer bir davranışı kesinlikle yanlış/haksız buluyorsa cetvelde “1” puanı, tamamen doğru/haklı buluyorsa “10” puanı ya da arada bir puan seçmektedir. Analizin sonuca göre ortalama 1'e yaklaştıkça vergi ahlakı yüksek 10'a yaklaştıkça düşük çıkmaktadır.

Vergi ahlakıyla ilgili yapılan temel çalışmalarda ülkelerin vergi ahlak seviyelerinin belirlenmesinde Dünya Değerler Araştırması (WVS) veri tabanından yararlanıldığından dolayı biz de çalışmamızda oluşturduğumuz tablodaki verileri bu araştırmadan elde ettik.

**Tablo 1: Dünya Ülkeleri ve Türkiye'nin Ortalama Vergi Ahlak Düzeyi**



*Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı*

Ülke	Ortalama Vergi Ahlakı				
	Yıl	1999-2004	2005-2009	2010-2014	ORTALAMA
Almanya		1.73	1.58	1.50	1.61
ABD		2.28	2.06	1.91	2.08
Avusturalya		-	2.04	1.10	1.57
Finlandiya		2.1	2.14	1.92	2.05
Fransa		1.72	1.65	1.32	1.57
Hollanda		1.71	1.42	1.34	1.49
İngiltere		1.82	1.51	1.33	1.53
İspanya		2.16	2.06	1.73	1.98
İsveç		1.82	1.53	1.40	1.61
İsviçre		1.78	1.62	1.25	1.55
İtalya		2.20	2.18	2.05	2.14
Japonya		1.46	1.46	1.31	1.41
Kanada		1.91	1.68	1.30	1.63
Güney Kore		1.59	1.64	1.71	1.64
Meksika		2.31	2.62	2.16	2.36
Polonya		2.40	2.44	2.34	2.39
Slovenya		2.56	2.37	1.76	2.23
Şili		2.15	1.89	1.70	1.91
Türkiye		2.15	1.35	1.27	1.59
Yeni Zelanda		2.22	2.15	1.88	2.08
Çin		1.57	2.0	2.21	1.92
Hindistan		2.14	3.03	4.02	3.06
Güney Afrika		2.70	2.51	4.04	3.08
Bulgaristan		2.4	2.43	2.21	2.34
Rusya		3,0	3.03	3.05	3.02
Ukrayna		3.1	3.13	2.59	2.94
Brezilya		3.6	3.62	2.55	3.25
Ürdün		2.43	2.18	2.02	2.21
Mısır		2.81	2.53	2.37	2.57
Tayvan		2.0	1.99	1.94	1.97
Tayland		2.8	2.76	1.66	2.40
Pakistan		2.81	-	2.19	2.50
Arjantin		2.88	2.15	2.00	2.01
Cezayir		2.01	-	3.88	2.94
Nijerya		2.03	-	2.14	2.08
Romanya		2.3	2.34	2.03	2.22
Fas		2.55	2.12	2.08	2.25
Malezya		3.5	3.53	2.62	3.21
<b>ORTALAMA</b>		<b>2.27</b>	<b>2.18</b>	<b>2.14</b>	<b>2.19</b>

**Kaynak:** Dünya değerler anketi ([www.worldvaluessurvey.org](http://www.worldvaluessurvey.org)) sitesinden tarafımızca derlenmiştir.

1999-2014 yılları arasında dünyanın çeşitli bölgelerindeki ülkelerin vergi ahlak skorunu veren tablo 1' e baktığımızda ülkelerin genel itibariyle vergi ahlak skorları 1999-2014 yılları arasında her üç dönemde de bir artış

eğiliminde olduğu görülmektedir. Dünyanın çeşitli bölgelerindeki ülkelerin dönemler itibariyle ortalama vergi ahlak skorları 1999-2004 döneminde 2.27 seviyesinde iken bu oran 2005-2009 döneminde 2.18'ye çıkmış, son dönem olan 2010-2014 yılları arasında tekrar artarak 2.14 seviyesine yükselmiştir.

Dönemler itibariyle ortalama vergi ahlak skorlarına baktığımız dünya ülkelerindeki eğilimle aynı doğrultuda Türkiye'de de ortalama vergi ahlak seviyesi dönemler itibariyle artma eğilimi göstermiştir. 1999-2004 döneminde Türkiye'nin vergi ahlak skoru 2.15 seviyesinde iken bu oran 2005-2009 döneminde 1.35'e, son dönemde ise daha da artarak 1.27'ye çıkmıştır. Tablodan da görüleceği üzere ülkemiz ortalama vergi ahlak skoru bakımından düşük ülkeler kategorisinde yer almaktadır.

Ülkeler itibariye vergi ahlak skorlarına baktığımızda ortalama vergi ahlak düzeyi en yüksek ülkeler; Hollanda, İsviçre, Japonya, İngiltere ve Avustralya olarak karşımızda çıkmaktadır. Ortalama vergi ahlak skoru en düşük ülkeler ise Malezya, Brezilya, Güney Afrika, Hindistan ve Rusya olarak görülmektedir.

#### **4.2. Dünya Ülkeleri ve Türkiye'nin Kamu Etkinlik Düzeyi**

Kamu etkinliği verileri o ülkedeki şirketlere, bireylere ve uzmanlara anket uygulanarak elde edilmektedir. Kamu etkinlik düzeyi -2.5 ile +2.5 arasında değer almaktadır. Değerlerin +2.5'e yaklaşması kamunun etkinliğinin arttığı, tam tersi durumda ise azaldığı anlamına gelmektedir. Yüzde sıralaması ise 0-100 arasında değer almaktadır. Bu değer ise ülkenin tüm dünya ülkeleri arasındaki sıralamasını göstermektedir. Değerin 100'e yaklaşması ülke sıralamasının yükseldiğinin ve kamu etkinliğinin arttığına işaret etmektedir ([www.govindicators.org](http://www.govindicators.org)).

Aşağıdaki tabloda 2000-2013 yılları arasında dünyanın değişik bölgelerinde bulunan ülkeler ile Türkiye'nin 3 döneme ayırmak suretiyle kamu etkinlik düzeyleri gösterilmektedir. Tablodaki veriler WGI (Worldwide Governance Indicators) uluslararası sivil toplum kuruluşu veri tabanından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2: Dünya Ülkeleri ve Türkiye'nin Kamu Etkinlik Düzeyi

Yıllar Ülkeler	2000-2004		2005-2008		2009-2013		Ortalama(2000-13)	
	±2.5	(0-100)	±2.5	(0-100)	±2.5	(0-100)	±2.5	(0-100)
Almanya	1.90	97.58	2.10	97.54	2.21	97.22	2.07	97.56
ABD	1.01	92.95	1.11	93.97	1.49	93.98	1.61	93.58
Avustralya	1.83	93.29	1.78	95.25	1.68	94.74	1.76	94.42
Finlandiya	0.76	99.63	1.11	98.9	1.41	99.8	1.06	84.94
Fransa	2.09	98.46	2.19	98.75	2.35	99.63	2.64	99.28
Hollanda	2.05	97.92	1.78	95.37	1.76	95.98	1.86	88.42
İngiltere	1.84	95.53	2.03	96.11	2.15	96.67	2.01	96.17
İspanya	1.73	92.56	1.07	82.24	1.04	80.7	1.28	85.16
İsveç	2.14	95.09	1.92	96.02	1.97	96.56	2.01	96.05
İsviçre	2.42	97.19	1.99	98.05	1.88	97.8	2.12	97.68
İtalya	0.76	76.83	0.36	65.45	0.42	66.57	0.51	69.61
Japonya	2.22	96.7	1.45	97.93	1.48	97.16	2.16	97.89
Kanada	2.07	95.97	1.93	96.22	1.86	96.18	1.98	96.12
Güney Kore	0.86	78.53	1.78	82.6	2.18	83.95	1.82	86.69
Meksika	2.22	62.8	1.14	59.48	1.24	62.08	0.2	61.45
Polonya	0.53	70.97	0.44	67.4	0.63	71.15	0.53	69.84
Slovenya	0.91	80.36	1	80.65	1.04	80.99	0.98	80.66
Şili	1.17	86.34	1.18	85.15	1.25	86.05	1.2	85.84
Türkiye	0.03	58.77	0.22	61.91	0.34	64.85	0.19	61.84
Yeni Zelanda	0.79	92.92	1.28	93.55	1.61	96.94	1.23	94.47
Çin	-0.04	56.21	0.08	57.29	0.05	57.11	0.03	56.87

Hindistan	-0.11	53.29	-0.01	55.11	-0.07	52.43	-0.06	53.61
Güney Afrika	0.66	74.51	0.53	70.07	0.4	65.9	0.53	70.16
Bulgaristan	0.11	60.36	0.03	55.72	0.13	59.69	0.09	58.59
Rusya	-0.47	37.80	-0.4	41.35	-0.41	41.45	-0.42	40.2
Ukrayna	-0.63	30.25	-0.62	31.27	-0.71	26.17	-0.65	29.23
Brezilya	0.08	59.63	-0.15	49.99	-0.09	51.19	-0.05	53.60
Ürdün	0.11	60.97	0.17	60.82	0.07	57.01	0.11	59.6
Mısır	-0.27	45.73	-0.4	41.23	-0.57	34.38	-0.41	40.44
Tayvan	0.93	80.36	1.1	83.21	1.17	83.76	1.06	82.44
Tayland	0.3	64.87	0.36	65.57	0.22	61.6	0.29	64.01
Pakistan	-0.45	38.17	-0.48	37.47	-0.78	23.49	-0.57	33.04
Arjantin	-0.05	55.49	-0.07	53.16	-0.24	46.6	-0.12	51.75
Cezayir	-0.57	27.56	-0.54	34.19	-0.55	34.96	-0.55	32.23
Nijerya	-0.97	14.14	-0.96	17.15	-1.08	13.27	-1	14.85
Romanya	-0.27	46.21	-0.28	46.47	-0.26	46.32	-0.27	46.33
Fas	-0.08	54.02	-0.18	49.27	-0.09	51	-0.11	51.43
Malezya	1.08	83.41	1.18	84.91	1.05	81.09	1.10	83.13
Ortalama	<b>0.71</b>	<b>70.54</b>	<b>0.68</b>	<b>69.74</b>	<b>0.65</b>	<b>68.85</b>	<b>0.68</b>	<b>69.71</b>

Kaynak: Tablodaki veriler (www.govindicators.org/) sitesinden tarafımızca derlenmiştir.

2000-2013 yılları arasında dünyanın çeşitli bölgelerindeki ülkelerin kamu etkinlik düzeyinin verildiği tablo 2'ye baktığımızda ülkelerin genel itibariyle kamu etkinlik düzeyleri 2000-2004 dönemine nazaran hem 2005-2008 döneminde hem de son dönem olan 2009-2013'te azalma eğiliminde olduğu görülmektedir. Dünyanın çeşitli bölgelerindeki ülkelerin dönemler itibariyle kamu etkinlik düzeyleri 2000-2004 dönemimde 0.71 seviyesinde iken bu oran 2005-2008 döneminde 0.68'e, son dönem olan 2010-2013'te ise daha da azalarak 0.65'e inmiştir. Kamu etkinlik skorunu yüzdelik oranlar üzerinden değerlendirdiğimizde ise 2000-2004 döneminde dünya genelinde 70.54 olan etkinlik skoru 2005-2008 döneminde 69.74'e, son dönem olan 2009-2013'te de 68.85'e gerilemiştir. Dünya ülkelerindeki kamusal etkinlik skoru çok büyük azalışlar olmamakla birlikte hem oran olarak hem de yüzdelik olarak bir azalma göstermiştir.

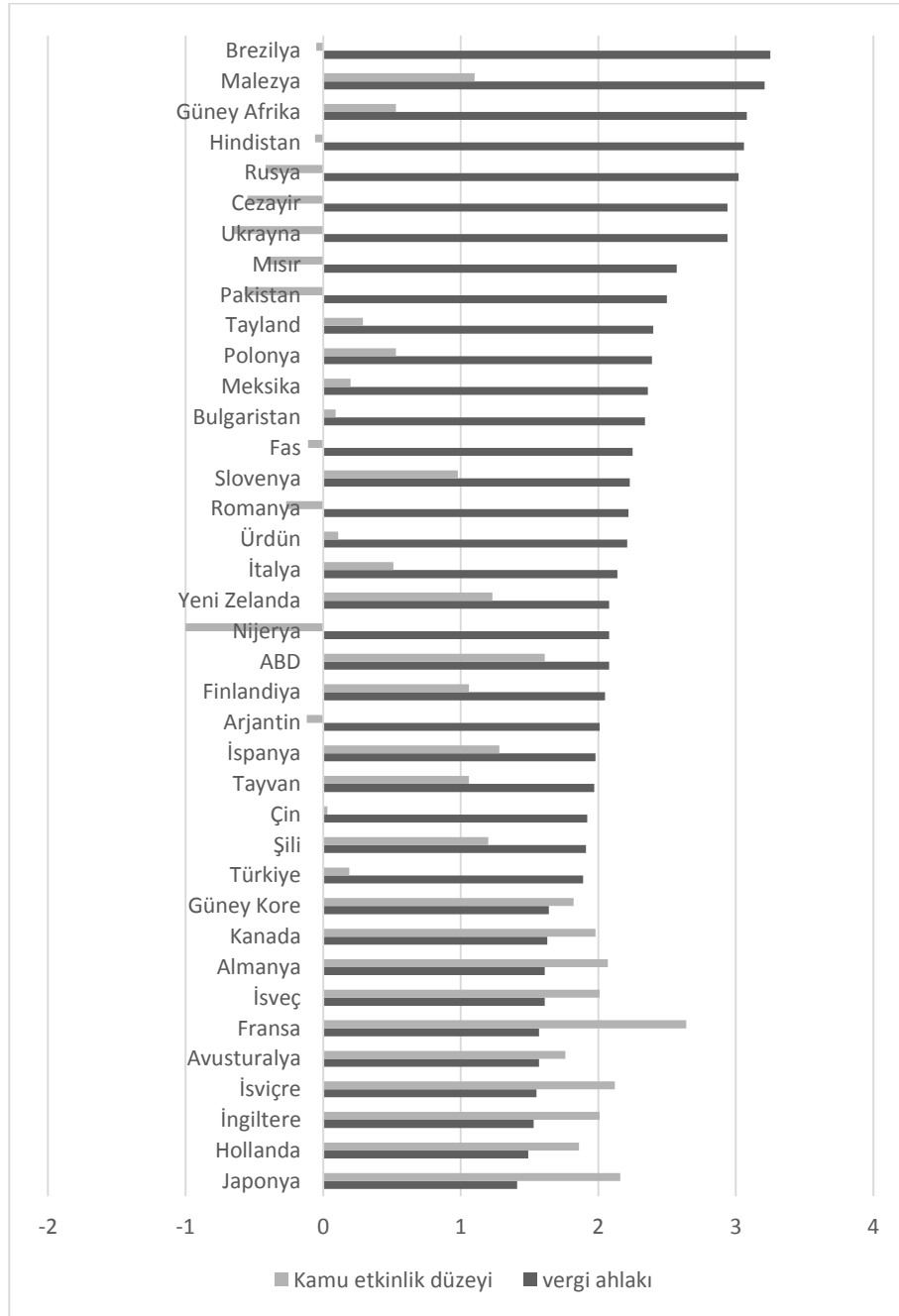
Ülkemiz açısından kamu etkinlik skoruna baktığımızda ise dünya genelinin aksine ülkemizde bu oranda dönemler itibariyle artış yaşanmıştır. Nitekim 2000-2004 döneminde 0.03 gibi oldukça düşük düzeyde olan kamu etkinlik skoru 2005-2008 döneminde 0.22'ye, son dönem olan 2009-2013'te ise 0.34'e yükselmiştir. Yüzdelik oranlarda baktığımızda 2000-2004 döneminde 58.77 olan oran 2005-2008 döneminde 61.91'e, 2009-2014 döneminde ise 64.85'e yükselmiştir.

Ülkeler itibariye kamu etkinliğine baktığımızda kamu etkinlik düzeyi en yüksek ülkeler Fransa, İsviçre, Almanya, Japonya ve İngiltere olarak karşımızda çıkmaktadır. Kamu etkinlik düzeyi en düşük ülkeler ise Ukrayna, Cezayir, Pakistan, Rusya ve Romanya olarak görülmektedir. Tablodan da görüleceği üzere sosyal devlet anlayışı gelişmiş, kamunun sosyal refahı artırıcı politikalar yürüttüğü kişi başı milli geliri yüksek olan ülkelerde doğaldır ki kamu etkinlik seviyesi de yüksek seyretmektedir. Buna karşın kamu harcamalarını etkin ve verimli bir şekilde kullanamayıp sosyal harcamaları düşük olan az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde kamu etkinlik düzeyi daha düşük seyretmektedir.

### **4.3. Dünya Ülkelerinin Vergi Ahlakı İle Kamu Etkinlik Düzeyi Arasındaki İlişki**

Aşağıdaki şekilde dünyanın çeşitli bölgelerindeki ülkelerin ele alındığı, mükelleflerin kamu harcamalarına bakışın bir göstergesi olan kamu etkinlik düzeyi ile ortalama vergi ahlak düzeyleri karşılaştırılmaktadır.

Grafik 1 dünya genelindeki ülkelerin 1999-2014 yılları arasındaki ortalama vergi ahlak düzeyi ile 2000-2013 yılları arasındaki ortalama kamu etkinlik düzeyini göstermektedir. Grafiği incelediğimizde dünya ülkelerinde ortalama vergi ahlak düzeyi ile kamu etkinlik düzeyinin paralel bir seyir izlediği görülmektedir. İstisna gösteren birkaç ülke dışında dünyanın çeşitli bölgelerindeki ülkelerin ortalama vergi ahlak düzeyinin yüksekliğine bağlı olarak kamu etkinlik düzeyinin de yüksek olduğu görülmektedir. Buna göre ortalama vergi ahlak düzeyi yüksek olan Hollanda, İngiltere, Japonya gibi ülkelerin kamu etkinlik düzeyinin de yüksek olduğu görülmektedir. Tersine duruma baktığımızda ise kamu etkinlik düzeyi düşük olan Ukrayna, Cezayir, Rusya gibi ülkelerin ortalama vergi ahlak düzeylerinin de düşük olduğu gözlenmektedir.



**Grafik 1: Vergi Ahlakı-Kamu Etkinlik Düzeyi Karşılaştırması**

**Kaynak:** Vergi ahlakı değerleri Dünya Değerler Anketi sitesinden ([www.worldvaluessurvey.org](http://www.worldvaluessurvey.org)), kamu etkinlik düzeyleri ise ([www.govindicators.org/](http://www.govindicators.org/)) sitesinden tarafımızca derlenmiştir.

Grafik 1’de de açık olarak görülmektedir ki kamu harcamalarını etkin ve verimli bir şekilde kullandığı, kamu hizmetlerinin mükelleflerin temel ihtiyaçları doğrultusunda sunulduğu, sivil hizmet kalitesinin yüksek olduğu, mükelleflerin finanse ettiği kamu harcamalarının kendilerine hizmet olarak geri döndüğü algısının yerleştiği, bireylerin kamu hizmet kalitesine ve etkinliğine bakışının olumlu olduğu ve bundan dolayı da vergiye uyumlarının yüksek olduğu ülkelerde vergi ahlak seviyesi de yüksek çıkmaktadır.

## **SONUÇ ve ÖNERİLER**

Devletler vergi gelirlerini arttırabilmek için günümüzde artık bazı yaptırımlar veya cebri uygulamalar yerine bireylerin içsel bir motivasyon sonucu dışsal bir etken olmadan sorumluluklarını yerine getirmelerine zemin hazırlamalıdır. İçsel bir motivasyon sonucu vergi ödevlerinin yerine getirilmesi olarak tanımladığımız vergi ahlakı bu hususta devletler için üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Vergi ahlakını belirleyen kuşkusuz birçok faktör bulunmaktadır. Çalışmamızda bu faktörlerin en önemlilerinden biri olan mükelleflerin kamu harcamalarına bakışı incelendi. Buna göre, mükellefler finanse ettikleri kamu harcamalarının kendilerine hizmet olarak dönmesi durumunda bu harcamaların finansmanını karşılamada daha fazla uyum göstermektedirler. Mükellefler kamu harcamalarının savurgan kullanılması yerine kendilerinin temel nitelikli ihtiyaçlar için finanse edildiğine inanmaları vergi ahlak seviyelerini yükseltecektir.

Çalışmamızda mükelleflerin kamu hizmetlerine bakışını bir ölçüde yansıtan, dünyanın çeşitli bölgelerindeki ülkelerin, kamu etkinlik düzeyi ile ortalama vergi ahlakı tablolar ışığında incelenmiştir. İnceleme sonucuna göre, ülkelerin kamu etkinlik düzeyinin yüksekliğine bağlı olarak vergi ahlak seviyesi de yükselmektedir. Buna göre vergi ödevlerini dışsal bir baskı olmadan tam ve zamanında yerine getirme durumunu ifade eden vergi ahlak düzeyi mükelleflerin kamu harcamalarını nasıl algıladıklarına bağlı olarak değişim göstermektedir.

Kamu harcamalarının etkin ve verimli kullanıldığı düşüncesine sahip mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede daha istekli davranacaklarından dolayı vergi ahlak seviyesi yükselecektir. Sonuç itibariyle kamunun mükelleflerden topladığı gelirleri doğru ve şeffaf bir biçimde etkin ve verimli alanlarda kullanıp kullanmadığını mükellef nezdince ölçen kamu etkinlik düzeyi ile vergi ahlakı arasında güçlü bir ilişki vardır.

Mükelleflerin vergilemeye uyumlarının bir göstergesi niteliği taşıyan vergi ahlak düzeyinin arttırmak için devletler, demokratik süreç içerisinde halkın daha yoğun katılımın sağlanması, sunulan kamu hizmetlerinin vatandaşların tercihlerine daha fazla yaklaştırılması, kamu hizmetlerinde etkinliğin gerçekleştirilmesi ve sağlanan bu etkinliğin mükelleflerce bilinmesinin sağlanmasını gerçekleştirmelidirler.

## **KAYNAKÇA**

- Aksoy, Şerafettin, (1998), *Kamu Maliyesi*, Gözden geçirilmiş ve ilaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktan, Coşkun Can, (2006), "*Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*", (Der.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi AKTAN, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve İ.Yaşar Vural (Ed.) , Seçkin Yayınevi, 1.bs., Ankara, ss.125-136.
- Alm, James and Benno Torgler, (2004), "*Estimating the determinants of tax morale*" National Tax Association – Tax Institute of America Proceedings of the Annual Meeting, USA, Minneapolis, 269-274
- Alm, James; Jackson, Betty R.; and McKee, Michael, (1992), "Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance," *The American Economic Review* 82 (4), pp. 1018-1026.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Naci Tolga Saruç ve İsa Sağbaşı, (2004), Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının

- Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, 10-14 Mayıs 2004, ss. 204-254, Belek/Antalya.
- Biberoğlu, Elif, (2006), “Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E., İzmir.
- Bilgin, Cevat ve Handan Kaynar Bilgin, (2014), Türkiye Ve Avrupa Birliği’nde Vergi Ahlakının Belirleyicileri, *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt:3, sayı:3, ss:113-144, Eylül.
- Birinci, Eda, (2010), *Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi Ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ.
- Çelikkaya, Ali ve Hüseyin Gürbüz, (2006), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, Cilt: 21, Sayı: 247, ss. 122-139.
- Demir, İhsan Cemil, (2009), Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009
- Demir, İhsan Cemil, (2008), *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümü, (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 164, Ocak-Haziran.
- Erard ,Brian ve Jonathan S. Feinstein, (1994), Honesty and evasion in the tax compliance game, *RAND Journal of Economics* Vol. 25, No. 1, Spring 1994.
- <http://www.worldvaluessurvey.org/WVSONline.jsp>
- <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.aspx#reports>
- İlhan, Gökalp, (2007), Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler, *Akademik Bakış*, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı 12, <http://www.akademikbakis.org/12/VOEF.htm>, (16.11.2014)
- Kalyoncu, Rüşü, (1984), “Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçınma Yolları Üzerine Düşünceler”, 1981”den 2003”e Vergi Dünyası (CD), *Maliye Hesap Uzmanları Yayını*, Sayı:35, s. 13, Temmuz.
- Kornhauser, Marjorie E., (2007), “Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers”, in: 2007 Annual Report to Congress(Volume. 2), Taxpayer Advocate Service
- Mcgee, Robert W. and Wendy Gelman, (2005) “ Opinions On The Ethics Of Tax Evasion: A Comparative Study Of The Usa And Six Latin American Countries”, *Akron Tax Journal*, Sayı. 24:69, ss. 69-91
- Mcgee, Robert W., (2007), “Ethics and Tax Evasion: Empirical Studies of Korea, Japan and China”, *Andreas School of Business Working Paper*, Barry University, Miami Shores, FL 33161 USA, Mart.
- Organ, İbrahim ve Baki Yegen, (2013), “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 4, Adana.



- Sağbaş, İsa ve Adem Başoğlu ,(2005), “İlk Öğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi* , C.VII ,S.2, Afyon.
- Saygın, Özgür, (2013), “*Vergi Uyumuna Ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*”, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir.
- Scholz, John T, (2003), “Contractual Compliance and the Federal Income”, *Washington University Journal of Law & Policy*, Volume 13 Empirical Taxation Tax System, January.
- Schmölders, Günter, (1976), *Genel Vergi Teorisi*, (Çev.) Salih Turhan, İÜ Yay. No: 2149, İstanbul.
- Seyidoğlu, Halil, (1992), *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Yayınları no. 4, Ankara.
- Şahin, Adnan, (2009), “*Kayıt dışı Ekonomi Ve Vergi Ahlakı Etkileşimi*”, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Şahin, Muhammet, (2011), “*Türkiye’de Vergi Uygulamaları Ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun Ve Gümüşhane İlleri Örneği*”, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Şenyüz, Doğan, (1995), *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa.
- Torgler, Benno, (2003A), “*Tax Morale: Theory And Empirical Analysis Of Tax Compliance*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Universitat Basel, Basel,
- Torgler, Benno, (2003B), “Tax Morale, Rule Governed Behaviour and Trust”, *Constitutional Political Economy*, Sayı 14, ss. 119-140, s. 136
- Torgler, Benno (2004a), “Tax Morale in Asian Countries”, Center for Research in Economics, *Management and the Arts (CREMA)*, Switzerland University of Basel, WWZ, Switzerland. Vol. 15, Iss. 2, pp. 1-34
- Torgler, Benno (2004b); “Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries,” *Working Paper*, No: 05, ss. 3-24.
- Torgler, Benno, (2004c), “Tax Morale Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries”, *CREMA Working Paper*, No: 2004-5, Basel.
- Torgler, Benno, (2005), “Tax morale and direct democracy”, *European Journal of Political Economy*, Sayı 21, ss. 525-531.
- Torgler, Benno, (2007), “*Tax Compliance and Tax Morale A Theoretical and Empirical Analysis*”, Edward Publishing, England.
- Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil, Demir, (2007), “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 / 3 (2007). 1 – 20, Ankara.
- Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil, Demir, (2008), “Ege Bölgesinin Vergi Ahlak Düzeyi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c. X, Sayı II, , ss. 355-373, Afyon.
- Yurdakul, Ali, (2013), *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Dora Yayıncılık, Bursa.

Yurdakul, Ali ve Deniz Turan, (2014), “Geçiş Ülkelerinde Vergi Ahlakı”,  
*Business and Economics Research Journal*, Volume 5 Number 1 2014  
pp. 123-141 ISSN: 1309-2448.