



T.C.  
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**OPTİMAL VERGİ HASILATININ ELDE EDİLEBİLMESİNDE  
VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİN ROLÜ**

**Hazırlayan**  
Yavuz Süleyman OĞUZ

Maliye Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

**Danışman**  
Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BARIŞ

TOKAT –2019

OPTİMAL VERGİ HASILATININ ELDE EDİLEBİLMESİNDE VERGİ  
AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİN ROLÜ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 05 / 07 / 2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Prof. Dr. Cuma ÇATALOLUK

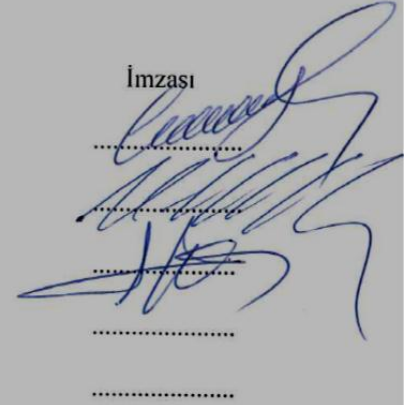
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZDEMİR

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BARIŞ

Üye : .....

Üye : .....

İmzası



Bu tez, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 21 / 06 / 2019 tarih ve 34 / 04 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Doç. Dr. İsmet TÜRKMEN  
Enstitü Müdürü V.



T.C.

GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BARIŞ danışmanlığında hazırlamış olduğum “Optimal Vergi Hasılatının Elde Edilebilmesinde Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Rolü” adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

(07/08/2019)

Yavuz Süleyman OĞUZ

# OPTİMAL VERGİ HASILATININ ELDE EDİLEBİLMESİNDE VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİN ROLÜ

## ÖZET

Vergi uyumunu sağlamada klasik caydırıcı yöntemlerin yetersiz kaldığı günümüzde verginin sosyo-psikolojik yönü giderek önem kazanmaktadır. Gelişen ve büyüyen ekonomilerin en büyük sorunlarından biri kamusal hizmetlerin yerine getirilebilmesi için vergi hasılatının maksimum seviyelerde gerçekleştirilmesidir. Bu çalışmada vergi hasılatının optimal seviyeye ulaşabilmesinde vergi ahlakı ve vergi bilincinin etkisinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda OECD'ye üye ülkelerin 1981-2014 yılları aralığında oluşan vergi hasılatı, vergi yükü, kayıt dışı ekonomi ve vergi ahlakı verileri dönemler itibari ile incelenmiştir. Ayrıca vergi ne üzerinden alınmalı (gelir, servet, harcama) sorunsalı da analizlere eklenerek ülkeler ve dönemler arası değerlendirmeler yapılmıştır. Dünya Değerler Anketinin uygulandığı 6 dalga baz alınarak bu verilerin değerlendirilmesine ilişkin dönemler belirlenmiştir. İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün Asya, Avrupa, Avusturalya, Güney ve Kuzey Amerika'dan birçok ülkeyi içeren yapısı ile kapsamlı bir değerlendirme yapılmasına imkan sağlanmıştır.

Sonuçta her ülkenin vergi hasılatının farklı verilerden etkilendiği ve vergi ahlakının vergi hasılatına etkisinin ülkeden ülkeye farklılık arz ettiği belirlenmiştir. İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü içerisinde vergi hasılatı yüksek düzeyde olan bazı ülkelerin vergi ahlakı verilerinin de yüksek olduğu belirlenmiştir. Ancak vergi ahlakı ve vergi hasılatı arasındaki ilişki açısından İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ülkelerinin tamamı için genel bir yargı elde edilememiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi ahlakı, Vergi bilinci, Vergi hasılatı, Vergi yükü, Kayıt dışı ekonomi.

## **THE ROLE OF TAX MORALE AND TAX AWARENESS IN OBTAINING OPTIMAL TAX INCOME**

### **ABSTRACT**

The socio-psychological aspect of the tax is gaining importance nowadays when the classic deterrent methods in tax compliance are insufficient. One of the biggest problems of developing and growing economies is to realize tax revenues at maximum levels in order to fulfill public services. In this study, it is aimed to evaluate the effect of tax morale and tax awareness on the optimal level of tax revenue. In this context, tax revenues, tax burden, shadow economy and tax morale data for the period between 1981 and 2014 of the member countries of the OECD were examined. In addition, the problem of tax (income, wealth, expenditure) should be added to the analysis of the problem and the inter-country and inter-country evaluations were made. The periods for the evaluation of these data were determined based on 6 waves based on the World Values Survey. The Organization of Economic Co-operation and Development provided a comprehensive assessment of the structure of many countries from Asia, Europe, Australia, South and North America.

As a result, it is determined that the tax revenue of each country is affected by different data and the effect of tax morale on tax revenue differs from country to country. It is also determined that the tax ethics data of some countries with high tax revenues are high in the Organization for Economic Cooperation and Development. However, in terms of the relationship between tax morality and tax revenue, a general judiciary could not be achieved for all the countries of the Economic Cooperation and Development Organization.

**Keywords:** Tax morale, Tax awareness, Tax revenue, Tax burden, Shadow economy.

## İÇİNDEKİLER

### OPTİMAL VERGİ HASILATININ ELDE EDİLMESİNDE VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİN ROLÜ

Bilimsel Etik Sayfası .....	i
Özet .....	ii
Abstract.....	iii
İçindekiler.....	iv
Tablolar Listesi .....	vii
Şekiller ve Grafik Listesi.....	ix
Kısaltmalar .....	x
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM:VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİN GENEL ÇERÇEVESİ</b> .....	<b>4</b>
1.1.Ahlak Kavramı ile Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci İlişkisi .....	4
1.2. Vergi Ahlakı .....	5
1.3. Vergi Bilinci .....	6
1.4. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci ile İlişkili Kavramlar .....	7
1.4.1. Vergi Uyumu ve Vergi Uyumu Modelleri .....	7
1.4.2. Vergi Zihniyeti.....	10
1.4.3. Kayıt Dışı Ekonomi .....	12
1.4.4. Vergi Psikolojisi .....	13
1.5. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Birleşenleri.....	14
1.5.1. Vergilemenin Sınırı.....	15
1.5.1.1 Vergilemenin Psikolojik Sınırı .....	16
1.5.1.2 Vergilemenin Mali Sınırı .....	16
1.5.1.3 Vergilemenin Ekonomik Sınırı.....	18
1.5.1.4 Vergilemenin Siyasal Sınırı .....	18
1.5.1.5. Vergilemenin Hukuki Sınırı.....	19

1.5.2. Sosyal Normlar .....	20
1.5.3. Vergi Adaleti.....	21
1.5.4. Vergi Kültürü.....	23
1.5.5. Vergi Algısı.....	26
1.5.6. Vergi Afları.....	26
1.5.7. Din ve Vatandaşlık Bilinci.....	27
1.5.8. Vergi Bürokrasisi ve İdare Açısından Etkinlik ve Denetim .....	28
1.5.9. Demografik Özellikler .....	29
<b>İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ HASILATI VE VERGİ YÜKÜNÜN BELİRLENMESİNDE VERGİLERİN AYRIMI.....</b>	<b>32</b>
2.1. Vergi Yüğü ve Vergi Hasılatına Genel Bakış.....	32
2.2. Vergi Türleri .....	33
2.2.1. Gelir Vergileri.....	34
2.2.1.1. Kişisel Gelir Vergisi .....	34
2.2.1.2. Kurumlar Vergisi .....	35
2.2.2. Harcama Vergileri.....	36
2.2.2.1. İktisadi Muamele ve Hukuki Muamele Vergileri .....	37
2.2.2.2. Genel Harcama Vergileri .....	38
2.2.2.2.1. Tek Aşamalı Vergiler (Toplu Muamele Vergileri) .....	39
2.2.2.2.2. Çok Aşamalı Vergiler .....	40
2.2.2.3. Özel Harcama Vergileri .....	41
2.2.3. Servet Vergileri.....	42
2.2.3.1. Servetten Alınan Vergiler .....	43
2.2.3.2. Servet Transferinden Alınan Vergiler.....	44
2.3. Gelir, Servet ve Harcama Vergilerinin Dolaylı ve Dolaysız Vergi Olması Yönüyle Değerlendirilmesi.....	44

<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİ İLE VERGİ HASILATI VE VERGİ YÜKÜ ARASINDAKİ İLİŞKİ</b> .....	47
3.1. OECD Ülkelerinde Vergi Ahlakı ile Vergi Yükü ve Vergi Hasılatı İlişkisi .....	47
3.1.1. OECD Ülkelerinde Vergi Ahlakı.....	48
3.1.2. OECD Ülkelerinde Vergi Yükü.....	54
3.1.3. OECD Ülkelerinde Vergi Hasılatı .....	62
3.1.4. OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi .....	67
3.1.5. OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ile Vergi Ahlakı İlişkisi.....	71
3.1.6. OECD Ülkelerinde Vergi Hasılatı ve Vergi Ahlakı İlişkisi .....	78
3.1.7. OECD Ülkelerinde Gelir, Servet ve Harcama Vergileri Bağlamında Vergi Ahlakının değerlendirilmesi .....	84
3.1.7.1. 1981-1984 dönemi .....	85
3.1.7.2. 1990-1994 dönemi .....	90
3.1.7.3. 1995-1998 dönemi .....	97
3.1.7.4. 1999-2004 dönemi .....	102
3.1.7.5. 2005-2009 dönemi .....	107
3.1.7.6. 2010-2014 dönemi .....	113
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b> .....	118
<b>KAYNAKLAR</b> .....	123
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	136



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 3.1:</b> Vergi Ahlaksızlık Endeksi.....	49
<b>Tablo 3.2:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Ahlakı (1981-1998) .....	51
<b>Tablo 3.3:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Ahlakı (1999-2014) .....	53
<b>Tablo 3.4:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Yüğü (1981-2017) .....	56
<b>Tablo 3.5:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Hasılatı (Ortalama Değerler /1981-2017 / Milyon ABD Doları) .....	63
<b>Tablo 3.6:</b> OECD Ülkelerinde Vergi Hasılatındaki Yüzdesel Artışın 7 Dalga Halinde Değerlendirilmesi .....	66
<b>Tablo 3.7:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonominin GSMH İçindeki Payı (%) .....	68
<b>Tablo 3.8:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonominin 3 Dönem Olarak Değerlendirilmesi (%).....	69
<b>Tablo 3.9:</b> OECD Ülkeleri Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Karşılaştırılması (1981-1998) .....	72
<b>Tablo 3.10:</b> OECD Ülkeleri Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Karşılaştırılması (1999-2014) .....	76
<b>Tablo 3.11:</b> OECD Ülkeleri Vergi Ahlakı ve Vergi Hasılatı Karşılaştırılması (1981-1998).....	80
<b>Tablo 3.12:</b> OECD Ülkeleri Vergi Ahlakı ve Vergi Hasılatı Karşılaştırılması (1999-2014).....	82
<b>Tablo 3.13:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde 1981-1984 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme .....	86
<b>Tablo 3.14:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde 1990-1994 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme .....	91
<b>Tablo 3.15:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde 1995-1998 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme .....	98
<b>Tablo 3.16:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde 1999-2004 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Kayıt Dışı Ekonomi (%), Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme .....	103

**Tablo 3.17:** OECD'ye Üye Ülkelerde 2005-2009 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Ahlakı ve Vergi Yükü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme ..... 108

**Tablo 3.18:** OECD'ye Üye Ülkelerde 2010-2014 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Ahlakı ve Vergi Yükü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme ..... 114



## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.1:</b> Vergi Ödemelerini ve vergi mevzuatına uyma isteklerini etkileyen faktörler	7
<b>Şekil 1.2:</b> Laffer Eğrisi .....	17
<b>Şekil 1.3:</b> Basitleştirilmiş Model .....	24
<b>Şekil 1.4:</b> Genişletilmiş Model .....	25
<b>Şekil 2.1:</b> Harcama Vergilerinin Sınıflandırılması.....	37

## GRAFİK LİSTESİ

<b>Grafik 3.1:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Yüğü (1981-1998) .....	57
<b>Grafik 3.2:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Yüğü (1999-2014) .....	60
<b>Grafik 3.3:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Yüğü (2015-2017) .....	61
<b>Grafik 3.4:</b> OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Hasılatı (Milyon ABD Doları) .....	65

**KISALTMALAR**

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>BDDK</b>	: Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>BSMV</b>	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
<b>EVK</b>	: Emlak Vergisi Kanunu
<b>EVS</b>	: European Values Survey (Avrupa Değerler Araştırması)
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>MTV</b>	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>OECD</b>	: Organisation For Economic Co-operation and Development (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
<b>OEEC</b>	: Organisation for European Economic Co-operation (Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı)
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>WVS</b>	: World Value Survey (Dünya Değerler Araştırması)
<b>VİV</b>	: Veraset ve İntikal Vergisi

## GİRİŞ

Devletlerin sürekli artan kamu harcamalarının finansman gerekliliği ve bu finansman kaynaklarından en önemlisi olan vergi gelirlerindeki optimal seviyenin belirlenme ihtiyacı vergi uyumunun ve buna etki eden faktörlerin sürekli olarak araştırılmasına neden olmuştur. Vergilendirmede devlet ve yükümlü olarak iki taraf bulunması ve bu iki tarafın birbirleri ile sürekli etkileşimi son dönemde vergilendirmenin sosyo-psikolojik boyutunu ön plana taşımıştır. Vergi zorunlu bir ödemedir ancak yükümlülerin vergiyi nasıl algıladıkları, vergi ahlak düzeyleri, vergiye karşı oluşan bilinçleri/farkındalıkları, siyasal iktidardan beklentileri, vergi adaleti, vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi gibi faktörler vergiye karşı tepkiyi belirlemektedir. Bu tepki vergiyi ödeme yönünde olabileceği gibi vergiden kaçınma veya vergi kaçırma şeklinde ortaya çıkabilir. Vergilendirmenin diğer tarafı devlet olarak değerlendirildiğinde, vergi idaresinin etkinliği, kamu harcamalarının verimliliği, vergi mevzuatının anlaşılabilirliği, vergi afları, gelir dağılımının adaletli olması gibi faktörler vergi ahlak ve bilincinin yerleşmesinde dolayısıyla vergi uyumunun sağlanmasında önem arz etmektedir. Maksimum düzeyde yerleştirilmiş vergi uyumu ile vergi hasılatının optimal düzeyine ulaşabilmesi yükümlü ile devlet arasında iyi analiz edilmiş adaletli psikolojik bir anlaşmanın varlığına bağlıdır.

Vergilemede bir diğer önemli husus ise, verginin gelir, servet ve harcama unsurları arasında nasıl dağıtılacağıdır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler artırıldığında tasarruf eğilimi artırıcı ancak gelir dağılımı bozucu bir etkiye neden olmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler arttıkça bu durumun tersi bir eğilim görülmektedir. Bu konu vergilendirmede adalet ve etkinlik çatışması (trade off) kapsamında en eski tartışmalardan biridir. Klasik Maliye anlayışı verimli vergilerin adaletsiz, adil vergilerin ise verimsiz olduğu düşüncesindedir. Özellikle dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımında, alım-satım ve tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerin fiyat içerisinde gizlenmiş yapısı nedeniyle yükümlü tarafından hissedilmeden ödenmesi vergi hasılatı üzerindeki olumlu etkiye sahiptir. Ancak vergilemede şahsiyet ilkesi ile bağdaşmayan bu durum yükümlülerin şahsi durumları değerlendirilmeden alınan verginin adaletsiz olduğunu göstermektedir. Dolaysız vergiler ise gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesine imkan sağladığından vergilemede adalet ilkesinin uygulanmasına daha uygundur. Dolaysız vergiler, tespit edilmesi kolay ve vergi

kaçırmaya müsait vergilerdir. Klasik Maliye anlayışı her ne kadar dolaysız vergileri verimsiz olarak görse de günümüzde birçok gelişmiş ülkenin vergi hasılatının büyük bir kısmını bu vergiler oluşturmaktadır. Harcama, gelir ve servet unsurlarının herhangi birinin vergilendirilmesinden vazgeçmek mümkün değildir. Vergi gelirlerinin optimum seviyesi ancak bu unsurların ideal karışımının varlığı ile mümkündür.

Vergi ahlakı ve bilinci birçok faktörden etkilenmektedir. Bu faktörlerden vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi boyutu öne çıkmaktadır. İdeal bir vergi hasılatının elde edilebilmesinde özellikle psikolojik vergi yükü seviyesinin belirlenmesi ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması gerekmektedir. Vergi yükünün baskılayıcı etkisinin hafifletilmesi ve kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması toplumsal vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşmasında önemli etkiye sahiptir. Vergi ahlakı ve vergi bilinci yerleşmiş toplumlarda vergiye karşı tepki ödeme yönünde olacağından vergi hasılatı da yükselme eğiliminde olacaktır.

Bu çalışmada, vergi ahlakı seviyesi ve vergi yükü düzeyi arasında negatif bir korelasyon olduğu, vergi ahlakı seviyesi ve vergi hasılatı düzeyi arasında pozitif bir korelasyon olduğu, vergi ahlakı ve kayıt dışı ekonomi arasında negatif bir korelasyon olduğu ve gelir vergileri harcama vergilerine göre yüksek olan ülkelerin vergi ahlakı düzeylerinin de yüksek olduğu hipotezleri kapsamında OECD ülkeleri analiz edilerek sonuçlar elde edilmiştir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada vergi ahlakı ve vergi bilincinin genel çerçevesi ve bağlantılı olduğu kavramlar işlenmiştir. Daha sonra vergiler, vergi ahlakı ve bilinci, vergi yükü ve vergi hasılatı konusundaki genel durumuna ulaşmak amacıyla, ayrıma tabi tutulmuş ve OECD ülkelerinin bu vergi ayrımı sonucu genel durumu Dünya Değerler Araştırması (WVS) verileri kullanılarak analiz edilmiştir.

‘Optimal Vergi Hasılatının Elde Edilebilmesinde Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Rolü’ adlı tez çalışmasının birinci bölümünde ahlak ve vergi ahlakı arasındaki ilişki, vergi ahlakı ve vergi bilinci kavramı, vergi ahlakı ve vergi bilinci ile ilişkili kavramlar, vergi ahlakı ve vergi bilincinin bileşenleri incelenmiştir.

İkinci bölümde ise vergi hasılatı ve vergi yükünün belirlenmesinde vergilerin ayrımı konusuna değinilerek vergiler gelir, servet ve harcama vergileri olarak sınıflandırılmıştır. Bu ayrıma ek olarak vergilerin dolaylı ve dolaysız vergi olma durumuyla ilgili olarak da genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise OECD'ye üye 36 ülkenin 1981 ve 2014 yılları arası vergi ahlakı, vergi yükü, kayıt dışı ekonomi ve vergi hasılatı verileri önce ayrı ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulmuş daha sonra karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Son olarak bütün veriler birleştirilip oluşan tablolar ile bütünleştirilerek bir analiz yapılmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİN GENEL ÇERÇEVESİ

#### 1.1. AHLAK KAVRAMI İLE VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİ İLİŞKİSİ

Tarih boyunca tartışılan ve uzlaşmamış bir kavram olan ahlak, maliye alanı ile yakın bir ilişki içindedir. Birçok düşünür ahlak kavramını farklı şekilde tanımlamıştır. Eflatun ahlakı, iyilik ve erdem olarak, Kant, her zaman ve her yerde neyin yapılması gerektiğini değil, neyi istememiz gerektiğini savunan fikirdir şeklinde ifade etmiştir. Mandaville'ye göre ahlak, içi boş bir kavramdır. Çıkarları olmayan insanların toplum yararına ve ahlaka uygun davranmayacağını savunmaktadır. Bacon'a göre ahlak ise, içinde dini değerler olmasa bile sahip olunabilecek bir durumdur (Aktan, 2004: 21-23).

Akarsu (1998: 10) ahlâkı, *“belli bir dönemde yaşayan insan topluluklarınınca kabul edilmiş, insanlar arasında ilişkileri düzenleyen geleneksel davranış kurallarınının, yasalarının, ilkelerinin bütünü veya kapsamı toplumlara veya zamana göre değişen değerler alanı”* olarak ifade etmiştir. Ahlak, içinde iyiyi, erdemi, özgürlüğü, adalet ve sorumluluğu harmanlayan ve dengeleyen kuralları kapsar.

Ahlak pratik ve kuramsal ahlak olarak iki yönlü incelenmiştir. Alexis Bertrand (2001), kuramsal ahlakı; eylemlerin “kanun, sebep ve gayesi” ile ilgilenen bir alan olarak ifade ederken, pratik ahlakı ise bireyin tüm canlılarla olan karşılıklı ilişkisinin önemsendiği ve bireysel ile toplumsal ahlakın görevlerinin ve bu görevlerin kaynaklarının incelendiği bir alan olarak belirtmiştir. Vergi ahlakı pratik ahlak alanı içerisinde incelenmektedir.

Vergiye karşı davranışların oluşmasında vergi ahlakı genel ahlaktan ayrılan bir kavramdır. Vergi ahlakının genel ahlaktan çok farklı olması, genel ahlakı çok yüksek bir bireyin, vergi ahlakının çok düşük olması durumu ile açıklanabilir. Birey bu durumu ahlak eksikliği olarak düşünmemektedir. Devletin vergilemede adil olmaması, sık çıkarılan vergi afları sonucunda vergi ödememek kurnazlık olarak algılanıyor, suç olarak değerlendirilmiyor ise vergi ahlakı zedelenmiş demektir. Devletin vergi gelirlerini nerede, nasıl harcadığı ile konusunda toplumda güvensizlik söz konusu ve bu durum artış göstermekte ise vergi ahlakının daha oluşmamış olduğu değerlendirilebilir. Vergi ahlakı, toplumların sosyal ve kültürel yapılarındaki değişikliklerden dolayı



toplumdan topluma, zamandan zamana farklı olabilmektedir. Bir toplumda vergi ahlakının gelişmişlik düzeyi, uygulamaya konulacak vergilerin başarısını etkileyen en önemli etkidir (Çataloluk, 2008: 218).

Shmölders (1976) vergi ahlakının genel ahlaktan farklı olduğunu ve vergi ahlakının genel ahlaka göre çok daha düşük düzeyde olduğunu ileri sürmüştür. Vergi ahlakı yüksek olan bir yükümlü ise, vergi borcuna büyük bir sadakat göstererek onu ilk fırsatta ödemeyi düşünür (Şenyüz, 1995: 32). Burada üzerinde durulması gereken konu yükümlülerin vergi ödemeyi ahlaklı olmanın bir gereği olarak görüp görmemeleridir. Vicdan sahibi kişilerin de yükümlülüklerini yerine getirmemeleri ve vergi kaçakçılığı yapmaları, kısmen verginin zorlayıcı niteliğinden kısmen de vergileri toplayan ve kullanan devlete karşı güvensizlikten kaynaklanmaktadır (User, 1992:29). Vergi ahlak ve bilincinin yerleşmiş olduğu toplumlarda vergi ödemenin ahlaklı olmanın bir göstergesi olduğu, vergi kaçırmanın ise toplumdan dışlanmaya varan psikolojik tepkilerle cezalandırıldığı bilinmektedir.

## 1.2. VERGİ AHLAKI

Vergi ahlakı, yükümlülerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında almış oldukları tavır olarak tanımlanmaktadır. Burada vergi ahlakından söz ederken, ahlak kavramının bireyin ait olduğu toplumdaki görevlerini daha iyi yapabilmek için, yaşadığı dönemin uyulması gereken töresel ve hukuki normlarını içtenlikle benimsemesi anlamında kullanıldığını vurgulamak gerekir. Yani, çağdaş sosyal bilimlerde ahlak, felsefi ya da teolojik bir kavram değil, toplumun erdemli saydığı davranışların benimsenmesi anlamında ele alınmaktadır (Shmölders, 1976: 106-107).

Yükümlülerin vergi kanunlarından kaynaklı görevlerini gerçeğe uygun olarak yerine getirmesi kapsamında davranışlarının düzeyine vergi ahlakı denilmektedir (Akdoğan, 2005: 181). Nadaroğlu (1998: 278), vergi ahlakının genel kültür seviyesinin bir fonksiyonu olduğunu, kültür seviyesi ile iktisadi seviyenin paralel bir seyir izlediğini, vergi ahlakının gelişmiş ülkelerde daha ileri düzeyde olduğunu belirtmiştir. Song ve Yarrow (1978: 444) ise vergi ahlakını, yükümlülerin devlet ile aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak ifade etmişlerdir.

Vergi ahlakı literatüründeki ilk araştırmalar, 1960'lı ve 1970'li yıllardan itibaren Günter Schmölders başta olmak üzere Alman bilim adamları tarafından kurulan Köln Vergi Psikolojisi Okulu'nda başlatılmıştır. Ekonomik olguların sadece geleneksel bakış

açısıyla analiz edilmemesi gerektiğini vurgulamışlardır. Ayrıca vergi ahlakını vergi uyumu ile ilgili bir tutum olarak düşünmüşlerdir. Anketlerinde, öznel vergi yükünü vergi ahlak düzeyinin bir göstergesi olarak kullanmışlar ve işsizlerin çalışanlardan daha düşük bir vergi ahlakına sahip olduğunu tespit etmişlerdir (Torgler, 2003: 5).

Vergi ahlakını derinlemesine incelemeye çalışan Torgler'e göre vergi ahlakı, yükümlülerin vergi ödemek için istekli olma durumu ve vergi ödemeye karşı içsel bir motivasyondur (Torgler, 2003: 25). Burada bahsedilen içsel motivasyon (intrinsic motivation) yükümlülerin hiçbir zorlama ve baskı altında olmadan sorumlu oldukları vergileri gönüllü olarak ödemelerini ifade etmektedir.

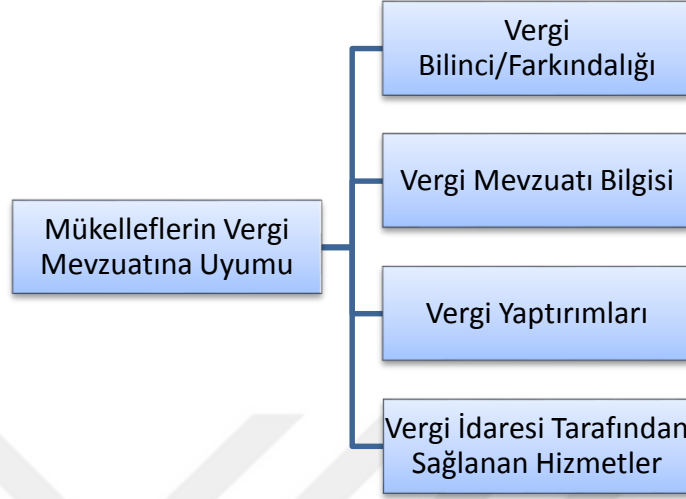
### **1.3. VERGİ BİLİNCİ**

Vergi bilinci, verginin farkında olma durumudur. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde verginin gerekliliğinin farkında olan yükümlülerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken bu konudaki motivasyon düzeyi vergi bilinci olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2005: 180).

Vergi bilincini, verginin devlet faaliyetlerinin sürdürülebilmesi ve toplum ihtiyaçlarının giderilmesi konusunda, öneminin farkında olunması ve bu suretle vergi ödevini gerektiği üzere yerine getirme çabası şeklinde değerlendirmek mümkündür. Ancak vergi bilinci, yükümlünün ödediği verginin sadece farkında olmasını değil aynı zamanda nasıl ve nereye harcandığını denetlemesini de ifade etmektedir (Şener, 1997: 8-9). Kamil (2015), vergi mükelleflerinin vergi ödemelerini ve vergi mevzuatına uyma isteklerini etkileyen faktörleri dört gruba ayırmaktadır.

Vergi bilinci, vergi ödemek için içsel motivasyon olan vergi ahlakının yerleşmesi için kazanılması gereken bir duyarlılıktır. Bilinç ya da farkındalık, gerçeğin anlaşılmasındaki ve gerçeğe nasıl tepki verileceği ya da nasıl cevap alınacağı konusundaki insan unsurudur. Bilinç, insanların farkındalığını, geçmişini ve gelecekteki olasılıkları içermektedir. Vergilendirmenin kamuoyu farkındalığı, vergi mükelleflerinin vergi tahsilatında dezavantajlı olmadıkları ve zorlama hissetmedikleri için vergi ödemek istedikleri anlamına gelir Ancak, vergi bilinci genellikle vergileri toplumdan toplamak için bir engel veya sorundur. Çünkü yükümlüler ödedikleri verginin somut tazminat / karşılık şeklini bilmek isterler (Kamil, 2015: 106). Şekil 1.1'de mükelleflerin vergi mevzuatına uyumunu etkileyen faktörler sunulmuştur.

Şekil 1.1: Vergi Ödemelerini ve vergi mevzuatına uyma isteklerini etkileyen faktörler.



Kaynak: Kamil,2015

Santi (2012) vergi bilincinin vergi mükelleflerinin davranışları üzerinde önemli bir olumlu etkisi olduğunu savunmaktadır. Yükümlüler vergi görevlerini doğru bir şekilde yerine getirebilmek için vergi mevzuatını açıkça anlamalıdır. Başka bir deyişle, bu anlaşılabilirlik yükümlülerin vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödemelerini sağlamak için gereklidir. Vergi mevzuatı ve düzenlemelerinin bilinmesi, insanların ödemelerinin amacının farkına vardıkları için insanların vergi ödeme motivasyonunu artırır. Vergi bilincinin artırılması, yolsuzluk ve dolandırıcılık seviyesini en aza indirebilir ve vergi cezalarıyla birlikte kullanılabilir.

#### **1.4. VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİ İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR**

Vergi ahlakı ve vergi bilinci ile ilgili birçok kavram bulunmaktadır. Vergi uyumu başta olmak üzere vergi zihniyeti, kayıt dışı ekonomi ve vergi psikolojisi kavramları vergi ahlakı ve vergi bilinci ile iç içe olan kavramlardır. Bu kavramlar vergi ahlak ve bilincini hem etkileyen hem de ondan etkilenen faktörler içermektedir.

##### **1.4.1. Vergi Uyumu ve Vergi Uyumu Modelleri**

Genel olarak vergiye uyum kavramı, yükümlülerin vergi görevini kendiliğinden ve isteyerek (gönüllü) yerine getirmelerini ifade etmektedir. Etkin bir vergi sisteminin varlığı vergiye uyum ile söz konusu olabilir.

Vergi uyumunda idare ve yükümlü olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Burada idare etkin ve verimli bir şekilde en az maliyetle vergilerin toplanmasını hedeflemekte yükümlü ise toplanan vergilerin etkinliğini tartarak ödeme gücüne göre minimum vergiyi ödemeyi istemektedir. Buradan anlaşılacağı üzere vergi uyumu, vergi oranları, vergi yükü, denetim ve cezalar, genel ekonomik yapı, hükümet-vatandaş ilişkileri, vergi idaresinin etkinliği, vergi ahlak ve bilinci gibi birçok faktör tarafından belirlenmektedir.

Birçok araştırmacı vergi ödemek için içsel motivasyon olarak görülen vergi ahlakının yüksek vergi uyumluluğunu açıklamaya yardımcı olabileceğini öne sürmüştür (bkz. Örneğin Schwartz ve Orleans 1967, Lewis 1982, Roth, Scholz ve Witte 1989, Alm, McClelland ve Schulze, 1999, Pommerehne, Hart ve Frey 1994, Frey, 2003, Frey ve Feld 2002, Feld ve Tyran 2002, Torgler 2003). 1990'lı yıllara gelindiğinde vergi uyumunu açıklamada vergi ahlakının etkisi daha çok irdelenmeye başlamıştır. Özellikle denetim ve ceza olasılığının düşük olduğu durumlarda bile yükümlülerin vergilerini ödemeleri vergi uyumu literatüründe temel araştırma alanı haline gelmiştir. Bu bağlamda, Erard ve Feinstein (1994), uyum davranışının makul bir açıklamasını sağlamak için ahlaki düşünceleri modellere entegre etmenin önemini vurgulamaktadır. Long ve Swingen (1991), yükümlülerin büyük bir bölümünün dürüst olduğunu ve vergiden kaçınmama eğiliminde olduğunu, Frey (1999) ise dürüst olma durumunun yükümlülerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarını hiç düşünmemelerini sağladığını belirtmektedir.

İdeal bir vergi sisteminin oluşturulması için temel şart olan vergi uyumunu açıklamada iki model öne çıkmaktadır. Bunlar Allingham-Sandmo Modeli, Rasyonel Beklentiler Teorisi veya Caydırma Modeli olarak bilinen klasik yaklaşım diğeri ise Ahlaki Duygular Teorisi veya Tutumsal Yaklaşım olarak bilinen Sosyal-psikolojik Yaklaşım'dır. Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu Modeli'nin ise Klasik ve Tutumsal Yaklaşım'ı harmanlayan yapısı ile üçüncü bir model olarak görülmesi muhtemeldir.

Beklenen fayda maksimizasyon analizine dayanan ekonomik yaklaşıma göre, Allingham ve Sandmo Modeli, vergi kaçakçılığı kapsamının, tespit olasılığı ve ceza derecesi ile negatif korelasyon içinde olduğu şeklindeki resmi bir model sunmuştur. Bununla birlikte, bu model birçok yazar tarafından eleştirilmiştir (Torgler, 2003: 5).

Klasik modelde yükümlüleri çok az vergi ödemek isteyen veya vergi ödememek isteyen homo economicus olarak görmekte ve vergi ödemenin sosyal ve psikolojik yönü göz ardı edilmektedir.

Her ne kadar klasik modelde ilk etapta vergi uyumunda bir artış gözlenmekte ise de caydırıcılık tekniklerinin ağırlığı arttıkça bu durum vergi uyumu üzerinde dışlayıcı bir etki ortaya çıkarabilmekte ve vergi uyumu azalabilmektedir (Frey ve Feld, 2002: 8,9).

Klasik yaklaşımın vergi uyumunu açıklamada eksik kaldığı ve sosyal- psikolojik unsurların dahil edilmesi gerektiğini gösteren birçok çalışma yapılmıştır. Shmolders (1959), vergi uyumu konusunda “mali psikoloji” yaklaşımının kullanılması gerektiğini savunmuştur. Song ve Yarbrough (1978) vergi uyumunun sağlanmasında vergi ahlakının, Akerlof (1980) ise sosyal geleneklere bağlılığın etkili olduğunu belirtmiştir. Vergilendirme üzerindeki sosyal etkileri incelemek amacıyla Spicer ve Becker (1980) tarafından iki ampirik çalışma denenmiş ancak karmaşık sonuçlar elde edilmiştir. Daha sonra Weck (1983) tarafından yapılan ampirik çalışmada, vergi ahlakı ile gölge ekonomisinin büyüklüğü arasında negatif bir korelasyon olduğu ve vergi ahlakının diğer değişkenlere göre gölge ekonomisinin büyüklüğü konusunda daha fazla etkili olduğu belirlenmiştir (Torgler, 2003b: 4). Jackson ve Milliron tarafından etiketlenmiş olan niyet teorisi, tutumlar, niyetler ve davranış arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Bu ilişkinin öncü modeli Fishbein ve Ajzen tarafından geliştirilmiş ve Lewis (1982) tarafından vergi uyum modeline uyarlanmıştır (McGill, 1988: 18, 19). Baldry (1987), klasik yaklaşımın vergi kaçırmanın analizi için iyi bir temel sağladığını ancak vergi kaçırmanın ahlaki maliyetleri olduğunu ve vergi kaçırma teorisine ahlaki duyguların dahil edilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Kanninen ve Pääkkönen (2006: 4), Gordon’un çalışmasında, kaçınma masrafının vergi kaçırmayan vergi mükellefleri oranında arttığını varsayarak, kaçakçılık kararına sosyal normları dahil ettiğini, Brekke ve diğerlerinin yaptığı çalışmada ise, ahlaki normlarda insanların kendilerini sosyal olarak sorumlu bireyler olarak gördüklerini varsaydığını belirtmiştir.

Mali bağlantı ve optimal vergi teorisi yaklaşımı ise incelediğimiz iki modelin harmanlanması olarak değerlendirilebilir. Literatürde, rasyonel bir vergi mükellefi modelinde ahlaki kısıtlamaları entegre etmemizi sağlayan iki ilginç teori bulunmaktadır. İlk teori özgecil bir yaklaşımdır. Burada, vergi mükellefleri sadece kendi refahlarıyla

ilgilenmekle kalmazlar, aynı zamanda genel refahla da ilgilenirler. İkincisi “Kantçı” ahlak anlayışıdır. Kant'ın ahlak tanımına geniş anlamda bağlı olan bu yaklaşım, bir vergi mükellefinin diğer tüm vergi mükelleflerinin de ödeyeceği adil bir vergi olduğu varsayımına dayanmaktadır. Yanlış beyan, vergi mükellefinin kendi imgesinde kaygı, suçluluk veya azalma yaratır. Vergi mükellefinin bu maliyetleri ancak vergi payının adil olarak tanımlanmış olandan daha yüksek olduğuna inanması halinde hissettiği varsayılmaktadır (Torgler, 2003: 84). Burada mali bağlantı ve optimal vergi teorisi özgecil yaklaşım ile kantçı yaklaşım özelliklerinden faydalanmakta ve eksik bulunduğu unsurları da eklemektedir.

Mali bağlantı ve optimal vergi teorisi modeli, mükellefler ile devlet arasındaki vergileme ilişkisi konusunda güven, saygı, sadakat ve işbirliği içinde oluşan psikolojik bir sözleşme olarak ifade edilmektedir. Kamu harcamaları ile vergiler arasında karşılıklılık esasına dayanan mali değişim (mali bağlantı) ilişkisi olarak değerlendirilmektedir. Yükümlülerinin mali farkındalık ve vergi bilinci seviyesi ile mali bağlantı arasında karşılıklı etkiler gözlemlenmektedir. Vergi ödeme konusunda caydırıcı yöntemler ile bu yöntemlerin uygulanması ve yükümlülerin ödedikleri vergiler sonucunda katlanılan ahlaki maliyetlerin ilişkisi irdelenmektedir (Kitapçı, 2011: 35).

Kamu harcamalarının büyük payı vergiler ile finanse edildikleri için, vatandaşlar ödedikleri vergilerin karşılığı şeklinde düşünmektedirler. Mali bağlantı (fiscal connection), vergiler ile kamusal harcamaları arasındaki karşılıklılık ilişkisine dayanmaktadır. Mali bağlantı, vergilerin yükümlüler tarafından içselleştirilmesi daha da önemli olarak demokrasinin toplum tarafından kabulü ve yerleşmesi açısından da önemlidir. Mali bağlantı bilinci, siyasal otoritelerin vergileme ve kamu harcaması konusunda denetleyici tavrı ile dikkatli olmaya zorlayacaktır. Demokrasinin kurumsallaşması için toplum tarafından bu ilişkinin (mali bağlantı) kurulması son derece önemlidir (Demir, 2009: 223).

#### **1.4.2. Vergi Zihniyeti**

Zihniyet (mentalite) kavramsal olarak "birey veya bireyler için gerekli olan bir düşünce ve düşünme biçimi" olarak değerlendirilmektedir. Fernard Braudel (2017) zihniyeti, toplumun her kitlesini harekete geçiren ve ona nüfuz eden bir medeniyet olgusu olarak tanımlamaktadır.

Zihniyet kavramı ile kültür kavramını birbirinden ayırmak zordur. Çünkü zihniyet kavramının kültür kavramı ile birleştiği görülebilmektedir. Ancak bu durumda içsel kültürle dışsal kültürü farklı olarak değerlendirmek gerekir. İçselleştirilmiş kültür, normlar ve tasarımların oluşturduğu, sistemli değerler bütünüdür. Bu şekilde düşünüldüğünde içselleştirilmiş kültür, bireyler üstüdür; yani bir bakıma bütünleştirilmiş bir bilinci ifade etmektedir. Dışsallaştırılmış kültür ise kültürel öncüller sistemine bağlı ifadelerin dar ve basit bir anlamında sanatsal ve edebi üretimlerdir. Bu nedenle zihniyet içselleştirilmiş kültürle bağlantılıdır. Öyle ki, zihniyet denildiği zaman birey tarafından kültürün içerdiği norm ve değerlerin içselleştirilmesi sonucu edinilen ortak yargılar ağı ifade edilmektedir (Aygül, 2013: 70).

Vergileme zihniyeti, vergiyi koyan idarenin sahip olduğu ideoloji, ekonomik ahlak ve örf ile harmanladığı ekonomik ve siyasi örgütlenme birleşiminin etkisi ile oluşmuş ve devleti yöneten çoğunluk anlayış içinde içgüdüsel hale gelmiş vergilemeye ilişkin temel anlayışlardır (Mutlu, 2009: 16).

McKerchar vd (2013:7) yaptığı çalışmada, ilk olarak Strümpel (1969)'in bir kişinin vergi ödemeyi istemesini tanımlamak için vergi zihniyeti terimini kullandığını ve Strümpel'in bu terimi Schmolders'in (1959) vergi mükelleflerinin vergi yükü konusundaki tutumlarına ilişkin çalışmalarından faydalanarak elde ettiğini belirtmektedir. Lewis (1979) bu çalışmayı kullanarak vergi zihniyetine ilişkin (yani vergi kaçakçılığına karşı olumlu ya da olumsuz bir tutum) deneysel bir değerlendirmede bulunmuştur. Lewis, vergi zihniyetinin ülkeler arasında, değişim faktörleri, sosyal yönelim ve demografik özellikler bakımından farklılık gösterdiğini tespit etmiştir. Lewis'e göre, vergi zihniyetinin basit bir "genel faktörü" olmamakla birlikte bireysel tutumların belirleyicileri, bireylerin ne kadar vergi ödedikleridir. Ayrıca daha yüksek ücretli bireylerin daha az ödemeye istekli oldukları sonucuna varmıştır.

Schmolders (1976:101,102) vergilemenin sınırlarının öncelikle psikolojik nitelikte sınırlar olduğunu vurgulamıştır. Bu durumda optimal vergi noktasının psikolojik etkiler tarafından belirlenen vergilemenin üst sınırları içinde kaldığını, toplumdan topluma değişen bu sınırların yükümlü devlet ilişkileri ve fedakarlık duygusu gibi etmenleri içine alan vergi ahlakı ve vergi zihniyeti düzeyi kapsamında meydana geldiğini belirtmiştir.

Vergi zihniyetini sistematik bir bakış açısıyla incelerken, vergi ahlakını belirleyen faktörleri ve dolayısıyla vergi zihniyetini ayırt etmek önemlidir. Torgler (2003), tezinde üç ana faktöre değinmiştir: güven, idari faaliyet ve sosyal normlar. Güven, vergi mükelleflerini vergi ödemeye doğrudan teşvik eden temel unsurlardan biri olarak görülmektedir. Eğer vergi mükellefleri hem hükümete hem de vergi makamlarına güveniyorlarsa, adil davranmaya ve vergi ödemeye meyilli olacaklardır. Tarih, güçlü vergi sistemlerinin devlete dayalı güvene bağlı olduğunu kabul etmektedir. Bu nedenle, idari makamlar, vergilerin adil ödemesinde kilit bir unsur olarak güvene odaklanmalıdır. Buna ek olarak vergi mükelleflerinin belirli gruplara ayrılması, vergi ödemede motivasyonun öneminin grup içindeki sosyal etkileşimde de bulunduğunu göstermektedir. Ayrıca, bireyler ödemelerinin sosyal bir norm olduğuna inandıkları sürece vergileri ödeyeceklerdir.

#### **1.4.3. Kayıt Dışı Ekonomi**

Kayıt dışı ekonomi kavramı yapılan araştırmalarda yasadışı (illegal) ekonomi, resmi olmayan (informel) ekonomi, gölge (shadow) ekonomi, gizli (hidden) ekonomi, gözlemlenmeyen (unobserved) ekonomi, kaydedilmemiş (unrecorded) ekonomi, ikincil (second) ekonomi, kara (black) ekonomi, gri (grey) ekonomi ve paralel ekonomi gibi farklı şekillerde ifade edilmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi ifade etmedeki farklılık, ifadenin ekonomik, mali, siyasi, hukuki, ahlaki, sosyolojik, tarihsel, kültürel yönlerinin mevcut olması nedeniyle farklı alanlardaki araştırmacıların ilgi alanına girmesinden kaynaklandığı gibi, farklı ekonomik sistemler ile gelişmişlik düzeyine göre ülkelerdeki kayıt dışı ekonominin farklı şekillerde görülmesinden de kaynaklanmaktadır (Yılmaz, 2004: 15).

Kayıt dışı faaliyetler, resmi, yani kayıt altında hesaplanan milli gelirin (GSYİH) içinde yer almayan ve piyasa mekanizması içinde gerçekleşen ekonomik faaliyetler olup, bu faaliyetlerin kayıtlı/resmi GSYİH içindeki yüzdesel payları ise kayıt dışılık oranını vermektedir (Kızılot ve Çomaklı, 2004: 115).

Kayıt dışılıkta en büyük endişe kaynağı resmi milli gelir hesaplarının bir ülkenin ekonomisinin gerçek durumunu doğru şekilde göstermemesidir. Bu istatistiklerin ekonomik politikalar oluşturmak için kullanıldığı göz önüne alındığında, yanlış rakamlar uygunsuz politika yanıtlarına yol açabilir (Fleming vd, 2000: 391).



Weck (1983), vergi ahlakı ve kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişki ile ilgili yaptığı analizde, vergi ahlakı ile kayıt dışı ekonominin boyutu arasında negatif bir korelasyon olduğunu bulmuştur. Yine analizde bütün değişkenler içinde kayıt dışı ekonominin büyüklüğü konusunda en önemli etkiye vergi ahlakının sahip olduğunu belirlemiştir.

Kayıt dışı ekonominin meydana gelmesinde ve giderek artan bir seyir izlemesinde temel sebep, yükümlülerin idareye karşı dürüst davranmamalarıdır. Vergi ahlakı yükümlülerin idareye karşı dürüst davranmalarında ve böylelikle vergi uyumunun artırılmasında önemli bir faktördür. Vergi ahlâkında meydana gelecek azalma ise, yükümlülerin yasal olmayan tutumlarının maliyetini azaltmakta ve kayıt dışı faaliyette bulunma konusunda motivasyonunu artırmaktadır (Yurdakul, 2013: 108,109).

Kayıt dışı ekonomi, kanuni olup olmamasına bakılmaksızın haksız yoldan para kazanmanın meşrulaştırılmasına zemin hazırlamakta ve hesap sorulmayacağı fikrinin oluşmasını sağlayarak vergi bilincini, vergi ahlakını ve vergi ödeme motivasyonunu zedelemekte ve böylece vergi yükü dağılımındaki adaletsizliğini artırmaktadır (Kızılot ve Çomaklı, 2004: 115).

Kayıt dışı ekonomideki önemli bir artış vergi gelirlerinde önemli bir düşüşe ve dolayısıyla kamu mal ve hizmetlerinin miktar ve kalite olarak düşmesine neden olabilir. Vergi mükellefi, başkalarının kayıt dışı ekonomide çalıştığına inancı arttıkça, dürüst davranma konusundaki ahlaki maliyetleri düşmekte kendi faaliyetlerini kayıt dışı ekonomiye taşıyarak vergiden kaçma eğilimine yönelmektedir. Bu şekilde kamu sektörü faaliyetlerine uyum sağlama ve katkıda bulunma konusunda potansiyel içsel motivasyon dışlanmaktadır (Torgler vd, 2007: 25).

#### **1.4.4. Vergi Psikolojisi**

Vergilerin psikolojik etkileri toplumu oluşturan insan faktöründen kaynaklanmaktadır. Vergilemenin merkezinde insan ve toplum faktörünün olması şüphesiz bireyin ve toplumun psikolojisini de vergilemenin içine yerleştirmektedir. Ülkelere, zamana ve kişilere göre farklılıklar gösteren insan davranışları vergilerden etkilenmekte ve vergileri etkilemektedir. Şenyüz (1995 :5), vergi psikolojisinin önemini vergilerin milli gelirdeki payına bağlı olduğunu ve bu oranın yükseltilmesinin maliye politikası içinde vergilere daha etkin bir rol kazandıracağını ve insan davranışları hesaba katılmadan yapılan vergisel planlamaların eksik olacağını ifade etmiştir.

Vergi psikolojisi, vergi uyumunu, vergi politikalarının etkinliğini sağlama ve toplumsal ilişkileri düzenlemek açısından önemlidir. Vergi politikaları vergisel amaçlara ulaşmak için kullanılmaktadır. Devlet için ana amaç ise en az maliyetle en fazla vergi hasılatını gerçekleştirmektir. Vergi politikalarına karşı mükellef tepkileri politikaların etkinliğini belirlemektedir. Vergi politikaların yükümlülere içselleştirilmesi ve kabul görmesi için vergilerin konulması ve değiştirilmesi kararları alınırken yükümlülerin vergi konusundaki düşüncelerinin öğrenilmesi gerekmektedir. Vergilerin toplumsal ilişkileri düzenleme amacı yönüyle bakıldığında, konulan her verginin yükümlülere getirdiği yük ve bu yükün bazı toplumsal sınıflarca fazla hissedilmesi gelir dağılımında ve toplumsal huzurda zedelenmeye neden olmaktadır. Bu durum, kendisine adaletsiz davranıldığını düşünen yükümlünün devlete ve diğer sınıflara karşı tavır almasına neden olabilmektedir. Vergilemede adaletsizlik olgusu en fazla vergi ahlakına zarar vermektedir. Vergi ahlakı zarar gören yükümlülerde vergisel sorumluluklarını kaçınma/kaçırma yoluyla yerine getirmemektedir.

Yükümlülerin vergiye olan uyumlarının anlaşılabilmesi, vergilerin yükümlüler tarafından kabul edilmesi ve vergiye karşı aktif ve pasif tepkilerin kontrol altında tutulabilmesi için verginin psikolojik ve sosyal psikolojik yönü üzerinde daha fazla durulması gerekmektedir (Aydoğan Demirtaş, 2017: 15).

### **1.5. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Bileşenleri**

Vergi ahlakı ve vergi bilincinin şekillenmesini sağlayan birçok bileşen vardır. Bu bileşenlerden vergilemenin sınırı kavramı ile ne kapasitede vergi alınması gerektiği incelenmekte psikolojik, ekonomik, mali, siyasal ve hukuki sınırlar belirlenmektedir. Herhangi bir nedenle bu sınırların aşılması yükümlü psikolojisine yansiyarak vergi ahlakını zedeleyebilmekte ve yükümlünün vergi ödemek yerine ödememe ya da kaçırma gibi tepkilerine neden olmaktadır.

Bir diğer bileşen olan sosyal norm, başkaları tarafından benzer şekilde değerlendirilen ve kısmen sosyal onay veya onaylama ile sürdürülen bir davranış biçimini temsil eder. Diğer bireyler sosyal olarak kabul edilen davranış tarzlarına göre hareket ederlerse, birey de bu davranış tarzlarına uygun şekilde davranacaktır. Eğer diğer bireyler sosyal olarak kabul edilen davranış tarzlarına göre hareket etmeyi reddederse, bireyin davranışı diğer bireylerden etkilenerek şekillenecektir (Alm vd,

1995: 5,6). Sosyal normlar vergi ahlakı ve vergi bilincinin yerleşmesinde itici bir güç görevi görmektedir.

İyi bir vergi sisteminin temel özelliklerinden biri Adam Smith'in (2007) vergileme ilkelerinden biri olan vergilemede adalettir. Çünkü adil bir vergi sistemi ödeme gücü esasına göre yatay ve dikey eşitliği sağlayarak vergilemeyi gerçekleştirecektir. Adil vergilemenin olmadığı sistemler kayıt dışılığı özendirilmekte, vergi ahlakı ve vergi bilinci ise bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.

Toplumlar zaman içerisinde oluşan kültürleri ile yaşarlar. Kültür içselleştirdiği tüm verileri birlikte yaşamının gerekleri sayarak bir bilinç oluşturur. Bu bilinç toplum içindeki bireyleri yönlendirir. Vergi kültürü de toplumsal kültürün içinde bir veri olduğunda bireylerin vergiyi daha kolay içselleştirmeleri mümkündür.

Yükümlülerin vergiyi algılama şekilleri vergi ödeme konusunda motivasyonlarını belirlemektedir. Yükümlülerin bakış açısında farklılıklar olabilmekte vergiyi tümü ile gereksiz gören bireylerde olabilmektedir. Yükümlülerin algılarını etkileyen en önemli faktörler vergi yükü ve kamu hizmetlerinde etkinliktir.

Devletin vergi hasılatını artırmak ve vergi idaresinin yükünü hafifletmek amacıyla zaman zaman çıkardığı vergi afları vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir. Özellikle vergi afları tahmin edilebilir durumda ise vergi uyumundan uzaklaşma söz konusu olabilmektedir.

Yükümlülerin vatandaşlık bilinci ve dini inançları vergiye karşı tutumları konusunda belirleyicidir. Vatandaşlık bilinci ile hareket eden bir yükümlü vergiyi yerine getirilmesi gereken bir vatandaşlık görevi olarak görür. Yine vergiyi dini bir görev olarak gören yükümlü bu görevi dini duygularla yerine getirmektedir.

Vergilemede idare etkin bir görev üstlenmektedir. Çünkü idare vergi kanunlarının uygulayıcısı, bilgilendiricisi ve denetleyicisidir. Etkin bir idare bir taraftan bürokrasiyi azaltırken diğer taraftan vergi kaçırma eylemlerinin önüne geçerek vergi hasılatını artırabilecektir. Yükümlülerin mesleği, yaşı, cinsiyeti, medeni durumu, öğrenim durumu ve gelir düzeyi gibi demografik özellikleri vergiye karşı tutumunu etkilemektedir.

### **1.5.1. Vergilemenin Sınırı**

Vergileme belirli bir kapasiteye ulaştığında, mevcut vergileri artırma imkanının olmadığı ya da yeni bir verginin konulmasının mümkün olmadığı düzey vergilemenin

sınırını ifade etmektedir. Vergilemenin sınırları, psikolojik, mali, ekonomik, siyasal ve hukuki sınırlar olarak incelenmektedir.

#### ***1.5.1.1 Vergilemenin Psikolojik Sınırı***

Vergilemede psikolojik sınır, yükümlülerin davranışlarında vergilemenin mali verimliliğini düşürecek ya da vergilerin beklenmeyen tepkiler ortaya çıkarmayacağı seviyedir. Diğer bir ifadeyle, devlet varlık nedenini sıkıntıya sokmamak için belirli bir seviyede vergi almak zorundadır. İşte bu seviye vergilemenin psikolojik sınırıdır. Bu şekilde, psikolojik olarak vergilendirilebilir sınır ifadesi, yükümlülerin katlanabileceği seviyede kamu sektörü için bir üst sınır belirlemektedir. Bu sınır, kesin sayılarla ifade edilememektedir (Şenyüz, 1995: 21,22).

Vergilemenin optimal sınırını belirleyen ve tecrübe ile ilişkilendirilen unsur vergi ahlakıdır. Burada vergi ahlakını genel ahlaktan farklı olarak algılamak gerekmektedir. Vergi ahlakı, bireyin, toplumun biçtiği görevleri doğru bir şekilde yerine getirebilmesi için zamanın töresel ve hukuki normlarını içselleştirmesini ifade etmektedir. Verginin psikolojik sınırı, vergi ahlakı, vergi zihniyeti ve vergi adaleti gibi kavramların toplumsal yaşanmışlıkları ile ortaya çıkmıştır.

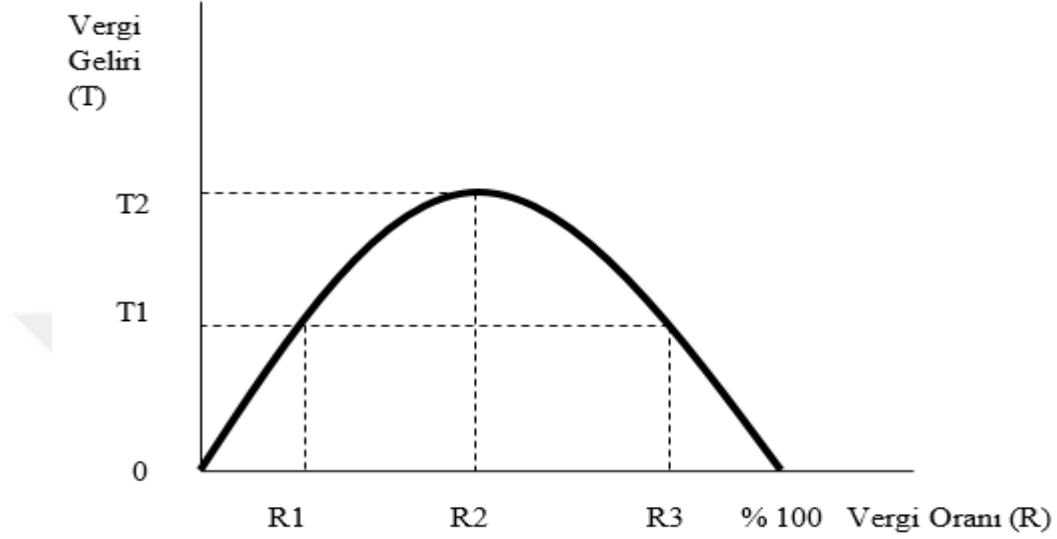
İnsanları ister homo-economicus olarak nitelendirelim ister ahlaki ve kültürel değerlere sahip kişiler olarak düşünelim bütün durumlarda vergilere karşı psikolojik bir tavrının olacağı kesindir. Vergi kapasitesinin belirleyicilerinden biri olan psikolojik sınır toplumların sosyo-kültürel durumlarından kişi başına düşen milli gelire kadar birçok durumu içermektedir (Haydanlı, 2015: 25).

#### ***1.5.1.2 Vergilemenin Mali Sınırı***

Devletin otorite gücüne dayanarak gelir gereksinimlerini karşılamak için yeni vergi uygulamalarına gitmesi, mevcut vergi oranlarının yükseltmesi veya istisna ve muafiyetlerin daraltılması gibi faaliyetleri yerine getirirken keyfiyetle davranması düşünülemez. Bu açıklama bizi vergilemenin mali sınırı kavramına ulaştırmaktadır. Bu durum vergi optimumu kavramı incelenerek açıklanabilir. Vergi optimumu, toplam net hasılatın (toplam hasılat- toplam maliyet) en yüksekte olduğu noktayı ifade etmektedir. Bu noktanın aşılması durumunda, gayrisafi hasılat artsa bile, safi hasılatta azalma meydana gelmektedir. Bu durum Alman Maliyeci Gerloff tarafından Vergi Hasılatı Kanunu/Vergi Masrafları Kanunu olarak tanımlanmıştır. Vergi oranları ve vergi hasılatı

arasındaki ilişkiyi gösteren Laffer Eğrisi de bu durumu ifade etmektedir. Laffer eğrisi şekil 1.2’de sunulmuştur.

Şekil 1.2: Laffer Eğrisi



Şekil 1.2’de vergi oranı ‘0’ iken vergi geliri de sıfıra eşittir. Vergi oranı R1 seviyesine kadar arttırıldığında vergi gelirinin T1 seviyesine ulaşacağını göstermektedir. Vergi oranı R2 seviyesine arttırıldığında ise vergi geliri T2 seviyesine gelecek ve optimum vergi noktasına ulaşılmış olacaktır. Bu noktadan sonra vergi oranının R3 seviyesine çıkarılması vergi gelirlerinde bir artışa neden olmayacak ve vergi geliri T1 seviyesine düşecektir.

Laffer eğrisi vergi oranlarının belirli bir noktaya kadar arttırıldığında vergi gelirlerinin de artacağını, fakat bu noktadan (optimum vergi oranı) sonra vergi oranının arttırılmasının vergi gelirlerini arttırmayacağını aksine azaltacağını ifade etmektedir. Optimum vergi oranı seviyesi toplumların ekonomik ve kültürel gelişmişlik düzeyine göre değişim göstermektedir. Burada belirleyici unsurlar vergi ahlakı, vergi bilinci ve vergi kültürüdür (Kitapçı, 2011: 144).

Vergilemenin ekonomik ve mali sınırı arasında ortak yönler bulunmakta ve ayrıca bazı durumlarda ikisinin iç içe olduğu görülmektedir. Ancak mali sınır daha esnek olması ile ayrılmaktadır. Bu esneklik, vergi oranlarındaki artış ile düz bir orantıya sahip olmayabilir. Bu durumu açıklayacak olursak, yeni bir vergi konulması durumu veya mevcut vergi oranlarındaki artış nedeniyle yükümlüler vergi konulan

malın tüketiminde vazgeçme eğiliminde olabilmekte veya o malın ikamesi olan vergisi düşük bir mala yönelebilmekte, daha vahim olarak vergi kaçırma yöntemlerine başvurabilmektedir. Bu tepkiler vergilemenin mali sınırı kavramı ile ifade edilmektedir. Vergilemenin mali sınırı, mevcut bir verginin oranının artırılması sonucunda vergi gelirlerinde artış olmadığı veya yeni konulan bir verginin vergi hasılatını değiştirmedığı nokta olarak ifade edilmektedir (Nadaroğlu, 1992: 297).

### ***1.5.1.3 Vergilemenin Ekonomik Sınırı***

Nadaroğlu (1992), vergilemenin ekonomik sınırını, vergilerin en yüksek kapasiteye ulaştığı ve bundan ekonominin olumsuz olarak etkilenmediği bir nokta olarak tanımlamaktadır.

Vergilemenin ekonomik sınırının ne olmasını gerektiği, ülkeler arası gelişmişlik kapasitesi, kişi başına gelir, siyasi ve konjonktürel durum, politik hedefler ve sosyopsikolojik toplumsal durum gibi farklı etmenler tarafından şekillendiğinden önceden belirlenmesi mümkün gözükmemektedir (Çiçek, 2006: 20,21). Bu noktada vergi kapasitesi kavramı değerlendirilmeye alınmaktadır. Bir ülkenin vergi kapasitesi, o ülkede vergilemenin ekonomik sınırını belirlemektedir. Bir ülkenin vergi kapasitesi, o ülkenin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'sından toplumsal geçim seviyesi çıkarıldıktan sonra kalan kısımdır. Teorik olarak bakıldığında, vergi kapasitesinin üst sınırı bir ülkenin milli geliridir. Milli gelirin tamamının vergi olarak alınması uygulamada mümkün değildir. Vergilendirilebilir kapasitenin en etkin kullanıldığı düzey vergilemenin ekonomik sınırını göstereceğinden, milli gelirin tamamı ya da büyük bir kısmı vergilendirilmeye konu olursa ekonomide üretimin düşmesi, gelir dağılımının bozulması ve fiyatların yükselmesi gibi durumlara neden olabilmektedir. Vergi kapasitesinin zorlanması durumu 'mali zorlama' olarak ifade edilmektedir. Birey açısından bakıldığında ise, bireyin gelirinin tamamı verginin ekonomik sınırını göstermektedir. Bu durumda da vergilemenin iktisadi sınırı değerlendirilmez ise bireyin tüm geliri vergilendirmeye konu olmaktadır. Böyle bir durumda ekonomik ve sosyal olarak çöküntü yaratacağından herhangi bir uygulama olanağı bulunmamaktadır (Şen ve Sağbaş, 2016: 165,166). Bu nedenle bir ülkede vergi politikalarının uygulanabilirliği açısından vergilemenin ekonomik sınırının belirlenmesi zorunluluk arz etmektedir.

#### ***1.5.1.4 Vergilemenin Siyasal Sınırı***

Vergilemenin siyasal sınırı, siyasal iktidarların oy kaybı karşısındaki tutumlarına dayanır. Siyasi partiler, kamusal hizmetleri yerine getirirken ve vergisel değişiklikleri yaparken kazanıp kaybedeceği oyları düşünerek davranır (Şenyüz, 1995: 21).

Seçmenler fayda maksimizasyoncusu iken politikacılar oy maksimizasyoncusudur. Seçmenler kişisel gelirinde ve sosyal refahında azalmaya neden olan vergi yükünü elem verici bir şey olarak gördüklerinden, vergi yükünün dağıtımının adilliği ve politikacıların vergi yüküne ilişkin davranışlarını gözlemler ve üretilen vergi politikalarına karşılık farklı oylama tepkileri ile mesaj gönderirler (Berksoy ve Demir, 2004: 515).

Politikacılar, oylarını korumak ya da arttırabilmek için seçmene hitap eden kamu hizmetleri için yapılan kamu harcamalarının kendisine ve halka maliyetini asgari seviyede tutmak zorundadır. Devlet, kamu giderlerin finansmanı için tekel olduğu vergi toplama yetkisini sınırlayacak oy maksimizasyonu gibi durumlar vardır. Politikacılar vergi yükünü ağırlaştırmak yerine, vergilemede adalet ve etkinlik amaçlarına uygun olacak biçimde dağıtmayı seçim kazanma amacı açısından tercih edebilirler (Çiçek, 2006: 17).

Downs, vergilemenin siyasal sınırını, iktidarda kalma çabasında olan bir siyasi parti için marjinal vergi artışından dolayı azalan oy sayısını, kamu harcamalarında meydana gelen artış sonucu elde edilen oy sayısına eşitlemek şeklinde formülleştirmiştir (Şenyüz, 1995: 21).

#### ***1.5.1.5. Vergilemenin Hukuki Sınırı***

Anayasada devletin sınırlarını da gösteren kişiler için belirlenen haklar yer almaktadır. Anayasalarda devletin güvencesi altında bulunan temel haklar, siyasi haklar, bireysel ekonomik ve sosyal haklar devletin egemenlik yetkisi altında koruduğu haklardır. Anayasanın 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." denilmektedir. Bu hüküm, vergileme anayasal sınırını belirlemekte ve devletin egemenliğinden kaynaklanan vergi salma yetkisinin sınırını belirleyip mali güç etmeninin uygulanmasını sağlayarak vergilemede eşitlik ve adaleti sağlama amacı gütmektedir (Çiçek, 2006: 15,16).

### 1.5.2. Sosyal Normlar

Vergi mükellefleri homojen bir kolektif değildir, geçmişleri, demografik özellikleri ve grup üyelikleri bakımından büyük farklılıklar gösterirler. Aslında vergi mükelleflerinin birçok farklı grubun ve sosyal kategorinin üyesi olmasının, vergi ahlakı ve davranışı üzerindeki etkisinin, vergi mükelleflerinin kendilerini farklı gruplara yerleştirme, kendilerini kategorize etme ve belirli bir durumda kimliklerini tanımlama yollarına bağlı olması muhtemeldir. Vergi mükelleflerinin kimlikleri, taahhütlerini ve dayanışmalarını, belirli değerler ve hedefleri onaylamalarını, sosyal normları içselleştirmelerini, duygularını ve motivasyonlarını etkiler (Wenzel, 2005: 1). Başkaları, sosyal olarak kabul edilen bir davranış tarzına göre davranırsa, birey de uygun şekilde davranır. Dolayısıyla bireyler, uyumun bir sosyal norm olduğuna inandıkları sürece vergilere uyacaktır ve ödeyecektir (Torgler, 2003: 83)

Kişisel ahlak ve sosyal normların, suçluluk ve özerklik uyumsuzluğu ya da vergi mükelleflerinin vergiden kaçmasını engelleyebilecek utanç ve itibar kaybı gibi diğer maliyet biçimlerini ima ettiği anlaşılmıştır. Bununla birlikte, etik ve normlar sadece denklemlere başka caydırıcılar eklemekle kalmaz, aynı zamanda resmi yaptırımların etkisini de hafifletebilir. Birincisi, güçlü kişisel ahlak, caydırıcılığı gereksiz kılabilir, çünkü güçlü vergi ahlakı yönetilen vergi mükellefleri, kişisel maliyetlere veya faydalara bakılmaksızın vergiye uyum için motive olur. İkincisi, vergi kaçakçılığına karşı algılanan sosyal normlar, vergi kaçakçılığı tespit edildiğinde ve/veya cezalandırıldığında ek sosyal maliyetler (fırsatların kaybedilmesi, ilişkilerin kesilmesi vb.) anlamına geldiğinden resmi yaptırımların etkilerini artırabilir. Üçüncüsü, resmi yaptırımlar, ahlaka zarar verdikleri ve/veya diğer insanların işbirlikçi davranışlarındaki güveni azalttıkları için ters etki yapabilirler (Wenzel, 2005: 1).

Polinsky ve Shavell (2000), yaptıkları çalışma ile gelecekteki araştırmalar için sosyal normların önemini vurgulamışlardır. Sosyal normların, bireylerin davranışlarını yönlendirmede kolluk kuvvetine genel bir alternatif olarak görülebileceğini ve sosyal normların ihlalinin, iç yaptırımlar (suçluluk, pişmanlık) ya da dedikodu ve toplumdan dışlama gibi sosyal yaptırımlara yol açtığını ifade etmişlerdir. Polinsky ve Shavell (2000)'in belirttiği gibi, sosyal normların davranış üzerindeki etkisi, resmi yasaların yerine geçmesi ve bu yasaların kendilerinin sosyal normları etkileyebilme olasılığı gibi rolleri nedeniyle sosyal normlar hakkında genişleyen bir araştırma alanı vardır.



Hem sosyal hem de kişisel normlar vergi ahlakını etkiler. Sosyal normlar insanların nasıl davranması gerektiği ile ilgili olarak paylaşılan inançlar- sosyal yaptırımlarla uygulanmaktadır. İçsel normların vergi uyumuna güçlü olumlu etkileri vardır. Yüksek ahlaki akıl yürütmeyi temsil eden değerler - örneğin onur ve fedakarlık - vergi uyumunu olumlu yönde etkileyebilecek vicdani ödüller sağlar (Kornhauser, 2007: 147).

### **1.5.3. Vergi Adaleti**

Eşitlik teorisi, insanların değişim ilişkilerinde, katkılarının (örneğin, çabanın) ve tazminatın (örneğin para) oranını diğerlerinin katkı/tazminat oranlarıyla karşılaştırdığını belirtir. Dolayısıyla, insanlar eşitlik normunu uyguladığında, diğerlerinin daha çok çalıştığı zaman diğerlerinin kazandıklarından daha fazla kazanmanın adil olduğunu düşünebilirler. Katkı/tazminat oranları eşit olmadığında, insanlar memnuniyetsizdir ve örneğin çabalarını azaltarak, onları eşitlemeye çalışırlar. Vergilendirme bağlamında, adalet dağıtımı, herkesin adil vergi payını ödediği ve çok fazla veya az ödeme yapmadığı anlamına gelir. Toplum, ödemesi gereken vergi miktarına kıyasla yeterli (vergi destekli) kamu hizmeti almıyorsa, bu durum dağıtımda adaletsizlik hissine yol açabilir (değişim eşitsizliği). Birinin kendi vergi yükünü, daha az ödeme yapanlar ile karşılaştırması, aynı zamanda dağıtımda adaletsizlik duygularına da neden olabilir (Verboon ve Dijke, 2007: 709,710).

Vergileme konusunda ilgili veya ilgisiz kimselere vergilemenin nasıl olması gerektiği sorusu yöneltildiğinde adil olması gerektiği cevabı çoğunluktadır. O halde vergilemede adaletin sağlanması bireylerden ödeme güçlerine göre vergi alınması ile mümkün olabilir. Vergide eşitlik sağlanması için ödeme gücü prensibine göre vergi alınması gerekmektedir. Aynı ekonomik duruma sahip bireylerin aynı şekilde, farklı ekonomik duruma sahip bireylerinde farklı şekilde vergilendirilmeleri sağlanmalıdır. Çünkü aynı ekonomik durumda olanlar aynı şekilde vergilendirilirse vergilemede yatay eşitlik, farklı ekonomik durumda olanlar farklı şekilde vergilendirilirse vergilemede dikey eşitlik sağlanmış olacaktır (Sağbaş ve Şen, 2016: 230, 231).

Vergi uyum davranış modeli ile ilgili olarak Tyler'ın uyumluluk teorisi bulunmaktadır. Tyler (1990)'a göre, insanların uyum davranışları adalet ve adaletsizlik hakkındaki görüşlerle güçlü bir şekilde bağlantılıdır. Özellikle, prosedürel (algılanan) adaletin, halkın kurallara ve düzenlemelere uyma kararında önemli bir rol oynadığını

öne sürmektedir. Prosedürel adalet, yani karar vermede yer alan prosedürlerin algılanan adaletliliği ve karar vericiden aldığı algılanan tedavi ile ilgilidir. Prosedürel adalet literatüründe, insanların tepkilerinin, kurumların yetkilerini yerine getirmek için kullandıkları prosedürlerin adilliği değerlendirmelerine dayandığını gösterilmektedir. Aslında, bir kuruluş tarafından usule uygun bir şekilde muamele gördüklerini hisseden kişilerin bu kuruluşa güvenme ihtimalinin daha yüksek olacağını ve kararlarını kabul etme ve takip etme eğiliminde olacağına dair deneysel kanıtlar vardır (Murphy, 2004). İnsanların, prosedürlerin haksız olduğuna inandıklarında, toplu olarak bir duruma karşı koyabileceklerinin daha muhtemel olduğu da tespit edilmiştir. (Murphy, 2005: 565)

Denetim faktörleri ve yaptırımlar gibi ekonomik belirleyicilerin caydırıcı etkilerinin bireysel vergi davranışlarını tam olarak açıklamak için yeterli olmadığı görülmüştür. Ayrıca, vergi kararlarının ekonomik belirleyicilerinin yanı sıra, algılanan adalet, işbirliği ya da sosyal normlar gibi psikolojik faktörlerin de vergi davranışının tanımlanması ve anlaşılmasında önemli olduğu görülmüştür. (Kirchler vd, 2001: 5)

Kirchler (2001) yaptığı çalışmada, vergiden kaçınmanın yasal ve ahlaki olarak, vergi kaçırmayı yasadışı ve ahlaka aykırı olarak ve nihayet vergi kaçışını (göç) hukuki ve ahlaksız olarak algılamıştır. Daha kesin olarak, vergi indirimi, vergi indiriminin kabul edilmesi, vergi indirimlerinin kullanılması, yasal vergi indirimi, yatay adalet ve vergi kaçınma ile ilişkilendirilmiştir. Vergi kaçakçılığı, risk eğilimi, kasıtlı kaçakçılık, denetim ve yaptırım, fırsat, kara para, kabul edilmeme, kasıtsız hatalar ve dikey adalet ile ilişkilendirilmiştir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı temel olarak gölge ekonomisi ile ilişkilidir ve bir suç unsuru olarak kabul edilir.

Vergi göçü ise vergi indirimi, vergi cenneti, vergi kaçışının olumsuz sonuçları, yurtdışına kaçış, bürokrasi, vergi kaçışının ekonomik avantajları, ekonomik sonuçları, vergi sistemi ile ilgili eleştiri ve vergi yükünün azaltılması isteğiyle ilişkilendirilmektedir. Fırsat ve adalet hususları psikolojik araştırmalarda sıklıkla incelenmiştir. Dikey adaletin vergi kaçakçılığıyla ilgili olduğu kanıtlanırken, yatay adalet vergiden kaçınma ile ilişkilendirilmiştir. Ayrıca genel olarak vergiden kaçınma adaletsizlik ile ilgilidir. Öte yandan, vergi kaçışı, bürokrasinin artması durumunda dikkate alınacaktır (Kirchler vd, 2001: 8,9).

Ayrıca, vergi kaçakçılığı hakkında bilgi sahibi olduğunu/duyduğunu söyleyenler, diğerlerinden daha düşük vergi marjına sahiptir. Bireylerin vergi kaçakçılığı nedenlerine

ilişkin algılarına bakıldığında vergi yükü, dürüstlüğü ve yolsuzluğun ana etkenleri olarak görülmektedir. Vergi mükellefleri açısından vergi sistemi adil olmalıdır. Bir vergi mükellefi, bir tür haksız sözleşmede bulunduğunu hissederse, muhtemelen daha az uyum gösterecektir (Torgler, 2003: 365).

Düşük gelirli vergi mükelleflerinin yüksek gelirli vergi mükelleflerine kıyasla vergi kaçakçılığı üstlenmeleri daha olasıdır. Vergi oranının sabit kalması nedeniyle, farklı gelir grupları için eşit vergi oranlarının düşük gelirli vergi mükelleflerine kıyasla yüksek gelirli vergi mükelleflerinin dürüstlüğü artırma stratejisi olduğu sonucuna varılabilir. Bununla birlikte, toplanan vergi toplamı üzerindeki toplam etki, aynı zamanda düşük gelirli vergi mükelleflerinin vergi ahlak düzeylerine de bağlıdır (Torgler, 2003: 42).

Ahlaki bir konu olarak ise vergi uyumu yükümlülerin içsel motivasyonları ile ilgilidir. Bu safhada yükümlülerin vatandaşlık bilinci ağır basarak vergilerin ekonomik maliyetlerinden çok ahlaki maliyetlerini hissederek vergi kaçırmayı ahlak dışı bir davranış olarak görebilirler. Burada yükümlünün devlete olan güveni, adil bir vergi sistemi, güçlü bir vergi adaleti vergi idaresinin etkinliği açısından önemlidir. Meşruluğun yitirilmesi yükümlülerin ahlaki maliyetlerinin azalmasına ve vergi uyumsuzluğuna yol açabilir (Braithwaite ve Ahmed, 2005: 4).

#### **1.5.4. Vergi Kültürü**

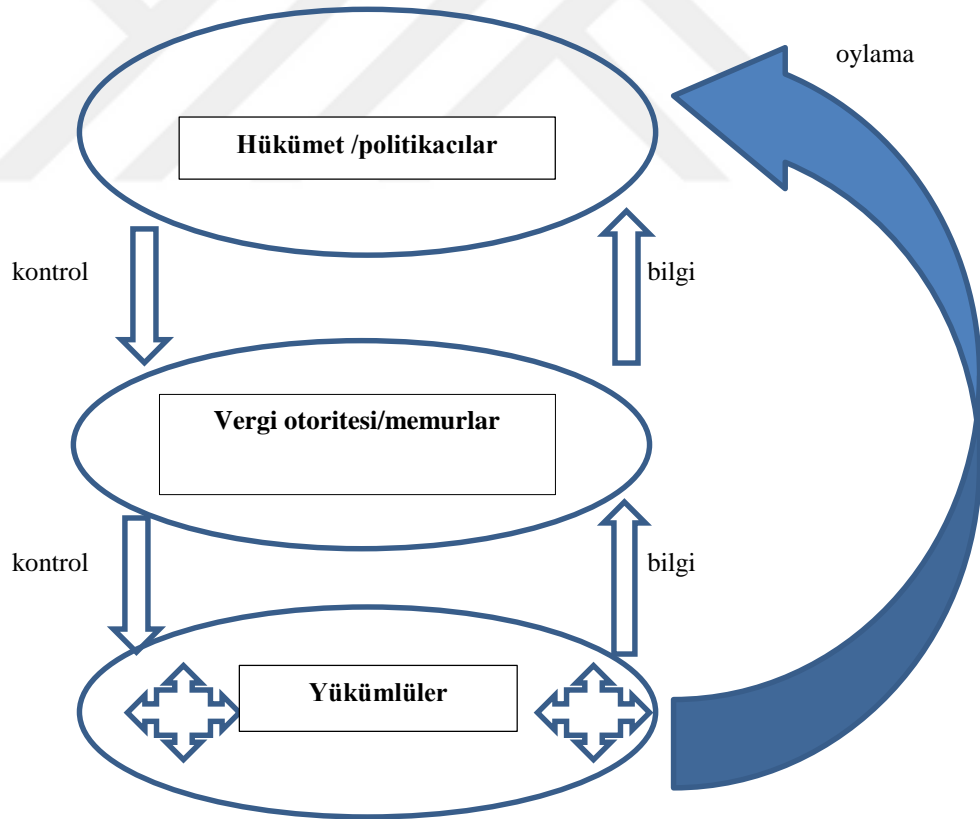
Schumpeter, evrimsel karakterinin vurgulandığı “gelir vergisinin ekonomisi ve sosyolojisi” adlı ünlü makalesinde “gelişmiş” vergi sistemleriyle bağlantılı olarak “vergi kültürü” terimini kullanmıştır. Buradan, Schumpeter’in “vergi kültürü” terimini yalnızca ilerici ya da modern vergi tasarımının zekasına atadığı anlaşılmaktadır (Nerre, 2001: 2). Vergi ödeme kültürünün belirleyicisi, vergiyi ödeyen, ekonomik sistem içindeki vergi verme tutumuna sahip yükümlüler iken, vergileme kültürünü ise devlet tarafından oluşturulmaktadır (Gencel ve Kuru, 2012: 31).

Bir ülkeye özgü vergi kültürü, onun milli kültürüne zaman içerisinde işlenmiş vergileme kültürü ile ulusal vergi sistemi ve onun pratik uygulamaları, devam eden uygulamaların neden olduğu bağımlılıklar ve bağlar da dahil olmak üzere ilişkileri kuran ilgili resmi ve gayri resmi tüm kurumlar bütünüdür (Nerre, 2001: 12). Başka bir ifade ile vergi kültürü, vergi kültürü araçları, ilkeleri, amaçlı ve tutarlı eğitim,

vergileendirme değişiklikleri, iç ve dış çevrenin belirleyici faktörleri gibi ulusal kültürde oluşturulmuş bir dizi vergi ilişkisidir (Levisauskaitė ve Sinkūnienė, 2006: 16).

Vergi kültürü modelleri “Basitleştirilmiş Model (Schumpeter Modeli)” ve “Genişletilmiş Model” olmak üzere değerlendirilebilir. Schumpeter modelinde, vergi kültürü vergi sistemini dizayn edenlerle sınırlı tutulmuş ve vergi mükellefleri vergi kültürünün dışında bırakılmıştır. Vergi kültürü teriminin yeni tanımları yükümlüleri veya yükümlüler ile vergi otoritesi arasındaki etkileşimi odak noktası olarak belirlemiştir. Vergi sisteminin ve ulusal kültürün evrimsel süreci birlikte göz önünde bulundurulmadığından bu iki aktöre bakış sınırlı görünmektedir. Bir bütün olarak ele alınması gereken vergi ve kültür kavramları ayrı ayrı ele alınmıştır (Nerre, 2001: 12). Şekil 1.3’te basitleştirilmiş model sunulmuştur.

Şekil 1.3: Basitleştirilmiş Model

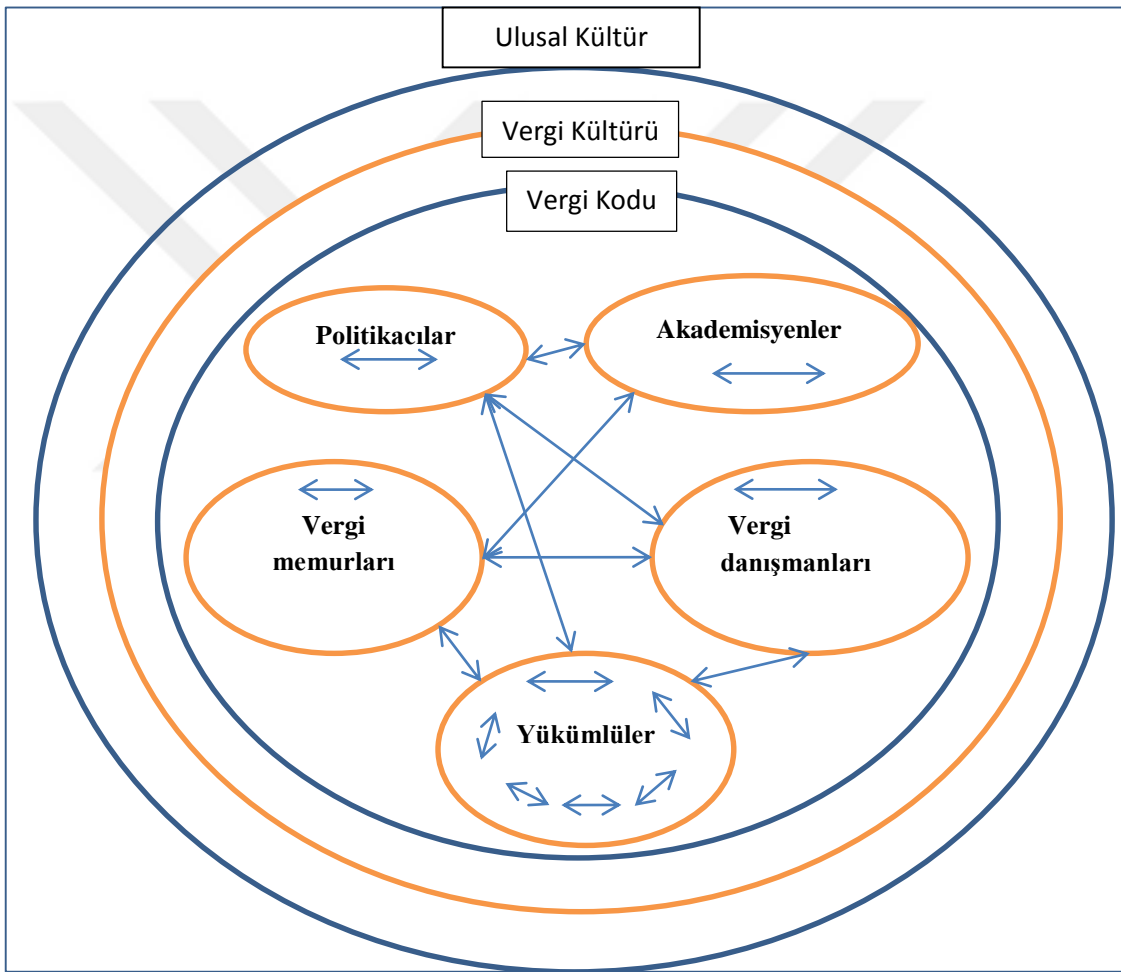


Kaynak: Nerre. 2004

Basitleştirilmiş model şekil 1.3’de görüldüğü üzere vergi otoritesinin üstün ve hakim olduğu bir modeldir. Bu modelde devletin güçlü bir kontrol yetkisi bulunmakta ve yükümlülerin vergilemeye ilişkin bilgisi oylama ile sınırlı tutulmaktadır.

Genişletilmiş modelde vergi kültürü ulusal kültürün içinde kendine yer bulmaktadır. Vergi kodu ise vergi mükelleflerini, politikacıları, vergi memurlarını, uzmanları (örneğin vergi danışmanlarını) ve akademisyenleri içermektedir (Nerre, 2004: 5). Genişletilmiş model şekil 1.4’te sunulmuştur.

Şekil 1.4: Genişletilmiş Model



Kaynak: Nerre. 2004

Şekil 1.4’te görüldüğü üzere genişletilmiş modelde, bu gruplar arasında bir vergi oyunu oynanmaktadır. Bu grupların vergileme karşısındaki davranışları ulusal kültürden etkilenmekte ve vergi kodu oluşmaktadır. Vergi kodu ile gruplar arasındaki etkileşim arttıkça vergi kültürü de buna paralel olarak artacaktır (Blumenthal ve Nerre, 2003: 54).

Vergiye bakış açısı ülkeden ülkeye ve bölgeden bölgeye farklılık göstermektedir. Arzu edilen vergi kültürünün toplumsal kültürün bir parçası olmasıdır. Çünkü kültürel bilinç yönlendiricidir. Toplumsal bilinç vergi ödemeyi gerekli olarak kabullenir ise vergi ödeme kültürü zaman içerisinde oluşacaktır. Devletin görevi burada vergileme kültürünü oluşturmaktır. Devletin vergileme kültürünü oluştururken karşılıklılık esasına uygun, tutarlı davranması ve eşit, adaletli bir vergi yapısı oluşturması vergi kültürünün toplumsal kültürün bir parçası olmasını sağlamada önemlidir.

### **1.5.5. Vergi Algısı**

Yükümlüler için zorunlu bir ödeme olan vergiler, devlet açısından kamu harcamalarının finansmanı için bir gelir kalemi olmasına karşın, yükümlüler için gelir kaybına neden olan bir faktördür. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ve vergisel yükümlülüklerini caydırıcı faktörler olmaksızın yerine getirebilmeleri, vergi oranlarının makullüğü ile beraber vergi algısına, vergi yükü dağılımındaki adalet olgusu gibi faktörler kapsamında farklılık gösterebilmektedir (Taşkın, 2010: 76).

Yükümlülerin vergi uyumu ya da diğer bir ifade ile vergi karşısındaki tutum ve davranışları, verginin yükümlülerce nasıl algılandığına göre gelişir. Bu algılamada toplumsal ve bireysel vergiyi algılama durumu birbirleriyle etkileşim içinde olacaktır (Sağlam, 2013: 317,318). Vergi ahlakı ve buna bağlı olarak vergi uyumu ilk olarak yükümlünün içsel motivasyonuna bağlıdır. İkinci olarak ise devletle mükellef arasındaki ilişkidir ve bu ilişki vergi dağılımındaki adaletten, vergi/kamusal harcama karşılıklılık algısına, bölüşümdeki adil durumdan, kamusal kararlara katılım düzeyine kadar birçok faktörden oluşur (Çevik, 2012: 265). Vergiye uyumu optimal vergi hasılatının sağlanmasında belirleyici olduğundan yükümlünün vergiyi nasıl algıladığı yadsınamayacak kadar önemlidir. Devlete güven, adalet algısı gibi faktörler vergi ahlak ve bilincini etkilediği ve bu ölçüde vergi algısını şekillendirdiğinden kurumsallaşmış ve kararlı bir vergi idaresi ile açık ve adil bir vergi mevzuatı gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

### **1.5.6. Vergi Afları**

Vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için yükümlülerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi

dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesi olarak tanımlanabilir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 99,100).

Vergi affında amaç, vergi toplamının kolaylaştırılarak ekonomik kriz dönemlerinde piyasaların canlandırılması, gizli servet unsurlarının ekonomiye kazandırılmasının sağlanması ve yargı ve idare açısından gerek birikmiş iş yükünün hafifletilmesi ve ihtilafli kamu alacaklarının tahsil zamanının kısaltılması gerekse vergi sisteminin yapısal olarak güncellenmesi için geçmiş dönemlerin tasfiyesinin sağlanması olarak ifade edilebilir (Çetin, 2007: 173).

Her ne kadar vergi affında amaç vergi tahsilatının hızlandırılarak vergi gelirlerinin artırılması olsa da yükümlülerin vergi afları ile ilgili beklentileri vergi uyumunu etkileyecek ve vergi aflarının tahmin edilebilirliği vergi uyumunun azalmasına neden olacaktır. Bu durum hem vergi idaresinin otoritesini zedeleyerek vergi denetiminin etkinliğine zarar verecek hem de vergilemede adalet ve eşitlik ilkesini tahribata uğratacaktır.

Dolayısıyla sık kullanılan vergi afları, yükümlülerin vergi ödeme motivasyonlarının yok olmasına neden olmaktadır. Vergi ödevlerini zamanında yerine getiren yükümlülerini hak gaspına uğratan vergi afları, vergi adaletini bozmakta ve sonuçta yükümlünün vergi ahlakı ve vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Vergi afları, vergi ödemeyenler lehine rekabet üstünlüğü sağlayarak, kayıtlı ekonomiyi zor durumunda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirilmektedir (Karakoç, 2004: 98,99).

### **1.5.7. Din ve Vatandaşlık Bilinci**

Torgler (2003a: 5) dinin toplumsal etkisini, dini örgütler bir toplum için ahlaki anayasalar sağlar, kabul edilen kurallar çerçevesinde hareket etmek için belirli bir yürütme seviyesi oluşturur ve “doğüstü bir polis” olarak hareket eder şeklinde ifade etmektedir. Din, bireyin topluma ve devlete karşı ödevleri konusunda farkındalık sahibi yani bilinçli olmasını ve bu ödevleri ahlaklı bir şekilde yerine getirmesini istemektedir.

Ahlak ve din birbirleri ile bütünlük arz eden kavramlardır. Vergi ahlakı kapsamında değerlendirildiğinde dini inançlar, yükümlülere gönüllü vergi uyumu hususunda içsel motivasyon sağlayan bir faktör olarak kabul edilmektedir (Aydoğan Demirtaş, 2017: 19).

Dini inançlarına bağlı olan bir yükümlü, dini kurallar kapsamında alınacak vergilere karşı gönüllü bir davranış sergiler. Vergiler, dinine bağlı yükümlü tarafından

dini bir ödev olarak kabul edileceğinden manevi bir bağlılıkla yerine getirilecektir. Dinin bir gereği, bir ödevi olarak kabul edilmeyen vergilerin, dindar bir yükümlü tarafından kolaylıkla içselleştirilmesi mümkün görülmemektedir (Şenyüz, 1995: 48).

Yükümlülerin vergi ahlakını belirleyen bir diğer durumda, vatandaşlık bilinci veya devlete bağlılıktır. Vergi ödemek anayasada belirlenmiş bir vatandaşlık görevidir. Devletin sorumluluğu ise verginin adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasıdır. Yükümlülerin devlet hakkında sahip oldukları düşünceler davranışlarını etkilemektedir. Yükümlülerin devletin meşru varlığını kabul etmeleri, devletin hizmetlerinden yararlanma düzeylerine bağlıdır (Şenyüz, 1995: 48).

Vergi yükümlüleri ile devlet arasındaki ilişki, güçlü duygusal bağları ve sadakatleri içeren psikolojik bir sözleşme olarak görülebilir. Böyle bir psikolojik vergi sözleşmesi olumlu eylemlerle korunabilir. Dolayısıyla, işbirliğini sağlamak için en önemli sosyal psikolojik faktör karşılıklıdır (Torgler, 2003: 7).

Yükümlünün tamamıyla mükellefiyetini içselleştirmesi ve devlete olan güvenin güçlenmesi; vergi kaybının önlenmesinde oto kontrolü sağlayacak ve vergi ahlakı kavramını kamu vicdanına yerleştirecektir (Doğanyigit, 2009 :35).

### **1.5.8. Vergi Bürokrasisi ve İdare Açısından Etkinlik ve Denetim**

Hükümetlerin usule ilişkin adalet normlarını ihlal etmesi veya temelde haksızlık olarak algılanan politikalar yürütmesi durumunda sivil erdemler dışsallıklar meydana getirebilmektedir (Schnellenbach, 2007: 1).

Deneysel kanıtlar, vergi kaçırmanın yanlış olduğu algısından kaynaklanan, dürüst bireyleri vergiden kaçınmalarını engelleyen saf bir suçluluk duygusu olmadığını öne sürmektedir. Daha ziyade, ödenen vergilerin, karşılığında kamu malları almakla bağlantılı olmasının, uyumu teşvik etmek için uygun olduğu görülmektedir (Schnellenbach, 2007:10).

Vergi denetimi, vergi kaçakçılığı davranışını korumak için en etkili politikalardan biridir. Vergi denetiminin seviyesi iki unsur tarafından belirlenebilir; bunlardan biri denetim için kaç vergi mükellefinin seçildiğidir, diğeri ise denetimin ne kadar yoğun olduğudur. İlk unsur, denetlenen vergi mükelleflerinin sayısı ile, vergi mükelleflerinin toplam sayısına bölünerek kolayca ölçülür. Ancak, ikincisi, vergi denetimi süreci hakkında yayınlanmış hiçbir bilgi olmaması nedeniyle ölçmek çok



zordur. Pratik karşılaştırma için vergi denetiminin seviyesini belirtmek için ilk unsur tarafından genellikle ölçülür (Hyun, 2005: 5).

Vergi ahlakı ve vergi bilincinin yerleşmesinde idareye büyük sorumluluk düşmektedir. Montesquieu<sup>1</sup> (2011)'in belirttiği gibi, “*yasaların makul olmayan ciddiyeti onların uygulanmasını engellemektedir*”.

Vergilemenin temel amacı vatandaşları cezalandırmak yerine fayda sağlamak olduğundan bu duruma uygun politikalar belirlenmelidir. Kuşkusuz, vergi idaresini desteklemek için yaptırımların her zaman var olması gerekir. Ancak ihtiyaç duyuldukları ölçü ve uygulanmaları gereken düzey bakımından önemli sorunlar vardır. Kamu harcamalarının iyi bir kamu hizmeti rolüyle sunulması vergi uyumunu teşvik edicidir (James ve Clinton, 2002: 28).

### 1.5.9. Demografik Özellikler

Meslek, yaş, cinsiyet, öğrenim durumu, medeni durum ve gelir düzeyi gibi demografik faktörler yükümlünün vergi ahlak ve vergi bilincinin değerlendirilmesinde ve ölçülmesinde bir çok ampirik çalışmada kullanılmıştır.

Şenyüz (1995:43), vergilerin yarattığı etkiler bakımından meslekler arasında farklılıklar bulunduğunu yani gelir yaratma esnekliği, gelir elde edildiği koşulların durumu ve net gelirin hesabında dikkate alınan indirimler nedeni ile meslekler arasında vergi yükleri açısından farklılıklar olduğunu ifade etmiştir. Birçok araştırmada vergi ahlakı ile meslek arasındaki ilişki incelenmiştir. Torgler (2003), 1997 yılı Dünya Değerler Anketi (World Value Survey-WVS) verilerini kullanarak Doğu Almanya’da, Alm ve Torgler (2006)’in 1990-1995 ve 1999-2000 yıllarındaki WVS verilerinden faydalanarak yaptığı ve Torgler (2004b)’in 1989-1993, 1995-1998 yılları WVS verilerinden ve 1999-2000 yılları Avrupa Değerler Araştırması ( European Values Study-EVS) verilerinden yararlanarak yaptığı çalışmalarda tam zamanlı çalışan yükümlülerin serbest çalışan yükümlülere göre vergi ahlakının yüksek olduğunu belirlenmiştir. Yine Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya (2007) yaptıkları çalışmada serbest çalışan vergi mükelleflerinin tam zamanlı çalışan vergi mükelleflerine göre daha düşük vergi ahlakına sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Demir (2008) ve Bilgin (2011)

<sup>1</sup> Montesque’nun *De l’Esprit des Lois* (Kanunların Ruhu) adlı kitabı ilk olarak 1748’de yayımlanmıştır

yaptıkları çalışmalarda vergi ahlakı ve meslek arasında anlamlı bir ilişki bulamamışlardır.

Eğitim ile yükümlülerin vergi uyumunun artırılması sağlanabilir. Eğitim, vergi mükelleflerinin vergi kanunu hakkındaki bilgileri ile ilgilidir. Daha iyi eğitilmiş vergi mükelleflerinin vergi kanunu ve mali bağlantılar hakkında daha fazla bilgi sahibi olmaları, devletin vatandaşlara gelirlerden sağladığı yararlar ve hizmetleri daha iyi değerlendirmelerini sağlamaktadır. Ancak iyi eğitilmiş yükümlüler, daha az uyumlu olabilirler, çünkü kaçınma ve kaçınma fırsatlarını daha iyi anlarlar ve devletin vergi gelirlerini nasıl kullandığı konusunda daha kritik ve daha bilinçli olabilirler (Torgler, 2003: 53,54). McGee (2008) ve Russo (2013) yaptıkları çalışmalarda eğitimin vergi ahlakını olumlu etkilediğini, eğitim ve vergi ahlakı arasındaki ilişkinin pozitif olduğunu tespit etmişlerdir. Lago-Penas ve Lago-Penas (2008), 2004-2005 yıllarındaki EVS verilerini kullanarak yapmış oldukları çalışmada eğitim ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi negatif yönlü olarak tespit etmişlerdir. Türkiye’de yapılan çalışmalarda İpek ve Kaynar (2009), Bilgin (2011) ve Yurdakul (2013) yaptıkları çalışmalarda eğitimin vergi ahlakı üzerine etkisi konusunda anlamlı sonuçlar elde edilemediğini belirlemişlerdir.

Yaşın yükümlülerin vergileme karşısındaki davranışlarında etkisi bulunmaktadır. Genç yaşta yükümlüler, genellikle yüksek bir gelire sahip olmadıkları ve hayat standartlarını yükseltme eğiliminde olduklarından gelirlerinin büyük kısmını tüketmek zorundadırlar ve devletin vergi talebine karşı durmaktadırlar. İleri yaşlardaki yükümlüler ise genellikle daha iyi gelir düzeyine sahip oldukları ve hayat standartlarını yükseltme eğiliminde olmadıklarından vergi ahlak ve uyumları yüksektir (Şenyüz, 1995: 47). Birçok ampirik çalışma yükümlülerin yaşları arttıkça vergi ahlakı ve vergi uyumunun arttığını savunmaktadır (Gökbunar vd, 2007: 84; McGee ve Tyler, 2006: 13; Torgler, 2004a: 245; Torgler, 2005: 148; Torgler, 2006: 94; Vazquez ve Torgler, 2009: 22, Yurdakul, 2013: 233). Ancak bazı çalışmalarda ise yaş arttıkça vergi ahlakı ve vergi uyumunun düştüğü ya da anlamlı bir ilişki bulunmadığı belirlenmiştir (Bilgin, 2011: 186; Can ve Duran, 2015: 62; Clotfelter, 1983: 368; Çoban, 2004: 145; Demir, 2008: 152; İpek ve Kaynar, 2009: 188).

Cinsiyet ve medeni hal durumu irdelendiğinde, vergi uyumu literatüründeki kanıtlar, erkeklerin kadınlara göre vergi uyumunun düşük olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, sosyal psikoloji, farkın geleneksel kadın rolüne dayandığını iddia

etmekte, bugün daha bağımsız olan kadın neslinin daha düşük bir vergi ahlakına veya vergi uyumuna sahip olabileceğini düşünmektedir. Evli insanların bekarlara göre vergi uyumunun yüksek olduğu düşünülse de yaş faktörünün medeni durum faktörünü güçlü bir şekilde etkilediği görülmektedir (Torgler, 2003: 11,13). McGee (2012), WVS verilerini kullanarak 80 ülkeyi kapsayan çalışmasında kadınların erkeklerden daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğunu tespit etmiştir. Saruç ve Sağbaş (2003), Çoban (2004), Demir (2008) ve İpek ve Kaynar (2009) yaptıkları çalışmada vergi ahlakı ve vergi uyumu konusunda cinsiyet faktörü olarak elde edilen verilerde kadınların daha yüksek verilere sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Bilgin (2011) ve Yurdakul (2013) vergi ahlakı ve cinsiyet arasında anlamlı bir ilişkiye ulaşamamıştır. Medeni durum ile ilgili çalışmalara bakıldığında, Doerrenberg ve Peichl (2013) çalışmasında 1989-1993, 1994-1998 ve 1999-2004 yılları WVS verileri ile 1981-2005 Dünya Vergi Göstergeleri'nden (World Tax Indicator) yararlanmış ve evli bireylerin vergi ahlakının bekarlara göre yüksek olduğunu tespit etmişlerdir. Alm ve Torgler (2006) yaptıkları çalışmada evli bireylerin vergi ahlakının bekarlara göre yüksek olduğunu, yine Torgler (2003) yaptığı çalışmada 1999-2000 yılları EVS verilerini kullandığı çalışmasında evli bireylerin vergi ahlakının daha yüksek olduğunu belirlemiştir. Demir (2008) ve Yurdakul (2013) yaptıkları çalışmalarda aynı sonuçlara ulaşarak evli bireylerin vergi ahlakının daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir. Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya (2007), İpek Kaynar (2009) ve Bilgin (2011) yaptıkları çalışmalarda medeni durumun vergi ahlakı üzerine etkisi konusunda istatistiksel bir ilişkiye ulaşamamışlardır.

Yükümlülerin gelir düzeyi de vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde önemli etkiye sahiptir. Bir kişinin kendini tanımlaması için ekonomik durumunun önemi, göreceli yoksunluk ve algılanan sosyal adaletsizlik duygularından kaynaklanan vergilendirme bağlamında bir sınıf kimliğini yansıtabilir. Gerçekten de, vergi konusundaki söylem, zengin fakir, büyük işletme ve küçük işletme arasındaki farklar tarafından büyük ölçüde egemendir; zenginlerin vergi ödemekten kaçınmak için yasal tavsiye alma gücü ve araçlarına sahip olduğu görülmektedir. Buna karşılık, fakirler vergi yükünden kaçamazlar (Wenzel, 2005: 11).

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HASILATI VE VERGİ YÜKÜNÜN BELİRLENMESİNDE VERGİLERİN AYRIMI

#### 2.1. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ HASILATINA GENEL BAKIŞ

Vergi, yükümlülerin gelirlerinde azalmaya neden olması yönüyle bir yükürdür. Çünkü mikro açıdan yükümlülerin, makro açıdan da toplumun gelirlerinin özel sektörden kamu sektörüne devri anlamına gelmektedir (İnaltonç, 2012: 17).

Vergi yükü, belirli bir vergi miktarını ifade etmekle birlikte, üzerine vergi konulan gelir ve servet unsuru ile vergi arasındaki ilişkiyi belirtmekte, belirli bir dönemde devlete yapılan ödemeler ile aynı dönemde yükümlülerin gelirleri arasındaki oransal durum olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2005: 462). Diğer bir ifade ile vergi yükü, ekonomik gücünde azalma sonucu yükümlüde isteksizlik şeklinde oluşan refah kaybıdır (Şenyüz, 1995: 14).

Vergi konusu unsurda, ödenen verginin payında meydana gelen artış vergi yükünü artırırken, vergi ödeme gücündeki artış vergi yükünün azalmasını sağlamaktadır. Vergi yükünün, ödenen vergi miktarı ile vergi ödeme gücü arasındaki bir ilişki olması bize hem objektif hem de sübjektif yönleri olduğunu göstermektedir (Demir, 2013: 6,7). Burada, objektif vergi yükü, ödenen vergi ile gelir düzeyi arasındaki sayısal değer iken, sübjektif vergi yükü, gelir düzeyi ve vergi arasındaki ilişkinin psikolojik yönünü ifade etmektedir.

Vergi yükünün ölçülebilen yönü olan objektif vergi yükü açısından çeşitli kavramlar bulunmaktadır. Toplam vergi yükü, belirli bir dönemde toplanan vergilerin gayri safi milli hasılaya oranı olarak tanımlanmakta ve devletin milli gelirdeki payını ifade etmektedir. Kişisel vergi yükü, bireyin belirli bir dönemde ödediği vergilerin aynı dönemdeki gelirine oranını ifade etmektedir. Net vergi yükü (bireysel objektif net vergi yükü), bireyin ödediği vergiden sağlanan kamusal faydanın düşülmesi sonrasında gelirine oranlanması olarak ifade edilebilir. Tam kamusal mal ve hizmetleri kişisel bazda fiyatlandırma sıkıntısı nedeni ile net vergi yükünün belirlenmesi mümkün olamamaktadır. Gerçek vergi yükü (efektif vergi yükü) ise, ödenen vergiye yansıyan vergilerin eklenmesi ile bulunan toplamdan, sağlanan kamusal faydaya yansıtılan vergilerin eklenmesi ile bulunan toplamın düşülmesi sonrasında elde edilen tutarın

toplam gelire oranlanması ile bulunan sonuçtur. Yine burada da kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın ölçülebilme sorunu gerçek vergi yükünün hesaplanabilesini mümkün kılmamaktadır (Demir, 2013: 8,15).

Her ne kadar vergi yükü tanımlamaları ödenen vergi ile gelir arasındaki nesnel durumu ifade etse de içinde verginin bireylerde oluşturduğu yükün öznel yönü daima bulunmaktadır. Hatta vergi yükünün içinde bulunan öznellik, objektif vergi yükünü önemsizleştirebilmektedir.

Vergi yükünü etkileyen faktörler, verginin yansıtılma durumu, dolaylı- dolaysız yapısı, vergi tarifeleri, vergi kapasitesi, yükümlülerin vergi bilinci/farkındalığı ve vergi idaresi olarak gösterilebilir (Akdoğan, 2005: 464). Yükümlülerin vergi kaçakçılığının sebepleri hakkındaki algılarına bakıldığında, vergi yükünün, dürüstlük eksikliğinin ve yolsuzluğun temel faktörler olarak görüldüğünü anlaşılmaktadır (Torgler, 2003: 365).

Vergi mükellefleri vergi ödemek için kendine özgü motivasyonları olan sorumlu kişiler olarak görülmezse, fırsatçı oldukları hissine kapılırlar. Bu güvensiz kamu yasalarına verilen önemli tepkiler vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma yoluyla vergi yükünü en aza indirme çabalarına neden olabilir. Bu durumda, bireyler ve devlet arasındaki etkileşim, yüksek işlem maliyetleri ve düşük verimlilik ile karakterize edilir (Torgler, 2003: 141).

Lago Penas (2008), yaptığı çalışmada yüksek ulusal vergi yükü ve önemli vergi artışlarının “vergi yorgunluğunu”(tax fatigue) arttırdığı ve vergi ahlakını zayıflattığı hipotezi kapsamında, ulusal vergi yükünün hem seviyesi hem de dinamiklerinin, “vergi yorgunluğu” hipotezini doğruladığını ve vergi ahlakı ile negatif yönde ilişkili olduğunu belirlemiştir. Çalışmadaki mekanizma doğrudan (dolaysız) vergidir (Lago Penas I ve S, 2008: 16-23).

## 2.2. VERGİ TÜRLERİ

Vergi gelirleri, kamu harcamalarının ve hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi açısından vazgeçilmezdir. Optimal bir vergi hasılatı, vergi gelirlerinin en az maliyetle gerçekleştirildiği, yükümlülerin ödevlerini yerine getirirken refah kaybının minimum düzeyde tutulduğu, toplumsal refahın aşırı vergi yükü ile zedelenmediği, kamusal harcamaların karşılıklılık esasına göre ve şeffaf olarak gerçekleştirildiği, vergi kanunlarının sık değişmediği, açık ve eşitlikçi olduğu, politik kaygıların sık vergi aflarına neden olmadığı, yükümlülerin vergi ahlak ve bilinç seviyelerinin yüksek olduğu

bir ortamda gerçekleşebilir. Tabii burada ‘*vergi ne üzerinden alınmalı? Gelir? Servet? Harcama?*’ sorusu önem arz etmektedir. Vergilerin tüketim üzerinden veya gelir ve servet üzerinden alınması konusundaki tercih aynı zamanda dolaysız vergilerle dolaylı vergiler arasında yapılacak tercih anlamına gelmektedir. Literatürde en sık kullanılan vergi ayrımı olması ve ilgili ulusal ve uluslararası kuruluşların bu ayrımı dikkate alması, vergilerin gelir servet ve harcama şeklinde konularına göre ayrımının kolaylıkla yapılabilmesi nedeniyle çalışmamızın 3. bölümündeki analizler kapsamında vergileri gelir, servet ve harcama vergileri şeklinde gruplandırarak değerlendireceğiz.

### **2.2.1. Gelir Vergileri**

Geliri vergilendiren iki vergi türü bulunmaktadır. Bunlar kişisel gelir vergisi (individual income tax) ve kurumlar vergisidir (corporate income tax). Bu vergiler AB ülkeleri ile OECD ülkelerinin hemen hemen tamamında uygulanmaktadır.

#### **2.2.1.1. Kişisel Gelir Vergisi**

Gelir vergisi, gerçek kişilerin belirli bir dönemde elde ettikleri gelirleri vergilendiren ve subjektif bir yapıya sahip dolaysız bir vergidir (Bahçe, 2013: 31). Teorik olarak gelir vergisi 3 unsurunda barındırmaktadır. Bunlar gelirin bireyin ekonomik gücünü ifade eden olgu olması, gelirin marjinal faydasının gelir arttıkça azalması ve adaletli bir verginin toplumsal refahı en yüksek düzeye çıkarmasıdır. Bunlar gelir vergisinin matrahını, tarifesini ve toplumsal refaha yön verme olgusunu belirlemektedir (Çiçek, 1999: 3,4).

Gelir kavramı konusunda iki kuram geliştirilmiştir. Bunlar kaynak kuramı ve safi artış kuramıdır. Kaynak kuramında gelirin vergilendirilmesi için kaynağının belirli olması ve bu kaynaktan devamlı ve düzenli olarak elde ediliyor olması gerekmektedir. Safi artış kuramında ise kazanç ve iradın gelir olarak kabul edilebilmesi için devamlı ve düzenli olarak bir kaynaktan elde edilmesi gerekmektedir. Safi artış kuramında daha geniş bir şekilde olan gelir tanımı, belirli bir dönemde servet ile harcamalardaki artış ve azalışların bütünü olarak ifade edilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2015: 188,189)

Ülkemizde gelir vergisi uygulamasına bakıldığında, GVK’nın 2’nci maddesinde gelirin unsurları; ticari, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak belirtilmiştir. GVK’nın 2’nci maddesinde sayılan unsurlardan diğer kazanç ve iratlar hariç olmak

üzere diğer unsurlarda gelirin açıklanmasında, üretim faktörleri (emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim) gerçekleştirilmeden elde edilen kazançların gelir sayılamayacağını savunan kaynak kuramı geçerli iken diğer kazanç ve iratlarda ise, mali anlamda gelir kavramının belirlenmesinde kaynak ve dönemsellik gibi faktörlerin önemli olmadığını savunan daha genel bir kuram olan, safi artış kuramı geçerlidir (Çiçek, 1999: 5).

Bu iki teoriye ek olarak Haig- Simons gelir tanımı alternatif bir model olarak değerlendirilebilir. Teorik bir temel olarak, Haig-Simons'un gelir tanımı, sermaye kazancını içeren yıllık geliri hesaplamak için bir standart sunar. Bireylerin yıllık geliri, tüketimine net servetindeki değişimin eklenmesi ile bulunan sonuca eşittir. Bu tanım, temel olarak ekonomik refah ile ilgili olan ancak elde edilmesi zor olan yıllık tüketimi, araştırmacıların büyük ölçüde mevcut verilerle hesaplayabileceği bir gelir ölçüsü ile ilişkilendirmektedir. Ancak çoğu araştırmacı veri kullanılabilirliği nedeni ile diğer kuramları tercih etmektedir (Armour ve diğerleri, 2014: 272).

Çağdaş gelir vergisinde gelire göre artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır. Artan gelire uygulanan vergi oranı da artmaktadır. Ayrıca ayırma ilkesi kapsamında sermaye gelirin ve emek gelirin ayrı ayrı vergilendirilmesi sağlanabilmektedir. Yine gelir vergisinde sosyal adaleti sağlamak amacıyla asgari geçim indiriminin uygulanması ile elde edilen gelirin belirli bir kısmına vergi uygulanmamaktadır (Tanrıverdi, 2007: 25).

Gelir vergisinin özellikleri, gerçek kişilerin vergilendirilmesi, genellik ve dönemsellik ilkesinin geçerli olması, net gelir üzerinden alınması, beyana dayalı olması ve gelirin elde edilmesi ile ödenmesidir. Gelir vergisi, toplumda adaletli bir gelir dağılımının sağlanması konusunda etkili bir vergidir. Ancak özellikle beyana dayalı olarak hesaplanan gelir gruplarında ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile de bağlantılı olarak vergi ahlak ve bilincinin düşük olduğu durumlarda gelirler vergi dışı kalabilmekte ve vergi kaçırma eğilimi artabilmektedir.

### ***2.2.1.2. Kurumlar Vergisi***

Kurumlar vergisi, bir topluluk ya da tüzel kişinin kazançları üzerinden alınan objektif bir yapıya sahip ve gelir vergisinden farklı olarak düzenlenen, genellikle tek oranlı tarife yapısına sahip dolaysız bir vergidir (Armağan, 2007: 230). Kurumlar vergisini gelir vergisinden ayıran özellikler objektif olması, gayri şahsi olması, mükellefinin farklı olması ve tek oranlı olmasıdır.

Kurumları vergi yükümlüsü yapan durum, gerçek kişilerden ayrı olarak yasal bir kişiliğe sahip olmaları, belirli bir ödeme güçlerinin bulunması ve kamu hizmetlerinden yararlanmaları olarak değerlendirilebilir (Bilici, 2006: 219). Türk vergi sisteminde kurumlar vergisi mükellefleri Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde sayılan sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

Kurumlarda, faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi alınması, genellikle doğal görülmektedir. Çünkü kurumlar gerçek kişilere göre yapılarından kaynaklı üstünlük ve imtiyazlara sahiptirler. Bu üstünlükler, uzun ömürlü olmaları, ortakların sorumluluklarının sermayeleri ile sınırlı tutulması, kazancın dağıtılmayarak ya da dağıtımın sınırlı tutularak büyümenin sağlanması, pazarlık ve rekabette güçlü olmaları ve büyük kazançlar elde edebilme olanakları olmasıdır (Akdoğan, 2005: 247).

Gelişmekte olan ülkelerde kurumlar vergisi oranları düşük tutularak yatırımlar ülkeye çekilmek istenmekte bu da yüksek ödeme gücüne sahip şirketlerin daha az vergi ödemesine neden olmaktadır. Kurumların daha az vergilendirilmesinden ortaya çıkan vergi açığı harcama vergilerine kaydırılmakta harcama vergilerinin muhatabı da genellikle düşük ve orta gelirli bireyler olduğundan bireyler/vatandaşlar üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Sonuçta toplumsal gelir dağılımı ve vergi adaleti zedelenmektedir.

### **2.2.2. Harcama Vergileri**

Harcama vergileri, gelir ve servetin harcanması esnasında alınan vergilerdir. Harcama vergileri dolaylı vergilerdir (Şen ve Sağbaş, 2015: 211). Diğer bir ifadeyle kaynağını mal ve hizmetlerin kullanımından alan, yansıtılabilir nitelikteki vergilerdir. Konusu ve mükellefi sürekli olmayan, kişi ve kurumların tüketimlerini hedef alan ve yansıtılması kolay olan vergiler dolaylı vergi olarak tanımlanabilir (Cural ve Çevik, 2015: 131). Bu açıdan harcama vergileri dolaylı vergiler olarak da karakterize edilebilir.

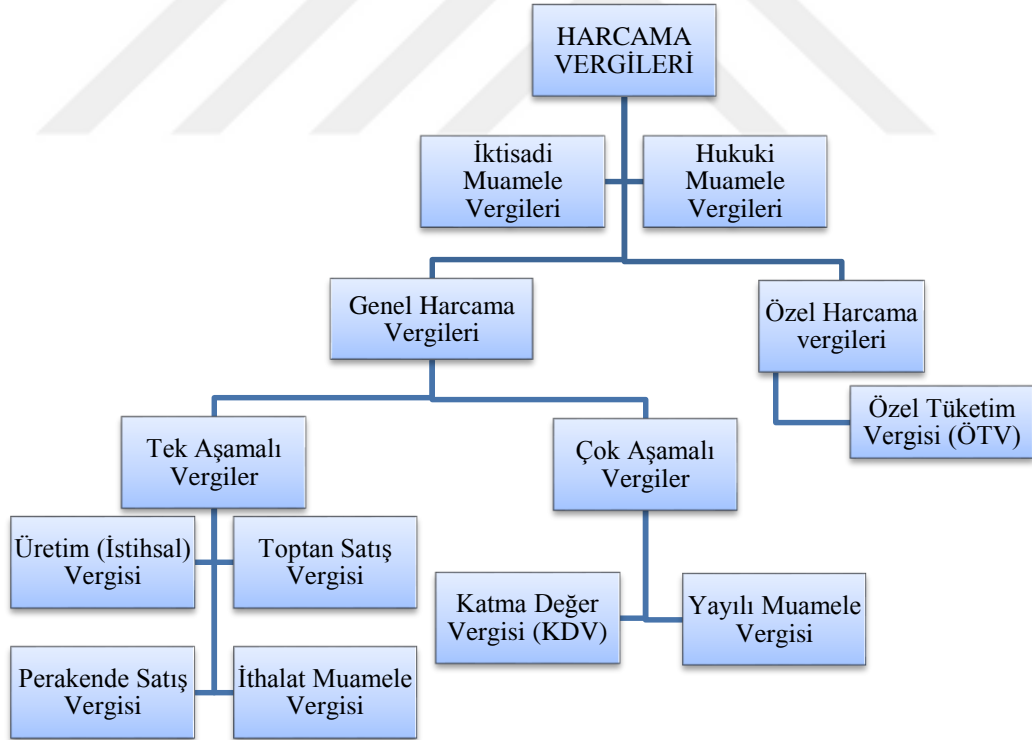
Dolaylı vergileri artırmanın genel yolu, yeni kanunlar koymak ya da kanun değişikliklerine gitmektir. Bu durum parlamento sürecini gerektirir. Hatta bazı ülkelerde kanun değişiklikleri vergi mükelleflerinin referandum yoluyla katılımını gerektirmektedir. Sonuç olarak, politikacılar yeniden seçim kısıtlaması altında vergileri artırmanın olası etkilerini düşünerek kararlar alırlar (Torgler, 2003: 168).



Kamu maliyesi teorisinde, bir tüketim vergisinin bir gelir vergisine kıyasla etkinliği uzun yıllardır tartışılmaktadır. Genel tüketim vergisine ilişkin temel argümanlar, işgücü arzı üzerinde gelir vergisinden daha az olumsuz etkisi olduğu ve şimdiki ve gelecekteki tüketim arasındaki seçime daha az müdahale ettiği. Bir tüketim vergisi ulusal gelirin bir kısmını daha da artırır ve böylece daha fazla sermaye oluşumuna ve daha yüksek ekonomik büyümeye yol açar (Watrin ve Ullman, 2008: 33). Buna karşın vergi yükünün düşük ve orta gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşmasına neden olacağından vergi adaletini sarsabilir. Bu konu vergilemede etkinlik ve adalet ödünleşmesi (trade off) kapsamında tartışılmaktadır.

Harcama vergileri literatürde muamele vergileri olarak da adlandırılmaktadır. Muamele vergisi, harcamaları bütünleştirerek tutarlı bir sistem içinde kavrayıp gelirin harcama vasıtasıyla tekrar ve bütün olarak vergilendirilmesini sağlayan vergidir. Harcama vergilerinin sınıflandırılması şekil 2.1’de sunulmuştur.

Şekil 2.1: Harcama Vergilerinin Sınıflandırılması



Kaynak: Şen ve Sağbaş, 2016: 213

### 2.2.2.1. İktisadi Muamele ve Hukuki Muamele Vergileri

Üretim, tüketim veya el değiştirme gibi faaliyetler sonucu meydana gelen harcama vergilerine iktisadi muamele vergisi, kişilerin tek taraflı ya da iki taraflı

yaptıkları hukukî işlemler sonucu ortaya çıkan vergiler ise hukuki muamele vergileridir. Hukuki muamele vergilerinin en önemli örneği damga vergisidir.

Damga vergisi, kişilerin kendi aralarında ya da devletle yaptıkları hukukî işlemler sırasındaki düzenlenen belgeler veya kağıtlar üzerinden ödenen vergidir. Damga vergisinin yükümlüsü, vergi konusu işlemlerde imza atanlardır. Damga vergisinde ödeme; pul yapıştırmak, basılı damga vurmak, makbuz düzenlemek ve istihkaktan kesinti yapmak suretiyle sağlanmaktadır (Taşdelen, 2004: 492,493).

Hukuki muamele vergisinin bir diğer örneği ise Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)'dir. BSMV, bankaların Finansal Kiralama Yasasına göre yaptıkları işlemler değerlendirme kapsamında tutulmayarak, yapmış oldukları işlemler nedeniyle kendi lehlerine nakden veya hesaben aldıkları paralardan alınmaktadır (Pınar, 2003: 47). BSMV'nin yükümlüleri; bankalar, bankerler ve sigorta şirketleridir.

BSMV'nin ülke ekonomisine vergi geliri sağlaması yanında iktisadi ve mali etkileri de bulunmaktadır. BSMV oranındaki artışlar kredi maliyetlerini artırarak kredi talebinde azalmaya ve sonuçta finansal daralmaya neden olabilmektedir. Bu aracılık maliyetlerinin sonuçlarından biride dışlama ve yabancılaştırmadır. Temel olarak, fon arz edenlerle fon talep edenler arasında ilişkiyi sağlayan bankalar, bu görevlerini yerine getirirken ağır finansal yüklere maruz kalmaktadırlar. Bu nedenle işlevlerini yerine getirmekte zorlanmaktadırlar. Bu durum karşısında, fon talep edenler tercihlerini yurtiçi bankacılık sektörü yerine yurt dışından doğrudan borçlanmaya çevirmektedirler. Buna dışlama etkisi denilmektedir. Yine fon arz edenler ise ağır finansal yükler karşısında faaliyetlerinin önemli bir bölümünü yurt dışına kaydırmaktadır. Bu duruma da yabancılaştırma etkisi denilmektedir. Her iki etkide fon arz edenleri ve talep edenleri yurt içi faaliyetten uzaklaştırarak yurt dışı faaliyete yönlendirdiği için arzu edilmeyen bir durumdur (BDDK, 2003: 35).

Bir diğer muamele vergisi türü ise iktisadi muamele vergileridir. Bu tür vergiler hukuki bir işlem dolayısıyla değil ticari veya sınai iktisadi bir işlem dolayısıyla alınır. İktisadi muamele vergilerinin en önemli örnekleri katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV)'dir.

#### **2.2.2.2. Genel Harcama Vergileri**

İstisna ve muafiyet hükümleri dışında kalan bütün mal ve hizmetleri vergilendirme konusu içine alan vergilere genel harcama vergileri denilmektedir. Genel

harcama vergileri, vergilendirmede mal ve hizmetlerin tamamını içine almaktadır. Genel harcama vergileri tek aşamalı ve çok aşamalı olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### 2.2.2.2.1. Tek Aşamalı Vergiler (Toplu Muamele Vergileri)

Tek aşamalı vergiler, mal ya da hizmetlerin üretilmesi/tüketilmesi veya ithal edilmesi ile tüketiciye kadar olan süreçlerden yalnızca bir süreçte ve tek seferde alınan vergilerdir. Bu sürecin ilk aşamasında alınan vergilere **üretim (istihsal) vergisi**, toptancı tarafından perakendeci veya tüketicilere satış veya teslim ile oluşan sürecin ikinci aşamasında alınan vergilere **toptan satış vergisi**, perakendeciden nihai tüketiciye ulaşan sürecin son aşamasında alınan vergilere **perakende satış vergisi** denilmektedir. İthalattan alınan vergilere ise ithalat muamele vergisi denilmektedir. Tipik örneği gümrük vergisidir.

Gümrük vergisi, ticari bir malın ülke sınırlarından girmesi, çıkması veya geçmesi ile gümrüğe tabi olması sonucunda, malın miktarı ya da değeri üzerinden tarifeler kapsamında alınan bir vergidir. Bu vergiler genellikle ithal malların sınırdan girişi sırasında alınır. Günümüzde ihracattan ve transit geçişlerden vergi alınması uygulaması çok fazla görülmemektedir. Tarifeler kapsamında bağımsızca davranmak ulusal egemenliğin bir göstergesi olarak kabul edilir. Tek taraflı ve anlaşmasız olarak kabul edilen tarifeye otonom, uluslararası anlaşmalarla tarifeleri indirmek ya da kaldırmak suretiyle ticareti serbestleştirmeyi amaçlayarak belirlenen tarifelere sözleşmeli tarife denilmektedir. Gümrük Birliği Anlaşması'nın 1996 yılında Türkiye ile Avrupa Birliği arasında imzalanması ile iki taraf arasında kota ve tarifeler kaldırılıp ticaret serbestleştirilmiştir. Gümrük vergisini uygulamanın temel amacı devlete gelir sağlamak ve yerli sanayiye korumaktır (Seyidoğlu, 2003: 132,134).

Politikacılar oy baskısı bulunmayan ekonomik birimleri diğer ekonomik birimlerden daha yüksek bir vergi yükü ile vergileme eğilimindedirler. Gümrük vergileri de bu kapsamdadır. Çünkü gümrük vergisinde seçimlerde oy kullanamayacak ve oy baskısı ile yüzleşmeye gerek kalmadan başka ülke üreticileri ve vatandaşları vergilemeye tabi tutulmaktadır (Berksoy ve Demir, 2004: 521). Ancak Gümrük Vergisi'nin ithalat boyutu da bulunmaktadır. Ülkelerin oy baskısı nedeni ile gümrük vergilerinde keyfi davranmaları diğer ülkelerinde aynı tepkide bulunmalarına yol açacaktır. Dış ticaretin yaygınlaştığı ve her ülkenin hammadde, yarı mamul ve mamul ithal/ihraç ettiği günümüzde pek çok ülke tarafından çeşitli uluslararası anlaşmalarla

gümrük tarifelerinde politik ve ekonomik sebeplerle keyfi değişiklikler yapılmasının önüne geçilmiştir.

#### 2.2.2.2.2. Çok Aşamalı Vergiler

Çok aşamalı harcama vergileri, yayılı muamele vergileri ve katma değer vergisi (value-added tax/VAT/KDV) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yayılı muamele vergileri, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar olan süreçte her aşamada ayrı ayrı vergilendirilmeyi ifade etmektedir. Her safhadaki işlemde vergi alınma durumu vergi piramitleşmesine ve verginin gerçek yükünün ortalama vergi yükünden fazla olmasına neden olmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2016: 216).

Diğer çok aşamalı harcama vergisi ise katma değer vergisidir. Katma değer vergisinin yayılı muamele vergisine benzer bir yapısı vardır. Ancak KDV’de her aşamadaki satış fiyatı yerine katma değer esas alınmıştır. Bu durum vergi piramitleşmesinin oluşumunu engellemektedir. Makro ekonomik açıdan katma değer, belirli bir üretim sürecinde üretim faktörlerinden elde edilen faiz, kar, ücret, rant gibi değerler toplamı iken mikro ekonomik açıdan ise bir firmanın ürettiği ya da başka kişi veya firmalardan temin ettiği mal ve hizmetlerin satın alma bedelleri ile satışa sunulan bedelleri arasındaki olumlu sonuçtur.

En çok bilinen harcama vergisi ve dolaylı vergi türü olan KDV, mal ya da hizmetlerin üretilmesi veya ithal edilmesi ile tüketiciye kadar olan her safhada oluşan katma değer vergilendiresini sağlayan bir vergidir (Şimsek ve Tolu, 2002: 21). Ekonomideki üretimin bütün safhalarında vergi alınması durumu, bu verginin çok aşamalı bir vergi olduğunu göstermektedir. Tabii burada vergi her safhadaki satış fiyatından değil, ilgili safhalarda oluşan katma değer üzerinden belirlenmektedir (Bilici, 2006: 243).

KDV, OECD ülkeleri de dahil olmak üzere 140’dan fazla ülkede uygulanmaktadır. Avrupa Birliği, 1967 yılında Neumark Komitesinin önerdiği KDV (VAT)’nin uygulanmasını öngören iki direktifi kabul etmiş ve 1970’de birinci ve ikinci direktifler yürürlüğe girmiştir. Birinci ve ikinci direktife göre KDV, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar süreçte herhangi bir safhada ve daha önceki aşamalarda ödenmiş olan verginin indirilmesi ile fiyatın belirli bir oranı üzerinden alınacaktır. 1970 yılından sonra birçok direktif ve karar ile KDV müktesebatı oluşturulmaya çalışılmıştır. KDV’nin temel unsur ve öğelerinin belirlendiği 1978 tarihli 6’ncı direktif önem arz

etmektedir. AB’de KDV’deki ülkelerarası oran farklılıklarının rekabet bozukluklarına neden olması temel bir sıkıntı olarak görülmektedir. Buna ilişkin olarak 20.10.2003 tarihinde yayımlanan raporda KDV oranının tüm üye ülkeler için %15’in altında olmayacak şekilde standartlaştırılmasına karar verilmiştir. 28 Kasım 2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı Direktif ile daha önceki direktifler birleştirilerek AB’de KDV sistemi oluşturulmuş ve her bir üye ülke tarafından dikkate alınması gerekli olan KDV oranına ilişkin ortak hükümler tespit edilmiştir. Her ülkenin katma değer vergisi uygulamasının/almasının farklı sebepleri olmasına karşın, AB’de temel amaç ihracatın dolaylı vergilendirmeden (veya sübvansiyondan) ve hatta eşit şartlarda vergilendirilen ithalatın serbest bırakıldığından emin olmak için şeffaf bir yol sağlamaktır. İyi işleyen, bozulmamış bir kredilendirme ve geri ödeme zincirine sahip bir KDV aynı zamanda, üretim verimliliğini korumak amacıyla yalnızca tüketicilere nihai satışlarında vergi üretimine ilişkin malları (üretim dışsallıkları üretenler hariç) için açıklanan teorik tercihle de tutarlıdır (Crawford ve diğerleri, 2010: 293).

Finansal konsolidasyonun gerekliliği olarak politika yapıcılar, diğer politikalarından asla taviz vermeden KDV gelirini artırma potansiyeli üzerine daha fazla odaklanmaya başlamışlardır. KDV'nin standart oranındaki artışlar, 2008'de krizin başlamasından bu yana artan gelir ihtiyaçlarının ele alınmasının ana yollarından biri olmuştur: 2010 yılı öncesine kadar, yalnızca bir Avrupa Birliği (AB) ülkesi standart oranını artırmışken iki yıl içinde 27 ülkeden 13’ü artışa gitmiştir. Standart oranlar daha da yükseldiçe, indirimli KDV oranlarının ve uyumsuzluğun rolleri daha büyük kaygılar haline gelmektedir (Keen, 2013: 423).

### ***2.2.2.3. Özel Harcama Vergileri***

Özel harcama vergileri, yalnızca belirli mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınan vergilerdir. En tipik örneği ise özel tüketim vergisidir (ÖTV). ÖTV, belirli türdeki mallardan ilk üretim ve iktisapta alınan tek aşamalı dar kapsamlı bir vergi türüdür (Taşdelen, 2004: 491,492). ÖTV’de vergi üretimin ilk safhasında alınarak bir maliyet unsuru olmakta ve fiyatın içine gizlenip nihai tüketiciye yansıtılmaktadır (Bilici, 2006: 263).

Devletlerin gelir ile ilişkili dolaysız vergilere ek olarak özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilere neden gereksinim duyduğuna ilişkin değişik görüşler vardır. İlk olarak, özel tüketim vergisinin sosyal refahı artıracağına inanılmaktadır. Bu durumun

gerçekleşebilmesi için gelir vergisinin adalet ve etkinlik yönünden optimal bir yapıda olmaması gerekmektedir. Bir diğer durum ise dışsallıklardır. Burada alkol, tütün ve çevre kirliliği yaratan malların vergilendirilmesi ile dışsallıkların içselleştirilmesi amaçlanmaktadır. Yine gelişmiş ülkelerde dışsallıklardan alınan özel tüketim vergisi, az gelişmiş ülkelerde ise geliri yüksek bireylerin tercih ettiği lüks mallardan alınmaktadır. Ancak talep elastikiyeti düşük ve dar gelirli vatandaşların tüketmesi gereken mallara da ÖTV konulmaktadır. Bu şekilde konulan bir vergi gelir dağılımını bozmakta ve vergilemede adalet kavramını zedelemektedir (Çapar, 2004: 122).

ÖTV lüks mallar ile alışkanlık veren keyfi verici maddelerin vergilendirilmesini amaçlamakta ise de, bazen geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetlerini de içine alarak genel bir tüketim vergisine dönüşebilmektedir (Kanlı, 2007: 67). Örneğin Türkiye uygulamasında motorlu taşıtlar, beyaz eşya, elektronik cihazlar ve ev aletleri gibi ürünlerden ÖTV alınmaktadır

AB ülkelerinde 2008/118 sayılı direktifle düzenlenen listeye göre özel tüketim vergisinin konusunu enerji ürünleri ve elektrik, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün oluşturmaktadır. Tabii bazı ülkelerde buna ek ürünlerde bulunmaktadır. Almanya'da kahve, İtalya'da kahve, kakao, kibrit, şeker ve bazı tohum yağları; Fransa ve Hollanda'da şeker; Belçika'da kahve ve şeker; Lüksemburg'da kahve; Danimarka'da kahve, çay, çikolata ve şekerleme ürünleri; Yunanistan'da malt üzerinden alınan özel tüketim vergileri belirlenen bu beş grubun dışındaki ürünlerdir (Taylar, 2012: 442,443).

Mal ve hizmetlerden alınan vergilerin (harcama vergileri) veya dolaylı vergilerin çok eleştirilmesinin nedeni, vergi adaletini bozucu bir etki yaptığı düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Kalkınma sürecini tamamlayamamış, refah seviyesi arzu edilen düzeye ulaşmamış ülkeler için dolaylı vergiler, kolay tahsil edilmesi, yükümlüler tarafından tepkiye neden olacak kadar hissedilmemesi, düşük maliyetli ve yüksek verimli olması açısından belirli bir dönem için önemli bir gelir kaynağıdır (Merter ve diğerleri, 2007: 28).

### **2.2.3. Servet Vergileri**

Kişilerin ekonomik varlıklarını vergilendirmeyi amaçlayan servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir dönemde sahip olduğu taşınır ve taşınmaz varlıklarının değeri üzerinden alınan bir vergidir. Servet vergileri, devletin gelir ihtiyacını karşılama isteği ve yatay ve dikey adaleti sağlama düşüncesi kapsamında

alınmaktadır. Servetin vergilendirilmesi ile servet sahibi yükümlülerin adaletli bir şekilde vergilendirilmesi amaçlanmaktadır (Akdoğan, 2005: 248). Servet üzerinden alınan vergiler, servetten alınan vergiler ve servet transferinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmıştır.

### **2.2.3.1. Servetten Alınan Vergiler**

Türk vergi sisteminde servetten alınan vergilerin kapsamına emlak ve motorlu taşıtlar vergisi girmektedir. Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetindeki konut, arazi ve arsa üzerinden alınan, tahsilat ve idaresi yerel yönetimlerce yapılan, sürekli, olağan, özel nitelikli ve objektif bir servet vergisidir (Bolahatoğlu, 2018: 30).

Emlak vergisinin yükümlüsü öncelikle taşınmazın sahibi, taşınmazın sahibinin bulunmadığı durumlarda intifa hakkı sahibi eğer intifa hakkı sahibi de bulunmuyorsa söz konusu taşınmazı zilyesinde bulundurandır. Burada örneğin Hazine arazisine izinsiz yapı yapan işgalci malik olmasa da tasarruf nedeni ile emlak vergisinin yükümlüsüdür.

Emlak vergisinde en önemli ve adaleti belirleyici durum, emlakın rayiç bedelinin doğru olarak tespit edilmesidir. Emlak vergisinin taşınmazın değeri üzerinden alınan bir vergi olması matrahın tespitini zorlaştırdığından emlak vergisine esas vergi değerinin idarece belirlenme gereksinimine neden olmuştur (Yavuz, 2015: 52).

Ülkemizde emlak vergisine esas vergi değerleri, arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre, binalar için ise, Hazine ve Maliye ile Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir (EVK, m.29).

Servet üzerinden alınan bir diğer vergi motorlu taşıtlar vergisi (MTV)'dir. Motorlu taşıtlar vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetindeki motorlu taşıtlar üzerinden alınan sürekli, olağan, özel nitelikli ve objektif bir servet vergisidir (Öz vd, 2014: 11).

Türkiye’de 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa göre verginin konusuna, Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler girmektedir.

Servet vergilerinin ödeme gücünü gösteren öge menkul veya gayrimenkulün (rayiç) değeri olmasına karşın ülkemizde MTV motorlu taşıtın yaşı, ağırlığı, motor hacmi gibi özelliklerine bakılarak belirlenmektedir. Bu tarife nedeni ile servetin değeri üzerinden vergileme yapılamamakta bu da vergilemede adalet açısından dikey adaleti bozmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 384). Bunun nedeni vergiye konu olan servet unsurunun (aracın) değeri ne olursa olsun ödenecek vergi miktarının söz konusu aracın fiziki özelliklerine göre belirlenmesidir.

### ***2.2.3.2. Servet Transferinden Alınan Vergiler***

Servetin kendisinden değil de ölüm veya bağış gibi nedenlerle el değiştirmesi sonucu oluşan ve servetin transferinin vergilendirilmesini amaçlayan vergileridir. Servet transferinden alınan vergilerin örneği veraset ve intikal vergisi (VİV)’dir.

Veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla, yani ölüme bağlı olarak, bir şahıstan diğer bir şahsa devrolan her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile ölüm olayı meydana gelmeden, yaşayanlar arasında herhangi bir şekilde şahıslar arasında karşılıksız (ivazsız) olarak devrolan malları bünyesine alan bir vergidir. (Öz, 2014: 7) Karşılıksız intikaller mülkîlik ve şahsîlik ilkesi kapsamında gerçekleştirilmektedir.

VİV’e mali ve sosyal sebepler gözetilerek başvurulmaktadır. Devletin gelir elde etmesi ile birlikte ekonomik faaliyetler sonucunda meydana gelen gelir ve servet dağılımı sorunlarının çözülmesi amaçlanmaktadır. VİV, miras yoluyla veya yaşayanlar arası intikallerde Gelir ve Kurumlar Vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek kazanılmış olan gelirin servete dönüşen kısımlarını da içine almaktadır (Kılıçarslan, 2011: 341).

## **2.3. GELİR, SERVET VE HARCAMA VERGİLERİNİN DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİ OLMASI YÖNÜYLE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Son tahlilde dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımı ile vergi yükünün etkileri yükümlülerin vergi ödeme konusundaki tercihlerinde belirleyici olmaktadır. Gelir, harcama ve servet unsurlarına bağlı olarak ayrıma tabi tutulan dolaylı ve dolaysız vergiler birbirlerine göre çeşitli üstünlüklere sahiptirler.



Dolaysız vergilerle vergi geliri yalnızca özel gelir arttığında değil, enflasyonun hüküm sürdüğü ve enflasyon endeksi ayarlanmadığı sürece de artmaktadır. Vergi kanunu değişiklikleri olmadan daha yüksek gelir elde edilir. Bu nedenle, Kirchgässner'in ifadesiyle, hükümet Leviathan gibi davranmak için daha güçlü bir teşvike sahip ve vergi mükelleflerinin kontrol olanakları daha yüksek olmalıdır. Vergi mükellefleri daha düşük devlet seviyelerinde daha fazla etkiye sahip olan dolaysız vergilerin kullanmasını isterler (Torgler, 2003: 168). Gelir ve kazançların vergilendirilmesi açısından kişi ve kurumlara tanınan istisna, muafiyet, indirim ve teşvik gibi durumlar yükümlüler açısından gelir üzerinden alınan vergileri cazip kılmaktadır (Akdoğan, 1991: 6).

Yansıma açısından değerlendirildiğinde, özellikle zorunlu tüketim mallarında verginin tamamının yansıtılması sonucunda dar gelirli yükümlü açısından vergi yükü çekilmez boyutlara ulaşabilmektedir. Yine dolaylı vergilerin fiyat içerisinde gizlenip yükümlü tarafından hissedilmemesi durumu genellikle vergiye karşı herhangi bir tepki doğurmamaktadır. Dolaysız vergilerde bulunan beyan usulünde ise gelir, kazanç ve servetin bildirilmesi gerekliliği sonucu vergi yükünün hissedilmesi durumu eksik veya yanlış beyana yönelmeye neden olabilmektedir.

Dolaylı vergilerin fiyat içerisinde gizlenme ve yansıma özelliği nedeni ile denetimin yansıma mekanizması içerisinde otomatik bir şekilde yapılma durumu söz konusu iken dolaysız vergilerde beyan usulü sıkı bir denetimin varlığını öngörmekte ve denetim yetersizliği durumlarında vergi kaçırma ortaya çıkmakta ve vergi hasılatı düşmektedir. Ödeme gücü açısından değerlendirildiğinde, dolaysız vergilerin dolaylı vergilerde olduğu gibi yükümlünün kişisel özelliklerinden etkilenmemesi bir dezavantajdır.

Her ne kadar dolaylı bir tüketim vergisinin istihdam düzeyini arttırdığı kabul edilse ve uygulanması daha kolay olsa da, bu faydalar muhtemelen daha yüksek bir uyumsuzluğa neden olabilecektir. Ayrıca, daha fazla vergi tabanlı bir sistemin neden olduğu toplam vergi ahlakının azalması durumu, genel vergi sisteminde daha güçlü bir eşitsizlik hissine yol açabilir. Bu etki, uyumsuzlukta genel bir artış yaratabilir ve uzun vadede gelir vergisi uyumluluğunu da etkileyebilir (Watrın ve Ullman, 2008: 54).

Dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki denge ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik duruma göre de değişebilmektedir. Enflasyonist bir ortamda fiyatlar genel

seviyesindeki artışın önlenmesi amacıyla dolaylı vergilerde talebi kontrol altına tutmak maksadı ile artışlara gidilebilir. Vergilerin ayırımına göre vergi yükü dengesi ülkeler arasında gelişmişlik düzeyi, genel ekonomik durum, vergi ahlak ve bilinç düzeyi, gelir dağılımı gibi birçok faktörün dönemsel durumuna bağlıdır.



## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİ İLE VERGİ HASILATI VE VERGİ YÜKÜ ARASINDAKİ İLİŞKİ**

#### **3.1. OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AHLAKI İLE VERGİ YÜKÜ VE VERGİ HASILATI İLİŞKİSİ**

Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OEEC), 1948'de savaştan çıkan harap Avrupa'nın ABD tarafından finanse edilen Marshall Planını yürütmek üzere kurulmuştur. Kanada ve ABD'nin, 14 Aralık 1960 tarihinde yeni OECD Sözleşmesini imzalamak için OEEC üyelerine katılması ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) üyelerinin ekonomik gelişimini ve işbirliğini sağlamak üzere resmen kurulmuştur. İlk etapta 18 Avrupa ülkesi ile ABD ve Kanada'dan oluşan örgüt günümüzde Asya, Avrupa, Avustralya, Güney ve Kuzey Amerika kıtalarından 36 OECD üyesi ülkenin sorunları tanımlamak, tartışmak ve analiz etmek ve bunları çözmek için politikalar geliştirmek ve ülkeler arası işbirliğini sağlamak amacıyla faaliyet göstermektedir.

OECD'nin dünya çapında birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeyi içine alan yapısı çalışmamızda tercih edilmesinin en önemli nedenidir. Ayrıca vergi ahlakı, vergi yükü, vergi hasılatı ve gölge ekonomi ilişkisinin ülkeler arası analizinin yapılması için veri elde etme kolaylıkları da OECD'nin tercih edilmesinde etkindir.

İnsanlar ne için vergi öderler? Çoğu OECD ülkesinde cevap, muhtemelen kanunlara uymaya zorlandıklarındandır. Bununla birlikte, daha derin bir düzeyde vergi ve maliye politikası her toplumun sosyal sözleşmesinin çekirdeğini oluşturmaktadır. Vatandaşlar vergilerini kamu hizmetleri ve kamusal mallar karşılığında öderler. Aynı zamanda, bu değişim politik dengeyi ve devletin kendisini meşrulaştırır. Bununla birlikte, gelişmekte olan ülkelerde, farklı aktörlerin hak ve yükümlülükleri arasındaki bağlantı genellikle zayıftır. Sonuçta ortaya çıkan denge, düşük vergi geliri düzeyi ve dolayısıyla (nitel ve nicel olarak) yetersiz kamu mal ve hizmetleri ile karakterize edilir. Buna ek olarak, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, düşük vergi ahlakı ve devletin vergileri uygulama çabasındaki eksiklikler nedeniyle artma eğilimindedir. Tüm bunlar, vergiler, ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı kolaylaştırmak ve teşvik etmek için gereken yerel kaynak seferberliği çabalarının önemli bir bileşeni olduğundan, kalkınma

için önemli bir engel oluşturmaktadır. Ayrıca, politik boyutu ve vergi ile harcamalar arasındaki bağlantıyı dikkate almayan reformlar çoğu zaman başarısız olur (Daude ve Diğerleri, 2012: 5).

### 3.1.1. OECD Ülkelerinde Vergi Ahlakı

Vergi ahlakının ölçülebilmesinin yükümlülerin tutumlarına bağlı olması, dünya çapında bir araştırma yapılmasını zorlaştırmaktadır. Ancak dünya çapında bireylerin tutumlarını dönemsel olarak araştıran kuruluşlar bulunmaktadır. Bu araştırmalar vergi ahlakının ölçülmesi sorununa yardımcı olmaktadır. Vergi ahlakı konusunda kapsamlı araştırmaları olan Torgler, Dünya Değerler Araştırması (WVS) verilerinden yararlanarak ülkelerin vergi ahlakı düzeylerinin ölçülmesine ve karşılaştırılmasına ilişkin çalışmalar yapmıştır.

Torgler'in çalışmalarından kapsam olarak dar olan iki çalışma daha literatürde mevcuttur. İlk olarak Strümpel (1969) tarafından uluslararası karşılaştırılmalı araştırmalara dayanılarak Avrupa'da vergi ahlakı ve vergi sistemi analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu analiz sonucunda Strümpel, Almanya'nın vergi ahlakının nispeten düşük olduğunu, 1960'larda Almanya'da nispeten zorlayıcı bir vergi uygulama tekniği kullanıldığını ve bu durumdan vergi ahlakının olumsuz etkilendiğini analiz etmiştir. Öte yandan İngiltere'de mükelleflere daha az idari denetim ve prosedür uygulanarak daha ihtiyatlı bir tutumla davranılmaktadır. Strümpel, böyle bir sistemin, vergi ahlakının geliştirilmesine ve vergi uyum maliyetinin düşürülmesine yardımcı olacağını ancak sunduğu esneklikler nedeniyle vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışının kolaylaştırılmasına zemin hazırlayacağını belirtmiştir. Ayrıca Strümpel, Fransız, İtalyan ve İspanyol vergi sistemlerini maliyetli, uygulaması zor ve verimsiz olması nedeniyle eleştirmiştir (Torgler, 2003: 157).

Bir diğer çalışmada Weck (1983), Weck, Pommerehne ve Frey (1984) ve Frey ve Weck-Hannemann (1984) vergi ahlaksızlığı endeksini oluşturmuş, bu endeksi oluştururken 1960, 1965, 1970, 1975 ve 1978 yıllarında yapılan anket verilerinden faydalanılmıştır. Karşılaştırılabilir veri yetersizliği nedeniyle bu çalışma dar kapsamlı kalmıştır (Torgler, 2003: 158). Ülkeler bazında vergi ahlaksızlık endeksi Tablo 3.1'de sunulmuştur.

Tablo 3.1'de görüldüğü üzere vergi ahlaksızlık (immorality) düzeyinin en yüksek olduğu ülke İtalya'dır (10,4 ile 20,4 arasında). İsviçre ise en düşük düzeye

sahiptir (0,6 ile 1,2 arasında). Bu verilere vergi ahlaksızlığının artışına yönelik bir eğilim vardır. Endeksin en sıkıntılı yönü güçlü varsayımlara dayanmasıdır. Bu da ülkelerarası karşılaştırmaların mümkün olmamasına neden olmaktadır.

Tablo 3.1: Vergi Ahlaksızlık Endeksi

Ülkeler	1960	1965	1970	1975	1978	1960-1978
ABD	3,8	4,7	6,3	7,4	7,6	3,8
Avusturya	5,5	6,7	9	10,6	10,9	5,4
Batı Almanya	5,5	6,7	9	10,6	10,9	5,4
Belçika	7,1	8,6	11,6	13,7	14	6,9
Büyük Britanya	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
Danimarka	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
Finlandiya	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
Fransa	8,7	10,6	14,3	16,9	17,3	8,6
Hollanda	5,5	6,7	9	10,6	10,9	5,4
İrlanda	3,8	4,7	6,3	7,4	7,6	3,8
İspanya	7,1	8,6	11,6	13,7	14	6,9
İsveç	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2
İsviçre	0,6	0,7	1	1,2	1,2	0,6
İtalya	10,4	12,6	17	20,1	20,6	10,2
Japonya	3,8	4,7	6,3	7,4	7,6	3,8
Kanada	3,8	4,7	6,3	7,4	7,6	3,8
Norveç	2,2	2,7	3,6	4,2	4,4	2,2

Kaynak: Weck, 1983: 134

Vergi ahlakı konusunda en kapsamlı araştırmalar Torgler'e aittir. Torgler yaptığı analizlerde Dünya Değerler Anketi (World Value Survey - WVS) verilerinden faydalanmıştır. Dünya Değerler Anketi, 1981 yılından itibaren uygulanmaya başlayan ve insani inanç ve değerlere ilişkin anket soruları ile bireylere sosyo-demografik özellikleri, çevreleri, işleri, aileleri, politik ve toplumsal düşünceleri, inançları ve ulusal kimlikleri ilgili sorular yönelten ve zaman serileri ile elde edilen verilerin karşılaştırılmasını sağlayan dünya çapında ve kapsamlı bir araştırmadır. WVS, 1981-1984 (1. Dalga), 1990-1994 (2. Dalga), 1995-1998 (3. Dalga), 1999-2004 (4. Dalga), 2005-2009 (5. Dalga) ve 2010-2014 (6. Dalga) yıllarında 6 dalga halinde anketlerini tamamlamıştır. WVS-7 (7. Dalga) veri toplama çalışmaları devam edilmekte Aralık 2019 - Ocak 2020'de tamamlanması öngörülmektedir.

Dünya Değerler Anketi'nin yalnızca vergi konusuna yoğunlaşmadan, sosyal, kültürel ve ekonomik birçok konuya ilişkin anket soruları yönelmesi, ankete katılanların vergiye ilişkin sorulara, vergisel konuların ağırlığından sıyrılmış ve açık bir

şekilde cevap vermelerine olanak sağlamaktadır. Ayrıca bu araştırmanın dünya çapında ve belli zaman dilimlerini kapsayacak şekilde yapılıyor olması ülkeler arası karşılaştırmalı analizlerin yapılmasına yardımcı olmaktadır.

WVS verilerinden faydalanarak vergi ahlak seviyesini değerlendirmek için çalışmamızda aşağıdaki soru kullanılmıştır. Bu soru, 6 dalga halinde yapılmış olan WVS anketlerinde, 1981-1984 (1.dalga) dönemi için V194, 1990-1994 (2. Dalga) dönemi için V298, 1995-1998 (3. Dalga) dönemi için V194, 1999-2004 (4.dalga) dönemi için V206, 2005-2009 (5. Dalga) dönemi için V200, 2010-2014 (6. Dalga) dönemi için ise V201 kodu ile gösterilmiştir.

*“Lütfen bana her zaman haklı olabileceğini, hiçbir zaman haklı olmayacağını veya bu ikisi arasındaki değerlerde olup olmadığını düşünerek aşağıdaki ifadelerden her biri için düşüncenizi açıklayınız?”*

*Eğer fırsatınız varsa, vergi kaçırmak*

*1 asla doğru değildir*

*2 ...*

*3 ...*

*4 ...*

*5 ...*

*6 ...*

*7 ...*

*8 ...*

*9 ...*

*10 daima doğrudur.”*

Soru, “hiçbir zaman haklı” ve “her zaman haklı” olmak üzere iki uç noktadan oluşan on ölçekli bir vergi ahlak endeksini oluşturmaktadır. Torgler bu on puanlık endeksi, 4 noktalı bir ölçeğe çevirmiş (0, 1, 2, 3), 4 ile 10 arasındaki verileri varyans eksikliği nedeni ile ‘0’ değerine entegre etmiştir. Torgler’in endeksine göre ülkelerin vergi ahlak seviyesi ‘0’ değerine yaklaştıkça azalırken, ‘3’ değerine yaklaştıkça artmaktadır.

Tablo 3.2 ve Tablo 3.3’te 1981-2014 yılları arasında OECD’ye üye ülkelerin vergi ahlak seviyeleri WVS yüzdeleri ve Torgler endeksine göre gösterilmiştir. Tablo 2’de 1981-1998 dönemi vergi ahlak seviyeleri 3 dalga halinde incelenmiştir. 1981-1998

arası 3 dalgada İsrail, Lüksemburg ve Yunanistan'da vergi ahlakı ile ilgili veri olmadığı görülmektedir. ABD, Almanya, Finlandiya, Güney Kore, İsveç, İspanya, Japonya, Meksika ve Norveç'te 3 dalga içinde verilerin bulunduğu belirlenmiştir. 1981-1984 döneminde en yüksek vergi ahlakı düzeyinin 2,60 değeri ile Japonya'da olduğu aynı dönem için en düşük vergi ahlakı düzeyinin 1,48 ile Norveç'te olduğu görülmüştür.

Tablo 3.2: OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Ahlakı (1981-1998)

Ülkeler/ Dönemler	Vergi kaçırmak asla doğru değildir (%)			Ortalama Vergi Ahlakı		
	1981-1984	1990-1994	1995-1998	1981-1984	1990-1994	1995-1998
ABD	67,00	66,7	73,6	2,22	2,31	2,48
Almanya*	52,7	53,8	46,9	1,83	2,00	1,76
Avustralya	47,7		62,1	1,72		2,18
Avusturya		62,3			2,26	
Belçika	43,3	33,9		1,58	1,28	
B.Britanya	58,2	53,9		1,87	1,94	
Çekya		68,0	40,0		2,35	1,65
Danimarka	58,5	57,3		2,10	2,03	
Estonya			42,4			1,56
Finlandiya	58,7	40,3	57,4	2,11	1,64	2,01
Fransa	48,9	46,5		1,58	1,69	
Hollanda	37,9	42,9		1,53	1,66	
İrlanda	38,5	48,8		1,55	1,80	
İspanya	49,9	58,4	69,5	1,78	1,96	2,33
İsrail						
İsveç	68,8	56,4	49,3	2,41	2,01	1,87
İsviçre		63,8	53,5		2,08	1,95
İtalya	52,8	69,7		2,41	1,97	
İzlanda	56,9	56,0		1,96	2,00	
Japonya	81,8	81,9	80,6	2,60	2,64	2,62
Kanada	66,9	59,2		2,17	2,08	
Güney Kore	76,4	89,9	71,6	2,56	2,69	2,41
Letonya		63,00	31,00		2,11	1,37
Litvanya		55,00	44,00		2,01	1,62
Lüksemburg						
Macaristan		56,3	60,4		1,91	2,12
Meksika	48,9	37,3	54,7	1,71	1,45	1,84
Norveç	40,3	43,1	47,5	1,48	1,64	1,83
Polonya		49,3	55,2		1,82	2,00
Portekiz		39,9			1,46	
Slovakya			35,4			1,50
Slovenya		68,5	53,9		2,29	1,91
Şili		75,7	64,2		2,44	2,18
Türkiye		90,0			2,81	
Yeni Zelanda			60,0			2,13
Yunanistan						
<b>Ortalama</b>	<b>55,48</b>	<b>58,20</b>	<b>54,91</b>	<b>1,96</b>	<b>2,01</b>	<b>1,97</b>

\*Almanya'nın 1981-1984 dönemi verilerinde yalnızca Batı Almanya dikkate alınmıştır.

**Kaynak:** <http://www.worldvaluessurvey.org/WVSDocumentationWVL.jsp> ve Benno TORGLER, Kristina MURPHY, "Tax Morale in Australia: What Shapes it and Has it Changed over Time?", **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)**, Working Paper No.2004-04, s.35

1981-1984 döneminde Japonya, Güney Kore, İtalya, İsveç, ABD, Kanada, Finlandiya ve Danimarka'nın OECD ortalaması (1,96) üzerinde bir vergi ahlakı düzeyine sahip olduğu görülmektedir. 1981-1984 dönemi için OECD içindeki Asya ülkelerinin vergi ahlak düzeylerinin Avrupa ve Amerika kıtası ülkelere göre daha yüksek düzeyde seyrettiği belirlenmiştir.

Tablo 3.2'de görüleceği üzere 1990-1994 döneminde en yüksek vergi ahlakı düzeyinin 2,81 değeri ile Türkiye'de gerçekleştiği ve Türkiye'yi 2,69 değeri ile Güney Kore ve 2,64 değeri ile Japonya'nın takip ettiği görülmektedir. 1981-1984 döneminde verisi olmayan Avusturya (2,26), Çekya (2,35), İsviçre (2,08), Letonya (2,11), Slovenya (2,29) ve Şili (2,44) gibi ülkeler 1990-1994 döneminde OECD ortalaması (2,01) üzerinde vergi ahlakı düzeylerine sahiptirler. 1990-1994 döneminde en düşük vergi ahlakının Meksika (1,45) ve Portekiz (1,46)'de olduğu görülmektedir. Bu dönemde de OECD içindeki Asya ülkelerinin vergi ahlakı düzeylerinin görece yüksek olduğu görülmektedir.

1995-1998 dönemi için Tablo 3.2 incelendiğinde, en yüksek vergi ahlakı düzeyinin 2,62 değeri ile Japonya'da olduğu aynı dönem için en düşük vergi ahlakı düzeyinin ise 1,37 değeri ile Letonya'da olduğu görülmektedir. ABD (2,48), Güney Kore (2,41), Avustralya (2,18), Finlandiya (2,01), İspanya (2,33), Macaristan (2,12), Polonya (2,00), Şili (2,18) ve Yeni Zelanda (2,13) gibi ülkelerde 1995-1998 döneminde vergi ahlakı düzeylerinin OECD ortalamasının (1,97) üzerinde seyrettiği görülmektedir. Tablo 2'de görüleceği üzere 1981-1998 dönemi bir bütün olarak incelendiğinde Japonya, Güney Kore ve ABD vergi ahlakı düzeylerinin yüksek olduğu ve dönemsel geçişlerde verilerin belirli düzeylerde devam ettiği görülmektedir.

1999-2014 tarihleri arasındaki verilerinin 3 dönem halinde incelendiği Tablo 3'ü değerlendirecek olursak; Avusturya, Belçika, Danimarka, İrlanda, İsrail, İsviçre, İzlanda, Lüksemburg, Portekiz, Slovakya ve Yunanistan'da 1999-2014 dönemi için veri bulunmadığı, ABD, Japonya, Güney Kore, İspanya ve Meksika'nın 3 dönemde de verilerin bulunduğu görülmektedir. 1999-2004 döneminde Japonya'nın 2,66 değeri ile en yüksek vergi ahlakı düzeyine sahip olduğu, Litvanya'nın ise 1,37 değeri ile en düşük vergi ahlakı düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Bu dönemde vergi ahlakı düzeyinin OECD ortalamasının 2,17 değerine ulaştığı görülmektedir. 1999-2005 döneminde ABD,



Tablo 3.3:OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Ahlakı (1999-2014)

Ülkeler/Dönemler	Vergi kaçırmak asla doğru değildir (%)			Ortalama Vergi Ahlakı		
	1999-2004	2005-2009	2010-2014	1999-2004	2005-2009	2010-2014
ABD	62,1	63,8	76,0	2,15	2,21	2,46
Almanya		56,6	71,8		2,05	2,44
Avusturalya		63,9	78,4		2,25	2,59
Avusturya						
Belçika						
B.Britanya		57,8			2,09	
Çekya	58,0			2,15		
Danimarka						
Estonya			75,6			2,57
Finlandiya		56,2			2,17	
Fransa		47,9			1,82	
Hollanda		61,1	82,6		2,12	2,66
İrlanda						
İspanya	60,7	64,8	79,9	2,15	2,21	2,64
İsrail						
İsveç	50,7	53,5	67,1	1,96	2,07	2,34
İsviçre						
İtalya		61,5			2,15	
İzlanda						
Japonya	83,5	82,9	82,5	2,66	2,65	2,68
Kanada	67,2	66,1		2,29	2,34	
Güney Kore	74,7	74,2	74,3	2,53	2,50	2,50
Letonya	58,0	39,0		2,05	1,47	
Litvanya	37,0	35,0		1,37	1,44	
Lüksemburg						
Macaristan		59,3			2,18	
Meksika	69,2	60,1	73,2	2,22	2,05	2,35
Norveç		49,7			2,03	
Polonya		55,1	83,9		1,99	2,68
Portekiz						
Slovakya						
Slovenya		56,7	82,9		2,06	2,70
Şili	69,8	66,2		2,29	2,32	
Türkiye		80,5	86,8		2,70	2,78
Yeni Zelanda		60,2	79,3		2,18	2,62
Yunanistan						
<b>Ortalama</b>	<b>62,81</b>	<b>59,66</b>	<b>78,16</b>	<b>2,17</b>	<b>2,13</b>	<b>2,57</b>

**Kaynak:** <http://www.worldvaluessurvey.org/WVSDocumentationWVL.jsp>

Çekya ve İspanya'nın 2,15 değeri ile ortalamanın altında ancak sınıra yakın bir düzeyde kaldığı, Güney Kore (2,53), Kanada (2,29), Meksika (2,22) ve Şili (2,29)'nin OECD ortalamasının üzerinde bir düzeyde bulunduğu görülmektedir. 1999-2005 dönemi için OECD'ye üye Asya ve Amerika kıtası ülkelerinin vergi ahlak düzeylerinin Avrupa kıtası ülkelerine göre yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

2005-2009 dönemi için Tablo 3.3 incelendiğinde vergi ahlak düzeyi OECD ortalamasının '2,13' olduğu görülmektedir. Bu dönemde en yüksek vergi ahlak

düzeyine Türkiye (2,70), Japonya (2,65) ve Güney Kore (2,50)'nin sahip olduğu, en düşük vergi ahlak düzeyinin ise Litvanya'da (1,44) gerçekleştiği görülmektedir. ABD (2,21), Finlandiya (2,17), İspanya (2,21), İtalya (2,15), Kanada (2,34), Şili (2,32) ve Yeni Zelanda (2,18) vergi ahlak düzeyleri OECD ortalamasının (2,13) üzerindedir.

Tablo 3.3'te görüldüğü üzere 2010-2014 döneminde vergi ahlakı düzeyi OECD ortalaması 1981-2014 döneminin en yüksek düzeyi olan '2,57' değerine ulaşmıştır. Bu dönemde OECD ülkelerinde genel bir artış gözlemlenmektedir. 2010-2014 döneminde verisi olan ülkeler içinde en düşük vergi ahlakı düzeyi '2,34' ile İsveç'te görülmüştür. Bu dönemde en yüksek vergi ahlakı düzeyleri ise Türkiye (2,78), Slovenya (2,70), Polonya (2,68), Japonya (2,68), Hollanda (2,66), İspanya (2,64), Yeni Zelanda (2,62) ve Avustralya (2,59)'da görülmüştür. 2010-2014 döneminde Avrupa ve Avustralya kıtası ülkelerinin vergi ahlak düzeylerinde önceki dönemlere göre yükselme olduğu gözlemlenmiştir. Bu dönemde verisi olan bütün ülkelerin vergi ahlak düzeylerinin 1981-1984, 1990-1994, 1995-1998, 1999-2004 ve 2005-2009 dönemlerindeki ortalamaların üzerinde olduğu ve ülkelerin vergi ahlak düzeylerinin yüksek seviyelere ulaştığı görülmektedir.

Tablo 3.2 ve Tablo 3.3 bir bütün olarak incelendiğinde, 1981-2014 yılları aralığında dönemsel olarak vergi ahlakı düzeyinin genel olarak arttığı gözlemlenmiştir. ABD, Japonya ve Güney Kore'nin tüm dönemlerde verilerinin bulunduğu ve yüksek vergi ahlakı düzeyine sahip oldukları görülmüştür.

WVS verileri ve Torgler endeksinden yararlanarak Tablo 3.2 ve Tablo 3.3 ile OECD ülkelerinin vergi ahlak düzeylerine ilişkin değerlendirmelerde bulunduktan sonra vergi ahlak düzeylerini daha derinden incelemek ve vergi ahlakını etkileyen faktörleri görmek için OECD'ye üye ülkelerin vergi yükü, kayıt dışı ekonomi ve vergi hasılatı verilerinin irdelenmesi gerekmektedir.

### 3.1.2. OECD Ülkelerinde Vergi Yükü

Vergi ahlak ve bilincini en fazla etkileyen faktörlerden biri olan vergi yükü dünya genelinde kıtalar ve ülkeler arası farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar vergiyi algılayış biçiminden kaynaklanmaktadır. Her ne kadar vergi temelde zorunlu bir ödeme olsa da yükümlü ödediği her birim vergiye karşı aldığı her birim kamusal hizmeti birbiriyle kıyaslamaktadır. Vergi, yükümlüler için gelir ve kazançlarının bir kısmından fedakârlık etmelerini gerektiren bir yüküdür. Dolayısıyla karşılıklılık esası

verginin doğasında mevcuttur. Devletlerin vergi politikalarının etkinlik ve verimliliği vergi sisteminin adil ve makul olması ile iyi yönetilmesine bağlıdır. Vergi sisteminin iyi yönetilmesi ise vergilemenin sınırlarının tam anlamıyla anlaşılması ile mümkündür. Bu noktada özellikle verginin psikolojik yönü yükümlüleri yönlendirmektedir. Aşırı vergi yükü karşısında yükümlüler bir tercih yapmak zorunda kalmaktadır. Ya gelir ve kazançlarından daha fazla fedakarlık yapmaya razı olacaklar ya da vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi ahlaki olmayan yöntemlere başvuracaklardır. Burada vergi ahlakı önem arz etmektedir. Vergi ahlakı yüksek bir yükümlü vergiyi içselleştirdiğinden dürüst davranacak ve vergiyi kabullenecektir. Vergi ahlakının düşük olduğu toplumlarda ise yükümlü genel ahlakı yüksek olsa bile vergiyi içselleştiremediğinden kaçınma/kaçırma tercihinə yönelecektir.

Tablo 3.4'te OECD'ye üye 36 ülkenin vergi yükü düzeyleri yüzdesel olarak 1981-1984, 1990-1994, 1995-1998, 1999-2004, 2005-2009, 2010-2014 ve 2015-2017 yedi dönem halinde gösterilmektedir. Bu şekilde dönemsel ortalamaların alınma sebebi WVS verileri sonucu elde edilen vergi ahlakı düzeyleri ile vergi yükünün karşılaştırmasına imkan sağlamaktır.

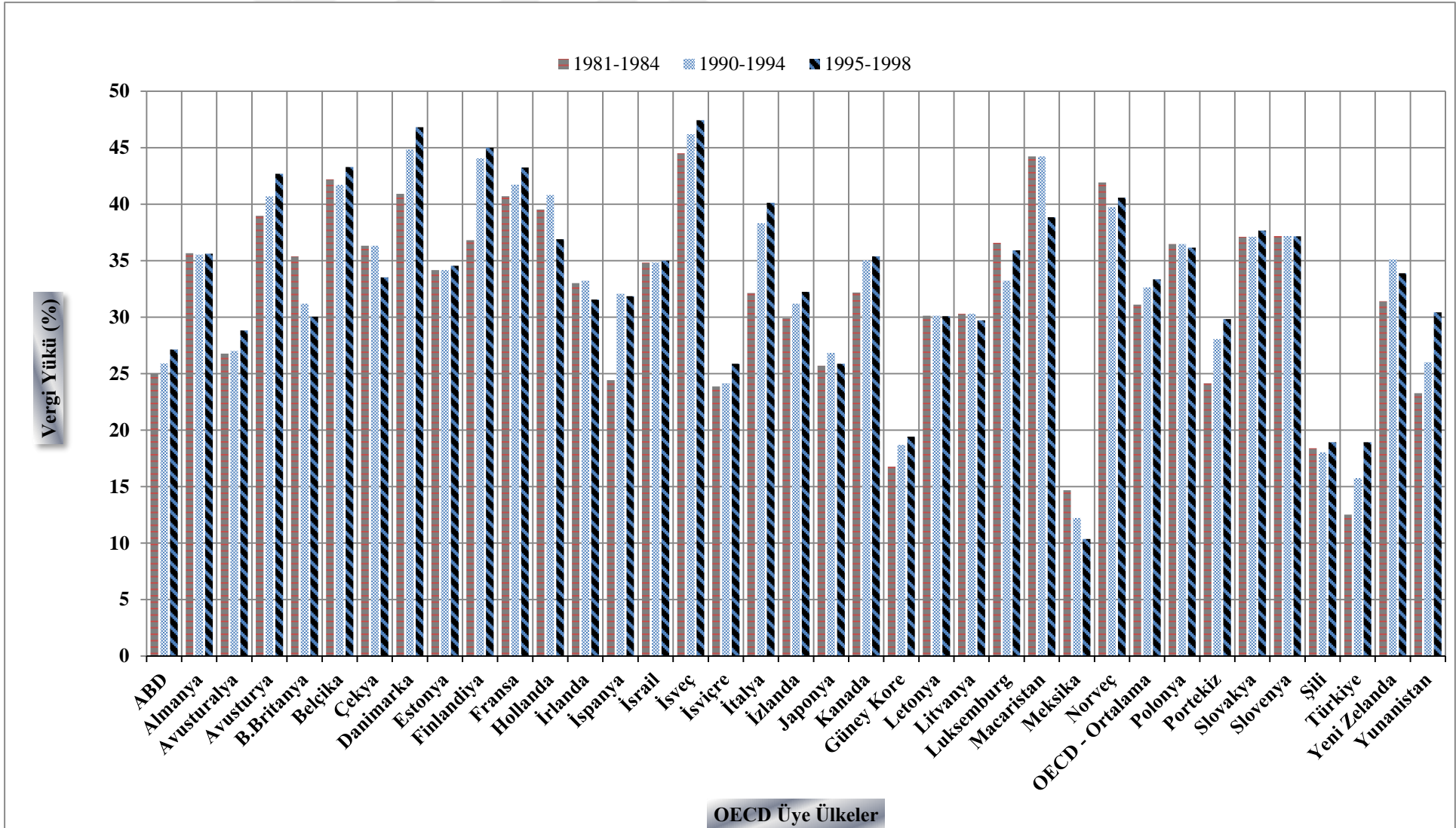
Tablo 3.4 incelendiğinde, 1981-1984 dönemi için en yüksek vergi yükü İsveç (%44,52)'te, en düşük vergi yükünün Türkiye (%12,52) ve Meksika (%14,68)'da olduğu görülmektedir. OECD ortalamasının %31,12 olduğu bu dönemde İskandinav ülkeleri olan İsveç, Norveç, Danimarka ve Finlandiya'nın %36,83-%44,52 arasındaki değerler ile yüksek vergi yüküne sahip oldukları tespit edilmiştir. Kleven (2014), İskandinav ülkelerinin vergilerinin yüksek vergi yükü durumunu bu ülkelerin kültürel özelliklerine bağlamaktadır. Bu ülkelerin küçük, homojen, savaşıtlardan etkilenmemiş bir yapıda olması, ırksal ve dini çeşitliliğin sınırlı olduğundan bahsederek yüksek vergi yükü ve hasılatının seçmen katılımı, devlete güven ve düşük suç oranları gibi sosyal uyumluluk önlemleri ile sağlandığını ifade etmektedir. Almanya (%35,67), Avusturya (%38,99), Belçika (42,21), B. Britanya (%35,38) ve Hollanda (%39,53)'nin OECD ortalamasının oldukça üzerinde vergi yüküne sahip oldukları görülmektedir. Akdeniz'e kıyısı olan ülkeler değerlendirildiğinde ise Fransa (%40,71), İtalya (%32,15), İspanya(%24,44) ve Yunanistan (%23,27)'in birbirinden çok farklı vergi yükü değerlerine sahip oldukları görülmektedir. Vergi ahlakı yüksek olan ABD, İsviçre, Japonya ve Güney Kore'nin

Tablo 3.4: OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Yüğü (% GSYİH)

Ülkeler	1981-1984	1990-1994	1995-1998	1999-2004	2005-2009	2010-2014	2015-2017	Ortalama
Danimarka	40,92	44,86	46,81	46,34	46,12	45,90	46,10	45,29
İsveç	44,52	46,20	47,44	46,82	45,13	42,76	43,69	45,22
Belçika	42,21	41,72	43,29	43,48	42,89	44,02	44,50	43,16
Fransa	40,71	41,74	43,25	42,97	42,52	44,13	45,66	43,00
Finlandiya	36,83	44,06	45,00	43,47	41,58	42,59	43,76	42,47
Avusturya	38,99	40,69	42,70	42,72	40,87	41,84	42,37	41,45
Norveç	41,93	39,75	40,58	42,04	42,02	40,81	38,45	40,80
İtalya	32,15	38,32	40,14	40,16	41,04	43,04	42,70	39,65
Macaristan		44,23	38,85	37,66	38,17	37,56	38,54	39,17
Hollanda	39,53	40,83	36,91	35,72	35,53	35,97	38,05	37,50
Slovenya			37,17	37,11	37,05	36,56	36,27	36,83
Lüksemburg	36,58	33,22	35,93	36,99	36,89	37,71	37,96	36,47
Almanya	35,67	35,54	35,63	35,04	34,95	36,11	37,32	35,75
İzlanda	29,93	31,21	32,25	35,55	37,17	35,29	41,87	34,75
Çekya		36,33	33,52	33,43	33,68	33,32	34,16	34,07
Polonya		36,47	36,17	33,05	33,30	31,83	33,22	34,01
Kanada	32,19	35,01	35,39	33,91	32,38	31,15	32,54	33,23
OECD – Ortalama	31,12	32,62	33,36	33,27	33,11	32,99	33,98	32,92
İsrail			35,01	34,07	32,80	30,73	31,78	32,88
Yeni Zelanda	31,40	35,11	33,88	32,90	33,67	30,73	31,71	32,77
Estonya			34,56	31,22	31,63	32,07	33,34	32,56
Slovakya			37,68	33,00	29,54	29,28	32,49	32,40
B. Britanya	35,38	31,19	30,05	32,14	32,42	32,39	32,72	32,33
İspanya	24,44	32,07	31,85	33,27	33,85	32,20	33,48	31,59
Yunanistan	23,27	26,00	30,43	31,64	30,87	34,47	38,27	30,71
Portekiz	24,15	28,06	29,84	30,93	31,12	32,57	34,49	30,16
İrlanda	33,02	33,22	31,55	29,06	29,28	27,72	23,09	29,56
Litvanya			29,72	29,90	30,02	27,38	29,51	29,31
Letonya			30,10	28,42	28,13	28,45	30,00	29,02
Avusturalya	26,77	27,01	28,83	29,89	28,29	26,53	27,84	27,88
Japonya	25,72	26,84	25,88	25,25	26,84	28,27	30,61	27,06
İsviçre	23,88	24,15	25,88	27,06	26,57	26,85	27,94	26,05
ABD	25,02	25,90	27,15	26,19	25,60	24,62	26,42	25,84
Güney Kore	16,78	18,70	19,42	21,60	23,86	24,24	26,10	21,53
Türkiye	12,52	15,74	18,93	24,04	23,33	25,12	25,09	20,68
Şili		18,04	18,93	18,83	20,83	20,30	20,23	19,53
Meksika	14,68	12,23	10,37	12,04	12,01	13,05	16,24	12,94

Kaynak: OECD (2019), Tax revenue (indicator). doi: 10.1787/d98b8cf5-en (Accessed on 20 March 2019)

Grafik 3.1: OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Yükü (1981-1998)



vergi yükü yüzdelerinin ise 16,78 ile 25,72 değerleri arasında ve OECD ortalamasının altında olduğu gözlemlenmiştir.

1990-1994 dönemi için Tablo 3.4'e bakıldığında, İskandinav Ülkelerinin yüksek vergi yükü seviyelerinin devam ettiği görülmektedir. Bu dönemde en yüksek vergi yükü düzeyi sahip ülke İsveç (%46,20)'tir. 1981-1984 döneminde verisi olmayan Çekya (%36,33), Macaristan (%44,23), Polonya (%36,47) ve Şili (18,04)'nin 1990-1994 dönemi için verileri bulunmaktadır. Amerika kıtası ülkelerinin özellikle Güney Amerika ülkelerinin (Şili-%18,04, Meksika-%12,23) vergi yükü seviyelerinin düşük olduğu gözlemlenmiştir.

1995-1998 dönemi vergi yükü verileri Tablo 3.4 kapsamında değerlendirildiğinde ise İskandinav ülkeleri ile Avusturya, B. Britanya, Fransa ve İtalya'da vergi yükü düzeyinin OECD ülkeleri içindeki en yüksek düzeylerde olduğu görülmüştür.

1981-1984 ve 1990-1994 dönemlerinde verisi olmayan Baltık ülkeleri Estonya (%34,56), Letonya (%30,10) ve Litvanya (%29,72) vergi yükü düzeyinin birbirine yakın olduğu Tablo 4'ten tespit edilmiştir.

Grafik 3.1'de 1981-1998 dönemi OECD'ye üye ülkelerin vergi yükü düzeyleri gösterilmektedir. Vergi yükü düzeyleri dönemler arasında genellikle artış eğiliminde olup sabit seyir halinde devam eden ülkelerde bulunmaktadır. OECD ülkeleri içinde bu dönemde özellikle İsveç ve Danimarka'nın vergi yükü seviyelerindeki yükseklik ve dönemler arasında ileri doğru artış grafik 3.1'de açıkça görülmektedir. OECD ülkeleri içinde vergi yükü seviyesi düşük olan ülkeler özellikle Meksika olmak üzere, Güney Kore, Şili ve Türkiye'dir. Hatta Meksika'da vergi yükü seviyesi bir çok OECD ülkesinin aksine düşme eğilimindedir.

Tablo 3.4'de 1999-2017 dönemi bir bütün olarak incelendiğinde, İskandinav ülkelerinin vergi yükü seviyelerinin bir hayli yüksek değerlerde olduğu görülmektedir. Türkiye (%24,04)'nin vergi yükü değerlerinin ise 1999 yılı itibariyle ciddi bir artış gösterdiği görülmektedir. OECD vergi yükü ortalamasının 1999-2004 döneminde %33,27, 2005-2009 döneminde %33,11, 2009-2014 döneminde %32,99 ve 2015-2017 döneminde %33,98 değerlerinde olduğu görülmektedir. 1999-2017 döneminde OECD içerisinde Avrupa ülkelerinin vergi yükü seviyelerinin genel olarak oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Asya (Japonya ve Güney Kore) ve Kuzey Amerika (ABD ve Kanada) ülkelerinin vergi yükü seviyelerinin ise %20-%32 aralığında seyrettiği

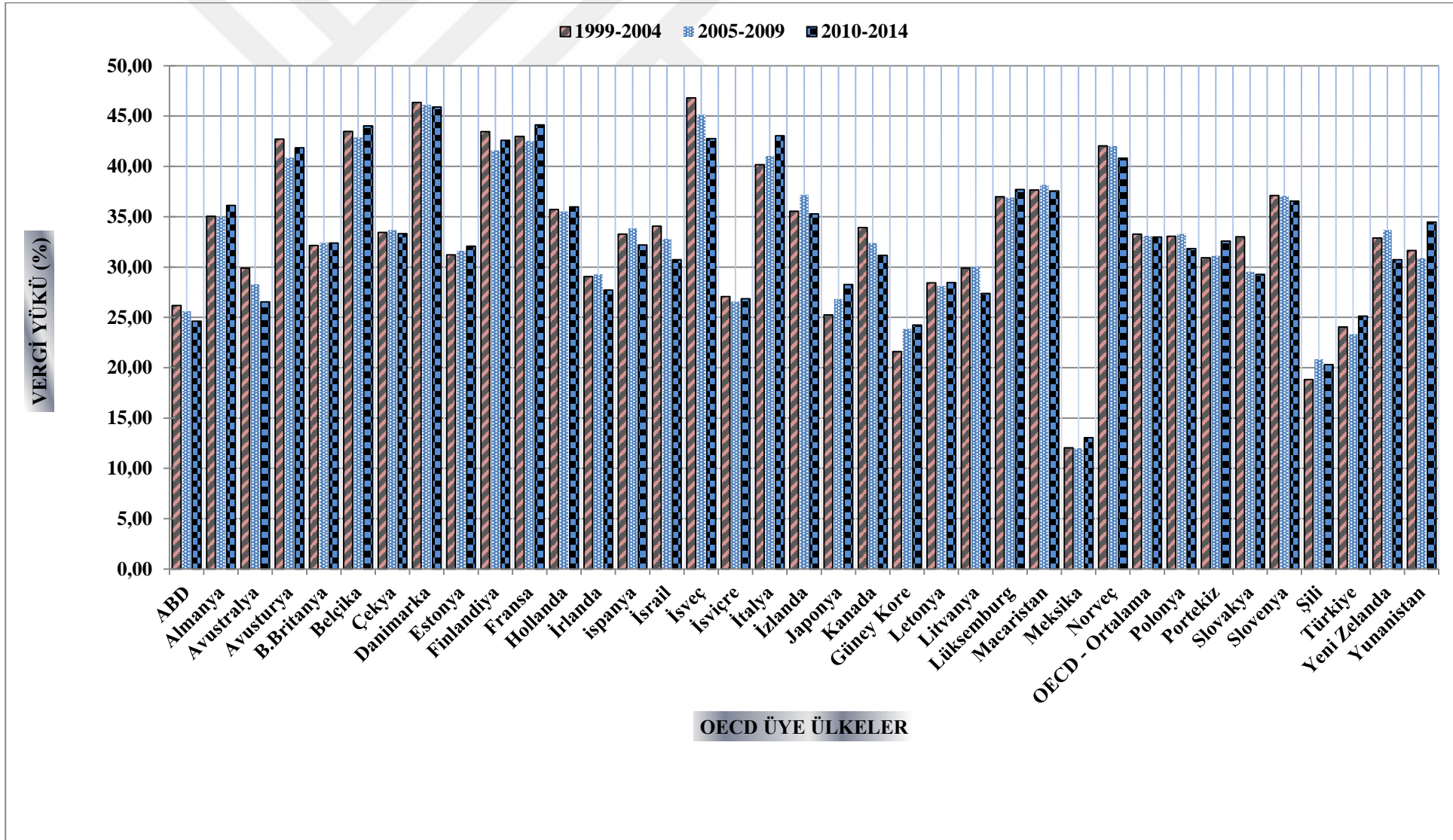
görülmektedir. Özellikle Güney Amerika (Meksika ve Şili) ülkelerinin vergi yükü seviyelerinin OECD ülkeleri içinde en düşük düzeylerde olduğu görülmektedir.

Grafik 3.2’de OECD’ye üye ülkelerin 1999-2014 verileri ile 3 dönem halinde (1999-2004, 2005-2009, 2010-2014) vergi yükü yüzdeleri gösterilmektedir. Danimarka’nın üç dönem içinde tutarlı bir eğilim gösterdiği ve en yüksek vergi yükü seviyelerine sahip olduğu görülmektedir. Yüksek vergi yükü seviyesine sahip İsveç’te ise dönemselsel olarak ileriye doğru bir düşüş olduğu ancak yine de vergi yükünün yüksek olduğu gözlemlenmiştir. OECD’ye üye Güney Amerika ülkelerinin ve özellikle Meksika’nın düşük vergi yükü seviyeleri Grafik 3.2’de açıkça görülmektedir. Dünya süper gücü olarak kabul edilen ABD, demokrasi ve refahın en yüksek seviyelerde olduğu değerlendirilen İsviçre ve teknoloji ülkesi olarak kabul edilen Japonya OECD’ye üye Avrupa ülkelerinden daha düşük seviyelerde vergi yükü düzeyine sahiptir. ABD, İsviçre ve Japonya’nın vergi yükü seviyesi 1999-2014 döneminde %24 ile %29 değerleri arasındadır.

Grafik 3.3 ise 2015-2017 döneminde OECD’ye üye ülkelerdeki vergi yükü düzeylerinin günümüze en yakın durumun görülmesi amacıyla hazırlanmıştır. 2015-2019 dönemi WVS 7. dalga anketlerinin henüz tamamlanmamış olması nedeniyle bu dönem karşılaştırılmalı tablolarda kullanılmayacaktır. 2015-2017 dönemi için Danimarka, Finlandiya Fransa, İsveç ve Belçika’da en yüksek vergi yükü seviyeleri görülürken Meksika ve Şili en düşük vergi yükü düzeylerine sahiptir. OECD içindeki Avrupa ülkelerinin vergi yükü düzeylerinin ağırlığı açıkça görülmektedir.

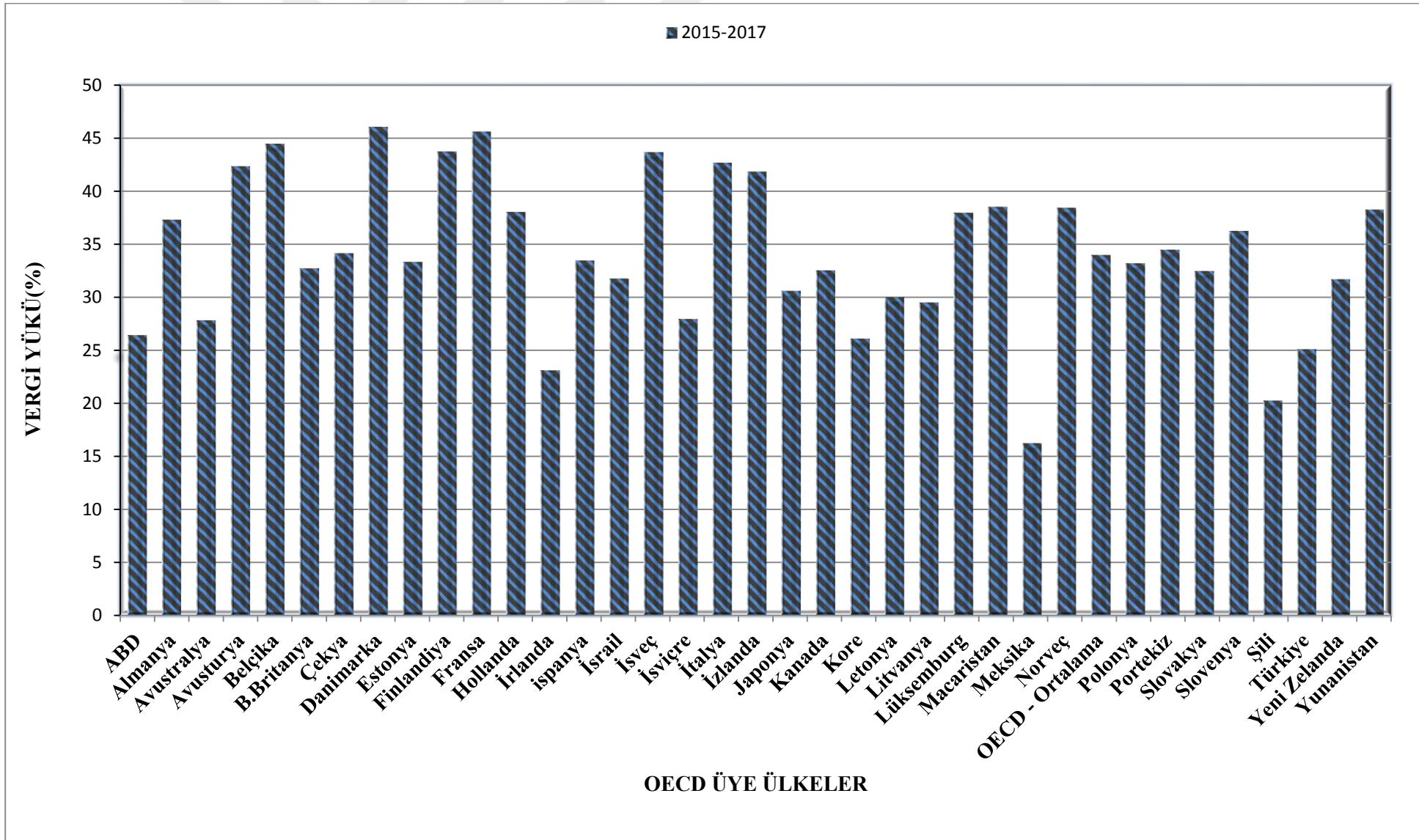
Buraya kadar, OECD ülkelerinin vergi yükü düzeyleri 1981-2017 yılları aralığında yedi dönem halinde incelenmiştir. Burada en önemli sorun vergi ahlakının daha yüksek düzeylere çıkarılması açısından vergi yükünün ne düzeyde olması gerektiğidir. Ülkeler arasındaki ekonomik kalkınma farklılıkları vergi yükünün tüm ülkeler için tek bir yüzdesel düzeyde tutulmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle her ülkenin ayrı vergi yükü seviyelerine sahip olması doğaldır. Burada vergi yükü ile vergi hasılatı arasındaki ilişki optimum seviyede bir vergi hasılatı düzeyi için önemlidir. Çünkü belirlenen vergi yükü düzeylerinin başarısını gösteren verilerden biri de vergi hasılatıdır.

Grafik 3.2: OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Yükü (1999-2014)





Grafik 3.3: OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Yükü (2015-2017)



### 3.1.2. OECD Ülkelerinde Vergi Hasılatı

Ekonomik kalkınma düzeyi ile vergi gelirleri arasında pozitif bir korelasyon beklemenin birkaç ekonomik nedeni vardır. Piyasa dışı ev üretimi ve öz tüketim için üretim geliştirmekte olan ülkelerde önemli ölçüde daha yüksektir. Benzer şekilde, nüfusun önemli bir kısmı için geçim kaynağı olan gelir seviyeleri, geliştirmekte olan ülkelerde dar vergi tabanları yaratmaktadır. Gelişmiş ekonomiler ayrıca, daha yüksek sosyal güvenlik katkı payları ve vergilerle finanse edilen önemli ölçüde daha geniş sosyal güvenlik ağlarına ve sosyal transferlere sahiptirler.

OECD ülkelerinin vergi hasılatı verilerini 7 dönem (1981-1984, 1990-1994, 1995-1998, 1999-2004, 2004-2009, 2010-2014 ve 2015-2017) halinde incelediği Tablo 3.5'te 1981-1984 döneminde ABD'nin vergi hasılatının 887,56 milyon dolar ile en yüksek seviyede olduğu görülmektedir. ABD'yi Japonya (318,61 milyon dolar), Almanya (294,17 milyon dolar), Fransa (231,43 milyon dolar), Belçika (177,46 milyon dolar), Kanada (107,89 milyon dolar)'nın izlediği ve bu ülkelerin 98,75 milyon dolar olan OECD ortalamasının üzerinde vergi hasılatına sahip oldukları görülmektedir. 1981-1984 döneminde verisi olan ülkeler içinde en düşük vergi hasılatına İzlanda (0,91 milyon dolar), Güney Kore (1,93 milyon dolar) ve Yunanistan (2,56 milyon dolar)'ın sahip olduğu görülmektedir. Bu dönemde özellikle ABD'nin vergi hasılatı rakamlarının OECD ortalamasını yükselttiği görülmektedir.

Yine tablo 3.5'te 1990-1994 dönemi incelendiğinde tüm ülkelerin vergi hasılatlarının artma eğiliminde olduğu görülmektedir. Bu dönemde OECD içerisinde bulunan ABD, Japonya, Almanya, Fransa ve Kanada gibi yüksek gelirli ülkeler daha yüksek vergi hasılatı rakamlarına ulaşmıştır.

OECD ülkelerinin vergi hasılatı verilerinde ülkelerin nüfuslarının da etki sahibi olduğu düşünüldüğünde ABD'nin 326 milyon, Japonya'nın 127 milyon, Almanya'nın 82 milyon, Fransa'nın 65 milyon ve Kanada'nın 36 milyon civarındaki nüfusları ile vergi hasılatlarını sağladıkları düşünülebilir. İzlanda'nın 337 bin, Yunanistan'ın 11 milyon nüfusları ile daha düşük vergi hasılatına ulaştığı değerlendirilebilir. Nüfusun etkisi özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerde görülmektedir. Tablo 3.5'te OECD'ye üye ülkelerin vergi hasılatı verileri sunulmuştur.

Tablo 3.5: OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Hasılatı (Ortalama Değerler/Milyon ABD Doları)

Ülkeler/ Dönemler	1981- 1984	1990- 1994	1995- 1998	1999- 2004	2005- 2009	2010- 2014	2015- 2017
ABD	887,56	1.703,73	2.273,66	2.840,72	3.611,44	3.984,36	4.946,27
Almanya	294,17	713,56	838,89	787,50	1.152,84	1.327,74	1.315,33
Avustralya	53,03	89,43	119,01	144,44	260,04	394,84	355,10
Avusturya	33,06	77,18	95,60	98,68	152,94	176,18	167,93
Belçika	42,52	96,08	115,67	122,09	194,78	225,52	209,93
B.Britanya	177,46	350,62	447,39	597,72	882,54	878,12	891,83
Çekya		16,00	21,35	27,73	62,02	70,70	68,13
Danimarka	24,76	65,53	84,62	89,21	141,90	155,26	143,50
Estonya			1,64	2,44	6,18	7,52	8,17
Finlandiya	15,54	47,66	58,33	64,78	100,58	112,58	105,57
Fransa	231,43	574,97	665,71	692,77	1.085,28	1.223,30	1.139,67
Hollanda	72,68	144,75	159,41	178,23	290,02	313,56	302,03
İrlanda	6,14	17,38	24,94	38,21	71,70	65,64	71,17
İspanya	31,31	149,94	193,25	252,23	473,66	450,20	418,17
İsrail			38,60	43,38	58,60	83,30	102,60
İsveç	50,32	115,29	128,49	136,03	201,88	235,02	226,00
İsviçre	26,16	65,17	81,15	85,17	128,46	180,04	188,80
İtalya	95,85	390,26	513,26	547,43	869,42	925,54	800,93
İzlanda	0,91	2,03	2,45	3,55	6,42	5,30	8,57
Japonya	318,61	1.073,81	1.214,61	1.143,16	1.287,86	1.588,62	1.433,85
Kanada	107,89	208,41	225,05	273,59	444,46	552,70	515,07
Letonya	13,98	67,24	101,36	131,48	236,18	302,86	376,90
Litvanya			1,82	2,45	7,36	8,08	8,50
Lüksemburg			3,77	4,69	10,90	11,94	12,97
Güney Kore	1,93	5,33	7,36	9,43	17,54	22,46	22,63
Macaristan		17,32	18,37	25,47	50,32	50,70	49,80
Meksika	31,22	51,24	46,81	87,34	118,24	157,64	182,80
Norveç	26,22	49,31	63,99	83,88	159,74	200,72	148,33
Polonya		35,33	57,36	66,10	137,00	164,22	163,23
Portekiz	3,07	24,31	35,57	37,79	71,68	75,24	71,53
Slovakya			10,45	12,52	24,06	28,18	29,60
Slovenya			5,75	8,71	16,98	17,82	16,53
Şili		8,35	15,10	14,72	33,46	51,90	52,00
Türkiye	11,25	33,51	48,60	67,21	146,54	219,40	215,23
Yeni Zelanda	7,78	16,40	22,18	23,33	42,00	54,96	60,93
Yunanistan	2,56	20,67	39,82	52,66	94,04	89,92	75,10
OECD Ortalama	98,75	213,96	216,15	244,52	351,36	400,34	404,95

Kaynak: OECD (2019), Tax revenue (indicator). doi: 10.1787/d98b8cf5-en (Accessed on 01 May 2019)

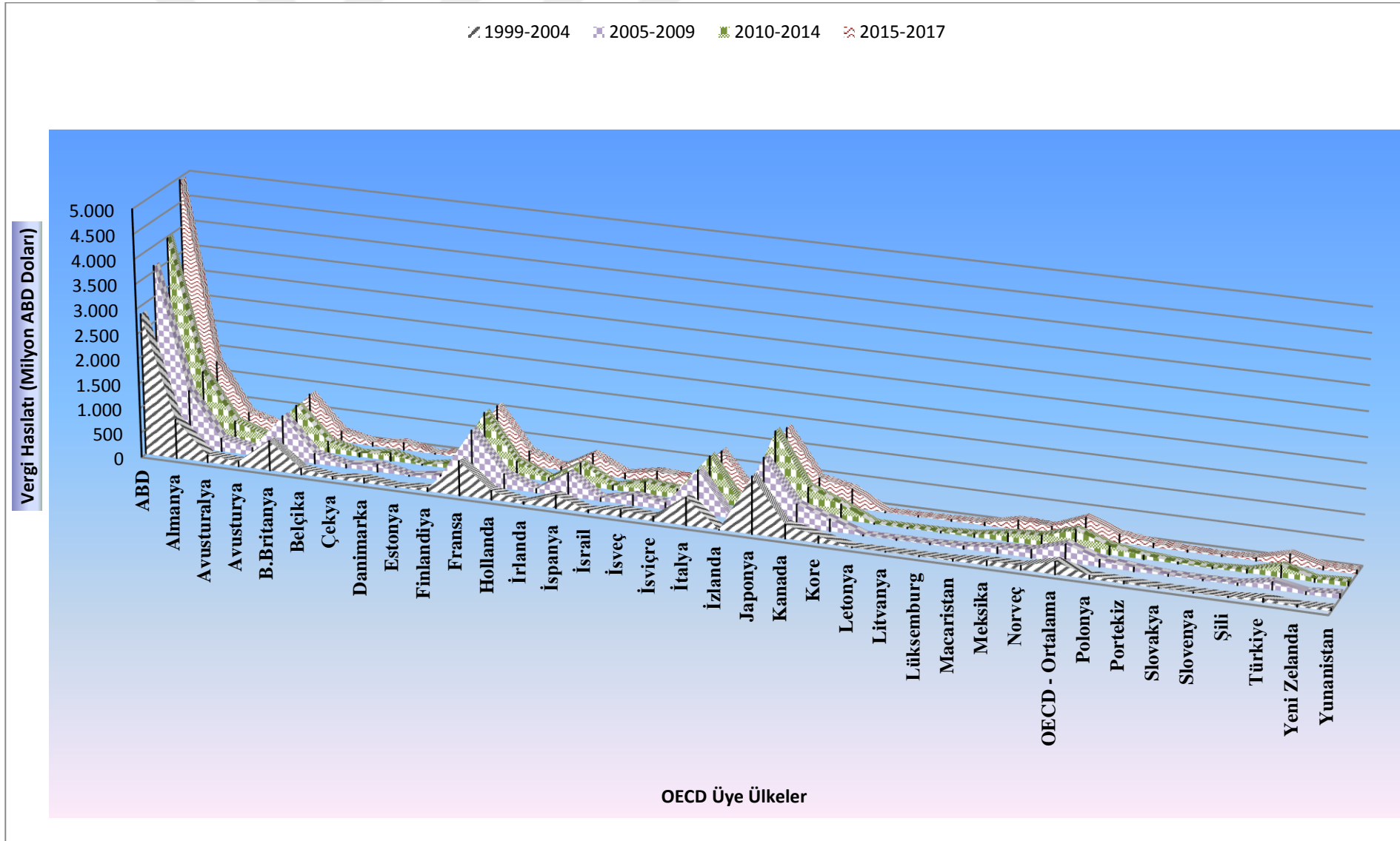
Her ne kadar vergi hasılatında nüfusun etkisi olsa da ekonomik kalkınma düzeyi çok daha büyük bir etkiye sahiptir. 130 milyon nüfusa sahip Meksika'nın 2015-2017 dönemi vergi hasılatı 182,80 milyon dolar iken 82 milyon nüfusa sahip Almanya'nın 1.315,33 milyon dolardır.

Bu defa, 1999-2017 yılları arasındaki vergi hasılatındaki değişimler Grafik 3.4 yardımı ile incelenmektedir. Grafik 3.4'te ABD'nin 1999-2004 döneminde 3 milyar dolar civarında bulunan vergi hasılatını 2015-2017 döneminde 5 milyar dolar bandına, Japonya'nın ise 1.100 milyon dolardan 1.450 milyon dolar bandına yükselttiği görülmektedir. Vergi gelirleri açısından en büyük ekonomi ABD ekonomisidir. ABD, Almanya ve Japonya'nın 2015-2017 vergi hasılatı toplamı aynı dönem diğer OECD ülkelerinin toplamından fazladır. Bu durum bize OECD ekonomisinde vergisel olarak en büyük paya sahip ülkelerin ABD, Almanya ve Japonya olduğunu göstermektedir.

Yine Grafik 3.4'te Büyük Britanya, Fransa ve İtalya'yı OECD ekonomisinde vergisel olarak ikinci büyük paya sahip grup olarak değerlendirilebilir. Güney Amerika ülkeleri Meksika ve Şili ise düşük vergi hasılatları ile dikkat çekmektedir. OECD ülkelerinin vergi hasılatlarının artan yapısı ekonomik büyümenin göstergelerindedir. OECD ülkelerinde vergi hasılatı seviyeleri ile vergi ahlakı düzeyleri arasında pozitif yönlü bir korelasyon olması beklenmektedir. Çünkü yüksek vergi hasılatı verileri aynı zamanda güçlü ekonomik düzeyleri de ifade etmektedir.

Tablo 3.6'da ise OECD ülkelerinde vergi hasılatının bir önceki döneme göre artış yüzdeleri verilmiştir. 1-2'nci dalga 1981-1984 ile 1990-1994, 2-3'üncü dalga 1990-1994 ile 1995-1998, 3-4'üncü dalga 1995-1998 ile 1999-2004, 4-5'inci dalga 1999-2004 ile 2005-2009, 5-6'ncı dalga 2005-2009 ile 2010-2014 ve 6-7'nci dalga ise 2010-2014 ile 2015-2017 verileri arasındaki yüzdesel değişimi vermektedir. Tablo 6'da OECD ortalama vergi hasılatının 1-2 dalgada zaman aralığının fazla olması nedeni ile önce yüksek yüzdesel artışlar (%116,67) bulunduğu, 2-3 dalgada bu artışın %1,02 düzeyine indiği, 3-4 dalga ile 4-5 dalgada artan oranlı yükselme eğiliminin devam ettiği, 5-6 dalgada vergi hasılatında önce yüzdesel azalan bir artış eğiliminin devam ettiği, 6-7 dalgada ise vergi hasılatının yüzdesel artışının durduğu ve hatta çoğu ülke için vergi hasılatında azalmalar meydana geldiği görülmektedir.

Grafik 3.4: OECD'ye Üye Ülkelerde Vergi Hasılatı (Milyon ABD Doları)



Tablo 3.6: OECD Ülkelerinde Vergi Hasılatındaki Yüzselsel Artışın 7 Dalga Halinde Değerlendirilmesi (%)

Ülkeler/Dalgalar	1-2 Dalga	2-3 Dalga	3-4 Dalga	4-5 Dalga	5-6 Dalga	6-7 Dalga
ABD	91,96%	33,45%	24,94%	27,13%	10,33%	24,14%
Almanya	142,57%	17,56%	-6,13%	46,39%	15,17%	-0,93%
Avusturalya	68,64%	33,08%	21,37%	80,03%	51,84%	-10,06%
Avusturya	133,45%	23,87%	3,22%	54,98%	15,20%	-4,68%
Belçika	97,58%	27,60%	33,60%	47,65%	-0,50%	1,56%
B.Britanya	125,96%	20,39%	5,55%	59,54%	15,78%	-6,91%
Çekya		33,44%	29,88%	123,67%	14,00%	-3,64%
Danimarka	164,66%	29,14%	5,42%	59,06%	9,42%	-7,57%
Estonya			49,21%	152,93%	21,68%	8,64%
Finlandiya	206,69%	22,38%	11,05%	55,28%	11,93%	-6,23%
Fransa	148,44%	15,78%	4,07%	56,66%	12,72%	-6,84%
Hollanda	99,16%	10,12%	11,81%	62,73%	8,12%	-3,68%
İrlanda	183,06%	43,51%	53,21%	87,63%	-8,45%	8,42%
İspanya	378,89%	28,88%	30,52%	87,79%	-4,95%	-7,11%
İsrail			12,38%	35,09%	42,15%	23,17%
İsveç	129,11%	11,45%	5,87%	48,41%	16,42%	-3,84%
İsviçre	149,12%	24,51%	4,96%	50,83%	40,15%	4,87%
İtalya	307,16%	31,52%	6,66%	58,82%	6,45%	-13,46%
İzlanda	123,08%	20,57%	45,18%	80,68%	-17,45%	61,70%
Japonya	237,03%	13,11%	-5,88%	12,66%	23,35%	-9,74%
Kanada	93,17%	7,98%	21,57%	62,45%	24,35%	-6,81%
Letonya	380,97%	50,74%	29,72%	79,64%	28,23%	24,45%
Litvanya			35,17%	200,00%	9,78%	5,20%
Lüksemburg			24,23%	132,57%	9,54%	8,63%
Güney Kore	176,17%	38,13%	28,01%	86,10%	28,05%	0,76%
Macaristan		6,06%	38,62%	97,60%	0,76%	-1,78%
Meksika	64,13%	-8,65%	86,59%	35,38%	33,32%	15,96%
Norveç	88,06%	29,78%	31,07%	90,45%	25,65%	-26,10%
Polonya		62,35%	15,23%	107,27%	19,87%	-0,60%
Portekiz	691,86%	46,30%	6,26%	89,67%	4,97%	-4,93%
Slovakya			19,79%	92,25%	17,12%	5,04%
Slovenya			51,35%	95,02%	4,95%	-7,24%
Şili		80,78%	-2,52%	127,39%	55,11%	0,19%
Türkiye	197,87%	45,03%	38,30%	118,02%	49,72%	-1,90%
Yeni Zelanda	110,80%	35,21%	5,22%	80,01%	30,86%	10,86%
Yunanistan	707,42%	92,66%	32,24%	78,58%	-4,38%	-16,48%
OECD Ortalama	116,67%	1,02%	13,13%	43,69%	13,94%	1,15%

Kaynak: Tablo 5'ten derlenmiştir.

### 3.1.4. OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi

OECD ülkeleri de dahil olmak üzere dünya genelinde ülke ekonomilerin en büyük sorunlarından biri kayıt dışı ekonominin büyüklüğüdür. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler dünyadaki yaşamın bir gerçeği olduğundan, çoğu toplum bu faaliyetleri ceza, kovuşturma, ekonomik büyüme veya eğitim gibi çeşitli önlemlerle kontrol etmeye çalışmaktadır. Kayıt dışı faaliyetlere kimin dahil olduğu, bu faaliyetlerin meydana gelme sıklığı ve bunların büyüklüğü hakkında istatistik toplamak, bir ülkenin bu alandaki kaynaklarının tahsisine ilişkin etkili ve verimli kararlar alması için önemlidir. Ne yazık ki, kayıt dışı ekonomik faaliyetler hakkında katma değer ve işgücü piyasası açısından doğru bilgi edinmek çok zordur. Çünkü bu faaliyetlere katılan bireyler tanımlanmamak istemektedirler (Schneider, 2002: 2).

OECD ülkelerindeki kayıt dışı ekonomi oranları vergi kültürünün yapısı hakkında bilgi verdiği gibi vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyleri konusunda da bilgi sahibi olmamızı sağlamaktadır. Weck (1983), yaptığı çalışmada kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlakı düzeyi arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu ileri sürmüştür. Çalışmamızda karşılaştırmalı analizlerde veri olarak kullanmak amacıyla öncelikle kayıt dışı ekonomi verileri değerlendirilecektir.

Hassan ve Schneider (2016)'in 36 OECD ülkesini incelediği Tablo 7'de 1999-2013 dönemi arasında kayıt dışı ekonominin boyutu gösterilmektedir. Özellikle İsviçre'nin 1999-2013 yılları arasında (2003 yılı hariç) %10 altında gerçekleşen kayıt dışı ekonomi boyutu bulunduğu ve bu değerinde OECD ülkeleri içinde en düşük değer olduğu görülmektedir. ABD ve Avusturya verilerinin de İsviçre'den sonra en düşük değerleri aldığı görülmektedir. Türkiye ve Yunanistan'ın kayıt dışı ekonomi boyutlarının OECD ülkeleri içinde en yüksek değerlerde olduğu görülmektedir.

Tablo 3.7'de 2008 yılının kırılma noktası olarak kabul edilebileceği görülmektedir. Genel olarak 2008 yılına kadar düşme eğilimi gösteren kayıt dışı ekonomi verileri özellikle 2008-2009 döneminde bir artış eğilimi göstermiştir. Bu bağlamda, 2008 Küresel Ekonomik Krizi'nin etkisinin görüldüğü söylenebilir. Öncelikle ABD'de taşınmaz piyasanın değer kaybetmesi ve bunun sonucunda iflasların yaşanması ile başlayan ve daha sonra diğer ülkelerin krizin sıçrama ihtimali dolayısıyla yabancı yatırımcılarını kaybetmesine neden olan bir süreç meydana gelmiştir. Kriz gelişmiş ülkelerin büyüme oranlarının düşmesine ve talebin gerilemesine yol açmıştır.

Tablo 3.7: OECD'ye Üye Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonominin GSMH İçindeki Payı (%)

Ülkeler/Dönemler	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Ort.
ABD	8,80	8,90	9,03	9,39	8,99	8,51	8,43	8,68	9,36	10,50	10,58	10,45	8,95	8,63	9,35	9,24
Almanya	16,40	15,74	15,27	16,57	17,40	16,78	16,45	14,31	13,94	14,66	16,27	15,65	15,18	15,91	15,96	15,77
Avusturalya	14,40	14,15	14,68	14,36	14,24	14,10	14,26	14,20	14,04	14,53	14,32	14,28	13,79	14,28	14,82	14,30
Avusturya	10,00	9,28	10,03	9,97	9,99	9,90	9,67	9,31	9,23	9,83	10,11	10,05	9,75	10,18	10,13	9,83
Belçika	22,70	20,81	22,32	22,75	23,76	23,16	22,90	21,82	21,70	23,22	23,91	23,79	23,45	24,56	25,34	23,08
B.Britanya	12,80	12,33	12,89	12,94	13,50	13,55	13,74	13,99	14,00	15,03	15,08	15,26	14,43	13,84	13,26	13,78
Çekya	19,30	18,87	18,02	20,36	20,60	20,18	19,73	17,23	16,76	18,00	19,76	19,99	18,58	18,48	18,47	18,96
Danimarka	18,40	17,65	17,85	18,07	18,37	18,70	17,88	17,82	18,47	19,38	21,39	21,51	20,05	20,15	19,41	19,01
Estonya	33,00	33,14	23,17	24,70	24,96	25,41	22,48	19,69	21,08	35,64	43,86	37,82	24,96	21,70	22,94	27,64
Finlandiya	18,40	18,08	16,70	17,70	18,70	18,66	18,90	17,73	17,43	18,79	20,32	20,09	19,47	20,44	20,68	18,81
Fransa	15,70	14,32	14,44	15,09	15,63	15,41	15,77	15,17	14,79	15,10	16,37	14,86	14,43	14,98	15,03	15,14
Hollanda	13,30	12,60	12,90	13,94	14,88	14,50	14,39	13,94	14,12	14,38	16,18	16,56	16,01	16,21	16,38	14,69
İrlanda	16,10	14,33	14,18	15,88	16,20	16,47	16,26	16,66	17,55	20,17	21,14	20,22	17,77	16,65	15,56	17,01
İspanya	23,00	18,87	19,60	20,59	22,54	21,47	22,17	21,57	24,99	28,85	30,40	30,86	28,59	27,62	28,11	24,62
İsrail	22,70	23,01	23,33	24,00	23,90	21,63	20,65	20,28	20,04	19,94	19,39	19,80	19,56	19,82	20,45	21,23
İsveç	19,60	17,87	17,86	18,13	19,45	19,33	19,25	18,43	18,26	18,54	19,90	18,84	18,53	18,65	18,95	18,77
İsviçre	8,80	9,21	9,13	9,12	10,05	9,65	9,16	8,75	8,44	8,47	9,42	8,79	8,87	9,18	9,35	9,09
İtalya	27,80	25,55	26,00	26,35	26,73	27,03	26,75	28,47	27,48	29,16	31,58	30,22	31,22	32,02	32,01	28,56
İzlanda	16,00	15,91	16,04	16,72	17,05	16,66	16,28	16,95	16,60	17,36	17,53	17,57	16,71	15,42	15,76	16,57
Japonya	11,40	11,72	12,59	13,61	12,92	13,52	12,87	12,65	13,89	14,56	15,53	15,34	15,44	15,50	15,56	13,81
Kanada	16,30	15,48	15,40	16,20	16,48	15,18	15,35	15,36	16,19	16,55	17,56	17,45	15,85	16,66	16,58	16,17
Letonya	30,80	28,53	26,71	26,11	26,20	23,95	23,59	22,64	24,35	33,94	34,75	31,07	24,29	20,96	19,92	26,52
Litvanya	33,80	35,38	28,75	28,93	25,07	25,49	24,79	24,87	26,41	34,52	39,13	34,36	26,00	21,85	21,95	28,75
Lüksemburg	10,00	9,37	10,00	10,91	11,33	11,23	11,56	10,20	10,26	10,38	11,16	10,85	10,63	11,63	13,47	10,87
Güney Kore	28,30	25,57	27,84	29,15	31,36	31,66	32,64	32,30	33,81	35,12	36,24	33,49	34,36	34,15	34,77	32,05
Macaristan	25,40	23,49	24,30	25,64	27,10	26,42	26,18	25,76	25,47	26,84	28,97	27,94	25,20	24,37	23,88	25,80
Meksika	30,80	31,05	31,34	30,82	31,47	30,49	30,92	29,79	29,13	32,72	35,07	31,97	30,42	32,91	31,51	31,36
Norveç	19,20	19,06	20,57	21,22	21,05	20,83	19,80	18,23	18,69	18,99	20,56	20,99	20,43	20,52	19,92	20,00
Polonya	27,70	32,78	31,20	28,80	29,42	26,36	23,37	22,00	21,46	24,18	27,49	28,48	27,76	26,87	26,62	26,97
Portekiz	23,00	23,86	23,99	25,49	26,02	25,74	26,45	25,37	24,12	25,29	26,02	26,94	27,30	25,97	26,42	25,47
Slovakya	18,90	19,24	18,00	26,56	21,98	21,14	19,29	19,08	22,14	27,00	26,47	24,77	23,52	23,71	19,85	22,11
Slovenya	27,30	26,95	25,96	27,70	28,00	27,03	26,90	25,86	25,16	26,28	28,14	29,01	29,48	29,97	29,49	27,55
Şili	19,90	18,22	18,54	18,21	19,19	17,75	18,26	18,25	20,05	21,15	20,34	20,59	19,19	19,81	19,74	19,28
Türkiye	32,70	29,51	38,50	43,00	38,64	34,65	36,08	32,63	38,26	41,27	43,30	40,56	36,70	41,38	32,70	37,33
Yeni Zelanda	13,00	12,35	12,23	12,24	12,37	12,45	13,10	13,96	13,85	15,24	14,93	14,32	13,91	13,76	13,13	13,39
Yunanistan	28,50	28,11	27,61	30,02	28,80	28,17	29,46	28,47	29,85	30,65	35,72	37,62	42,34	43,67	39,39	32,56
OECD Ortalama	20,39	19,76	19,64	20,59	20,68	20,09	19,88	19,23	19,76	21,84	23,30	22,57	21,20	21,18	20,75	20,72

Kaynak: Hassan ve Schneider, 2016: 15,19



Tablo 3.8: OECD'ye Üye Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonominin 3 Dönem Olarak Değerlendirilmesi (%)

Ülkeler / Dönemler	1999-2004	2005-2009	2010-2014	1999-2014 Ortalama
İsviçre	9,33	8,85	9,05	9,07
ABD	8,94	9,51	9,35	9,26
Avusturya	9,86	9,63	10,03	9,84
Lüksemburg	10,47	10,71	11,65	10,94
Yeni Zelanda	12,44	14,22	13,78	13,48
B.Britanya	13,00	14,37	14,20	13,86
Japonya	12,63	13,90	15,46	14,00
Avustralya	14,32	14,27	14,29	14,29
Hollanda	13,69	14,60	16,29	14,86
Fransa	15,10	15,44	14,83	15,12
Almanya	16,36	15,13	15,68	15,72
Kanada	15,84	16,20	16,64	16,23
İzlanda	16,40	16,94	16,37	16,57
İrlanda	15,53	18,36	17,55	17,14
İsveç	18,71	18,88	18,74	18,78
Çekya	19,56	18,30	18,88	18,91
Finlandiya	18,04	18,63	20,17	18,95
Danimarka	18,17	18,99	20,28	19,15
Şili	18,64	19,61	19,83	19,36
Norveç	20,32	19,25	20,47	20,01
OECD Ortalama	20,19	20,80	21,42	20,81
İsrail	23,10	20,06	19,91	21,02
Slovakya	20,97	22,80	22,96	22,24
Belçika	22,58	22,71	24,29	23,19
İspanya	21,01	25,60	28,80	25,13
Portekiz	24,68	25,45	26,66	25,60
Macaristan	25,39	26,64	25,35	25,79
Letonya	27,05	27,85	24,06	26,32
Polonya	29,38	23,70	27,43	26,84
Estonya	27,40	28,55	26,86	27,60
Slovenya	27,16	26,47	29,49	27,70
Litvanya	29,57	29,94	26,04	28,52
İtalya	26,58	28,69	31,37	28,88
Meksika	31,00	31,53	31,70	31,41
Güney Kore	28,98	34,02	34,19	32,40
Yunanistan	28,54	30,83	40,76	33,37
Türkiye	36,17	38,31	37,84	37,44

Kaynak:Tablo 7 verilerinden dönemsel ortalamalar alınarak derlenmiştir.

Gelişmiş ülkeler geliştirmekte olan ülkelere yapılan ithalatı kısmışlar bu durum geliştirmekte olan ülkelerin ekonomilerinin küçülmesine, ekonomik küçülmeye özellikle işsizlik artışı olmak üzere genel ekonomik sıkıntılara neden olarak krizi derinleştirmiştir. Bu noktada, işsizlik düzeyi de kayıt dışı ekonomiyi tetikleyen en önemli faktörlerden biridir.

OECD ülkelerinin kayıt dışı ekonomi verilerini daha derinden incelemek ve WVS verileri karşılaştırmasına esas olacak şekilde sınıflandırmak amacıyla düzenlenen Tablo 3.8'e bakıldığında, 1999-2004, 2005-2009 ve 2010-2014 dönemleri ve 1999-2014 ortalamasını içeren tabloda ABD (%8,94)'nin 1999-2004 döneminde en düşük kayıt dışı ekonomi boyutuna sahip olduğu görülmektedir.

1999-2004 dönemi için İsviçre %9,33 ve Avusturya %9,86 değeri ile en düşük ikinci ve üçüncü kayıt dışı ekonomi verilerine sahiptirler. OECD ortalamasının % 20,19 olduğu bu dönemde Türkiye'nin %36,17 değeri ile en yüksek kayıt dışı ekonomi verilerine sahip olduğu görülmektedir. Yine tablo 8 incelendiğinde Meksika, Polonya, Yunanistan, Güney Kore ve Litvanya gibi ülkelerinde yüksek kayıt dışı ekonomi verilerine sahip olduğu görülmektedir. Kayıt dışı ekonomilerin OECD içinde çok farklı sonuçlar oluşturduğu görülmektedir.

2005-2009 dönemi tablo 3.8'e göre değerlendirildiğinde, İsviçre (%8,85)'nin en düşük kayıt dışı ekonomi boyutuna sahip olduğu görülmektedir. ABD (%9,51)'nin bu dönemde ikinci en düşük kayıt dışı ekonomi verilerine sahip olduğu görülmektedir. Bu dönemde en yüksek kayıt dışılık düzeyi Türkiye(%38,31)'dedir. Türkiye'yi Güney Kore (%34,02) ve Meksika (%31,53) takip etmektedir.

Tablo 3.8'de 2010-2014 dönemi için İsviçre, ABD ve Avusturya'nın düşük kayıt dışılık düzeyinin devam ettiği görülmektedir. Bu dönemde özellikle Yunanistan (%40,76)'ın kayıt dışı ekonomi boyutundaki artış, Yunanistan'ı OECD ülkeleri içinde en yüksek kayıt dışı ekonomi düzeyine sahip ülke haline getirmiştir. Yunanistan'daki bu durumun özellikli sebebi olarak 2008 Küresel Ekonomik Krizi sonrası toparlanamayan ve küçülen ekonomisi gösterilebilir. Türkiye (%37,84) ve Güney Kore (%34,19)'de yüksek kayıt dışılık düzeyi bu dönem de devam etmektedir.

1999-2014 yılları arasındaki dönem bir bütün olarak değerlendirildiğinde ise İsviçre, ABD ve Avusturya'nın kayıtlı ekonomileri güçlü ülkeler olduğu ve kayıt dışılığa yönelmenin tercih edilmediği değerlendirilmektedir. Türkiye, Yunanistan,

Güney Kore ve Meksika'nın ise kayıt dışılık eğiliminin yüksek olduğu ve buna ülkelerde uygulanan/uygulanamayan politikaların neden olduğu düşünülmektedir. Ülke ekonomilerinin genel durum değerlendirilmesi ve oluşturulacak politikaların belirlenmesi ancak kayıt altına alınabilen ekonomik verilerle sağlanmaktadır. Kayıt dışı ekonomi boyutu yükseldikçe belirlenen politikaların hata seviyesi de yükselmektedir. Bu da yanlış yatırım, teşvik ve politikalarının uygulanmasına neden olmakta ve sonuçta olumsuz politik ve ekonomik dönüşler meydana gelmektedir.

### 3.1.5. OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ile Vergi Ahlakı İlişkisi

Verginin mükellefler açısından bir yük olduğu algısından yola çıktığımızda vergi ahlakı ile vergi yükü arasındaki ilişki daha açık bir şekilde anlaşılabilir. Vergi ödemeye ilişkin içsel motivasyon olan vergi ahlakı bir çok faktörden etkilenmektedir. Vergi yükü de bu faktörlerden biridir. Hiçbir birey taşıyamayacağı bir yükün altında ezilmek istemez veya taşıması imkansız bir yükün altına girmek için motivasyon hissetmez. Vergilemenin bu baskılayıcı etkisini hafifletme amacıyla vergi yükünün ideal bir seviyede tutulması önemlidir. Tabii burada bireylerin vergi yükü konusunda çok farklı algılara sahip olduğu da göz ardı edilmemelidir. Sadece bireysel değil kültürel farklılıklarında vergi algısı üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Gelirlerin büyük bir bölümünü vergi olarak ödemelerine rağmen bu durumu doğal karşılayan ve vergi artışlarına karşı tepkisiz tavır takınan bir kültüre sahip ülkeler olduğu gibi vergiye karşı sürekli tepkili ve isteksiz bir kültüre sahip ülkelerde bulunmaktadır. Bazen bir ülke içinde farklı kültürel yapılar nedeniyle vergiye karşı bakış açısı da bölgeler arası değişiklikler göstermektedir. Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler ve hatta gelişmemiş ülkelerde vergi yükü algısı farklılık göstermektedir. Bu durumu kişi başına düşen gelir düzeyi arasındaki farklılıklar, vergi ve kamu harcamaları arasındaki karşılıklılık derecesi, vergisel adalet algısı, vergileme kültürü, vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi birçok faktörle açıklamak mümkündür. Her birim vergi artışının bireylerin harcanabilir gelirlerinde bir azalmaya neden olduğu aşıkardır. Bireylerin gelirinde vergi nedeniyle oluşan azalmanın boyutu bağlayıcı bir etki oluşturmaktadır. Gelişmiş ülkelerde bireylerin ekonomik büyümeden aldığı pay ve kişi başına düşen gelirin yüksek oluşu vergi yükünün olumsuz etkilerinin daha az hissedilmesine neden olurken gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyümenin yetersizliği nedeniyle büyümeden alınan düşük pay ile dar ve orta gelirli mükelleflerin oluşturduğu vergi tabanının yüksek

olması bu grupların vergi yükünü olumsuz ve bariz bir şekilde hissetmelerine neden olmaktadır. Bu durum bireylerin vergi ahlak düzeyi konusunda belirleyicidir.

Tablo 3.9: OECD Ülkeleri Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Karşılaştırılması (1981-1998)

Ülkeler/Dönemler	Vergi Ahlakı			Vergi Yüğü		
	1981-1984	1990-1994	1995-1998	1981-1984	1990-1994	1995-1998
ABD	2,22	2,31	2,48	25,02	25,90	27,15
Almanya	1,83	2,00	1,76	35,67	35,54	35,63
Avusturya	1,72		2,18	26,77	27,01	28,83
Avusturya		2,26		38,99	40,69	42,70
Belçika	1,58	1,28		42,21	41,72	43,29
B.Britanya	1,87	1,94		35,38	31,19	30,05
Çekya		2,35	1,65		36,33	33,52
Danimarka	2,10	2,03		40,92	44,86	46,81
Estonya			1,56			34,56
Finlandiya	2,11	1,64	2,01	36,83	44,06	45,00
Fransa	1,58	1,69		40,71	41,74	43,25
Hollanda	1,53	1,66		39,53	40,83	36,91
İrlanda	1,55	1,80		33,02	33,22	31,55
İspanya	1,78	1,96	2,33	24,44	32,07	31,85
İsrail						35,01
İsveç	2,41	2,01	1,87	44,52	46,20	47,44
İsviçre		2,08	1,95	23,88	24,15	25,88
İtalya	2,41	1,97		32,15	38,32	40,14
İzlanda	1,96	2,00		29,93	31,21	32,25
Japonya	2,60	2,64	2,62	25,72	26,84	25,88
Kanada	2,17	2,08		32,19	35,01	35,39
Letonya		2,11	1,37			30,10
Litvanya		2,01	1,62			29,72
Güney Kore	2,56	2,69	2,41	16,78	18,70	19,42
Lüksemburg				36,58	33,22	35,93
Macaristan		1,91	2,12		44,23	38,85
Meksika	1,71	1,45	1,84	14,68	12,23	10,37
Norveç	1,48	1,64	1,83	41,93	39,75	40,58
Polonya		1,82	2,00		36,47	36,17
Portekiz		1,46		24,15	28,06	29,84
Slovakya			1,50			37,68
Slovenya		2,29	1,91			37,17
Şili		2,44	2,18		18,04	18,93
Türkiye		2,81		12,52	15,74	18,93
Yeni Zelanda			2,13	31,40	35,11	33,88
Yunanistan				23,27	26,00	30,43
OECD Ortalama	1,96	2,01	1,97	31,12	32,62	33,36

Kaynak: Tablo 3 ve 4 verilerinden yararlanılarak derlenmiştir.

Tablo 3.9’da OECD ülkelerinin 1981-1984, 1990-1994 ve 1995-1998 dönemleri vergi ahlakı ve vergi yüğü seviyelerine yer verilmiştir. Tablo 9 OECD ülkelerinin vergi

ahlakı ve vergi yükü seviyelerinde meydana gelen dönemsel değişikliklerin analiz edilmesine olanak vermektedir.

OECD ülkelerinin vergi ahlakı düzeylerinin ortalamaları 1981-1984 dönemi için 1,96 düzeyinde, 1990-1994 dönemi için 2,01 düzeyinde ve 1995-1998 dönemi için ise 1,97 düzeyinde seyretmektedir. Yine OECD ülkelerinin vergi yükü ortalamaları incelendiğinde 1981-1984 dönemi için %31,12, 1990-1994 dönemi için %32,62 ve 1995-1998 dönemi için %33,36 düzeyinde olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 3.9'da ABD'de vergi yükünün 1981-1998 dönemi için %25,02 ve %27,15 değerleri arasında gerçekleştiği ve OECD ortalamasının altında değerlerde olduğu görülmektedir. 1981-1998 dönemi için ABD'de vergi ahlakı düzeylerinin ise 2,22 ile 2,48 değerleri arasında ve OECD ortalamasının üzerinde gerçekleştiği görülmüştür. ABD açısından vergi yükünün OECD ortalamasını altında olması ve vergi ahlakı düzeyinin yüksekliği arasında bir ilişki olduğu görülmektedir. ABD'de düşük vergi yükü seviyesi vergi ahlakı düzeyini artırmaktadır.

Tablo 3.9'da Almanya incelendiğinde vergi yükünün 1981-1998 dönemi için %35,54 ile %35,67 değerleri arasında düşük oransal değişim ile ilerlediği ve OECD ortalamasının (%31,12-%33,36) biraz üzerinde seyrettiği gözlemlenmiştir. Almanya'da 1981-1998 dönemi vergi ahlakı seviyesi incelendiğinde ise 1,76 ile 2,00 değeri arasında ve OECD ortalamasının (1,96-2,01) biraz altında seyrettiği görülmektedir. Ortalama değerler göz önüne alındığında Almanya'da vergi yükü düzeyinin vergi ahlakı düzeyini olumsuz etkilediği söylenebilir.

Belçika (1,58-1,28) ve Hollanda(1,53-1,66)'nın Tablo 3.9 verileri incelendiğinde 1981-1984 ve 1990-1994 dönemlerinde düşük vergi ahlakı seviyeleri görülmektedir. Belçika'nın 1981-1984 döneminde vergi yükü düzeyi %42,21, 1990-1994 döneminde ise %41,72'dir. Hollanda'nın ise vergi yükü düzeyi 1981-1984 döneminde %39,53, 1991-1994 döneminde ise %40,83'dür. Hollanda ve Belçika'nın vergi yükü düzeyleri OECD ortalamasının üzerindedir. Belçika ve Hollanda'da düşük vergi ahlakı düzeylerinin vergi yükünün yüksekliğinden kaynaklandığı düşünülebilir.

OECD ülkelerinden İsveç'te Tablo 3.9 verilerinde 1981-1984 dönemi vergi yükü düzeyinin %44,52, 1990-1994 dönemi vergi yükü düzeyinin %46,02 ve 1995-1998 dönemi vergi yükü düzeyinin %47,44 ile dönemsel olarak artan bir eğilim izlediği ve OECD ortalamasının çok üzerinde bir düzeyde olduğu görülmektedir. İsveç'te 1981-

1984 dönemi vergi ahlakı düzeyinin 2,41 değeri ile aynı dönem OECD ortalamasının üzerinde bir değerde olduğu, 1990-1994 döneminde vergi ahlakı düzeyinin 2,01 değeri ile OECD ortalamasında olduğu ve 1995-1998 döneminde 1,87 değeri ile OECD ortalamasının altında kaldığı ve dönemsel olarak azalan bir durum ortaya koyduğu anlaşılmaktadır. İsveç'te vergi yükü düzeyi artarken vergi ahlakı değeri düşmektedir. Yani vergi yükündeki yüzdesel artışlar vergi ahlakı düzeyinde gerilemelere neden olmaktadır.

Tablo 3.9'da Japonya (2,6-2,64-2,62) ve Güney Kore (2,56-2,69-2,41)'nin 1981-1998 dönemi için yüksek vergi ahlakı düzeyleri görülmektedir. Japonya ve Güney Kore OECD ortalamasının üzerinde bir vergi ahlakı düzeyine sahiptir. Japonya'nın vergi yükü düzeyi %25,72, %26,84 ve %25,88 değerlerinde, Güney Kore'nin ise % 16,78, %18,7 ve %19,42 değerlerinde seyretmektedir. Asya ülkeleri olan Japonya ve Güney Kore'de vergi yükü düzeylerinin OECD ortalaması altında seyretmesi vergi ahlakı düzeylerinde olumlu yönde bir eğilim oluşmasını sağlamıştır.

Güney Amerika ülkeleri Meksika ve Şili'nin Tablo 3.9 verileri incelendiğinde, Meksika'nın vergi yükü seviyesinin 1981-1984 döneminde %14,68, 1990-1994 döneminde %12,23 ve 1995-1998 döneminde %10,37 değerleri ile OECD ortalamasının çok altında seyrettiği görülmüştür. Vergi yükünün düzeylerine bakıldığında Meksika için yüksek vergi ahlakı düzeyleri beklenmektedir. Ancak vergi ahlakı düzeyleri 1981-1984 döneminde 1,71, 1990-1994 döneminde 1,45 ve 1995-1998 döneminde ise 1,84 olarak OECD ortalamalarının altında gerçekleşmiştir. Bu durum Meksika için vergi yükü ile vergi ahlakı düzeyleri arasında bir ilişki olmadığını ve vergi ahlakının diğer faktörlerden daha fazla etkilendiğini göstermektedir. Diğer Güney Amerika ülkesi Şili değerlendirildiğinde, vergi yükü düzeylerinin 1990-1994 döneminde %18,04, 1995-1998 döneminde %18,93 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Her iki dönemde de vergi yükü düzeyi OECD ortalamasının altındadır. Şili'nin vergi ahlakı düzeyleri ise 1990-1994 döneminde 2,44 ve 1995-1998 döneminde ise 2,18 değerlerini almış ve OECD ortalamasının üzerinde gerçekleşmiştir. Şili'de, diğer Güney Amerika ülkesi Meksika'ya göre farklı sonuçlar elde edilmiştir. Şili'de vergi yükü düzeylerindeki düşüklük karşılığında yüksek vergi ahlakı düzeylerine ulaşılmıştır. Ayrıca vergi yükündeki dönemsel artış vergi ahlakı düzeyinde azalma eğilimine neden olmuştur.

Türkiye'nin Tablo 3.9 verileri dikkate alındığında 1990-1994 yılına ilişkin vergi ahlakı düzeyi için 2,81 verisi bulunduğu belirlenmiştir. Aynı dönem için vergi yükü düzeyinin ise %15,74 olduğu görülmektedir. Türkiye'de 1990-1994 döneminde OECD ortalamasının yarısı kadar seyreden vergi yükü seviyesinin çok yüksek bir vergi ahlakı düzeyi verisi elde edilmesini sağlayan faktörlerden olduğu değerlendirilebilir.

OECD ülkeleri 1981-1998 dönemi vergi ahlakı ve vergi yükü seviyeleri arasındaki ilişki irdelendiğinde ülkeler arası farklılıklar göze çarpmaktadır. Asya ülkeleri (Japonya ve Güney Kore) ile Kuzey Amerika ülkelerinin (ABD ve Kanada) vergi ahlakı seviyelerinin yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Ancak vergi yükü düzeyleri kendi içlerinde farklılık göstermektedir. ABD'de vergi yükü OECD ortalamasının altında ve artan bir eğilim gösterirken Kanada'da vergi yükü OECD ortalamasının üzerinde ve azalan bir eğilim göstermektedir. ABD'de vergi yükü ile vergi ahlakı düzeyinde dönemler arasında negatif korelasyon görülmez iken Kanada'da vergi yükü vergi ahlakı düzeyinde dönemler arasında negatif korelasyon dikkat çekmektedir. Japonya ve Güney Kore'nin vergi yükü seviyeleri de OECD ortalamasının altındadır. Ancak Güney Kore'nin vergi yükü seviyesi daha düşüktür. Japonya ve Güney Kore'de vergi yükündeki dönemsel artış/azalışlar ile vergi ahlakı düzeyindeki artış/azalışlar arasında bir ilişki bulunamamıştır. Ancak vergi yükünün vergi ahlakını etkileyen bir faktör olduğu görülmektedir. Gelişmekte olan Güney Amerika ülkeleri Meksika ve Şili'de farklılıklar göze çarpmaktadır. Meksika düşük vergi yükü seviyelerine rağmen düşük vergi ahlakı düzeylerine de sahiptir. Ayrıca dönemsel vergi yükü seviye düşüşlerine vergi ahlakı düzeyinde meydana gelen dönemsel artış ve azalışlar tutarlı bir şekilde tepki vermemektedir. Oysa Şili'de vergi yükü düzeyindeki dönemsel artışlar vergi ahlakı seviyesini de dönemsel geçişlerde düşürmektedir.

Tablo 3.10'da 1999-2014 arasında 3 dönem halinde vergi ahlakı ve vergi yükü düzeyleri incelenmektedir. Günümüze daha yakın olması nedeniyle bu verilerin değerlendirilmesi önem arz etmektedir. OECD ülkeleri vergi yükü düzeyi ortalamasının 1999-2004 dönemi için %33,27, 2005-2009 dönemi için %33,11 ve 2010-2014 dönemi için %32,99 değerlerinde olduğu Tablo 3.10'da görülmektedir. Yine OECD ülkeleri vergi ahlakı düzeyi ortalamasının 1999-2004 dönemi için 2,17, 2005-2009 dönemi için 2,13 ve 2010-2014 dönemi için ise 2,57 değerlerine ulaştığı görülmektedir.

Tablo 3.10: OECD Ülkeleri Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Karşılaştırılması (1999-2014)

Ülkeler/Dönemler	Vergi Ahlakı			Vergi Yüğü		
	1999-2004	2005-2009	2010-2014	1999-2004	2005-2009	2010-2014
ABD	2,15	2,21	2,46	26,19	25,60	24,62
Almanya		2,05	2,44	35,04	34,95	36,11
Avusturalya		2,25	2,59	29,89	28,29	26,53
Avusturya				42,72	40,87	41,84
Belçika				43,48	42,89	44,02
B.Britanya		2,09		32,14	32,42	32,39
Çekya	2,15			33,43	33,68	33,32
Danimarka				46,34	46,12	45,90
Estonya			2,57	31,22	31,63	32,07
Finlandiya		2,17		43,47	41,58	42,59
Fransa		1,82		42,97	42,52	44,13
Hollanda		2,12	2,66	35,72	35,53	35,97
İrlanda				29,06	29,28	27,72
İspanya	2,15	2,21	2,64	33,27	33,85	32,20
İsrail				34,07	32,80	30,73
İsveç	1,96	2,07	2,34	46,82	45,13	42,76
İsviçre				27,06	26,57	26,85
İtalya		2,15		40,16	41,04	43,04
İzlanda				35,55	37,17	35,29
Japonya	2,66	2,65	2,68	25,25	26,84	28,27
Kanada	2,29	2,34		33,91	32,38	31,15
Letonya	2,05	1,47		28,42	28,13	28,45
Litvanya	1,37	1,44		29,90	30,02	27,38
Güney Kore	2,53	2,50	2,50	21,60	23,86	24,24
Lüksemburg				36,99	36,89	37,71
Macaristan		2,18		37,66	38,17	37,56
Meksika	2,22	2,05	2,35	12,04	12,01	13,05
Norveç		2,03		42,04	42,02	40,81
Polonya		1,99	2,68	33,05	33,30	31,83
Portekiz				30,93	31,12	32,57
Slovakya				33,00	29,54	29,28
Slovenya		2,06	2,70	37,11	37,05	36,56
Şili	2,29	2,32		18,83	20,83	20,30
Türkiye		2,70	2,78	24,04	23,33	25,12
Yeni Zelanda		2,18	2,62	32,90	33,67	30,73
Yunanistan				31,64	30,87	34,47
OECD Ortalama	2,17	2,13	2,57	33,27	33,11	32,99

Kaynak: Tablo 3 ve 4 verilerinden yararlanılarak derlenmiştir.

Tablo 3.10'da ABD'de vergi yüğü değerlerinin dönemsel durumu incelendiğinde 1999-2004 dönemi için %26,19, 2005-2009 dönemi için %25,6 ve 2010-2014 dönemi için ise %24,62 değerlerinde olduğu ve vergi yüğü düzeyinin dönemler itibari ile azalan bir eğilim gösterdiği görülmektedir. ABD için vergi yüğü düzeyleri 1999-2014 dönemi



için OECD ortalamasının sürekli olarak altındadır. ABD’de vergi ahlakı düzeyleri dönemsel olarak incelendiğinde ise 1999-2004 dönemi için 2,15, 2005-2009 dönemi için 2,21 ve 2010-2014 dönemi için ise 2,46 değerlerinde olduğu görülmektedir. ABD için vergi ahlakı düzeyleri 1999-2014 döneminde sürekli bir artış eğilimi göstermiştir. ABD için dönemler arası geçişlerde vergi yükü düzeylerinin düştüğü ve aynı dönemler için vergi ahlakı seviyelerinin ise attığı gözlemlenmiştir.

Tablo 3.10’da görüleceği üzere Avusturalya’da vergi yükü düzeyinin dönemsel durumu değerlendirildiğinde 1999-2004 dönemi %29,89 değeri, 2005-2009 döneminde %28,29 değeri ve 2010-2014 dönemi değerlendirildiğinde ise %26,53 değeri ile azalan bir eğilim görülmektedir. Avusturalya’nın vergi ahlakı seviyesi 2005-2009 dönemi için 2,25 değeri ve 2010-2014 dönemi için 2,59 değeri ile artan bir seyir izlediği görülmektedir. Avusturalya’da vergi yükündeki azalan seyir vergi ahlakı düzeyini olumlu etkilemiştir. İsveç’te de vergi yükünde azalan seyir vergi ahlakı düzeyini artırıcı bir etki oluşturmaktadır.

Tablo 3.10 verileri doğrultusunda Asya ülkeleri incelendiğinde Japonya’nın OECD ortalamasının üzerinde bulunan vergi ahlakı düzeyi 1999-2014 yılları arasında küçük dalgalanmalar göstermiştir. Japonya’nın vergi ahlakı düzeyi 1999-2004 döneminde 2,66, 2005-2009 döneminde 2,65 ve 2010-2014 döneminde 2,68 değerlerini almıştır. Japonya’da vergi yükü düzeyindeki değişim düşük seviyede artan eğilimlidir. Japonya’da yüksek vergi ahlakı düzeyi verileri düşük vergi yükü seviyeleri ile bağlantılıdır. Diğer bir Asya ülkesi Güney Kore incelendiğinde ise OECD ortalamasının altında yer alan vergi yükü seviyeleri artış gösterdikçe vergi ahlakı seviyesinde 2005-2009 döneminde önce azalma daha sonra 2010-2014 döneminde ise sabit seyir söz konusudur. Güney Kore’de vergi yükü seviyesi vergi ahlakı düzeyini etkileyen bir faktördür.

Tablo 3.10’da Güney Amerika ülkeleri ayrı bir grup olarak değerlendirildiğinde Meksika’da vergi yükünün dönemsel değişikliklerine vergi ahlakı düzeyinin de aynı şekilde tepki verdiği görülmektedir. Yani vergi yükü düzeyi artarken vergi ahlakı seviyesi de artmış, vergi yükü düzeyi düşerken vergi ahlakı seviyesi de düşmüştür. 1999-2014 yılları arasında vergi yükü düzeyi en düşük olan ülke Meksika’dır. Meksika’da vergi ahlak düzeyinin vergi yükünden farklı faktörler tarafından şekillendirildiği kanaatine ulaşılabilir. Çünkü düşük vergi yükü seviyeleri vergi ödeme

motivasyonunu olumlu etkilemektedir. Ancak Meksika’da böyle bir yargıya ulaşılamamıştır. Diğer Güney Amerika ülkesi Şili’de durum farklıdır. Şili’de vergi yükü düzeyi Meksika’ya göre yüksek ancak OECD ortalaması altındadır. 2005-2009 dönemi vergi yükü %20,83 değerinde iken 2010-2014 dönemi vergi yükü düzeyi %20,30’a gerilemiştir. Şili için vergi ahlakı seviyeleri ise 2005-2009 dönemi için 2,29 ve 2010-2014 dönemi için 2,32 değerini alarak azda olsa artış göstermiştir. Şili’de vergi yükü seviyesi azalma eğiliminde iken vergi ahlakı düzeyi artmaktadır.

Tablo 3.9 ve 3.10’da vergi yükü ve vergi ahlakı düzeylerinin gelişimi bir bütün olarak değerlendirildiğinde özellikle 2010-2014 döneminde vergi ahlakı seviyelerinin çok yüksek düzeylere ulaştığı görülmektedir. OECD ortalama verileri değerlendirildiğinde vergi ahlakı seviyesinde 1981-2014 yılları arasında bir yükselme söz konusudur. Vergi yükü düzeylerinin OECD ortalaması verileri incelendiğinde 1981-1998 döneminde artış eğilimi görüldüğü ancak 1999-2014 yıllarında ise vergi yükünde bir düşüş söz konusu olduğu görülmektedir.

### **3.1.6. OECD Ülkelerinde Vergi Hasılatı ve Vergi Ahlakı İlişkisi**

OECD ülkeleri içinde çok farklı ekonomik yapılar mevcuttur. Vergi gelirleri çok yüksek seviyelerde olan ülkelerin yanında çok düşük düzeyde olan ülkelerde bulunmaktadır. OECD içinde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri bulundurması yönüyle ülkelerin bu yönüyle de karşılıklı olarak değerlendirilmesi imkanı vermektedir. Gelişmiş ülkelerin vergi hasılatının da yüksek olması beklenmektedir. Ayrıca vergi hasılatı ile vergi ahlakı arasında pozitif bir korelasyon beklenmektedir.

Tablo 3.11’de OECD ülkelerinin 1981-1998 dönemi vergi ahlakı düzeyleri ile vergi hasılatı verileri, bu iki değişken arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi için verilmiştir. OECD ülkeleri içinde özellikle ABD, Almanya, Büyük Britanya, Fransa, İtalya ve Japonya’nın vergi gelirlerinin OECD ortalamasının üzerinde ve yüksek seviyelerde olduğu görülmektedir. Bu ülkeler sanayileşmiş ve gelişmiş ekonomiler statüsündedir. Ayrıca yüksek vergi hasılatı seviyeleri yükümlülere benimsenmiş vergi yapılarına sahip olduğu kanaatini doğurmaktadır. Ayrıca bu ülkelerin yüksek vergi hasılatı düzeyleri vergi ahlakı seviyelerinin de yüksek seviyelerde olduğu beklentisi uyandırmaktadır. Gerçekten de güçlü ekonomiler yüksek vergi hasılatlarını vergi ahlakı düzeylerinin yüksekliği ile mi sağlıyorlar? OECD ülkelerinde vergi ahlakı seviyeleri

vergi hasılatı verilerini ne düzeyde etkiliyor? İşte bu sorulara yanıt aramak için Tablo 3.11 ve Tablo 3.12 verileri incelenecektir.

Tablo 3.11 verileri incelendiğinde, ABD'nin vergi ahlakı seviyelerinin 1981-1984 döneminde 2,22 değerini aldığı ve OECD ortalamasının üzerinde olduğu aynı dönem için vergi hasılatının 887,56 milyon dolar ile OECD ülkeleri içinde en yüksek vergi hasılatı olduğu görülmektedir. 1990-1994 dönemi incelendiğinde vergi ahlakı seviyesinin 2,31 değerine yükseldiği ve aynı dönem için vergi hasılatının da 1.703,73 milyon dolar düzeyine ulaşarak bir önceki dönemin (1981-1984) iki katı olarak gerçekleştiği görülmektedir. 1995-1998 dönemi değerlendirildiğinde vergi ahlakı seviyesinin 2,48 değerine ulaştığı ve vergi hasılatının ise 2.273,66 milyon dolar düzeyine ulaştığı görülmektedir. ABD'de dönemsel olarak artan vergi ahlakı düzeyi ile aynı şekilde dönemler arası artış gösteren vergi hasılatı arasında korelasyon gözlemlenmiştir. Her ne kadar vergi hasılatı birçok faktörden etkilenmekte ise de 1981-1998 döneminde ABD için vergi ahlakı düzeyi artıkça vergi hasılatı seviyesinin de arttığı ve vergi ahlakının vergi hasılatının belirleyicilerinden biri olduğu görülmüştür.

Yine tablo 3.11'de Almanya verileri incelendiğinde, 1981-1998 dönemi için Almanya'nın vergi ahlakı düzeylerinin OECD ortalamasının altında seyir izlediği ve dönemler arası tutarlı bir artış görülmediği anlaşılmaktadır. Almanya'nın vergi hasılatı seviyeleri ise OECD ülkeleri içinde en yüksek üçüncü düzeyde gerçekleştiği ve artan bir eğilimde olduğu görülmektedir. Almanya'nın vergi ahlakı ve vergi hasılatı verileri paralel bir şekilde artış/azalış eğilimi göstermemektedir. Burada Almanya ile ilgili olarak 1981-1984 dönemi vergi ahlakı verilerinin Batı Almanya verileri olduğu ve 1990 yılında Doğu ve Batı Almanya'nın birleştiği unutulmamalıdır. Almanya'da birleşme süreci sancılı geçmiştir. 1945'ten 1990'a kadar devam eden bu süreç birbirinden farklı yapılara sahip iki ekonominin birleşmesini sağlamıştır. Bu ekonomik birleşme uzun yıllar devam edecek bir restorasyon sürecini de başlatmıştır. Almanya'nın vergi ahlakı yapısının bu dönemsel durumdan etkilendiği düşünülebilir. Almanya'nın 1981-1998 yılları arasındaki dönemsel verileri vergi ahlakı ile vergi hasılatı arasında anlamlı bir ilişki sunmamaktadır.

Büyük Britanya verileri Tablo 3.11 kapsamında incelendiğinde 1981-1984 dönemi vergi ahlakı düzeyinin 1,87 değerini, 1990-1994 dönemi vergi ahlakı düzeyinin 1,94 değerini aldığı ve OECD ortalamasının altında seyrettiği görülmektedir. Aynı

Tablo 3.11: OECD Ülkeleri Vergi Ahlakı ve Vergi Hasılatı Karşılaştırılması (1981-1998)

Ülkeler/Dönemler	Vergi Ahlakı			Vergi Hasılatı(Milyon ABD Doları)		
	1981-1984	1990-1994	1995-1999	1981-1984	1990-1994	1995-1998
ABD	2,22	2,31	2,48	887,56	1.703,73	2.273,66
Almanya	1,83	2,00	1,76	294,17	713,56	838,89
Avusturalya	1,72		2,18	53,03	89,43	119,01
Avusturya		2,26		33,06	77,18	95,6
Belçika	1,58	1,28		42,52	96,08	115,67
B.Britanya	1,87	1,94		177,46	350,62	447,39
Çekya		2,35	1,65		16,00	21,35
Danimarka	2,10	2,03		24,76	65,53	84,62
Estonya			1,56			1,64
Finlandiya	2,11	1,64	2,01	15,54	47,66	58,33
Fransa	1,58	1,69		231,43	574,97	665,71
Hollanda	1,53	1,66		72,68	144,75	159,41
İrlanda	1,55	1,80		6,14	17,38	24,94
İspanya	1,78	1,96	2,33	31,31	149,94	193,25
İsrail						38,6
İsveç	2,41	2,01	1,87	50,32	115,29	128,49
İsviçre		2,08	1,95	26,16	65,17	81,15
İtalya	2,41	1,97		95,85	390,26	513,26
İzlanda	1,96	2,00		0,91	2,03	2,45
Japonya	2,60	2,64	2,62	318,61	1.073,81	1.214,61
Kanada	2,17	2,08		107,89	208,41	225,05
Letonya		2,11	1,37	13,98	67,24	101,36
Litvanya		2,01	1,62			1,82
Güney Kore	2,56	2,69	2,41	1,93	5,33	7,36
Lüksemburg						3,77
Macaristan		1,91	2,12		17,32	18,37
Meksika	1,71	1,45	1,84	31,22	51,24	46,81
Norveç	1,48	1,64	1,83	26,22	49,31	63,99
Polonya		1,82	2,00		35,33	57,36
Portekiz		1,46		3,07	24,31	35,57
Slovakya			1,50			10,45
Slovenya		2,29	1,91			5,75
Şili		2,44	2,18		8,35	15,10
Türkiye		2,81		11,25	33,51	48,60
Yeni Zelanda			2,13	7,78	16,4	22,18
Yunanistan				2,56	20,67	39,82
OECD Ortalama	1,96	2,01	1,97	98,75	213,96	216,15

Kaynak: Tablo 3 ve 5 verilerinden yararlanılarak derlenmiştir.

dönemler için vergi hasılatı seviyesinin 1981-1984 döneminde 177,46 milyon dolar, 1990-1994 döneminde 350,62 milyon dolar düzeyinde gerçekleştiği ve OECD ortalaması üzerinde olduğu görülmektedir. Büyük Britanya için 1981-1998 yılları arasında dönemsel olarak vergi ahlakı düzeyi ile vergi hasılatı arasında paralel bir artış eğilimi olduğu gözlemlenmiştir. Büyük Britanya için 1981-1998 yılları arasında dönemsel olarak vergi hasılatı artışında vergi ahlakının belirleyici faktörlerden biri olduğu söylenebilir.

Tablo 3.11’de Fransa verileri incelendiğinde, vergi ahlakı seviyesi 1981-1984 döneminde 1,58 ve 1990-1994 döneminde 1,69 değerlerini alarak bir artış eğilimi göstermiştir. Ancak bu değerler OECD ortalamasının bir hayli altında gerçekleşmiştir. Fransa için vergi hasılatı verileri ise 1981-1984 dönemi için 231,43 milyon dolar, 1990-1994 dönemi için ise 574,97 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir. Fransa’nın 1981-1998 yılları arasında dönemsel olarak vergi ahlakı düzeyi ile vergi hasılatı seviyesi paralel bir artış eğilimi göstermektedir. Her ne kadar Fransa’nın vergi ahlakı düzeyleri 1981-1998 yılları arasında dönemsel olarak OECD ortalamasının altında seyretse de vergi ahlakı düzeylerinin vergi hasılatı etkileyen bir faktör olduğu değerlendirilebilir.

Japonya’nın durumu tablo 3.11 verilerine göre değerlendirildiğinde 1981-1998 yılları arasında dönemler arasında Japonya’nın vergi ahlakı düzeylerinin OECD ortalamasının üzerinde çok yüksek değerlerde olduğu ve çok düşük bir artış/azalış eğilimi gösterdiği görülmektedir. Japonya’nın vergi hasılatı düzeylerinin ise 1981-1984 döneminde 318,61 milyon dolar, 1990-1994 döneminde 1.073,81 milyon dolar, 1995-1998 döneminde ise 1.214,61 milyon dolar seviyesinde olduğu gözlemlenmiştir. 1981-1998 dönemi için Japonya’nın dönemsel olarak vergi ahlakı düzeyindeki (2,60-2,64-2,62) artış ve azalışlar ile vergi hasılatında meydana gelen tek yönlü olarak artış vergi ahlakı ile vergi hasılatı arasındaki ilişkinin analiz edilmesini zorlaştırmaktadır. Çünkü Japonya’nın vergi ahlakı düzeyleri yüksek bir seviye ulaştığından küçük artış ve azalışlar göstermektedir. Bu nedenle vergi ahlakı düzeyi ile vergi hasılatı seviyesi arasındaki ilişki tam anlamıyla değerlendirilememektedir.

OECD ülkeleri 1981-1998 yılları dönemler halinde tablo 3.11 verilerine göre genel olarak incelendiğinde ise ABD, Avusturalya, Büyük Britanya, Fransa, Hollanda, İrlanda, İspanya, İzlanda, Macaristan, Norveç ve Polonya’da vergi ahlakı seviyelerinde meydana gelen dönemsel artışların vergi hasılatlarında meydana gelen artışlarla

Tablo 3.12: OECD Ülkeleri Vergi Ahlakı ve Vergi Hasılatı Karşılaştırılması (1999-2014)

Ülkeler/Dönemler	Vergi Ahlakı			Vergi Hasılatı(Milyon ABD Doları)		
	1999-2004	2005-2009	2010-2014	1999-2004	2005-2009	2010-2014
ABD	2,15	2,21	2,46	2.840,72	3.611,44	3.984,36
Almanya		2,05	2,44	787,5	1.152,84	1.327,74
Avusturalya		2,25	2,59	144,44	260,04	394,84
Avusturya				98,68	152,94	176,18
Belçika				122,09	194,78	225,52
B.Britanya		2,09		597,72	882,54	878,12
Çekya	2,15			27,73	62,02	70,7
Danimarka				89,21	141,9	155,26
Estonya			2,57	2,44	6,18	7,52
Finlandiya		2,17		64,78	100,58	112,58
Fransa		1,82		692,77	1.085,28	1.223,30
Hollanda		2,12	2,66	178,23	290,02	313,56
İrlanda				38,21	71,7	65,64
İspanya	2,15	2,21	2,64	252,23	473,66	450,2
İsrail				43,38	58,6	83,3
İsveç	1,96	2,07	2,34	136,03	201,88	235,02
İsviçre				85,17	128,46	180,04
İtalya		2,15		547,43	869,42	925,54
İzlanda				3,55	6,42	5,3
Japonya	2,66	2,65	2,68	1.143,16	1.287,86	1.588,62
Kanada	2,29	2,34		273,59	444,46	552,7
Letonya	2,05	1,47		131,48	236,18	302,86
Litvanya	1,37	1,44		2,45	7,36	8,08
Güney Kore	2,53	2,50	2,50	9,43	17,54	22,46
Lüksemburg				4,69	10,9	11,94
Macaristan		2,18		25,47	50,32	50,7
Meksika	2,22	2,05	2,35	87,34	118,24	157,64
Norveç		2,03		83,88	159,74	200,72
Polonya		1,99	2,68	66,1	137	164,22
Portekiz				37,79	71,68	75,24
Slovakya				12,52	24,06	28,18
Slovenya		2,06	2,7	8,71	16,98	17,82
Şili	2,29	2,32		14,72	33,46	51,9
Türkiye		2,70	2,78	67,21	146,54	219,4
Yeni Zelanda		2,18	2,62	23,33	42,00	54,96
Yunanistan				52,66	94,04	89,92
OECD Ortalama	2,17	2,13	2,57	244,52	351,36	400,34

Kaynak: Tablo 3 ve 5 verilerinden derlenmiştir.

paralellik gösterdiği belirlenmiştir. OECD'ye üye diğer ülkelerde ise veri yetersizlikleri veya dönemler arası tutarsızlıklar bulunduğu görülmüştür. Bunun nedeni ekonomik ve politik anlamda kısmen istikrarlı olan ülkelerde vergi ahlakı ile vergi hasılatı arasındaki korelasyonun daha belirgin olmasından kaynaklanabilir. Diğer taraftan Almanya gibi bazı politik ve sosyal değişimlerin yaşandığı ülkelerde diğer faktörler bu ilişkiyi gölgelemiş olabilir.

Tablo 3.12'de OECD ülkelerinin vergi ahlakı ve vergi hasılatı düzeyleri 1999-2014 yılları için üç dönem halinde incelenmiştir. OECD ortalama verileri ile OECD ülkelerinin vergi ahlakı ve vergi hasılatı seviyelerinin en yüksek düzeylere ulaştığı Tablo 12'de görülmektedir.

Tablo 3.12'de ABD verileri incelendiğinde, vergi ahlakı düzeylerinin 1999-2004 döneminde 2,15, 2005-2009 döneminde 2,21 ve 2010-2014 döneminde 2,46 değerleri ile artan bir eğilim gösterdiği görülmektedir. Vergi ahlakı düzeyindeki bu artışa paralel olarak vergi hasılatı seviyesinin de 1999-2004 döneminde 2.840,72 milyon dolar, 2005-2009 döneminde 3.611,44 milyon dolar ve 2010-2014 döneminde 3.984,36 milyon dolar değerlerini alarak yükselme eğiliminde olduğu belirlenmiştir. ABD'nin 1999-2014 yılları arasında dönemsel olarak vergi ahlakı seviyesinde meydana gelen artışların vergi hasılatında bir artış sağladığı gözlemlenmiştir. Aslında ABD'nin vergi ahlakı verileri 1999-2014 döneminde OECD ortalamasına yakın değerlerde seyretmektedir. Ancak dengeli ve yükselen vergi ahlakı düzeyi grafiği yerleşmiş bir vergi ahlakını göstermektedir.

Almanya'nın tablo 3.12 verileri 1999-2014 yılları için dönemsel olarak değerlendirildiğinde, 2005-2009 dönemi için 2,05 ve 2010-2014 dönemi için 2,44 değerleri ile 1981-1998 yılları arasındaki değerlere göre oldukça yüksek düzeylere ulaştığı ve artış eğilimi gösterdiği görülmektedir. Burada Doğu Almanya ve Batı Almanya birleşmesi ile oluşan ekonomik ve yapısal karmaşanın etkisini vergileme yapısı açısından yitirdiği sonucuna ulaşılabilir. Avrupa'nın en güçlü ekonomilerinden biri olan Almanya'nın OECD'ye üye Avrupa ülkeleri içinde en yüksek vergi gelirlerine sahip olduğu tablo 12'de açıkça görülmektedir. Almanya'nın vergi hasılatı düzeyleri de 1999-2014 yılları arasında dönemsel olarak sürekli artış göstermiştir. Almanya'da vergi ahlakı seviyesinde meydana gelen artış vergi hasılatını olumlu etkilemektedir.

Avustralya ve Hollanda'nın vergi ahlakı düzeylerine ilişkin 2005-2009 dönemi ve 2010-2014 dönemi verileri tablo 3.12'de gösterilmiştir. Bu verilere göre dönemsel olarak vergi ahlakı düzeyindeki artış ve bu artışa pozitif yönlü tepki veren vergi hasılatı verileri göze çarpmaktadır. Yine İspanya, İsveç, Kanada, Polonya, Slovenya, Şili, Türkiye ve Yeni Zelanda'nın tablo 3.12 verileri incelendiğinde, vergi ahlakı düzeylerinin dönemsel olarak artış gösterdiği ve vergi hasılatı verilerinin de paralel bir şekilde yükseldiği görülmektedir.

Tablo 3.12'de Japonya verileri incelendiğinde, vergi ahlakı düzeylerinin 1999-2004 döneminde 2,66, 2005-2009 döneminde 2,65 ve 2010-2014 döneminde 2,68 değerlerini aldığı görülmektedir. Japonya'da vergi ahlakı yüksek düzeydedir. Japonya'nın vergi hasılatı 1999-2004 döneminde 1.143,16 milyon dolar, 2005-2009 döneminde 1.287,86 milyon dolar, 2010-2014 döneminde ise 1.588,62 milyon dolar düzeyindedir. Vergi hasılatında yükselen seyir göz çarpmaktadır. Japonya'da vergi ahlakı ise yüksek düzeylerde olduğundan yakın değerler arasındadır. Bu durum vergi ahlakının düzeyindeki artış veya azalışların vergi hasılatını nasıl etkilediği konusunda analiz yapmayı zorlaştırmaktadır. Ancak, OECD ülkeleri içerisinde 1999-2014 yılları arasında en büyük ikinci vergi geliri rakamlarına sahip olması ve yüksek vergi ahlakı düzeyi Japonya'nın en belirgin özellikleridir.

Tablo 3.12'de OECD üye ülkelerin vergi ahlakı ortalamasındaki dönemler itibari ile artış ve azalışlar olduğu görülmektedir. Özellikle 2010-2014 dönemi vergi ahlakı ortalama düzeyi olan 2,57 değeri vergi ahlakı seviyesinde meydana gelen gelişmeyi göstermektedir. 2010-2014 dönemi ülkelerin vergi hasılatı verilerinin 1981-2014 yılları arasında tüm dönemler içinde en yüksek seviyesine ulaştığı görülmektedir. Tüm OECD ülkeleri büyüyen vergi gelirlerine sahiptirler. Buraya kadar OECD ülkelerinin bir kısmında vergi ahlakı düzeyinde meydana gelen dönemsel artışın vergi hasılatını pozitif yönlü etkilediğine ilişkin veriler elde edilmiştir. OECD ülkelerinin bazılarında ise dönemler arası vergi ahlakı düzeyinin vergi hasılatını etkilediğine ilişkin anlamlı veriler elde edilememiştir.

### **3.1.7. OECD Ülkelerinde Vergilerin Ayrımı Bağlamında Vergi Ahlakı, Vergi Yükü ve Kayıt Dışı Ekonominin Değerlendirilmesi**

Vergi ahlakı ve vergi bilinci birbirlerini tamamlayıcı iki faktördür. Güçlü bir vergi bilincine/farkındalığına sahip yükümlüler aynı zamanda yüksek vergi ahlakı



düzeylelerine de sahiptirler. Burada önemli olan faktörlerden biride ülkelerin vergi yapıları ve vergi uygulamalarıdır. Ülkelerin ne tür vergiler uyguladıkları, bunların toplam vergiler içindeki payı, sosyal güvenlik paylarının düzeyi, ülkelerin vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi seviyeleri vergi ödeme motivasyonu açısından güçlü etkilere sahiptirler. Vergileme kültürü de ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Kimi ülkelerde harcama vergileri yüksek düzeylerde iken kimi ülkelerde gelirden alınan vergiler daha yüksektir. Servet vergileri ve sosyal güvenlik payları da ülkeler arası farklılıklar göstermektedir. OECD ülkelerinin incelendiği, Tablo 3.13,3.14,3.15,3.16,3.17 ve 3.18’de vergi çeşitlerinin toplam vergiler içindeki paylarına göre ağırlıkları yüzdesel olarak gösterilmiş öncelikle vergi yükününde etkisiyle vergi ahlakının düzeyinin oluşumu incelenmiştir. 1999-2004 dönemi ile birlikte kayıt dışı ekonomi verileri de tablolara eklenerek daha kapsamlı bir değerlendirme imkanı sağlanmıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerin seviyesinin harcama vergilerine göre yüksek olmasının vergi ahlakı üzerinde olumlu etki sağlayacağı düşünülmektedir.

#### **3.1.8.1. 1981-1984 Dönemi**

Tablo 3.13’te OECD ülkeleri ortalamaları değerlendirildiğinde 1981-1984 döneminde mal ve hizmet vergilerinin (harcama vergileri) %33,12, mülkiyet (servet) vergisinin %5,37, sosyal güvenlik paylarının %22,16, kişisel gelir vergisinin %30,61 ve kurumlar vergisinin %7,53 olduğu görülmektedir. Ortalama veriler değerlendirildiğinde vergiler içinde en yüksek paya gelir vergilerinin (kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi) sahip olduğu görülmektedir. Aynı dönem için vergi ahlakı düzeyi ortalaması 1,96 değerinde ve vergi yükü ortalama değeri ise %31,12 seviyesindedir.

Ülkelerin durumu tablo 3.13’e göre incelendiğinde, ABD’nin 1981-1984 döneminde gelir vergileri toplamının (kişisel gelir vergisi + kurumlar vergisi) harcama vergilerinin 2,5 katı düzeyinde olduğu, sosyal güvenlik paylarının OECD ortalamasına yakın değerlerde olduğu, servet vergilerinin OECD ortalamasının 2 katı seviyesinde olduğu görülmektedir. ABD’de bu dönemde vergi yükü %25,02 değeri ile OECD ortalaması altındadır. ABD, OECD ortalamasına göre yüksek gelir ve servet vergileri, düşük harcama vergileri, ortalama seviyede sosyal güvenlik payları ve düşük vergi yükü verileri ile 2,22 gibi bir yüksek vergi ahlakı seviyesine ulaşmıştır. ABD’nin vergi

Tablo 3.13: OECD'ye Üye Ülkelerde 1981-1984 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme

Ülkeler/Vergiler	Harcama Vergileri	Mülkiyet (Servet) Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik	Diğer Vergiler	Toplam	Vergi Ahlakı	Vergi Yüğü (%)
ABD	18,90	10,75	39,14	7,50	23,71	0,00	100	2,22	25,02
Almanya	27,21	3,28	28,46	5,15	35,90	0,00	100	1,83	35,67
Avusturalya	32,36	7,55	45,04	9,90	0,00	5,15	100	1,72	26,77
Avusturya	32,05	2,75	23,13	3,10	31,55	7,42	100		38,99
Belçika	29,48	12,61	28,10	10,23	17,29	2,29	100	1,58	42,21
B.Britanya	26,62	2,86	36,47	4,58	29,47	0,00	100	1,87	35,38
Çekya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Danimarka	37,33	4,86	53,26	3,48	1,07	0,00	100	2,10	40,92
Estonya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Finlandiya	34,85	2,27	37,25	4,10	21,53	0,00	100	2,11	36,83
Fransa	29,61	5,11	12,03	4,88	42,88	5,49	100	1,58	40,71
Hollanda	24,80	3,32	22,68	6,40	42,80	0,00	100	1,53	39,53
İrlanda	45,51	4,01	30,32	4,20	14,62	1,34	100	1,55	33,02
İspanya	23,98	6,26	19,10	5,05	45,61	0,00	100	1,78	24,44
İsrail	0,00	0,00	0,00	0,00	0,000	0,00	0		
İsveç	24,58	1,30	39,69	3,35	27,62	3,46	100	2,41	44,52
İsviçre	22,06	8,55	39,58	6,68	23,13	0,00	100		23,88
İtalya	25,49	2,98	25,85	8,98	35,57	1,13	100	2,41	32,15
İzlanda	61,40	6,63	21,38	2,43	2,15	6,01	100	1,96	29,93
Japonya	15,42	9,10	25,26	20,20	30,02	0,00	100	2,60	25,72
Kanada	33,15	9,31	34,77	8,35	12,38	2,04	100	2,17	32,19
Letonya	61,38	9,17	12,33	10,78	1,15	5,19	100		
Litvanya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Lüksemburg	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		36,58
Güney Kore	25,07	5,79	26,46	15,15	27,53	0,00	100	2,56	16,78
Macaristan	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Meksika	60,25	1,27	0,00	0,00	12,49	0,90	74,91*	1,71	14,68
Norveç	35,29	1,78	25,40	16,03	21,50	0,00	100	1,48	41,93
Polonya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Portekiz	45,08	1,61	0,00	0,00	27,31	2,28	76,28*		24,15
Slovakya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Slovenya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Şili	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Türkiye	27,16	5,11	38,92	9,78	14,86	4,17	100		12,52
Yeni Zelanda	24,93	7,95	59,67	7,45	0,00	0,00	100		31,4
Yunanistan	42,09	3,43	13,97	3,15	34,72	2,64	100		23,27
OECD Ortalama	33,12	5,37	30,61	7,53	22,16	1,21	100	1,96	31,12

\*Portekiz ve Meksika'nın bu dönemde gelir vergileri ile ilgili veri yetersizliği bulunmaktadır.

Kaynak: OECD (2019), Tax on goods and services (indicator). doi: 10.1787/40b85101-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on personal income (indicator). doi: 10.1787/94af18d7-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on property (indicator). doi: 10.1787/213673fa-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on corporate profits (indicator). doi: 10.1787/d30cc412-en (Accessed on 01 May 2019), OECD (2019), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en (Accessed on 01 March 2019) verileri ile tablo 3 ve 4'ten derlenmiştir.

yapısında gelir vergilerinin ağırlığı dikkat çekmektedir. Özellikle kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı çok yüksektir.

Almanya verileri tablo 3.13'te incelendiğinde harcama vergileri, servet vergileri ve gelir vergilerinin OECD ortalamasının altında, sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalamasının 1,5 katından fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca Almanya'da vergi yükü seviyesi OECD ortalamasının üzerindedir. Almanya'da dikkat çeken durum sosyal güvenlik payları ile vergi yükü seviyesinin yüksekliğidir. Gelir vergileri, harcama vergilerinden fazladır. Bu minvalde oluşan vergi ahlakı düzeyi ise OECD ortalamasının altında bulunan 1,83 değeridir. Almanya'nın OECD ortalamasının altında bir vergi ahlakı seviyesinde olması yüksek vergi yükü ve sosyal güvenlik payları ile ilişkilendirilebilir.

Belçika verileri tablo 3.13'te incelendiğinde, 1981-1984 döneminde gelir vergileri toplamının OECD ortalaması seviyelerinde harcama vergilerinden yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Belçika'da sosyal güvenlik paylarının düşüklüğü dikkat çekmektedir. Ancak Belçika'da vergi yükü yadsınamayacak şekilde OECD ortalamasının üzerindedir. Tüm bu veriler ışığında oluşan vergi ahlakı düzeyi ise 1,58'dir. Belçika'nın bu dönemdeki düşük vergi ahlakı düzeyinin yüksek vergi yükünden kaynaklandığı değerlendirilebilir. Büyük Britanya'da da buna benzer bir durum söz konusudur. Yine Büyük Britanya'da gelir vergileri toplamı harcama vergilerinden yüksek düzeydedir. Belçika'dan farklı olan durum ise sosyal güvenlik payları OECD ortalamasının üzerinde ancak servet vergileri ortalamasının altındadır. Büyük Britanya'nın vergi yükü düzeyi OECD ortalamasının üzerinde ancak Belçika kadar yüksek değildir. Sonuçta hesaplanan vergi ahlakı düzeyi 1,87'dir ve OECD ortalamasının altındadır. Büyük Britanya'da yüksek vergi yükü seviyesinin vergi ahlakı düzeyini belirleyici bir etkisi olduğu değerlendirilebilir. Avrupa ülkeleri Fransa, Hollanda, İrlanda, İspanya ve İtalya Tablo 3.13'e göre değerlendirildiğinde, Danimarka'da 1981-1984 döneminde gelir vergileri oldukça yüksek düzeydedir. Özellikle kişisel gelir vergisinin %53,26 değeri ile tüm OECD ülkeleri içinde en yüksek değer olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisi ve servet vergisi seviyesi OECD ortalamasının altındadır. Yine aynı dönem için Fransa'da gelir vergisi değerlerinin harcama vergilerine göre daha düşük düzeyde olduğu görülmektedir. Fransa'da 1981-1984 döneminde harcama ve gelir vergileri OECD ortalamasının altındadır. Ancak

sosyal güvenlik payları ve vergi yükü düzeyi yüksek seviyelerdedir. Fransa için vergi ahlakı düzeyi OECD ortalamasının altında bulunan 1,58 değeridir. Fransa'nın düşük vergi ahlakı düzeyinin yüksek vergi yükü ve sosyal güvenlik payları ile ilişkilendirilmesi mümkündür. Hollanda verilerinde de bu dönem için yüksek sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesi dikkat çekmektedir. Hollanda vergi ahlakı düzeyi 1,53 değerinde ve düşük bir seviyededir. Bir diğer Avrupa ülkesi İrlanda farklı bir yapıya sahiptir. İrlanda'da harcama vergilerinin yüksekliği dikkat çekmektedir. Sosyal güvenlik payları düşüktür. Vergi yükü 33,02 değeri ile OECD ortalamasının biraz üzerindedir. Vergi ahlakı düzeyi ise 1,55 gibi çok düşük bir değerdedir. İrlanda'nın 1981-1984 dönemi için vergi ahlakı seviyesindeki düşüklük harcama vergilerindeki yüksekliğe bir tepki olabileceği gibi vergi yükünün ülkesel olarak ağır hissedilmesinden kaynaklıda olabilir. Tablo 3.13'te İspanya verileri incelendiğinde, gelir ve harcama vergilerinin OECD ortalamasının altında değerlerde olduğu, vergi yükünün %24,44 değeri ile yine OECD ortalamasının altında bir seyir izlediği ancak sosyal güvenlik payları incelendiğinde bu dönemde %45,61 değeri ile OECD ortalamasının iki katının üzerinde bir seviyede olduğu görülmektedir. İspanya'nın 1981-1984 dönemi vergi ahlakı düzeyi 1,78 değeri ile OECD ortalamasının altındadır. Bu düşük vergi ahlakı seviyesinin yüksek sosyal güvenlik payları ile ilişkilendirilmesi mümkündür. 1981-1984 döneminde İtalya'da gelir vergileri harcama vergilerinin üzerinde bir seviyede bulunmaktadır. Ancak harcama ve gelir vergileri OECD ortalamasının altında değerlerdedir. İtalya için vergi yükü OECD ortalamasının biraz üzerinde iken sosyal güvenlik payları %35,57 değeri ile OECD ortalamasının bir hayli üzerindedir. İtalya'nın bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,41 değeri ile yüksek düzeydedir. İtalya yüksek vergi ahlakı düzeyini OECD ortalama değerlerinde bir vergi yükü düzeyi, OECD ortalaması altında harcama ve gelir vergileri ile yüksek sosyal güvenlik payı verileri ile elde etmiştir.

Kuzey Amerika ülkesi Kanada'nın Tablo 3.13 verileri incelendiğinde, gelir vergileri harcama vergilerinin üzerindedir. Sosyal güvenlik payı %12,38 değeri ile OECD ortalamasının altında düşük bir düzeydedir. Vergi yükü ise %32,19 değeri ile OECD ortalamasının biraz üzerinde seyretmektedir. Kanada'nın bu dönem için vergi ahlakı düzeyi 2,17'dir. Kanada'nın 1981-1984 dönemi vergi ahlakı seviyesinde sosyal güvenlik paylarındaki düşüklüğün etkili olduğu değerlendirilebilir.

Asya ülkeleri Japonya ve Güney Kore vergi ahlak düzeyleri yüksek ülkelerdir ve Avrupa ülkelerine göre farklı bir vergileme yapısına sahiptirler. Tablo 3.13'te Japonya'nın harcama vergileri %15,42 değeri ile OECD ortalamasının yarısı düzeyindedir. Gelir vergileri harcama vergilerine göre yüksek seviyelerdedir. Özellikle kurumlar vergisi düzeyi OECD ülkeleri içinde en yüksek seviyededir. Sosyal güvenlik payları OECD ortalamasının üzerinde iken vergi yükü OECD ortalamasının altındadır. 1981-1984 döneminde OECD ülkeleri içinde en yüksek vergi ahlakı düzeyine 2,60 değeri ile Japonya sahiptir. Japonya'nın yüksek vergi ahlakı düzeyi vergi yükü ve harcama vergilerindeki düşük değerler ile ilişkilendirilebilir. Güney Kore'de gelir vergileri harcama vergilerinin üzerinde bir düzeydedir. Kurumlar vergisi verilerinin yüksekliği dikkat çekmektedir. Sosyal güvenlik payları OECD ortalamasının üzerinde vergi yükü ise %16,78 değeri ile OECD ortalamasının altındadır. Güney Kore 1981-1984 döneminde OECD ülkeleri içinde 2,56 değeri ile Japonya'dan sonra en yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip ikinci ülkedir. Güney Kore'nin bu yüksek vergi ahlakı düzeyinde düşük vergi yükü seviyesinin etkili olduğu değerlendirilebilir.

İskandinav ülkeleri Danimarka, İsveç ve Norveç tablo 3.13 verilerine göre değerlendirildiğinde, Danimarka için en farklı değer çok düşük olan sosyal güvenlik payıdır. Vergi yükü ise %40,92 OECD ortalamasının bir hayli üstünde bir değerdir. Tüm bu veriler doğrultusunda 1981-1984 dönemi için oluşan vergi ahlakı düzeyi 2,10 değeridir ve OECD ortalamasının üzerinde bir seviyedir. Danimarka için bu dönemde oluşan yüksek vergi yükü düzeyine rağmen elde edilen yüksek vergi ahlakı seviyesi Danimarka'nın farklı bir vergi kültürüne sahip olduğuna ilişkin bir değerlendirme yapmamızı sağlayabilir. Bir diğer İskandinav ülkesi İsveç ise bu dönemde 2,41 gibi yüksek bir vergi ahlakı seviyesine sahiptir. İsveç'te gelir vergileri harcama vergilerinin üzerinde bir düzeydedir. Sosyal güvenlik payları OECD ortalamasının üzerinde vergi yükü seviyesi ise %44,52 değeri ile Danimarka'dan bile yüksektir. Yine İskandinav ülkelerinden Norveç değerlendirildiğinde ise, çok düşük bir vergi ahlakı seviyesi olan 1,48 değeri karşımıza çıkmaktadır. 1981-1984 döneminde Norveç'te harcama vergileri ve gelir vergileri (kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi) OECD ortalamasının üzerinde seyretmektedir. Kurumlar vergisindeki yüksek seviye dikkat çekmektedir. Sosyal güvenlik payı OECD ortalaması seviyelerindedir. Vergi yükü %41,93 ile yüksektir. İskandinav ülkelerinde Danimarka ve İsveç'in yüksek

vergi yükü seviyelerine rağmen yüksek vergi ahlakı seviyelerine sahip olmalarının ülkelerdeki vergileme kültüründen kaynaklanması muhtemeldir. Ayrıca sosyal devlet harcamalarının bu ülkelerde diğer ülkelere göre belirgin bir farklılık arz etmesi, vergi yükü fazla olsa da vergi uyumunu güçlendirmektedir. Diğer bir ifadeyle vatandaşların/mükelleflerin kamu harcamalarıyla elde ettikleri fayda dolayısıyla vergi yükünü daha kolay kabullenmiş olabilecekleri şeklinde yorumlamak mümkündür. Ancak aynı toplumsal kültüre sahip Norveç'in vergi yükü karşısında verdiği tepki farklıdır. Norveç'te yüksek vergi yükü karşısında oldukça düşük bir vergi ahlakı seviyesi karşımıza çıkmaktadır.

### **3.1.8.2. 1990-1994 dönemi**

OECD ülkelerinin incelendiği, Tablo 3.14'te vergi çeşitlerinin toplam vergiler içindeki paylarına göre ağırlıkları yüzdesel olarak gösterilmiş vergi yükününde etkisiyle vergi ahlakının düzeyinin oluşumu 1990-1994 dönemi için değerlendirilmeye tabi tutulmuştur. ABD'de harcama vergilerinin OECD ortalamasının altında ve düşük düzeylerde olduğu, gelir vergilerinin ve servet vergilerinin ise OECD ortalamasının üzerinde olduğu, sosyal güvenlik paylarının %25,79 değeri ile OECD ortalama değerlerine yakın ve biraz üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. ABD'nin 1990-1994 dönemi vergi yükü seviyesi ise %25,9 değeri ile OECD ortalamasının altındadır. ABD'de bu dönem vergi ahlakı düzeyi 2,31 değeri ile OECD ortalamasının üzerindedir. ABD'nin vergi yapısının 1981-1984 dönemi ile yakın özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Harcama vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesindeki OECD ortalaması altında oluşmuş değerlerin vergi ahlakı düzeyini pozitif yönlü etkilediği değerlendirilebilir. Diğer bir Kuzey Amerika ülkesi olan Kanada'da gelir vergilerinin ve gelir vergileri içinde kişisel gelir vergisinin yüksekliği dikkat çekmektedir. Harcama vergilerinin ise OECD ortalaması altında bir düzeyde, servet vergilerinin ise OECD ortalamasının iki katına yakın bir seviyede olduğu görülmektedir. Kanada'da 1990-1994 döneminde vergi yükü %35,01 değeri ile OECD ortalamasının üzerindedir. Kanada'da tüm bu değerlendirmelerden sonra vergi ahlakı düzeyinin 2,08 seviyesinde olduğu görülmektedir. Kanada'nın 1990-1994 dönemi vergi ahlakı seviyesi OECD ortalamasının üzerinde olsa da yüksek bir seviyede değildir. Bu durumda sosyal güvenlik paylarındaki düşüklüğün pozitif, vergi yükü düzeyinin yüksekliğinin ise negatif bir etki oluşturduğu düşünülebilir.

Tablo 3.14: OECD'ye Üye Ülkelerde 1990-1994 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme

Ülkeler/Vergiler	Harcama Vergileri	Mülkiyet (Servet) Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik	Diğer Vergiler	Toplam	Vergi Ahlakı	Vergi Yüğü (%)
ABD	18,28	11,88	36,21	7,84	25,79	0,00	100,00	2,31	25,9
Almanya	27,55	2,90	27,43	3,92	38,20	0,00	100,00	2,00	35,54
Avusturalya	28,58	9,66	41,42	13,98	0,000	6,36	100,00		27,01
Avusturya	30,58	2,47	21,11	3,58	33,57	8,69	100,00	2,26	40,69
Belçika	33,90	8,70	29,41	7,38	17,89	2,72	100,00	1,28	41,72
B.Britanya	25,80	3,84	31,63	4,58	34,15	0,00	100,00	1,94	31,19
Çekya	33,41	1,15	10,08	10,03	39,33	6,00	100,00	2,35	36,33
Danimarka	33,24	4,07	54,37	3,94	0,04	4,34	100,00	2,03	44,86
Estonya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Finlandiya	31,70	2,40	33,68	2,86	29,36	0,00	100,00	1,64	44,06
Fransa	27,00	6,72	11,40	4,72	44,36	5,80	100,00	1,69	41,74
Hollanda	25,75	3,76	24,48	7,16	38,85	0,00	100,00	1,66	40,83
İrlanda	40,80	4,42	33,70	6,86	14,22	0,00	100,00	1,8	33,22
İspanya	28,39	5,18	23,15	6,70	36,58	0,00	100,00	1,96	32,07
İsrail	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
İsveç	26,06	3,51	36,10	3,86	28,03	2,45	100,00	2,01	46,2
İsviçre	19,67	8,44	34,20	7,18	24,88	5,61	100,00	2,08	24,15
İtalya	27,69	3,82	26,59	9,67	32,23	0,00	100,00	1,97	38,32
İzlanda	50,12	9,05	28,10	2,76	6,80	3,17	100,00	2,00	31,21
Japonya	14,72	10,73	26,61	18,44	29,50	0,00	100,00	2,64	26,84
Kanada	26,18	10,78	39,11	6,16	13,65	4,12	100,00	2,08	35,01
Letonya	42,38	13,11	18,09	11,70	11,49	3,23	100,00	2,11	
Litvanya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	2,01	
Lüksemburg	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		33,22
Güney Kore	25,60	7,97	22,40	15,63	28,40	0,00	100,00	2,69	18,7
Macaristan	35,83	1,00	15,32	5,88	30,54	11,43	100,00	1,91	44,23
Meksika	40,74	2,31	0,00	0,00	18,18	1,85	63,08*	1,45	12,23
Norveç	36,97	2,83	25,92	8,56	25,72	0,00	100,00	1,64	39,75
Polonya	30,63	3,55	16,27	12,00	31,36	6,19	100,00	1,82	36,47
Portekiz	44,45	2,51	18,53	7,86	26,65	0,00	100,00	1,46	28,06
Slovakya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0		
Slovenya	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	2,29	
Şili	63,53	6,27	5,70	11,90	7,72	4,88	100,00	2,44	18,04
Türkiye	31,18	3,35	26,87	5,64	19,03	13,93	100,00	2,81	15,74
Yeni Zelanda	34,81	6,03	46,31	8,82	0,00	4,03	100,00		35,11
Yunanistan	45,54	4,06	11,65	5,22	29,86	3,67	100,00		26
OECD Ortalama	32,59	5,69	27,26	7,76	23,61	3,09	100,00	2,01	32,62

\*Meksika'nın bu dönemde gelir vergileri ile ilgili veri yetersizliği bulunmaktadır.

Kaynak: OECD (2019), Tax on goods and services (indicator). doi: 10.1787/40b85101-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on personal income (indicator). doi: 10.1787/94af18d7-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on property (indicator). doi: 10.1787/213673fa-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on corporate profits (indicator). doi: 10.1787/d30cc412-en (Accessed on 01 May 2019), OECD (2019), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en (Accessed on 01 March 2019) verileri ile tablo 3 ve 4'ten derlenmiştir.

Tablo 3.14'te gelir vergileri (kişisel gelir vergisi + kurumlar vergisi) hasılat oranları harcama vergilerine göre yüksek Avrupa ülkeleri Almanya, Belçika, Büyük Britanya, Finlandiya, Hollanda, İspanya, İtalya ve İsviçre verileri incelendiğinde, Almanya'nın gelir, servet ve harcama vergilerinin düzeyleri OECD ortalamasının altında değerlerdiken sosyal güvenlik payları OECD ortalamasının üzerinde değerlerdedir. Vergi yükü seviyesi ise %35,54 değeri ile OECD ortalamasının üzerinde yüksek bir düzeydedir. Vergi ahlakı düzeyi 2,00 değeri ile OECD ortalaması seviyelerindedir. Almanya'nın gelir, harcama ve servet vergilerindeki düşüklüğe rağmen sosyal güvenlik payları ve vergi yükü düzeyinin etkisi ile vergi ahlakının ancak OECD ortalama düzeyi seviyelerine ulaşabildiği görülmektedir. Belçika'nın gelir, servet ve harcama vergileri ile vergi yükü seviyesinin OECD ortalamasının üzerinde, sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalamasının altında bir düzeyde olduğu görülmektedir. Belçika'da vergi ahlakı düzeyinin 1,28 değeri ile OECD ülkeleri içinde en düşük seviyede olduğu anlaşılmaktadır. Belçika'nın bu dönemde vergi ahlakı düzeyinin oluşumunda vergi yüküne aşırı tepki verdiği düşünülebilir. Büyük Britanya'nın 1990-1994 verileri incelendiğinde, gelir vergileri ve sosyal güvenlik paylarının OECD ortalaması üzerinde, harcama vergileri ve servet vergilerinin ise OECD ortalaması altında olduğu gözlemlenmiştir. Vergi yükü seviyesinin de %31,19 değeri ile OECD ortalamasına yakın ancak bir miktar altında olduğu görülmektedir. Büyük Britanya'nın bu dönemde vergi ahlakı düzeyi 1,94 değeri ile OECD ortalamasından aşağıda kalmaktadır. Bu durumun OECD ortalama değerlerinden yüksek olan sosyal güvenlik payları ile ilişkilendirilmesi mümkündür. Finlandiya'da OECD ortalamasına yakın ancak altında harcama vergileri, OECD ortalamasına yakın ancak üstünde gelir vergileri (kişisel gelir vergisi üstünde- kurumlar vergisi altında), OECD ortalaması altında servet vergileri ile OECD ortalaması üzerinde sosyal güvenlik payları ve vergi yükü düzeyi (%44,06) tablo 3.14'te görülmektedir. Finlandiya'nın bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 1,64 değeri ile çok düşüktür. Bu durumun Finlandiya'da yüksek sosyal güvenlik payları ve vergi yükü düzeyi ile bağlantılı olduğu düşünülebilir. Hollanda'da gelir, servet ve harcama vergileri OECD ortalamasının altında değerlerdedir. Ancak sosyal güvenlik payları (%38,85) ve vergi yükü seviyesi OECD ortalamasının bir hayli üzerindedir. Bu durum Hollanda'da 1990-1994 döneminde vergi ahlakı seviyesinin 1,66 gibi düşük bir değerde olmasına neden olduğu



değerlendirilebilir. Yine İspanya’da gelir, harcama ve servet vergilerinin OECD ortalaması altında seyreden yapısı dikkat çekmektedir. İspanya’nın sosyal güvenlik payı %36,58 değeri ile OECD ortalamasından yüksek düzeydedir. Vergi yükünün ise OECD ortalamasına yakın bir düzeyde olduğu görülmektedir. İspanya’da 1990-1994 dönemi vergi ahlakı düzeyi 1,96 değerinde gerçekleşmiştir. Vergi yükü dışındaki değerleri Hollanda ile benzerlik gösteren İspanya’da vergi ahlakı seviyesinin vergi yükündeki düşüklükten pozitif yönlü olarak etkilendiği fikrini değerlendirmemizi sağlamaktadır. Bir diğer Avrupa ülkesi İtalya’da ise harcama ve servet vergilerinin OECD ortalaması altında, gelir vergileri toplamının OECD ortalaması düzeyinde, sosyal güvenlik payları ve vergi yükünün ise OECD ortalaması üzerinde olduğu görülmektedir. Bu verilerle beraber İtalya’nın 1990-1994 dönemi vergi ahlakı düzeyi 1,97 değerindedir. İtalya’da bu dönemde sosyal güvenlik payları ve vergi yükü düzeyinin vergi ahlakı seviyesi üzerinde olumsuz bir etki meydana getirdiği ve vergi ahlakı düzeyinin OECD ortalaması altında kalmasına neden olduğu değerlendirilmektedir. Kuzey Avrupa ülkelerinden İsviçre’nin OECD ortalamasının altında harcama vergileri, üstünde gelir vergileri (kişisel gelir vergisi+kurumlar vergisi) ve servet vergileri, OECD ortalaması seviyelerinde sosyal güvenlik payları ve düşük vergi yükü seviyesi (%24,15) ile 2,08 değerinde OECD ortalaması üzerinde bir vergi ahlakı düzeyine ulaştığı görülmektedir. İsviçre’nin vergi yapısı ABD ile büyük benzerlikler göstermektedir.

Tablo 14’te harcama vergileri hasılat oranları gelir vergilerine (kişisel gelir vergisi + kurumlar vergisi) göre yüksek Avrupa ülkeleri Avusturya, Çekya, Fransa, İrlanda, İzlanda, Polonya ve Portekiz verileri incelendiğinde, Avusturya’da gelir, servet ve harcama vergileri OECD ortalaması altında, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü ise OECD ortalamasının üzerindedir. Avusturya’nın bu dönemde vergi yükü seviyesinin %40,69 değerinde olmasına rağmen vergi ahlakı seviyesinin 2,26 değerinde ve OECD ortalaması üzerinde bir düzeyde olması beklentilerimizden farklı bir sonuçtur. Ayrıca Avusturya’nın dönemler arası durumunun incelenmesi, diğer dönemlerde vergi ahlakı düzeyine ilişkin verilerinin olmaması nedeniyle kısıtlanmaktadır. Ancak vergi kültürünün, vergilere karşı tepki ve vergi ödeme motivasyonunun ülkeden ülkeye değişen bir yapıda olduğu daha önce belirtilmişti. Avusturya’da bu dönem vergi ahlakı düzeyinin mükelleflerin vergi algısının bir sonucu olduğu değerlendirilebilir. Çekya’da da buna benzer bir durum söz konusudur. Yüksek sosyal güvenlik payları ve vergi

yüküne rağmen Çekya'nın bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,35 gibi yüksek bir değerde gerçekleşmiştir. Fransa'nın 1990-1994 dönemi incelendiğinde, harcama vergileri ve gelir vergilerinin OECD ortalaması altında, sosyal güvenlik paylarının %44,36 düzeyi ile vergi yükünün ise %41,74 değeri ile OECD ortalamasının oldukça üzerinde olduğu görülmektedir. Fransa için bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 1,69 değeri ile OECD ortalaması altındadır. Fransa vergisel olarak Avrupa'da en büyük ekonomilerden biridir. Fransa'nın vergi ahlakı seviyesindeki düşüklüğün yüksek sosyal güvenlik payları ve vergi yükü verilerinden kaynaklandığı düşünülebilir. İrlanda verileri değerlendirildiğinde, harcama vergilerinin %40,79 değeri ile OECD ortalamasından hayli yüksek seviyelerde olduğu görülmektedir. Gelir vergileri toplamı da OECD ortalaması üzerindedir. İrlanda'da sosyal güvenlik payları %14,22 değeri ile OECD ortalaması altında, vergi yükü ise %33,12 değeri ile OECD ortalaması seviyelerindedir. İrlanda'da 1990-1994 dönemi için vergi ahlakı düzeyi 1,80'dir. İrlanda'da OECD ortalaması altında kalan vergi ahlakı seviyesinin harcama vergileri verilerinin yüksekliğinden kaynaklandığı düşünülebilir. Her ne kadar harcama vergileri yansıyan ve fiyatın içindeki gizli yapısı nedeni ile çoğu zaman hissedilmiyor olsa da hissedilir yüksek seviyelere ulaşması durumunda vergi ahlakı üzerinde meydana getireceği olumsuz etki çok yüksektir. İzlanda'da bu dönemde harcama vergileri %50,12 değeri ile çok yüksek seviyededir. İzlanda'nın 1990-1994 dönemi için gelir vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesinin OECD ortalaması altında olduğu görülmektedir. İzlanda'da vergi ahlakı seviyesi 2,00 değeri ile OECD ortalaması civarındadır. Bu durumun harcama vergilerindeki yüksekliğin olumsuz etkisi ile düşük sosyal güvenlik payları ve OECD ortalamasına yakın ancak altında oluşan vergi yükü düzeyinin olumlu etkisiyle oluştuğu düşünülebilir. Macaristan'da ise düşük gelir vergisi seviyesi ile yüksek sosyal güvenlik payları ve vergi yükü düzeyi dikkat çekmektedir. Macaristan'da bu dönemde vergi ahlakı seviyesi OECD ortalaması altında ve düşük bir düzey olan 1,91 değerindedir. Macaristan'da yüksek sosyal güvenlik payları ve vergi yükünün vergi ahlakı düzeyindeki negatif etkisi hissedilmektedir. Polonya'da bu dönemde vergi ahlakı düzeyi 1,82 değerindedir. Polonya'da tıpkı Macaristan gibi sosyal güvenlik payları ve vergi yükü düzeyinin negatif etkisi gözlemlenmiştir. Bir diğer Avrupa ülkesi Portekiz'in harcama vergileri %44,45 değeri ile çok yüksek düzeydedir. Portekiz'de sosyal güvenlik payları %26,65 değeri ile OECD ortalaması üzerinde ancak

aşırı yüksek düzeylerde değildir. Portekiz’de vergi yükü %28,06 değeri ile OECD ortalaması altındadır. Portekiz’in 1990-1994 döneminde vergi ahlakı seviyesinin 1,46 değeri ile çok düşük bir seviyede olduğu görülmektedir. Bu durumun harcama vergilerinin yüksekliği ile ilişkilendirilmesi mümkündür.

İskandinav ülkeleri Danimarka, İsveç ve Norveç Tablo 3.14 verilerine göre incelendiğinde, Danimarka’nın harcama vergilerinin OECD ortalamasının üzerinde, özellikle kişisel gelir vergisinin %54,37 değeri ile 1990-1994 döneminde OECD ülkeleri içinde en yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Danimarka’da sosyal güvenlik payları yok denecek kadar az seviyededir. Vergi yükü seviyesi %44,86 değeri ile OECD ortalamasının çok üzerindedir. Bu dönemde Danimarka’nın vergi ahlakı seviyesi 2,03 değeri ile OECD ortalama değeri olan 2,01’den çok az yüksektir. Aslında 2,03 değeri iyi bir vergi ahlakı düzeyini göstermekten çok vasat bir seviyeyi ifade etmektedir. Bu seviyenin daha çok yüksek vergi yükü düzeyinden kaynaklandığı düşünülebilir. 1981-1984 döneminde Danimarka’da %40,92 vergi yükü seviyesinde 2,10 değerinde bir vergi ahlakı düzeyi elde edilmişti. Bu dönemde ise vergi yükü seviyesi artmış vergi ahlakı seviyesi ise düşüş göstermiştir. Bu dönemden sonra Danimarka’nın vergi ahlakı verisi olmaması daha fazla dönemin karşılaştırılabilmesini kısıtlamaktadır. İsveç’te bu dönemde, harcama vergilerinin OECD ortalaması altında, gelir vergileri toplamının ve sosyal güvenlik paylarının OECD ortalaması üzerinde değerlerde olduğu ancak aşırı yüksek değerlerin görülmediği anlaşılmaktadır. İsveç’te bu dönemde vergi yükü seviyesinin %46,20 değeri ile OECD ülkeleri içinde en yüksek seviyede olduğu görülmektedir. Bu durumda oluşan vergi ahlakı düzeyi ise 2,01 değeri ile OECD ortalamasıdır. İsveç’in 1981-1984 döneminde %44,52 vergi yükü seviyesi ile 2,41 değerinde bir vergi ahlakı seviyesine ulaşması ve daha sonra değerlendirilecek dönemlerde de vergi yükündeki düşüş ve yükselişlerin vergi ahlakı seviyesinde meydana getirdiği pozitif ve negatif eğilim vergi yükü ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi açıkça ortaya koymaktadır. Bir diğer İskandinav ülkesi Norveç verileri incelendiğinde harcama vergilerinin ağırlığı OECD ortalamasının üzerinde iken gelir vergilerinin ağırlığı OECD ortalamasına yakın bir seviyededir. Servet vergilerinin OECD ortalamasının yarısı düzeyinde olduğu, sosyal güvenlik paylarının OECD ortalaması üzerinde ancak aşırı yüksek düzeylerde olmadığı görülmektedir. Norveç’te 1990-1994 döneminde %39,75 seviyesinde bulunan vergi yükü sonucunda 1,64 değerinde bir vergi

ahlakı düzeyinin oluştuğu anlaşılmaktadır. Bu durum Norveç'in vergi yüküne diğer İskandinav ülkelerine göre daha fazla tepki verdiği görüşünü değerlendirmemize neden olmaktadır.

Asya ülkeleri Japonya ve Güney Kore verileri tablo 3.14'te incelendiğinde, Japonya'da %14,72 değeri ile harcama vergilerinin OECD ülkeleri içinde en düşük değerde olması ve gelir vergileri içinde kurumlar vergisinin ise %18,44 değeri ile OECD ülkeleri içinde en yüksek düzeyde olması dikkat çekmektedir. Japonya'nın sosyal güvenlik payları ve servet vergileri OECD ortalaması üzerinde verilere sahiptir. Yine Japonya'da bu dönemde vergi yükü %26,84 değeri ile OECD ortalaması altındadır. 1990-1994 döneminde Japonya'nın vergi ahlakı düzeyi 2,64 değeri ile çok yüksek bir seviyededir. Güney Kore'de OECD ortalamasından düşük harcama vergileri ve kişisel gelir vergisi seviyesi, yüksek kurumlar vergisi düzeyi ve OECD ortalaması üzerinde ancak aşırı yüksek olmayan sosyal güvenlik payları görülmektedir. Güney Kore'de bu dönemde vergi yükü seviyesi %18,70 değeri ile OECD ortalaması altında düşük bir seviyededir. Güney Kore'de 1990-1994 döneminde oluşan vergi ahlakı seviyesi 2,69 değeri ile OECD ortalaması üzerinde çok yüksek bir değerdedir. Asya ülkeleri olan Japonya ve Güney Kore'nin farklı vergi yapıları dikkat çekmektedir. Harcamalardan çok gelirin vergilendirilmesine dayanan bu yapı vergi yükü seviyesindeki düşüklük ile birlikte yüksek vergi ahlakı düzeylerinin oluşmasını sağlamaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerden Şili ve Türkiye'nin tablo 3.14'te verileri değerlendirildiğinde, Güney Amerika ülkesi Şili'nin %63,53 değeri ile OECD ülkeleri içinde en yüksek harcama vergileri seviyesine sahip olduğu görülmektedir. Şili'de aşırı derecede düşük kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. Şili'de 1990-1994 döneminde vergi yükü seviyesi %18,04 ile OECD ortalaması altında ve düşük düzeydedir. Şili'de vergi ahlakı düzeyi 2,44 değeri ile OECD ortalaması üzerinde ve yüksek sayılabilecek bir seviyede gerçekleşmiştir. Her ne kadar bu dönemde Şili'de vergi yükündeki düşüklüğün vergi ahlakını pozitif yönlü etkilediği düşünülse de toplam vergiler içinde kişisel gelir vergisi hasılat düzeyinin düşüklüğü ve aşırı yüksek harcama vergileri vergisel yapının tutarlılığı konusunda soru işaretlerine neden olmaktadır. Türkiye'nin gelir vergileri, harcama vergileri, servet vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesinin OECD ortalaması altında seyrettiği

görülmektedir. Özellikle %15,74 değerindeki düşük vergi yükünün OECD ülkeleri içinde en yüksek değer olan 2,81 seviyesinde bir vergi ahlakı düzeyinin oluşmasını sağladığı düşünülebilir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi yapılarının çok farklı olduğu incelediğimiz verilerden anlaşılmaktadır.

### **3.1.8.3. 1995-1998 Dönemi**

Tablo 3.15'te OECD ülkelerinin 1995-1998 döneminde oluşan verileri incelenmektedir. Bu dönemde OECD ortalama vergi ahlakı seviyesi 1990-1994 dönemine göre biraz düşerek 1,97 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu dönemde vergi ahlakı düzeyine ilişkin verisi olan ülke sayısı 1990-1994 dönemine göre daha azdır.

ABD verileri tablo 3.15'e göre incelendiğinde, harcama vergilerinin OECD ortalamasının altında, gelir vergileri ve servet vergilerinin OECD ortalaması üzerinde, sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalaması civarında olduğu görülmektedir. Daha önceki dönemlerde olduğu gibi vergi yükü seviyesi OECD ortalaması altında gerçekleşmiştir. ABD'nin vergi ahlakı düzeyi 2,48 değerinde OECD ortalaması üzerinde gerçekleşmiştir. ABD'de harcama vergileri ile vergi yükü seviyesindeki düşüklüğün vergi ahlakı düzeyini olumlu olarak etkilediği düşünülmektedir. ABD'nin OECD ülkeleri içinde kendine özgü bir vergi yapısı olduğu, OECD ülkeleri içinde vergisel olarak ABD'ye benzer tek yapının İsviçre'de olduğu görülmektedir.

OECD üye Avrupa ülkelerinin verileri incelendiğinde, gelir vergileri (kişisel gelir vergisi+kurumlar vergisi) hasılatı harcama vergilerine göre yüksek olan ülkelerin Almanya, Finlandiya, İsveç ve İsviçre olduğu görülmektedir. Bu ülkelerin verileri değerlendirildiğinde, Almanya'nın kişisel gelir vergisinin OECD ortalaması üzerinde, kurumlar vergisinin OECD ortalaması altında ve sosyal güvenlik paylarının %40,36 değeri ile hem OECD ortalamasının hem de 1990-1994 dönemi verisinin üzerinde olduğu görülmektedir. Almanya'da vergi yükü seviyesi de %35,63 değeri ile OECD ortalaması üzerindedir. Almanya'da bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 1,76 olarak gerçekleşmiştir. Vergi ahlakı düzeyi OECD ortalamasının da 1990-1994 döneminde göre düşüş gösterdiği 1995-1998 döneminde, Almanya'nın bir önceki döneme göre artış gösteren sosyal güvenlik payları ve vergi yükü düzeyinin vergi ahlakı seviyesini olumsuz etkilediği söylenebilir. Finlandiya'nın gelir vergileri toplam değeri OECD ortalaması üzerinde, harcama vergileri ve servet vergileri OECD ortalaması altında seyretmektedir. Finlandiya'da sosyal güvenlik payları %28,85 değeri ile OECD

Tablo 3.15: OECD'ye Üye Ülkelerde 1995-1998 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme

Ülkeler/Vergiler	Harcama Vergisi	Mülkiyet (Servet) Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik	Diğer Vergiler	Toplam	Vergi Ahlakı	Vergi Yüğü (%)
ABD	17,31	10,90	38,37	9,03	24,39	0,00	100,00	2,48	27,15
Almanya	27,82	2,74	25,29	3,79	40,36	0,00	100,00	1,76	35,63
Avustralya	27,97	8,99	42,54	14,73	0,00	5,77	100,00	2,18	28,83
Avusturya	28,93	1,39	21,72	4,23	34,42	9,31	100,00		42,70
Belçika	34,62	10,32	27,63	9,90	17,53	0,00	100,00		43,29
B.Britanya	25,26	4,25	31,70	6,35	32,44	0,00	100,00		30,05
Çekya	31,78	1,50	13,04	10,43	43,25	0,00	100,00	1,65	33,52
Danimarka	33,45	3,55	53,45	5,50	0,16	3,89	100,00		46,81
Estonya	36,68	1,08	22,92	5,88	33,44	0,00	100,00	1,56	34,56
Finlandiya	30,90	2,30	31,00	6,95	28,85	0,00	100,00	2,01	45,00
Fransa	27,55	7,26	13,93	5,50	40,18	5,58	100,00		43,25
Hollanda	28,99	4,63	16,72	10,25	39,41	0,00	100,00		36,91
İrlanda	39,72	4,77	31,97	9,55	12,49	1,50	100,00		31,55
İspanya	29,85	5,83	21,82	6,85	35,65	0,00	100,00	2,33	31,85
İsrail	36,22	9,52	26,91	7,88	14,45	5,02	100,00		35,01
İsveç	26,22	3,43	33,79	5,58	27,95	3,03	100,00	1,87	47,44
İsviçre	20,94	8,71	32,77	6,90	26,21	4,47	100,00	1,95	25,88
İtalya	26,61	5,22	25,53	8,58	32,11	1,95	100,00		40,14
İzlanda	47,57	8,29	32,67	2,90	8,34	0,23	100,00		32,25
Japonya	17,19	11,56	20,88	15,68	34,69	0,00	100,00	2,62	25,88
Kanada	24,89	10,46	37,50	9,33	13,80	4,02	100,00		35,39
Letonya	40,77	12,61	17,15	11,00	14,04	4,43	100,00	1,37	30,10
Litvanya	38,52	3,72	17,05	6,35	34,36	0,00	100,00	1,62	29,72
Lüksemburg	41,42	1,26	23,36	5,65	28,31	0,00	100,00		35,93
Güney Kore	25,65	7,89	20,91	18,77	26,78	0,00	100,00	2,41	19,42
Macaristan	39,89	1,46	16,94	4,85	34,32	2,54	100,00	2,12	38,85
Meksika	40,82	2,10	0,000	0,000	19,73	0,00	62,65*	1,84	10,37
Norveç	37,71	2,67	26,22	10,40	23,00	0,00	100,00	1,83	40,58
Polonya	35,25	3,67	19,95	7,33	31,48	2,32	100,00	2,00	36,17
Portekiz	43,71	3,09	17,99	9,24	25,97	0,00	100,00		29,84
Slovakya	34,90	1,66	10,93	11,13	39,60	1,78	100,00	1,50	37,68
Slovenya	38,42	1,69	15,31	2,28	39,61	2,69	100,00	1,91	37,17
Şili	63,48	6,64	6,14	13,83	6,64	3,27	100,00	2,18	18,93
Türkiye	37,27	2,75	22,97	6,00	14,20	16,81	100,00		18,93
Yeni Zelanda	34,88	5,49	43,78	10,78	0,00	5,07	100,00	2,13	33,88
Yunanistan	38,65	8,72	13,07	6,53	30,70	2,33	100,00		30,43
OECD Ortalama	33,64	5,34	24,96	8,30	25,17	2,59	100,00	1,97	33,36

\*Meksika'nın bu dönemde gelir vergileri ile ilgili veri yetersizliği bulunmaktadır.

Kaynak: OECD (2019), Tax on goods and services (indicator). doi: 10.1787/40b85101-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on personal income (indicator). doi: 10.1787/94af18d7-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on property (indicator). doi: 10.1787/213673fa-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on corporate profits (indicator). doi: 10.1787/d30cc412-en (Accessed on 01 May 2019), OECD (2019), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en (Accessed on 01 March 2019) verileri ile tablo 3 ve 4'ten derlenmiştir.

ortalaması üzerinde ancak aşırı yüksek bir değerde değildir. Özellikle belirtmek gerekir ki Finlandiya’da vergi yükü %45,00 değeri ile çok yüksek bir seviyededir. Bu duruma rağmen Finlandiya’da 1995-1998 döneminde 2,01 değeri ile gerçekleşen vergi ahlaki seviyesi OECD ortalaması üzerindedir. Tabiki 2,01 değeri çok yüksek bir vergi ahlaki seviyesini ifade etmekten çok vasat bir düzeyi ifade etmektedir. Aslında Finlandiya’da bu seviyedeki vergi yüküne daha düşük bir vergi ahlaki düzeyi ile tepki verilmesi beklenmektedir. Bir diğer ülke İsveç’in en dikkat çeken verisi, OECD ülkeleri içinde bu dönemde en yüksek düzeyde olan %47,44 değerindeki vergi yükü seviyesidir. İsveç’in 1,87 değeri ile vergi ahlaki seviyesindeki düşüklüğün en önemli sebebi vergi yükü düzeyidir. İsviçre değerlendirmeye tabi tutulduğunda, harcama vergilerinin OECD ortalaması altında, gelir vergileri toplamı ve servet vergilerinin OECD ortalaması üzerinde olduğu görülmektedir. Ayrıca İsviçre’de %26,21 değeri ile OECD ortalaması seviyesine yakın sosyal güvenlik payları ile OECD ortalaması altında seyreden vergi yükü seviyesi dikkat çekmektedir. İsviçre’nin vergi ahlaki düzeyi 1,95 değerinde gerçekleşmiştir. İsviçre’de 1990-1994 dönemine göre artış gösteren harcama vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyelerinin vergi ahlaki düzeyinin azalış göstermesine neden olduğu değerlendirilebilir.

Tablo 3.15 verilerine göre harcama vergileri gelir vergilerine göre yüksek olan Avrupa ülkeleri Çekya, Estonya, İspanya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Norveç, Polonya, Slovakya ve Slovenya değerlendirildiğinde, Çekya’da harcama vergileri, servet vergileri ve kişisel gelir vergisi OECD ortalaması altında, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik payları ise OECD ortalaması üzerinde seyretmektedir. Gelir vergileri toplamda OECD ortalaması altındadır. Çekya’nın vergi yükü seviyesinin de %33,52 değeri ile OECD ortalama değerlerinde olduğu görülmektedir. Çekya’da bu dönemde vergi ahlaki seviyesi 1,65 gibi düşük bir değerde gerçekleşmiştir. Çekya için ilk etapta bu durumun 1990-1994 dönemine göre artış gösteren kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik paylarından kaynaklandığı düşünülse de esasında 1990-1994 dönemine göre düşüş gösteren vergi yükü seviyesinin vergi ahlaki düzeyi üzerinde pozitif bir etki yapması da beklenmektedir. Çekya’da dönemler arası bir tutarlılık gözlemlenmemiştir. Estonya verilerine bakıldığında, bu dönemde OECD ortalaması üzerinde harcama vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesi dikkat çekmektedir. Estonya’da vergi ahlaki seviyesindeki bu düşüklüğü, harcama vergileri, sosyal güvenlik payları ve

vergi yükünün yüksek düzeyleri ile ilişkilendirmek mümkündür. İspanya’da ise harcama vergileri ile gelir vergileri toplam seviyesinin yakın değerlerde olduğu görülmektedir. İspanya’da sosyal güvenlik payları OECD ortalaması üzerinde, vergi yükü düzeyi ise %31,85 değeri ile OECD ortalaması altında seyretmektedir. İspanya bu dönemde, verisi olan OECD’ye üye Avrupa ülkeleri içinde 2,33 değeri ile en yüksek vergi ahlakı seviyesine ulaşmıştır. Bu değerinde elde edilmesinde 1990-1994 dönemine göre azalış gösteren sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesinin etkili olduğu düşünülmektedir. Baltık ülkesi Letonya’da %40,77 değeri ile çok yüksek harcama vergileri düzeyi ile düşük sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. Servet vergileri ve kurumlar vergisinin OECD ortalaması üzerinde seyreden bir yapısı bulunmaktadır. Vergi yükü %30,10 değeri ile OECD ortalaması altında ancak ortalamaya yakın bir değerdedir. Letonya’da bu dönemde oluşan vergi ahlakı seviyesi 1,37 değeri ile OECD ülkeleri içinde en düşük değerdir. Letonya’da oluşan vergi ahlakı seviyesinin düşüklüğünün etkileyen faktörlerden birinin harcama vergilerinin yüksekliği olduğu söylenebilir. Bir diğer Baltık ülkesi Litvanya’da harcama vergileri ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması üzerinde iken vergi yükü seviyesi %29,72 değeri ile OECD ortalaması altında ancak çok düşük bir seviyede değildir. Litvanya’da oluşan vergi ahlakı seviyesi ise 1,62 değeri ile düşük bir seviyededir. Bu değer birçok faktörden etkilenmiş olabilir. Litvanya’da harcama vergileri ve sosyal güvenlik paylarının yüksekliğinin vergi ahlakı seviyesinin düşüklüğünde etkili olan faktörlerden olduğu söylenebilir. Macaristan verileri incelendiğinde, %39,89 değeri ile harcama vergilerinin, %34,32 değeri ile sosyal güvenlik paylarının ve %38,85 değeri ile vergi yükünün yüksekliği dikkat çekmektedir. Macaristan’ın 2,12 değerinde bir vergi ahlakı seviyesi ile bu dönemde verisi olan OECD’ye üye Avrupa ülkeleri içinde İspanya’dan sonra en yüksek düzeye ulaştığı görülmektedir. Yüksek harcama vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesine rağmen OECD ortalaması üzerinde vergi ahlakı seviyesinin görülmesi beklenmemekle beraber bu durum Macaristan’da vergi ahlakını daha çok etkileyen farklı faktörlerin varlığını da akla getirmektedir. İskandinav ülkelerinden Norveç’te ise harcama vergileri ve gelir vergileri toplam değerinin OECD ortalaması üzerinde ve birbirlerine yakın değerlerde olduğu görülmektedir. Norveç’te servet vergileri ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması altında, vergi yükü ise %40,58 değeri ile OECD ortalamasının çok üzerindedir. Norveç’in vergi ahlakı



seviyesinin 1,83 değeri ile istenilen seviyelere ulaşamadığı görülmektedir. Özellikle vergi yükü seviyesi olmakla birlikte harcama vergileri yüksekliğinin de Norveç'in vergi ahlakı seviyesine etki eden faktörler olduğu düşünülmektedir. Polonya'da ise OECD ortalaması üzerinde harcama vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesi ile 2,00 değerinde bir vergi ahlakı seviyesi elde edilmiştir. Bu değer OECD ortalaması üzerinde olmasına rağmen orta bir seviyeyi ifade etmektedir. Slovakya ve Slovenya'da ise OECD ortalaması üzerinde harcama vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyeleri dikkat çekmektedir. Bu iki ülke arasındaki en farklı veri ise kurumlar vergisidir. Slovakya'da kurumlar vergisi %11,13 değeri ile OECD ortalaması üzerinde, Slovenya'da ise %2,28 değeri ile OECD ortalaması altındadır. Slovenya'da vergi ahlakı seviyesi 1,50 değerinde, Slovakya'da ise 1,91 değerinde gerçekleşmiştir. Her iki ülke içinde yüksek düzeyde olan harcama vergileri, sosyal güvenlik payları ve vergi yükü seviyesi vergi ahlakı düzeyini negatif yönlü etkilemektedir.

Okyanusya kıtası ülkeleri Avusturalya ve Yeni Zelanda tablo 3.15'e göre incelendiğinde, Avusturalya'da OECD ortalaması üzerinde kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi seviyeleri ile OECD ortalaması altında harcama vergileri ve vergi yükü seviyesi bulunduğu görülmektedir. Sosyal güvenlik paylarının bulunmadığı ülkede vergi ahlakı seviyesi 2,18 değerinde OECD ortalaması üzerinde iyi bir seviyede gerçekleşmiştir. Yeni Zelanda'da ise kişisel gelir vergisinin %43,78 değeri ile OECD ortalamasının çok üzerinde olduğu, harcama vergileri, servet vergileri, kurumlar vergisi ve vergi yükünün OECD ortalamasının üzerinde ancak ortalamaya çok yakın değerler olduğu görülmektedir. Sosyal güvenlik paylarının olmadığı Yeni Zelanda'da vergi ahlakı seviyesi 2,13 değerinde gerçekleşmiştir. Bu dönemde Okyanusya ülkelerinde OECD ortalaması civarındaki vergi yükü seviyeleri vergi ahlakını pozitif yönlü etkilemektedir.

Asya ülkeleri Güney Kore ve Japonya'nın tablo 3.15 verileri incelendiğinde, Asya ülkelerinde gelir vergilerinin (kişisel gelir vergisi+kurumlar vergisi) harcama vergilerine göre yüksek olduğu görülmektedir. Güney Kore'de harcama vergileri, kişisel gelir vergisi ve vergi yükü düzeyinin OECD ortalamasının altında, kurumlar vergisinin %18,78 değeri ile OECD ortalamasının çok üzerinde, sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalamasının üzerinde ancak ortalamaya çok yakın seviyede olduğu anlaşılmaktadır. Güney Kore'de vergi ahlakı seviyesi 2,41 değeri ile yüksek bir

seviyededir. Bu seviyenin harcama vergileri, kişisel gelir vergisi ve vergi yükü düzeyindeki düşüklüğün pozitif etkisi ile oluştuğu söylenebilir.

Güney Amerika ülkesi Şili tablo 3.15 verileri ile incelendiğinde, %63,48 değeri ile çok yüksek harcama vergileri, OECD ortalaması üzerinde servet vergileri, %6,14 değeri ile OECD ortalamasının çok altında kişisel gelir vergisi, %6,64 değeri ile OECD ortalamasının çok altında sosyal güvenlik payları ve %18,93 değeri ile OECD ortalamasının çok altında vergi yükü seviyesi dikkat çekmektedir. Şili’de bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,18 değerinde OECD ortalaması üzerinde gerçekleşmiştir. Şili’de vergi yükü seviyesindeki düşüklüğün vergi ahlakı seviyesini pozitif yönlü etkilediği söylenebilir.

Tablo 3.15 verileri bir bütün olarak değerlendirildiğinde gelir vergileri harcama vergilerine göre yüksek olup vergi ahlakı seviyesi OECD ortalamasının üzerinde ve yüksek düzeyde olan ülkeler ABD, Avustralya, Japonya, Güney Kore ve Yeni Zelanda’dır. Bu ülkelerde vergi yükü seviyesi de OECD ortalaması düzeyinde veya OECD ortalaması altında seyretmektedir. Bu durum bize bu dönemde gelir vergileri harcama vergilerine göre yüksek ve vergi yükü seviyesi düşük olan ülkelerin vergi ahlakı düzeylerinin de yüksek olduğunu göstermektedir.

#### **3.1.8.4. 1999-2004 Dönemi**

Tablo 3.16’da OECD ülkelerinin 1999-2004 dönemi verileri değerlendirilmektedir. Bu dönemden itibaren kayıt dışı ekonomi verileri de tabloya eklenerek daha kapsamlı bir değerlendirme imkanı sağlanmaya çalışılmıştır. Vergilere ilişkin tüm veriler ülkelerin kayıtlı ekonomik faaliyetlerini kapsamaktadır. Kayıt dışılık arttıkça elde edilen verilerin de doğruluk payları düşmektedir. Bu dönemde OECD ortalama düzeyleri vergi ahlakı için 2,17 değeri, vergi yükü için %33,27 değeri ve kayıt dışı ekonomi için %20,19 değeridir.

Kuzey Amerika ülkeleri ABD ve Kanada’nın tablo 3.16 verileri incelendiğinde, ABD’nin gelir vergileri ve servet vergileri OECD ortalaması üzerinde iken harcama vergileri ve sosyal güvenlik paylarının OECD ortalaması altında olduğu görülmektedir. ABD’de vergi yükü %26,19 değeri ile OECD ortalaması altında bir seviyededir. ABD’de en dikkat çeken veri %8,94 değeri ile OECD ülkeleri içinde bu dönem en

Tablo 3.16: OECD'ye Üye Ülkelerde 1999-2004 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Kayıt Dışı Ekonomi (%), Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme

Ülkeler/Veriler	Harcama Vergisi	Mülkiyet (Servet) Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik	Diğer Vergiler	Toplam	Vergi Ahlakı	Vergi Yüğü (%)	Kayıt Dışı Ekonomi
ABD	17,30	11,25	38,87	7,38	25,20	0,00	100,00	2,15	26,19	8,94
Almanya	28,75	2,36	24,90	3,68	40,31	0,00	100,00		35,04	16,36
Avusturalya	29,10	8,98	40,45	17,02	0,00	4,45	100,00		29,89	14,32
Avusturya	28,77	1,30	22,49	5,07	33,26	9,11	100,00		42,72	9,86
Belçika	32,50	11,60	29,17	9,23	17,50	0,00	100,00		43,48	22,58
B.Britanya	24,64	4,72	31,71	6,95	31,98	0,00	100,00		32,14	13,00
Çekya	30,78	1,37	12,78	11,38	43,69	0,00	100,00	2,15	33,43	19,56
Danimarka	33,80	3,67	53,26	5,98	0,80	2,49	100,00		46,34	18,17
Estonya	38,72	1,13	21,48	4,18	34,49	0,00	100,00		31,22	27,40
Finlandiya	30,73	2,41	30,79	9,40	26,67	0,00	100,00		43,47	18,04
Fransa	25,80	7,38	17,42	6,60	36,53	6,27	100,00		42,97	15,10
Hollanda	30,57	5,18	16,36	9,87	38,02	0,00	100,00		35,72	13,69
İrlanda	38,06	6,04	30,02	12,18	12,74	0,96	100,00		29,06	15,53
İspanya	29,22	6,90	19,22	9,05	35,61	0,00	100,00	2,15	33,27	21,01
İsrail	35,04	8,90	27,03	8,17	15,72	5,14	100,00		34,07	23,10
İsveç	25,81	3,28	32,40	5,82	27,27	5,42	100,00	1,96	46,82	18,71
İsviçre	22,48	9,29	31,56	8,72	24,96	2,99	100,00		27,06	9,33
İtalya	26,89	5,45	25,47	7,33	29,10	5,76	100,00		40,16	26,58
İzlanda	42,44	7,23	36,58	3,03	7,99	2,73	100,00		35,55	16,40
Japonya	19,95	10,56	19,06	13,20	37,23	0,00	100,00	2,66	25,25	12,63
Kanada	25,20	10,46	35,94	10,35	14,47	3,58	100,00	2,29	33,91	15,84
Letonya	38,36	12,20	13,89	12,93	18,65	3,97	100,00	2,05	28,42	27,05
Litvanya	38,58	3,64	19,44	6,15	32,19	0,00	100,00	1,37	29,90	29,57
Lüksemburg	39,70	1,53	23,99	3,28	31,50	0,00	100,00		36,99	10,47
Güney Kore	27,02	8,94	17,77	18,22	27,64	0,41	100,00	2,53	21,60	28,98
Macaristan	39,48	1,91	18,74	5,88	30,99	3,00	100,00		37,66	25,39
Meksika	42,39	1,97	19,14	12,27	17,76	6,47	100,00	2,22	12,04	31,00
Norveç	31,70	2,46	24,73	18,85	22,26	0,00	100,00		42,04	20,32
Polonya	36,40	4,63	12,98	6,17	39,10	0,72	100,00		33,05	29,38
Portekiz	41,79	3,59	16,98	10,33	26,22	1,09	100,00		30,93	24,68
Slovakya	35,48	1,78	10,31	8,05	41,84	2,54	100,00		33,00	20,97
Slovenya	37,08	1,74	15,02	3,88	37,54	4,74	100,00		37,11	27,16
Şili	61,68	7,38	7,03	11,67	7,37	4,87	100,00	2,29	18,83	18,64
Türkiye	43,67	2,93	19,38	7,37	20,54	6,11	100,00		24,04	36,17
Yeni Zelanda	35,12	5,28	42,55	12,80	0,00	4,25	100,00		32,90	12,44
Yunanistan	36,80	5,03	14,17	10,05	33,17	0,78	100,00		31,64	28,54
OECD Ortalama	33,36	5,40	24,32	8,90	25,49	2,53	100,00	2,17	33,27	20,19

Kaynak: OECD (2019), Tax on goods and services (indicator). doi: 10.1787/40b85101-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on personal income (indicator). doi: 10.1787/94af18d7-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on property (indicator). doi: 10.1787/213673fa-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on corporate profits (indicator). doi: 10.1787/d30cc412-en (Accessed on 01 May 2019), OECD (2019), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en (Accessed on 01 March 2019) verileri ile tablo 3, 4 ve 8'den derlenmiştir.

düşük seviyede olan kayıt dışı ekonomi boyutudur. Bu dönemde ABD vergi ahlakı seviyesi 2,15 değerinde gerçekleşmiştir. Öncelikle bu değer OECD ortalaması altında ve 1995-1998 dönemine göre düşük bir değerdir. Ancak bu dönem OECD ülkeleri içinde vergi ahlakı verisi olan ülke sayısı daha düşüktür. ABD'nin 2,15 değerindeki vergi ahlakı düzeyi, kayıtlı ekonominin yüksek oluşu ve vergi yükünün düşüklüğü gibi pozitif etmenlerle birlikte iyi bir seviye olarak değerlendirilebilir. Çünkü vergi ahlakı ve vergi bilinci toplumsal olarak yerleşmiş ülkelerde vergi ödeme motivasyonu daha yüksek olacağından kayıt dışı faaliyetler tercih edilmeyecektir. Bir diğer Kuzey Amerika ülkesi Kanada verileri incelendiğinde, gelir vergilerinden kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile servet vergilerinin OECD ortalaması üzerinde, harcama vergileri ve sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalaması altında olduğu görülmektedir. Kanada'da vergi yükü seviyesi %33,91 değeri ile OECD ortalamasının üzerinde ama ortalamaya yakın düzeyde ve kayıt dışı ekonomi seviyesi de %15,84 değeri ile OECD ortalamasının altındadır. Kanada'nın bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,29 değeri ile yüksek düzeydedir. Bu Kanada'da harcama durumun vergileri ve sosyal güvenlik paylarındaki düşüklük ile ortalama seviyelerdeki vergi yükü düzeyi ile gerçekleştiği değerlendirilmektedir. Ayrıca Kanada'da kayıt dışı ekonomi düzeyinin düşüklüğü de vergi ahlakı seviyesinin yüksekliğini desteklemektedir.

Güney Amerika ülkeleri Meksika ve Şili tablo 3.16 verilerine göre değerlendirildiğinde, Meksika'da harcama vergileri ve kurumlar vergisinin OECD ortalaması üzerinde, servet vergileri, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalaması altında olduğu görülmektedir. Meksika'da vergi yükü düzeyi %12,04 değeri ile OECD ortalamasının çok altındadır. Bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,22 değeri ile OECD ortalamasının üzerinde ve yüksek bir düzeydir. Ancak kayıt dışı ekonominin %31,00 seviyesinde gerçekleşmiş olması vergi ahlakı düzeyini sorgulamamıza neden olmaktadır. Meksika'da ülke ekonomisinin 1/3'lük kısmının kayıtsız olduğunu gösteren bu tablo elde edilen verilerin güvenilirliğini tehlikeye sokmaktadır. Meksika'nın gerçek vergi ahlakı seviyesinin belirlenmesi ancak kayıt dışı ekonominin düşük düzeylere çekilmesi ile mümkün olabilir. Bir diğer Güney Amerika ülkesi Şili'de ise %61,68 düzeyindeki harcama vergileri dikkat çekmektedir. Şili'de servet vergileri ve kurumlar vergisi OECD ortalaması üzerinde, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik payları ise OECD ortalaması altındadır. Şili'nin OECD ortalaması

altında olan %18,83 değerindeki düşük vergi yükü düzeyi ile 2,29 değerinde bir vergi ahlakı seviyesi olduğu görülmektedir. Şili’de kayıt dışı ekonomi boyutunun da OECD ortalaması altında gerçekleşen %18,64 değeri ile vergi ahlakı düzeyini desteklediği görülmektedir. Burada Şili’nin farklı vergi yapısı dikkat çekmektedir. Şili çok yüksek düzeydeki harcama vergilerine rağmen yüksek bir vergi ahlakı seviyesine ulaşmıştır.

Avrupa ülkeleri tablo 3.16 verilerine göre incelendiğinde, Çekya’da gelir vergileri harcama vergilerine göre düşük düzeydedir. Çekya’nın harcama vergileri, kişisel gelir vergisi ve servet vergileri OECD ortalamasının altında iken kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması üzerindedir. Ayrıca Çekya’nın vergi yükü seviyesi %33,43 değeri ile OECD ortalamasına yakın bir düzeyde, kayıt dışı ekonomi boyutu ise %19,56 değeri ile OECD ortalaması altında ancak ortalamaya yakın bir düzeydedir. Çekya’nın bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,15 değeri ile OECD ortalama düzeyine yakın olarak gerçekleşmiştir. Her ne kadar bu dönem için 2,15 değeri ortalama bir değer olarak görünse de iyi sayılabilecek bir seviyeyi ifade etmektedir. Çekya’da en sıkıntılı veri OECD ortalama değerine yakın olan kayıt dışı ekonomi boyutudur. Çünkü kayıt dışı ekonomi boyutu arttıkça verilerin gerçeğe yakınlığı tartışılır hale gelmektedir. İspanya’nın Çekya’ya benzer vergi yapısı olduğu görülmektedir. İspanya’da harcama vergileri ve kişisel gelir vergisi OECD ortalaması altında, servet vergisi, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması üzerindedir. İspanya’nın vergi yükü seviyesinin OECD ortalamasına eşit olduğu ve kayıt dışı ekonomi boyutunun %21,01 değeri ile OECD ortalaması üzerinde ancak ortalamaya yakın seviyede olduğu görülmektedir. Bu durumda oluşan vergi ahlakı seviyesi 2,15 değeri ile iyi sayılabilecek bir seviyedir. İspanya’da Çekya gibi kayıt dışı ekonomi boyutu kritik bir seviyeye ulaşmıştır. İsveç’te harcama vergilerinin, servet vergisinin ve kurumlar vergisinin OECD ortalaması altında, kişisel gelir vergisinin OECD ortalaması üzerinde olduğu, sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalaması üzerinde olmasına rağmen ortalamaya yakın düzeyde olduğu anlaşılmaktadır. İsveç’te vergi yükünün %46,82 değeri ile çok yüksek seviyede olduğu ve kayıt dışı ekonomi boyutunun ise 18,71 değeri ile OECD ortalama değeri altında ancak düşük bir değer olmadığı görülmektedir. İsveç’te vergi ahlakı düzeyinin 1,96 değerinde oluşmasında vergi yükünün etkili olduğu düşünülebilir. Letonya’da harcama vergilerinin gelir vergilerinden yüksek olduğu görülmektedir. Letonya’da OECD ortalaması üzerinde

harcama verileri, servet vergileri ve kurumlar vergisi verileri mevcutken OECD ortalaması altında kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. Letonya’da vergi yükü seviyesi %28,42 değeri ile OECD ortalaması altında, kayıt dışı ekonomi boyutu ise %27,05 değeri ile OECD ortalamasının üzerindedir. Bu dönemde Letonya’nın vergi ahlakı seviyesi 2,05 olarak gerçekleşmiştir. Letonya’da vergi ahlakı seviyesinin harcama vergileri değerlerindeki yükseklik ve kayıt dışı ekonomi boyutundan olumsuz etkilendiği düşünülmektedir. Litvanya’da ise harcama vergileri gelir vergilerinden yüksek düzeydedir. Litvanya’da harcama vergileri ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması üzerinde servet ve gelir vergileri ise OECD ortalaması altındadır. Litvanya’da vergi yükü %29,90 değeri ile OECD ortalaması altında, kayıt dışı ekonomi boyutu ise %29,57 değeri ile OECD ortalamasının çok üzerindedir. Bu dönemde Litvanya’da oluşan vergi ahlakı seviyesi 1,37 değeridir. Litvanya’da vergi ahlakı düzeyinin, yüksek harcama vergileri ve sosyal güvenlik payları seviyesi ile kayıt dışı ekonomi boyutundan negatif yönlü etkilendiği düşünülmektedir.

Tablo 3.16’da Asya ülkeleri Japonya ve Güney Kore verileri incelendiğinde, Japonya’da gelir vergilerinin harcama vergilerine göre yüksek seviyede olduğu, harcama vergileri ile kişisel gelir vergisinin OECD ortalaması altında, servet vergileri, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik paylarının OECD ortalaması üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. Japonya’da vergi yükünün %25,25 değeri ile, kayıt dışı ekonomi boyutunun ise %12,63 değeri ile OECD ortalaması altında ve düşük düzeylerde olduğu görülmektedir. Japonya’da vergi ahlakı seviyesi 2,66 değeri ile bu dönem OECD ülkeleri içinde en yüksek seviyededir. Bu durum Japonya’nın harcama vergilerindeki düşük düzey, vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi boyutundaki düşük değerlerden vergi ahlakının pozitif yönlü etkilenecek ideal bir seviyeye ulaştığını göstermektedir. Güney Kore’de de benzer bir yapı söz konusudur. Güney Kore’de gelir vergilerinin harcama vergilerinin üzerinde bir düzeyde olduğu, kişisel gelir vergisi ve harcama vergilerinin OECD ortalaması altında, servet vergileri, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik paylarının OECD ortalaması üzerinde olduğu görülmektedir. Güney Kore’de bu dönemde vergi yükü seviyesinin %21,60 değeri ile OECD ortalaması altında düşük seviyede, kayıt dışı ekonomi boyutunun ise %28,98 değeri ile çok yüksek seviyede olduğu anlaşılmaktadır. Bu dönem Güney Kore’nin vergi ahlakı düzeyi 2,53 değeri ile çok yüksek bir seviyede gerçekleşmiştir. Aslında Güney Kore’nin vergi ahlakı düzeyi

çok iyi bir seviyede görünmekle birlikte kayıt dışı ekonominin yüksek boyutu nedeniyle vergi ahlakı seviyesi sorgulanmasına neden olmaktadır.

1999-2004 dönemi bir bütün olarak değerlendirildiğinde, Asya ve Amerika ülkelerinin vergi ahlakı düzeylerinin Avrupa ülkelerine göre daha yüksek seviyede olduğu görülmektedir. Bu ülkelerden ABD, Kanada ve Japonya'nın gerek gelir vergilerinin harcama vergilerinden yüksek yapısı gerekse vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi verilerinin pozitif yönlü etkisi ile vergi ahlakı seviyelerinin yüksek düzeylere ulaştığı düşünülmektedir.

#### **3.1.8.5. 2005-2009 Dönemi**

Tablo 3.17'de OECD ülkelerinin 2005-2009 dönemi verileri değerlendirilmektedir. Öncelikle Kuzey Amerika ülkeleri değerlendirildiğinde, ABD'nin önceki dönemlerle benzerlik gösteren yapısı ile gelir vergilerinin harcama vergilerine göre yüksek düzeyde olduğu, servet vergilerinin OECD ortalaması üzerinde, sosyal güvenlik paylarının ise %24,68 değeri ile OECD ortalamasının altında olduğu görülmektedir. ABD, %25,6 değeri ile OECD ortalaması altında vergi yükü düzeyine ve %9,31 değeri ile kayıt dışı ekonomi boyutuna sahiptir. ABD'nin 2005-2009 döneminde vergi ahlakı seviyesi 2,21 değeri ile OECD ortalaması üzerinde iyi bir seviyededir. ABD'nin vergi ahlakı düzeyi, vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi verileri ile desteklenmektedir. Bir diğer Kuzey Amerika Ülkesi Kanada'da gelir vergilerinin harcama vergilerine göre yüksek olan yapısı, servet vergilerinin OECD ortalaması üzerinde, sosyal güvenlik paylarının ise altında olan durumu dikkat çekmektedir. Kanada'da vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi boyutu OECD ortalamasının altındadır. Kanada'da vergi ahlakı seviyesinin 2,34 gibi yüksek bir değerde olmasının vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi verileri ile tutarlılık gösterdiği görülmektedir.

Güney Amerika ülkeleri tablo 3.17'ye göre değerlendirildiğinde, Meksika'nın harcama vergilerinin gelir vergilerine göre yüksek olan yapısı, OECD ortalaması üzerinde harcama vergileri ve kurumlar vergisi seviyesi, OECD ortalaması altında servet vergileri, kişisel gelir vergileri ve sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. Diğer bir dikkat çeken durum ise Meksika'nın kayıt dışı ekonomisinin %31,53 değeri ile çok yüksek seviyesidir. Bu durum bize %68-69 seviyesinde bir kayıtlı ekonomi düzeyini gösterirken tüm ekonomik verilerinde ancak bu seviye ile değerlendirilebileceğini göstermektedir. Meksika'nın vergi yükü seviyesi ise %12,01

Tablo 3.17: OECD'ye Üye Ülkelerde 2005-2009 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme

Ülkeler/Veriler	Mal ve Hizmet Vergisi	Mülkiyet Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik	Diğer Vergiler	Toplam	Vergi Ahlakı	Vergi Yüğü (%)	Kayıt Dışı Ekonomi
ABD	17,45	12,04	36,81	9,02	24,68	0,00	100,00	2,21	25,6	9,51
Almanya	29,20	2,44	24,88	5,48	38,00	0,00	100,00	2,05	34,95	15,13
Avusturalya	28,03	8,92	37,75	20,46	0,000	4,84	100,00	2,25	28,29	14,27
Avusturya	28,27	1,32	22,32	5,18	33,75	9,16	100,00		40,87	9,63
Belçika	29,48	12,13	29,75	9,74	18,90	0,00	100,00		42,89	22,71
B.Britanya	24,98	7,07	28,75	7,36	31,84	0,00	100,00	2,09	32,42	14,37
Çekya	31,46	1,15	11,38	12,15	43,86	0,00	100,00		33,68	18,30
Danimarka	33,90	4,00	52,85	6,34	0,17	2,74	100,00		46,12	18,99
Estonya	40,93	0,97	18,27	4,98	34,85	0,00	100,00		31,63	28,55
Finlandiya	30,98	2,60	30,80	7,42	28,20	0,00	100,00	2,17	41,58	18,63
Fransa	24,98	8,09	17,38	5,82	37,41	6,32	100,00	1,82	42,52	15,44
Hollanda	31,08	4,98	18,97	8,98	35,99	0,00	100,00	2,12	35,53	14,60
İrlanda	36,82	7,16	29,88	10,26	14,72	1,16	100,00		29,28	18,36
İspanya	25,82	7,98	20,34	10,37	35,49	0,00	100,00	2,21	33,85	25,60
İsrail	36,10	9,84	21,47	10,68	15,95	5,96	100,00		32,8	20,06
İsveç	27,06	2,61	30,56	7,12	25,67	6,98	100,00	2,07	45,13	18,88
İsviçre	22,73	8,00	31,59	10,14	23,37	4,17	100,00		26,57	8,85
İtalya	25,50	5,08	25,94	6,54	30,52	6,42	100,00	2,15	41,04	28,69
İzlanda	39,44	6,10	35,25	5,44	7,99	5,78	100,00		37,17	16,94
Japonya	18,71	9,49	19,33	14,52	37,95	0,00	100,00	2,65	26,84	13,90
Kanada	23,78	11,12	36,40	10,64	14,64	3,42	100,00	2,34	32,38	16,20
Letonya	32,30	12,29	14,88	15,12	21,66	3,75	100,00	1,47	28,13	27,85
Litvanya	39,68	2,97	19,98	7,89	29,48	0,00	100,00	1,44	30,02	29,94
Lüksemburg	37,76	1,09	20,54	7,97	32,64	0,00	100,00		36,89	10,71
Güney Kore	28,00	8,30	20,53	14,69	28,48	0,00	100,00	2,5	23,86	34,02
Macaristan	38,37	2,15	18,46	6,18	33,05	1,79	100,00	2,18	38,17	26,64
Meksika	38,07	2,38	17,98	13,72	17,29	10,56	100,00	2,05	12,01	31,53
Norveç	27,52	2,75	22,11	26,61	21,01	0,00	100,00	2,03	42,02	19,25
Polonya	37,76	4,29	14,34	7,32	35,00	1,29	100,00	1,99	33,3	23,70
Portekiz	41,73	3,79	17,04	9,74	26,59	1,11	100,00		31,12	25,45
Slovakya	37,37	1,42	9,89	9,44	40,31	1,57	100,00		29,54	22,80
Slovenya	35,43	1,57	15,12	7,06	37,55	3,27	100,00	2,06	37,05	26,47
Şili	48,93	5,50	5,50	25,70	6,51	7,86	100,00	2,32	20,83	19,61
Türkiye	47,35	3,58	16,03	6,98	23,22	2,84	100,00	2,70	23,33	38,31
Yeni Zelanda	33,36	5,56	41,13	14,18	0,00	5,77	100,00	2,18	33,67	14,22
Yunanistan	36,03	5,28	14,78	8,56	34,25	1,10	100,00		30,87	30,83
OECD Ortalama	32,34	5,43	23,54	10,24	25,53	2,92	100,00	2,13	33,11	20,80

Kaynak: OECD (2019), Tax on goods and services (indicator). doi: 10.1787/40b85101-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on personal income (indicator). doi: 10.1787/94af18d7-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on property (indicator). doi: 10.1787/213673fa-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on corporate profits (indicator). doi: 10.1787/d30cc412-en (Accessed on 01 May 2019), OECD (2019), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en (Accessed on 01 March 2019) verileri ile tablo 3, 4 ve 8'den derlenmiştir.



değeri ile düşük bir seviyededir. Meksika’da bu dönemde düşük vergi yükü seviyesine rağmen kayıt dışı ekonomi boyutunun yüksekliği vergilemede yapısal reform ihtiyacı olduğunu göstermektedir. Meksika’da bu dönemde gerçekleşen vergi ahlakı seviyesi 2,05 değeri ile OECD ortalaması altındadır. Diğer Güney Amerika ülkesi Şili’de harcama vergilerinin 1999-2004 dönemine göre azalış gösterdiği, kurumlar vergisi seviyesinin ise 1999-2004 dönemine göre yüksek seviyede artış gösterdiği görülmektedir. Şili’de harcama vergilerinin bu azalışına rağmen gelir vergilerinden daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Şili’de ayrıca düşük sosyal güvenlik payı seviyesi de dikkat çekmektedir. Şili’nin vergi yükü seviyesi %20,83 değeri ile OECD ortalaması altında seyretmektedir. Kayıt dışı ekonomi boyutu %19,61 değeri ile OECD ortalama düzeyine çok yakın bir seviyededir. Şili’nin vergi ahlakı seviyesi 2,32 değeri ile yüksek bir düzeydedir. Meksika ve Şili’nin Güney Amerika ülkesi olması yanında bir diğer ortak yönü OECD içerisinde gelişmekte olan ülkeler içinde bulunmalarıdır. Gelişmekte olan ülkeler sınıflandırılması açısından Türkiye’nin de bu grupta incelenmesinin doğru olacağı düşünülmektedir. Türkiye’de bu dönemde OECD ortalamasının altında servet vergileri, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. Türkiye’de bu dönemde harcama vergilerinin %47,354 değeri ile gelir vergilerinden ve OECD ortalamasından yüksek düzeylerde olduğu görülmektedir. Bu durum Meksika ve Şili’nin de vergi yapılarının özelliklerindedir. Türkiye’de vergi yükü seviyesi OECD ortalaması altında seyretmektedir. Türkiye’nin en dikkat çeken verisi %38,31 değerinde ve OECD ülkeleri içinde bu dönemde en yüksek düzeyde olan kayıt dışı ekonomi boyutudur. Bu kayıt dışı ekonomi boyutu ile Türkiye OECD ülkeleri içinde en yüksek vergi ahlakı seviyesi olan 2,70 değerine ulaşmıştır. Aslında kayıt dışı ekonominin yüksek olması vergi ödeme konusunda motivasyonun düşük olduğu anlamına gelmektedir. Yüksek bir vergi ahlakı seviyesi ise yükümlülerin vergi ödeme konusunda yüksek motivasyona sahip olduğunu ve mükellefiyet bilincinin yüksek seviyesini ifade etmektedir. Tablo 3.17’de Türkiye için elde edilen veriler ise tutarsız sonuçlar ortaya koymaktadır. Gelişmekte olan ülkeler olan Meksika, Şili ve Türkiye’de yüksek seviyedeki harcama vergileri bu ülkelerin vergi sistemlerinin kendine has bir yapısı olduğunu da göstermektedir.

Tablo 3.17’ye göre 2005-2009 dönemi için Avrupa ülkeleri, harcama vergileri gelir vergilerine göre yüksek seviyede olan ülkeler ve gelir vergileri harcama vergilerine

göre yüksek seviyede olan ülkeler olarak iki grup halinde değerlendirilecektir. Gelir vergileri harcama vergilerine göre yüksek olan ülkeler Almanya, Büyük Britanya, Finlandiya, İspanya, İsveç, İtalya ve Norveç'tir. Bu ülkelerin verilerini derinlemesine incelediğimizde, Almanya'da gelir vergileri ile harcama vergileri seviyeleri birbirine yakın düzeydedir. Almanya'da harcama vergileri, servet vergileri ve kurumlar vergisi düzeyi OECD ortalaması altında, sosyal güvenlik payları ise OECD ortalamasının çok üzerindedir. Almanya'da vergi yükü seviyesi %34,95 değeri ile OECD ortalamasının üzerinde, kayıt dışı ekonomi boyutu ise %15,13 değeri ile OECD ortalamasının altındadır. Almanya'da vergi ahlakı seviyesi 2,05 değeri ile OECD ortalaması altında kalsa da daha önceki dönemlere göre artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Büyük Britanya'da OECD ortalaması altında harcama vergileri ve kurumlar vergisi seviyesi, OECD ortalaması üzerinde servet vergileri, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik payları olduğu görülmektedir. Büyük Britanya için vergi yükünün %32,42 seviyesi ve kayıt dışı ekonomi boyutunun %14,37 seviyesi ile OECD ortalaması altında seyrettiği görülmektedir. Büyük Britanya'nın bu dönem vergi ahlakı seviyesi 2,09 değeri ile OECD ortalamasının altında ancak çok düşük bir düzeyde değildir. Büyük Britanya için vergi ahlakı seviyesi kayıt dışı ekonomi boyutu ile birlikte değerlendirildiğinde iyi bir seviyede olduğu düşünülmektedir. Finlandiya ve İsveç'in verileri birbirlerine benzerlik göstermektedir. Her iki ülke içinde harcama vergileri, servet vergileri ve kurumlar vergisi OECD ortalaması altında, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması üzerindedir. Finlandiya'da %18,63, İsveç'te ise %18,88 seviyesinde kayıt dışı ekonomi boyutu olduğu görülmektedir. Vergi yükü düzeyi ise Finlandiya'da %41,58, İsveç'te %45,13 seviyesinde gerçekleşmiştir. Bu dönemde oluşan vergi ahlakı düzeyine baktığımızda, Finlandiya'nın 2,17 değeri ile OECD ortalaması üzerinde, İsveç'in ise 2,07 değeri ile OECD ortalaması altında bir seviyede olduğu görülmektedir. Bu iki ülke arasında meydana gelen farklı vergi ahlakı seviyelerinin vergi yükü verilerindeki farktan kaynaklandığı düşünülmektedir. İspanya'da OECD ortalaması altında harcama vergileri ve kişisel gelir vergisi seviyeleri, OECD ortalaması üzerinde servet vergileri, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. İspanya'da bu dönemde vergi yükü seviyesi %33,85 ve kayıt dışı ekonomi boyutu %25,60 değeri ile OECD ortalaması üzerinde gerçekleşmiştir. Vergi ahlakı seviyesi 2,21 değeri ile OECD ortalaması üzerinde gerçekleşmiştir. İspanya'da kayıt dışı

ekonomi boyutunun yüksekliği ile vergi ahlakı seviyesi arasında tutarsızlık gözlenmektedir. İtalya'da ise harcama vergileri, servet vergileri ve kurumlar vergisi OECD ortalaması altında, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması üzerinde gerçekleşmiştir. İtalya'da vergi yükü seviyesi %41,04 ve kayıt dışı ekonomi boyutu ise %28,69 değeri ile OECD ortalamasından çok yüksek düzeydedir. Bu duruma rağmen vergi ahlakı seviyesinin 2,15 gibi OECD ortalaması üzerinde bir değerde gerçekleşmesi özellikle kayıt dışı ekonomi seviyesi ile negatif bir korelasyon içinde olması durumuna ters düşmektedir. Norveç'te harcama vergileri, servet vergileri, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik paylarının OECD ortalaması altında bir seviyede olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisi düzeyinin ise %26,61 seviyesi ile OECD ortalamasından çok yüksek bir değerde olduğu anlaşılmaktadır. Norveç'te vergi yükünün %42,02 değeri ile yüksek bir seviyede olduğu, kayıt dışı ekonomi boyutunun ise %19,25 değeri ile OECD ortalama seviyelerine çok yakın bir düzeyde olduğu görülmektedir. Norveç'te vergi ahlakı seviyesi 2,03 değeri ile OECD ortalaması altında gerçekleşmiştir.

Tablo 3.17'de harcama vergileri seviyesi gelir vergilerine göre yüksek Avrupa ülkelerini ikinci bir grup olarak değerlendirdiğimizde, Fransa, Hollanda, Letonya, Litvanya, Macaristan, Polonya ve Litvanya bu gruba dahil olan ülkelerdir. Fransa'da harcama vergileri ile gelir vergileri seviyesinin birbirine yakın düzeylerde olduğu görülmektedir. Fransa'da harcama ve gelir vergileri seviyeleri OECD ortalamasının altında, servet vergileri ve sosyal güvenlik payları ise OECD ortalaması üzerindedir. Fransa'nın vergi yükü seviyesi %42,52 değeri ile yüksek bir seviyededir. Kayıt dışı ekonomi boyutu ise %15,44 değeri ile OECD ortalaması altında seyretmektedir. Bu dönemde Fransa'nın vergi ahlakı seviyesi 1,82 değeri ile düşük bir seviyede gerçekleşmiştir. Hollanda'nın harcama ve gelir vergileri seviyesinin birbirine yakın düzeyde olması Fransa ile benzerlik göstermektedir. Hollanda'da harcama, gelir ve servet vergileri düzeyi OECD ortalaması altında, sosyal güvenlik payları ise OECD ortalaması üzerindedir. Hollanda'da %35,53 seviyesinde bir vergi yükü düzeyi ile %14,60 seviyesinde bir kayıt dışı ekonomi boyutu olduğu görülmektedir. Vergi ahlakı seviyesinin ise 2,12 değerinde olduğu ve OECD ortalama düzeyinde gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Bu dönemde Letonya'da %27,85, Litvanya'da ise %29,94 seviyesinde ve OECD ortalaması üzerinde kayıt dışı ekonomi verileri elde edildiği görülmektedir.

Letonya’da vergi ahlakı 1,47, Litvanya’da ise 1,44 seviyesinde ve bu dönemde OECD ülkelerinde en düşük düzeylerde gerçekleşmiştir. Letonya ve Litvanya’da kayıt dışı ekonomi düzeyinin vergi ahlakı seviyesi üzerinde negatif etki yarattığı söylenebilir. Macaristan’da ise harcama vergilerinin, sosyal güvenlik paylarının, vergi yükü seviyesinin ve kayıt dışı ekonomi boyutunun yüksekliğine rağmen 2,18 değerinde ve OECD ortalaması üzerinde bir vergi ahlakı seviyesine ulaşıldığı görülmektedir. Macaristan’da kayıt dışı ekonomi ve vergi yükü seviyesinin vergi ahlakı düzeyi üzerinde pozitif veya negatif etkisi olup olmadığı anlaşılamamıştır. Polonya ve Slovenya’da yüksek harcama vergileri ve OECD ortalaması üzerinde vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi boyutları görülmektedir. Polonya’da vergi ahlakı seviyesi 1,99 değerinde, Slovenya’da ise 2,06 değerinde ve OECD ortalaması altında gerçekleşmiştir. Polonya ve Slovenya’da yüksek vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi düzeyinin vergi ahlakı seviyesini olumsuz etkilediği söylenebilir.

Okyanusya ülkeleri tablo 3.17’ye göre incelendiğinde, Avusturalya ve Yeni Zelanda’nın gelir vergileri seviyesinin harcama vergilerine göre yüksek olduğu görülmektedir. Avusturalya’da OECD ortalaması altında harcama vergileri, OECD ortalaması üzerinde servet, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi bulunduğu görülmektedir. Avusturalya’da vergi yükü seviyesi %28,29 değerinde, kayıt dışı ekonomi boyutu ise %14,27 değeri ile OECD ortalaması altında seyretmektedir. Avusturalya’da bu dönem vergi ahlakı seviyesi 2,25 değeri ile yüksek bir seviyededir. Avusturalya’da vergi ahlakı seviyesinin, harcama vergilerinin gelir vergileri düzeyinden düşük yapısı ve vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi boyutundaki makul düzeylerden olumlu etkilendiği düşünülmektedir. Yeni Zelanda’da harcama vergileri, servet vergileri, gelir vergileri ve vergi yükü seviyeleri OECD ortalaması üzerinde seyrederken kayıt dışı ekonomi boyutu %14,22 değeri ile OECD ortalaması altındadır. Her ne kadar vergi yükü seviyesi OECD ortalama düzeyini aşmışsa da ortalama seviyeye çok yakın bir düzeyde gerçekleşmiştir. Yeni Zelanda’da vergi yükünün vergi ahlakını olumsuz olarak etkileyecek düzeyde olmadığı düşünülmektedir. Yeni Zelanda’da vergi ahlakı seviyesinin 2,18 gibi OECD ortalaması üzerinde bir düzeyde gerçekleşmesinin gerek kayıt dışı ekonomi seviyesi gerekse vergi yükü seviyesi verileri ile olumlu bir ilişki içinde olduğu görülmektedir.

Asya ülkeleri Japonya ve Güney Kore tablo 3.17 verilerine göre 2005-2009 dönemi için değerlendirildiğinde, Japonya'nın gelir vergileri seviyesinin harcama vergilerine göre yüksek olduğu, harcama vergileri ve kişisel gelir vergisinin OECD ortalaması altında, servet vergileri, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalaması üzerinde bir seviyede olduğu görülmektedir. Japonya'da vergi yükü seviyesinin %26,84, kayıt dışı ekonomi boyutunun ise %13,90 değeri ile OECD ortalaması altında ve düşük bir seviyede olduğu anlaşılmaktadır. Japonya'nın vergi ahlakı seviyesinin 2,65 değeri ile çok yüksek bir seviyede gerçekleştiği görülmektedir. Japonya'nın gerek harcama vergileri gerekse vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi verilerindeki düşüklüğün vergi ahlakı seviyesini olumlu olarak etkilediği düşünülmektedir. Güney Kore'nin de Japonya verilerine benzer bir yapıda olduğu anlaşılmaktadır. Güney Kore'de en farklı verinin %34,02 değerinde gerçekleşen ve OECD ortalamasının çok üzerinde gerçekleşen kayıt dışı ekonomi boyutu olduğu görülmektedir. Bu dönemde Güney Kore'de vergi ahlakı seviyesinin 2,50 değeri ile OECD ortalaması üzerinde ve yüksek bir değerde olduğu görülmektedir. Güney Kore'de kayıt dışı ekonomi verilerinin yüksekliği ile vergi ahlakı seviyesi arasında beklenen bir ilişki kurulamamıştır. Yüksek vergi ahlakı seviyelerinin yüksek kayıt dışı ekonomi verileri ile birlikte gerçekleşmesi arzulanan bir durum değildir.

#### **3.1.8.6. 2010-2014 Dönemi**

Tablo 3.18'de OECD ülkelerinin 2010-2014 dönemi verileri incelenmektedir. Bu dönemde OECD vergi ahlakı seviyesi ortalamasının 2,57 değeri ile kayıt dışı ekonomi boyutu ortalamasının da %21,42 değeri ile en yüksek düzeye ulaştığı görülmektedir. Kuzey Amerika ülkeleri ABD ve Kanada incelendiğinde, ABD'nin vergi yapısının daha önceki dönemler ile benzerlik gösterdiği görülmektedir. Harcama vergileri, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik payları OECD ortalamasını altında, servet vergileri ve kişisel gelir vergisi ise OECD ortalamasının üzerindedir. ABD'de vergi yükü seviyesinin %24,62, kayıt dışı ekonomi boyutunun ise %9,35 değeri ile OECD ortalaması altında olduğu görülmektedir. ABD'de özellikle OECD ülkeleri içinde İsviçre'den sonra en düşük kayıt dışı ekonomi seviyesinin görülmesi vergi ahlakı seviyesinin 2,46 değeri gibi bir seviyeye ulaşmasını sağlamıştır. Her ne kadar vergi ahlakı düzeyi OECD ortalaması altında görünse de bu dönemde vergi ahlakı verisi olan tüm ülkelerin yüksek düzeylere ulaştığı görülmektedir. ABD'de harcama vergilerinin

Tablo 3.18: OECD'ye Üye Ülkelerde 2010-2014 Dönemi Ortalama Vergi Hasılatı Verilerine Göre Vergilerin Dağılımı (%) ve Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Ahlakı ve Vergi Yüğü Düzeyleri Arasındaki Değerlendirme

Ülkeler/Veriler	Mal ve Hizmet Vergisi	Mülkiyet Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik	Diğer Vergiler	Toplam	Vergi Ahlakı	Vergi Yüğü (%)	Kayıt Dışı Ekonomi
ABD	18,00	11,97	38,03	8,10	23,90	0,00	100,00	2,46	24,62	9,35
Almanya	28,85	2,46	25,51	4,64	38,54	0,00	100,00	2,44	36,11	15,68
Avusturalya	28,05	9,28	39,56	17,96	0,00	5,15	100,00	2,59	26,53	14,29
Avusturya	28,17	1,39	22,76	4,82	33,96	8,90	100,00		41,84	10,03
Belçika	32,66	12,17	27,90	8,30	18,97	0,00	100,00		44,02	24,29
B.Britanya	24,85	7,56	28,51	6,68	32,40	0,00	100,00		32,39	14,20
Çekya	33,81	1,50	10,59	10,12	43,98	0,00	100,00		33,32	18,88
Danimarka	32,25	3,99	52,80	5,44	0,20	5,32	100,00		45,9	20,28
Estonya	41,73	0,99	16,69	4,63	35,96	0,00	100,00	2,57	32,07	26,86
Finlandiya	32,86	2,81	29,69	5,38	29,26	0,00	100,00		42,59	20,17
Fransa	24,38	8,76	17,89	5,66	37,36	5,95	100,00		44,13	14,83
Hollanda	30,31	3,50	20,00	6,29	39,90	0,00	100,00	2,66	35,97	16,29
İrlanda	34,41	6,50	31,47	8,32	18,10	1,20	100,00		27,72	17,55
İspanya	27,76	6,91	22,57	6,24	36,52	0,00	100,00	2,64	32,2	28,80
İsrail	38,92	10,32	17,97	9,76	16,67	6,36	100,00		30,73	19,91
İsveç	28,85	2,44	28,08	6,68	23,80	10,15	100,00	2,34	42,76	18,74
İsviçre	22,61	7,13	31,17	10,26	24,45	4,38	100,00		26,85	9,05
İtalya	26,59	5,82	26,35	5,40	30,26	5,58	100,00		43,04	31,37
İzlanda	33,83	6,82	36,96	5,54	10,67	6,18	100,00		35,29	16,37
Japonya	18,57	9,16	18,80	12,48	40,99	0,00	100,00	2,68	28,27	15,46
Kanada	23,42	11,97	35,99	10,44	14,98	3,20	100,00		31,15	16,64
Letonya	31,36	10,93	15,10	14,18	25,06	3,37	100,00		28,45	24,06
Litvanya	40,61	3,36	20,61	5,04	30,38	0,00	100,00		27,38	26,04
Lüksemburg	40,82	1,18	12,97	4,28	40,75	0,00	100,00		37,71	11,65
Güney Kore	28,20	7,28	22,29	13,18	29,05	0,00	100,00	2,50	24,24	34,19
Macaristan	43,66	3,22	14,76	3,56	32,65	2,15	100,00		37,56	25,35
Meksika	36,21	2,23	19,62	16,30	16,18	9,46	100,00	2,35	13,05	31,70
Norveç	27,37	2,94	24,06	22,36	23,27	0,00	100,00		40,81	20,47
Polonya	37,93	4,23	13,94	6,00	36,55	1,35	100,00	2,68	31,83	27,43
Portekiz	39,21	3,43	19,89	9,04	27,09	1,34	100,00		32,57	26,66
Slovakya	35,14	1,45	9,76	9,08	43,14	1,43	100,00		29,28	22,96
Slovenya	38,87	1,69	14,76	4,02	40,04	0,62	100,00	2,70	36,56	29,49
Şili	51,98	4,14	6,93	22,90	6,81	7,24	100,00		20,3	19,83
Türkiye	45,62	4,37	14,12	6,98	27,19	1,72	100,00	2,78	25,12	37,84
Yeni Zelanda	39,39	6,44	37,00	13,46	0,00	3,71	100,00	2,62	30,73	13,78
Yunanistan	38,48	7,42	15,92	5,12	31,23	1,83	100,00		34,47	40,76
OECD Ortalama	32,87	5,48	23,34	8,84	26,60	2,87	100,00	2,57	32,99	21,42

Kaynak: OECD (2019), Tax on goods and services (indicator). doi: 10.1787/40b85101-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on personal income (indicator). doi: 10.1787/94af18d7-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on property (indicator). doi: 10.1787/213673fa-en (Accessed on 01 March 2019), OECD (2019), Tax on corporate profits (indicator). doi: 10.1787/d30cc412-en (Accessed on 01 May 2019), OECD (2019), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en (Accessed on 01 March 2019) verileri ile tablo 3, 4 ve 8'den derlenmiştir.

düşük seviyesi, vergi ahlakı ve kayıt dışı ekonomi verilerinin etkisi ile yüksek vergi ahlakı seviyesine ulaşıldığı kabul edilmektedir. Bir diğer Kuzey Amerika ülkesi Kanada'nın bu dönemde vergi ahlakı verisi olmadığı görülmektedir.

Tablo 3.18'de Güney Amerika ülkeleri içinde bu dönemde Meksika verilerinin bulunduğu görülmektedir. Meksika'da harcama vergilerinin hem OECD ortalaması üzerinde hem de gelir vergilerinden yüksek olduğu görülmektedir. Meksika'da servet vergileri, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması altında, kurumlar vergisi ise OECD ortalaması üzerinde seyretmektedir. Meksika'nın bu dönemde vergi yükü seviyesi %13,05 değeri ile OECD ortalaması altında iken kayıt dışı ekonomi boyutunun %31,70 değeri ile OECD ortalaması üzerinde olduğu görülmektedir. Bu dönemde Meksika'nın vergi ahlakı düzeyi 2,35 değerinde gerçekleşmiştir. Meksika'da vergi ahlakı seviyesi ile kayıt dışı ekonomi boyutu arasında beklenen negatif korelasyon gerçekleşmemiştir.

Tablo 3.18'de 2010-2014 dönemi için Avrupa ülkeleri, harcama ve gelir vergileri seviyelerinin birbirlerine göre yüksekliği dikkate alınarak iki grup olarak incelenmiştir. Öncelikle gelir vergisi seviyesi yüksek olan ülkeler Almanya, İspanya ve İsveç birinci grup olarak değerlendirilmiştir. Almanya'da kişisel gelir vergisi, sosyal güvenlik payları ve vergi yükünün OECD ortalaması üzerinde, servet vergileri, kurumlar vergisi ve harcama vergilerinin ise OECD ortalaması altında gerçekleştiği görülmektedir. Almanya'da kayıt dışı ekonomi boyutu ise %15,68 değeri ile makul bir seviyededir. Her ne kadar bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,44 değeri ile OECD ortalaması altında gerçekleşmiş olsa da bu seviyenin yüksek bir düzeyi gösterdiği anlaşılmaktadır. Almanya'da kayıt dışı ekonomi boyutunun düşük seviyesinin vergi ahlakı seviyesini pozitif yönlü etkilediği görülmektedir. İspanya'da harcama vergileri ve gelir vergileri seviyelerinin çok yakın düzeyde olduğu görülmektedir. İspanya'da sosyal güvenlik payları OECD ortalamasının üzerinde, vergi yükü seviyesi ise OECD ortalaması altında gerçekleşmiştir. İspanya'da kaydıt dışı ekonominin %28,80 değerindeki yüksek seviyesi dikkat çekmektedir. Bu yüksek kayıt dışı ekonomi boyutunun vergi ahlakı seviyesini olumsuz etkilediği düşünülerek düşük bir vergi ahlakı düzeyi beklenmektedir. Fakat İspanya'da 2,64 gibi yüksek bir düzeyde vergi ahlakı verileri elde edilmiştir. İsveç'te bu dönemde kişisel gelir vergisinin ve vergi yükü seviyesinin OECD ortalaması üzerinde olduğu görülmektedir. İsveç'te kayıt dışı

ekonomi boyutu %18,74 değeri ile OECD ortalaması altında ve makul sayılabilecek bir düzeydedir. İsveç'in vergi ahlakı seviyesi ise 2,34 değeri ile OECD ortalaması altında gerçekleşmiştir. Bu dönem için belirttiğimiz gibi verisi olan tüm ülkelerin vergi ahlakı seviyesi yüksek düzeydedir.

Tablo 3.18'de 2010-2014 dönemi için harcama vergileri seviyesi gelir vergilerine göre yüksek olan ikinci grup Avrupa ülkeleri Estonya, Hollanda, Polonya, Slovenya ve Türkiye değerlendirilmiştir. Estonya'da OECD ortalamasına göre yüksek harcama verileri ve sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. Estonya'da vergi yükü seviyesi OECD ortalamasına yakın bir değer olan %32,07 olarak gerçekleşmiştir. Kayıt dışı ekonominin %26,86 değerindeki boyutu ise yüksek bir seviyeyi ifade etmektedir. Estonya'da vergi ahlakı seviyesi bu dönemde OECD ortalama düzeyine eşit olan 2,57 değerinde gerçekleşmiştir. Estonya için elde edilen vergi ahlakı seviyesi yüksek bir düzeyi ifade etmektedir. Hollanda'da gelir, servet ve harcama vergilerinin OECD ortalaması altında, sosyal güvenlik paylarının ise OECD ortalaması üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. Hollanda'da ayrıca vergi yükünün %35,97 değeri ile OECD ortalaması üzerinde bir seviyede olduğu anlaşılmaktadır. Hollanda'nın kayıt dışı ekonomi boyutu %16,29 değeri ile OECD ortalaması altında makul bir seviyede gerçekleşmiştir. Polonya'da harcama vergileri ve sosyal güvenlik payları OECD ortalaması üzerinde, servet ve gelir vergileri ise altında gerçekleşmiştir. Polonya'da vergi yükünün %31,83 değeri ile OECD ortalamasına yakın bir düzeyde olduğu, kayıt dışı ekonomi boyutunun ise %27,43 değeri ile OECD ortalamasından yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Polonya'da yüksek kayıt dışı ekonomi seviyesine rağmen 2,68 değerinde ve yüksek seviyede vergi ahlakı düzeyi verileri elde edilmiştir. Slovenya'da OECD ortalama seviyelerini aşan harcama vergileri ve sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. Slovenya'da bu dönemde vergi yükünün %36,56, kayıt dışı ekonominin ise %29,49 seviyeleri ile 2,70 değerinde ve yüksek düzeyde vergi ahlakı verileri elde edilmiştir. Türkiye'nin durumu incelendiğinde ise, harcama verileri ve sosyal güvenlik paylarının OECD ortalaması üzerinde olduğu görülmektedir. Türkiye'de vergi yükü seviyesi %25,12 değeri ile OECD ortalaması altındadır. Türkiye'de en fazla dikkat çeken veri daha önceki dönemlerde olduğu gibi kayıt dışı ekonomi boyutudur. Türkiye'nin %37,84 değerine ulaşmış olan kayıt dışı ekonomisi, sadece kayıtlı ekonomi düzeyini esas alan veriler ile belirlenen yanlış politikaların uygulanmasına neden



olabilir. Türkiye’de her ne kadar kayıt dışı ekonomi boyutu yüksek bir seviyede olsa da vergi ahlakı düzeyi 2,78 gibi yüksek bir değerde gerçekleşmiştir.

Tablo 3.18 verilerine göre 2010-2014 döneminde Okyanusya ülkeleri Avusturalya ve Yeni Zelanda incelendiğinde, Avusturalya’nın OECD ortalaması üzerinde kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve servet vergisi düzeyleri ve OECD ortalaması altında harcama vergileri düzeyleri dikkat çekmektedir. Avusturalya’da gelir vergilerinin seviyesi harcama vergilerine göre yüksek seviyededir. Avusturalya’da vergi yükü seviyesi %26,53 ve kayıt dışı ekonomi boyutu ise %14,29 değeri ile OECD ortalamasının altındadır. Avusturalya’da bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,59 değeri ile OECD ortalaması üzerinde ve yüksek seviyede gerçekleşmiştir. Yeni Zelanda’da ise harcama vergileri, servet vergileri ve gelir vergileri düzeyi OECD ortalaması üzerindedir. Ayrıca gelir vergilerinin harcama vergilerine göre yüksek seviyede olduğu görülmektedir. Yeni Zelanda’da %30,73 değerindeki vergi yükü seviyesi ile %13,78 değerindeki kayıt dışı ekonomi boyutu OECD ortalaması altında bir seviyededir. Yeni Zelanda’nın vergi ahlakı seviyesi 2,62 değeri ile yüksek bir seviyede gerçekleşmiştir.

Asya ülkeleri tablo 18’e göre 2010-2014 dönemi için değerlendirildiğinde, Japonya’nın gelir vergileri seviyesinin harcama vergilerine göre yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Japonya’da OECD ortalaması altında harcama ve kişisel gelir vergisi seviyeleriyle, OECD ortalaması üzerinde servet vergileri, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik payları dikkat çekmektedir. Japonya’da %28,27 değerindeki vergi yükü seviyesi ve %15,46 düzeyindeki kayıt dışı ekonomi boyutu OECD ortalaması altında seyretmektedir. Japonya’nın vergi ahlakı seviyesi 2,68 değeri ile OECD ortalaması üzerinde ve yüksek bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bir diğer Asya ülkesi Güney Kore’nin Japonya ile benzer vergi yapısına sahip olduğu görülmektedir. Güney Kore ve Japonya arasındaki belirgin tek farkın kayıt dışı ekonomi boyutu olduğu görülmektedir. Güney Kore’de kayıt dışı ekonomi boyutunun %34,19 değeri ile OECD ortalaması üzerinde ve yüksek bir seviyede olduğu görülmektedir. Bu duruma rağmen Güney Kore’de bu dönemde vergi ahlakı seviyesi 2,50 düzeyinde gerçekleşmiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletler kamu harcamalarını finanse edebilmek için vergi gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Her ne kadar vergiler zorunlu ödemeler olsa da yükümlü ve devlet arasındaki psikolojik sözleşmenin varlığı vergi ödeme motivasyonunu artırmaktadır. Yükümlü ve devlet arasındaki ilişkiler açısından vergi uyumuna ilişkin çalışmalar son dönemde artış göstermiştir. Günümüzde vergi cezaları ve denetimlerin artırılması gibi caydırıcı faktörlerin vergi uyumunu sağlamada yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Yükümlüler aşırı caydırıcı faktörler nedeniyle fazla baskıya maruz kaldıklarında dışlayıcı bir etki oluşturarak vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma gibi olumsuz tutum ve davranışlara yönelebilmektedir. Burada vergilemenin psikolojik sınırlarının belirlenmesi gerekliliğinin ekonomik, mali ve siyasal sınırlar gibi önem arz eden bir noktaya ulaştığı görülmektedir.

Vergilemenin sosyo-psikolojik yönünün vergi gelirlerini artırmada gün geçtikçe daha fazla etkili olduğu anlaşılmaktadır. Vergilemenin sosyo-psikolojik yönünün tam olarak anlaşılamadığı yıllarda *‘İnsanlar neden vergi kaçırır?’* sorusunun cevap beklemekten çok güvensizlik ve suçlama duyguları uyandırdığı görülmektedir. Günümüzde *‘İnsanlar ne için vergi öderler’* sorusu ile vergi uyum davranışının sağlanmasında güvene dayanan karşılıklı bir ilişki vurgulanmaktadır. Bu noktada vergi uyumunun sağlanmasında vergi ahlakı ve vergi bilincinin hem bireysel hem de toplumsal olarak içselleştirilmesi önemlidir. Çünkü vergi ödeme davranışında, vergi bilinci ve ahlakı, farkındalık ve motivasyonu ifade etmektedir. Vergilerin farkında olan ve vergi ödeme konusunda motivasyonu yüksek olan yükümlüler tepkilerini vergiyi ödeme yönünde kullanacaklardır.

Vergi uyumunun sağlanmasında vergi ödemenin toplumda sosyal bir norm olarak algılanmasının da önemi büyüktür. Sosyal normlar vergilerin ödenmesine ilişkin olarak caydırıcı faktörlerin etkinliğini artıracak gibi caydırıcı faktörlerin yerine de geçebilir. Suçluluk ve itibar kaybı gibi ahlaki maliyetlerin vergi ödeme üzerine etkisi küçümsenmemelidir. Vergi ödemenin sosyal norm olarak kabul görmesi için karşılıklılık ilişkisinin de sağlanması gerekmektedir. Yükümlüler ödedikleri vergiler sonucu elde ettikleri kamusal mal ve hizmetleri karşılıklılık ilişkisi içerisinde değerlendirmektedir. Bu karşılıklılık ilişkisi yalnızca bireysel menfaatlerin değil toplumsal menfaatlerin de ön planda tutulmasını gerektirir. Vergi yükümlüleri diğer

yükümlülerin vergi ödeme konusundaki eğilimlerinden pozitif ve negatif yönlü olarak etkilenirler. Vergi yükümlülerinin elde ettikleri kamusal hizmetlerden memnuniyet düzeyi arttıkça vergi ödemeye ilişkin motivasyon artacak ve vergi ödeme sosyal norm olarak içselleştirilecektir. İçselleştirilen sosyal normlar bireysel ve toplumsal vergi ahlakının artmasını sağlayacaktır.

Vergi ahlakı ve vergi bilincinin birleşenlerinden olan vergi adaleti, yükümlülerin eşit bir tavır bekleme durumudur. Yükümlünün ödediği vergiler karşısında yeterli kamusal hizmet almadığı düşüncesinin artması değişim eşitsizliği hissine neden olmaktadır. Karmaşık vergi mevzuatı ve vergi bürokrasisi prosedürel adalet üzerinde olumsuz etkiler oluşturmaktadır. Vergi ödevini yerine getiren yükümlüler açısından diğer yükümlülerin vergi karşısındaki olumsuz davranışlarının cezasız kalması ya da işledikleri vergi suçuna karşı orantısız ceza almaları dürüst yükümlülerin ahlaki maliyetlerinin ve güven duygusunun azalmasına neden olmaktadır. Bu durum vergi ahlakını zedelemektedir.

Vergi ödeme ve vergileme kültürünün milli kültüre entegre edilmesinin sağlanarak milli kültür tarafından içselleştirilmesi güçlü vergi yapılarının oluşturulması açısından önemlidir. Vergi kültürünün milli kültürle bütünlük arz etmesi optimum seviyede vergi hasılatlarının elde edilmesinde katkı sağlanmaktadır.

Devletler vergilemeye ilişkin yetkilerini kullanırken adaletli ve makul olmalıdır. Yüksek vergi oranları ve vergi yükü düzeyleri yükümlülerin ekonomik faaliyetlerinde aşırı baskıya neden olduğunda vergi ödeme eğilimi yerini vergisel yükümlülüklerden kurtulma yollarını arama eğilimine dönüştürmektedir. Devletler açısından vergi tahsilatını hızlandırmak için kullanılan yöntemlerden olan vergi afları da dürüst yükümlülerin vergi ahlakı konusunda negatif etkilere neden olmaktadır. Vergi afları yükümlülüklerini zamanında yerine getiren yükümlüler için '*kandırılmışlık*' hissi uyandırmakta ve devlete olan güven duygusu zedelenmektedir. Güven duygusunun zedelenen yükümlünün ise vergi ödeme motivasyonu düşmektedir.

Yükümlülerin vergi ödeme motivasyonunu etkileyen bir diğer durum ise kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı ekonomi seviyesinin yüksekliği ekonomik göstergelerin bir ülkenin gerçek ekonomik durumunu yansıtmamasına neden olmaktadır. Ayrıca vergisel sorumluluklarını yerine getiren yükümlülerin, diğer yükümlülerin kayıt dışı ekonomide

çalıştığına ilişkin algısı arttıkça düşen ahlaki maliyetleri sonucu kayıt dışı faaliyete yönelme eğilimi artmaktadır.

Bu noktadan sonra '*vergi ne üzerinden ve ne oranda alınmalıdır*' sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi hasılatının istenen seviyeye ulaşmasında vergilendirilen unsurun niteliği önemlidir. Vergiler farklı sınıflandırılmalara tabi tutulabilir. Vergiler harcama vergileri, gelir vergileri ve servet vergileri olarak sınıflandırılabilirdiği gibi dolaylı ve dolaysız vergiler olarak da sınıflandırılabilir.

Çalışmamızda vergi ahlakı ve vergi bilincinin genel çerçevesi ve birleşenleri ele alındıktan sonra vergiler gelir, servet ve harcama vergileri olarak sınıflandırılmıştır. OECD'ye üye 36 ülkenin vergi hasılatlarının elde edilmesinde öncelikle vergi ahlakı, vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi verileri ayrı ayrı tablolarla incelenmiştir. Daha sonra vergi ahlakı ile vergi hasılatı ve vergi yükü ilişkisi tablolarla karşılaştırılmıştır. Son olarak gelir, servet, harcama vergileri ve sosyal güvenlik payları ile vergi ahlakı, vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi verilerinin bir bütün olarak tablolar ile dönemsel değerlendirilmesi yapılmıştır.

Çalışmada elde edilen sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

OECD'ye üye ülkeler çok farklı vergi yapılarına sahiptir. 1981-2014 dönemi verileri bir bütün olarak değerlendirildiğinde, Asya ülkelerinin vergi ahlakı seviyelerinin Amerika, Avrupa ve Okyanusya ülkelerine göre daha yüksek seviyelerde olduğu görülmüştür. Avrupa ülkeleri içinde Türkiye'nin bu duruma bir istisna olduğu ve vergi ahlakı verisinin bulunduğu dönemlerde en yüksek vergi ahlakı seviyelerine ulaştığı tespit edilmiştir. Ancak Türkiye'nin tüm dönemlerde kayıt dışı ekonomi seviyesinin yüksekliği yüksek vergi ahlakı seviyesi ile tezatlık oluşturmaktadır. OECD ülkelerinin vergi ahlakı seviyesi 1981-2014 yılları arasında dönemler itibari ile genellikle artan bir eğilim göstermiştir. OECD'ye üye verisi olan tüm ülkelerin 2010-2014 döneminde vergi ahlakı seviyelerinin yüksek düzeylere ulaştığı anlaşılmaktadır.

OECD ülkelerinde vergi hasılatı verilerinin tüm ülkeler açısından artan bir eğilim gösterdiği anlaşılmaktadır. ABD ve Japonya'da vergi ahlakı seviyeleri ile vergi hasılatı düzeyi arasında dönemsel olarak pozitif bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir.

OECD'ye üye ülkelerden gelir vergileri seviyesi harcama vergilerine göre yüksek olan ülkelere ABD, Japonya, Kanada ve Güney Kore'nin yüksek vergi ahlakı seviyelerine sahip olduğu görülmektedir. Diğer ülkelerde gelir vergileri ile vergi ahlakı

arasındaki bir korelasyon tespit edilememiştir. Harcama, gelir ve servet unsurlarından hangisinin daha yüksek seviyede vergilendirilmesi gerektiği sorunsalı ülkesel farklılıklar nedeniyle hala bir muammadır.

OECD ülkelerinde kayıt dışı ekonomi boyutu dönemler itibari ile sürekli artış göstermiştir. OECD ülkelerinde kayıt dışı ekonomi verileri ile vergi ahlakı seviyeleri arasında da tutarsızlıklar gözlemlenmektedir. ABD, Avusturalya, Japonya ve Yeni Zelanda'da düşük kayıt dışı ekonomi verileri ile yüksek vergi ahlakı seviyelerine ulaşıldığı görülmektedir. Ancak yüksek kayıt dışı ekonomi seviyelerinde bile yüksek vergi ahlakı düzeylerine ulaşan ülkelerin varlığı vergi ahlakı üzerinde kayıt dışı ekonominin etkisini sorgulamamıza neden olmaktadır.

OECD ülkeleri içinde ABD ve Japonya'nın gelir üzerinden alınan vergilerin yüksekliği, vergi yükü ve kayıt dışı ekonomi verilerinin düşük seviyeleri ile yüksek vergi hasılatı ve vergi ahlakı seviyelerine ulaştığı görülmektedir. ABD ve Japonya verileri çalışmamızda esas alınan tüm beklentileri sağlamaktadır. Bu ülkelerin OECD içinde en yüksek vergi hasılatına sahip iki ülke olduğu düşünüldüğünde vergi ahlakının vergi hasılatı üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Son tahlilde, optimal seviyede bir vergi hasılatının belirlenmesinde vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi yükü ve kayıt dışı ekonominin etkisi olduğu ancak ülkeler arası vergi sistemi ve vergi kültürü farklılıklarının bulunduğu görülmektedir

Vergi ahlakı ve bilinci ile vergi hasılatı arasındaki ilişki değerlendirildiğinde optimal vergi hasılatının elde edilmesinde yapılması gerekenler şu şekilde ifade edilebilir.

Kayıt dışılık hem ülkenin ekonomik durumunun gerçek düzeyinin belirlemede bir engel hem de yükümlülerin vergi ahlakını olumsuz etkileyen bir faktördür. Bu nedenle kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azaltılması amacıyla verginin önemi karşılıklılık esasını vurgulayan ülkesel bir eğitim programı ile toplumun her kesimine aşılmalı ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele planı devreye sokulmalıdır.

Vergi mükellefler için bir yüküdür. Bu yükün ağırlığı vergiyi ödeme konusunda yükümlünün motivasyonunu etkilemektedir. Bu nedenle bireysel vergi yükü, vergilemenin psikolojik sınırı kapsamında kişilerin gelir düzeyi baz alınıp ülkesel farklılıklar da değerlendirilerek yeniden belirlenmelidir.

Gelecek nesillerin yüksek vergi ahlakı ve vergi bilincine sahip olabilmesi için vergileme kültürü ve vergi ödeme kültürünün milli kültürün içine yerleştirilmesini sağlayacak şeffaf devlet politikaları, basit ve anlaşılabilir vergi kanunları ve etkin idari yapıya yönelik yapısal reformların gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Vergisini zamanında ödeyen mükellefin vergi ahlakını olumsuz etkileyen, devletin vergi gelirlerini artırmak ve geçmiş dönemlerin tasfiyesini sağlamak amacıyla başvurduğu ancak zamanla vergi ödeme eğilimini azaltan vergi affı uygulamasına son verilmeli ve vergi afları yerine dürüst yükümlünün ödüllendirilmesine ilişkin motive edici uygulamalara geçilmelidir.

Dini inancın güçlü etkisi göz önünde bulundurularak dini eğitimde vergileri düzenli ödemenin ahlaklı olmanın bir göstergesi olduğu vurgulanmalıdır.

Sonuç olarak, ideal bir vergi hasılatının sağlanmasında en önemli nokta, vergi bilinci yüksek ve vergi ödeme motivasyonuna sahip yükümlü ile vergileri almaya ve bu vergileri karşılıklılık esası kapsamında etkin kamusal mal ve hizmet olarak sunmaya istekli devletin bir araya gelmesidir.

## KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A.** (2005). Kamu Maliyesi. (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- \_\_\_\_\_ (1991). Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişi Açısından). Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası.
- AKERLOF, G. A.** (1980). A Theory of Social Custom of Which Unemployment May Be One Consequence, *Quarterly Journal of Economics*. 94 (4): 749-795. <https://doi.org/10.2307/1885667>.
- AKTAN, C.C.** (2004). Toplam Ahlak. İstanbul: Zaman Kitap.
- AKARSU, B.** (1998). Felsefi Terimler Sözlüğü. 7. Baskı. İstanbul: İnkılap Yayınevi.
- ALM, J., Sanchez I., Juan A.** (1995). Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance. *Kyklos*. 48: 3-18.
- \_\_\_\_\_, McClelland G. H., Schulze W. D. (1999). Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting. *KYKLOS*. 48: 141-171.
- \_\_\_\_\_. ve Torgler, B. ( 2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*. 27 (2): 224-246.
- ARMAĞAN, R.** (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi gelirleri Üzerine Etkileri. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 12 (3): 227-252.
- ARMOUR, P., Burkhauser R., Larrimore J.** (2014), Levels and Trends in U.S. Income and its Distribution: A Crosswalk from Market Income towards a Comprehensive Haig-Simons Income Approach, *Southern Economic Journal*. 81(2): 271–293.
- AYDOĞAN DEMİRTAŞ, S.** (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi. *Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*.

[http://ibaness.org/bnejss/2017\\_03\\_special\\_issue/02\\_Demirtas\\_1.pdf](http://ibaness.org/bnejss/2017_03_special_issue/02_Demirtas_1.pdf),

(11.10.2018)

- AYGÜL, H. H.** (2013). İktisadi Zihniyet Olgusunun Anlam Evreni ve Tipolojik Analizi: Batı Akdeniz Bölgesi Örneği. *Toplum Bilimleri Dergisi*. 7 (13): 65-95.
- BAHÇE, A.B.** (2013). *OECD Ülkelerinde Yapılan Gelir Vergisi Reformu Çerçevesinde Türkiye’de Gelir Vergisi Sisteminin Simülasyonu*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BALDRY, J. C.** (1987). Income Tax Evasion and the Tax Schedule: Some Experimental Results. *Public Finance*. 42(3): 357-383.
- BDDK.** (2003). *Türk Bankacılık Sektöründe Aracılık Maliyetlerinin Azaltılması*. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. MSPD Çalışma Raporları. 2003 Yılı Özel Sayısı. Kasım 2003.
- BERKSOY, T., DEMİR, İ.** (2004). *Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler*. Uludağ Üniversitesi İİBF. Maliye Böl. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları: Yaklaşım Yayıncılık.
- BERTRAND, A.** (2001). *Ahlak Felsefesi*. Çev. Salih Zeki. Ankara: Akçağ Basım Yayın.
- BİLGİN, H. K.** (2011). Türkiye’de Vergi Ahlakının Belirleyicileri. *ODTÜ Gelişme Dergisi*. 38: 167-190.
- BİLİCİ, N.** (2006). *Vergi Hukuku*. (Güncelleştirilmiş 12. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- BLUMENTHAL, V. K., Nerré B.** (2003). Tax Culture in Nineteenth- Century Austria 96 th Annual Conference on Taxation, National Tax Association, Proceedings: 54-62.



- BOLAHATOĞLU, M.** (2018). *Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BRAITHWAITE, V., Ahmed E.** (2005). A threat to tax morale: the case of Australian higher education policy, Australian National University,1-31, <https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/42109/2/Ahmed.HECStaxmorale.pdf>
- BRAUDEL, F.** (2017). *Uygarlıkların Grameri. İmge Kitabevi. 5. Baskı.*
- CAN, E., Duran İ.** (2015). Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerine Etkisi: İstanbul İli Örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar. 52 (606): 55-71.*
- CLOTFELTER, C.T.** (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *The Review of Economics and Statistic. 65 (3). 363-373.*
- CRAWFORD, I., Keen M., Smith S.,** (2010). VAT and Excises.” In Mirrlees, James, Stuart Adam, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles, and James Poterba (eds.). *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review. Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies, Oxford, UK: 275–362.*
- CURAL, M., Çevik, N. K.** (2015). Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924- 2013 Dönemi Türkiye Örneği. *Amme İdaresi Dergisi. 48(3): 127-158.*
- ÇAPAR, M.** (2004). Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *Sayıştay Dergisi. Sayı:52: 121-134.*
- ÇATALOLUK, C.** (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum Ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 20: 213-228.*
- ÇETİN, G.** (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi. 14(2): 171-187.*

- ÇEVİK, S.** (2012). Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı. *Maliye Dergisi*. 163: 258-289.
- ÇİÇEK, H.** (1999). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Oranı- Vergi Hasılatı İlişkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- \_\_\_\_\_ (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÇOBAN, H.** (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DAUDE, C., Gutiérrez, H., Melguizo, A.** (2012). What drives tax morale?. OECD Development Centre Working Paper No. 315, Fransa, Paris.
- DEMİR, İ. C.** (2008). *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri: Ege Bölgesi Örneği*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- \_\_\_\_\_ (2009). Kamusal Harcamaların Toplumsal Bir Algısı: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*. S.157.
- \_\_\_\_\_ (2013). Türkiye’de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle). Bursa: Dora Yayınları.
- DOĞANYİĞİT, S.** (2009). Etkin Bir Vergi Düzeninin Tesisinde, Mükellefle Kurulan Olumlu İlişkilerin Önemi. *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*. XXI (203). Ankara.
- DOERRENBERG, P. ve Peichl, A.** (2013). Progressive Taxation and Tax Morale. *Public Choice* 155: 293–316.
- EDİZDOĞAN, N., Çelikkaya A.** (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- \_\_\_\_\_, Gümüş E. (2013). *Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi*. *Maliye Dergisi*. 164: 99-119.

- ERARD, B.**, J. S. Feinstein (1994). The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance, *Public Finance*. 49: 70-89.
- FELD, L. P.**, Tyran J.R. (2002). Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis. *KYKLOS*. 55: 197-222.
- FLEMING, M. H.**, Roman, J., Farrel, G. (2000). The Shadow Economy. *Journal of International Affairs*. Spring 2000. No. 53(2): 387-409.
- FREY, B. S.** (1999). *Economics as a Science of Human Behaviour*. Boston/Dordrecht/London: Kluwer.
- \_\_\_\_\_, L. P. Feld (2002). Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis. CESifo Working Paper No. 760. August 2002.
- \_\_\_\_\_. (2003). The Role of Deterrence and Tax Morale in Taxation in the European Union. Jelle Zijlstra Lecture, Netherlands Institute for Advanced Study in the Humanities and Social Sciences (NIAS).
- GENCEL, U.**, Kuru, E. (2012). *Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi*. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 10 (20): 29-60.
- GÖKBUNAR, A. R.**, Selim, S., Yanıkkaya, H. (2007). *Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma*. *Ekonomik Yaklaşım*. 18 (63): 69-94.
- HASSAN, M.**, Schneider, F. (2016). Size and Development of the Shadow Economies of 157 Countries Worldwide: Updated and New Measures from 1999 to 2013. IZA Discussion Papers. No. 10281: 1-19.
- HAYDANLI, M. L.** (2015). *Sosyolojik Yaklaşımla Vergi Yükü Üzerindeki Kültürel ve Politik Etmenler: Tarihselliği Bağlamında Türkiye Analizi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- HYUN, J. K.** (2005). Tax compliances in Korea and Japan: why are they different?. Preliminary version for APEA 2005.

- İNALTONG, C.** (2012). Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması. Vergi Dünyası. 369: 16-30
- İPEK, S., Kaynar İ.** (2009). Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma. Yönetim ve Ekonomi Dergisi. 16(1): 173-190.
- JAMES, S., Clinton A.** (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. Journal of Finance and Management in Public Services. 2 (2): 27-42.
- KAMİL, N. I.** (2015). The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung). Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) 6 (2): 104-111.
- KANLI, M.** (2007). *Dolaylı Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KANNIÄÄNEN, V., Pääkkönen, J.** (2006). Shadow Economy: Theory and Testing of Tax Morale and Convergence Hypotheses. March 20:1-32. <http://steconomice.uoradea.ro/leonardo3/pdf/SHADOW%20ECONOMY.%20THEORY%20AND%20TESTING%20OF%20TAX%20MORALE%20AND%20CONVERGENCE%20HYPOTHESES.pdf> (21.10.2018).
- KARAKOÇ, Y.** (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu. Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004: 90-114.
- KEEN, M.** (2013). The Anatomy of The VAT. National Tax Journal. 66 (2): 423-446
- KILIÇARSLAN, H.** (2011). Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi. Maliye Dergisi. 161: 337-346.
- KIZILOT, Ş., Çomaklı Ş. E.** (2004). Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu. 10-14 Mayıs 2004. Belek/ Antalya: 115-158.

- KİTAPÇI, İ.** (2011). *Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Birleşenleri*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KİRCHLER, E., Maciejovsky, B., Schneider F.** (2001): Everyday representations of tax avoidance, tax evasion and tax flight: Do legal differences matter?. *Economic Psychology*. 8(3): 1-19.
- KLEVEN, H.J.** (2014). How Can Scandinavians Tax So Much? *Journal Of Economic Perspectives*. 28(4):77-98
- KORNHAUSER, M. E.** (2007). Normative and cognitive aspects of tax compliance: Literature review and recommendations for IRS regarding individual taxpayers. *Florida Tax Review*. 8(6): 601-634.
- LAGO-PENAS, I., & Lago-Penas, S.** (2008). The determinants of tax morale in comparative perspectives: Evidence from a multilevel analysis. Spain: Instituto de Estudios fiscales.
- LEVIŠAUSKAITĖ, K., Sinkūnienė K.** (2006). Mokesėiø kultūros ir mokesėiø mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesėiø sistemoje. ISSN 1648-2603 VIEŠOJI POLITIKA IR ADMINISTRAVIMAS. Nr. 15
- LEWIS, A.** (1979). An empirical assessment of tax mentality. *Public Finance*. 2: 245-257.
- \_\_\_\_\_ (1982). *The Psychology of Taxation*. Oxford: Martin Robertson.
- LONG, S. and J. Swingen, J.** (1991). The Conduct of Tax-Evasion Experiments: Validation, Analytical Methods, and Experimental Realism. in: P. Webley, H. Robben, H. Elffers and D. Hessing. *Tax Evasion: An Experimental Approach*. Cambridge University Press. Cambridge: 128-138.
- MCGILL, G.A.** (1988). The CPA's role in income tax compliance: An empirical study of variability in recommending aggressive tax positions. PhD Dissertation, Texas Tech University. <https://ttu-ir.tdl.org/handle/2346/18571>.

- MCGEE, R. W., & Tyler, M.** (2006). Tax evasion and ethics:A demographic study of 33 countries. working paper, Barry University.
- MCGEE, R. W.** (2008). Cheating on Taxes: A Comparative Study of Tax Evasion Ethics of 15 Transition Economies and 2 Developed Economies, The IABPAD Conference Proceeding, Dallas, Texas, April 24-27, ABD, 84-98 <http://ssrn.com/abstract=1131325>. erişim tarihi 15 Aralık 2018.
- MCGEE, R.W.** (2012). *The Ethics of Tax Evasion: Perspectives in Theory and Practice*. New York: Springer.
- MCKERCHAR, M., Bloomquist K., Pope J.** (2013). Indicators of tax morale: an exploratory study. *eJournal of Tax Research*, 11(1): 5-22.
- MERTER, M. E., ACAR İ. B., ARSLAN E.** (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*. 153: 24-50.
- MONTESQUIEU, B.** (2011). *Kanunların Ruhu Üzerine* (Çeviren: Fehmi BALDAŞ). 1. Baskı: Hiperlink.
- MURPHY, K.** (2004). The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*. 28: 187-209.
- \_\_\_\_\_ (2005). Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance. *Journal of Law and Society*. 32(4): 562–589.
- MUTLU, A.** (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No:2009/390.
- NADAROĞLU, H.** (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. 8. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- NERRÉ, B.** (2001). The Concept of Tax Culture in Sally Wallace, ed. *National Tax Journal* 94th Annual Tax Conference (Washington).
- \_\_\_\_\_ (2004). Modeling Tax Culture”. Paper Prepared for the European Public Choice Society Annual Meeting. Berlin- Germany. <http://www.diw.de/sixcms/detail.php/41444>, (24.01.2019).

- ÖZ E.**, Kutbay H., Buzkıran D. (2014). Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*. 2 (14): .
- PINAR**, A. (2003). Bankacılık Faaliyetleri Üzerindeki Vergi ve Benzeri Yüklerin Ekonomik Etkileri: Türkiye için Nicel Bir Analiz. *Bankacılar Dergisi*. 14 (45).
- POLİNSKY**, M. A., Shavell S. (2000). The Economic Theory of Public Enforcement of Law. *Journal of Economic Literature*. 38: 45-76.
- POMMEREHNE**, W. W., Hart A., Frey B. S. (1994). Tax Morale, Tax Evasion and the Choice of Policy Instruments in Different Political Systems, *Public Finance*. 49 (Supplement): 52-69.
- ROTH**, J., Scholz J., Witte A. D. (1989). *Taxpayer Compliance*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- RUSSO**, F. F. (2013). Tax Morale and Tax Evasion Reports. *Economics Letters*. 121: 110-114.
- SAGLAM**, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergiyi Algısı ve Vergi Bilinci. *Sosyo-Ekonomi Dergisi*. 1: 316-334.
- SANTİ**, A. N. (2012). “Analysis of Effect of Taxation Awareness, Rational Attitudes, environment, Penalties Sanctions, and The Tax Authorities Attitudes on Taxpayer Compliance.” University of Diponegoro. Semarang.
- SARUÇ**, N. T. ve Sağbaş, İ. (2003), “Vergi Etiğinin Ölçümü ve Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 1, 79-96.
- SCHMÖLDERS**, G. (1959). Fiscal psychology: a new branch of public finance. *National Tax Journal*. 15: 184-193.
- \_\_\_\_\_ (1976). Genel Vergi Teorisi (çev. S. Turhan), İstanbul: Fakülteler Matbaası.

- SCHNELLENBACH, J.** (2007). Vertical and horizontal reciprocity in a theory of taxpayer compliance. International Studies Program Working Paper 07-26. Georgia State University.
- SCHNEIDER, F. G.** (2002). The Size and Development of the Shadow Economies of 22 Transition and 21 OECD Countries, IZA Discussion Papers. No. 514. Institute for the Study of Labor (IZA).
- SCHWARTZ, R., Orleans S.** (1967). On Legal Sanctions, *University of Chicago Law Review*. 34: 282- 300.
- SEYİDOĞLU, H.** (2003). Uluslararası İktisat: Teori, Politika ve Uygulama, Geliştirilmiş 15. Baskı, İstanbul: .
- SMITH, A.** (2007). Milletlerin Zenginliği. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları. İstanbul
- SONG, Y., Yarbough, Y. E.** (1978), “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”. *Public Administration Review*. 38: 442-457
- SPICER, M. W., Becker L. A.** (1980). Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach, *National Tax Journal*. 33: 171-175. <https://www.jstor.org/stable/41862299>.
- STRÜMPPEL, B.** (1969). The contribution of survey research to public finance. In A.T. Peacock (Ed.). *Quantitative Analysis in Public Finance*. 13-32. New York: Praeger.
- ŞEN, H., Sağbaş İ.** (2016). Vergi Teorisi ve Vergi Politikası. İkinci Basım. Ankara. Kalkan Matbaacılık.
- ŞENER, A.** (1997). Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son. Düzenlemeler. *Yaklaşım Dergisi*. 5 (52):8-9.
- ŞENYÜZ, D.** (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. Bursa.
- ŞİMŞEK, V.A., Tolu A.** (2002). Katma Değer Vergisinde İndirim. Ankara: Yaklaşım Yayınları.



- TANRIVERDİ, P.** (2007). *Gelir Dağılımı ve Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TAŞDELEN, A.** (2004) Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi. TC. Uludağ Üniversitesi, İİBF. Maliye Böl. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları. 10-14 Mayıs 2004. Belek/ Antalya: 464-506.
- TAŞKIN, Y.** (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. 54. Seri: 68-90.
- TAYLAR, Y.** (2010). Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 12 (Özel S.): 435-467 (Basım Yılı: 2012).
- TORGLER, B.** (2003): *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Universitat Basel.
- \_\_\_\_\_ (2003a). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity, Working Paper No. 2003-08. Basel, Switzerland: Center for Research in Economics, Management and the Arts.
- \_\_\_\_\_ (2003b). Tax morale and institutions, Working Paper No. 2003-09. Basel, Switzerland: Center for Research in Economics, Management and the Arts.
- \_\_\_\_\_ (2004a). Tax Morale in Asian Countries. *Journal of Asian Economics*. 15: 237–266.
- \_\_\_\_\_ (2004b), Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries. CREMA Working Paper. No.2004-5. Basel: 1-24.
- \_\_\_\_\_ (2005), Tax Morale in Latin America. *Public Choice*. 122 (1), 133–157.
- \_\_\_\_\_ (2006), The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. *Journal of Economic Behavior ve Organization*. 61: 81–109.

- \_\_\_\_\_, Schneider, Friedrich G. (2007). The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy. CESifo Working Paper. No. 1899. Center for Economic Studies and Ifo Institute (CESifo). Munich.
- TYLER, T. R.** (1990). *Why People Obey the Law*. New Haven. CT: Yale University.
- USER, İ.** (1992). *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- VAZQUEZ, J. M., Torgler, B.** (2009). The Evolution of Tax Morale in Modern Spain. *Journal of Economic Issues*. 43(1): 1-28.
- VERBOON, P., Dijke M.V.** (2007). A Self-Interested Analysis of Justice and Tax Compliance: How Distributive Justice Moderates the Effect of Outcome Favorability. *Journal of Economic Psychology* 28 (2007): 704 – 727.
- WATRİN, C., Ullmann R.** (2008). Comparing Direct and Indirect Taxation: The Influence of Framing on Tax Compliance, *The European Journal of Comparative Economics*. 5(1): 33-56.
- WECK, H.** (1983). *Schattenwirtschaft: Eine Möglichkeit zur Einschränkung der öffentlichen Verwaltung? Eine ökonomische Analyse*. Finanzwissenschaftliche Schriften 22. Bern: Lang.
- WENZEL, M.** (2005). The multiplicity of taxpayer identities and their implications for tax ethics. Working Paper No. 78. Canberra: Australian National University. Centre for Tax System Integrity.
- YAVUZ, E.** (2015). *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Avrupa Birliği ve Türkiye Vergi Yapılarının Karşılaştırmalı Analizi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YILMAZ, G. A.** (2004). Kayıtdışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu. 10-14 Mayıs 2004. Belek/ Antalya: 15-50.

**YURDAKUL, A.** (2013). *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği.* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.



**ÖZGEÇMİŞ**

Adı Soyadı : Yavuz Süleyman OĞUZ

Doğum Yılı ve Yeri : 1982/ Almus

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi / İşletme

Yabancı Dili : İngilizce

Bilimsel Faaliyetleri :

İş Deneyimi : Tokat Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü / V.H.K.İ

İletişim

E-Posta Adresi : yavuz\_oguz60@hotmail.com