T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Doktora Tezi

TÜRKİYE'DE OBJEKTİF VE SUBJEKTİF VERGİ YÜKÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Serap PÜREN

Zonguldak 2023

T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Doktora Tezi

TÜRKİYE'DE OBJEKTİF VE SUBJEKTİF VERGİ YÜKÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazırlayan
Serap PÜREN

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Recep YÜCEDOĞRU

Zonguldak 2023

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Doktora Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda ve basımda enstitü tez yazım ve basım yönergesine uygun davranıldığını taahhüt ederim.

Serap PÜREN
08.02.2023

T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 185382203003 numaralı Serap PÜREN'in hazırladığı "**Türkiye'de Objektif ve Subjektif Vergi Yükünün Değerlendirilmesi**" başlıklı DOKTORA tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 09/02/2023 Perşembe günü saat 14:00'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OY ÇOKLUĞUYLA / OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Prof. Dr. İdris SARISOY
Başkan

Doç. Dr. Recep YÜCEDOĞRU
(Tez Danışmanı)
Üye

Prof. Dr. Mehmet CURAL
Üye

Prof. Dr. Gökhan Dökmen
Üye

Doç. Dr. Harun Kılıçaslan
Üye

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

17 /02 / 2023

Doç. Dr. Yücel NAMAL
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum	: ZBEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı	: Türkiye'de Objektif Ve Subjektif Vergi Yükünün Değerlendirilmesi
Tez Yazarı	: Serap PÜREN
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Recep YÜCEDOĞRU
Türü, Yılı	: Doktora, 2023
Sayfa Adedi	: 376

Objektif vergi yükü, birçok araştırmaya konu edilirken sübjektif vergi yükü, psikolojik baskının ölçülmesinin zorluğundan, az sayıda çalışmada ele alınmıştır. Bu doğrultuda araştırmanın konusu Türkiye'de objektif ve sübjektif vergi yükü arasında farkın olup olmadığının araştırılmasıdır. Araştırmanın birbirinden farklı ölçüm metodları gerektirmesinden dolayı karma yönteme başvurulmuş ve ilk olarak keşfedici nitel yöntem ardından doğrulayıcı nicel yöntemden yararlanılmıştır. Nitel yöntemle başlanan araştırmada literatür ışığında bir vergi yükü modeli oluşturulmuş ve yarı-yapılandırılmış derinlemesine görüşmelerin analizi için içerik analizinden yararlanılmıştır. Nitel analizden objektif vergi yükü yapıları; gelir düzeyi ve ödenecek vergi, vergi harcamaları ve uyum maliyetleri, subjektif vergi yükü yapıları ise vergi karmaşıklığı, vergi adaleti, hükümete güven, risk algısı ve yeni ortaya çıkan medya algısı, vergi dairesi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı, SMMM etkisi, vatandaşlık bilinci yapıları oluşturulmuş model nicel analiz için revize edilmiştir. Araştırmanın nicel aşaması için Türkiye'de faaliyet gösteren Gelir Vergisi mükelleflerine anket uygulanmıştır. Nitel analiz sonuçları, nicel analiz (yapısal eşitlik modellemesi) ile de doğrulanmış ve objektif vergi yükü ile gelir düzeyi, subjektif vergi yükü ile vergi adaletinin en güçlü ilişkiyi gösterdiği ve modeli açıkladığı sonucuna varılmıştır. Araştırmada, iki endeks geliştirilmiş ve vergi yükü hesaplaması yapılmıştır. Demir (2013) çalışmasının aksine Türkiye'de subjektif vergi yükünün (%58), objektif vergi yükünden (fiili %33, gerçek %25) yüksek olduğu ve Türkiye'de vergi yükünün olduğundan yüksek hissedildiği kanıtlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Objektif vergi yükü, subjektif vergi yükü, algılamak, vergi mükellefi algısı, PLS-YEM.)

ABSTRACT

Institution	: ZBEU, Institute of Social Sciences, Department of Finance
Thesis Title	: Evaluation of Objective and Subjective Tax Burden in Turkey
Thesis Author	: Serap PÜREN
Thesis Adviser	: Associate Professor, Phd.
Type, Year	: Phd. Thesis, 2023
Number of Pages	: 376

While the objective tax burden has been the subject of many studies, the subjective tax burden has been addressed in few studies due to the difficulty of measuring psychological pressure. In this direction, the subject of the research is to investigate whether there is a difference between the objective and subjective tax burden in Turkey. In the research, which started with the qualitative method, a tax burden model was created in the light of the literature and content analysis was used for the analysis of semi-structured in-depth interviews. Objective tax burden structures from qualitative analysis; income level and tax payable, tax expenditures and compliance costs, subjective tax burden structures are tax complexity, tax justice, trust in government, risk perception and emerging media perception, tax office employees' approach to taxpayers, SMMM effect, citizenship awareness structures are created model quantitative revised for analysis. In addition, since tax compliance also affects the subjective tax burden, it is included in the analysis. For the quantitative phase of the research, a questionnaire was applied to the Income Taxpayers operating in Turkey. Qualitative analysis results were also confirmed by quantitative analysis (structural equation modelling), and it was concluded that objective tax burden and income level, subjective tax burden and tax justice showed the strongest relationship and explained the model. It is also among the research findings that the subjective tax burden negatively affects tax compliance. In the research, two indexes were developed and tax burden calculation was made. Contrary to the study of Demir (2013), it has been proven by the research that the subjective tax burden (58%) is higher than the objective tax burden (33% and 25%) in Turkey.

Keywords: Objective tax burden, subjective tax burden, perception, taxpayer perception, PLS-YEM.

ÖN SÖZ

Araştırma vergi yüküne ve mükelleflerin vergi yükünü olduğundan daha yüksek hissetmelerinin altında yatan unsurlara odaklanmıştır. Vergi yükünün, genellikle objektif yönünün ele alındığı, subjektif yönünün ise ölçülme zorluğundan dolayı çok az çalışmaya konu edildiği, bu çalışmalarda da oldukça dar bir çerçevede ele alındığı görülmektedir. Araştırmanın ilk amacı, objektif ve subjektif vergi yükü arasında gerçekten bir farkın olup olmadığının ortaya konmasıdır. Bu amacın yanı sıra sadece teoride kalan vergi yükü unsurlarının objektif ve subjektif unsurlar olarak ortaya konarak literatüre katkı sağlamaktır. Vergi yükü ile ilgili yapılan çalışmalarda keşifsel amaçlı nitel yöntem ile doğrulayıcı nicel yöntemi bir araya getirerek karma yöntemli bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bakımdan araştırmanın, tek yöntemli uygulamaların eksiklikleri de dikkate alınarak kapsamlı şekilde ele alınması için çoklu yöntemler olarak da ifade edilen karma yöntemden yararlanılmıştır. Araştırma bu anlamda da alanda karma yöntemi kullanan ilk araştırma olmasıyla öne çıkmaktadır. Araştırmanın ilk aşaması olan nitel yöntem aşamasında yarı-yapılandırılmış görüşmelere başvurulmuş ve Nvivo programından yararlanılmıştır. İkinci aşaması nicel aşamasında ise anketlere başvurulmuş ve karmaşık yapıların birbirleri üzerindeki etkilerinin ortaya konması için SmartPLS programından yararlanılmıştır.

Analiz için gerçek vergi yükü ve fiili vergi yükü için geliştirilen endekslerin ortalamaları ile subjektif vergi yükünün ortalamaları alınarak karşılaştırma yapılmıştır. Bu karşılaştırma sonucunda subjektif vergi yükü %58, gerçek vergi yükü %25 ve fiili vergi yükü ise %33 olarak tahmin edilmiştir. Araştırmanın, Türkiye'de subjektif vergi yükünün objektif vergi yükünden daha yüksek hissedildiğini kanıtlayarak, vergi yükünü etkileyen unsurları objektif ve subjektif olarak ikili bir sınıflandırmaya tabi tutarak ortaya koymasıyla literatüre önemli bir katkı sunacağı düşünülmektedir.

Araştırma sürecinde her zaman yanımda olan, maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen aileme; tez sürecinde her zaman desteğini hissettiren, tecrübe ve bilgilerinden yararlandığım değerli hocam ve tez danışmanım Doç. Dr. Recep Yücedoğru'ya ve ikinci danışmanım gibi süreci yürütmemde her zaman yanımda olan ve desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr.

Mehmet Cural'a teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca doktoramın her sürecinde beni hiç yalnız bırakmayan ve daima destek olan Prof. Dr. İdris Sarısoy'a; tez sürecimin her aşamasında yer alan ve destek veren Doç. Dr. Harun Kılıçaslan'a; tez savunma sürecimde yer alan Prof. Dr. Gökhan Dökmen'e çok teşekkür ederim. Değerli hocalarımın yanısıra bu zorlu süreçte aynı çalışma alanını paylaştığım ve beni yalnız bırakmayan Bülent Ecevit Üniversitesi YÖK 100/2000 Doktorantlarına çok teşekkür ederim.

Bu araştırma YÖK 100/2000 Doktora Bursu ve Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi BAP Projesi kapsamında desteklenmiştir. Desteklerinden dolayı YÖK'e ve Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi'ne ayrıca teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **iv**

ABSTRACT ..... **v**

ÖN SÖZ ..... **vı**

İÇİNDEKİLER ..... **vıı**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **xiv**

ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xvi**

KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xvii**

GİRİŞ **1**

1.KAVRAMSAL ÇERÇEVE **5**

1.1. Vergi Yükünün Tanımı 5
1.2. Vergi Yükünün Tarihsel Gelişimi 7
1.3. Vergi Yükü Çeşitleri 11
1.3.1. Objektif Vergi Yükü 12
1.3.1.1. Toplam Vergi Yükü 12
1.3.1.2. Kişisel Vergi Yükü 13
1.3.1.2.1. Brüt Vergi Yükü 14
1.3.1.2.2. Net Vergi Yükü 14
1.3.1.2.3. Gerçek Vergi Yükü 15
1.3.1.3. Sektörel Vergi Yükü 15
1.3.1.4. Bölgesel Vergi Yükü 16
1.3.2. Subjektif Vergi Yükü (Vergi Tazyiki/Vergi Baskısı) 16
1.4. Vergi Yükünün Önemi 18
1.5. Bölüm Özeti 19

2.VERGİ YÜKÜ UNSURLARI **21**

2.1. Objektif Vergi Yükü Unsurları 24
2.1.1. Gelir Düzeyi 25
2.1.2. Vergi Harcamaları 28
2.1.3. Uyum Maliyetleri 30
2.1.4. Ödenecek Vergi 31
2.2 Subjektif Vergi Yükü Unsurları 33
2.2.1 Kamu Mallarının Karşılığı Olma 35
2.2.2. Vergi Adaleti 39
2.2.2.1 Dağıtıcı Adalet 42
2.2.2.2. Denkleştirici Adalet 45
2.2.3. Vergi Uyumu 46
2.2.4. Vergi Mevzuatının Değiştirilme Sıklığı 53
2.2.5. Hükümete Güven 56
2.2.6. Risk Algısı 57
2.3. Bölüm Özeti 58

3. VERGİ YÜKÜ LİTERATÜRÜ 60
3.1. Ulusal Vergi Yükü Literatürü 60
3.1.1. Türkiye, AB, OECD Vergi Yükü Karşılaştırma Çalışmaları 60
3.1.2. Gelir Sınıfları Üzerindeki Vergi Yükü Çalışmaları 66
3.1.3. Sektörel Vergi Yükü Çalışmaları 67
3.1.4. Bölgesel Vergi Yükü Çalışmaları 67
3.1.5. Ekonomik Büyüme ve Vergi Yükü Çalışmaları 69
3.1.6. Ücret Geliri Üzerindeki Vergi Yükü Çalışmaları 72
3.1.7. Subjektif Vergi Yükü Çalışmaları 74
3.1.8. Vergi Yüküne Etki Eden Faktörler Çalışmaları 75
3.2. Uluslararası Vergi Yükü Literatürü 77
3.2.1. Türkiye AB, OECD Vergi Yükü Karşılaştırma Çalışmaları 77
3.2.2. Gelir Sınıfları Üzerindeki Vergi Yükü Çalışmaları 79
3.2.3. Sektörel Vergi Yükü Çalışmaları 80
3.2.4. Bölgesel Vergi Yükü Çalışmaları 80
3.2.5. Ekonomik Büyüme Vergi Yükü Çalışmaları 81
3.2.6. Ücret Gelirleri (Emek) Üzerindeki Vergi Yükü Çalışmaları 82
3.2.7. Subjektif Vergi Yükü Çalışmaları 84
3.3. Bölüm Özeti 86
4. ARAŞTIRMA PARADİGMALARI VE METODOLOJİ 89
4.1. Araştırma Paradigmaları 90
4.1.1. Sosyal Araştırmada Araştırma Paradigmaları 94
4.1.1.1. Olguculuk 95
4.1.1.2. Olguculuk Sonrası 96
4.1.1.3. Yapılandırmacılık-Yorumculuk 97
4.1.1.4. Faydacılık 98
4.2. Araştırma Paradigmalarına Karar Verme 99
4.2.1. Araştırmacının Geçmişi 99
4.2.2. Araştırmacının Araştırma Paradigması Seçimi 101
4.3. Araştırma Yöntemleri 101
4.3.1. Nicel Yöntem 102
4.3.2. Nitel Yöntem 105
4.3.3. Karma Yöntem 108
4.4. Vergi Araştırmalarında Yöntem Tercihleri 113
4.5. Araştırma Yöntem Seçimi, Tasarımı ve Deseni 115
4.5.1. Yöntem Seçimi 117
4.5.1.1. Karma Yöntem Kullanma Motivasyonu 117
4.5.1.2. Araştırmanın Karma Yöntem Araştırma Tasarımı 118
4.5.1.3. Araştırmanın Karma Yöntem Araştırma Deseni 119
4.5.2. Araştırmanın Veri Toplama Araçları 121
4.5.3. Görüşme 122
4.5.3.1. Yarı-Yapılandırılmış Görüşme 126
4.5.3.2. Anketler 127
4.6. Etik Onay 129
4.7. Bölüm Özeti 130

5. ARAŞTIRMANIN YAPISAL MODELİ 132
5.1. Araştırmanın Konusu 132
5.2. Araştırmanın Önemi 132
5.3. Araştırmanın Amacı 136
5.4. Araştırmanın Evreni 137
5.5. Araştırmanın Örneklemi 138
5.5.1. Keşfedici Nitel Araştırma Örneklemi: Amaçlı Örnekleme 138
5.5.2. Doğrulayıcı Nicel Araştırma Örneklemi: Kartopu Örnekleme 139
5.6. Araştırmanın Veri Toplama Araç Tasarımları 139
5.6.1. Nitel Araştırma Veri Toplama Aracı: Görüşme Tasarımı 139
5.6.2. Keşif Amaçlı Nitel Veri Analizi 141
5.6.3. Nitel Veri Analiz Süreci 142
5.6.4. Nitel Veri Analizinde Geçerlilik ve Güvenilirlik 144
5.6.5. Nicel Araştırma Veri Toplama Aracı: Anket Tasarımı 144
5.6.6. Pilot Anket Uygulaması (Ön-Test) 145
5.7. Nicel Veri Analizi: Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) 146
5.7.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi 148
5.7.2. Yol Analizi 150
5.8. Bölüm Özeti 153
6. KEŞİFSEL NİTEL AŞAMA: VERİ ANALİZİ 154
6.1. Keşfedici Nitel Aşamanın Metodolojik Özellikleri 155
6.1.1. Örnek Seçimi ve Görüşme Katılımcıları 156
6.1.2. Görüşme Klavuzu 156
6.1.3. Veri Toplama 159
6.1.4. Nitel Veri Analizi: İçerik Analizi 161
6.1.5. Görüşme Analizinin Geçerlilik ve Güvenilirliği 163
6.2. Görüşmelerin Analizi 163
6.2.1. Objektif Vergi Yükü Unsurları 167
6.2.1.1. Gelir Düzeyi 170
6.2.1.2. Vergi Harcamaları 173
6.2.1.3. Uyum Maliyetleri 177
6.2.1.4. Ödenecek Vergi 179
6.2.2. Subjektif Vergi Yükü Unsurları 180
6.2.2.1. Kamu Mallarının Karşılığı Olma 180
6.2.2.2. Vergi Adaleti 182
6.2.2.2.1. Dağıtıcı Adalet 182
6.2.2.2.2. Denkleştirici Adalet 186
6.2.2.3. Vergi Uyumu 187
6.2.2.3.1. Vergi Ahlakı 188
6.2.2.3.1.1. Sosyal Normlar 188
6.2.2.3.1.2. İçsel Motivasyon 191
6.2.2.3.2. Vergi Kültürü 192
6.2.2.3.3. Vergi Bilinci 194
6.2.2.3.3.1.Vergi Eğitimi 195
6.2.2.3.3.2. Vergi İdaresinin Mükellefe Yaklaşımı 196

6.2.2.4. Vergi Karmaşıklığı 198
6.2.2.4.1. Vergi Harcamaları 199
6.2.2.4.2. Vergilerin Sayısı 199
6.2.2.4.3. Vergi Oranı/Tarife Yapısı 201
6.2.2.4.4. Vergi Mevzuatı Değiştirilme Sıklığı 204
6.2.2.5. Hükümete Duyulan Güven 208
6.2.2.5.1. Kamu Harcamaları (Mali Bağlantı) 208
6.2.2.5.1.1.Şeffaflık 209
6.2.2.5.1.2. İsraf 210
6.2.2.6. Risk Algısı 213
6.2.2.6.1. Cezaların Caydırıcılığı 213
6.2.2.6.2. Denetim Eksikliği 214
6.2.2.6.3. Fayda-Maliyet Analizi 216
6.3. Modelin Değiştirilmesi 218
6.3.1. Örtüşen Yapılar 219
6.3.1.1. Hükümete Güven Yapısının Örtüşmesi 219
6.3.1.2.Vergi Karmaşıklığı Yapısının Örtüşmesi 219
6.3.1.3. Denkleştirici Adalet Yapısının Örtüşmesi 220
6.3.2. Yeni Ortaya Çıkan Yapılar 221
6.3.2.1. Enflasyon 222
6.3.2.2. Medya Algısı 225
6.3.2.3. Vergi İdaresi Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı 227
6.3.2.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Etkisi 228
6.3.2.5. Vatandaşlık Bilinci 230
6.3.3. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Değiştirilmiş Vergi Yükü Modeli 232
6.4. Araştırma Hipotezleri 236
6.5. Bölüm Özeti 238

7. DOĞRULAYICI NİCEL AŞAMA: VERİ ANALİZİ 242

7.1. Vergi Yükünün Yapısal Modeli 243
7.1.1. Yapısal Modelleri Anlamak 244
7.1.2. Vergi Yükü Modeli 246
7.2. Anket Tasarımı ve Pilot Anket 250
7.2.1. Anketin Ölçümü 250
7.2.2. Anketin Ölçme Modeli 253
7.2.3. Anket Tasarımı 259
7.2.4. Pilot Anket 260
7.3. Veri Örneklemi 263
7.3.1. Hedef Kitlenin Tanımlanması 263
7.3.2. Örnekleme Çerçevesi 264
7.3.3. Örnekleme Tekniği 265
7.3.4. Örnekleme Hatası 268
7.3.5. Örneklem Büyüklüğü 268
7.3.6. Örneklemden Veri Toplama Süreci 269
7.3.7. Yanıt Oranı Değerlendirme 269
7.3.8. Örneklemin Demografik Profili 270

7.4. Efektif Vergi Yükü Verileri ve Hesaplaması 272
7.4.1. Efektif Vergi Yükü 272
7.4.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Yansıma 272
7.4.3. Vergi Yükü Hesabında Kullanılacak Ölçütler 273
7.4.3.1. Gelir 274
7.4.3.1.1.Faaliyet Gelirleri 274
7.4.3.1.2. Faaliyet Dışı Gelirler 275
7.4.3.1.3. Harcama 276
7.4.3.1.4. Tasarruflar 279
7.4.4. Vergi Yükü Hesaplaması 280
7.5 Ölçüm Modeli ve Yapısal Modelin Analizi 286
7.5.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi 287
7.5.1.1. Analiz Prosedürü 288
7.5.1.1.1. Biçimlendirici Ölçüm Modeli Analizleri 288
7.5.1.1.2. Faktör Analizinin Usul Hususları 290
7.5.1.1.3. Doğrulayıcı Faktör Analizi Değerlendirme Kriterleri 291
7.5.1.2. Doğrulayıcı Faktör Analizinin Bulguları 291
7.5.2. Vergi Yükü Modelinin PLS-YEM Analizi 292
7.5.2.1. Ölçüm Modellerinin Değerlendirilmesi 293
7.5.2.2.1. Biçimlendirici Ölçüm Modelinin Subjektif Vergi Yükü Açısından Değerlendirilmesi 293
7.5.2.1.2. Biçimlendirici Ölçüm Modelinin Değerlendirme Sonuçları 302
7.5.2.2. Yapısal Modelin Değerlendirilmesi 303
7.5.2.2.1. Yapısal Model İlişkilerinin Önemi ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi 304
7.5.2.2.2. Katsayı Belirleme Değerlendirmesi: R^2 Değerleri 305
7.5.2.2.3. Etki Büyüklüğünün Değerlendirilmesi: f^2 Değerleri 307
7.5.2.2.4. Tahmini Uygunluğun Değerlendirilmesi: Q^2 Değerleri 308
7.5.3. Biçimlendirici Ölçüm Modelinin Objektif Vergi Yükü Açısından Değerlendirilmesi 309
7.5.3.1. Biçimlendirici Ölçüm Modelinin Değerlendirme Sonuçları 311
7.5.3.2. Yapısal Modelin Değerlendirilmesi 311
7.5.3.2.1. Yapısal Model İlişkilerinin Önemi ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi 312
7.5.3.2.2. Katsayı Belirleme Değerlendirmesi: R^2 Değerleri 313
7.5.3.2.3. Etki Büyüklüğünün Değerlendirilmesi: f^2 Değerleri 314
7.6. Araştırma Sorusu Hipotezlerini Test Etme 315

8. BULGULAR, KISITLILIKLAR, ARAŞTIRMANIN KATKISI, POLİTİKAYA ETKİSİ 317

8.1. Nicel Aşamanın Bulguları 318
8.1.1. Objektif Vergi Yükü Unsurları 318
8.1.1.1. Gelir Düzeyi 318
8.1.1.2. Vergi Harcamaları 319
8.1.1.3. Uyum Maliyetleri 320

8.1.1.4. Ödenecek Vergi 321
8.1.2. Subjektif Vergi Yükü Unsurları 322
8.1.2.1. Vergi Karmaşıklığı 322
8.1.2.2. Vergi Adaleti.....322
8.1.2.4. Hükümete Güven 323
8.1.2.5. Medya Algısı.....324
8.1.2.6. Risk Algısı 325
8.1.2.7. SMMM Etkisi 327
8.1.2.8. Vergi İdaresi Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı 328
8.1.2.9. Vatandaşlık Bilinci 328
8.2. Sınırlılıklar 329
8.3. Araştırmanın Katkısı 331
8.4. Politikaya Etkisi 333
8.5. Öneriler 335
SONUÇ 339
KAYNAKÇA.....341
EKLER 367
Ek 1: Türkiye'de Objektif Vergi Yükü İle Subjektif Vergi Yükünün Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi Araştırmasının Akademik Amaçlı Görüşme Çalışması 367
Ek 2: Nitel Analiz Programı Nvivo Kodlamalar ve Temalar.....372
Ek 3: Türkiye'de Vergi Yükü Anket Formu 374
ÖZ GEÇMİŞ 376

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Vergi Yükü Ölçümünün Tarihsel Zaman Çizelgesi 9
Tablo 4.1: Alternatif Araştırma Desenleri 90
Tablo 4.2: Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemleri Arasındaki Temel Farklılıklar 103
Tablo 4.3: Nicel Yöntemin Güçlü ve Zayıf Yönleri 104
Tablo 4.4: Nitel Araştırma Tarihsel Dönemleri 105
Tablo 4.5: Nitel Yöntemin Güçlü ve Zayıf Yönleri 107
Tablo 4.6: Nicel, Nitel ve Karma Yöntem Karşılaştırılması 111
Tablo 4.7: Karma Yöntemin Güçlü ve Zayıf Yönleri 113
Tablo 4.8: Alternatif Araştırma Desenleri 116
Tablo 4.9:Yapılan Kontrol Miktarına Göre Görüşme Süreci 124
Tablo 5.1: Vergi Yüklerine Göre Ülke Sıralaması (Vergi Hasılatı / GSYİH) 134
Tablo 6.1: Görüşme Katılımcılarının Profili 166
Tablo 7.1: Gizli Yapıların Tanımları 249
Tablo 7.2 Ölçüm Modelinin Unsur (Yapı) Listesi 253
Tablo 7.3: Pilot Anket Güvenilirlik Analizi 261
Tablo 7.4: Pilot Anket Tasarımında Kullanılan Güvenilirlik Analizi 261
Tablo 7.5: Pilot Analiz Sonrası Kaldırılan Maddeler 262
Tablo 7.6: Örneklemin Demografik Profili 271
Tablo 7.7: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler 278
Tablo 7.8. Harcama türlerine göre toplam, hanehalkı başına ve eşdeğer fert başına aylık ortalama tüketim harcamasının dağılımı, Türkiye, 2019 279
Tablo 7.9: Yıl içinde Verilen Vergiler ve Sayısı 281
Tablo 7.10: Vergi Yükü Hesaplama Örneği 284
Tablo 7.11: Örnekleme Yeterliliği (KMO and Barlett's Test) 286
Tablo 7.12: Örnekleme Yeterliliği Değeri ve Yorumu 287
Tablo 7.13: Doğrulayıcı Faktör Analizi 288
Tablo 7.14: Biçimlendirici Ölçüm Modellerinin Değerlendirme Kriterleri 289
Tablo 7.15: Anlamlılık Katsayısı (t-test) 291
Tablo 7.16: Anlamlılık Katsayısı (t-test) 291
Tablo 7.17: Anlamlılık Katsayısı (t-test) 292
Tablo 7.18: İç Tutarlılık Geçerliliği (Rho_a) 296

Tablo 7.19: Birleşme Geçerliliği (AVE) 296
Tablo 7.20: İndikatör Doğrusallığı Katsayısı (VIF) 297
Tablo 7.21: Gösterge Yükleri (Outer Loadings) 299
Tablo 7.22: Gösterge Ağırlıkları (Outer Weights) 301
Tablo 7.23: Yol Katsayısı 305
Tablo 7.24: Belirlilik (R2) Katsayısı 306
Tablo 7.25: Etki Büyüklüğü Katsayısı (f2) 307
Tablo 7:26: Q^2 Değerleri 308
Tablo 7.27: İndikatör Doğrusallığı (VIF) 310
Tablo 7.28: Gösterge Yükleri ve Ağırlığı (Outer Loadings-Weights) 311
Tablo 7.29: Yol Katsayısı ve Anlamlılığı 312
Tablo 7.30: Belirlilik Katsayısı (R2) 314
Tablo 7.31: Etki Büyüklüğü Katsayısı (f^2) 314
Tablo 7.32: Hipotez Listesi ve Sonuçları 316
Tablo 8.1: Anlamlılık Testi (T Test) 317

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Objektif ve Subjektif Unsurlar (Literatür) 23
Şekil 4.1: Multidisipliner ve Disiplinlerarası Odaklı Vergilendirme 114
Şekil 4.2: Metodoloji Bölüm Özeti 131
Şekil 5.1: Keşif Amaçlı Nitel Analiz Süreci 142
Şekil 5.2: Yapısal Model Örneği 148
Şekil 5.3: Örnek bir DFA Analizi Modeli 150
Şekil 5.4: Örnek bir Yol Analizi Modeli 151
Şekil 5.5: Araştırma Tasarımı: Keşifsel Karma Yöntem 152
Şekil 6.1: Objektif ve Subjektif Vergi Yükü Unsurları 169
Şekil 6.2: Objektif ve Subjektif Vergi Yükü Unsurları 233
Şekil 6.3: Nitel Aşama Sonrası Değiştirilmiş Vergi Yükü Modeli 234
Şekil 6.4: Modifiye Edilmiş Vergi Yükü Modeli 235
Şekil 7.1: Basit bir Yol Modeli 245
Şekil 7.2: Olası üç değişkenli modeller 246
Şekil 7.3: Vergi Yükü Modeli 248
Şekil 7.4: Örneklem Süreci Adımları 263
Şekil 7.5: Örnekleme Teknikleri 265
Şekil 7.6: Subjektif Vergi Yükü Modeli 290
Şekil 7.7: Objektif Vergi Yükü Modeli 309

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Anabilim Dalı
AŞ.	: Anonim Şirket
ATO	: İngiltere Vergi Dairesi
CGE	: Hesapalanabilir Genel Denge
EG	: Engel-Granger
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GSMH	: Gayrisafi Milli Hasıla
GST	: Mal ve Hizmet Vergisi
GSYH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KBMG	: Kişi Başına Düşen Milli Gelir
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOSGEB	: T.C. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KV	: Kurumlar Vergisi
NASBO	: Ulusal Devlet Bütçe Memurları Birliği
NCSL	: Ulusal Eyalet Yasama Meclisi Konferansı
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
s.	: sayfa sayısı
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TSO	:Ticaret ve Sanayi Odası
TUİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri

GİRİŞ

Devletlerin görevlerinde, sosyal devlet anlayışıyla birlikte de değişiklikler olmuş, ekonomik ve sosyal hayata müdahaleleri gerekli hale gelmiştir. Devletin artan bu görevleri ise sunması gereken kamu hizmetleri karşılığında finansman ihtiyacını gündeme getirmiştir. Kamu hizmetlerinin finansmanı açısından devletin en temel kaynağını vergiler oluşturmaktadır.

Kamu hizmetleri karşılığında yapılan vergi ödemesi, mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde azalmaya neden olduğundan maddi anlamda bir yük oluşturmaktadır. Mükellefler tarafından yapılan bu vergi ödemeleri, vergi yükü olarak anlamlandırılmaktadır. Vergi yükü, objektif ve subjektif olmak üzere iki yönlü olarak incelenebilmektedir. Objektif vergi yükü, matematiksel olarak hesaplanabilmekle birlikte subjektif vergi yükü psikolojik yönünden dolayı hesaplanamayacağı ifade edilmektedir. Vergi yükü, uluslararası literatürde hesaplanabilirliğinden dolayı çoğunlukla objektif vergi yükü olarak ele alınmaktadır. Subjektif vergi yükünün ise psikolojik yönünün ifade ettiği ve hesaplanamayacağından çok az çalışılmış olduğu görülmektedir.

Objektif vergi yükü, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT, 2001, s. 9) tarafından yapılan tanıma göre sosyal güvenlik primlerinin de eklendiği toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranlanması şeklinde ifade edilmektedir. Bu vergi yükü tanımından da anlaşılacağı üzere vergi yükü hesaplamalarında sadece objektif vergi yüküne atıf yapılmıştır. Vergilere vergi benzeri ödemelerin (fon, sosyal güvenlik kesintileri, harç vs.) eklenmesi mali terminolojideki vergi yükü tanımının da farklılaşmasına neden olmaktadır (Tekbaş & Dökmen, 2007, s. 197).

Literatürde vergi yükü yerine kullanılan bu kavramlara; vergi yükü (tax burden) (Nunns & Atrostic, 1991; Musgrave vd., 2016; Machova & Kastan 2010), vergi insidansı, vergi sıklığı (tax incidence) (Fullerton, 2002; Tipton, 1928), vergi rasyosu (tax ratio), (Šimková, 2015; Günay, 2007), vergi kotası (tax quota) örnek gösterilebilmektedir (Machova ve Kotlan, 2012).

Bu kavramlardan da görüldüğü üzere vergi yükünün sadece matematiksel olarak hesaplanabilen objektif vergi yükü olarak değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

Vergi yükü ile ilgili yapılan çalışmaların önemli bir kısmında subjektif vergi yükünün hesaplanma zorluğundan dolayı göz ardı edildiği görülmektedir. Oysaki vergi yükü hesaplamalarının tam ve gerçekçi sonuçlar içermesi için subjektif vergi yükünün de mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Mükelleflerin, vergi ödemesi nedeniyle ekonomik güçlerinde meydana gelen azalma sadece maddi anlamda değil psikolojik anlamda da bir yük hissetmelerine neden olmaktadır. Psikolojik olarak hissettikleri bu yük, mükelleflerin vergi ödemelerinden kaynaklı duydukları tazyik (baskı) yani subjektif vergi yüküdür (Çiçek, 2006, s. 52). Subjektif vergi yükü, mükelleflerin vergi yükünü algı düzeylerine göre değişiklik gösterebilirken aynı zamanda vergilere karşı olumsuz tepkiler göstermesine de neden olmaktadır. Mükelleflerin vergi yüküne karşı genellikle vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi ertelemesi, vergi cennetlerine göç (Çiçek, 2006, s. 133) vergi grevi, vergi isyanı (Demir, 2013) gibi davranışlar geliştirdiği görülmektedir.

Maliye politikasını yönlendirici olmasından dolayı vergi yükünün farklı açılardan hesaplanması önem arz etmektedir. Vergi yükü hesaplamaları, mükelleflerin yüklendiği vergi yükünün tespiti, adil gelir dağılımı, ekonomik gelişme, tasarruflar ve yatırım için ayrılan payın arttırılması, ekonomik istikrarın sağlanması için önemli bir ölçüttür (Uygun & Kasa, 2017, s. 30). Bu nedenle vergi yükü hesaplamaları, politikacıların vergi oranlarını arttırmak/azaltmak, yeni vergi ihdas etmek, kaldırmak ya da vergi harcamaları (istisna, muafiyet, indirim) kapsamında değişiklikler yapılırken göz önünde bulundurulması gereken bir girdi görevi üstlenmektedir (Tekbaş & Dökmen, 2007, s. 197).

Daha önce de bahsedildiği gibi objektif vergi yükü, matematiksel olarak ölçülebilirken, matematiksel olarak ölçülemeyen subjektif vergi yükü verginin psikolojik boyutunu ifade etmektedir. Verginin psikolojik boyutu ise, bireyden bireye, zamandan zamana, toplumdan topluma farlılıklar gösterebilmektedir (Şen & Sağbaş, 2017, s. 297). Bu nedenle günümüze kadar vergi yükü ile ilgili yapılan çoğu çalışmada subjektif vergi yükü, ölçülmesinin imkansız ya da çok zor olduğunu ifade eden birçok çalışma örnek gösterilebilmektedir (İnaltong, 2012; Erdem vd., 2017; Arsan, 1968). Fakat literatür incelendiğinde subjektif vergi yükünün hesaplanmasının gerekli olduğuna dair çalışmaların yanı sıra (Oberholzer & Stack,

2014) subjektif vergi yükünün ölçüldüğü çalışmaların da olduğu görülmektedir (Demir, 2013).

Türkiye'nin vergi yükünün (%22,8) OECD ortalamasının (%34,11) altında kalmasına rağmen mükellefler açısından çoğu zaman katlanılmaz olarak hissedilmesi objektif vergi yükü ile vergi yükü arasında bir farkın olup olmadığı sorusunu akla getirmektedir. Bu bağlamda çalışma, objektif ve subjektif vergi yükü arasında fark olup olmadığını ve subjektif vergi yükü lehine fark varsa bu farkın nedenlerini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Literatürdeki unsurların yanı sıra literatürde yer almayan diğer unsurların (gizil) nitel analiz ile ortaya çıkarılması da araştırmanın hedefleri arasındadır.

Bu amaç doğrultusunda, araştırmanın ilk aşamasında nitel yöntemden ikinci aşamasında ise nicel yöntemden yararlanılmıştır. İlk aşamada vergi yükü ile doğrudan ilişkili Türkiye'deki gerçek kişi (GV) mükelleflerine yapılan görüşmeler ile objektif ve subjektif vergi yükü arasında farka neden olan unsurlar (yapılar) keşfedici bir yöntemle ortaya konmuştur. İkinci aşamada ise literatür ile keşfedici nitel analiz sonucunun doğrulayıcılığı test edilmiştir. Nicel analiz, Türkiye'de objektif ve subjektif vergi yükü arasında subjektif vergi yükü lehine bir fark olduğunu ve objektif vergi yükünden yüksek hissedildiğini ortaya koymuştur. Bu bağlamda;

Çalışmanın geçici ana hatları şu şekildedir:

İlk bölümde, vergi yüküne dair kavramsal çerçeveye yer verilmiştir.

İkinci bölümde, objektif ve subjektif vergi yükü unsurları ele alınmıştır. Bu bölümde ele alınan unsurlar ise, objektif vergi yükü unsurları ve subjektif vergi yükü unsurları şeklinde iki başlık altında toplanmıştır. Objektif vergi yükü unsurları; gelir düzeyi, vergi harcamaları, uyum maliyetleri ve ödenecek vergi olarak dört alt başlıkta ele alınırken, subjektif vergi yükü unsurları; kamu mallarının karşılığı olma, vergi adaleti, vergi uyumu, vergi mevzuatının değiştirilme sıklığı, hükümete duyulan güven ve risk algısı olarak altı alt başlıkta ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, vergi yükü ile ilgili günümüze dek yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalara yer verilmiş olup bu çalışmalar literatür kapsamında ülke

karşılaştırmaları, gelir sınıfları, sektörler, bölgeler, ekonomik büyüme, ücret gelirleri ve subjektif vergi yükü çalışmaları olmak üzere alt başlıklarda ele alınmıştır. Dördüncü bölümde, araştırmanın yöntem ve metodolojisine yer verilmiştir. Bölümde, araştırma paradigmalarından araştırmanın yönteminden ve karma yöntemli olan araştırmanın nitel ve nicel aşamalarında uygulanacak veri toplama araçları açıklanmıştır.

Beşinci bölümde, araştırmanın yapısal modeli oluşturulmuştur. Bu bölüm araştırmanın nitel ve nicel aşamasında elde edilen verilerin nasıl analiz edileceğini açıklayıcı şekilde ele almıştır. Altıncı bölümde, karma yöntemli araştırmanın ilk aşaması olan keşifsel nitel aşaması için GV mükelleflerinden oluşan 26 katılımcıya yarı-yapılandırılmış görüşmeler uygulanmış ve Nvivo analiz programı ve içerik analizi ile analiz edilmiştir. Bu analizden elde edilen sonuçlara göre nicel aşama için model tekrar şekillendirilmiş ve araştırmanın nicel aşamasında Türkiye'de GV mükelleflerine pilot anket uygulanmıştır.

Yedinci bölüm, Gelir Vergisi mükelleflerinin objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü arasındaki farklılığa neden olan unsurların belirlenmesinde ve ölçülmesinde en geçerli ve sağlıklı yöntemlerden birini anketler oluşturduğundan araştırmanın nicel aşaması için anket yöntemi benimsenmiştir. Araştırmanın nicel aşaması için uygulanan anketler tamamlanmış ve analiz yöntemlerinden yapısal eşitlik modellemesi için SmartPLS4 programından yararlanılarak yol analizi, doğrulayıcı faktör analizi, geçerlik ve güvenirlik testleri de yapılarak araştırmanın ampirik analizleri tamamlanmıştır.

Sekizinci bölümde, Gelir Vergisi mükelleflerinin objektif ve subjektif vergi yükü değerlendirmesi yapılarak araştırmanın bulguları, katkısı, sınırlılıkları, politikaya etkisi ve Türkiye'de objektif ve subjektif vergi yükleri arasındaki farklılığın azaltılması için öneriler sunulmuştur.

1.KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde vergi yükü tanımı, tarihsel gelişim süreci, önemi, çeşitleri vergi yükü ile ilgili kavramsal çerçeveyi çizmektedir.

1.1. Vergi Yükü Tanımı

Uluslararası maliye literatüründe vergi yükünün (tax burden) (Nunns & Atrostic, 1991; Musgrave vd., 2016; Machova & Kastan 2010; OECD, 2000; Nunns vd., 1991; Browning, 1978; Giles, Caragata, 2001), vergi insidansı, vergi sıklığı (tax incidence) (Fullerton, 2002; Tipton, 1928; Metcalf & Fullerton, 2002; Kotlikoff & Summers, 1986; Wasylenko,1997), vergi rasyosu (tax ratio), (Šimková, 2015; Günay, 2007), vergi kotası (tax quota) gibi farklı terimlerle ele alındığı görülmektedir(Machova & Kotlan, 2012; Szarowska, 2010).

Vergi yükünü Kotlikoff ve Summers, geniş anlamda vergi politikalarının ekonomik refah dağılımı üzerine etkilerinin incelenmesi olarak tanımlamışlardır (1986, s. 1), Wasylenko da vergi yükünü, vergi oranlarının kişisel gelire oranı şeklinde tanımlamış, vergi politikası ölçütlerinden biri olarak ifade etmiştir (1997, s. 42). Metcalf ve Fullerton ise bir verginin ekonomik yükünü kimin taşıdığının belirlenmesi olarak ifade etmişlerdir (2002, s. 1). Daha genel bir tanımla vergilerin toplumun refah dağılımı üzerindeki etkisinin pozitif analizi şeklinde değerlendirmişlerdir. Reed ve Rogers'da büyüme ile ilgili vergi politikası ölçütü olarak vergi yükü ölçütünün kullanılma sebebini, vergi yükünün ulaşılabilirliğinin kolay olması ve bu ölçütten daha iyi bir ölçüm aracı olmamasına bağlamıştır (2006, s.405).

Devlet Planlama Teşkilatı vergi yükünü, dar anlamda vergi yükü ve toplam vergi yükü olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Dar anlamda vergi yükü, merkezi yönetim bütçesi vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasılaya (GSYİH'ya) oranını ifade ederken toplam vergi yükü kavramı ise vergi gelirleri toplamının GSYİH' ya oranını ifade etmektedir (DPT, 2001, s. 48). Bu tanımlar aslında maliye literatüründe sadece objektif vergi yükünü ifade etmekte olup bu vergi yükü, ödenen verginin gelir düzeyine oranlanması şeklinde tanımlanabilmektedir (Kılıçaslan & Yavan, 2017, s. 35). Ayrıca, yükümlünün elde etmiş olduğu gelir için bir maliyet unsuru ve vergi yükümlüsünün üzerine düşen bu maliyet şeklinde de

ifade edilebilmektedir (Aktan vd., 2006, s. 140). Kısaca, yalnız vergi miktarını değil aynı zamanda üzerinden alındığı vergi kaynağı (gelir, servet, harcama) içinden ödenen vergi ilişkisini de göstermektedir (Edizdoğan vd., 2010, s. 170).

Vergi yükü, objektif vergi yükünde olduğu gibi nesnellik subjektif vergi yükünde olduğu gibi de öznellik içeren bir kavram olduğundan iki yönüyle birlikte incelenmesi gereken bir olgudur. Bu bağlamda öznellik içeren subjektif vergi yükü, mükelleflerin vergi ile ilgili karşı karşıya kalacaklarını düşündükleri vergi işlemleri ile sorunlarını göz önünde bulundurarak davranışlarına verdikleri yön şeklinde ifade edilebilmektedir (Akdoğan, 2017,s.201).

Vergi yükü, mükelleflerin iktisadi kararları üzerinde etkili olduğundan bireyler ve firmalar (mikro) ile genel ekonomi (makro) açısından büyük öneme sahiptir. Çünkü mükellefler tarafından ödenen vergiler iktisadi kaynakların devlet hazinesine intikal eden kısmını ifade etmektedir. Vergi yükü, bu bağlamda genel ekonomi açısından, ödenen vergiler ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur ve bu fonksiyon aşağıdaki şekilde formüle edilebilmektedir.

Vergi Yükü = Vergi Gelirleri/GSYİH olarak ifade edilebilmektedir (DPT, 2001, s.48). Mikro açıdan vergi yükü ise, bireyler, firmalar, sektörler, iller vb. şekilde sınıflandırılabilmektedir. Bireylerin belli bir dönemde ödediği vergilerin yine bireylerin aynı dönemde elde ettiği gelirlerine oranını (Pehlivan, 2016, s.159; Erdem vd., 2017,s.231) ifade eden vergi yükü bireysel vergi yükü olup fonksiyonu aşağıdaki gibidir.

Bireysel Vergi Yükü= Bireyin ödediği toplam vergiler/Bireyin toplam geliri şeklinde ifade edilebilmektedir. Vergi yükü çalışmalarında vergi ölçüsü olarak ödenen vergiler kullanılmaktadır (Nunns & Atrostic, 1991). Ödenen vergiler arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalmaktadır (Pehlivan, 2016, s.158).

Vergi yükünün düzeyi ve yapısı sıklıkla tartışma konusu edilmiştir. Bu tartışmalardan vergi yükü seviyesi ile ilgili iki temel yaklaşım olduğu görülmektedir. Bu yaklaşımların ilki vergi yükü düzeyi ve vergi rekabeti kapsamında tartışılan ve olumlu vergi rekabeti olarak ele alınan "vergi oyunu"

yaklaşımıdır. Tibeout (1956) bu yaklaşımın ilk destekleyicilerindendir ve vergi rekabetinin optimal olduğunu savunmaktadır. Bu yaklaşım aslında, kamu kaynaklarının daha etkin kullanılması, daha fazla mükellefi kamu mal ve hizmetlerinden yararlanmaya çekecek düzeyde vergi oranlarının düşük tutulmasını amaçlamaktadır (Szarowská, 2010, s. 225). İkinci görüşün ilk temsilcilerinden olan, Stiglitz (1997) ise birinci yaklaşımın aksine vergi rekabetini olumsuz şekilde ele almakta ve vergi rekabetinin zararlı olduğunu iddia etmektedir. Vergi rekabeti yerine vergi uyumunu tercih eden bu yaklaşım sermaye hareketliliği üzerindeki vergilerin olumsuz etkilerine dikkat çekmektedir (Szarowská, 2010, s. 225).

→ Uluslararası literatür incelendiğinde vergi yükünün hesaplama farklılıkları dikkat çekmektedir. Bu hesaplama farklılığının temel nedeni, OECD ülkeleri ile Türkiye'nin vergi tasnifi farklılığından kaynaklanmaktadır. OECD ülkelerinde vergiler konularına göre gelir, mal ve hizmet ile servet üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik katkıları olarak tasniflenmektedir. OECD ülkelerinde Türkiye'den farklı olarak "*Sosyal Güvenlik Katkıları*" da vergi olarak sınıflandırılmakta ve vergi yükü hesabında dikkate alınmaktadır (https://www.oecd.org). Bu durum da ülkeler arasındaki vergi yükü hesaplamalarını etkilemektedir.

Vergi yükü karşılaştırmalarında, yasal vergi oranlarının kullanılmasının yanlış sonuçlar doğurabileceği için örtük (efektif) vergi oranlarının kullanılması daha doğru bir yöntemdir. Efektif vergi oranları, vergi sisteminin yapısının değerlendirilmesi amacıyla kullanılmakta ve vergilerin ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisini işlevlerine göre, (iş, sermaye, tüketim) ölçtüğü ifade edilmektedir (Szarowská, 2010, s. 234). Verginin karşılıksız olması, bir yük olarak algılanmasına neden olmaktadır (Pehlivan, 2016, s.158). Bu yükün artması da mükelleflerin çeşitli tepkilerine yol açabilmektedir (Erdem vd., 2017, s. 230).

1.2. Vergi Yükünün Tarihsel Gelişimi

Vergi yükü hesaplanması ve tahmini çalışmaları ilk olarak İngiltere'de yapılmıştır (Arsan, 1968, s. 3-4). İngiltere'de 1.Dünya Savaşı'ndan sonra Royal Statistical Society Head (Kraliyet İstatistik Topluluğu Başkanı) Herbert Samuel'in "*The Burden of Taxation on the Various Classes of the Community*" (Çeşitli Gelir Sınıflarının Vergilendirilmesi) ve "*Report of the Committee on National Debt and Taxation*"a (Ulusal Borç ve Vergilendirme Komitesi Raporu) adlı çalışmalar ilk

vergi yükü hesaplamalarındandır (Samuel, 1919). Vergi yükü ile ilgili geniş çaplı çalışma olarak ise 1943 yılında G. F. Shirras ve L. Rostas'ın "*Britanya Vergileme Yükü*" (Shirras & Rostas, 1943; Edizdoğan vd., 2010, s. 168) adlı çalışması kabul görmüştür.

İlk vergi yükü çalışmalarının İngiltere'de başlamasının nedenleri arasında;

- 1799'da İngiltere'de Napolyon savaşları nedeni ile aynı yıl geçici bir savaş finansman kaynağı olarak Gelir Vergisinin yürürlüğe konması ve daha sonra bu verginin vergi sisteminin kalıcı bir özelliği olarak kalması İngiltere'de ilk vergi yükü çalışmalarının nedenlerindendir (Trotman-Dickenson,1996:91,169). Birinci Dünya Savaşı, İngiltere'de kamu harcamalarının artmasına yol açmıştır. Savaş, işçi sınıfı ve orta gelir sınıfının vergilendirilmesinde önemli ölçüde değişikliğe neden olmuş ve vergi gelirlerini iki kattan fazla arttırmıştır (Samuel, 1919, s.180-181).
- Savaş ve diğer sosyal krizlerin kamu gelirlerinin artmasına neden olması da ilk vergi yükü çalışmalarının İngiltere'de başlamasının bir diğer nedenini oluşturmaktadır (Korkmaz, 1998, s.6). 1914-1918 I. Dünya Savaşı ve 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı ve 1939-1944 İkinci Dünya Savaşı tüm dünyada önemli kamu harcamaları artışına ve ekonomik gerileme, işsizlik, durgunluk gibi ekonomi üzerinde olumsuzluklara neden olmuştur. Bu olumsuzluklar nedeniyle İngiltere'de diğer ülkelerde olmadığı kadar muazzam bir borç yükünün ortaya çıkması da vergi yükü çalışmalarının ilk olarak İngiltere'de başlama nedenlerine örnek verilebilmektedir (Samuel, 1919, s.145).
- İki dünya savaşı da hükümetin büyümesine ve vergi gelirlerine önemli bir ivme kazandırmış ve vergi gelirlerinde milli gelirin %10'u kadar sürekli bir artış göstermiştir (Smith, 2015, s.9). Vergi gelirlerinin her savaş döneminde milli gelirin %'de10'una kadar sürekli yükselmesi ve bireylerin bu ağır vergi ödemesi ile karşı karşıya kalması gösterilebilmektedir.

ABD'de ise, 1936-1937 yıllarında yapılan "*Burden of Direct Taxes Paid in Terms of Income Classes*" (Gelir Sınıfları Bakımından Ödenen Dolaysız Vergilerin Yükü*)* ile "*Tax Burden Estimates by Income Classes*" (Gelir Sınıfları Bakımından Vergi Yükü Tahminleri*)* adlı çalışmalarla devam edilmiştir. Bu hesaplamalarda doğru tahmin yapılabilmesi için gelir dağılımı, yansıma ve yerleşme metotları kullanılmıştır. Vergi yükü hesaplarının gelişmesine katkıda bulunan maliyeciler ise, R. A. Musgrave, R.S. Tucker, G. A. Bishop, E. Rolp olarak sıralanabilir (Edizdoğan vd., 2010, s. 168). Birçok çalışma, vergi yükü dağılımının ömür boyu gelirin vergi ödeme gücünü daha iyi yansıttığı gerekçesi ile ömür boyu gelir ve ödenen vergilerin karşılaştırılarak ölçülmesi gerektiğini savunmuştur (Davies vd., 1984; Poterba 1989; Fullerton & Rogers 1993). Fakat vergi yükü analizinde ömür boyu gelir yaklaşımı evrensel olarak kabul görmemiştir (Barthold, 1993).

Tablo 1.1: Vergi Yükü Ölçümünün Tarihsel Zaman Çizelgesi

<table>
<tr><th>Temsili Vergi Mükellefi Ölçümü</th><th>Toplam Veri Ölçümü</th><th>Mikro Veri Ölçümü</th><th>Genel Denge Ölçümü</th></tr>
<tr><td rowspan="3">1934 -Shere</td><td>1936- Pettengill</td><td>1962 –Treasury</td><td rowspan="2">1972- Shove and Whalley</td></tr>
<tr><td>1938- Colm and Tarasov</td><td>1968-Pechman and Okner</td></tr>
<tr><td>1948–Musgrave and Tucker</td><td>1971- Ottand Ott</td><td rowspan="2">1978-Fullerton et al.</td></tr>
<tr><td rowspan="4">1936 – Newcomer</td><td>1958- Michigan</td><td>1979 –Browning and Johnson</td></tr>
<tr><td>1959 –Wisconsin</td><td>1985- Pechman</td><td rowspan="3">1984- Ballard et al.</td></tr>
<tr><td>1965 –Bishop</td><td rowspan="2">1988- CBO and NBER</td></tr>
<tr><td>1968-Heiriott and Miller</td></tr>
</table>

Kaynak: Nunns, James N. and B. Katharyn Atrostic (1991); Measuring Tax Burden: A Historical Percpective, National Bureau of Economic Research, Inc. ss. 345'den alınmış tarafımdan düzenlenmiştir.

Tablo 1.1'e göre, 1934 yılından 1936 yılına kadar kişisel vergi yükü çalışmaları en eski ABD çalışmalarını içermektedir. Bu çalışmalar genellikle vergi borcu ile temsili vergi mükelleflerinin gelirleri açısından sonuçlar sunmaktadır. Burada bahsedilen temsili (tipik) vergi mükellefi geliri 5.000 ABD dolarının altında olan evli vergi mükellefi olmaktadır. Bu vergi yükü hesaplama biçimi, politika tartışmalarında yaygın olarak kullanılmaktadır (Nunns & Atrostic, 1991, s. 346).

1936 yılından 1968 yılına kadar yapılan toplam veri çalışmaları, her bir gelir sınıfı (temsili vergi mükellefi) tarafından ödenen vergilerin oranını ve ayrıca her bir

sınıf içindeki vergilerin oranını hesaplamaktadır. Temsili vergi mükellefi hesaplamaları sonrası vergi yükü çalışmalarında mikro veri ve genel denge hesaplamalarına doğru bir yol izlendiği görülmektedir. Bu iki hesaplama yaklaşımı da ülkenin ekonomik verilerinden yararlanmaktadır (Nunns & Atrostic, 1991, s. 346).

Mikro veri modellerinden yararlanılmaya 1950'lerin ve 1960'ların sonlarında başlanmış ve büyük ve karmaşık veri dosyalarının işlenebilmesi için bilgisayar, anket ve idari kayıt bilgilerinden ampirik veriler elde etmek için yararlanılmıştır. Mikro veri modellerinden farklı olan ve ulusal düzeyde uygulanan politikaları değerlendirmek için kullanılan genel denge modelleri ise ekonomi için kapsamlı nicel tahminlerde bulunmak için kullanılmıştır. Böylece, genel denge modeli uygulaması ile politika analizleri daha kullanışlı hale gelmiştir. Çünkü hesaplama algoritmaları "*Approaches to Measuring Tax Burden*" (Vergi Yükünü Ölçme Yaklaşımları)"nı ortaya çıkarmıştır. "*Measuring the Tax Burden: A Historical Perspective*" (Vergi Yükünü Ölçme: Tarihsel Bir Bakış Açısı) çalışması orijinal iki analize göre iki ana modelden daha geniş ve daha gerçek sonuçlara ulaşıldığını göstermiştir. Vergi yükü ile ilgili hesaplama kapasitesinin artmasıyla politika yapıcılarının vergi sistemi üzerine hesaplama istekleri de artış göstermiştir (Nunns & Atrostic, 1991, s. 347).

Erdem vd. (2012, s. 162) Türkiye'de yapılan ilk vergi yükü çalışmalarının sistematik olarak; 1930'lu yılların başlarında çok sınırlı veri ile yapıldığını ifade etmişlerdir. Ayrıca bu çalışmada, bütçe gelirlerinin önemli bir kısmının dolaylı vergilerden karşılandığı ve vergi yükünün adil dağılmadığı gerekçesi ile vergi politikasının yeniden revize edilmesi gerekliliğine değinilmiş ve Türkiye'nin toplam vergi yükünün %13,6 olduğu belirtilmiştir. Edizdoğan vd. (2010, s. 168) ise Türkiye'de vergi yükü çalışmalarının 1950 yılından sonra yapıldığı fakat teoriden öteye geçemediği, çalışmaların bir vergi, vergi grubu ya da vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payının belirlenmesinden ileri gidemediğini ifade etmişlerdir.

Türkiye'de 1937 yılında hazırlanan başka bir vergi yükü çalışması ise Atatürk döneminde rapor vermeleri için Türkiye'ye davet edilen yabancı uzmanlardan (HMB, 2008, s. 20-21) Fransız maliyeci J. Picharles'e ait rapordur. Türk vergi sisteminin düzenlenmesi için Picharles'in 1937 yılında hazırladığı bu raporda,

Türkiye'de sektörler itibariyle vergi yükünün dağılışına ait vergi yükü hesaplamalarına yer verilmiştir. Picharles raporunda, halkın üzerine düşen vergi yükünün hesaplamasına vergilerle birlikte köy, vilayet, belediyeler tarafından elde edilen resim, ticaret odası ödemeleri ve Kızılay gibi kurumların gelirlerinin de katılması gerektiğini belirtmiştir. Raporda kişi başına düşen vergi yükü ile toplam vergi yükü hesaplamaları da ayrıca yapılmıştır (Picharles, 1937, s.17-19).

1948 yılında yayınlanan Maliye Tetkik Kurulu Baş Raportörü Nazif Oker'e ait broşür bir sonraki vergi yükü çalışmasıdır. Bu çalışma, Türkiye'de sektörler itibariyle vergi yükü dağılışı üzerine yapılmıştır (Güven, 1968). Edizdoğan vd., (2010, s. 168), Türkiye'de vergi yükü konusunun 1950 yılından sonra yapıldığı fakat teoriden öteye geçemediği, yapılan çalışmaların bir vergi, vergi grubu ya da vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payının belirlenmesinden ileri gidemediğini ifade etmektedir. Türkiye'de ilk vergi yükü çalışmaları için literatürde 1930'lu yılların başları ve 1950 yılı sonrası olmak üzere iki farklı görüş bulunmaktadır. Literatürde tam bir fikir birliği olmasa da Türkiye için 1937 yılında Picharles tarafından hazırlanan rapor, Türkiye'de vergi yükü çalışmalarına ilk olarak 1930'lu yıllarda başlandığını göstermektedir (Edizdoğan, 2010; Erdem vd., 2012).

1.3. Vergi Yükü Çeşitleri

Maliye teorisi bakımından incelendiğinde vergi yükünün çeşitli anlamlarda kullanıldığı görülmektedir (Arsan, 1975, s. 9). Toplum ve mükellef perspektifinden bakılınca vergi, bir yük olarak görülmektedir. Bu yük, maddi nitelikli olabileceği gibi psikolojik nitelikli de olabilmektedir.

Vergi yükü türlerinden kişisel vergi yükü, objektif vergi yükü ve subjektif vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Objektif vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeyicisi olan mükellefin geliri, mükellefin geçindirmekle yükümlü olduğu kişiler gibi iktisadi durumların dikkate alınarak ölçüldüğü yükü ifade etmektedir. Subjektif vergi yükü ise, mükelleflerin gelirleri, özel durumları, zevk ve kişiliklerine göre değişiklik gösterebilen bireylerce hissedilen iktisadi ve psikolojik bir tazyik olarak ifade edilebilir (Arsan, 1975, s. 11-12). Bu bölümde maliye teorisinde vergi yükü olarak ele alınan ve kullanılacağı alana göre değişiklik gösteren vergi yükü kavramları objektif ve subjektif vergi yükü olmak üzere iki alt başlıkta açıklanmıştır.

1.3.1. Objektif Vergi Yükü

Objektif vergi yükü, verginin ölçülebilen kısmını ifade etmektedir. Bu nedenle matematiksel hesaplamalara konu edilebilmektedir. Objektif vergi yükü, ödenen verginin vergi ödeyen mükellefin gelir düzeyi ile bakmakla yükümlü olduğu kimselerin dikkate alınarak ölçülmesini ifade etmektedir (Arsan, 1975, s. 12). Başka bir ifade ile objektif vergi yükü belli bir dönemde ödenen vergi ile aynı dönemde elde edilen geliri baz aldığından sayısal bir değeri ifade etmektedir. Araştırmanın bu bölümünde değinilecek olan objektif vergi yükü çeşitleri; toplumsal vergi yükü, kişisel vergi yükü, sektörel vergi yükü ve bölgesel vergi yükü ana başlıklarından oluşmaktadır.

1.3.1.1. Toplam Vergi Yükü

Toplam (toplumsal) vergi yükü, milli hasılanın devlet hazinesine aktarılan payını göstermektedir (Arsan, 1975, s. 10; Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, 1977, s. 5). Toplam vergi yükü için farklı kaynaklarda toplum geliri için ele alınan ölçütün değişebildiği görülmektedir. Bishop (1958) toplam vergi yükünü, belirli bir dönemde elde edilen tüm vergilerin yine aynı dönemdeki GSMH'ya oranlarken OECD toplam vergi gelirlerini GSYİH'ya oranlamaktadır. Araştırmada da ülkeler arası toplumsal vergi yükü karşılaştırmalarında yararlanılan GSYİH ölçüt olarak alınmıştır. Buna göre toplumsal ya da toplam vergi yükü için oluşturulan formül aşağıdaki gibidir.

$$\textbf{Toplumsal Vergi Yükü} = \frac{\textbf{Vergi Gelirleri}}{\textbf{GSYİH}} \qquad \textbf{ya da;}$$

$$\textbf{Toplam Vergi Yükü} = \frac{\textbf{Ulusal Vergi Hasılatı}}{\textbf{GSYİH}}$$

Toplam vergi yükü değerinin büyüklüğünü vergi gelirleri toplamı ve GSYİH olmak üzere iki faktör etkilemektedir. Toplam vergi yükü hesaplamasında kullanılan vergi gelirleri kalemleri için OECD tarafından da kullanılan toplam vergi yükü hesabına dahil edilebilecek kalemlere aşağıda yer verilmiştir.

- Genel bütçe vergi gelirleri,
- Katma bütçeli idarelerin vergi gelirleri,
- Yerel yönetimlerin vergi, resim, harç ve benzeri gelirleri,

- Parafiskal gelirler (Sosyal güvenlik kurumları katılım payları),
- Vergiye benzer fon gelirleri.

Uluslararası karşılaştırmalara paralellik göstermesi açısından toplam vergi yükü formülünün payında genellikle bu gelir kalemlerine yer verildiği görülmektedir (Demir, 2013, s. 9). Bishop (1958), Mendoza vd., (1994), Koatsaa vd., (2021)'in yapmış oldukları vergi yükü çalışmaları, toplam vergi yükü çalışmalarına örnek gösterilebilmektedir. Türkiye'de vergilerle alakalı ilk tartışma genelde ödenen vergilerin çokluğu ile ilgilidir. Gerek medyada gerekse de sosyal medyada yapılan açıklamalar ve haberlerde vergi yükünün yoğunluğu, vergilerin fazlalığı, gibi yorumlara sıklıkla rastlanmaktadır.

Diğer bir deyişle mükellefler vergi yükünün ağırlığından sıklıkla şikayet ederler ve vergi yükünün ağırlığını vergiye karşı gönülsüzlüklerinin temel nedenlerinden biri olarak görürler. Ancak OECD ülkeleri arasında sanılanın aksine Türkiye'de toplam vergi yükü yüksek değildir. OECD'nin en son açıklanan verilerine göre; 2021 yılında Türkiye'de GSYİH içerisinde vergilerin payı %22.8'dir. Bu oran 2021 yılı OECD ülke ortalaması olan %34.1'in oldukça altındadır. Ayrıca OECD ülkeleri arasında da %46.9 ile Danimarka, %45.1 ile Fransa ve %43.5 ile Avusturya vergi yükü yüksekliği bakımından ilk üç sıradadır.

1.3.1.2. Kişisel Vergi Yükü

Kişisel vergi yükü, bir kişinin belirli bir dönemde ödediği vergiler toplamının aynı dönemde elde ettiği toplam gelirine oranını ifade etmektedir (Yuluğ, 1977, s. 173). Kişisel (bireysel) vergi yükü, hem objektif hem de subjektif vergi yükü olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktadır (Demir, 2013, s. 11; Pehlivan, 2016, s. 158; Erdem vd., 2017, s. 230).

Objektif kişisel vergi yükü, ödenen verginin vergi mükellefinin geliri ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler gibi durumların dikkate alınarak ölçülmesini ifade ederken subjektif kişisel vergi yükü, kişilerin geliri, özel durumları, zevkleri ve kişilik yapılarını da kapsayan kişiler tarafından hissedilen iktisadi ve psikolojik tazyik olarak tanımlanabilir. Subjektif vergi yükü, mükellefin vergi ödemesi nedeniyle harcanabilir gelirinde azalmaya neden olduğu fedakarlık veya refah

kaybının mükellefçe bilinme derecesine bağlıdır (Arsan, 1975, s. 10-12). Kişisel vergi yükü aşağıdaki gibi formüle edilebilmektedir (Demir, 2013, s. 11).

Kişisel Vergi Yükü = Kişinin Ödediği Toplam Vergiler / Kişinin Toplam Geliri

Kişisel vergi yükü de kendi arasında brüt vergi yükü, net vergi yükü ve gerçek vergi yükü olarak üçe ayrılarak incelenebilmektedir (Şen & Sağbaş, 2017, s.296).

1.3.1.2.1. Brüt Vergi Yükü

Brüt vergi yükü, kişinin gelirinden devlet hazinesine aktarılan payın belirlenmesinde, devlet tarafından sunulan hizmetlerden kişilerin elde ettiği faydanın ilave edilmeden hesaplanmasını ifade etmektedir (Demir, 2013, s. 13). Kısaca ifade etmek gerekirse, brüt vergi yükü hesabında, devletçe özel ekonomilere karşılıksız yapılan nakdi yardım tutarları (negatif vergi) dikkate alınmamaktadır (Edizdoğan vd., 2010, s. 173). Bu nedenle brüt vergi yükü, bireysel objektif vergi yükü olarak da ifade edilebilmektedir (Demir, 2013, s. 13).

1.3.1.2.2. Net Vergi Yükü

Net (safi) vergi yüküne, kişinin ödediği vergilerden kamu hizmetlerinden sağladığı yararlar ile mali yardımlar toplamının çıkarılması suretiyle bulunan net tutarın kişinin gelirine oranlanması yoluyla ulaşılmaktadır (Edizdoğan vd., 2010, s. 173). Net vergi yükü hem kişisel hem de toplam net vergi yükü olarak iki şekilde formüle edilebilmektedir (Demir, 2013, s. 14). Bu formüllerden kişisel net vergi yüküne ait formüller ile toplam net vergi yüküne ait formüller farklı kaynaklardan derlenerek aşağıda ayrı ayrı gösterilmiştir (Demir, 2013, s. 14; Erdem vd., 2017, s. 233; Pehlivan, 2016, s. 159).

Kişisel Net Vergi Yükü = (Ödenen Toplam Vergi) - (Sağlanan Kamusal Fayda / Toplam Gelir ya da
Kişisel Net Vergi Yükü = Ödenen Vergiler-Yar. Kamu Hiz.Bed. / Kişinin Toplam Geliri veya
Toplam Net Vergi Yükü = Öd.Vergi-(Hizme.Sağl.Fayda+Mali Transferler) / Gelir

1.3.1.2.3. Gerçek Vergi Yükü

Gerçek vergi yükü, bir kişinin ödediği vergi miktarı ile yansıma nedeniyle üzerine düşen vergi miktarının toplamından, yararlandığı kamu hizmet bedeli ve başkalarına yansıttığı vergiler toplamının çıkarılmasıyla oluşan vergi miktarının kişinin gelirine oranlanması (Pehlivan, 2016, s. 159) şeklinde ifade edilebilmektedir. Bu manada, vergi yükü ile ilgili kavramların en kapsamlısı ve verginin çeşitli etkilerini de kapsayan geniş bir kavram olduğu söylenebilir (Demir, 2013, s. 14). Gerçek vergi yükü formülü aşağıdaki gibidir.

$$\textbf{Gerçek Vergi Yükü} = \frac{(\text{Ödenen Vergi}) - (\text{Yararlanılan Kamu Hizmet Bedeli}) + (\text{Yansıyan Vergi}) + (\text{Yansıtılan Vergi})}{\text{Gelir}}$$

Gerçek vergi yükü formülden de anlaşılacağı üzere, net vergi yükünün üzerine vergi yansımalarının etkilerinin de dikkate alındığı yükü ifade etmektedir. Nasıl ki kişi kendi ödediği vergiyi başkasına yansıtabileceği gibi başkaları tarafından ödenen vergiler de kişinin kendisine yansıtılabilmektedir. Kişiye yansıyan vergiler yükü artırırken, kişinin yansıttığı vergiler yükü azaltmaktadır (Erdem vd., 2017, s. 234). Vergi yükü çalışmalarında gerçek vergi yükünün sağlanan kamusal faydanın net olarak ölçülebilmesinin imkansız olmasından dolayı doğru olarak hesaplanabilmesinin de mümkün olmadığı görüşü mevcuttur (Arsan, 1975, s. 14; Demir, 2013, s. 15). Çalışmada gerçek vergi yükü hesabında yararlanılan kamu hizmet bedeli bu nedenle tahmin dışı bırakılarak hesaplamaya gidilmiştir.

1.3.1.3. Sektörel Vergi Yükü

Sektörel vergi yükü, belli bir sektörün ödediği vergiler ile o sektörün milli gelire oranlanmasını ifade etmektedir (Erdem vd., 2017, s. 233; Edizdoğan vd., 2010, s. 172; Pehlivan, 2016, s. 161). Sektörel vergi yükünü formülü aşağıdaki gibidir.

$$\textbf{Sektörel Vergi Yükü} = \frac{\text{Sektörün Ödediği Toplam Vergi Miktarı}}{\text{Sektörün GSYİH}}$$

Sektörel vergi yükü, farklı sektörlerin ödedikleri vergilerin yine bu sektörlerin GSYİH içindeki paylarına oranlanması yoluyla her sektör için ayrı ayrı hesaplama yapılmasına olanak sağlamaktadır.

1.3.1.4. Bölgesel Vergi Yükü

Bölgesel vergi yükü, belli bir dönemde bir bölgenin ödediği vergilerin aynı dönemde o bölgenin toplam gelirine oranlanması (Xı & Xu, 2016, s. 395; Erdem vd., 2017, s. 233; Demir, 2013, s. 15) şeklinde ifade edilebilmektedir. Vergi ile gelir arasındaki ilişkilerin iktisadi, sosyal, coğrafi yapılarına göre homojen özelliklerine göre belirlenen bölgeler arasında da yapılabilmektedir. Bölgesel vergi yükü hesaplamaları, bölgeler arasındaki vergi yükü dengesizliklerinin ortaya çıkarılmasını sağlarken maliye politikası düzenlemeleri için mali dengeleme (tevzin) bakımından da öneme sahiptir (Edizdoğan, 2010, s.172). Bölgelerin vergi yüklerinin karşılaştırılması bakımından bölgesel vergi yükü hesabı için, bölgenin ödediği toplam vergi/bölgenin toplam gelirine oranlanmasının uygun olacağı ifade edilmektedir (Demir, 2013, s.16; Xı & Xu, 2016, s.395).

$$\textbf{Bölgesel Vergi Yükü} = \frac{\text{Belirli Dönemdeki Bölgenin Vergi Gelirleri}}{\text{Belirli Dönemdeki Bölgenin GSYİH}}$$

Bölgesel vergi yükü hesaplaması için oluşturulan formül yukarıdaki gibidir.

1.3.2. Subjektif Vergi Yükü (Vergi Tazyiki/Vergi Baskısı)

Subjektif vergi yükünün tanımı ile ilgili tam bir fikir birliği olmamakla birlikte literatürde vergi baskısı (tax pressure), vergi tedirginliği (tax anxiety) (Akdoğan, 2017, s. 201), vergi tazyiki (tax pressure) (Şen & Sağbaş, 2017, s. 298) gibi kavramlar ile adlandırıldığı görülmektedir. Subjektif vergi yükü maliye literatüründe, mükelleflerin vergi ödemek zorunda kalmasından dolayı psikolojik olarak hissettiği isteksizlik ve olumsuzluk hali (Erdem vd., 2017, s. 230), mükelleflerin vergi ödemesinden dolayı üzerlerinde hissettiği psikolojik baskı ya da tazyik (Şen & Sağbaş, 2017, s. 298) olarak ifade edilmektedir.

Maliye literatüründe subjektif vergi yükünün, mükellefler üzerinde psikolojik bir baskı oluşturduğundan yalnızca gerçek kişilerin hissedebileceği bir yük (duygu (fedakarlık/refah kaybı) olduğu bu nedenle de ölçülemeyeceği ifade edilmektedir (Erdem vd., 20017, s. 230-231; Beşel, 2017, s. 11; Şen & Sağbaş, 2017, s. 298).

Fakat günümüzde subjektif vergi yükünün de ölçülebileceğini gösteren ve literatüre katkı sunan çalışmalara da rastlanmaktadır (Demir, 2013; Oishi vd., 2012).

Vergi tazyiki olarak da isimlendirilen subjektif vergi yükü, kişisel, sosyal ve psikolojik faktörlerden dolayı bireyin vergi ödeme sonrasında hissettiği psikolojik baskı olarak ifade edilebilmektedir. Objektif vergi yüküne göre hesaplanabilmesi çok daha zor ve karmaşıktır çünkü, bireyin subjektif vergi yükünü hissetme derecesi vergiyi algılama seviyesine göre değişiklik gösterebilmektedir. Bireyin geliri, özel durumu, zevk ve tercihleri ölçüsünde değişiklik gösterebilen subjektif vergi yükü, bireylerin hissettiği iktisadi ve psikolojik baskıyı ifade etmektedir (Aktan & Çoban, 2006, s. 140-141).

Subjektif vergi yükü, bireyin vergi ödemesi nedeniyle harcanabilir gelirinde meydana gelen azalmanın neden olduğu refah kaybı ve fedakarlığın hissedilme derecesine bağlıdır ve bireyden bireye farklılıklar göstermektedir (Aktan & Çoban, 2006, s. 141). Başka bir ifadeyle aynı ekonomik şartlara sahip bireylerin eşit objektif vergi yüküne (yatay eşitlik) tabi olsalar bile hissettikleri vergi tazyiki farklılık gösterebilmektedir. Çünkü, bireyler, subjektif vergi yükünü algı derecelerine göre farklı ağırlıklarda hissetmektedir (Çiçek, 2006, s. 53).

Subjektif vergi yükünde bir diğer önemli konu da vergi mükelleflerinin vergi mevzuatı gereği üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmek için katlandığı maliyetlerdir. Bu maliyetlere uyum maliyetleri denmekte ve (compliance costs) bu yükümlülüklerin vergi sistemine uyum maliyetleri (Godwin, 1978, s. 389) olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükellefi kapsamındaki farklılıklar, uygunluk maliyetleri vergi mükellefleri arasında eşit dağıtılmadığından ortalama maliyetleri etkileyebilmektedir (Eichfelder & Vaillancourt, 2014, s. 10). Bu nedenle uyum maliyetleri üzerine yapılan birçok çalışmada bu maliyetlerin subjektif vergi yükü hesabında dikkate alınması gerekliliği üzerinde durulmaktadır. Bu çalışmalardan Aktan, Çoban (2006)'da uyum maliyetlerini, yükümlünün vergi idaresinde kaybettiği zamanın, vergi idaresinde karşılaştığı muamelenin ve bunlar gibi birçok etkenin subjektif vergi yükünün şekillenmesinde etkili olduğunu ifade etmektedirler (Aktan & Çoban, 2006, s. 141).

Pope (2002, s. 273-274), vergi uyum maliyetlerini, ekonomik ve ekonomik olmayan maliyetler olarak iki sınıfta incelemiştir. Ekonomik maliyetleri; işletmenin kuruluşu, vergi aracıları, muhasebeciler, avukatlar ve diğer danışmanların mesleki ücretleri, posta ücreti, telefon görüşmeleri, bilgisayar yazılımı için parasal maliyetler olarak belirtmiştir. Ayrıca, profesyonel danışmanlar için gerekli bilgi hazırlamak vergi idaresi ile uğraşmak, vergi beyannamelerini mükellefin kendisinin tamamlamasına ilişkin zaman maliyetlerini de eklemiştir. Ekonomik olmayan maliyetleri ise bir vergiye uyum, vergi denetimi gibi vergisel faaliyetlerden kaynaklanan psikolojik stres ve kaygı maliyetleri olarak belirtmiştir.

1.4. Vergi Yükünün Önemi

Sosyal devlet anlayışına geçilmesi ile birlikte vergi yükü kavramı önem kazanmaya başlamış ve makro düzeyde incelemelere konu edilmiştir. Vergi yükünü etkileyen faktörlerin yanı sıra vergi yükünün etkilediği faktörler de bulunmaktadır. Vergi yükünün önem kazanmasının nedenlerini dört başlık altında toplayan Edizdoğan vd. (2010, s. 169-170)'e göre, vergi yükünün önemini aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

- Vergi gelirlerinde artış
- Maliye politikasının etkin bir araç olarak kullanılması
- Yeni vergi ihdası için gerekçe sunma
- Vergi yükü hesap ve karşılaştırmalarının iktisadi ve siyasi nedenlerle büyük önem kazanmasıdır.

Uygun ve Kasa (2017, s. 30)'a göre ise, vergi yükünün önemi aşağıdaki gibidir.

- Mükelleflerin yüklendiği vergi yükünün tespiti,
- Ekonomik gelişme sağlanması,
- Gelir dağılımında adalet,
- Yatırıma ayrılan payın arttırılması,
- Ekonomik istikrarın sağlanması gibi makroekonomik hedeflerin tespiti şeklindedir.

Bir ülkenin içinde bulunduğu iktisadi şartların vergi politikalarına yön verici özellikte olması nedeniyle vergi değişiklikleri, vergi artırımı ya da vergilerin kimler üzerinde kaldığının ve bunun sonucunda doğabilecek etkilerin bilinmesi zaruridir.

Vergi sisteminin gerçek durumunun bilinmemesi yapılacak politikaların etkinliği açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle öncelikle ekonomilerin içinde bulundukları şartlara göre hedef belirlemeleri ve bu hedefler doğrultusunda uygun vergi politikalarının takip edilmesi gerekir (Arsan, 1975, s. 7).

1.5. Bölüm Özeti

Vergi yükünün, mali terminolojide hesaplanabilirliğinin kolay olmasından dolayı genellikle objektif vergi yükü olarak ele alındığı görülmektedir. Objektif vergi yükü, ödenen vergiler ile gelir düzeyi ilişkisini ifade ederken hesaplanamayacağından üzerinde neredeyse çalışılmayan subjektif vergi yükü ise, mükelleflerin vergisel işlemler ve sorunları göz önünde tutarak tavır ve davranışlarına yön vermelerini ifade etmektedir. Vergi yükü ile ilgili ilk çalışmalar İngiltere'de başlamıştır. İlk vergi yükü çalışmalarının İngiltere'de başlamasının temel nedeni İngiltere'nin içinde bulunduğu dönemin ekonomik zorluklarından kaynaklanmaktadır. Daha sonra ABD ve diğer ülkeler de vergi yükü çalışmalarına önem verilmiş ve önemli maliyeciler birçok çalışma ile katkıda bulunmuşlardır.

Vergi yükü, vergi gelirlerini artırmak, mükelleflerin yüklendiği vergi yükünü tespit etmek, yeni vergi ihdası için gerekçe sunmak ve bunun gibi birçok önemi içinde barındırmasından dolayı giderek önem kazanmaya başlamıştır. Vergi yükü kavramı, objektif ve subjektif vergi yükü olarak iki sınıfa ayrılırken objektif vergi yükü, toplumsal, kişisel (brüt, net, gerçek), sektörel ve bölgesel olmak üzere dört ayrı sınıfta incelenebilmektedir. Bu vergi yükü çeşitlerini aşağıdaki şekilde tanımlamak mümkündür. Toplumsal vergi yükü, milli gelirin hangi oranda devlet hazinesine aktarıldığını ifade ederken kişisel vergi yükü, bir kişinin belirli bir dönemde ödediği vergilerin toplamının aynı dönemde elde ettiği toplam gelirine oranını ifade etmektedir.

Kişisel vergi yükü ise kendi içinde brüt, net ve gerçek olarak üçe ayrılmaktadır. Brüt vergi yükü, kişinin belli bir dönemde (yılda) ödediği verginin yine o dönemde elde ettiği gelirine oranını ifade etmektedir. İkincisi olan net vergi yükü, kişinin ödediği vergilerden kamu hizmetlerinden sağladığı yararlar ile mali yardımlar toplamının çıkarılmasıyla bulunan net tutarın kişinin gelirine oranlanmasını ifade etmektedir. Gerçek vergi yükü ise, bir kişinin ödediği vergi miktarı ile yansıma nedeniyle üzerine düşen vergi miktarının toplamından,

yararlandığı kamu hizmet bedeli ve başkalarına yansıttığı vergiler toplamının çıkarılmasıyla oluşan vergi miktarının kişinin gelirine oranlanması şeklinde ifade edilebilmektedir.

Vergi yükü çalışmaları; mükelleflerin yüklendiği vergi yükünün tespiti, maliye politikasının etkin bir araç olarak kullanılması, ekonomik gelişme ve gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi birçok alan için oldukça önemlidir.

2.VERGİ YÜKÜ UNSURLARI

Literatür incelemesinde, vergi yükü unsurlarının objektif ve subjektif unsurlar olarak sınıfa tabi tutulmadan karışık olarak ele alındığı ya da demografik unsurlar, ekonomik yapıdan ve siyasi yapıdan kaynaklanan unsurlar şeklinde sınıflandırıldığı görülmektedir. Demografik unsurlar; cinsiyet, yaş, eğitim ve öğretim düzeyi, medeni durum, gelir düzeyi, meslek, ırk, mükellefiyetin bulunduğu yer olarak sınıflandırılarak ele alınmıştır. Ekonomik yapıdan kaynaklanan unsurlar; ülkenin genel ekonomik durumu, şeffaflık algısı (Demir, 2016) kamu yatırımları, kamu harcamaları algısı, kişi başına düşen gelir, serbest muhasebeci mali müşavir ücretleri, uyum maliyetleri olarak sınıflandırılmıştır. Siyasi yapıdan kaynaklanan unsurlar ise; devlete duyulan güven ve siyasal iktidar olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmıştır (Bedir vd., 2016, s. 54-55).

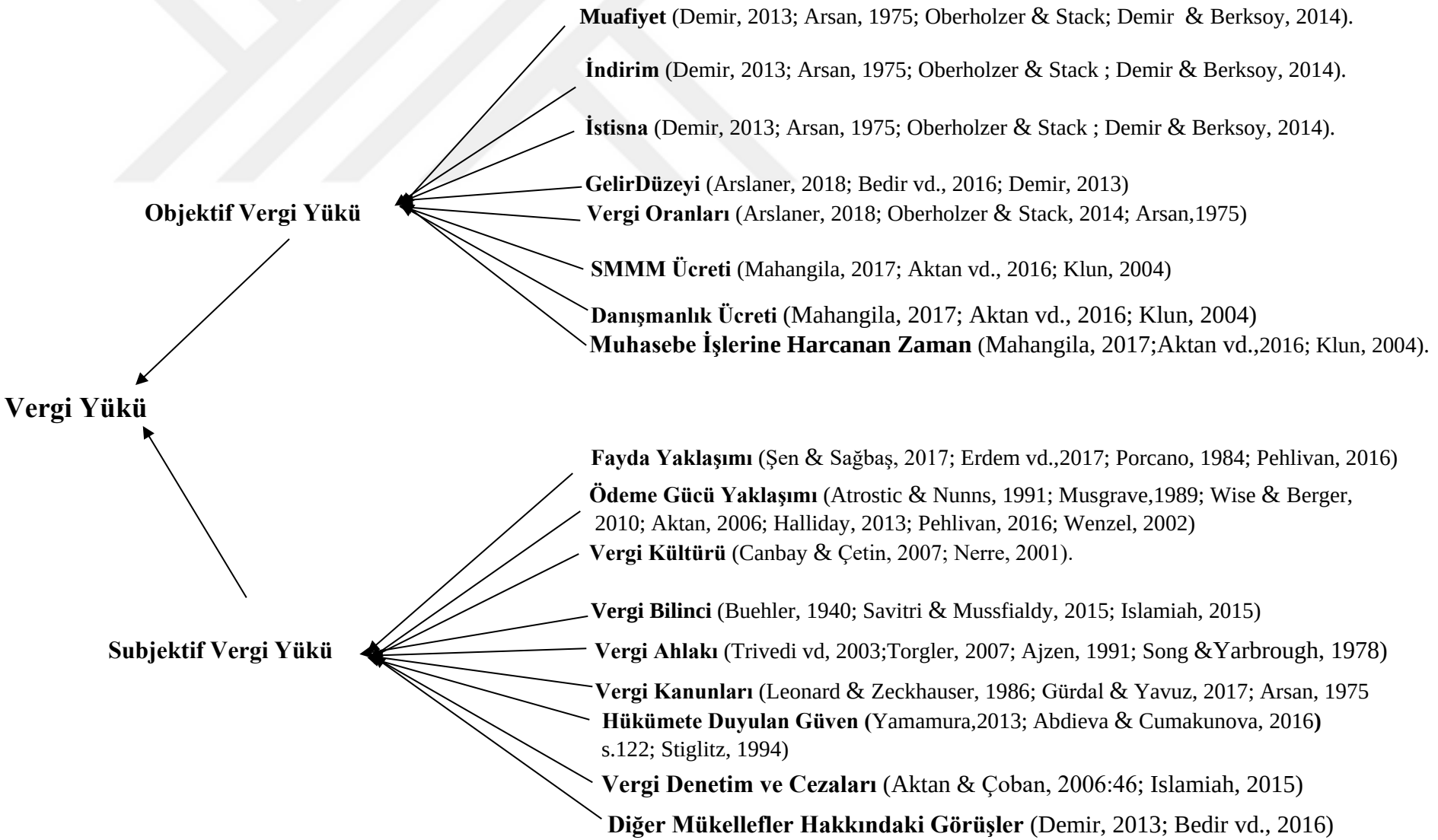
Daha önce de ifade edildiği gibi vergi yükü unsurlarının herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmadığı çalışmalarda birçok unsurun teorik olarak vergi yükü ile ilişkilendirildiği görülmektedir. Teoride, kamu mallarının karşılığı olma (Pehlivan, 2016, s. 151), vergi adaleti, vergi takozu, vergi kanunları (Koç & Dağlı, 2007, s. 35) vergi oranları, muafiyet, indirim ve istisna (Demir, 2013, s. 75-79), kişi başına düşen gelir (Arslaner, 2018) bu unsurlar arasında sayılabilmektedir. Yine vergi kaçakçılığı, muafiyet, indirim (Arsan, 1975, s. 127; Oberholzer & Stack, 2014; Demir & Berksoy, 2014), vergi afları, enflasyon, gelir düzeyi, vergi ödeme zamanı, mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki görüşleri (Bedir vd., 2016, s. 47-50) de teoride geçen unsurlardandır. Vergi bilinci, vergi ahlakı kamu harcamalarının algılanma şekli, subjektif vergi yükü, mükellefiyet süresi, eğitim seviyesi, verginin türü, vergi bilinç düzeyi, vatandaşlık bilinci ve geleneklere bağlılık, personel yapısı ve vergi dairelerinde halkla ilişkiler, vergi denetim ve cezaları da (Demir, 2013; Demir, 2016; Bedir vd., 2016, s. 50-52) teoride ortaya konan diğer unsurlardandır.

Çalışmanın metodolojik kısmı için maliye literatürü incelemesi yapılmış olup vergi yükü unsurları ile ilgili yapılan bu literatür incelemesinden vergi yükü unsurlarının, objektif ve subjektif unsurlar olarak sınıfa tabi tutulmadan karışık şekilde ele alındığı görülmüştür. Bu çalışmada vergi yükü unsurları, vergi yükünün

matematiksel olarak ölçülebilme ve matematiksel olarak ölçülememe yeteneğine göre objektif unsurlar ve subjektif unsurlar olarak tasniflenerek ele alınmıştır.

Çalışmada vergi yükü unsurları için ilk oluşturulan model (Şekil 2.1) maliye literatüründe çoğunlukla değinilen yukarıdaki unsurlardan oluşmaktadır. Model 1 için oluşturulan objektif vergi yükü unsurları; muafiyet, indirim, istisna, kişi başına düşen gelir, vergi oranları, SMMM ücretleri, danışmanlık ücretleri, vergisel işlemlere ayrılan zamandan oluşmaktadır. Subjektif vergi yükü unsurları ise fayda yaklaşımı, ödeme gücü yaklaşımı, vergi kültürü, vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi kanunları, vergi afları, hükümete duyulan güven, vergi denetim ve cezalarıdır.

Şekil 2.1: Objektif ve Subjektif Unsurlar (Literatür)



Şekil yazar tarafından oluşturulmuştur.

Literatür incelemesi sonucu birbirleri ile ilişkileri de göz önünde bulundurulan unsurlar objektif ve subjektif vergi yükü unsurları olarak sınıflandırılmış ve bu yeni modele Şekil 2.1'de yer verilmiştir. Bu model araştırma için revize edilmiş ve gelir düzeyi, vergi harcamaları, uyum maliyetleri ve ödenecek vergi objektif vergi yükü unsurları olarak ele alınmıştır. Kamu mallarının karşılığı olma, vergi adaleti, vergi uyumu, vergi mevzuatının değiştirilme sıklığı, hükümete duyulan güven ve risk algısı ise subjektif vergi yükü unsurları olarak olarak ele alınmıştır.

2.1. Objektif Vergi Yükü Unsurları

Vergi yükü ile ilgili yapılan çalışmalarda objektif ve subjektif unsurlar farklı şekillerde ele alınmıştır. Bu araştırmada, objektif vergi yükü unsurları; gelir düzeyi (income level), vergi harcamaları (tax expenditures), uyum maliyetleri (compliance costs) ve ödenecek vergiden (tax payable) oluşmaktadır.

Gelir düzeyi (income level), vergi yükü için en önemli ölçüttür. Kabaca ödenen verginin gelire oranlanması sonucu elde edilen vergi yükü gelirin kişisel, sektörel, bölgesel ya da toplumsal olmasına göre farklı vergi yüklerinin ölçülmesini sağlamaktadır. Objektif vergi yükü çalışmaları sayesinde bireylerin, sektörlerin, bölgelerin ve toplumların üzerine düşen yük ölçülebilmekte ve böylece gelirlerinden ne kadarını devlete transfer ettikleri matematiksel olarak ortaya konabilmektedir.

Vergi harcamaları (tax expenditures), devletin ödenmesi gereken vergiden vazgeçmesi ya da verginin azalmasını ifade ettiğinden ve bu bağlamda mükellefler üzerindeki vergi yükünün azalmasına neden olduğundan objektif vergi yükü ölçümlerinde dikkate alınması gereken objektif vergi yükü unsuru olarak ele alınmaktadır.

Objektif unsurlar olarak ele alınan *uyum maliyetleri (compliance costs),* vergisel işlemlerin yürütülebilmesi için serbest muhasebeci mali müşavirlere, avukatlara yapılan ödemeler ile vergisel işlemleri yerine getirmek için harcanan zamanın da mükellefler açısından bir yük oluşturması nedeniyle bu unsura da yer verilmiştir. Bu unsurlara aşağıda ayrıntılı şekilde yer verilmiştir.

Son olarak ele alınacak objektif vergi yükü unsuru olan *ödenecek vergi (tax payable)* ise; bir bireyin, şirketin devlete borçlu olduğu para miktarıdır. Ödenecek vergi, cari borç olup tahakkuk ettirilen giderlerdir ve ödenmesinin cebri olduğu kanunlarla belirlenmiştir (https://www.bdc.ca/en). Vergilerin cebri ödemeler olması nedeniyle bireyler/mükellefler üzerinde bir yük oluşturduğu söylenebilir.

2.1.1. Gelir Düzeyi

Gelir, 4783 sayılı kanun ile değiştirilmiş ve GVK'nın 1.maddesinde; "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır" (GVK. md.1) şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme vergilendirilebilir gelir kapsamına girmeyen gelirleri de kapsadığından uygulamada belirsizliklere neden olabilmektedir. Araştırmanın kapsamı çerçevesinde GVK'nın 2.maddesinde sayılan gelir unsurları olarak düzenlenen yedi unsurdan beş unsura yer verilerek bu belirsizliklerin önüne geçilmiştir. Gelir, tüm objektif vergi yükü ölçümlerinde kullanılan başlıca ölçüttür.

Gelir dağılımı vasıtasıyla vergiler, kaynak dağılımını etkileyebilmektedir. Gelir dağılımının bozulması kaynak dağılımında da bozulmaya neden olacaktır. Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisinin en önemli nedeni vergilerin yansıtılıp yansıtılamadığıdır. Nitekim, ileriye yansıma vergi yükünü tüketiciye yüklerken geriye yansıma ise vergi yükünü üretim faktörleri üzerine yüklemektedir (Korkmaz, 1998, s. 122). Vergi yükünün kimin üzerinde kalacağının belirlenmesi açısından gelir dağılımının etkisi önemlidir.

Objektif vergi yükü, ödenen vergi ile gelirin bir fonksiyonu olduğundan ve bu ölçütlerin de matematiksel olarak ifade edilebilir olmasından dolayı objektif unsur olarak alınması gereken en önemli ölçüt gelirdir. Toplumsal, bölgesel, sektörel, kişisel tüm vergi yükü hesaplarında gelir ve ödenen vergi en önemli iki ölçüt olmakla birlikte ulaşılmak istenen vergi yüküne göre bu ölçütler değişebilmektedir.

Bireysel Vergi Yükü: *Kişinin ödediği vergi/Kişinin geliri* şeklinde ifade edilebilirken, ***Toplumsal Vergi Yükü:*** *Vergi Gelirleri/GSYİH* şeklinde ifade edilebilmektedir *(*Pehlivan, 2016, s. 158-159). Formülden de görüleceği üzere, bireysel vergi yükünde bireyin geliri ile bireyin ödediği vergi dikkate alınırken,

toplumsal vergi yükünde ise, toplumun vergi gelirleri ile ülkenin geliri dikkate alınmaktadır.

Artan oranlı vergiler nedeniyle kişinin geliri arttıkça ödemesi gereken verginin de artması sonucu vergi uyumunda azalma görülebileceği gibi düşük gelirli kişinin vergi kaçırması sonucu vergi cezalarının fazlalığı vergiye uyumlarını artırıcı etkide bulunabilir. Bu durum ülkenin gelişmişlik düzeyi ile ilgili olup milli gelir düzeyi ve gelir dağılımına göre farklılaşabilmektedir (Bedir vd., 2016, s. 40).

Vergi, bireylerin gelirlerinde azalma yarattığından bireyler gelirlerinden önemli bir payı devlete transfer etmek istememekte ve bazı olumsuz davranışlar sergileyebilmektedirler. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi bu olumsuz davranışlar vergiye gönüllü uyumu bozucu şekilde etkilemektedir. Gelir düzeyinin bireylerin davranışları üzerinde etkili olduğu yapılan bir çok çalışma ile kanıtlanmıştır (Bedir vd., 2016, s. 112-113; Öztürk, 2019, s. 794,799; Yeniçeri, 2001, s. 282; Becker vd., 1987, s. 249; Alm vd.,1992, s. 110).

Düşük gelirlilerin gelir düzeyi arttıkça mükelleflerin vergi ile ilgili sorumlu oldukları ödevleri de artarak karmaşık bir hale gelmektedir. Düşük gelirli bir basit usul mükellefinin belirli olan kanuni sınırlarını aşması gerçek usulde vergilendirilmesine neden olacak bu durumda muhasebe işlemleri ve belge düzenine getirilen yükün artmasını gerektirecektir. Yani, bu mükellef için mali danışmanlık ve hukuk danışmanlığı hizmeti alma ihtiyacını ortaya çıkaracaktır (Yeniçeri, 2005, s. 282). Gelir düzeyi ile ilgili bir diğer önemli husus da vergilerin ödeme gücü ölçüsünde alınıp alınmaması hususudur. "*Ülkemizde gelir düzeyi yüksek olan bireylerden daha yüksek oranda, düşük olan bireylerden daha düşük oranda vergi alınmaktadır*" ifadesi ile ilgili görüşleri sorulan mükellefler, vergilerin ödeme gücü ilkesine göre alınmadığını düşünmektedir (Bedir vd., 2016, s. 112-113).

Literatürde, mükelleflerin gelirlerinin artmasının vergi ödeme istekleri ile ters orantılı olduğu yani gelir arttıkça vergi ödeme isteksizliğini (Öztürk, 2019, s. 794-799; Becker vd., 1987, s. 249; McGee & Tyler, 2006, s. 17) ve mükelleflerin gelirlerinin artması ile vergi kaçırmaya daha eğilimli olduğunu destekleyen çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmaların yanı sıra tam aksi olan yüksek gelirlilerin

vergi uyumunun daha yüksek olduğunu (Alm vd., 1992, s. 110) savunan çalışmalar da bulunmaktadır. Ayrıca, yüksek gelirliler, kamu harcamalarına daha fazla katkıda bulunduklarını düşünmekte dolayısıyla kamu harcamalarının daha etkin ve verimli şekilde harcanmasını da istemektedir (Yeniçeri, 2005, s. 282).

Türkiye'de yapılan gelir düzeyi ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çalışmalar, ülke çapında gelir grupları üzerinde vergi yükü hesaplamalarına aittir (Gürdal, 1994; Zenginobuz, 2006; Tuay & Güvenç, 2007; Demir, 2013; Bucak, 2020). Bu çalışmalardan Zenginobuz vd., (2006) zenginlik düzeylerine göre tüketim için ayrılan pay ile tüketim vergilerinin yükünü araştırmışlardır. Gelir düzeyi en düşük gelir grubunun tüketimleri üzerindeki vergi yükünü hane gelirlerinin %22,9'unu oluşturduğunu en yüksek gelir grubunun tüketimleri üzerindeki vergi yükünün ise hane gelirlerinin %12,6'sını oluşturduğunu bulmuşlardır. Bu bulguya göre, tüketim vergilerinin toplam vergiler içerisindeki payının yüksekliği dar gelirlilerin yüksek gelirlilere nazaran daha fazla vergi yükü altında kaldıklarını göstermektedir. Tuay & Güvenç (2007, s. 21) gelir düzeyi düşük olan mükellefin maddi sıkıntılar nedeniyle vergi kaçırmayı daha fazla seçebildiği ve yakalanması durumunda da karşılaşacağı cezai müeyyideyi bu maddi sıkıntısından dolayı göz ardı edebildiğinin altını çizmiştir.

Bireysel anlamda bireyin geçimini sağlayacak gelirinden geriye kalan miktar olan bireyin vergi kapasitesi yönünden bireyin gelir düzeyi oldukça önemlidir. Nitekim bireylerin vergi kapasitelerini aşan bir vergileme bireysel ve toplumsal olarak vergiye karşı tepkilere neden olabilmektedir (Demir, 2013, s. 72). Mükellef vergi ödeyebilecek düzeyde bir gelire sahip olduğunda ve devlete ödeyeceği vergi bu gelirinde önemli bir azalmaya neden olmadığında vergi yükü konusunda olumsuz bir algıya neden olmayacaktır.

Ücret geliri elde edenlerden yapılan yasal kesintiler gelirlerin azalmasına neden olurken ücret gelirlerinin tüketime dönüşmesi sonucunda gelirleri üzerindeki yükü de artırmaktadır. Bu durumda tüketim üzerinden alınan dolaylı vergiler, ücret gelirleri üzerinde mali yük oluşturmaktadır (Bucak, 2020, s. 32). Ücret gelirlileri genellikle gelirlerini tüketime ayırdıklarından tasarruf eğilimleri oldukça düşükken yüksek ücret geliri elde edenlerin az da olsa tasarrufa ayırma eğilimi vardır (Gürdal, 1994, s. 63). Bu anlamda gelir düzeylerine göre bireylerin önceliklerinin değiştiği

ve düşük gelirlilerin önceliğinin tüketim iken yüksek gelirlilerin önceliğinin ise tasarruf olduğu söylenebilmektedir.

2.1.2. Vergi Harcamaları

5018 sayılı Kanunun 18.md.'de vergi harcamaları; vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri olarak belirtilmektedir (md.18). Vergi harcamaları, devletin tahsil etmesi gereken bir vergi alacağından vergi kanunları ile tamamen ya da kısmen vazgeçmesidir. Bu vazgeçme, devlet hazinesine transfer olacak vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olmaktadır. Vergiyi hiç tahsil etmeme ya da eksik tahsil etme sonucunda ortaya çıkan durumun maliyetine hazine katlandığından vergi harcaması adı ile anılmaktadır. Vergi harcamalarını, muafiyet, istisna indirim vb. oluşturmaktadır (Yoruldu & Yoruldu, 2016, s. 56).

Pedük (2006, s. 29-30) ise OECD, Uluslararası Para Fonu (IMF), Gelirler Genel Müdürlüğü gibi kurumların Türk mali mevzuatı, ve birçok araştırmacının farklı şekilde ele aldığı vergi harcamaları tanımlarından yola çıkarak bir tanım geliştirmiştir. Bu tanıma göre vergi harcamaları, "*mali nitelik taşımayan ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlar için her mükellefe uygulanmayan sadece bazı özel şartlara haiz mükellef ve faaliyetleri desteklemek ve teşvik etmek gayesiyle, vergi sisteminin işleyişi bakımından olmazsa olmaz unsurlarını düzenleyen standart vergi yapısı hükümlerinden sapma gösteren ve olmamaları halinde verginin varlığı ve uygulanmasını engellemeyen ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri ile gerçekleştirilen vergi desteği şeklindeki kamu harcamasıdır."* Pedük (2006, s. 30-46) aynı zamanda vergi harcamalarının temel unsurlarını da dört başlık altında toplamış ve bu unsurlara ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlı vergi düzenlemeleri, bazı özel şartlara sahip mükellef ve faaliyetlere uygulanan vergi destekleri, standart vergi yapısından sapan ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri ve kamu harcamaları olmaları şeklinde yer vermiştir.

Vergi harcamaları, mükelleflerin ödemesi gereken verginin azalması ya da verginin tamamen ortadan kalkmasına neden olduğundan mükelleflerin yüklendikleri (objektif) vergi yükleri üzerinde hafifletici etkide bulunabilmektedir. Muafiyet, 5018 sayılı kanunda vazgeçilen gelirler olarak düzenlenmiştir. Bu harcamalardan muafiyet, vergi kanunları ile vergi ödemesi gereken gerçek yada

tüzel kişinin vergi kapsamı dışına çıkarılması iken istisna ise, vergi kanunları ile vergilendirilmesi gereken konunun vergi kapsamı dışına çıkarılması anlamına gelmektedir (Şen & Sağbaş, 2017, s. 250). Bu bağlamda esnaf muaflığında olduğu gibi muafiyet, vergi mükellefinin vergi dışında bırakılmasını istisna; vergi konusunun vergi dışında bırakılmasını ifade etmektedir. İndirim ise; vergi matrahını bulmak için hesaplanan indirimin brüt gelirden düşülmesi gerektiğini ifade etmektedir. Böylece, vergi matrahı tespit edilerek bu matrah üzerinden uygulanan vergi oranı ile ödenmesi gereken vergiye ulaşılmaktadır. İndirimler genellikle beyan üzerinde yapılmaktadır (Şen & Sağbaş, 2017, s. 250-251). Bu bağlamda, Türkiye'de uygulanan asgari geçim indirimi, indirimlere örnek gösterilebilmektedir.

Merkezi Yönetim Bütçesine eklenen ve vergi kanunları ile diğer kanunlarda ve uluslararası antlaşmalarda yer verilen muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamaların tümünün vergi harcamaları cetvelinde de bulunması gerekmektedir (Batırel, 2013, s. 15). Ülkeler, vergi harcamalarına (muafiyet, indirim ve istisna), sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için başvurmakta ve ülkeler arasında vergi rekabetine neden olmaktadır (Erdem, 2012, s. 96). Vergi harcamalarına, ödeme gücü düşük olanlara avantaj sağlamak amacıyla ekonomik nedenlerle başvurulabileceği gibi vergi adaleti sağlamaya yardımcı olmak amacı ile de başvurulabilmektedir.

Muafiyet, indirim ve sitisnalar, bireysel farklılıkları dikkate alan marjinal vergi oranlarını ifade etmekte de kullanılmaktadır. Bu bakımdan muafiyet, indirim ve istisnalar marjinal vergi oranlarının ve marjinal vergi yükünün ölçümünde kullanılmaktadır (Arsan, 1975, s. 107). Vergi adaletine daha yakın bir vergi sistemi tesisi için muafiyet, indirim ve istisnaların vergi adaletini zedeleyebileceğinden vergi harcamalarının uygulanmasına geniş yer verilmemesine dikkat edilmesi gerekir. Çünkü bu durum, vergi harcamalarından yararlanamayan mükelleflerin diğer mükelleflere göre üzerlerindeki vergi yükünü daha ağır hissetmelerine neden olabilmektedir.

Vergi harcamaları şeklinde de ifade edilebilen bu ayrıcalıklar, mükellef gruplarının ödemesi gereken vergi miktarını azaltarak vergi yüklerini düşürebilmektedir. Fakat, vergi yükünü uzun dönemde nasıl etkileyeceği, bu

ayrıcalıkların yapıldığı alanlara ve yapılış amaçlarına ulaşıp ulaşmamasına göre farklılık gösterebilmektedir (Muter vd., 1993, s. 187).

2.1.3. Uyum Maliyetleri

Vergi mevzuatına göre uyum maliyetleri olarak adlandırılabilen bu maliyetler, vergi sisteminin öngördüğü şartların yerine getirilmesinde mükelleflerin vergi yükümlülüğünün gerektirdiği maliyetlerden farklı maliyetleri içermektedir (Godwin, 1978, s.389). Başka bir ifade ile uyum maliyetleri; vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken harcadıkları kaynakların değeridir (Tran-Nam vd., 2000, s.229).

İşlem maliyetleri olarak da ele alınan uyum maliyetleri, mükellefler açısından vergi ödemesine ulaşmak için yapılması gereken (SMMM ödemeleri, danışmanlık ücreti, personel ücreti vs.) harcamaların toplamı olarak ifade edilmektedir (Aktan vd., 2006, s. 17). Uyum maliyetleri olarak ifade edilen bu harcamalar mükelleflerin, vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz etkilemekte ve bunun için vergi sisteminin basitleştirilmesi gerekmektedir. Uyum maliyetlerinin azaltılması vergi yükünün daha az hissedilmesine ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artmasını sağlayacaktır (Mahangila, 2017, s. 57). İyi bir vergi sistemi için mükellefler üzerine düşen bu maliyetlerin en az seviyede tutulması vergi sisteminin etkinliği açısından da önemlidir. Kısaca ifade etmek gerekirse yüksek uyum maliyetleri, ödenmesi gereken vergileri artırdığından mükelleflerin vergiyi gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir. Uyum maliyetleriyle artan yük ise vergilerin aşırı hissedilmesine neden olabilmektedir (Klun, 2004, s. 94).Bu nedenle uyum maliyetleri hem objektif hem de subjektif vergi yükü üzerinde etkili olan bir unsur olarak değerlendirilebilmektedir.

Mali süreç maliyetlerine eklenen uyum maliyetleri sayesinde vergi yükü daha da artmaktadır. Mükellefler, ödedikleri vergiler yanında verginin hesaplanabilmesi için bir takım maliyetlere de katlanmak zorunda kalmaktadır. Maliye literatürünün, vergi mükelleflerinin vergi sistemine uyum maliyetlerini ifade eden bu harcamaların nihai vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilediği ve bu nedenle mali analizlerde göz ardı edilmemesi gerektiği konusunda hemfikir olduğu söylenebilmektedir (Klun, 2004; Dzıemıanowıcz, 2017; Mahangila, 2017).

Literatürde uyum maliyetlerine genellikle işletmenin işletilmesi ile ilgili maliyetler olarak yer verilmektedir. Bu maliyetleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Vergi yükümlülükleri ile ilgili uygun bilgi edinme süresi ya da beyannamelerin tamamlanabilmesi için faturaların toplanması ve verilerin kaydedilmesi sırasında harcanan zaman (fırsat maliyeti),
- Profesyonel vergi danışmanlarına (serbest muhasebeci, mali müşavir vs.) ödenen uzmanlık maliyetleri,
- Bilgisayar yazılımı, posta ücreti, seyahat vb. maliyetlerinden oluşmaktadır (Evans, 2007, s. 451; Aktan vd., 2016, s. 17).

Yukarıda sayılan bu maliyetler dışında mükelleflerin, vergi yükümlülüklerine uymaya çalışırken stres, endişe ve hayal kırıklığına da uğrayabildiklerini fakat bu alanda araştırmalar yapılmakla birlikte henüz bu psikolojik maliyetleri başarılı bir şekilde ölçebilmiş bir çalışma olmadığı ifade edilebilmektedir (Evans, 2007, s. 451; Aktan vd., 2016, s. 17). Buna göre uyum maliyetleri, mükellefler için bu işlem maliyetleri; donanım maliyetleri, personel maliyetleri, zaman (fırsat) maliyeti ve rüşvet maliyeti olarak dört sınıf altında toplanabilmektedir. Donanım maliyetleri; vergi ile işlemlerin yapılabilmesi için gerekli olan ofis giderleri, personel maliyetleri; şirkette işe alınan muhasebeci, hukukçu, danışman vs. ya da şirket dışından sağlanan danışmanlık hizmeti için ödenen ücretler olarak sınıflandırılabilmektedir. Zaman (fırsat) maliyeti; SMMM'in vergisel işlemlerin yapıldığı zaman içerisinde yapabileceği daha verimli mali faaliyetler ve rüşvet maliyeti ise; bürokrasi ve kırtasiyecilik ile uğraşmamak için kamu görevlilerine verilen rüşvetler ile vergi ayrıcalıklarından yararlanmak için verilen rüşvetler vb. olarak sınıflandırılabilmektedir.

2.1.4. Ödenecek Vergi

Vergi yükünün göstergelerinden olan ödenecek verginin, yüklenilen vergi miktarını göstermesi, bu vergi miktarının devletin hazinesine girmesi, mükellef gelirlerinde azalmaya neden olması nedeniyle objektif vergi yükü üzerindeki en etkili unsurdur (Daşdemir, 2019, s. 66; Mustafayev, 2019, s. 8).

Vergi yükünün, gelir ile gelir içinden devlet hazinesine transfer edilen vergiyi nitelemesi nedeniyle bu gelirden devlete transfer edilen payın miktarı ya da oranı oldukça önemlidir. Vergi yükü belirlenirken yürürlükte olan vergi kanunları (www.investopedia.com) ile düzenlenen tarife uygulamasının yanı sıra vergi sisteminden kaynaklanan farklılıkların da (muafiyet, indirim, istisna vb.) dikkate alınması sonucu ödenecek vergiye ulaşılmaktadır.

Uluslararası vergi yükü karşılaştırmalarında farklı vergi oranı göstergelerinden yararlanıldığı görülmektedir (Algan & Gedik, 2011, s. 287). Vergi yükü ölçütü olarak kullanılan bu vergi oranlarını OECD (2000) aşağıdaki şekilde dört sınıfta toplamıştır (OECD, 2000, s. 7-10).

- Yasal Vergi Oranı (Nominal Tax Rates)
- Ödenen Vergi/GSYİH (Tax-To-GDP Ratios)
- Ortalama Vergi Oranı (Average Tax Rates)
- Marjinal Efektif Vergi Oranı (Marginal Effective Tax Rates)

Yasal Vergi Oranı; Türkiye'de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nun) 103.maddesinin birinci fıkrasında gelir üzerinden alınacak olan vergilere ait tarife ile gelir dilimleri ve bu gelir dilimlerine uygulanacak vergi oranları düzenlenmiştir (GVK, m.103/1).

Vergi yükü çalışmalarında, yasal vergi oranlarının kullanılması, vergi matrahının göz ardı edildiğini göstermektedir. Yasal vergi oranları, bazı gelir bileşenlerinin muaf tutulması, birçok OECD ülkesinde farklı gelir kaynaklarına uygulanan yasal vergi oranlarının farklı olması, çoğu OECD ülkelerinde sosyal güvenlik katkılarının vergilendirilirken diğerlerinde vergilendirilmemesi bu oranın vergi yükü çalışmalarında eksik kalmasına neden olmaktadır (Volkerink vd., 2001, s. 4). Bu eksiklik de vergi yükü ile ilgili doğru bilgi elde edilememesi sorununa yol açmaktadır (Giray, 2005, s. 95; Immervoll, 2002, s. 3).

Vergi yükü ile ilgili başvurulan bir diğer gösterge olan ödenen vergi/GSYİH oranına, hesaplama kolaylığından sık sık başvurulduğu görülmektedir. Fakat bu göstergenin eksiklikleri nedeniyle (nüfus, sanayileşme, dış ticaret, teknoloji vb.) vergi yükü ile ilgili yeterli düzeyde bilgi sunmamaktadır (Algan & Gedik, 2011, s. 290). Bu oran ile uluslararası karşılaştırmalar yapılırken dikkat edilmesi gereken en

önemli husus, ülkelerin aynı nitelikte verilere sahip olması gerekliliğidir. Aksi halde vergi yükü hatalı sonuçlar verebilmektedir (Çağdaş, 2020, s.83).

Vergi yasalarına dayalı olan diğer bir gösterge de ortalama vergi oranlarıdır. Ortalama vergi oranları da tam olarak ülkelerin vergi sistemini dikkate almadığından (muafiyet, indirim, istisna vb.) yasal vergi oranları gibi yanıltıcı bilgi sağlayabilmektedir. Yasal vergi oranları ve ortalama vergi oranları ilgili sorunlar, bazı makul kriterlere göre zaman içinde ve ülkeler arasında standartlaştırılmış, ödenen fiili vergilere (efektif vergi oranları) odaklanılması gerekliliğini doğurmaktadır (OECD, 2000, s. 33; Mendoza vd., 1994, s. 299-301).

Marjinal efektif vergi oranları ise, ödenen fiili vergiler (oranlar, muafiyet, indirim, istisnalar ve özel teşvikler hesaba katılarak) dikkate alındığından diğer oranlar kadar kolay hesaplanamamakla birlikte vergi sisteminin genel etkisini yansıtır ve bu nedenle makro düzeyde uluslararası karşılaştırmalar için en yararlı oranlardır (OECD, 2000, s. 33; Mendoza vd., 1994, s. 299-301). Uluslararası karşılaştırmalarda ulusların vergi sistemleri kullanılacak olan vergi oranları bakımından önem arz etmektedir. Vergi oranları kadar ulusların vergi sistemlerinde uyguladıkları vergi tarife yapısı da vergi yükü açısından önemlidir. Ödenecek vergi üzerinde etkili olan bir diğer unsur da vergi yasaları ile yürürlüğe konulan vergilerin sayısı, ödeme zamanları ile ilgilidir.

2.2 Subjektif Vergi Yükü Unsurları

Bu başlık altında, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını olumlu ya da olumsuz yönde etkilediğini düşündüğümüz matematiksel olarak ölçülemeyen psikolojik (subjektif) unsurlara değinilecektir. Bu unsurlar; kamu mallarının karşılığı olma, vergi adaleti, vergi uyumu, vergi mevzuatının değiştirilme sıklığı, hükümete duyulan güven ve risk algısı unsurlarından oluşmaktadır.

Kamu Mallarının Karşılığı Olma (Provision for Public Goods), kamusal mal ve hizmetlerin faydasından hiçbir bireyin dışlanamaması ve rekabetin olmaması nedeniyle her bireyin vergi ödesin ya da ödemesin faydasından mahrum bırakılamamaktadır. Bu durumda vergide adaletsizliğe neden olmakta, bireyler vergisini ödemeyen mükelleflerin vergi yüküne de kendisinin katlandığı ve verginin adaletsiz olduğu düşüncesine kapılmakta ve bu nedenle vergiye gönüllü uyumları

bozularak devlet hazinesine girecek olan vergi gelirlerinde azalışa neden olduğundan subjektif unsur olarak ele alınmıştır.

Vergi Adaleti (Tax Justice) için maliye literatüründe fayda ilkesi yaklaşımı ve ödeme gücü ilkesi yaklaşımı olarak iki yaklaşım benimsenmiştir. Fakat hala vergi adaleti açısından her iki yaklaşımda tartışma konusu edilmektedir. Ödeme gücü yaklaşımında düşük gelirli bir birey ile yüksek gelirli bir bireyin ödeyeceği verginin aynı olmasının vergide adaletsizliğe neden olduğundan dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet müesseseleri uygulanmaktadır. Ödeme gücü göstergelerinden en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuramı da adil bir vergi sistemi için uygulanan müesseselerdendir. Bu bakımdan ödeme gücü ilkesi yaklaşımının bireysel farklılıkları dikkate aldığından vergi adaletine daha yaklaşık olduğu düşünülmektedir.

Vergi Uyumu, vergi mükelleflerinin vergiye karşı uyumu birçok faktörden etkilenebilir. Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği gibi bireyden bireye de farklılıklar gösterebilir. Bu nedenle yapılan çalışmalar vergi ile ilgili bireylerin vergi kültürü, vergi ahlakı ve vergi bilinç düzeylerinin vergi uyumu için önemli bir etken olduğu yönündedir. Vergi kültürü, bireylerin vergi ile ilgili algılarını ve bu algıları neticesinde gösterdikleri tutum ve davranışlarına yön verici olmasından dolayı vergi yükünün subjektif yönünü ifade etmektedir. Vergi bilinci ise mükelleflerin vergi ile ilgili ön bilgiye sahip olmasını yani vergi kanunlarını bilmelerini ifade etmektedir. Bu şekilde mükellefler neden vergi ödemeleri gerektiğini daha iyi anlayabilecek ve üzerlerinde baskı hissetmeden vergilerini ödeyerek gönüllü uyum gösterebileceklerdir. Aksi durumda ise, vergiye gönüllü uymaları beklenemez. Vergi Ahlakı, mükelleflerin vergi ödemeye yönelik içsel bir motivasyon olarak tanımlanmakta ve ahlak düzeyi yüksek olan mükellefin vergisini de herhangi bir baskı hissetmeden ödemesi ve vergiye gönüllü uyması beklenmektedir.

Vergi Mevzuatının Değiştirilme Sıklığı, mükelleflerin anlayabileceği şekilde açık, anlaşılır olmayan vergi mevzuatı, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, vergi oranlarının yüksekliği, vergi aflarına sık başvurulması ve muafiyet, indirim ve istisnaların sınırlarının iyi belirlenmemesi vergi adaletini zedeleyici unsur olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle ekonominin gelişmesi ve kalkınması, ekonomik

dengenin kurulabilmesi, adil şekilde gelir dağılımının sağlanması gibi vergi politikası amaçlarına uygun vergi politikası oluşturulması açısından önemlidir.

Hükümete Güven, mükelleflerin vergi sistemine karşı davranışları ile yakından ilgili bir unsurdur. Hükümete güven duyan mükelleflerin vergiye gönüllü uyacakları düşünülmektedir. Mükelleflerin hükümete duydukları güven doğrultusunda psikolojilerinin olumlu etkilendiği birçok çalışma ile desteklenmiştir. Siyasal iktidar, mükellefler kendi istek ve tercihlerine uygun kişilere oy vererek kendileri adına karar verecekleri kişileri seçerler. Fakat mükellefler istek ve tercihlerine uygun davranılmadığını gördüklerinde bu desteklerini geri çekebilmektedirler. Vergi oranlarında artışa gidilmesi ya da ek vergi tahsis edilmesi hükümete olan güven duygusunu zedelemekte ve desteklerini çekmelerine neden olabilmektedir.

Risk Algısı, mükellefler vergi ile ilgili suçları işleyip işlememeye (vergi kaçırma, vergi kaçakçılığı) fayda ve maliyet hesaplaması yapıp karar vermektedir. Mükelleflerin yaptığı bu fayda-maliyet analizlerinin temel kıstasını vergi suç ve cezaları oluşturmaktadır. Mükellefler, yakalanma olasılıkları doğrultusunda vergi kaçırıp kaçırmayacaklarına karar vermektedir. Bir vergi sisteminde vergi suçlarına karşı uygulanacak olan vergi cezalarının etkinliği, mükelleflerin vergide adalet algısını olumlu yönde güçlendirerek vergi uyumlarını sağlayabilmektedir. Bu ifade yapılan birçok çalışma ile desteklenmiştir. Burada kısaca değinilen subjektif vergi yükü unsurları alt başlıklarda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.2.1 Kamu Mallarının Karşılığı Olma

Vergide adaletin sağlanması amacına hizmet eden kamu mallarının karşılığı olma unsuru, tarihsel süreç içerisinde benimsenen farklı devlet anlayışlarına tanıklık etmiştir. 15 ve 16. yüzyıllar, geleneksel devlet anlayışından modern devlet anlayışına geçişlerin başladığı, devletin dinsel, mitolojik ve geleneklere dayanan meşruiyetinin aslında topluma dayandığı bilincinin geliştiği dönemlerdir (Arslanel & Eryücel, 2011). 15. ve 16. yüzyıllardaki bu modern devlet anlayışında bireyler, devlet oluşumuna ihtiyaç duymuş ve toplumun güvenliğini riske atmadan hayatlarını sürdürebilmek için geleneksel anlayıştaki gibi çıkarları için savaşmak yerine tüm doğal haklarını bir kişiye ya da heyete devretmişlerdir (Fındık, 2015, s. 10). Bu hak devri, Rousseau'nun Social Contract (Toplum Sözleşmesi) ile mümkün

olmakta ve bu hakkı devralan yapıyı aktif vergi süjesi (devlet) oluşturmaktadır. Toplum sözleşmesi ile her birey topluma canını, mallarını, önce doğal özgürlüğünü sonra da istediği ve elde edebileceği şeyler üzerindeki sınırsız hakkını devreder. Fakat bu devir karşılığında toplumsal özgürlük ve elindeki şeylerin sahiplik hakkını kazanmaktadır (Rousseau, 2006, s. 7).

Hobbes'a göre devlet oluşumunun ortaya çıkışı ise, insan doğasından ileri gelmektedir. Hobbes, insan doğasında üç temel kavga olduğunu ve nedenlerinin de; rekabet, güvensizlik, şan ve şereften meydana geldiğini ileri sürmektedir ve insanları, rekabet, kazanç için; güvensizlik, güvenlik için, şan ve şeref ise, şöhret için mücadele etmeye itmektedir. Devlet olmadıkça insan doğasından ileri gelen bu kavga nedenlerinden dolayı herkes herkese karşı daima savaş halinde olacağından (Hobbes, 2007, s. 94) devlet oluşumu ortaya çıkmıştır.

Devletin, insanların huzur içerisinde hayatlarına devam edebilmeleri için bazı mal ve hizmetleri sunması gerekmektedir. Devletin sunduğu bu mal ve hizmetler, kamusal nitelikli mal ve hizmetler olup savunma (güvenlik) hizmetleri en önemlilerinden biridir. Devletin sunduğu bu kamusal mal ve hizmetler, Samuelson'un (1954) kaleme aldığı "*The Pure Theory of Public Expenditure*" (Kamu Harcamalarının Saf Teorisi) başlıklı makalesi ile modern kamusal mal teorisinin temeli olarak kabul edilmektedir. Bu makalede Samuelson malları; özel mallar ile ortak tüketim malları (kamusal) olmak üzere iki sınıfa ayırmaktadır. Kamusal malların maliye literatüründe sosyal istekler (Musgrave & Peacock, 1958, s. 15) ya da sosyal mallar (Musgrave, 1989, s. 59) olarak da ele alındığı görülmektedir.

Kamu mallarının en kabul gören tanımı, tüketiminde rekabetin olmaması nedeniyle her bir bireyin böylesi bir malı tüketmesinin başka bir bireyin tüketiminde hiçbir azalmaya yol açmayan, tüketiminde faydasından dışlamanın mümkün olmadığı mallar olarak ifade edilebilmektedir (Samuelson, 1954, s. 109-110; Musgrave, 1959). Fakat, Samuelson ve Musgrave'in kamusal mal tanımının "*tüketimde rekabetin olmaması*" ve "*faydasından dışlanamama*" özelliklerinin bir malın kamusal mal ya da özel mal tespitinde yeterli olmadığı ve bu tanımın tartışmalı olduğu belirtilmektedir (Kaul & Mendoza (2003, s. 104-105). Bir malın halka açık olma potansiyeli ile halka fiilen açık olmasının farklı olduğunu, kamu

mallarının mutlaka devlet tarafından üretilmesinin zorunlu olmadığını, tüm aktörler tarafından sunumlarının gerçekleştirilebileceğini savunmaktadırlar. Kamu mallarının sunumunun devlet tarafından karşılanması sonucu gerekli olan finansman ise vergiler yoluyla karşılanmaktadır (Bergstrom vd., 1986, s. 41).

Rasyonalist-bireyci devlet görüşüne dayanan fayda yaklaşımı olarak da ifade edilen kamu mallarının karşılığı olma unsuru, Rousseau'nun ifadesi ile devletle halk arasında gizli bir mukavelenin (sözleşmenin) varlığını ifade etmektedir (Rousseau, 2006, s. 9). Bu mukaveleci görüşte bu unsur, hizmet bedeli (değişim), sigorta primi ve sosyal giderlere katılma payı teorisinden oluşmaktadır[1].

Toplumu oluşturan bireylerden bazılarının paylarına düşen vergiyi ödemeye istekli olmadan kamu mal ve hizmetlerinden yararlanması durumunda bu değişim esasının teorik zorluğunu (bedavacılık[2]-Free Rider) ortaya koymaktadır. Kamusal mal ve hizmetlerin faydasından hiçbir bireyin dışlanamadığı, vergisini ödemeyen veya vergisinin bir kısmını ödeyenlerin varlığı, vergi adaletini zedeleyerek vergisini düzenli olarak ödeyenlerin vergiye gönüllü uyumlarını bozucu etki gösterebilmektedir (Bedir vd., 2006, s. 48). Ayrıca, vergiler ile kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına katkı sağlayanların bu katkılarını azaltması durumunda kamu hizmetlerinin hacmini küçültmekte ve istikrarsız bir duruma da neden olmaktadır (Musgrave, 1939, s. 219). Hükümetin üstlendiği faaliyetler ve bu faaliyetlerinin parasını kimin ödediğinin belirlenmesi vergi yükü dağılımı

[1]Mukaveleci görüş için ortaya atılan teoriler Bu mukaveleci görüşün ilk teorisi olan hizmet bedeli (değişim) teorisine göre vergi, kamusal malların devlet ile vatandaş arasındaki değişim bedelidir (Şen & Sağbaş, 2017, s.12; Erdem vd., 2017, s.119) yani fiyatıdır (Erdem vd., 2017, s.119). Tanımda ifade edilen fiyat, vergidir. Buradaki en temel problem ise, piyasadan alınan bir malın fiyatı ile bire bir karşılığı arasında güçlü bir ilişkinin varlığı söz konusu iken kamu mallarından faydalanmanın sonucu ödenen vergi arasında böyle bir karşılıklı ilişkinin söz konusu olmamasıdır. İkinci teori sigorta primi teorisi Montesguieu'ya göre, kişi gelirlerinin tümünü koruyabilmek için devlete gelirinden küçük bir pay vermelidir (Dikmen, 1964, s.66). Bu teoriye göre vergi, devletin vatandaşların can ve mal güvenliğini sağlaması karşılığında aldığı bir sigorta primine benzetilmektedir. Fakat verginin sigorta primi gibi isteğe bağlı olmaması ve sigortanın sadece sigortaya konu malları kapsarken verginin tüm kamu mallarının karşılığı olması bu teorinin tartışmalarındandır. Son teori olan sosyal giderlere katılma payı teorisine göre ise devlet, bir şirket birliği gibi görülmekte ve vergi de, birliğin giderlerine katılma payı olarak ifade edilmektedir. Şirketlerde ortakların koyduğu hisseler karşılığında kar payı aldıkları gibi vatandaşlar da ödedikleri vergiler karşılığında kamu mallarından yararlanmaktadırlar (Erdem vd., 2017, s.120-121). Toplumda sosyal ürünün yani faydası bölünemeyen kamusal mal ve hizmetleri üreten tek "üretici" devlet olduğundan kişilerinde devletin bu ürününden faydalanabilmesi için sosyal üretim giderlerine vergi ödemek koşuluyla katılmaları gerekmektedir (Dikmen, 1964, s.69-70).

[2] Bedavacılık; Kamusal malların özellikleri gereği faydasının bölünememesi ve tüketiminden hiç kimsenin dışlanamaması bu mallar için ödeme yapsın ya da yapmasın tüketiminden toplum üyelerinin mahrum edilmesini imkansızlaştırmaktadır. Bkz. Erdem vd., 2012, s.23.

yönünden önemlidir (Abbasian & Myles, 2006, s. 1). Bu yönüyle, vergilemede adaletsizliğe yol açan kamu mallarının karşılığı olma unsuru, 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında etkisini oldukça kaybetmiştir (Weinzierl, 2014, s. 2).

Bu yaklaşımın etkisini kaybetmiş olmasına rağmen literatürde hala fayda yaklaşımının tek başına yeterli olmasa da adil bir vergileme için gerekli görüldüğü ifade edilmektedir (Yereli & Ata, 2011, s. 30). Bu bağlamda, ödeme gücü ilkesi ile devletin sunduğu kamusal mal ve hizmetler vergilerle finanse edilirken fayda ilkesi ile de yararlanma bedelinin (harç) finanse edilmesi gerektiği savunulmaktadır (Aktan, 2001, s. 153).

Netice olarak, kamusal mallar sadece saf kamu mallarından (savunma) ibaret değildir. Ekonomide, saf kamu mallarının yanında özel ekonomi tarafından sağlanabilen yarı kamusal mallar da (eğitim vb.) vardır. Fakat yarı kamusal malları özel ekonomi toplumun ihtiyacı ölçüsünde sağlayamaz. Yarı kamusal ve saf kamusal malların sunumu için vergiler yoluyla gelirlerin arttırılması ve vergiler nedeniyle ortaya çıkan vergi yükünün toplum üyeleri arasında dağıtılması gerekir. Bu dağıtım vergi mükelleflerinin gelirlerine göre yapılmakta ve vergilerin yapısına göre (artan oranlı, düz oranlı) sınıflandırılabilmektedir. Efektif vergi oranı, gelir içinden ödenen vergi payını gösterir ve vergi mükelleflerinin hangi sınıflandırmaya gireceğini belirler. Bu pay gelirle birlikte artarsa dağılımı artan oranlı, sabit kalırsa düz oranlı şeklinde sınıflandırılır (Gravelle & Shvedov, 2004, s. 2).

Vergi sistemlerinde mali, sosyal ve siyasi amaçların gerçekleştirilebilmesi için önemli göstergelerden biri olan vergi yükü, devletlerin vergi sistemleri hakkında birçok bilgi vermekle birlikte kamu mallarının karşılığı olmasıyla da verginin sosyal amacı olan vergi adaleti sağlanmak istenmektedir. Bu yaklaşıma göre bireyler, kamusal mal ve hizmetlerden istifade ettikleri ölçüde vergi ödemelidir. Bireylerin birebir karşılığını almadıklarını düşündükleri kamusal mal ve hizmetler için vergi ödemek istememeleri ve taraflarınca ödedikleri verginin adaletsiz olduğunu düşünmeleri daha fazla subjektif vergi yükü (vergi tazyiki) hissetmelerine neden olmaktadır.

Piyasa ekonomisinin sunduğu mal ve hizmetler karşılığında alınan fiyat, bu mal ve hizmetlerin bire bir karşılığı iken devletin sunduğu mal ve hizmetler

karşılığında alınan vergi, bu mal ve hizmetlerin bire bir karşılığını yansıtmamaktadır. Çünkü serbest piyasadaki fiyat gibi vergide bire bir karşılık söz konusu değildir. Bu nedenle bireyler, bire bir istifade etmedikleri mal ve hizmetler için vergi ödemek istememekte bu da üzerlerinde bir yük oluşturmaktadır. Bu yük neticesinde mükellefler, ödenmesi gereken vergiden daha az vergi ödeyerek ya da hiç vergi ödemeyerek vergi yükünü hafifletme yolunu tercih edebilmektedir.

2.2.2. Vergi Adaleti

Vergi adaleti, vergi yükünün bireylerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumları dikkate alınarak dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Bu da vergi yükünün bireyler veya kurumlar arasında nasıl dağıtılacağı sorununa neden olmaktadır. Vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağını açıklayan dağıtım adaleti, aynı zamanda hangi yaklaşımın en adil şekilde bu dağıtımı gerçekleştirebileceği sorularını gündeme getirmiştir[3]. Vergileme ilkeleri arasında ilk başta gelen ve bir vergi için en önemli kriterlerden biri olan adalet unsuru, grupları, bireyleri veya etkinlikleri keyfi olarak hedeflememelidir. Ayrıca, farklı gelir düzeylerindeki insanların bu maliyetleri ödemek için değişen durumlarına göre dağıtması gerekmektedir (Wise &Berger, 2010, s. 6).

Vergiler, devletler tarafından çok yüksek seviyelerde uygulanabilmektedir. Bu durum bireylerin belirli bir mülkünü elden çıkarmak zorunda kalması ya da daha basit bir ifadeyle devlete olan vergi yükümlülüğünü yerine getirebilmek için mülkünü satıp devlete devretmek zorunda kalmasına neden olabilmektedir. Bu algı el koyucu vergilendirme kavramının özünü oluşturmaktadır (Blum & Kalven, 1973, s. 5). Bu el koyuculuk ise, devlet harcamaları için yüksek gelirli bir birey ile düşük gelirli bir birey arasında bu vergi yükünün nasıl dağıtıldığı sorusuna neden olmaktadır. Burada da vergi sisteminin adaleti sorgulanmaya başlamaktadır.

Vergi adaleti, vergi yüklerinin eşit dağıtılması ya da bireylerin vergi yüklerinin eşit dağıtıldığı inancına sahip olmasını gerektirir. Çünkü, vergi yükünün adil dağıtılmadığı inancına sahip bireylerden, kamusal mal ve hizmet sunumlarının finansmanı için devletin vergi geliri elde etmesi oldukça zordur. Ayrıca, vergi

[3] Dağıtım adaleti için benimsenen fayda ve ödeme gücü yaklaşımları hakkında Ayrıntılı bilgi için Bkz. Musgrave and Musgrave, 1989, s.223; Halliday, 2013, s.1114; Gravelle and Shevedov, 2004, s.2.

yükünün adil olmadığı bir vergi sistemi içinde bulunmak istemeyen bireyler/kurumlar faaliyetlerini,daha adil buldukları başka ülke vergi sistemlerine kaydırabilmekte böylece vergi rekabetine de neden olabilmektedir. Vergilerin adilliği toplam vergi yükünün mükelleflerin ödeme gücü ile orantılı şekilde dağıtımı ile yakından ilişkilidir. Vergilerin ödeme gücü ile orantılı dağıtımı da verginin subjektifleştirilebilirliği ile doğru orantılıdır. Bu bakımdan bakıldığında en az geçim indirimi, artan oranlılık, muafiyet, indirim ve istisnalar, ayırma kuramını benimsemesinden dolayı Türkiye'de uygulanan GV örnek gösterilebilecek bir vergi türüdür.

Ekonomik eşitsizliklerin en aza indirilmesi yada eşitsizliklerin daha fazla artmasının önlenmesi olarak da ifade edilebilen vergi adaleti, mükelleflerin vergi adaleti hakkındaki görüşleri kendi üzerlerine düşen vergi yüklerine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Mükellefler, en az vergi yüküne neden olan verginin en adil vergi olduğunu düşünmektedirler (Demir, 1999, s. 23). Aktif vergi sujesi olan devlet ile pasif vergi sujesi olan vergi mükellefleri tarafından vergilemenin adil sayılabilecek seviyeye ulaşabilmesi adına bu kavramın değerlendirilişine göre sürekli bir çaba gösterilmektedir. Aktif vergi sujesi olan devlet tarafından bakıldığında bu girişimler; vergi reformları, boşluk ve kaçakların giderilmesi olarak örnek gösterilebilirken pasif vergi sujesi olan mükellefler tarafından bakıldığında daha çok adil olmayan uygulamalara karşı çabalar örnek gösterilebilir (Akdoğan, 2017, s. 188). Verginin pasif sujesi olan mükelleflerce vergi adaleti, mükellefin üzerine düşen vergi payından diğer herkesin deneyimlediğinden daha fazla veya daha az rahatsızlık hissetmemesi için, her bir bireyin devlet harcamalarına katkısının paylaştırılması (Young, 1987, s. 203) olarak yorumlanmaktadır.

Literatür, bu paylaşımın devlet harcamaları için herkesin "adil pay" (fair share) olarak ödemesi gerektiği düşüncesinde birleşmektedir. Çünkü vergi ödeyen herhangi biri, hükümet harcamaları için adil paya (fair share) dahil olmalıdır. Fakat bu adil pay (fair share) tanımında ortak bir zeminde anlaşma sağlanamamıştır (Obeid, 2018; Blum & Kalven, 1973; Rice vd., 2019; Stier & Polson, 2019; Matsos, 2018) Adil pay, dağıtım adaleti kavramı ile açıklanmakta ve vergilerin bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılması gerekliliğini ifade etmektedir. Vergi harcamalarının dağıtımı için ifade edilen "adil pay" kamu maliyesi literatüründe tartışılan konular arasındadır ve eşitlik kavramı ile açıklanmaktadır.

Eşitlik (equity) eşit adalet, her şeyde eşitliği ifade etmemekle birlikte bütçe yükümlülükleri ve hakların dağıtımı için eşitlik için tanımlanmalıdır. Eşitlik, uygulamada için hayli karmaşık yapısından dolayı tartışma konusu edilen ve hala da tartışılan konular arasındadır. Kime eşit davranılması gerektiği, kimlere eşit muamele edilmemesi gerektiği ve farklılıklar ile ilgili yapılması gerekenler hakkında sorular üzerine birçok anlaşmazlık olduğu görülmektedir. Kamu maliyesi literatürü Richard ve Peggy Musgrave'in (Musgrave & Musgrave, 1989) açıkladığı eşitlik kavramları için yatay eşitlik ve dikey eşitlik arasında ayrım yapılmasında oldukça fayda olduğu belirtilmektedir. Yatay eşitlik, eşitlere aynı muamelenin yapılması, dikey eşitlik ise, eşit olmayanlar arasında yapılan düzeltmeleri ifade eder.

Vergilendirmenin bir adalet sorununa yol açtığı nokta, "adaletli ve dengeli" dağılımın "sosyal bir amaç" olmasından kaynaklanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda devletin vergilendirme yoluyla yeniden dağıtım rolünü üstlenmesi gerekir ve bu durum da yine iki ayrı probleme yol açar. Bu problemlerden ilki, vergi yükünün âdil paylaştırılması ve ikincisi, vergilendirme ya da vergi gelirlerinin farklı toplumsal gruplara aktarımı yoluyla sosyal eşitliğin sağlanmasıdır. Her iki problemde de devlet, bireylerin görece eşitliğini (ya da eşitsizliğini) vergilendirme yoluyla değiştirir. Bu noktada vergi hukukî niteliğini kaybederek siyasî bir karar aracı haline gelmiş olur (Topuzkanamış, 2013, s. 105).

Kısaca ifade edilecek olursa, vergi adaleti, eşitlik ilkesine eşitlik ilkesi de 1982 Anayasasında belirtilen mali güç (ödeme gücü) ilkesine atıfta bulunmaktadır. Ödeme gücü yaklaşımına göre, mali gücü eşit durumda olanlardan eşit (yatay eşitlik), mali gücü farklı olanlardan farklı (dikey eşitlik) vergi alınması mali güç ilkesine göre adil bir vergilemenin gerekliliğidir. Adil bir vergi sistemi oluşturulabilmesi için literatürdeki bazı araştırmalar vergilerin dağıtımının yatay adalet ve dikey adalet (Gravelle & Shevedov, 2004, s. 2; Stiglitz, 1994, s. 400; Aktan, 2006) ilkesinin birlikte uygulanarak yapılması gerektiği görüşünde birleşmektedir. Aristotoles adalet kavramını iki farklı yönden ele almış ve dağıtıcı adalet ile denkleştirici adaletin birbirinden ayrı değerlendirilmesi gerektiği üzerinde durmuştur. Ona göre dağıtıcı adaletteki eşitlik, mutlak eşitlik olmayıp kişinin haklarının yanında ödevleri ve yetenekleri, toplum içindeki durumları da dikkate almaktadır. Denkleştirici adalette ise, dağıtıcı adaletin aksine kişisel durumlar

dikkate alınmamaktadır (Güriz, 2001, s. 8). Araştırmada adalet, Aristotoles'in değerlendirdiği şekilde dağıtıcı ve denkleştirici adalet olmak üzere iki sınıfa ayrılarak ele alınmıştır.

2.2.2.1 Dağıtıcı Adalet

Uluslararası Kamu Maliyesi literatüründe dağıtıcı adalet yerine dağıtım adaleti, dikey eşitlik ve dikey adalet kavramlarının sıklıkla kullanıldığı da görülmektedir (Atrostic & Nunns, 1991, s. 343; Musgrave & Musgrave, 1989, s. 223; Wise & Berger 2010, s. 6; Aktan, 2001, s.160; Halliday, 2013, s. 1114; Pehlivan, 2016, s. 148; Wenzel, 2002, s. 12). Dağıtıcı adalet, kamu mallarının herkesin durumuna göre payına düşeni almasını gerektirir. Başka bir ifade ile dağıtıcı adalet, vergi yükü ve finanse edilen faydaların veya kamu mallarının tahsisini ifade eder (Wenzel, 2002). Kısaca ifade edilirse dağıtıcı adalet, farklı gelir ve servete sahip olan yükümlülere farklı esasların uygulanmasını öngörmektedir (Aktan, 2001, s. 135). Bir kaynak dağıtımından yararlanan mükellefler yararlanamayan ve kendilerini dezavantajlı olarak gören bireylere göre dağıtımın daha adil olarak algılamalarının yüksek olması beklenir (Martına Hartner vd, 2011, s. 61).

Bireylerin çoğu, vergi toplama sisteminin iki sınırlı kriteri olan dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet'in yerine getirilmesi halinde vergilerin adil olduğuna karar verirler. Kriterlerden dağıtıcı adalet, ödeme gücüyle birlikte ödenecek vergi yükümlülüğünün de artması gerekliliğini ifade etmektedir (Aktan, 2001, s. 135; Gravelle & Shvedov, 2004, s. 2).

Dağıtıcı adalet gereği, durumu farklı olan mükelleflere farklı vergileme esaslarının uygulanmasını gerektirir. Bu açıdan bakıldığında dağıtıcı adalet, heterojen mükellefler arasında kamu mallarının dağıtımı ile ödenecek vergiler arasında ilişki kurmaktadır. Dağıtıcı adalet uygulamada, yüksek gelirlilerin düşük gelirlilere göre daha yüksek vergi ödemelerini sağlamak amacıyla artan oranlı tarifelerden yararlanmaktadır. Vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağını açıklayan dağıtıcı adalet, aynı zamanda hangi yaklaşımın en adil şekilde bu dağıtımı gerçekleştirebileceği sorularını gündeme getirmiştir.

Vergilerin adil şekilde dağıtımının gerçekleştirilebilmesi için ödeme gücüne ulaşmada bazı göstergelerden yararlanılmaktadır. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan göstergeler; artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma kuramı ve muafiyet, indirim ve istisnalar şeklindedir. Artan oranlılık dağıtıcı adaletin gerçekleştirilebilmesini sağlamak amacıyla uygulanan bir gösterge olup artan oranlı vergi tarifeleri, vergi adaleti açısından hala tartışmaya açık bir konudur. Adil bir vergi sistemi için dağıtıcı adalet, artan oranlı (progressive) vergi yapısını benimsemekte ve gelir düzeyi yüksek olanlar ile gelir düzeyi düşük olanlar arasındaki vergi sonrası gelir farklılığının azaltılarak gelirin yeniden dağıtılması amaçlanmaktadır (Saad, 2010, s. 35). Kısaca, dağıtıcı adalet, vergi yükünün bireyler/kurumlar arasında mükelleflerin/kurumların kişisel, ailevi ve ekonomik durumları dikkate alınarak dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Bu da vergi yükünün bireyler/kurumlar arasında nasıl dağıtılacağı sorununa neden olmaktadır.

Herkesten miktar olarak eşit vergi alınması vergi adaletine aykırılık oluşturduğu gibi herkesten oran olarak eşit vergi alınması da aynı şekilde vergi adaletine aykırılık oluşturmaktadır (Pehlivan, 2016, s. 154). Buradan da bireylerin ödedikleri vergilerin, daha adil hale getirilebilmesinin ancak gelir düzeylerine uygun bir tarife yapısı ile mümkün olabileceği sonucu çıkarılabilmektedir.

Türkiye'de uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi artan oranlı bir tarifedir ve bu tarife sayesinde, gelirin dağılımı vergiden önce ne olursa olsun, verginin işleyişi ile daha eşit hale getirilmektedir. Oranların yukarı doğru derecelendirildiği bir gelir vergisi, vergilendirmeden sonra düşük gelirlilerinkine kıyasla yüksek gelirlerin gelirlerini zorunlu olarak daha fazla azaltmaktadır (Blum & Kalven, 1973, s. 9-10). Türkiye'de uygulanan Gelir Vergisi, en az geçim indirimi (Türkiye'de asgari geçim indirimi), artan oranlılık, muafiyet, indirim, istisnalar ve ayırma kuramı gibi uygulamalara izin verdiği için verginin subjektifleştirildiği vergilere örnek teşkil etmektedir.

Kamu maliyesi literatürü incelendiğinde artan oranlı vergi tarifelerinin bazılarının, farklı isimler altında sınıflandırıldığı görülmektedir. Akdoğan (2017, s. 225)'a göre bu artan oranlı vergi tarifeler; sınıf usulü (basit) artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık, gizli artan oranlılık, tersine artan oranlılık olarak

sınıflandırılmaktadır. Şen & Sağbaş (2017, s. 237)'a göre ise artan oranlı vergi tarifeleri; basit artan oranlılık, dilimli artan oranlılık, gizli artan oranlılık[4] olarak sınıflandırılmaktadır. Bireylerin ödeme gücü tespitinde önemli rol oynayan artan oranlılık uygulamalarının yanısıra düz oranlı, tersine artan oranlı farklı tarifeler de mevcuttur. Düz oranlı[5] vergilerin artan oranlı vergilere göre daha adil olduğu yönünde (Aktan, 2001, s. 166) çalışmalar bulunmaktadır. Fakat literatürde, en kabul gören görüş vergi adaleti ile ilgili gelir dilimi arttıkça o gelir dilimine uygulanacak vergi oranı da arttığından artan oranlı vergilerin daha adil olduğu yönündedir. Mali araçların kullanım amaçları çeşitli olmakla birlikte gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla da kullanılabilmekte ve gelir, bu mali araçlardan vergi politikaları ile yeniden dağıtılabilmektedir (Teyyare & Sayaner, 2018, s. 313). Bu manada bir ülkede uygulanan vergi sistemi, gelir dağılımı üzerinde de etkilidir ve vergi yükünü aslında kimin omuzladığı ile ilgilidir.

Gelir Vergisi, gelir düzeyi arttıkça vergi diliminin de arttığı artan oranlı vergi tarifesini benimsemektedir. Yüksek gelirlilerde vergiler daha çok lüks tüketim ve tasarruflardan sağlanırken düşük gelirlilerde durum zorunlu tüketimlerinden sağlanmaktadır. Bu nedenle, yüksek gelirlilere oranla düşük gelirlilerin zorunlu tüketimleri üzerinden alınan vergiler daha fazla subjektif yüke neden olmakta ve vergilere karşı sert birey/mükellef tepkilerine neden olabilmektedir.

Tüketim üzerinden alınan vergilerin özellikle de dolaylı vergilerin düşük olması, dolaysız vergilerin ise artan oranlı olması gelir dağılımında eşitsizliği azaltıcı etkide bulunabilecektir (Teyyare & Sayaner, 2018, s. 330). Gelirin yeniden dağıtılması aşamasında ilk araç en az geçim indirimidir ve ödeme gücü, bireylerin/mükelleflerin asgari yaşam koşullarını sağlayacak düzeydeki gelirlerinin vergi dışında tutulmasını ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında ödeme gücününü en az geçim indirimi tutarından itibaren başladığı söylenebilmektedir. Bu bağlamda vergilendirilecek gelir, net gelirden en az geçim indirimi düşüldükten sonra bulunan tutar olarak ifade edilebilir. En az geçim indirimi tutarının altında gelir elde

[4] Artan oranlı vergi tarifeleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Aktan, 2001, s.154-155; Akdoğan, 2006, s.225.

[5] Düz oranlı (Flat-rate tariff); Vergi matrahlarına uygulanan oranın sabit olmasıdır. Matrah ne kadar yükselirse yükselsin vergi oranı aynı kalmaktadır. (Bkz.Erdem vd.2012, s.137; Akdoğan, 2006, s.222).

edenlere ise negatif gelir vergisi yoluyla belli bir gelir düzeyi altındaki bireylere/mükelleflere gelir sağlama amacı güdülmektedir.

Gelirin yeniden dağıtımı aşamasının ikinci aracı artan oranlılık, vergilerin vergi mükelleflerinin üzerinde yarattığı refah kaybının minimum düzeyde olması için düşük gelirlilerden düşük, yüksek gelirlilerden yüksek oranda vergi alınmasını gerektirir. Gelirin yeniden dağıtılmasında kullanılan diğer bir araç ayırma kuramı ise, gelirin elde edildiği kaynağı dikkate almaktadır.

Vergilendirilecek gelirin, emek ya da servet geliri olmasına göre vergilendirmenin de farklılaşmasına ve emek gelirlerinin servet gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesini sağlamaya yöneliktir (Şenyüz, 1995, s. 28-29). Gelirin yeniden dağıtımında kullanılan son araç olan muafiyet ve istisnalardan muafiyet, vergi mükellefinin vergi dışında bırakılması olarak ifade edilirken, vergi konusunun vergi dışında bırakılması ise vergi istisnası olarak kabul edilmektedir.

Maliye literatürü, algılanan dağıtıcı adaletin vergi dairelerine beyan edilen vergi gelirleri üzerinde etkili olduğu ve katılımcıların ödedikleri vergiler karşılığında kamusal hizmet alma düzeylerine göre beyan ettikleri gelir düzeyinin de artma/azalma gösterdiği yönündedir (Alm vd., 1992; Spicer & Becker, 1980).

2.2.2.2. Denkleştirici Adalet

Denkleştirici adalet yerine uluslararası literatürde yatay eşitlik, yatay adalet, düzeltici adalet, değişim adaleti gibi birçok kavramın kullanıldığı görülmektedir (Atrostic & Nunns, 1991, s. 343; Musgrave & Musgrave, 1989, s. 223; Wise & Berger 2010, s. 6; Aktan, 2001, s. 160; Halliday, 2013, s. 1114; Pehlivan, 2016, s. 148; Wenzel, 2002, s. 12). Bireyler arasındaki ilişkileri düzenleyen kamu mal ve hizmetlerinin el değiştirmesinde oransal bir eşitliği ifade eden adalet kavramı denkleştirici (düzeltici) adalettir. Kısaca denkleştirici adalet, herkesin, farklı özelliklerine ve durumlarına bakılmaksızın aynı işleme tâbi tutulması, her şeyin herkese eşit olarak paylaştırılmasını gerektirir (Topuzkanamış, 2013, s. 112). Bir diğer ifade ile denkleştirici adalet; "aynı ödeme gücüne sahip" vergi mükelleflerinin değer olarak aynı vergi yükümlülüğüyle karşı karşıya kalmasını ifade eder (Aktan, 2001, s. 135; Gravelle & Shvedov, 2004, s. 2).

Richard & Peggy Musgrave (1989) denkleştirici adalet yerine yatay ve dikey eşitlik kavramını tercih etmiş ve bireyin geliri ele alınarak ölçüldüğünde eşit gelire sahip iki bireye eşit muamele edilmesi şeklinde tanımlamıştır (Steuerle, 2002, s. 253-254). Özetleyecek olursak denkleştirici adalet, durumu aynı olan mükelleflere aynı vergileme esaslarının uygulanmasını gerektirir. Vergi ile finanse edilen devlet kamu malları ile vergi mükelleflerinden elde edilen vergi gelirleri arasındaki ilişkinin denkleştirici (değişim) adalet ile belirlendiği de ifade edilmektedir (Wenzel, 2002). Bu bağlamda denkleştirici adaletin, dağıtıcı adaletin tersine homojen mükellef grubunun ödediği vergiler ile devletin sunduğu kamu malları arasındaki adalete odaklandığı ifade edilebilir.

2.2.3. Vergi Uyumu

Vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergi mevzuatında düzenlenen vergisel yükümlülüklerini, mevzuatta belirtilen hususlara uygun hareket ederek yerine getirmeleri (Demir, 2013, s. 26) şeklinde tanımlanabilmektedir. Vergi uyumunu, vergi gelirleri üzerinde meydana getirdiği pozitif/negatif etkiye göre sırayla vergiye gönüllü uyum ve vergi uyumsuzluğu olarak ele almak mümkündür. Buna göre, vergiye gönüllü uyum en basit tanımı ile genellikle vergi mükelleflerinin ya da toplumun kendi kararlarıyla vergi kanunlarına uyma dereceleri olarak ifade edilmektedir (James & Alley, 2009, s. 29). Vergi uyumu (gönüllü uyum) kavramı "*gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri*" (Aktan vd., 2006, s. 102) şeklinde de tanımlanabilmektedir.

Vergi uyumsuzluğu ise, "*ödenmesi gereken verginin eksik ya da fazla ödenmesi*" anlamına gelmektedir. Vergi uyumsuzluğu, iradi ve gayri iradi olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İradi uyumsuzluk, mükelleflerin üzerlerine düşen görev ve yükümlülüklerini bilerek/kasti yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesini ifade ederken, gayri iradi uyumsuzluk, mükelleflerin yanlış anlamaları, eksik bilgiye sahip olmaları gibi nedenlerle ödev ve yükümlülüklerini eksik yerine getirmesi şeklinde ifade edilebilmektedir (Gülten, 2014, s. 11).

Vergi uyumu ilk olarak, Allingham ve Sandmo (1972, s. 326)'da "*Beklenen Fayda Modeli*" ile ortaya konmuştur. Bu modelde mükelleflerin vergi uyum düzeyleri üzerinde sadece vergi kaçırma davranışı ile ceza riski arasında bir karar

vermeleri yani fayda-maliyet analizi yapmaları (vergi ödeme maliyeti ve ceza maliyeti) ve ona göre davranış içine girmelerinin etkili olduğu belirtilmiştir. Fakat, yapılan birçok çalışma, Allingham ve Sandmo (1972)'de vergi mükelleflerini vergi kaçırmaya yönelten davranışın sadece ceza riskine bağlanmasının önemli bir eksiklik olduğu ve mükellef davranışları üzerinde birçok faktörün etkili olduğu yönündedir (Andreoni vd, 1998; Torgler vd., 2007; Lewis, 1982; Graetz & Wilde, 1985; Alm, vd., 1992). Bu çalışmalarda vergi kaçakçılığı gerekçesi olarak genellikle vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi adaleti, eğitim, yaş, cinsiyet gibi faktörler ile ilgili çeşitli karşılaştırmalı veriler elde edilmiştir.

Vergi uyumu, vergi bilinci ve vergi ahlakının neticesidir ve vergi uyumunu etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Vergi uyumu konusunda yapılan çalışmaların genellikle; vergi kültürü, vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi adaletini inceledikleri görülmektedir. Yapılan bu çalışmalardan birçoğu vergi kültürü, vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi adaletinin vergi uyumu üzerinde önemli derecede etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır (Uyanık, 2019, s. 363-365; Yurdadoğ vd., 2006). Vergi uyumunu etkileyen faktörlerden bu başlık altında; vergi kültürü, vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi adaleti üzerinde durulacaktır. Çünkü, yapılan birçok çalışma bu unsurların vergi uyumu üzerinde önemli derecede etkili olduğu yönündedir (Uyanık, 2019, s. 363-365; Yurdadoğ vd., 2006).

Vergi kültürü, vergi uyumu üzerindeki etkisinin birçok çalışma ile desteklendiği ve mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde etkili olduğu ortaya konan vergi uyumu için önemli bir unsurdur. Çünkü mükellefler arasındaki vergi kültürü farklılığı, vergi kültürüne sahip mükellefler ile vergi kültürüne sahip olmayan mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tutum ve davranışlarına verecekleri yönü belirlemektedir. Devletin, toplumun ve mükelleflerin vergi bilinci ve bu bilinç neticesinde vergiye karşı gösterdikleri tutum ve davranışlarını (Canbay & Çetin, 2007, s. 57) ifade eden vergi kültürünü Nerre (2001) aşağıdaki gibi tanımlamıştır.

> *"Ulusa özgü bir vergi kültürü, öteden beri süregelen tarihsel süreçte daha da yerleşmiş olan milli kültür içerisine vergileme kültürü ile ulus vergi sistemi ve ulus vergi sistemi uygulamaları arasında ilişki kuran resmi ve gayri resmi tüm kurumlar bütünüdür*" (Nerre, 2001, s. 13)."

Nerre'nin vergi kültürü tanımını, vergileme kültürü (culture of taxation) ile vergi ödeme kültürünü (tax-paying culture) de içine alan bir şekilde ifade ettiği söylenebilir (Nerre, 2001, s. 12). Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının vergi kültürüne göre şekillendiği düşünüldüğünde vergi kültürüne sahip mükellefin vergiye gönüllü uyumu söz konusu iken vergi kültürüne sahip olmayan mükellefin vergiyi reddetme, vergi ödememe (vergi uyumsuzluğu) gibi davranışlar göstermesi söz konusu olabilecektir. Maliye literatüründe vergi ile ilgili bilgi düzeyinin de vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu gösteren çalışmalarda, vergi bilinci kavramının birçok farklı kavram ile açıklandığı görülmektedir. Bu tanımlardan bazıları, vergi eğitimi (tax education), vergi bilinci (tax awareness), vergi aydınlanması (tax enlightenment), vergilendirme bilgisi (knowledge of taxation), vergi bilinci (tax consciousness) şeklindedir. İngilizcede *"tax consciousness*" olarak ele alınan vergi bilinci, vergi yükleri ve bunların devlet harcamalarıyla ilişkileri ile ilgili genel bilgileri artırmak ve daha fazla vergi bilincine sahip vergi mükellefi hedeflerinden birini veya her ikisini de (Buehler, 1940, s. 237-238) ifade etmekte kullanılabilmektedir.

Vergi bilincinin de subjektif vergi yükü vergi uyumuna yönelik tutum ve davranışlar ile önemli ölçüde bağlantılı olduğunu ortaya koyan çalışmalar bulunmaktadır (Niemirowski vd., 2003) Yapılan bazı çalışmalarda vergi sisteminin karmaşıklığının azalması ve daha yüksek vergi bilgisine sahip olmanın vergi uyumunu artırdığı sonucuna ulaşılmıştır (Clotfelter, 1983; Groenland & Veldhoven, 1983; Kirchler & Maciejovsky, 2001; Park & Hyun, 2003). Psikolojik olarak vergilerin toplum ihtiyaçları için harcandığı bilincinin oluşması yani bireylerin kamusal mal ve hizmetlere olan ihtiyaçlarının vergiler vasıtasıyla karşılandığını bilmesi vergiye gönüllü uymalarının yanı sıra üzerlerine düşen vergi yükünü daha hafif hissetmelerini sağlayabilmektedir. Ayrıca literatür, muhasebe meslek mensuplarının vergisel yükümlülükleri hakkında mükellefleri bilgilendirdiklerinde vergiye gönüllü uyumlarının arttığı sonucuna ulaşmıştır

Klepper & Nagin (1989, s. 170-190), muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinci üzerinde olumlu etkisinin yanı sıra yasal olmayan işlemler neticesinde mükelleflerin beyan etmesi gerekenden daha az gelir beyan etmeleri nedeniyle vergi kayıplarına yol açabildikleri ve vergi bilinci üzerinde olumsuz etkilere de neden olabildikleri yönündedir (Demir, 2008, s. 92-93). Vergi bilinci ile vergi uyumu

arasındaki ilişkiye odaklanan çalışmalar, vergi bilinci ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki olduğunu yani vergi bilincine sahip bireylerin/mükelleflerin vergiye uyumlu olduğunu ortaya koymaktadır (Savitri & Mussfialdy, 2015, s. 683,686; Bişgin vd., 2019, s. 281-298). Farklı bulgular elde edilen çalışmalar olsa da literatür genellikle vergi bilincinin vergi uyumu üzerinde olumlu etkide bulunduğu yönündedir.

Diğer bir değişle vergi bilinci, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi için mükelleflerin vergiler hakkında ön bilgiye sahip olması şeklinde ifade edilebilmektedir. Vergi bilincine sahip mükelleflerden, vergi ödemek istemeleri ve üzerinde bir baskı (zorunluluk) hissetmemeleri beklenmektedir. Mükellefler, vergi kanunlarını bilmediklerinde ve anlamadıklarında vergi ödemek istemeyebilirler. Vergi kanunları sayesinde mükellefler, vergi ödemenin önemi ile doğrudan ve dolaylı olarak hissedebilecekleri faydaları daha iyi anlayacaktır. Vergi kanunlarının bilinmesi, vergilerin toplumun ihtiyaçları için kullanıldığının daha iyi anlaşılabilmesini sağlayacaktır. Böylece vergi bilinci ile oluşabilecek yolsuzluk ve dolandırıcılık düzeyi en aza indirilebilecektir (Islamiah, 2015, s. 106).

Bireylerin vergi bilinç düzeyine göre tutum ve davranışları üzerinde değişiklik gösteren bir diğer unsur da vergi ahlâkıdır. Vergi ahlakı (tax ethics); mükellef olarak bireyler ile devlet arasındaki ilişkiyi düzenleyen davranış normları şeklinde ifade edilebilmektedir (Song & Yarbrough 1978, s. 444). Bu ifadeye göre; vergi ahlakı, vergi bilinci ile vergi kültürünün bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin vergi ahlakı, vergi bilinci ve vergi kültürünü de içeren daha kapsamlı bir kavramdır. Vergi ahlakı, vergi ödemeye yönelik içsel bir motivasyon (intrinsic motivation) olarak da ifade edilmektedir (Torgler, 2003, s. 4). Bu içsel motivasyon, dışarıdan herhangi bir cebir ve baskı uygulanmadan bireylerin kendilerinin vergiyi gönüllü olarak ödemek istemelerini (Aktan, 2006, s. 126) ifade etmektedir.

Vergi ahlakı ile birlikte içsel motivasyonun vergi uyumu araştırmalarında ele alınması süreci 1890'larda Weber ile başlamış fakat Neo-Klasik İktisat akımının popülaritesi karşısında başarısız olmuştur. 1960'lı yıllarda tekrar sosyal psikoloji ve ve ekonomi ilişkilendirilmiş ve ekonomik yaklaşımların insan davranışlarına adapte edilmesi ile vergi uyumu literatürüne girmiştir (Kitapcı, 2011, s. 101).

Vihanto (2003, s. 112) yakalanma olasılığı ve cezai yaptırımların vergiye gönüllü uyum üzerinde etkili olduğunu çünkü vergi kaçırma eğiliminde olan bireylerin/mükelleflerin vergi kaçırdıkları için utanç duydukları ve bu utanç duygusunun da vergiye gönüllü uyumu arttıran içsel bir motivasyon olduğunu ifade etmektedir. İçsel motivasyona ilişkin yapılan çalışmalar, dürüst ve dürüst olmayan vergi mükellefleri yönünden değerlendirilmiş ve katı vergi politikalarının dürüst olmayan mükellefler için uygulandığı algısına sahip oldukları sürece vergi ahlaklarının olumsuz yönde etkilenmeyeceğini ortaya koymuştur (Torgler, 2007, s. 70). Fakat, dışsal müdahaleler (ödüllendirme ve cezalandırma) içsel motivasyon üzerinde olumsuz etki yaratırken bazı durumlarda da artırabileceği yönünde de çalışmalar mevcuttur (Frey, 2003, s. 390).

Vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki etkisini üzerine yapılan başka bir araştırmada, literatürde karmaşık olan vergi uyumu çalışmalarının dar ve sonuçsuz olmasından kaynaklı kapsamlı bir vergi uyumu modeli geliştirmiştir. Daha spesifik anlamda vergi uyumunun daha iyi anlaşılabilmesi için vergi ödemeye yönelik içsel motivasyon olarak da ifade edilen vergi ahlakı üzerinde durmuş ve kişisel normların vergi ahlakını olumlu etkilediğini ortaya koymuştur. Çalışma aynı zamanda Türkiye gibi dindar bir ülkede müslümanlara yönelik olarak dindarlığın vergi ahlakı üzerine etkisini ölçen ilk ampirik çalışma olup dindarlığın hem vergi ahlakı hem de vergi uyumu üzerinde en belirleyici faktörlerden biri olduğu sonucuna ulaşmıştır (Yücedoğru, 2016).

Demir (2008)'de ise vergi ahlakı üzerine Ege Bölgesini kapsayan çalışmasında, vergi ahlakının vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu ve vergi ahlakı belirleyicilerini ortaya koymuştur. Çalışma sonucunda vergi ahlakı belirliyecileri; devlete ve kurumlarına olan güven, kamu harcamaları, yolsuzluk, vergi idaresi hakkındaki düşünceler, vergi ceza ve denetimleri, subjektif vergi yükü, vergi afları, mali müşavir (danışman) etkisi ve eğitim olarak bulunmuştur.

Vergi uyumunda tutumun yanı sıra önemli belirleyicilerden olan normlarda davranışsal niyetler üzerinde etkilidir (Ajzen, 1991). Normlar, bireysel, sosyal ve ulusal düzey normlar olarak üçe ayrılmaktadır. Bunlardan bireysel normlar, değerler ve vergi ahlakı arasında önemli bir örtüşme vardır: ahlaki muhakeme veya vergi ahlakı ne kadar yüksek ise, vergiye gönüllü uyum da o denli yüksektir (Trivedi

vd., 2003, s. 193; Tosuner & Demir, 2007, s. 9-12). Sosyal normlar, toplumu oluşturan bireyler tarafından paylaşılan ve kabul gören/görmeyen davranış kalıplarından oluşmaktadır. Torgler (2007, s. 66-67) çalışmasına ait aşağıdaki bulgular, sosyal normlar ve vergi uyumu ilişkisini açıklamaktadır.

- Sosyal uyum duygusu güçlü olan ülkelerdeki bireylerin vergi uyum düzeyleri daha yüksek düzeydedir.
- Vergi mükelleflerinin ahlaki değerlerinin yüksek tutulması, vergiye gönüllü uyumu arttırmaktadır.
- Vergiye uyum gösteren mükellefler, vergi kaçakçılığını ahlak dışı bir davranış olarak görmektedir.

Son yıllarda yapılan çalışmalar; değerler, sosyal normlar ve tutumların ülkeler arasındaki farklılıklarına odaklanmış ve bu farklılıkların ekonomik davranışlar üzerindeki etkilerini ölçmeyi amaçlamıştır. Bu çalışmaların en önemli alanlarından biri vergi uyumudur.

Fehr vd., (1997)'ne göre sosyal normlar, "*sosyal olarak paylaşılan bir inanaca dayalı ve yasal olmayan sosyal yaptırımlar tarafından davranışa zorlayıcı bir itici güç oluşturan davranışsal düzenlilik*" şeklinde tanımlanmaktadır. Sosyal norm hakkında birçok farklı tanımdan söz edilebilmekle birlikte insan davranışlarını etkilediği ve süreç içerisinde yasa yerine geçen bir özellikte olduğu ifade edilebilmektedir.

Vergi uyumu literatüründe sosyal normların vergi uyumuna etkisi üzerine birçok çalışma yapılmıştır. Bobek vd, (2007), sosyal normların vergi uyum davranışı üzerinde etkisini incelemiş fakat net bir cevaba ulaşamamıştır. Alm & McKee (1998, s. 270) ise, sosyal normların vergi uyumu üzerinde etkili olduğu ve hatta belirleyici bir rol üstlendiği sonucuna ulaşmıştır. Wenzel (2004, s. 215), sosyal normların vergi etiği üzerindeki etkisini araştırmış ve ancak bireyin kendisini sosyal bir grubun parçası olarak gördüğünde ve bireyin kendisini bu gruba ait hissettiğinde vergi ahlakı ile anlamlı bir ilişkiden söz edilebileceğini belirtmiştir.

Alm & Torgler (2006 s. 224-246), çeşitli ülkelerin birkaç yıllık verilerinden yararlanarak Dünya Değerler Anketi'nden vergi ahlakı (tax morale) olarak ifade

edilen "*bireylerin vergi ödemeye yönelik içsel istekliliğe*" yönelik çalışma yapmışlardır. İspanya ve ABD'deki bireyler üzerine yaptıkları çalışmada, önceki deneysel sonuçları destekler nitelikte sonuca ulaştıkları ve ABD'nin İspanyaya göre daha yüksek vergi ahlakına sahip olduklarını bulmuşlardır. Daha sonra genişletilerek 14 Avrupa ülkesi üzerinde yapılan araştırma sonuçları da yine ABD'nin en yüksek vergi ahlakına sahip olduğu ve onu sırasıyla Avusturya ve İsviçrenin izlediği yönündedir.

Son yıllarda yapılan vergi uyumu çalışmalarında caydırıcı yöntemlerin yanı sıra suçluluk duygusu ve utanma duygusunu ortaya çıkarıcı yöntemlere de başvurulduğu görülmektedir (Kornhauser, 2008, s. 146). Suçluluk duygusu, yasal olarak yasaklanmış ve ahlaki bakımdan ayıp olarak görülen bir davranışta bulunulduğunda toplumun ahlaki kurallarının çiğnendiği düşüncesinin bireyde yarattığı pişmanlık ve rahatsızlık duygularıdır. Utanma duygusu ise toplumun temel bir değerini, kuralını, töresini çiğnediği dürüst olmadığı ve aptalca davrandığı duygusu şeklinde ifade edilebilmektedir (Sığrı vd., 2010, s. 73).

Sosyal normlar, suçluluk ve utanma duygusu yasal ve yasal olmayan eğitim sonucuyla ilişkili olup bireyler üzerinde parasal olmayan bir yaptırımdır. Ayrıca, suçluluk duygusu, içsel (internal) bir durum iken utanma duygusu ise, dışsal (external) bir durumdur. Kendilerinin sorumsuzca davrandıkları hissi ve içselleştirdikleri sosyal normları ihlal ettikleri durumda bireylerde suçluluk duygusu oluştuğu belirtilmektedir (Torgler, 2007, s. 68). Erard ve Feinstein (1994) mükelleflerin gelirlerini olması gerekenden daha düşük gösterdiklerinde ve denetimden kaçtıklarında suçluluk duyduklarını, gelirlerini düşük gösterdikleri ve yakalandıklarında ise utanma duygusu yaşadıklarını belirtmektedir (Torgler, 2007, s. 68). Grasmick ve Bursik (1990) 355 kişi ile bireylerin çeşitli suçlara yönelik eğilimlerinin incelendiği çalışmada, vergi kaçakçılığı davranışında bulunduktan sonra hissedilen suçluluk duygusunun yasal yaptırımlardan çok daha fazla caydırıcı olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Torgler, 2007, s. 68).

Vergi uyumu üzerinde etkili olan bir diğer unsur da vergi adaletidir. Yapılan birçok araştırma, vergi uyum düzeyi ile vergi adaletinin ilişkili olduğunu ve denkleştirici adalet (yatay) ile dağıtıcı adalet (dikey) algısının vergi uyum düzeyi üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Gelir eşitsizliğini de modele dahil etmiş

ve vergi sisteminde dikkate alınmadığı takdirde gelir eşitsizliğinin yüksek vergi uyumsuzluğuna yol açabileceğini ortaya koymuştur (Kinsey & Grasmick, 1993; Cowell, 1992). Benzer şekilde, Spicer & Becker (1980), katılımcıların algıladıkları denkleştirici veya dağıtıcı adalete bağlı olarak vergi uyum oranlarının önemli ölçüde farklılaştığını bulmuşlardır.

Mükelleflerin, vergilerin adaletsiz olduğunu düşünmeleri, vergiye gönüllü uyumlarını negatif yönde etkiler. Bu düşüncedeki mükellefler, vergi yükünün adaletli dağıtılmadığını gerekçe göstererek üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyip kendilerini haklı görerek vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı yolunu tercih ederek kendilerince vergide adaleti sağlamaya çalışacaklardır (Torgler, 2007, s. 67; Mustafayev, 2019, s. 36).

Toplumun bir bölümünün vergi kaçırdığı inancına sahip olan mükellefler ise, vergileme konusunda kendilerine adil davranılmadığını düşünmekte ve vergiye uyumları bozulabilmekte hatta bu durum mükellefleri vergileme konusunda hileli davranışlara yöneltebilmektedir (Erard vd., 1998, s. 851). Bu nedenle vergi politikaları inşa edilirken toplumun yapısına uygun olarak düzenlenmesi oldukça önemlidir. Subjektif vergi yükünü etkileyen vergi uyumunu birçok faktör etkilediğinden teorik olarak bu bölümde vergi adaleti, vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi kültürü alt başlıklar halinde ele alınmış ve subjektif vergi yükü üzerindeki etkileri için nicel aşamada bu unsurlara yer verilmiştir.

2.2.4. Vergi Mevzuatının Değiştirilme Sıklığı

Anayasanın 73.maddesi vergi ödevi başlığı altında 3.fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde verginin kanuniliği ilkesine atıfta bulunularak (AYM, md.73/3) vergilerin ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ya da kaldırılabileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunilik ilkesi, vergi ile ilgili tüm ayrıntıların yasa ile düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu bağlamda verginin temel unsurları olan mükellefi, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna, matrah, oran, ödeme

zamanı, zamanaşımı unsurlarının kanunla düzenlenmesi gerekmektedir (Mutluer v Dayanç, 2016, s. 12; Karakoç, 2014, s. 1266).

Vergi kanunları (tax laws) ile düzenlenen bu ayrıntıların her iki taraf için de açık, anlaşılır, kolay uygulanabilir olması, vergi uygulamalarının zamanında ve doğru bir şekilde yapılabilmesi için oldukça önemlidir. Vergi kanunlarının açık olmaması, kolay anlaşılabilir olmaması ve karmaşık olması mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarını engellemektedir. Mükellefe verilen ödevlerin fazla olması, vergi kanunlarının karmaşık olması, vergi oranlarının sık sık değiştirilmesi ve vergi oranlarının yüksek olduğu algısı gibi durumlar, mükelleflerin vergiye uyumlarını bozarak (Bedir vd, 2016, s. 48; Tuay & Güvenç, 2007) vergi yüklerini azaltma eğilimi gösterdikleri görülmektedir.

Litaratür incelendiğinde, vergi oranının genellikle vergi yükünün unsurları olarak ele alındığı görülmektedir (Bedir vd., 2016, s. 49; Demir, 2013, s. 75-76; Gürdal & Yavuz, 2017, s. 13-14; Arsan, 1975, s. 122; Stiglitz, 1994, s. 481). Vergi oranlarının artması ya da yeni vergiler ihdas edilmesi mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde ve aynı zamanda tüketimleri ve tasarrufları üzerinde azaltıcı etkide bulunmaktadır (Daşdemir, 2019, s. 66; Bedir vd., 2016, s. 49) Bu durum da mükelleflerin üzerinde önemli derecede hissettikleri baskıdan dolayı vergi yükümlülüklerini azaltma yolları aramalarına neden olmakta hatta vergi yüklerini azaltmak için vergiden kaçınarak vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilmektedir (Avi-Yonah, 2002, s. 1413).

Vergi oranının yükseltilmesi, ya da yeni ek bir vergi ihdası mükellefler üzerinde psikolojik bir baskı yaratarak onları vergiden kaçınma veya vergi kaçırmaya teşvik etmektedir. Vergi oranlarının yükseltilmesi ya da ek vergi konulması vergi yükünün daha ağır hissedilmesine neden olmakta ve yatırım kararları üzerinde de olumsuz etkide bulunarak sermaye yatırımlarını azaltabilmektedir (Işık & Kılınç, 2009, s. 150). Aynı zamanda vergi oranlarının yüksek oluşu, mükelleflerin üzerinde önemli derecede hissettikleri baskıdan dolayı vergi yükümlülüklerini azaltmanın yollarını aramalarına da neden olmaktadır. Bu baskıdan dolayı mükellefler, vergiden kaçınma yolunu tercih edebilmekte ve vergi gelirlerini azaltabilmektedir (Avi-Yonah, 2002, s. 1413). Bu bağlamda Gelir vergisi oranlarında yapılacak indirimler, hem gelir etkisi hem de ikame etkisi nedeniyle

birey ve işletme davranışlarını etkiler. Vergi oranı indirimlerinin, ekonominin büyüklüğü üzerindeki olumlu etkileri, daha düşük vergi oranlarının vergi sonrasında daha fazla çalışma, tasarruf ve yatırıma dönüştürülmesinden kaynaklıdır (Gale & Samwick, 2014, s. 2).

Vergi oranları bakımından vergilerin dağılımı da önem arz etmektedir. Vergiler, dolaylı ve dolaysız olmalarına göre ikiye ayrılmakta ve gelir ve servet üzerinden alınan vergilere dolaysız vergiler (Gelir Vergisi), harcamalar üzerinden alınan vergilere ise dolaylı vergiler (KDV) denilmektedir. Dolaysız vergilerden olan Gelir Vergisinde artan oranlı tarife uygulanmakta olup dolaylı vergilere göre daha adil vergiler olarak görülmektedir. Bu bakımdan dolaylı ve dolaysız vergilerin bir ülkenin vergi sisteminin adil dağılıp dağılmadığını ifade eden vergi yükü ölçümünde ağırlıklarına dikkat etmek gerekmektedir (Işık & Kılınç, 2009, s. 149).

Vergi afları da vergi kanunları ile düzenlenen bir kurum olduğundan ve mükellefler üzerinde psikolojik etkilerinden dolayı subjektif unsurlar kapsamında değerlendirilmiştir. İngilizce'de, "tax amnesty" sözcüğüyle ifade edilen vergi affına, ulusal ve uluslararası literatürde yer verilmektedir. Devletler, bütçe açıklarını kapatmak, kamu gelirlerini artırmak için mali reformlara başvurmakta vergi affı da bu mali reform kurumlarından (Torgler vd., 2003, s. 375) birini oluşturmaktadır. Herman & Richard (1986)'a göre vergi affı, geçmişte vergisel konularda yaygın olarak işlenen suçları iyileştirmek, toplanamayan vergileri toplamak ve vergi sistemine kayıtlı olmayan mükellefleri kayıt altına almayı amaçlamaktadır (Leonard & Zeckhauser, 1986, s. 2).

Başka bir ifade ile vergi afları, vergi kaçakçılığının bir sonucu olarak uygulanan olağan cezalarda ve hatta tahakkuk eden faizde kısmi veya tam bir indirim anlamına gelmektedir (Lopez-Laborda & Rodrigo, 2003, s. 73-74). Kısaca vergi afları, devletin vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmeyen mükelleflere yaptırım uygulanması gerekirken aksine yaptırımların kısmen veya tamamen uygulanmamasını ifade etmektedir.

Türkiye'de *vergi barışı, ödeme kolaylığı, tahsilâtın hızlandırılması, alacakların yeniden yapılandırılması, mali barış, mali milat* (Şenyüz, 2014, s. 91) gibi çeşitli isimlerle anılan vergi affı, son dönemlerde oldukça başvurulan bir kurum

olmakla birlikte vergide adalet yönünden de tartışmaların hedefi olmuştur. Ekonomik kriz dönemlerinde vergi aflarına başvurulması olumlu karşılanırken devletin gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla sık sık bu kuruma başvurması olumlu karşılanmamaktadır. Nitekim bu kriz dönemlerinde mükelleflerin ödeme güçlerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle mükelleflerin işlerini toparlayabilmesi ve ekonomik hayata kısa sürede geri dönenebilmesi için vergi afları kabul edilebilmektedir. Fakat vergisel ödevlerini düzenli olarak yerine getiren mükellefler açısından bakıldığında vergi afları, bu mükellefler aleyhine olmaktadır (Şenyüz, 2014, s. 93). Vergi aflarının dürüst olmayan mükelleflere avantaj sağlamasının aksine ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren dürüst olan mükellefler üzerinde olumsuz psikolojik bir yüke de neden olmaktadır (Yıldırım, 2019, s. 106).

Vergi affının, mükelleflerin birçoğu kendilerini düşük beyanda bulunmaya yönlendirdiğini (Çelikkaya & Gürbüz, 2008, s. 48-49) belirtmiştir. Bir defaya mahsus bir fırsat olarak düşünüldüğünde vergi aflarının, gelirde kısa vadeli bir artışa neden olduğu, uzun vadeli olduğu düşünüldüğünde ise gelirde azalmaya neden olduğu bulgusu bir çok çalışma ile (Fısher vd., 1989; Alm & Beck, 1993; Luıtel & Sobel, 2007) ortaya konmuştur.

2.2.5. Hükümete Güven

Hükümete güven, gelirin yeniden dağıtılmasına yönelik bireysel tercihler ve gelir vergisi yüküne ilişkin bireysel algılarla ilişkilidir. Hükümete duyulan güven yüksek olduğunda mükelleflerin vergi yüklerini de düşük algılama olasılıkları yüksektir (Yamamura, 2013, s. 71). Bireyler, mecliste kendilerini temsil edecek, istek ve tercihlerine uygun karar vereceklerini düşündükleri kişileri oy vererek iktidara getirirler. Siyasal iktidarın bireylerin istek ve tercihlerine ters düşen vergi ile ilgili düzenlemeleri bireylerin/mükelleflerin üzerinde onların istemediği sonuçlar doğurabilmektedir. Mükelleflerin kamu harcamalarından yeteri kadar istifade edemeyen ve buna karşın fazla vergi ödediğini ve hükümetin kötü yönetildiğini düşünmeleri devlete olan güvenlerini zedeleyeci bir zemin hazırlar (Keene, 1983, s. 371).

Hükümetin yaptığı vergisel değişiklikler (yürürlükte olan bir vergi oranında artışa gitmesi ya da ek bir vergi tahsis etmesi) siyasal iktidarı destekleyen

mükelleflerin istediği bir durum değildir. Böyle bir durumda mükellefler, destekledikleri hükümet aleyhinde davranarak bu desteklerini çekebilmektedir (Bedir vd., 2016, s. 136). Kısaca, vergisel değişiklikler, mükelleflerin zaten var olan vergi yüklerini (subjektif) daha da ağır şekilde hissetmelerine ve bu yüzden mevcut hükümetten desteklerini çekmelerine neden olmaktadır. Hükümete duyulan yüksek güven duygusunun mükelleflerin psikolojisini olumlu etkilediği bu bakımdan da vergi yüklerini düşük algıladıkları yönünde birçok çalışma mevcuttur (Yamamura, 2013; Abdieva & Cumakunova, 2016; Gürler & Hazman, 2009; Birskyte, 2014).

2.2.6. Risk Algısı

Vergi mükellefleri vergi ile ilgili suçları işlemeye/işlememeye (vergi kaçırma, vergi kaçakçılığı) fayda ve maliyet hesaplaması yapıp karar vermektedir. Mükelleflerin yaptığı bu fayda-maliyet analizlerinin en temel kıstasını vergi suç ve cezaları oluşturmaktadır. Mükellefler yakalanma olasılıklarını ve cezaları düşünerek elde ettikleri vergiye tabi gelirlerinin ne kadarını beyan edip etmeyeceklerine karar vermektedirler. Suç ve cezalar yönünden etkin bir vergi denetimi olduğu inancına sahip olan mükellef vergi kaçırma eğilimine girmemekte ve tüm gelirini beyan yoluna gitmektedir (Aktan & Çoban, 2006, s. 46; Islamiah, 2015, s. 104). Mükelleflerin bu şekilde bir davranış sergilemesinin ardında vergi risk algısı yatmaktadır.

Vergi riski; bölgelerin ya da ticari işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken planlanmamış mali kayıp olasılığıdır. Mükellef ile devlet arasındaki vergi ilişkileri olumsuz ekonomik koşullardan etkilenerek gerçek kayıplara neden olabilmektedir. Bu nedenle vergi hukuku mükelleflerin vergisel ihlallerini izlemektedir. Vergiler, bireyler ya da tüzel kişiler tarafından ödenmesi cebre dayalı karşılıksız ödemeler olması sebebiyle risk kaynağı olarak kabul görmektedir. Gönüllü olarak gelirlerinin bir kısmını karşılıksız olarak devlete transfer eden çok az birey/mükellef olduğu düşünülmekte ve bu da vergi risklerini ortaya çıkarmaktadır. Mükelleflerin yüksek vergi yüklerini azaltmak için vergiden kaçınma, vergi kaçırma vb. davranışlar sergileyebilecekleri göz önünde bulundurularak vergi risklerinin hesaba katılması ve önlem alınması gerekmektedir (Artemenko vd., 2017, s. 458).

Temel olarak, vergi mükellefleri, kaçırma ile elde edilen kazançları ve alacakları riski karşılaştırır. Bu anlamda, kaçakçılık ile elde edilen kazanç

beklenenden düşükse, vergi mükellefleri vergi kaçakçılığına eğilim göstermeyeceklerdir. Aksi durumda ise, mükellefler vergiden kaçmayı tercih edeceklerdir. Mükellef gelirini/servetini, vergi mükellefi olarak vereceği karara bağlı olarak elde edilen kazancı yansıtacak veya yansıtmayacaktır (Trindade vd., 2015, s. 134). Elde edilen kazancın yansıtılmaması (gizlenmesi) durumu vergi ilişkilerinde yasa dışı kabul edilir ve yüksek vergi riskleri içermektedir. Bu vergi riski türlerini; ödenmemiş vergi tutarını kapsayan mülke el konulması, vergi yaptırımları ve cezaları kapsarken vergi risklerine neden olan temel kaynaklar ise; vergi mevzuatının değişme sıklığı, yeni vergiler ihdas edilmesi ile vergi yüklerinin artması ve vergi ödemelerinde yapılan kesintiler şeklinde sıralanabilmektedir. Vergi risklerinin azaltılması için; vergiye tabi tüm kalemlerin kapsamlı kontrollerle kaydedilmesi, vergi mevzuatı ve normlarının doğru şekilde uygulanması ve vergi yükü seviyesinin azaltılması ise öneriler arasındadır (Artemenko vd., 2017, s. 453).

2.3. Bölüm Özeti

Vergi yükü, eşit gelir dağılımı, vergi adaleti gibi maliye politikası amaçlarının yanı sıra vergi politikasının doğru şekilde tespit edilmesi açısından da oldukça önemlidir. Maliye politikalarına karar verirken, vergi yükü üzerinde etkili olan vergi yükü unsurlarının bilinmesi ve bu unsurların dikkate alınması oldukça önem arz etmektedir. Vergi yükü konusunda yapılan çalışmaların yaygın bir şekilde objektif vergi yüküne odaklandığı, subjektif vergi yükünün ise ölçümünün zorluğundan dolayı oldukça çok az çalışmada ele alındığı görülmektedir. Ulusal çalışmalardan Demir (2013) çalışması, subjektif vergi yükünün ölçümüne yönelik yapılan bu nadir çalışmalardandır.

Literatürde vergi yükü unsurlarının, demografik faktörler, ekonomik yapıdan kaynaklanan unsurlar, siyasi yapıdan kaynaklanan unsurlar şeklinde sınıflandırılarak ele alınmasının yanısıra sınıflandırılmadan ele alındığı da görülmektedir. Sınıflandırılmadan ele alınan bu unsurlardan bazılarına; kamu mallarının karşılığı olma, vergi adaleti, vergi takozu, vergi kanunları, vergi oranları, muafiyet, indirim ve istisnalar, vergi bilinci, vergi ahlakı, kişi başına düşen gelir, vergi oranları, vergi kaçakçılığı, vergi afları, enflasyon, gelir düzeyi örnek verilebilir. Bunların yanısıra vergi ödeme zamanı, mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki görüşleri, personel yapısı ve vergi dairelerinde halkla ilişkiler, vergi

denetim ve cezaları, kamu harcamaları algısı, subjektif vergi yükü, mükellefiyet süresi, verginin türü, vatandaşlık bilinci ve geleneklere bağlılık unsurlarına da yer verildiği görülmektedir.

Bu araştırma, Türkiye açısından maliye literatürü ile objektif ve subjektif vergi yükü unsurlarının (yapılarının) örtüşüp örtüşmediği, literatürdeki unsurlar haricinde yeni ortaya çıkan unsurların ampirik bir araştırma ile ortaya konmasını hedeflemektedir. Bu amaçla incelenen maliye literatürü ışığında vergi yükü unsurlarından Şekil 2.1'de gösterilen model oluşturulmuştur.

3. VERGİ YÜKÜ LİTERATÜRÜ

Ülkelerin vergi sistemlerindeki vergi yükü dağılımı hakkında tahminlerde bulunmak vergi yükü çalışmalarının amacını teşkil etmektedir. Ulusal literatürdeki vergi yükü çalışmaları ile uluslararası vergi yükü çalışmaları ayrı ayrı ele alınmıştır.

AB, OECD ülkeleri arasında yapılan karşılaştırmalı vergi yükü çalışmaları, gelir sınıfları üzerine, sektörel, bölgesel, ekonomik büyüme üzerine, ücret geliri üzerine, subjektif vergi yükü ile vergi yüküne etki eden faktörler olmak üzere sekiz alt başlıkta incelenmiş konunun daha iyi anlaşılması sağlanmıştır. Ulusal ve uluslararası maliye literatüründe vergi yükü çalışmalarının tarihi gelişim sürecine araştırmanın birinci bölümünde ve literatür sonunda yer verildiğinden ayrıca burada değinilmemiştir.

3.1. Ulusal Vergi Yükü Literatürü

Bu başlık altında, ulusal alanda yapılan vergi yükü çalışmaları ele alınmıştır. Vergi yükü kavramının ele alınış şekline göre farklı vergi yükü hesaplamaları alt başlıklar halinde ele alınmıştır.

3.1.1. Türkiye, AB, OECD Vergi Yükü Karşılaştırma Çalışmaları

Maliye Müfettişleri Derneği'nin (1977), yayınında Türkiye'de toplam vergi yükü, kesimler arası vergi yükü ve bireysel vergi yükü ile ilgili de çalışma yapılmıştır. 1960-1975 yılları arasında toplam vergi yükünün 1960 yılından 1975 yılına kadar %6.8'lik artış gösterdiği ve sadece 1974 yılında vergi yükünde bir önceki yıla göre bir azalış olduğu, diğer yıllarda ise yıllık ortalama %5 oranının altında artış gösterdiğine değinilmiştir. Bu yıllık ortalama artış oranının çok düşük bir oranda kalma nedeni olarak, 1970 yılında yürürlüğe konan Finansman Kanunu gösterilmektedir (Müezzinoğlu, 1977, s. 6). 1960 yılı ile 1970 yılları için yapılan çalışmada, tarım dışı kesim üzerindeki vergi yükünün tarım kesimine oranla üç kat daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmış fakat bu sonucun gerçek vergi yükünü yansıtmadığı da vurgulanmıştır. Düşük gelirlerin daha yüksek vergi yüküne maruz kaldığı, gelirlerini gizleyemeyen ücretliler üzerindeki vergi yükünün ağır olduğu tespitlerine ulaşılmıştır. Vergi yükünü arttıran unsurların başında kamu kesimindeki israf ve savurganlığın geldiği en az %40 kaynak israfına da değinilmiştir (Yuluğ, 1977, s. 19-30).

Tekin (1990), Eskişehir'de ücretli kesim ile gerçek usulde vergilendirilen beyannameli mükelleflerin gelir gruplarının vergi yükü hesaplanmıştır. Çalışmada ayrıca sektör grupları ve meslek grupları itibariyle de vergi yükü karşılaştırmalarına yer verilmiştir. Eskişehir'de ücretliler üzerindeki vergi yükü, genel ve katma bütçeli çalışanların 1984-1988 yılları için hesaplanmış ve brüt ücretleri üzerinden 1984'de bu çalışanların üzerine düşen vergi yükü yüksekken, 1985 ve sonraki yıllarda azalış gösterdiği belirtilmiştir. Eskişehir'de gerçek usulde vergilendirilen beyannameli mükellefler kazanç ve meslek grupları olarak iki sınıfa ayrılarak vergi yükleri hesaplanmıştır. Beyan edilen kazanç ve hesaplanan vergi yönünden ilk sırayı ticari kazancın aldığı, serbest meslek mensuplarından ilk sırayı ise doktorların aldığı görülmüştür. Sonuç olarak; Vergi yükünün daha adaletli dağılımının sağlanması için özellikle tarım kesiminin doğru vergilendirilmesinin sağlanması gerekliliği, gayrimenkul sermaye iradında gerçek kazançları üzerinden beyanname vermelerinin ve vergilendirilmelerinin sağlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yunar (1992), toplam vergi yükü hesaplaması ile toplumsal vergi yükü rakamlarına ulaşmıştır. Diğer sosyal güvenlik ödemelerinin vergi yükü hesabında hariç tutulması konusundaki görüşler dikkate alınarak net vergi yükü hesaplaması yapılmış ve OECD ülkeleri ve dış ülkelerle karşılaştırmalı analize gidilmiştir. Türkiye'nin 1980 yılından 1990 yılına kadar olan toplam, net vergi yükü ile ücretliler üzerindeki vergi yükünün hesaplaması sonucu, Türkiye'nin vergi yükünün OECD ülkelerine göre daha az olduğu fakat mükellefler üzerinde vergi baskısından dolayı daha fazla hissedildiği bunun başlıca sebebinin de dengesiz gelir dağılımı ve vergi sistemindeki karmaşıklıktan kaynaklandığı bulgusuna ulaşmıştır.

Pınar (1992), Türkiye'de kamu gelirleri yapısındaki değişiklikler ve vergi yükü adlı çalışmasında, sanayileşme ile birlikte gelirler üzerinden alınan vergilerde artış beklenirken 1982 yılından itibaren bir düşüş görüldüğünü tespit etmiştir. Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergiler yönünden bakıldığında ise vergi yükünün, dolaysız vergiler için 1980'lerden 1988'e kadar düşüş eğilimi gösterdiği bu tarihten sonra ise yükselme eğilimine girmiştir. Dolaylı vergiler için ise durum tam tersi olup, 1988'e kadar artış eğilimi gösterirken bu yıldan sonra ise düşüş eğilimine girmiştir. 1980 ve 1990 yıllarına ait farklı vergi yükü (mahalli idareler vergi gelirleri, fonlar, parafiskal gelirler) çalışmalarından elde edilen vergi yükü

oranlarına da yer verilmiştir. Bu bağlamda, vergi yükünün farklı kalemleri barındıran tanımına göre, Türkiye'de vergileme potansiyelinin yeterli olduğu fakat vergi reformlarına ihtiyaç duyulduğu sonucuna ulaşmıştır.

Günay (2007), Türkiye için 1991-2006 dönemi bazında yaptığı çalışmasında, vergi yükü ile milli gelir arasında sıkı bir ilişki olmadığını ve Türkiye'de fiili vergi yükü ile tahmin edilen vergi yükünün birbirine yakın olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Sonuç olarak bu durumun da Türkiye'de vergi sınırına yakın bir vergileme yapıldığı şeklinde yorumlanabileceğini belirtmiştir.

Koç & Dağlı (2007), Türkiye'deki vergi yükü OECD ve AB ülke ortalamalarının altında kalsa da kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi oranlarının yüksekliği ve kişi başına düşen milli gelirin kayıt içi ekonomi üretim ve istihdam üzerindeki yükün ağır olduğu bulunmuştur. Gelir dağılımında da adaletsiz olan Türkiye için, vergi yükünün de belli kesimler üzerine ağırlık verilmesiyle dayanılmaz hale geldiğini belirtmişlerdir. Vergi adaletsizliğinin ve vergi oranlarının yüksek olmasının en büyük nedenlerinden birinin kayıt dışı ekonomi olduğu, Türkiye ekonomisinin tümünün kayıt altına alınması gerektiği, ülke gelirlerinin artması ile vergi yükü dağılımının daha adaletli hale geleceği sonucuna ulaşmışlardır.

Töralp (2007), Kurumlar üzerine düşen vergi yükünü inceleyen araştırmasında, vergi yükünün kurumlar üzerindeki etkilerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu bağlamda, kurumlar üzerindeki vergi yükünde kuruluş yeri seçimi, hukuki yapısı, yatırım kararları, finansmanları, tasarrufları, kar dağıtım politikaları gibi geniş bir etki kitlesi bulunmuştur. Kurumlar vergisi payının hem Türkiye'de hem de OECD ülkelerinde vergi gelirleri içindeki payının düşük olmasının Kurumlar Vergisi matrahını aşındırdığını böylece de Türkiye'de gelir dağılımını bozduğunu ve yüklenilen vergi yükünü olumsuz etkilediği bildirilmiştir. Kurum davranışlarını etkileyen unsurlara da yer veren çalışma, muafiyet, istisna, indirim ve vergi ertelemesi olarak tespit edilmiştir.

Işık & Kılınç (2009), Türkiye'nin vergi yükü ve vergi türleri açısından karşılaştırmalı bir analiz yapmış, bu analizde Türkiye vergi hâsılatı açısından OECD ülkeleri arasında arka sıralarda kalmıştır. Türkiye'de özellikle 1980 sonrası

dolaysız vergilerin yerini dolaylı vergilerin almasıyla vergi sonrası gelirlerin daha da eşitsiz hale gelmesine yol açtığını belirtmişlerdir. Hükümetlerin dolaylı vergilere ağırlık vermesi, düşük gelir gruplarının satın alma gücünü de büyük ölçüde azalttığını, dolaylı vergiler nedeniyle vergi yükü artan alt gelir grupları açısından gelir dağılımı adaletsizliğinin daha da belirgin hale geldiği sonucuma ulaşmışlardır. OECD ülkelerinde vergi yükü, 1975-2007 döneminde (2000-2003 dönemi hariç) sürekli olarak artış gösterdiği 2007 yılı geçici rakamlarına göre vergi yükünün en yüksek olduğu OECD ülkeleri; Norveç, İsveç, Danimarka, Fransa ve İzlanda olduğu bulunmuştur. Türkiye aynı yılda vergi yükü bakımından OECD ülkeleri arasında 29. sırada yer almaktadır.

Türkiye'de 2007 yılında dahilde alınan dolaylı vergilerinden (KDV, ÖTV, vb.) elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %41,6 olduğu, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin (GV ve KV) payı %31,5 olduğu ve sadece kurumlar vergisinin payının ise %9 olduğu sonucuna varmışlardır. Vergi gelirlerini artırabilmek için önerilerinde; vergi sistemlerindeki indirim, istisna ve muafiyetlerin asgari düzeye indirilmesi; sık sık değişmeyen, basit, anlaşılır bir mevzuat oluşturulması, vergi kapasitesinin arttırılması gerektiğini vurgulamışlardır. Ayrıca, etkin bir denetim sistemi kurulması, dolaysız vergilere ağırlık verilmesi, vergi bilincinin sağlanması, vergilerin tabana yayılması, cezaların caydırıcı olması ve devletin, vergileri nerelere harcadığı konusunda şeffaf bir şekilde vatandaşına hesap verebilmesi gerektiğini sunmuşlardır.

Kastan & Machova (2010)'da AB ülkelerinin vergi yüküne ve vergi politikasına odaklanan çalışmanın teorik kısmında vergi yükü tanımlanmış ve ölçüm olasılıklarına değinilmiştir. Makalenin ampirik kısmında ise eski ve yeni AB ülkelerinin vergi yükü karşılaştırmasına yer verilmiştir. AB ülkeleri vergi yükü karşılaştırması yapılırken vergi teşviklerinin, idari maliyetlerin ve sosyal güvenlik katkılarının göz önünde bulundurulmasının önemi vurgulanmıştır. Vergi yükü analizinin uygulanan vergilerin sosyal faydalarının analizi yapılmadan sürdürülemeyeceği ve araştırmaların devamlılığı için ek bir araştırma konusu yapılması gerekliliği üzerinde durmuşlardır.

Çağdaş (2011)'de, Türkiye ile OECD ülkelerinin toplam vergi yüklerini karşılaştırmasında OECD ve Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden yararlanmış ve

toplam vergi yükünün Türkiye ve OECD ülkelerinde genel olarak 1965 yılından 2018 yılına kadar sürekli artış gösterdiği sonucuna ulaşmıştır. 1965 yılında OECD vergi yükü ortalamasının %24,9 olduğu, 2018 yılı için ise bu oranın %34,5'a yükseldiği görülmekle birlikte Türkiye'nin vergi yükünün OECD ortalamasının çok altında kaldığına ulaşmıştır.

İnaltong (2012), Türkiye ve OECD ülkelerindeki vergi yükünün tespiti ile ilgili değerlendirmelerde bulunmuştur. 2013 yılında yürürlüğe girecek olan yeni Ticaret Kanunu ile daha şeffaf, uluslararası muhasebe ve denetiminin esas alındığı uygulamanın uzun vadede kayıt dışılığı önleme açısından belli ölçüde etkili olacağı üzerinde durmuştur. Bu durumun vergi yükü üzerinde de dolaylı etki gösterebileceğini savunmuştur. Vergi yükünün, kısa vadede bu günkü durumunu korurken orta ve uzun vade de yapılacak düzenlemeler ile değişim yaşanabileceği sonucuna ulaşmıştır.

Kargı & Yayğır (2016), vergi rekabeti sonucu, mobilitesi yüksek olan gelir ve kurumlar vergisi oranlarının indirilmesinin vergi yükünün adaletsiz dağılımına yol açabileceği, Türkiye'de dolaylı vergilerin, vergi gelirlerinin yaklaşık %70'ini oluşturmasının vergi yükü dağılımında adaletsizliğin göstergesi olduğunu belirtmiştir. DPT 2004 vergi raporundaki tespitler doğrultusunda vergi sisteminin daha sağlıklı işleyebilmesi için öneriler sunmuştur.

Gürdal & Yavuz (2017), Türkiye için vergi yükünün son on beş yıl içindeki gelişimini incelemişlerdir. Yapılan analizler sonucunda, Türkiye'deki dolaylı vergi yükünün dolaysız vergi yükünden fazla olduğu tespit edilmiştir. Yükün en fazla olduğu vergiler ise, sırasıyla KDV, ÖTV, GV, KV olarak bulunmuştur. OECD ülkeleri ile karşılaştırmada yapılan çalışmada Türkiye'de toplam vergi yükünün OECD ortalamasının oldukça altında olmasının yanısıra vergi baskısının kişi başına düşen gelirin OECD ülkelerine kıyasla düşük olmasından dolayı yüksek hissedildiği sonucuna ulaşmışlardır.

Kılıçaslan & Yavan (2017), Türkiye'deki vergi yükünün OECD ülkeleri içerisindeki görece yerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Türkiye'deki vergi yükünün OECD ülkeleri içerisinde ortalamanın altında kaldığını göstermektedir. Ancak vergi yükü dağılımında vergi adaleti açısından olumsuz bir görünüm olduğu

bulgusuna ulaşmışlardır. 1965-2013 yılları arasında bireysel vergi yükü OECD ortalaması 2013'de %8,77 iken Türkiye ise %4,07 ile en düşük dördüncü ülke konumundadır. Ayrıca, Türkiye'nin toplam vergi yükü %29,3 ile olan OECD ortalamasının (%34,2) altında olduğu görülmektedir. Subjektif vergi yükü yönünden ise, objektif vergi yükünden daha yüksek çıkabilmektedir. Bunun nedenini ise, vergi yükünün ve gelir dağılımının adaletsizliğine bağlamışlardır.

Uygun & Kasa (2017), vergi yükü hesaplaması için, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yıllık Faaliyet Raporlarındaki istatistiki verilerden yararlandıkları çalışmalarında, Türkiye ve diğer OECD ülkelerinin 1965 ile 2014 yılları arasındaki durumlarını incelemişlerdir. Söz konusu yıllar itibariyle Türkiye'de vergi yükü verileri incelendiğinde vergi yükünde düzenli bir artış yaşanırken OECD ülkelerinde de vergi yükünde istikrarlı bir artış yaşandığı belirtilmiştir. 1965-2014 yılları arasında Türkiye ile diğer OECD ülkelerindeki vergi yükünü karşılaştırılmalı olarak inceledikleri çalışma sonucunda, Türkiye'nin vergi yükünün OECD ülkelerinin ortalama vergi yükünden daha düşük olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

Organ & Ergen (2017), Türkiye'nin vergi yükü ve ekonomik büyüme verileri ışığında ARDL (3,1) modeli ile eş-bütünleşme analizi yapılmıştır. Seriler arasında uzun dönemli eş bütünleşme ilişkisi saptanmıştır. Vergi yükünde oluşacak artışın ekonomik büyümeyi negatif etkileyeceği bulunmuştur. CUSUM testleri ve Granger testi sonucunda modelin istikrar koşulunu sağladığı ve vergi yükünün ekonomik büyümeyi etkilediği sonucu uygulanacak politikaları destekler nitelikte bulunmuştur. Sonuç olarak vergi yükünün ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkilerinin olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Dağ (2019), 1965-2016 yıllarına ait istatistiki verilerden yararlanarak Türkiye ve OECD ülkelerinde vergi yükünün durumunu karşılaştırarak değerlendirmelerde bulunmuştur. Türkiye'de vergi yükü 1965'ten günümüze çeşitli değişiklikler gösterdiği (1965 yılında %10.6 – 2016, %25.5) uzun yıllar boyunca OECD vergi yükü ortalamasının (1965 %24.8 - 2016 yılında %34.3) oldukça altında seyreden ortalama vergi yükünün son yıllarda OECD ortalamasına yaklaştığını belirtmiştir. OECD ülkelerinin genel bir değerlendirmesi yapıldığında İrlanda, İsviçre, Kore, Türkiye ve ABD'nin OECD ortalamasından daha düşük, Belçika, Kanada, Fransa, İtalya, İsveç gibi ülkelerin ise OECD ortalamasından daha yüksek bir ortalama

vergi yüküne sahip olduğu görülmüştür. Türkiye ve OECD ülkelerinin vergi yükü karşılaştırılmıştır. Türkiye'de dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu, uygulanan vergi sistemleri, kayıt dışı ekonominin boyutu, devletlerin vergi toplama ihtiyaçları vb.'nin mükellefler üzerinde vergiye gönüllü uyumu bozucu etkide bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3.1.2. Gelir Sınıfları Üzerindeki Vergi Yükü Çalışmaları

Güven (1968), gerçek kişiler ve tüzel kişilerin vergi yükü dağılışını1958-1964 yılları kapsamında incelemiştir. Çalışmasında genellikle bu alanda yapılmış önceki çalışmalardan edindiği verilerden yararlanmıştır. Sonuç olarak, Türkiye'de gelir dağılımının adil olmadığı, vergi yüküne daha ziyade düşük gelirlilerce katlanıldığı, kurumlar vergisine tabi şirketlerin vergi oranlarının artırılması gerektiği, AŞ.'lerin kar paylarından da belli bir hadde kadar vergi istisnası uygulanması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Arsan (1975), gelir grupları itibariyle yapılan hesaplamaların genel bütçeye ait vergilerin fert başına miktarlarının 1927 yılında 11 lira iken, 1964 yılında 303 lira, 1965 yılında 327 lira, 1967 yılında 450 lira, 1971 yılında ise, 891 lira olduğu görülmüştür. Türkiye'de toplam vergi yükü hesaplaması sonucunda, 1938 yılında %14.8, 1948 yılında %13 ve 1958 yılında ise % 12.2'ye gerilemiştir. 1963 yılında ise bu oran yükseliş trendine girerek % 14.1 olmuştur. Toplam vergi yükünün en yüksek olduğu 1949 yılında %17.6 en düşük olduğu 1951 yılında ise bu oran %11.8 olarak hesaplanmıştır.

Tüzgen (1990), Türkiye'de vergi yükünü Gelir Vergisi (GV) açısından değerlendirdiği çalışmasında, (GV)'nin büyük bir kısmının ücretlilerden stopaj yoluyla elde edildiğini, ücret ve maaşlardan yapılan kesintilerin 1988 yılı GV tahsilatının %43.6'sını oluşturduğu için GV'nin verimli olduğuna ulaşmıştır. Fakat stopaj usulünün de bir yere kadar verimliliği sağlarken ücretlilerin milli gelirden aldığı payı azalttığını (1988 yılı için %16) belirtmiştir. GV'de vergi yüküne etki eden faktörleri ise, istisna ve muafiyetler, vergi oranları, indirimler, vergi kaçakçılığı ve yansıma olarak sınıflandırmıştır. Beyana tabi mükellefler ile stopaja tabi mükellefler arasında yaptığı karşılaştırmada ise, beyana tabi mükelleflerin vergiden kaçınma yollarının daha fazla olduğu bunun da ücretliler üzerindeki vergi

yükünü artırdığı ve bu adaletsiz durumun mükelleflerin davranışlarını etkileyebileceği sonucuna varmıştır.

Akıncı & Atalay (2021), Türkiye'de 1975-2019 yılları arasında vergi yükü ile kişi başına düşen gayri safi yurtiçi hasıla arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, eş bütünleşme testi ile vergi yükü ve kişi başına düşen gayri safi hasıla arasında uzun dönem ilişki olmadığı, nedensellik analiziyle de kişi başına düşen gayri safi hasıla ile vergi yükü arasında %5 anlamlılık düzeyi bulunmuştur.

3.1.3. Sektörel Vergi Yükü Çalışmaları

Arsan (1975), gelir grupları itibariyle yaptığı hesaplamalar yanında çalışmasında tarım sektörü ile ilgili hesaplamalara yer vermiş sonucunda ise, tüm vergilerin %19.3'ünü tarım sektörü öderken diğer sektörler vergilerin %80.7'sini yüklenmişlerdir. Sonuç olarak, tarım sektörü üzerinde de bir miktar vergi yükü olmakla birlikte topraksız ve fakir çiftçilerde %11 ile %25 arasında, orta halli ve zengin çiftçilerde bu oran %3 ile %10 arasındadır. Bu durum da yüksek gelirliler üzerindeki vergi yükünün az gelirliler üzerindeki vergi yükünden daha az olduğunu tespit etmiştir.

Bülbül (2012), Türkiye'de turizm sektörü üzerindeki vergi yükü ile diğer ülkelerle karşılaştırmasını vergi oranları ve yatırım teşvikleri açısından değerlendirmiştir. Vergi oranları açısından karşılaştırma 20 ülkede uygulanan KDV oranları üzerinden yapılmıştır. Lüksemburg %3 ile en düşük, Danimarka ise %25 ile en yüksek KDV uygulanan ülkeler olarak tespit edilmiştir. Fransa, İtalya, İspanya, Türkiye gibi turizmde önde gelen ülkelerde KDV oranlarının nispeten daha düşük olduğunu belirtmiştir. Turizmin, döviz girdisi artırıcı ve istihdam sağlayıcı özellikleriyle ulusal ekonomiye katkısının büyük olduğu ve Türkiye'nin ekonomik yönden gelişmesinde turizmin taşıdığı rolün ileriye dönük korunabilmesi ve sürdürülebilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

3.1.4. Bölgesel Vergi Yükü Çalışmaları

Tekbaş & Dökmen (2007), Türkiye'de vergi yükünün 1990-2001 dönemi için bölgesel analizini coğrafi bölgeler açısından yaptıkları çalışmalarında bölgesel vergi yükünü GSYİH'nın yüzdesi ve bölge gelirlerinin yüzdesi olarak iki farklı şekilde ele alarak incelemişlerdir. Bölgesel vergi yükünün bölgesel dağılımı

incelendiğinde; 2001 yılında Türkiye'de vergi yükünün en yoğun olduğu bölgenin, %14 oranı ile Marmara Bölgesi olduğu ve bu bölgede 1990-2001 yılları ortalamasının ise %9.25 olduğu ifade edilmektedir. Marmara bölgesinin milli gelirden aldığı payın 12 yıllık ortalamasının %36 olduğu bu bölgeyi %4,2 oranı ile İç Anadolu Bölgesi ve %1,8 oranı ile Ege Bölgesinin izlediği, en düşük vergi yükünün Doğu Anadolu Bölgesi'nin 12 yıllık ortalama bazında milli gelirden aldığı payın ise %3,6 olarak gerçekleştiği bulgusuna ulaşmışlardır.

Gürdal (2009), 1990, 1997 ve 2000 yılları için toplumsal vergi yükünü analiz ettiği çalışmasında, bu yıllar için hesaplanan ve nüfusun dahil edilmediği bölgesel vergi yükü en yüksek Marmara Bölgesinde hesaplanırken en düşük ise, Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde hesaplanmıştır. Bölgesel vergi yüküne nüfusu da dahil ederek hesaplanan ilk toplumsal vergi yükü çalışması olarak nüfus unsurunun dahil edilmediği toplumsal vergi yükü ile nüfus unsurunun dahil edildiği vergi yükü açısından farklı sonuçlara ulaşılmıştır.

Saruç & Sağbaş (2015), ABD ve Kanada'da uygulanan formül yöntemini Türkiye'nin vergi tahsisi ile bölgesel vergi yükü tahmininde kullanmıştır. 2013 yılı için kişi başına toplanan vergi gelirinin en yüksek olduğu üç il sırayla Kocaeli, İstanbul, İzmir olarak bulmuşlardır. Kişi başına toplanan vergi gelirinin en düşük olduğu illerin ise sırayla Hakkâri, Mardin ve Muş olduğu, iller arasında çarpık bir vergi dağılımı olduğunu belirtmişlerdir. 2013 yılı vergi gelirinin %43'ünün İstanbul'da toplanırken %13'ünün Ankara'da ve %12'sinin de Kocaeli'nde toplanmasını, doğudan batıya gidildikçe il bazında kişi başına vergi gelirlerinin artması çarpık bölgesel vergi dağılımına bağlamışlardır. Çarpık bölgesel vergi dağılımının birincil nedeninin firmaların birden fazla ilde faaliyette bulunması ve büyük şirketlerin ticaretin merkezi konumunda olan illerde olmasının, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği il ile verginin toplandığı ilin farklı olmasından kaynaklandığı sonucuna ulaşmışlardır.

Beşel (2017), Türkiye'nin vergi yükü 81 il için il bazında hesaplanırken 7 coğrafi bölgenin bölgesel vergi yükü de hesaplanmıştır. 2004-2014 dönemi için vergi yükünün gelişmiş sanayi ve iş merkezlerinin fazlalığından dolayı Kocaeli'nde ilk sırada olduğu bulunmuştur. İlin dönem başında %95 olan vergi yükünün dönem sonunda ise %55'e gerilediğini tespit etmiştir. Bu %42'lik azalmanın ise,

Kocaeli'nin GSYH'sinin dönem başına göre artmış olsa da ilden tahsil edilen vergi gelirlerinin aynı oranda artmamış olduğunu göstermiştir. Türkiye'nin vergi yükünün genel olarak yüksek olan diğer illeri, İzmir, İstanbul, Ankara, Zonguldak ve Mersin bulmuştur. Bölgesel düzeyde yapılan vergi yükü hesaplamaları, en yüksek vergi yükünü Marmara Bölgesi üstlenirken ikinci sırada Ege Bölgesi, üçüncü sırada İç Anadolu Bölgesi üstlenirken en düşük vergi yükünü ise Doğu Anadolu Bölgesinin üstlendiği sonucuna ulaşmıştır.

Gürdal & Beşel (2018), Türkiye'de vergi yükünün 1990-2001 dönemi için bölgesel analizini coğrafi bölgeler açısından yaptıkları çalışmalarında bölgesel vergi yükünü GSYH'nın yüzdesi ve bölge gelirlerinin yüzdesi olarak iki farklı şekilde ele alarak analiz etmişlerdir. Vergi yükü, Marmara Bölgesi özelinde il bazında analiz edilmiştir. Analiz sonucunda Marmara Bölgesi illerinden vergi yükü en yüksek olan dört ilin sırasıyla Kocaeli, İstanbul, Tekirdağ ve Bursa olduğu ve bu illerin vergi yükünün diğer illere kıyasla oldukça yüksek olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

3.1.5. Ekonomik Büyüme ve Vergi Yükü Çalışmaları

Büyükçulcu (2006), 1950 yılında Türkiye'de yürürlüğe giren ve zamanla birçok değişikliğe uğrayan Kurumlar Vergisi'nin (KV'nin) Isparta ili saha çalışması ile Türkiye ekonomisineve üretim, yatırımlar, tasarruflar ve sermaye birikimi üzerinde yarattığı etkileri incelemiştir. KV oranları yüksekken vergi gelirlerinin düşük olduğu; KV oranları düşükken daha çok gelir sağlandığını ifade etmiştir. Isparta ilinin ekonomisinin, bez dokumacılığı, deri işletmeciliği gibi sanat dallarına bağlıyken zamanla tuz, şarap, koku ve renk veren çiçek ihraç eder duruma geldiğini, gülyağı ve halıcılıkla ilin ticari hayatının canlandığını belirtmiştir. Isparta ekonomisinin canlanması ve güçlenmesi için birtakım teşviklere ihtiyaç duyulduğunu yatırımlar için kredi kullanma maliyetinin enerji maliyetlerinin yüksek olması, işletme sermayelerinin olmaması ve öz kaynakların yetersiz oluşu, dışa açılmada bilgi ve beceri eksikliği gibi nedenlerden dolayı ilin AB normlarından oldukça uzak olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ünlükaplan & Arısoy (2011), Türkiye ekonomisini 1968-2006 dönemi için vergi karması (dolaylı ve dolaysız vergiler) ve vergi yükünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisini ölçmüştür. Eş bütünleşme (durağan olmayan iki zaman serisi

arasındaki ilişki) sonuçlarından vergi yükü ve vergi karmasının reel GSMH ile uzun dönem ilişkisini doğrulamıştır. Etki-tepki analizi sonuçları, vergi karmasındaki dışsal bir şokun ekonomik büyümede artışa neden olduğu, vergi yükünde ise dışsal bir şokun ekonomik büyümede durağan etkide bulunduğunu tespit etmişlerdir. Analiz sonuçları, içsel büyüme modellerinin dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki nispi payının artmasının ekonomik büyümeyi de olumlu etkileyeceği bulgusuna ulaşmışlardır.

Saraç (2015), 1969-2013 dönemi için dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi yüklerinin Türkiye ekonomisinde ekonomik büyümeye etkisini ölçmeyi amaçlayan çalışmada, Markov rejim değişim tekniğini kullanmıştır. Diğer çalışmalardan farklı olarak doğrusal olmayan ekonometrik analiz tekniği benimsenmiştir. Ekonometrik analiz sonuçları, 1969-2013 dönemi içerisinde ekonominin genişleme ve daralma dönemlerinde dolaylı vergiler açısından hesaplanan vergi yükünün, ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediği, dolaysız vergiler açısından hesaplanan vergi yükünün ise ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Göde (2017), OECD yıllık verileri ile Dünya Bankası verilerinden yararlandığı ekonometrik modelli çalışmasında 1965-2015 dönemi için vergi yükü ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırmanın sonucunda, yatırım ve tasarruflar arasındaki ilişki nedeniyle ekonomik büyüme üzerinde negatif etkisi olduğu yani vergi yükündeki artışın ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği bulunmuştur. Ayrıca, kişi başına düşen gelir artışının büyüme üzerinde pozitif etkisi görülmüş olup büyüme için vergi oranlarının artırılması yerine düşürülmesi ve tabana yayılmasının en doğru politika uygulaması olacağı sonucuna varmıştır. Araştırmada vergi yükünün sonuçlarına da değinilmiş ve vergiden kaçınma-kaçırma, vergi grevi, verginin yansıması, verginin amortismansı, verginin kapitalizasyonu, verginin dönüştürülmesi ve vergi borcunun geciktirilmesi olarak sınıflandırılmıştır.

Gürdal & İnal (2018), Türkiye için 1980-2017 dönemleri arası yıllık verileri kullanılarak, vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli bir ilişkinin var olup olmadığı eş bütünleşme testlerinden sınır testi (ARDL) yardımıyla analiz edilmiştir. Analiz sonucuna göre vergi yükü ile yıllık büyüme oranları arasında bir eş bütünleşme ilişkisi bulunmuştur. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre

Türkiye'de incelenen dönemde vergi yükündeki %1'lik bir artış büyüme oranlarını %24 oranında artırdığına ulaşılmıştır. Türkiye'de vergilerin kamu harcamaları ile piyasaya geri döndüğü ve çarpan mekanizması ile kendinden daha fazla miktarda ekonomiye katkı sağladığı bilindiğinden çalışmadan elde edilen sonucun tutarlı olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

Çelikay (2018), 2005-2014 yılları vergi yükü ile ekonomik büyüme hızı arasındaki kısa ve uzun dönemli ilişkileri Türkiye'deki 81ilörnekleminde incelemiştir. Bu bağlamda 2005 ile 2014 yılları arasındaki dönemde 81 ile ilişkin vergi yükü (tahakkuk-tahsil) ve kişi başına düşen gayri safi yurt içi hâsıla verileri kullanmıştır. Yapılan analizler, illere göre vergi yükü ile illerin ekonomik büyüme hızları arasında uzun dönemli eş bütünleşik bir ilişki bulunduğunu göstermiştir. Kurgulanan hata düzeltme modelleri ise, illerin yapısal olarak uzun dönemde birbirlerine yakınsadığını, vergi yükünde meydana gelecek %1'lik artışın ekonomik büyüme hızını kısa dönemde %6 azaltacağını, uzun dönemde ise %9 artıracağı sonucuna ulaşmıştır.

Bağatur (2018), vergi yükünün ekonomik büyüme üzerindeki olası etkilerinin incelendiği çalışmada, ilk olarak 1975-2016 dönemi için sınır testi eş bütünleşme analizi ile vergi yükünün GSYH üzerinde uzun dönem ilişkisi araştırılmış ardından ARDL yöntemi ile her ikisi üzerinde uzun ve kısa dönem ilişkiler analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, vergi yükü ile GSYH arasında her iki dönem için de negatif ilişki bulunmuştur. Ampirik çalışma sonucu ise, reel GSMH ile toplam vergi gelirlerinin uzun dönemde birlikte hareket ettiklerini ortaya koymuştur. Regresyon analizi de istatistiki olarak bunu desteklemiş anlamlı ve tutarlı sonuçlar vereceği görülmüştür. Sonuç olarak, vergi yükü ile GSMH'yi negatif etkilediği ve arz yönlü politikalara ağırlık verilmesi, vergi mevzuatının anlaşılır olması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Saygın & Gezer (2019), Panel veri analizinin kullanıldığı çalışmada 2008-2016 arasında kamusal etkinlik, vergi gelirleri, reel GSYH gibi değişkenler arasındaki ilişki istatistiki olarak incelenmiştir. Atlas Metodu ülke sınıflandırmasına göre gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için yapılan çalışma sonucunda, 2008-2016 yılları arasında gelişmiş ülkelerde kamusal etkinlik dolaysız vergiler üzerinde anlamlı değilken, dolaysız vergilerin reel ekonomi üzerinde anlamlı, vergi yükünün de reel ekonomi üzerinde düşük düzeyde anlamlı sonuç

verdiği bulunmuştur. Gelişmekte olan ülkelerde ise, tam tersi bir durum olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Özpençe & Mercan (2020), vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 1970-2018 dönemleri için inceledikleri çalışmada, nicel araştırma yöntemlerinden yararlanmış ve VAR analizi ve Granger nedensellik testlerini kullanmışlardır. Bu çalışma sonucunda, vergi gelirlerindeki artışın ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkide bulunduğunu ve Granger testi ile de vergi yükü ile ekonomik büyümenin karşılıklı etkileşim içinde olduğu sonucuna varmışlardır. Sonuç olarak ise, vergi oranlarını arttırıcı politikalar yerine vergi oranlarının indirilmesini önermişlerdir.

3.1.6. Ücret Geliri Üzerindeki Vergi Yükü Çalışmaları

Türk Harp-İş Sendikası (1994), Türkiye'de ücretliler üzerindeki vergi yükü çalışmasında, OECD ülkeleri ile de ücretler üzerindeki vergi yükünü karşılaştırmış değerlendirmelerde bulunmuştur. Bu çalışmada ücretli kesimler arasında (asgari ücretli, işçi, memur) vergi yükü farklılıkları ortaya konmuştur. Ücretlerin bu kesimler arasında farklı oluşunun vergi yükü farklılıklarına neden olduğu, özel hizmet tazminatı yapılan üst düzey kamu yöneticisi veya memurların bu nedenle vergi yüklerinin %5-10 seviyesinde kaldığını normal bir memur içinse durumun %55'lere ulaşarak işçi ve normal memur arasında farkın olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca, ücretliler üzerindeki vergi yükünün artmasını, vergi tarifesi ile uygulanan gelir dilimleri, ücretlinin işverene maliyetini arttıran kesintilere bağlamıştır. OECD ülkeleri ile Türkiye'nin toplam vergi yükü karşılaştırılmasına yer verilen çalışmada, 1989 yılı için Türkiye'deki vergi yükünün OECD ülkeleri ortalamasının yaklaşık 10 puan altında gerçekleştiği açıklanmıştır. Türkiye'de kişi başına düşen gelirin az olması vergi gelirlerinin artması önünde engeldir ve devletin vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerini arttırması gerekmektedir.

Öztürk & Ozansoy (2011), AB ülkelerinde ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü ile Türkiye'nin vergi yükünün karşılaştırmasını yapmışlardır. Türkiye'de vergi yükü OECD verilerine göre; 2000 yılında %24,2, 2001 yılında %26,1, 2002 yılında %24,6, 2003 yılında %25,9, 2004 yılında %24,1, 2005 yılında %24,3, 2006 yılında %24,5, 2007 yılında %24,1, 2008 yılında %24,2 ve 2009 yılında %24,6 olarak gerçekleştiğini belirtmişlerdir. Türkiye'nin vergi yükü AB ortalamasının

altında olmakla birlikte son yıllarda dolaylı vergilerin ağırlık kazandığı, AB-27 için 2007 yılında %39.7, 2008 yılında ise %39.3 olarak gerçekleştiği bulunmuştur. AB üyesi ülkeler içerisinde en yüksek vergi yüküne 2009 yılı için %48.2 ile Danimarka sahipken en düşük vergi yüküne ise %27.8 ile İrlanda'nın sahip olduğu ve 2009 yılı için %24.6 olan Türkiye'nin vergi yükünün üzerinde olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Ubay (2012), 2002-2011 yılları arasındaki ücret gelirlilerinin vergi yükünün yıllar itibariyle dalgalı seyir izlediği 2002 yılında %18,6 iken 2005 yılında %20.3, 2006 yılında %19.9 2011 yılında ise %22 olduğu, AB'nin vergi yükü ölçümünde; Toplam vergi/GSYİH (sosyal güvenlik katkıları dâhil) oranı GSYİH ölçütünü kullandığı ve 2009 yılı için bu vergi yüklerinin ülkeden ülkeye değişse de birlik düzeyinde ortalama %75 olarak gerçekleştiği ifade edilmiştir. OECD ülkelerinde 2011 yılı için ücretler üzerindeki vergi yükü ise en yüksek oran %55.5'lik oranla Belçika'da en düşük ücret vergisi ise %7 ile Şili'de gerçekleştiği bu bakımdan vergilendirme düzenlemelerinin işgücü üzerine kaydığı ve ücretler üzerindeki vergi yükünün arttığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Kılıçer (2016), 2008 yılından önce bekar, evli, çocuklu, çocuksuz arasındaki kişisel vergi yükü arasında fark yokken 2008 yılında Asgari Geçim İndirimi ile kişisel vergi yükü kişinin şahsi ve ailevi durumuna göre farklılık gösterdiğini belirtmiştir. Türkiye'de 2000-2015 yılları arasında ailelerdeki emek geliri üzerindeki sosyal güvenlik yükü ve vergi yükü azalırken, yüksek gelirli tek yaşayanların yükünde bir değişiklik olmadığını ifade etmiştir. Bekar, çocuksuz birinin 2000 yılında vergi yükünün %28.7 iken, 2015 yılında %27.5 olarak bulmuştur. Aynı zamanda 2000 yılında anne ve babadan birinin çalıştığı ve iki çocuk sahibi olan bir ailenin vergi yükünün %28.7 iken, 2015 yılında %25.8'e düştüğü bulgusuna ulaşmıştır.

Nadoveza vd., (2016), Hırvatistan'da düşük vergi yükünün işgücü üzerindeki çeşitli değişkenler ve ekonomik yapı üzerindeki olası etkilerini araştırdığı çalışmasında hesaplanabilir genel denge (CGE) modeli kullanmıştır. CGE modeli uygulayarak ekonomide yapılacak olan politika değişikliklerin, şokların ve reformların genel etkileri değerlendirilmektedir. Düşük vergi yükünün işgücü üzerindeki çeşitli değişkenler ve ekonomik yapı üzerinde olası etkileri araştırılmış

ve emek üzerindeki düşük vergilerin emek fiyatı üzerinde olumlu, sermaye fiyatı üzerinde olumsuz etkisi olduğu ve yerli üretimi teşvik etmenin mümkün olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

3.1.7. Subjektif Vergi Yükü Çalışmaları

İsviçre Liberal Enstitüsü'nden Pierre Bessard'ın 2009 yılındaki çalışmasına göre, OECD'nin zararlı vergi rekabeti çalışmaları ve OECD ülkelerinde belirlenen 18 kriter baz alınarak bir vergi baskısı endeksi hesaplanmıştır. Bu endekse göre üç kategoride incelenen ülkelerin (hafif-orta-yüksek vergi baskısı olan ülkeler) endeks puanına göre sınıflandırılmıştır. Rapora göre, Türkiye 35 OECD üyesi ülke içinde İtalya'dan (6.0) sonra vergi baskısının (6.0) en yüksek olduğu 2. ülke olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Demir (2013), hissedilen vergi yükü olarak ifade edilen subjektif vergi yükünün de objektif vergi yükü gibi istatistiksel yöntemlerle hesaplanabileceğini ortaya koyduğu çalışmasında, subjektif vergi yükünü ölçmek için bir ölçek geliştirmiştir. 01.06.2010-31.12.2010 tarihleri arasında Türkiye genelinde her coğrafi bölgeden iki il seçilerek (14 il) toplam 1597 kişi üzerinde 50 sorudan oluşan anket uygulanmıştır. Ankete katılanların hissettikleri vergi yüklerinin ortalaması (mean) alındığında 4.3269 değerine ulaşılmış ve bu değerin %21-%25 aralığına geldiğini ifade etmiştir. Türkiye açısından karşılaştırıldığında 2010 yılı için Maliye Bakanlığının açıkladığı objektif vergi yükünün %26.2 olduğu çalışma sonucu bulunan subjektif (hissedilen) vergi yükünün ise literatürün aksine daha düşük (%24) olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Vergi yükü açısından yapılan en kapsamlı çalışmalardan olan çalışmanın sonucunda, subjektif vergi yükünün yaş ilerledikçe arttığı, erkeklerin subjektif vergi yüklerinin bayanlara nazaran yüksek olduğu, evlilerin bekarlara kıyasla vergi yükünün daha yüksek olduğu bulunmuştur. Ayrıca, meslek grupları açısından da analiz yapılan çalışmada en yüksek subjektif vergi yükünü, esnaflar ve tacirler hissederken, en düşük subjektif vergi yükünün memurlar tarafından hissedildiği, eğitim düzeyi, gelir düzeyi ve mükellefiyet süresi arttıkça subjektif vergi yükünün de arttığı sonucuna ulaşmıştır.

3.1.8. Vergi Yüküne Etki Eden Faktörler Çalışmaları

Demir ve Berksoy (2004), 1950-2002 yıllarını kapsayan dönemde Türkiye'de genel bütçe reel vergi gelirleri üzerinde politik etkilerin varlığını araştırmışlardır. Vergi gelirlerindeki değişmeleri seçim dönemlerinin farklı evreleri ile ilişkilendiren diğeri de vergi gelirleri, GSMH ve seçimler arasındaki uzun dönem ilişkiyi Engel-Granger (EG) eş bütünleşme analizi ile ortaya koymaya çalışan iki yöntem kullanmışlardır. Teorik çalışmadan, politikacıların siyasal rekabet, kurumsal yapı, ve bilgi düzeyine ilişkin uygun şartların varlığında bir maliye politikası değişkeni olan vergi yükünü seçim kazanma amacıyla manipüle edebilecekleri, ampirik çalışmadan ise, seçimlerle (genel bütçe) vergi gelirleri arasında uzun dönemde anlamlı bir ilişki olduğu bulgusunu elde etmişlerdir. Politikacı davranışlarını kontrol için, siyasal rekabet, parti yapısı, anayasal-kurumsal düzenlemeler ve ekonomik-siyasal bilgi akışı konusunda iyileştirme yapılması önerilerinde bulunmuşlardır.

Erdoğan (2013), vergi yükünün birçok değişkenden etkilendiği gibi birçok değişkeni de etkileyen bir olgu olduğundan çalışma, vergi yüküne etki eden faktörleri belirlemek ve OECD ülkeleri ve Türkiye'de vergi yükü etkenlerinin değerlendirilmesi üzerinedir. Vergi gelirleri/GSYH oranı olarak tanımlanan objektif vergi yükü ülkeler arasındaki farklılıklar nedeniyle hesaplamasında da sorunlara neden olmuştur. Vergi politikalarına yol gösterici nitelikte olan vergi yükü hesaplarının hem vergilerin ekonomiye etkileri hem de vergilemede adalet açısından önemli olmakla birlikte vergi yükünün doğru belirlenmiş olması da, bilinçli bir vergi politikasının oluşturulmasında oldukça önemlidir. Son olarak çalışmada vergi oranları, vergi rekabeti, kayıtdışı ekonomi, vergisel ayrıcalıklar, teşvikler, vergi kaçırma olanakları, vergi yapısı, vergi kaçırma ve denetim, kamu finansman maliyetleri, aflar, vergi bilinci, vergi ahlakı, kişi başına düşen gelir düzeyinin vergi yükünü en çok etkileyen faktörler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Afların, vergi adaletini olumsuz etkilediği, vergi yüklerini artırıcı politika uygulamasına karar verilirken dolaylı ve dolaysız vergilerin göz önünde bulundurularak çözüm üretilmesi gerektiği, sektörel ve bölgesel vergi yükü büyüklüklerinin göz önünde bulundurulmadığı çalışmanın tespitleri arasındadır.

Saat (2015), vergi yüküne karşı mükelleflerin tutumlarını incelediği ve Kütahya ilinde nicel yöntemlerden anket yönteminden yararlandığı çalışmasında, vergi ödeme ya da ödememe üzerinde toplumu etkileyen sebepler de araştırılmıştır. Anket çalışması sonuçlarından vergi yükü üzerinde; yaş, öğrenim durumu, medeni durum, ailedeki birey sayısı, aylık gelir, mükellefiyet türünün etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Saat, 2015).

Demir (2016), katlanılabilir vergi yükünün düzeyi ve artış/azalış nedenlerini araştırmıştır. Bu amaçla, Türkiye genelinde 1410 vergi mükellefi ile bir anket yapılmıştır. Elde edilen verilere göre Türkiye'de katlanılabilir vergi yükü oranının yaklaşık %13 olduğu sonucunu tespit etmiştir. Bu sonucu belirleyen faktörleri ortaya koymak için orderedprobit regresyon analizleri yapılmıştır. Bu analiz sonuçlarına göre, Türkiye'de katlanılabilir vergi yükü üzerinde etkili olan en önemli faktörler; kamu harcamalarının algılanma şekli, vergi adaleti, subjektif vergi yükü, ülkenin genel ekonomik durumu, şeffaflık algısı, vergi ahlâkı, mükellefiyet süresi, eğitim seviyesi, verginin türü, vergi bilinç düzeyi, vatandaşlık bilinci ve geleneklere bağlılık olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Demir & Berksoy (2017), 1945-2014 yıllarını kapsayan ampirik analizde vektör hata düzeltme yöntemi (VEC) kullanmışlar ve seçim yılları ile vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki tespit edememişlerdir. Bunun en önemli nedenini, çalışma döneminin büyük çoğunluğunda gözlemlenen siyasal istikrarsızlık olabileceği, bu döneme rastlayan yıllarda 18 seçim yapılmış olmasına rağmen 46 hükümet değişikliği gerçekleşmesine bağlamışlardır.

Arslaner (2018), Türkiye'de 1980-2015 yılları arasında toplam vergi yükünde görülen büyük artışa sebep olan faktörleri Dünya Bankası ve OECD'den elde edilen verilerden yararlanarak, teorik düzeyde analiz etmiştir. 1980-2015 yılları arasında Türkiye'de toplam vergi yükündeki artışta Kişi Başına Düşen Milli Gelir (KBMG), GSYİH ve dolaylı-dolaysız vergi oranlarının toplam vergiler içindeki payının önemli rol oynadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak GSYİH'nin vergi yükünü etkilemesi bakımından KBMG ve dolaylı-dolaysız vergi oranlarının toplam vergiler içindeki payının etkisinden daha az olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Arslaner, 2018). Türkiye'de 1980-1995 yılları arasında ortalama %14.2 olarak hesaplanan vergi yükünün 2015 yılında %29.3 oranına çıktığı bu artış sebepleri olarak da dolaylı-

dolaysız vergi oranlarının toplam vergi oranları içerisindeki payını, KBMG'yi, GSYİH'yı göstermiş en fazla vergi oranlarının etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Çat (2020), vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı üzerine nitel araştırma yöntemlerinden yarı-yapılandırılmış görüşmeler ile 18 alanında uzman ve vergi uygulamacısından oluşan katılımcı ile yapılan çalışmada, vergi adaletinin birçok faktörden etkilendiği bulunmuştur. Nitel veri analizi yöntemi ile de görüşme bulguları analiz edilmiş vergi sisteminin sorunları tespit edilerek çözüm önerileri sunulmuştur. Netice olarak, Türkiye'de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için mevzuat açısından kapsamlı bir literatüre sahip olmasının yanı sıra hala istenilen duruma ulaşılamadığı ve ciddi sorunların olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, yarı-yapılandırılmış görüşmeler sonucunda vergi adaletine etki eden faktörlerin ise; adalet kavramı, verginin konusu, vergi tarife politikası, vergi matrahını elde etme yöntemleri, adaletin sağlanmasında uygulanacak yöntemler, Türkiye'de vergi yükü dağılımı olduğu bulunmuştur.

3.2. Uluslararası Vergi Yükü Literatürü

Uluslararası alanda yapılan vergi yükü çalışmaları bu başlık altında toplanmaktadır. Vergi yükü kavramının ele alınış şekline göre farklı vergi yükü hesaplamalarına alt başlıklar şeklinde yer verilmiştir.

3.2.1. Türkiye AB, OECD Vergi Yükü Karşılaştırma Çalışmaları

Bishop (1958), toplam vergi yükü hesabında toplanan tüm vergiler/ milli gelire oranı olarak belirtilen milli gelirin hangi milli gelir kavramı olduğu problemini aydınlatmıştır. Toplam vergi yükü hesaplaması için safi milli hasılanın mı, milli gelirin mi kullanılması gerektiğine açıklık getiren Bishop, safi milli hasılanın daha uygun olduğunu dolaylı ve dolaysız vergiler üzerinden örnek vererek açıklamıştır.

Mendoza vd., (1994), 25 AB ülkesinin efektif vergi yükünü makroekonomik ulusal hesap verileri ile hesaplamak için bir yöntem geliştirdiği çalışmalarında, ekonominin, emek, sermaye ve tüketim mallarından oluştuğunu varsaymaktadır. Çalışmaya göre ad valorem vergi yükü, malın vergi sonrası fiyatı ile malın vergi öncesi fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır. Tüketim vergisi yükü, gelir istatistiklerindeki gibi mal, hizmet ve tüketim üzerinden yapılan vergi ödemesidir.

Özel ve devletin tüketim harcamalarından devlet çalışanlarına ödenen tazminatların ve sosyal güvenlik primi ve kurumların gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden hesaplanmaktadır.

İşgücü üzerindeki vergi yükü, ücretlere ve maaşlara uygulanan ortalama vergi oranına ücret ve maaşlar ile işverenlerin sosyal katkılarının toplanarak vergi tabanına bölünmesiyle elde edilmektedir. 25 AB ülkesi için Eurostat verilerine dayanarak tüketim, işgücü ve sermaye üzerindeki efektif vergi yükünün hesaplandığı çalışmanın, Gümrük Birliğinden alınan AB 15 için yapılan çalışmalarla uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır. OECD'nin vergi yükü hesaplama ölçütünün IMF'nin vergi yükü hesaplama ölçütüne göre daha kullanışlı olduğunu çünkü IMF'nin sadece merkezi yönetim gelirlerini yansıttığını, devlet ve yerel yönetim vergilerini göz ardı ettiğini ifade etmiştir.

Stankevičius & Vasiliauskaite (2014), AB ülkelerinde farklı ekonomik büyüklüklere sahip ülkelerin 2005-2012 yıllarını kapsayan çalışmasında karma araştırma yönteminden yararlanılmıştır. Çalışma, nitel araştırma yöntemlerinden teorik analiz ile deneysel araştırmaların analizini içeren matematiksel istatistiklerden yararlanılan nicel yöntem aşamalarından oluşmuştur. Araştırmanın nitel analiz bölümünde literatür incelemesi yapılmış ve sonucunda farklı ekonomik büyüklükler olması durumunda vergi yükü ile gölge ekonomi düzeyi arasındaki ilişkiyi analiz etmiş gölge ekonominin kayıtlı ekonomi üzerinde olumsuz etkide bulunduğuna ulaşmışlardır. Deneysel çalışma analizi sonucunda ise, gölge ekonominin ortadan kaldırılmasının kayıtlı ekonomide yaklaşık 1/3 faaliyet hacmine neden olacağı, bir ülkenin vergi oranı ile gölge ekonomi boyutu arasında güçlü bir nedensel ilişki olduğu bulunmuştur. Ayrıca, araştırma artan vergi ve sosyal güvenlik katkı yükleri arasında güçlü bir ilişki olduğunu yani vergi yükü ve sosyal güvenlik katkıları ne kadar yüksek ise gölge ekonominin de o kadar yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

İsmayılov (2019), hem nitel hem de nicel yöntemden yararlandığı karma yöntemi uyguladığı bağımsız devletler topluluğu (BDT) üzerindeki vergi yükünü analiz ettiği araştırmasında, nitel yöntemlerden doküman analizi, nicel yöntemlerden ise bu ülkelerin makroekonomik büyüklüklerinden yararlanmıştır. Nitel yöntem doküman analizi sonucunda ülkelerin doğal kaynaklarının vergi yapısı

ve vergi yükü üzerinde etkili olduğu hatta doğrudan belirleyicisi olduğu sonucuna varmıştır. Araştırmanın makroekonomik büyüklükleri karşılaştırdığı nicel yöntem aşamasında ise bu makroekonomik büyüklükleri, kamu nihai tüketim harcamaları, 2010- 2018 yılları arasında GINI katsayıları olarak ele almıştır. Bu şekilde objektif vergi yükü karşılaştırması yapılmış ve yıllar itibariyle ortalama vergi yükünün en yüksek olduğu ülkenin %23.5 ile Gürcistan iken en düşük olduğu ülkenin ise %12.1 ile de Rusya olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Kıraç (2019), Türkiye ile OECD ülkelerinin hem vergi yükü hem de gelir dağılımı açısından karşılaştırıldığı çalışmasında, Gelir Vergisi/GSYH oranı ile kişisel gelirler üzerindeki vergi yükü hesaplaması kullanılmıştır. Aynı şekilde kurumlar vergisi, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, sosyal güvenlik vergileri de GSYİH'ya oranı kullanılmıştır. OECD ülkelerinin gelir dağılımı için ise, GINI katsayısını kullanmıştır. GSYİH'nin 1/4'ünü oluşturan ücretlilerin GV'nin yaklaşık %90'larını karşıladığı, ücretlilerin çok ciddi bir vergi yükü altında olduğu, geri kalan gelirlerini de harcamaları üzerinden yine devlete ödedikleri sonucuna varmıştır. Gelir dağılımı konusunda adaletin sağlanması için dolaylı vergilerin vergi oranlarının azaltılıp dolaysız vergilerin artırılması yoluyla vergi yükünün azaltılabileceği, subjektif vergi yükü için ise, bireyden bireye değişen bu yüke gösterilecek tepkiler açısından hükümetin önem vermesi gerektiğini vurgulamıştır.

3.2.2. Gelir Sınıfları Üzerindeki Vergi Yükü Çalışmaları

Samuel (1919)'da, 1903-1904, 1913-1914 ve 1918-1919 üç dönem ile ilgili bütçe tahmini verileri kullanmış ve beş kişilik tipik aile gelir sınıfları oluşturmuştur (501, 1001, 1501, 2001, 5001, 00000, 2.0001, 5.0001, 10.0001, 20.0001, 50.0000). Bu beş kişilik tipik aile gelirinin dolaylı, dolaysız ve toplam vergi yükünü hesapladığı çalışmada, aile üye sayısı ve ailelerin harcama verileri Hazine Heyeti tarafından Yaşam Maliyeti Komitesi'nce toplanmıştır. Beş kişilik bir ailenin gelirinin sadece üçte biri kadar vergi ödediği, dolaylı vergi miktarının aile gelirinin yanında kişisel alışkanlıklara da bağlı olduğu bulgusuna ulaşmıştır.

Tucker (1951), 1948 yılı için Musgrave'nin vergi yüklerinin gelir gruplarına göre dağılımını göstermek için yaptığı çalışmasında, Musgrave'nin gelir kavramının sadece parasal değer olarak kabul ettiği, bireylere dayanan gelir

istatistiklerinden gelire ulaştığı ve hesaplamaların bu yönde yapıldığı fakat gelirin sadece parasal değerden ibaret olmadığı yönünde eleştirmiştir. Parasal olmayan gelirlerin hesaba dahil edilmemesinin az gelirli gruplar üzerindeki efektif vergi yükünü olduğundan daha yüksek göstereceğini savunmuştur.

Administrators (1992), temsili vergi mükellefi metodu ile hane halkı hakkında aile büyüklüğü, aile geliri vs. varsayımlara dayalı olarak yapılan en önde gelen kapsamlı çalışma Kolombiya Bölgesi Gelir ve Finans Departmanı tarafından yapılan çalışmalar örnek verilebilir. Bu çalışmada, aile büyüklüğü, iki yetişkin ve okul çağında olan iki çocuktan oluşmakta ve ücret, ücret dışı gelirler ve maaşlar, gelir türleri, motorlu taşıtlar sahipliği, kesintiler arasında dağılımı hakkında varsayımlara dayanmaktadır.

3.2.3. Sektörel Vergi Yükü Çalışmaları

Ihalanayake & Dıvısekera (2006), Avustralya'da turizm sektörü üzerindeki vergi yükünü araştırmışlardır. Bu araştırmalarında, veri kaynağı olarak İngiliz Vergi Dairesi (ATO)'nun yıllık yayını olan vergi istatistiklerinden yararlanmışlardır. Avustralya'da turizm vergi yapısı, genel ve özel turizm vergileri olarak iki sınıfa ayrılmaktadır. Genel turizm vergileri; şirket vergisi, bireysel gelir vergisi, Mal ve hizmet vergisi (GST), yan ödemeler vergisi, kumar vergisi, bordro vergisi ve tüketim vergilerinden oluşmaktadır. Özel tüketim vergileri ise, hava yolcu bilet vergisi, araç kiralama vergisi, kalkış vergisi, vize ücretleri, uçak gürültüsü vergisi, çeşitli vergilerden oluşmaktadır. Genel turizm vergilerinden GST, 2000 yılının Temmuz ayında %10 oranında "Yeni Vergi Sistemi" ile yürürlüğe konmuştur. GST'nin 2000 yılında getirilmesiyle birlikte turizm sektörünün vergi gelirlerinin iki kattan daha fazla arttığı ve madencilik ile perakende sektöründen sonra vergi gelirlerine üçüncü büyük katkıyı yaptığı sonucuna varmışlardır.

3.2.4. Bölgesel Vergi Yükü Çalışmaları

Xı, Xu (2016), 1995-2013 yıllarında 31 il ve ilin vergi yükünün hesaplanmasına dayanarak, bu çalışma GSYİH'nin aşırı beyanının vergi payı ve ekonomik payın sapmasına neden olan önemli bir neden olduğunu öne sürmektedir. Çalışmada, 1995 yılından 2013 yılına kadar, Çin doğu, orta ve batı şeklinde

bölgesel ekonomik pay ve vergi yükünün boyut sırasına ve coğrafi dağılıma göre sıralanmaktadır. Çin'in bölgesel vergi yükü ve ekonomik düzeyi arasında negatif bir korelasyon olduğu görülmüştür. Bölgenin ekonomik seviyesi ne kadar yüksek olursa, vergi yükü o kadar düşük olur. Shandong, Hebei, Henan ve Hubei'deki ekonomik payların ulusal sıralamada ilk ona girdiği, ancak vergi yüklerinin ulusal sıralamada en alt onda yer aldığı sonucuna ulaşmışlardır.

3.2.5. Ekonomik Büyüme Vergi Yükü Çalışmaları

Giles & Caragata (2001), 1968-1994 yılları arasında kayıt dışı ekonomi ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi incelemişler ampirik çalışma bulguları artan vergi yükünün, vergi kaçakçılığını ve daha çok gizli faaliyetleri teşvik ettiği sonucuna ulaşmışlardır.

Reed & Rogers (2006), 1987-2000 yılları arasında 47 eyaletin NASBO'nun (Ulusal Devlet Bütçe Memurları Birliği'nin) vergi yükü verileri ile 1987-1997 yılları arasındaki 47 NCSL'nin (Ulusal Eyalet Yasama Meclisi Konferansı'nın) vergi yükü verilerinden yararlanmıştır. Vergi yükünde oluşan değişimlerin milli gelir üzerindeki etkilerini zaman serisi yöntemi ile incelemiş ve sonucunda, milli gelir üzerindeki değişimlerin vergi yükünü de etkilediğine ulaşmışlardır. Ayrıca araştırmada vergi politikalarından çok vergi politikaları dışındaki unsurların vergi yükünü belirlediği bulgusuna ulaşmışlardır.

Liu vd. (2012), Vietnam'da vergi yükü ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi açıklığa kavuşturmayı amaçlamışlardır. Bu sorunu çözmek için hem nitel analiz yöntemi hem de nicel analiz yöntemini de kullanmışlardır. Vergi yükü faktörünün Vietnam'daki ekonomik büyümeyi teşvik etmede önde gelen önemli faktörlerden biri olup olmadığını ve Vietnam'daki ekonomik büyümeye katkı düzeyini belirleyerek kalitatif (nitel) analiz yönteminden elde edilen bulguları test etmişlerdir. Ayrıca vergi yükü oranlarını kullanarak Vietnam ile Çin'in vergi yükü oranlarını karşılaştırmışlar ve vergi yükünün Çin'de Vietnam'dan daha düşük olduğunu, Vietnam'da aşırı vergi yükü olduğunu bulmuşlardır. Kantitatif (nicel) analiz yöntemi ile sonuçlar vergi yükü birim arttırıldığında Vietnam'ın GSYİH (Koatsa vd., 2021) GSYİH'sinin ortalama değerinin 3.6492116 birimden 4.2358164 birime çıkacağı bulgusuna ulaşmışlardır.

Vasileva (2019), Çuvaş Cumhuriyetinin vergi sisteminin ülkenin ekonomik büyümesi üzerine olan etkilerinin araştırıldığı çalışmada, bölge ekonomisi üzerindeki fiili vergi yükü, bölgenin vergi potansiyeli göstergelerinden yararlanılmıştır. Ek bir "tahmini vergi yükü" göstergesi de önerilen çalışmada, tahmini ve gerçek vergi yükü karşılaştırılması yapılmış ve karşılaştırma sonucu bölgenin vergisel avantajları, vergi idare düzeyi, vergi kaçakçılığının etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi borcu büyüme göstergesinin de ele alındığı çalışmada Çuvaş Cumhuriyetinde vergi kontrol tedbirlerinin etkin olması nedeniyle minimum düzeyde olduğu da tespit edilmiştir.

Bucur vd., (2019), Romanya'daki vergilendirme derecesi ve ekonomik büyüme oranı analizinin yapıldığı çalışmalarında, mali baskı yüksekliğinin tasarruf ve yatırımları olumsuz etkileyebileceğini savunmuş vergi hacmi, sermaye yapısı ve diğer göstergelerin katma değer düzeyini nasıl etkilediğine ait ampirik analizler yapmışlardır. Nicel yöntemin kullanıldığı araştırmada makroekonomik vergilemeye ait verilerden ve finansal denge göstergelerine ait bilgilerden yararlanılan araştırmada SPSS'in çoklu regresyon ve simülasyonlara dayalı istatistiksel analizleri kullanmışlardır. Ekonomik büyüme oranı ve denge ile mali baskı ve karlılık ile ilgili göstergeler arasındaki ilişkiler için değişim modeli oluşturulmuş buna göre, vergi ve ücretlerin ödeme gücü, sermaye hacmi, kar/zarar seviyesi ve mali dengenin firmaların mali durumlarını etkilediğini bulmuşlardır.

Koatsa vd., (2021), Lesoto'da Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'nın (GSYİH) bir payı olarak vergi gelirinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarında, 1988'den 2017'ye kadar olan verileri kullanmışlardır. Lesoto'da vergi yükü ile ekonomik büyüme arasındaki uzun dönemli ilişkiyi araştırmak için Granger nedensellik testi ve hata düzeltme modeli kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, ekonomik büyümeden vergi yüküne doğru tek yönlü bir nedensellik ile ekonomik büyüme oranı ve vergi yükü arasında uzun dönemli bir ilişki olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

3.2.6. Ücret Gelirleri (Emek) Üzerindeki Vergi Yükü Çalışmaları

Volkerink vd. (2003), emek üzerindeki vergi yükünün nasıl ölçüldüğünü incelemişlerdir. Emek üzerindeki vergi yükünün ölçülmesi ile ilgili çalışmalarda hesaplamaların farklılaşabildiğini vurgulamışlardır. Emeğe uygulanan vergi

yükünün, vergi takozu olarak ele alındığını ifade etmişler ve bu ölçümler arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Sonuç olarak genellikle vergi yükünün işsizlik üzerindeki etkisinin ölçümünde, gösterge seçiminin çoğu göstergenin öne sürüldüğü gibi yüksek korelasyonuna paralel olarak çok hassas olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır. Farklı çalışmalarda kullanılan farklı vergi yükü ölçüm göstergelerinin işsizlik üzerindeki vergi yükü ölçümüne çok duyarlı olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır.

OECD (2020), 36 OECD ülkesinin vergi yükünü (tax wedge) hesaplamış ve 36 ülkeden sadece 17'sinde vergi yükünün azaldığını fakat buna rağmen OECD ülke ortalamasının 2019 yılı vergi takozu oranının da düştüğünü göstermiştir. Bu ülkelerden Litvanya'nın vergi takozu oranında %3.43'lük bir düşüş olduğu diğer ülkelerde ise bir puandan daha düşük vergi takozu oranı düşüşleri yaşandığı ifade edilmiştir. Raporda, evli ve çalışan bir çiftin 2019 yılı için vergi takozunun Litvanya (%4.24), Avusturya (%3.67), Fransa (%2.34) gibi 17 OECD ülkesinde azaldığı, Slovenya (%3.32), Polonya (%2.62), Yeni Zelanda (%1.55) gibi 18 OECD ülkesinde ise arttığı görülmüştür.

Enache (2020), 2019 yılı için 36 OECD ülkesinin tek bir çalışan için ortalama vergi yükü (vergi takozu) %36 olarak ifade etmiştir. Yine 2019 yılı için çocuksuz bekar işçilerin vergi yükü Şili'de %7 iken, Belçika'da %52.2 olarak vergi yükü en yüksek ülkelerin özellikle Avrupa ülkeleri olduğu en düşük vergi yüküne sahip 11 ülkeden 9'unun Avrupa ülkesi olmadığına (İngiltere ve İsviçre hariç) değinmiştir. 2019 yılı vergi yükünde Türkiye'nin de OECD ortalamasının (%36) üzerinde olduğu (%39.1) saptanmıştır. Evli ve 2 çocuklu bir çalışan ile bekar ve çocuksuz çalışanın vergi yükünün de karşılaştırıldığı çalışmada, evli ve çocuklu aileler için OECD ülkelerinin birçoğunda uygulanan düşük gelir vergisi ve vergi indirimleri nedeniyle %26.4, bekar bir çalışanın OECD vergi yükü ortalamasının ise %36 olduğu ifade edilmiştir. Bu bağlamda OECD ülkelerinde bekar bir işçi üzerindeki vergi yükünün evli ve 2 çocuklu bir çalışan üzerindeki vergi yükünden daha fazla olduğuna ulaşılmıştır.2000 yılı ile 2019 yılı arasında bekar çocuksuz çalışanın vergi yükünün de karşılaştırıldığı çalışmada, 2000 yılında işgücü üzerindeki vergi yükünün %54.7 ile en yüksek olduğu ülke Macaristan iken 2019 yılında %44.6'ya gerilediği bu gerilemenin de gelir üzerine getirilen sabit vergiden kaynaklı olduğunu vurgulamıştır. Meksika'da ise durum Macaristan'ın tam tersine dönmüş

2000 yılında %9, 2019 yılında %7.5'luk artışla %8.5' a yükseldiği sonucuna ulaşmıştır.

Krajňák (2021)'de, Çek Cumhuriyetinde kişisel gelir vergisi reformu yapılmış ve bu reform ile asgari ücretlilerin 2021 yılı itibariyle gelir vergisi matrahının belirlenme şekli değiştirilip ücretlilerin vergi indirimini artırma yoluna gidilmiştir. Kişisel gelir vergisi reformunun efektif vergi oranı ile artan oranlılık üzerindeki etkisini ölçmeyi amaçlayan çalışmada Çek İstatistik Ofisi verilerinden yararlanılmış ve regresyon analizi yöntemleri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, 2021 yılında, 2020 yılına kıyasla, etkin vergi oranı ile temsil edilen vergi yükünün her durumda yaklaşık %5 oranında daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu %5'lik düşüşün temel nedenini, Gelir Vergisi Kanunu tarihinde ilk kez brüt ücret olan vergi matrahının oluşturulma yönteminin değiştirilmesinden ve vergi yükünü azaltan ikinci faktörün ise, vergi mükellefi başına yıllık kesintide 3.000 CZK'lık bir artıştan kaynaklandığı vurgulanmıştır. Bu durumunda aşamalılık analizi ve regresyon analizi ile artan oranlılığı artırdığı bulgusuna ulaşılmıştır.

3.2.7. Subjektif Vergi Yükü Çalışmaları

Wıllıamson (1976), tahmini vergi yükü ile vergi beyannamelerinde belirtilen gerçek vergi yükleri hakkında yapılan çalışmada, vergi yükleri ile ilgili inançların kişinin ekonomik menfaati doğrultusunda çarpıtıldığına dair sonuçlar elde etmiştir. Gelir dilimine göre yoksul, zengin sınıflandırmasının yapıldığı çalışmada yoksullar üzerindeki toplam vergi yükünü hafife alan genel bir eğilim olduğu kabul görmektedir. Vergi yükünü hafife alma eğilimine; vergi sisteminin karmaşıklığı, çoğu mükellefin farkında olmadığı dolaylı vergiler ile vergilerin ne kadarının yoksullara ya da tüketicilere yansıtıldığına dair tahminlerin katkısının önemi vurgulanmıştır. Liberaller ve muhafazakârlar arasında değerlendirmeye de yer verilen çalışmada, muhafazakârların yoksullar üzerindeki vergi yükünü küçümseme eğilimi gösterirken liberallerin ise, vergi yükünü daha fazla tahmin etme olasılığı olduğuna ulaşmıştır.

Bessard (2009), 30 OECD üyesi ülke üzerinde OECD ve Dünya Bankası verilerine dayanarak oluşturulan vergi baskısı endeksi ile uluslararası düzeyde vergi yükü ve bireysel haklar hakkında sonuçlara ulaşmıştır. Endeks, üç tamamlayıcı ölçüt (vergi çekiciliği, kamu yönetişimi ve finansal gizlilik) ile 18 temsili kriterden

oluşmaktadır. Vergi çekiciliği endeksi de, GSYİH'nin yüzdesi olarak toplam vergi yükü, GSYİH'nin yüzdesi olarak kamu borcu, KDV oranları, Kurumlar vergisi oranları, en yüksek marjinal gelir vergisi oranları, merkezi yönetimlerin mali özerkliği şeklinde altı sınıfa ayrılmıştır. Ülkeler için, vergi baskısı, kamu yönetişim ve finansal gizlilik endeksleri için 0-10'a kadar bir ölçek geliştirilmiş ve medyan endeks temelinde üç ülke grubuna ayrılmıştır. Bu ülke grupları 4.4'e kadar puan hafif vergi baskısına sahip olan ülkeleri, 5.4'e kadar puan orta vergi baskısı olan ülkeleri ve 5.5 ve üzeri puan güçlü vergi baskısı olan ülkeleri ifade etmektedir. Düşük vergi yükü, finansal gizliliğin korunması, ademi merkeziyetçilik gibi nedenlerle en düşük vergi baskısına sahip ülkenin İsviçre (2.0) olduğu, İtalya (6.0) ve Türkiyenin (6.0) en yüksek vergi baskısına sahip ülkeler olarak öne çıktığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Fochmann vd., (2010), algılanan vergi yükü ile ilgili yaptıkları çalışmalarında nitel araştırma yöntemlerinden literatür incelemesi yapmış ve bu inceleme sonucunda elde ettiği altı faktör üzerine nicel araştırma yöntemi olan anket yönteminden yararlanmıştır. Çalışma, literatürde öne çıkan altı faktör üzerinde yoğunlaşmış ve literatürden çıkarılan faktörlerin aşağıdaki gibi sınıflandırıldığını göstermiştir.

- Marjinal vergi oranları algılaması,
- Vergi karmaşıklığının vergi algısı üzerindeki etkisi,
- Vergilendirme ve çalışma teşvikleri,
- Verginin önemi,
- Vergi ahlakı ve adaleti,
- Algılanan enflasyon ve mali sürüklenme

Çalışma sonucunda, mükelleflerin marjinal vergi oranlarını nadiren doğru tahmin ettiği, vergi mevzuatı karmaşıklığının politika yapıcıların kararları üzerinde etkili olduğu, mükelleflerin çalışma kararlarını verirken brüt ve net olmak üzere her iki ücret karışımına dayalı olarak karar verdiği tespit edilmiştir. Vergi ahlakı faktörü için, vergi ahlakının teorinin öngördüğünden yüksek olduğu, vergi denetim ve cezalarının ise vergi ahlakını artırıcı etkide bulunduğu da tespitler arasındadır. Enflasyon faktörü ile ilgili ise, vergi yükünün yanlış algılanmasının en temel sorunu

olduğu ve vergi mevzuatının kapsamlı bir şekilde yeniden revize edilmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Oishi, Schimmack & Diener (2012), Gallup Dünya Anketindeki verilerden yararlanmışlar ve ulusların refah seviyeleri ile artan oranlı vergilendirme ilişkisini incelemişlerdir. Çalışma sonucu, Rawls'un adalet teorisiyle tutarlı bulunmuş ve ulusların refah seviyeleri ile artan oranlı vergilendirme arasında olumlu ilişki olduğu sonucuna varmışlardır. Daha ilerici (artan oranlı) vergilendirme ile daha yüksek refah düzeyleri arasındaki ilişkiye ise, eğitim düzeyi ve toplu taşıma gibi kamu mallarından memnuniyetlerinin de aracılık ettiğini bulmuşlardır.

Oberholzer & Stack (2014), Güney Afrika'daki bireysel vergi mükelleflerinin vergi yükünü değerlendirmek için kavramsal çerçeve geliştirmek amaçlanmıştır. Bireysel vergi mükelleflerinin algıladıkları vergi yüküyle ilgili analiz yapılmıştır. Algılanan vergi yükü, mükelleflerin vergi yüküne nasıl baktıkları ve yargıladıklarını anlamak için göz önünde bulundurulması gereken bir olgudur. Mali anestezi, adil vergileme, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi etkenlerin mükelleflerin vergi yüklerini görme ve tahmin etme şeklini etkileyen temel etkenler olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

3.3. Bölüm Özeti

Ulusal ve uluslararası maliye literatüründen vergi yükü tahminine ilişkin ilk çalışmaların, İngiltere'de 1919 yılında Herbert Samuel'in gelir sınıfları (temsili vergi mükellefi) üzerine yaptığı çalışması ile Colwyn Komitesinin çalışmaları ile başladığı görülmektedir. Literatürden 1935-1936 yılında İngiltere'nin ardından ABD'nin de ilk vergi yükü çalışmalarının, İngiltere ile paralel olarak temsili vergi mükellefi üzerinde yapıldığı anlaşılmaktadır. Türkiye'de ise vergi yüküne ait ilk çalışmalar hakkında tam bir fikir birliği olmamakla birlikte 1930'lu yıllarda vergi yükü konusuna önem verilmeye başlandığı bazı çalışmalarla desteklenmektedir. Fakat Türkiye'de, İngiltere ve ABD gibi daha detaylı vergi yükü çalışmalarına ise 1950 yılından sonra başlandığı ve yine ABD ve İngiltere'ye paralel olarak temsili vergi mükellefi üzerinde yapıldığı söylenebilir.

Tüm bu literatürden ilk vergi yükü çalışmalarının gelir grupları üzerine yapıldığı anlaşılmaktadır. Samuel (1919)'da yaptığı çalışması, temsili ya da tipik

vergi mükellefi ile yapılan çalışmalara örnek gösterilebilmektedir. Hesaplama için en önde gelen kapsamlı çalışmasına Kolombiya Bölgesi Gelir ve Finans Departmanı tarafından yapılan çalışmalar ücret, maaş, ücret dışı gelirler vb. dağılımları hakkında varsayımlara dayanmaktadır. Türkiye'de de ilk vergi yükü çalışmalarının gelir grupları üzerindeki vergi yükü hesaplamalarından oluştuğu bu bağlamda ulusal ve uluslararası vergi yükü çalışmalarının aynı paralelde sürdürüldüğü söylenebilir.

Yine literatürden ikinci vergi yükü çalışmalarının, belirli meslek grupları, sektörler (tarım, turizm vs.) ya da belirli bir bölge üzerindeki vergi yükü çalışmalarından oluştuğu görülmektedir. Bölgesel çalışmalar bir il'i ya da bölgeyi ele alarak yapılabilmektedir. Bu vergi yükü çalışmaları, ilin ya da bölgenin vergi gelirlerinin yine ilin ya da bölgenin aynı dönemde elde ettiği brüt GSYİH'sine oranlanarak hesaplanan vergi yükü çalışmalarından oluşmaktadır. Bu çalışmalar, o il ya da bölge üzerine düşen vergi geliri hakkında bilgi vermektedir. Teknolojik gelişmeler ve veriye ulaşma imkânının artması ile birlikte ise bu çalışmalar makroekonomik ölçekte incelenmeye başlanmıştır.

Üçüncü vergi yükü çalışmaları ise, vergi gelirlerinin milli gelire oranlanması (toplam vergi yükü) ile kişi başına düşen vergi yükü hesaplamalarından oluşmaktadır. Ortalama vergi ödeme ölçütü ile yapılan kişi başına düşen vergi yükü hesaplamaları en basit ve en çok yapılan vergi yükü hesaplamalarıdır. Toplam veya kişisel vergi yükü hesaplamalarıyla, gelir tahsilatlarını nüfusa göre ayırır ve toplanan gelirlerin kişi başına düşen ortalama gelirlerine ulaşılmaktadır.

Son dönemdeki vergi yükü çalışmaları ise, vergi özelinde (KDV, KV, GV vb.) yapılan ülkelerarası karşılaştırmalı hesaplamalara ait çalışmalardır. Uluslararası vergi yükü karşılaştırmalarında makroekonomik gösterge olan vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranını ifade eden vergi kotası (tax quato) kullanılmıştır.

Tüm bu literatür özetinden, uluslararası mali literatürden ilk vergi yükü çalışmalarının mikro ekonomik ölçekte (gelir sınıfları, tipik vergi mükellefi) yapılan objektif vergi yükü tahminlerinden oluştuğu söylenebilir. Vergi yükü çalışmaları, hesaplanabilme ve veriye ulaşım kolaylığının artması (sektörel,

bölgesel, uluslararası karşılaştırmalar vb.) ile birlikte mikro ekonomik ölçekten makroekonomik ölçeğe doğru bir yol izlemiştir.

Literatür genellikle objektif vergi yükü hesabı üzerine odaklanıldığını göstermektedir. Fakat vergi yükü hesabında subjektif unsurların da göz önünde bulundurulmasının daha doğru sonuçların elde edilmesine katkı sağlayacağı nitel analizlerin olduğu da yadsınamaz. Uluslararası literatür taraması sonucu subjektif vergi yükü hesaplamasının imkânsızlığı nedeniyle henüz nicel bir çalışma yapılmadığı anlaşılırken Türkiye'de ise, Demir (2013)'in subjektif vergi yükünü etkileyen faktörleri ve subjektif vergi yükünü ölçen bir ölçüt geliştirdiği çalışmasının alanda yapılan ilk çalışma olarak öne çıkmaktadır.

4. ARAŞTIRMA PARADİGMALARI VE METODOLOJİ

Bu bölümde ulusal ve uluslararası literatürde yer alan araştırma paradigmaları, bu paradigmalardan araştırmacının araştırması için en uygun paradigma ve araştırma metodolojisine karar verme süreci ayrıntılı şekilde ele alınmıştır. Araştırmacının geçmişi ile araştırdığı çalışma arasındaki bağdan yöntem tercihinde vergi araştırmalarında son yıllarda daha da kabul gören karma yöntem seçimine de değinilen bu bölümde veri toplama araçlarına da değinilmiş hem nitel hem de nicel yöntemin hangi veri toplama araçları ile yapılacağı da açıklanmıştır. Ayrıca araştırmanın evreni, örneklemine de yer verilmiş ve araştırmanın insan üzerinde bir inceleme olmasından dolayı Bülent Ecevit Üniversitesi Etik Kurulundan gerekli onayların alındığının da altı çizilmiştir.

Araştırmacının, kendi felsefi görüşlerinden yola çıkarak araştırmasının analizi için bir yön belirlemesi gerekir. Bu yön belirleme kararı üzerinde araştırmacının felsefi görüşü oldukça önemli bir yönlendiricidir (Creswell, 2017, s. 12). Araştırma paradigmalarını kısaca "*dünyaya bakmanın, toplumsal gerçekliği gözlemlemenin, ölçmenin ve anlamanın farklı yollarıdır*" (Neumann, 2013, s. 119) şeklinde tanımlamak mümkündür.

Sosyal araştırmalarda kullanılan araştırma paradigmalarından araştırmacının felsefi görüşüne göre bir paradigma (olguculuk, olguculuk sonrası, yapılandırmacılık, faydacılık vb) benimsemesi ve araştırma sürecini yapılandırması gerekir. Sosyal araştırmalarda son yirmi yılda nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin eksikliklerinden dolayı faydacılık (pragmatik) yaklaşımını benimseyen karma (mixed) yöntemlerin arttığı söylenebilir (Creswell, 2017, s. 11) Son yıllarda karma yöntemlerin gerekliliğinin önemi ve ihtiyaç duyulan ve cevaplanması gereken araştırma soruları içinbu yaklaşımın öne çıktığı görülmektedir (Tashakkori &Teddlie, 2003, s. 74).

Sosyal araştırmalar alanına giren vergi araştırmaları, vergilendirmenin karmaşık yapısı ve farklı disiplinlerle olan ilişkisi nedeniyle disiplinler arası bir olgudur (Oats, 2012; Lamb, 2014, s. 4-5). Vergilendirmenin karmaşık bir yapıya sahip olması ve alandaki araştırmacılarından insan tutum ve davranışları üzerine incelemeleri gerektiren araştırmaların doğasının tek yönlü olmaması nedeniyle

araştırmacının donanımlı olması gerekir (McKerchar, 2008, s. 6). Bu bağlamda karma yöntemi tercih eden bir vergi araştırmacısı ancak hem nicel hem de nitel yöntemleri çok iyi bilerek, doğru veri toplama araçlarına karar verebilir ve verileri doğru bir şekilde analiz ve test ederek güvenilir ve geçerli bir araştırma ortaya koyabilir.

Vergi araştırmalarında yöntem seçimi araştırmanın niteliğine göre değişiklik gösterir. Bu bağlamda, deney, anket gibi istatistiksel sonuçlar içeren bir araştırma nicel (positivism), görüşme, etnografi, anlatı gibi nitel veriler ve yorumlamacı sonuçlar içeriyorsa yapılandırmacı (constructivism) yada nicel ve nitel yöntemin her ikisinin verilerinin analizine dayanıyorsa bu durumda da karma (pragmatism) tercih edilebilecek uygun yöntemler olarak sayılabilir (Gardner vd., 2005, s. 8).

Araştırmacının, araştırmanın analiz kısmında araştırma hipotezlerini test etmek için yapmış olduğu plan araştırma deseni olarak da ifade edilebilir. Araştırma desenlerini nicel, nitel ve karma (Creswell, 2017, s. 12) araştırma desenleri olarak üç sınıfta toplamıştır. Bu araştırma desenleri Tablo 4.1'de gösterilmiştir.

Tablo 4.1: Alternatif Araştırma Desenleri

Nicel	Nitel	Karma
• Deneysel desenler • Deneysel olmayan desenler (tarama çalışmaları)	• Anlatı araştırması • Fenomenoloji • Kuram oluşturma • Etnografi • Durum çalışması	• Yakınsayan • Açımlayıcı • Keşfedici sıralı • Dönüştürücü, iç-içe ya da çok aşamalı

Kaynak: John W. Creswell (2017). Research Design Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. (Ed:Selçuk Beşir Demir), 4.Baskıdan Çeviri, Ankara: Eğiten Kitap Yayıncılık Org.Tic.Ltd.Şti. s 12.

Tablo 4.1'de değinilen araştırma desenleri araştırmanın metodoloji seçimi ve araştırma tasarımı bölümünde ayrıntılı şekilde inceleneceğinden burada ayrıca açıklanmamıştır.

4.1. Araştırma Paradigmaları

Paradigma, araştırmacının olaylara ve dünyaya bakış açısı olarak ifade edilebilen bu kavram Kuhn tarafından tanımlanmış ve ortaya atıldıktan sonra daha popüler hale gelmiştir. Kuhn'un paradigma tanımı, "*bir soruna cevap bulmak için bilimsel toplumca kabul edilen ve belirli zaman sınırı için geçerliliğini koruyan*

varsayımlar"(Kuhn, 1962, s. xix) şeklindedir. Kuhn'un öne sürdüğü ve daha ziyade doğa bilimleri için kullandığı paradigma terimi, sosyal bilimlerde kullanılan paradigma teriminden farklıdır. Çünkü doğa bilimleri için ortaya atılan bir paradigmanın ve genel kabul gören bir görüşün bir zaman sonra yeni bulguların bulunması ile terk edilir. Oysa olaylar ve insan eylemlerini anlamak için sosyal bilimler için kullanılan farklı paradigmalar için aynı şey söylenemez. Sosyal bilimlerde bir paradigma başka bir paradigma kadar popüler olmayabilir ve diğerinin gerisinde kalabilir fakat, tamamen terk edilmez (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 32). Araştırmacının, araştırma paradigmasına karar verebilmesi bu paradigmaları anlamasına bağlıdır ancak bu şekilde araştırmacının yapmış olduğu araştırma okuyucunun da araştırmacının bakış açısını ve konuyu daha iyi anlayabilmesini sağlar.

Araştırmanın nasıl yapılacağı ile ilgili varsayım ve görüşler araştırma sürecinde etkilidir (Bryman, 2004, s. 6). Araştırma felsefesi literatüründe araştırma paradigmalarını etkileyen dünya görüşleri tartışmasının genellikle ontoloji, epistemoloji ve aksiyoloji çerçevesinde olduğu (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 30; Crotty, 1998, s. 8-10; Lincoln vd., 2011, s. 98; Bryman, 2004, s. 6) görülmektedir. Bu nedenle burada bu kavramların açıklanması yerinde olacaktır.

Ontoloji (varlık); Sosyal bilim araştırmalarında bu felsefe varlık tabiatı ile ilgili varsayımları öznel ve nesnel bir çerçevede ele alır ve bu şekilde geçerli bilgiye ulaşır (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 30). Varoluşun doğası ve gerçekliğin yapısı için *nedir* sorusunun cevabı ile ilgilenir (Crotty, 1998, s. 10). Ontoloji felsefi yaklaşımı, araştırmacının kendi felsefi düşüncesini araştırmaya yansıtmadığı takdirde o araştırmanın objektif olduğu anlayışını benimser. Bu felsefi yaklaşım, gerçekliğin, bireyden bağımsız olarak araştırılması gerektiğini savunur (Bryman, 2004, s. 6).

Tüm teorik felsefi yaklaşımların ne olduğunu anlamanın belli bir yolu olan ontolojiyi ve bilmenin ne anlam ifade ettiğini anlamanın diğer bir yolu olan epistemolojiyi de içerdiği için birbirlerinden ayrı düşünülmesi zordur (Guba & Lincoln, 1998, s. 108). Fakat gerçekliğin, bilincin bir ürünü mü yoksa dışarıda zaten var olan bir gerçeklik mi olduğunun nominalizm ve realism gibi iki uç noktası vardır ve birbirinden bu şekilde ayırt edilebilir. Bu iki uç noktadan ilki olan nominalisme göre, toplum görecelidir ve gerçekliği bireyler yapılandırır diğer uç

nokta realisme göre ise, gerçek dünyanın, somut yapılara sahip ve bireyin algılarından bağımsız olduğu savunulur (Oats, 2012). Epistemolojiden inductive (nitel) yöntemleri benimsemesi ile ayrılan ontoloji yaklaşımı, yapılandırmacılık (constructionism) gibi nitel yöntemlerin (mülakat vb.) uygulandığı öznel araştırma sonuçları ile gerçeğe (varlığa) ulaşılabileceği anlayışını benimser (Güler vd., 2015, s. 27; Bryman, 2004, s. 36).

Epistemoloji (bilgi); bilginin doğası ve gerekçesine odaklanır. Epistemolojik varsayımlar, kabul edilebilir bilginin ne olduğunu araştırmaktadır. Temel sorusu ise, sosyal dünyanın doğa bilimleri ile aynı ilke, prensip ve değerlerine göre incelenip incelenemeyeceğidir (Crotty, 1998, s. 8). Epistemoloji, araştırmacının ne tür bilgiye ulaşabileceğine bu bilgilerin yeterliliğini ve yasallığını nasıl sağlayacağına karar verebilmek için felsefi bir dayanağa dayandırmak ve bu dayanağı oluşturmakla ilgilenir (Crotty, 1998, s. 8). Bu yönüyle, araştırmacının kendi epistemolojik duruşunu tanımlaması, açıklaması ve gerekçelendirmesi gerekir. Çeşitli epistemolojik duruşlardan bahsetmek mümkündür. İlk epistemolojik duruş olarak nesnelist epistemoloji, anlamın ve dolayısıyla anlamlı gerçekliğin, herhangi bir bilincin işleyişinden ayrı olarak var olduğunu savunur. Başka bir epistemolojik duruş olan yapılandırmacı epistemoloji ise, nesnelist epistemoloji görüşünü reddeder. Bu duruşa göre, keşfedilmeyi bekleyen nesnel bir gerçeğin, anlamın olmadığı gerçek ya da anlamın, keşfedilmez inşa edilir (Crotty, 1998, s. 9) olduğunu savunur.

Oats (2012), epistemolojik yaklaşımı, bilginin nasıl elde edilebileceği hakkındaki bilgimizle ilgili olarak görür. Bu yaklaşıma göre bilgiye ulaşmanın nicel yöntemlerle mümkün olduğunu savunan positivism ile tam zıttı olan anti-positivism/interpretivism'i benimseyen iki uç noktası vardır. Positivismin benimsediği nicel bilgi uzun zamandır süregelen nedenler, kalıplar, ilişkileri açıklamaya ve tahmin etmeye çalışan hipotezler geliştirerek bunları test ederek bilgiye ulaşılacağını yani gerçek dünyanın, bilginin insan eylemleri ve birbirleriyle etkileşimleri sonucunda üreteceği bilgiyi (Bryman, 2004, s. 6) benimserken anti-positivism ya da interpretivism ise, sosyal bilimlerin hiçbir türden gerçek nesnel bilgiyi üretemeyeceğini benimser (Oats, 2012).

Aksiyoloji (değer); Araştırma safhalarında araştırmacının sahip olduğu değerler önemli olmakla birlikte bu değerlerin araştırma safhalarına etkisi, araştırma sonuçlarının güvenilirliği açısından önemlidir. Aksiyoloji, araştırmacının yürüttüğü araştırmasında sahip olduğu değerlerin etkisinde kalıp kalmadığı ile ilgilenir (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 31) *Araştırmada değerlerin rolü nedir? Araştırmacılar değer yüklü mü yoksa özgür mü?* (Oats, 2012) sorularına cevap arar. Kısaca, araştırmacının değerlerinin araştırması üzerinde etkisinin olmaması kendi değerlerinden bağımsız şekilde yürütülen araştırma ile güvenilir bilgiye ulaşılacağı savunulur.

Tüm bu felsefi yaklaşım açıklamalarından, araştırma paradigmaları ile positivismin, epistemolojinin alanına girdiği ve nicel yöntemleri kullandığı bu paradigmayı kullanan araştırmacının, sadece nicel araştırma yöntemleri (anket, deney vb.) kullanarak hipotezlerin test edilmesi sonucu ulaşılan bilgiyi benimsediği şeklinde açıklanabilir. Aynı şekilde constructivism yapılandırmacılık, ontolojinin alanına girdiği ve nitel yöntemleri kullandığı bu paradigmayı kullanan araştırmacının sadece nitel yöntemlerden yararlanarak (mülakat vb.) ulaştığı gerçekliği benimsediği söylenebilir. Aksiyolojide ise, araştırmacının kendi değerlerinin araştırmayı yönlendirmediği takdirde araştırma sonucunun güvenilir olduğu şeklinde açıklanabilir.

Tüm açıklanan bu felsefi yaklaşımlar, araştırma paradigmasının temel bileşenlerini (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 42) oluşturur. Bu varsayımlardan herhangi birinin seçimi araştırma paradigması, araştırma deseni ve araştırma yöntemlerinin de belirleyicisidir (Creswell, 2017, s. 3). Araştırmacıların araştırmalarında benimsedikleri felsefi görüşlerini açıklaması gerekir. Bu felsefi görüş, araştırmacının seçeceği araştırma paradigmasını neden seçtiğini de ortaya koymasında yardımcıdır (Creswell, 2017, s. 6).

Literatürde tartışmalı birçok araştırma paradigmasından bahsetmek mümkündür (Creswell, 2017, s. 6; Gürbüz & Şahin, 2014, s. 33; Guba vd. 2011, s. 97). Tartışma konusu olan bu araştırma paradigmaları ilk olarak 1970'lerde başlar ve üç farklı dönem şeklinde devam eder. İlk paradigma savaşları positivisme karşı post-positivism ile 1970-1990 yılları arasında yaşanırken post-positivist, constructivist (yapılandırmacı) ve critical (eleştirel) paradigmalar arasındaki

tartışmalar bu paradigma savaşlarının ikinci dönemi olan 1990-2005 yılları arasında yaşanmıştır. Paradigma savaşlarının son dönemi ise, mevcut paradigma tartışmalarına mixed (karma), interpretive (yorumsamacı) ve critical (eleştirel) paradigma tartışmalarının da eklendiği 2005 ve sonrası dönemi kapsar (Denzin & Lincoln, 2011, s. 1).

Bir sonraki başlık altında paradigma savaşlarında yukarıda belirtilen sosyal araştırmada araştırma paradigmaları detaylı bir şekilde incelenmiştir.

4.1.1. Sosyal Araştırmada Araştırma Paradigmaları

Sosyal araştırma (Bryman, 2004, s. 4-5) ya da toplumsal araştırma (Neumann, 2013, s. 1-2) sosyologlar, sosyal bilimciler gibi sosyal bilim alanlarıyla ilgili sorulara cevap bulmak (Bryman, 2004, s. 4-5), toplum hakkında yeni bilgiler üretmek olarak ifade edilebilir (Neumann, 2013, s. 1-2). Sosyal araştırma diğer araştırma türlerine nazaran daha yapılandırılmış, düzenli ve sistemli bir süreci gerektirir (Neumann, 2013, s. 3). Bu tür araştırmalar, toplumun sorunlarını analiz ederek bu sorunlara çözüm bulmaya odaklıdırlar (Güler vd., 2015, s. 23; Neumann, 2013, s. 3). Araştırmacıyı birçok farklı neden herhangi bir konu hakkında araştırma yapmaya motive edebilir. Bu motive kaynakları, sosyal sorunlar, literatür önceden yapılmış çalışmaların yanı sıra araştırmacının kendisinin karşılaştığı bir soruna ilgi duyması şeklinde de ortaya çıkabilir (Bryman, 2004, s. 23). Sosyal bilimler, insan ve insan davranışlarını içeren sosyal dünyanın anlaşılmasına çabalamaktadır (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 23).

Sosyal araştırmalar bilimsel yöntem kullanan doğa bilimlerinin araştırma paradigmalarını kullanır. Bu nedenle de doğa bilimleri ile aynı yaklaşımları benimsemesi gerekir. Fakat doğa bilimlerinde bile bilimin ne olduğu hakkında tartışmalar devam ederken sosyal bilimlerde de bu yaklaşımlar tartışılmaktadır. Sosyal araştırmacılar, kendi bilim anlayışları doğrultusunda yeni araştırma yolları bulmuşlardır. Bu şekilde zaten karışık olan araştırma yaklaşımları daha da karmaşık hale gelmiş ve önemli araştırmacılar bile filozofların bilim modeli dışına çıkmışlardır. Araştırma yaklaşımları, "*dünyaya bakmanın, toplumsal gerçekliği gözlemlemenin, ölçmenin ve anlamanın farklı yollarıdır*". (Neumann, 2013, s. 119).

Sosyal bilimciler, sosyal araştırmaları için kullanacakları araştırma yöntemini seçerken genellikle kendi dünya görüşlerine (paradigma) göre hareket ederler ve araştırmacıların algıladıkları sosyal gerçeklik araştırma yöntemini seçmelerinde yönlendiricidir (Bryman, 2004, s. 24). Bu nedenle araştırma paradigmalarının, gerçeği öznel/ nesnel şekilde algılanması ve tümdengelimsel/tümevarımsal bilginin ortaya konması bakımından birbirinden ayrıldığı söylenebilir.

Araştırmacının, araştırma yöntemleri (qualitative, quantitative ve mixed) seçiminde önemli rol oynayan ontolojik ve epistemolojik duruşuna göre araştırmada kullanılacak paradigmalar da çeşitlilik gösterir. Bu nedenle araştırma yöntemleri yazınında birçok farklı araştırma paradigması ele alınmıştır (Neumann, 2013, s. 117-120; Gürbüz & Şahin, 2014, s. 33-36; Merriam 2018, s. 11; Creswell, 2017, s. 6; Bryman, 2004; Gephart & Rynes, 1999, s. 456-457; Guba & Lincoln, 1994, s. 112). Sosyal araştırma yazınında tartışmaların sıklıkla dört paradigma üzerinden yapıldığı ve bu paradigmaların da olguculuk (positivizm), olguculuk sonrası (post-positivism), yorumculuk/yapılandırmacılık (interpretivism/ constructivism) ve faydacılık (pragmatism) olduğu görülmektedir. Bu araştırmada, genellikle bu paradigmaların tartışılıyor olması ve araştırma paradigmalarının bilinmesinin araştırma yöntemlerinin belirlenmesinde önemli rol oynaması nedenleriyle bu dört paradigma açıklanmıştır.

4.1.1.1. Olguculuk

Olguculuk (positivizm) 19.yy.'da sosyoloji temelli olup Fransız Auguste Comte (1798-1857) düşünce akımından doğmuştur. Bu akımın temel hatları Comte'un eseri, *Cours de Philosophie Positivistic (1830-1842)* günümüzde hala geçerliliğini koruyan ilkeleri ile çizilmiştir. John Stuart Mill'in 1843 yılına ait çalışması *A System of Logic* ve Emile Durkheim'in 1895 yılına ait çalışması *Rules of Sociological Method* positivizm'in ilkelerini daha ayrıntılı hale getiren ve geliştiren çalışmalardandır (Neuman, 2013, s. 120-121).

Neuman (2013), positivist yaklaşıma göre, bilimler arasında farklılıklar olsa da tüm bilimlerin temel aldığı ilkelerin ve mantığın ortak olduğunu savunmaktadır (Neuman, 2013, s. 121-122). Positivist yaklaşıma göre yapılan araştırmada hipotezler kurulur, veriler toplanır ve bu hipotezler test edilir. Bu yaklaşımda araştırmacı tamamen bağımsız ve sosyal gerçekliğe nesnel bir yaklaşımla ulaşmaya

çalışır (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 34). Lincoln vd., (2011) positivist yaklaşımın *"real" world "out there"* yani" gerçek dünyanın dışarıda bir yerde olduğu varsayımından geldiği şeklinde açıklamışlardır (Lincoln vd.; 2011, s. 119).

Positivist yaklaşımda araştırmacı hipotezi test etmeye yönelik analizler kullanır. Bu analizler, istatistiksel, tablolar, çizelgeler kullanılarak ulaşılan sonuçların hipotezlerle nasıl ilişkili olduğu üzerine kuruludur (Neuman, 2013, s. 233). Bu nedenle sosyal bilimler alanında araştırma yapan araştırmacılardan, sosyal gerçekliği açıklamalarında nesnelliği benimseyenler için en uygun paradigma positivismdir.

Positivist yaklaşımı temel alan ve diğer yaklaşımları dışlayan çalışmalar yapan araştırmacıların, kendilerini positivism ile sınırladıkları ve doğa bilimlerinin araştırma yöntemlerini taklit ettikleri yönünde tartışmalar olduğu bu görüşe getirilen eleştirilerden biridir. Bu görüş ile ilgili bir diğer eleştiri ise, positivismin pratik odaklı olmadığı sadece teorik odaklı araştırmalarla ilgilendiğidir ve positivist araştırmanın tek seçenek olarak görülmemesi gerektiği de savunulmaktadır (Lee, 1999). Bu bağlamda, positivist yaklaşımın deney, anket, sayısal veri gibi sadece nicel yöntemlerle tek başına sosyal dünyayı anlamakta yeterli olmadığı sosyal bilimler araştırmalarında araştırmacıların sosyal gerçekliği keşfedebilmesi için öznellik, görecelilik gibi faktörleri de göz önünde bulundurması gerektiği göz ardı edilmemelidir (Gürbüz & Şahin, 2014, s.35).

4.1.1.2. Olguculuk Sonrası

19.yy.'ın sonları ve 20. yy.'ın başlarında positivist dünya görüşü kökeni psikoloji bilimine dayanan post-positivist dünya görüşünden etkilenmiş ve nicel araştırma desenlerine birçok yeni desen dahil olmuştur. Bu desenler, gerçek deneyler, yarı deneyler, tek denekli deneysel deney, nedensel karşılaştırma araştırması, korelasyon deseni gibi karmaşık ilişkilere uygulanan tekniklerle daha da derinleştirilmiştir (Creswell, 2017, s.12).

Nicel araştırmacılar, araştırma tasarımı, araştırma ölçümü ve araştırmanın örneklemine ilgi gösterir. Bunun nedeni ise, nicel araştırmaların tümdengelimci bir yaklaşım benimsemesidir. Tümden gelimci yaklaşımda, öncelikle ayrıntılı bir plan

yapılır daha sonra veri toplama ve veri analizine odaklanılır (Neumann, 2013, s. 221).

Olguculuk sonrası (Post-positivist) araştırmacılar nedenselci bir yaklaşımı savunur. Araştırılan problem, deneysel çalışmalardaki gibi sonuçlar üzerinde etkili sebeplerin bulunup değerlendirilmesini gerektirir. Bu yaklaşıma göre bilgiye, dünyada "*dışarıda bir yerde*" var olan gerçekliğin gözlemlenmesi ve ölçülmesi ile ulaşılabilir. Bu nedenle sayısal ölçüm aracı geliştirmek ve birey davranışlarını incelemek ayrı bir öneme sahiptir. Dünyada var olan kuramlar ve kanunların dünyayı daha iyi anlayabilmemiz için test edilmesi doğrulanması gerekir. Post-positivist araştırmasına kuramla başlanır ve bu kuramı destekleyici ya da çürütücü veriler toplanarak testlere tabi tutulur (Creswell, 2017, s. 7).

4.1.1.3. Yapılandırmacılık-Yorumculuk

Yapılandırmacılık, pozitivismin karşıtı olan bir epistemoloji terimi olarak tanımlanabilir. Yapılandırmacılık (constructivism) ya da yorumculuk (interpretivism) olarak da ifade edilen bu paradigma sosyal bilimlerin doğa bilimlerinden farklı olduğu görüşüne dayanmaktadır. Bu bakımdan, sosyal bilimlerde sosyal dünyanın araştırılması insanların var olan doğal düzene karşı farklı bir araştırma süreci gerektirir (Bryman, 2004, s. 71). Kısaca, nitel araştırmacının fenomonolojiden yola çıkarak insanların deneyimlerini yorumlama şekilleri, dünyalarına nasıl şekil verdikleri ve deneyimlerine yükledikleri anlamlar yapılandırmacılık ile ilgilidir (Merrıam, 2018, s. 14).

Positivismin yıllarca karşıtı olarak görülen yapılandırmacı (Creswell, 2017, s. 8), yorumsamacı (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 35), yorumculuk (interpretivism) olarak da ifade edilen bu paradigmanın kökenleri 19. yüzyıla kadar uzanır. Weber bu yaklaşımın ilk temsilcilerindendir (Neumann, 2013, s. 130). Bu yaklaşıma felsefe, sanat tarihi, din ve dilbilimi gibi bilim dallarında genişçe yer verilir. Yapılandırmacı yaklaşımda, araştırmacılar, insanların yaşadığı ve çalıştığı dünya ile ilgili anlam arayışında olduğuna inanırlar. Bireylerin deneyimleri ve bu deneyimlerinden elde edilen öznel anlamlar önemlidir. Araştırmacı, araştırma konusu ile ilgili olabildiğince katılımcı görüşünden yararlanmalı ve bunu yaparken de kişilerle tartışma ve etkileşim içerisinde olacağından araştırma soruları genel ve açık uçlu olmalıdır. Bireyler ile yapılan bu araştırma yaklaşımında, bireylerin

kültürel ve tarihsel süreçte etkileşim içerisinde olmasından dolayı bu bireylerin kültürel ve tarihsel süreçteki durumlarını da göz önünde bulundurarak anlamaya çalışılır. Araştırmacılar, araştırmaya bir kuram ile başlamaktansa kuram ya da modeli tümevarımsal şekilde geliştirmeye odaklıdırlar (Creswell, 2017, s. 8).

Yapılandırmacı yaklaşım, araştırmalarda sıklıkla katılımcı gözlem ve saha araştırmasından faydalanır. Bu yaklaşımda kullanılan araştırma yöntem ve teknikleri bu nedenle bireylerle doğrudan temas halinde yürütülmesini gerektirir. Pozitivist yaklaşımda araştırmacı, sadece nicel veri kullanarak bunları kesin olarak ölçüp bir istatistik programı ya da bilgisayar programı yardımı ile analiz ederken yapılandırmacı yaklaşımda araştırmacı, bireysel anlamlara ulaşabilmek amacıyla nitel veri toplamak için birçok birey içinde zaman geçirebilir hatta birlikte yaşayabilir (Neumann, 2013, s. 131).

4.1.1.4. Faydacılık

Faydacı (pragmatik) dünya görüşü, bir desende sırasıyla hem nicel hem de nitel verilerin toplanmasını gerektirir (Creswell, 2017, s. 19). Pragmatistler, hem quantitative (nicel) hem de qualitative (nitel) yöntemlerin her ikisini de kullanarak hem sayısal ve nesnel hem de yapılandırmacı ve öznel sonuçlar elde edebilir sonuç olarak da bu iki farklı yöntemden elde edilen bulguları yorumlayıcı ifadelerle birleştirebilirler.

Patton (1975) araştırma paradigmalarından iki karşıt paradigma olan nicel ve nitel araştırma paradigmalarını karşılaştırmış ve analiz etmiştir. Bu iki paradigma haricinde ilk defa sosyal araştırmalarda göz ardı edilen alternatif bir paradigma yaklaşımı yani çoklu yaklaşımların (mixed) kullanılmasının önemine değinmiştir (Patton, 1975, s. 1).

Araştırmacı, sadece nicel ya da sadece nitel veri kullanımı yerine farklı veri kullanımını araştırma probleminin daha net anlaşılabilmesini sağlayacağı görüşündedir. Karma yöntem olarak ifade edilen bu araştırma, sonuçları evrene genelleyecek bir tarama çalışması ile başlar ve araştırma katılımcılarının detaylı görüşlerinin veri olarak toplandığı nitel, açık-uçlu mülakatlarla devam eder (Creswell, 2017, s. 19). Sosyal bilimler alanında bir araştırmacı karma yöntemden yararlanarak önce nitel bir araştırma tasarımı ile araştırma konusu hakkında

derinlemesine bilgi elde eder ve bazı araştırma hipotezleri sunar. Nitel araştırma yönteminden sonra nicel araştırma yöntemini kullanarak sunmuş olduğu bu hipotezleri test edebilir (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 102).

Nitel ve nicel araştırma paradigmaları arasında yanlış bir ikileme karşı çıkan ve her iki yaklaşımın da verimli kullanımını savunan birçok pragmatist vardır. Pragmatist yaklaşımı benimseyen ve savunan pragmatistler karma yöntemin felsefi temellere oturtulması (Morgan, 2007; Patton, 1975) için çoklu yaklaşımların önemine değinmişlerdir (Cameron & Miller, 2007, s. 2; Creswell, 2017, s. 4,11). Sosyal araştırmalarda felsefi bir dayanak oluşturucu olarak da görülen pragmatismde, pragmatistler dünyayı mutlak bir bütünlük olarak görmezler, sadece bir yaklaşımdan yararlanarak kendilerini sınırlandırmazlar, araştırmacılar araştırmanın amacına en iyi şekilde hizmet edecek yöntem ve tekniklerin seçiminde serbesttir (Creswell, 2017, s. 11).

4.2. Araştırma Paradigmalarına Karar Verme

Araştırma paradigmasının seçiminde araştırmacının, desen ve yöntemler ile birlikte araştırma problemi, kişisel deneyimler ve hedef kitleyi de göz önünde bulundurması (Creswell 2017, s. 20) gerekir. Bu nedenle, araştırmanın araştırma paradigması seçiminin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla araştırmacının kısa bir özgeçmişine bir sonraki başlık altında yer verilmiştir.

4.2.1. Araştırmacının Geçmişi

Araştırmacının geçmişi, eğitim süreci, iş hayatı ve akademik kariyeri yolunda ilerlemesi kamu gelirlerinden en önemlisi olan vergi, vergileme süreci ve vergi mükellefleri ile iç içe ve bağlantılı şekilde ilerlemiştir. Araştırmacı, ön lisans eğitimini Gaziosmanpaşa Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe bölümünde yaparak teorik eğitimini tamamladıktan sonra bölümün 6 aylık staj zorunluluğu olması nedeniyle de Mali Müşavirlik bürosunda başarılı bir şekilde tamamlanan pratik eğitim sonucu 2001 yılında mezun olmuştur. Bu 2 yıllık ön lisans eğitim sürecini başarılı öğrencilere verilen TC. Başbakanlık Bursu ile tamamlamıştır. Ön lisans eğitim sürecinden sonra araştırmacı akademik kariyerine Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde lisans eğitimi sırasında çalışma hayatını da birlikte sürdürmüş Mali Müşavirlik Bürosunda tüm vergisel iş ve

işlemleri yürütmüştür. Araştırmacı, mali müşavirlik bürosunda 8 yıllık çalışma süresi içerisinde beyanname düzenlenmesi (KDV, stopaj, geçici vergi, gelir vergisi, kurumlar vergisi) BA-BS formlarının düzenlenmesi, işyeri açılışı-kapanışı, mükelleflere vergisel konularda danışmanlık yapılması, mükelleflerin ödevleri hakkında bilgilendirilmesi vb. tüm mali müşavirlik bürosu iş ve işlemlerinden sorumlu olmuştur. Araştırmacı, bu şekilde teorik bilgilerini pratiğe yansıtmış vergi ve vergi mükellefleri ile yakından çalışma imkanı bulmuş aynı zamanda beyanname hazırlama sürecinde hem nicel veri analizine hem de mükelleflerin gözlemlenerek vergi ile ilgili tutum ve davranışlarına yakından tanıklık etme fırsatı bulmuştur.

Çalışma hayatı ile birlikte akademik hayatına da Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD.'da tezli yüksek lisans eğitimi ile devam eden araştırmacı, "*Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar ile Karşılaştırılması: Zonguldak İlinde Bir Araştırma*" adlı yüksek lisans tezini tamamlayarak 2012 yılında mezun olmuştur.

Araştırmacı ayrıca, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi mezunlarına tanınan pedagojik formasyon eğitimi için vergi ile ilgili öğretmenlik alanı olan Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği dalında Bülent Ecevit Üniversitesi Ereğli Eğitim Fakültesinde 2014 yılında diploma programına başlamıştır. Pedagojik Formasyon eğitiminden ise 1 yıllık ders ve staj süreci sonunda 2015 yılında mezun olmuştur.

Araştırmacı, 2018 yılında Bülent Ecevit Üniversitesi-Sakarya Üniversitesi Maliye ABD. Ortak Doktora programını kazanmıştır. YÖK'ün Bülent Ecevit Üniversitesine öncelikli alan olarak Kamu Maliyesi alanında vermiş olduğu YÖK 100/2000 Doktora burs sınavına giren ve başarılı bulunan araştırmacı, Bülent Ecevit Üniversitesi-Sakarya Üniversitesi Kamu Maliyesi alanında ortak doktora programına burslu şekilde devam etmektedir. Araştırmacının yüksek lisans tezi ve yüksek lisans tezinden yazılan ilk makale çalışması İngilizce olarak 2015 yılında yayınlanmıştır. Araştırmacı, 2018 yılında doktora programına başlamıştır. Doktora programı ders döneminde olan araştırmacının tez konusundan farklı alanda ilk makalesi 2018 yılında, 2019 yılı ikinci ders döneminde ise bir özet bildirisi yayınlanmıştır. Araştırmacının 2020 yılında yayınlanan bir tam metin bildirisi,

2021 yılında yayınlanan bir makalesi ve 2022 yılında doktora tezinden yayınlanan bir makalesi olmak üzere yedi çalışması bulunmaktadır[6].

4.2.2. Araştırmacının Araştırma Paradigması Seçimi

Araştırmacını, araştırma paradigmaları hakkında edindiği bilgiler sonrasında hangi araştırma paradigmasını seçeceğine karar vermesi gerekir. Araştırmacı, bu paradigma seçiminde epistemolojik, ontolojik, aksiyolojik varsayımlardan yola çıkarak araştırmasını dayandıracağı sosyal bilim anlayışına (olguculuk, olguculuk sonrası, yapılandırmacılık, faydacılık) karar verir (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 43). Araştırmacı, araştırma konusunun sosyal bir olgu olan vergi yükü olmasından ve vergi yükünün objektif ve subjektif olmak üzere iki yönlü olmasından dolayı hem nitel hem de nicel yöntemlerin kullanılmasına olanak sağlayan faydacılık (pragmatism) anlayışından yola çıkmış ve karma yöntem uygulamaya karar vermiştir.

4.3. Araştırma Yöntemleri

Araştırma yöntemi, varsayımlarla başlayan ve veri toplama, analiz yöntemleri, yorumlama yöntemlerini de kapsayan araştırma sürecinin ayrılmaz parçalarından oluşur. Bu süreç, yapılacak araştırmaya göre araştırma sürecinin planlanmasını gerektirmektedir. Araştırma konusu için öncelikle yöntemlerden hangisinin kullanılacağına karar verilmesi gerekir. Bu karar doğrultusunda

---

[6]*Serap Püren (2012). Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar İle Karşılaştırılması: Zonguldak İlinde Bir Araştırma. Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

**Serkan Benk, Tamer Budak, Serap Püren ve Mete Erdem (2015). Perception of tax evasion as a crime in Turkey, Emerald Group Publishing Limited, *Journal of Money Laundering Control*. Volume 18, Number 1, pp. 99-111.

***Serap Püren ve Cahit Şanver (2018). Türk Vergi Sisteminde E-Tebligat Uygulaması ve Ekonomik Boyutu ile İncelenmesi. *International Journal of Social Humanities Sciences Research (JSHSR),* ss.2306-2318.

****Serap Püren (2019). Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Sorunu: 2001-2018 Yılları Arası Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bir Değerlendirme. Marmara Üniversitesi V.Stratejik Kamu Yönetimi Sempozyumu Tam Metin Bildiri Kitabı. Sayı:5, s.99-100.

*****Serap Püren (2020). Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Sorunu: 2001-2018 Yılları Arası Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bir Değerlendirme. Marmara Üniversitesi V.Stratejik Kamu Yönetimi Sempozyumu Özet Metin Bildiri Kitabı. Sayı:5, ss.400-409, İstanbul.

******Serap Püren ve Recep Yücedoğru (2021**).** Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Sorunu: Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bir Değerlendirme. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. Cilt 17, Sayı:195, ss. 690-703.

*******Serap Püren ve Recep Yücedoğru (2022). Türkiye'de Hissedilen Vergi Yükü Unsurlarını Anlamak: Nitel Bir Analiz. *Maliye Araştırmaları Dergisi*. Cilt 8, Sayı 2, ss.83-106.

araştırmacının, araştırma ile ilgili epistemoloji ya da ontoloji görüşünü, araştırma desenini ve araştırma yöntemlerini bir araya getirmesi gerekir. Araştırmada kullanılacak yöntem tercihinde araştırmacılar, araştırma problemi, araştırma konusu, araştırmacının önceki deneyimleri, araştırmanın hedef kitlesinden etkilenir (Creswell, 2017, s. 3,21).

Nicel araştırma yöntemleri, değişkenler arasında bir ilişkinin olup olmadığını araştırır ve hipotezleri test etme yaklaşımını benimser. Nicel araştırma yöntemleri, teorileri tümdengelimsel yani genelden özele bir anlayışla test eder ve bu teorileri test ederken bilgisayar programları, istatistik programlarından yararlanır (Creswell, 2017, s. 4). 20. yüzyılın ikinci yarısında nitel araştırma yöntemlerine yöneliminin artması ile karma yöntem araştırmaları da gelişmeye başlamıştır. Bu araştırma yöntemi, farklı felsefi yaklaşımlar ve araştırma paradigmalarını içeren farklı araştırma yöntemlerinin kullanılabildiği bu şekilde araştırmada hem nitel hem de nicel veri toplanmasına imkan tanıyan ve nitel ile nicel verilerin birleştirilmesini içeren araştırma yaklaşımıdır (Creswell, 2017, s. 4).

Nitel araştırma yöntemleri, tümevarımsal yapısı nedeniyle araştırmanın özelden genele doğru ve araştırmacının verileri anlamlandırması, yorumlamasını içerir (Creswell, 2017, s. 4). Nitel araştırmada araştırmacılar, insanların deneyimlerine ve yaşadıkları dünyaya verdikleri anlamları keşfetmeye odaklıdır ve araştırmanın temel hedefi, olayı katılımcının baktığı çerçeveden görebilmektir (Neuman, 2006, s. 13-14).

Karma araştırma yaklaşımının kabul edilmesi ile birlikte çoklu araştırma yöntemi olarak adlandırılan karma yöntem hakkındaki görüşler, tüm yöntemlerin eksikliklerinin olduğu ve nicel ve nitel verilerin birlikte kullanılmasını ifade eden karma yöntem ile bu eksikliklerin telafi edilebileceği yönündedir (Lee, 1999, s. 14; Creswell, 2017, s. 14; Cameron & Miller, 2007; Morgan, 2007, s. 48; Bryman, 2006, s. 98; Johnson & Onwuegbuzie, 2004, s. 14).

4.3.1. Nicel Yöntem

Nicel yöntem, değişkenler arasındaki ilişki için hipotezler kuran ve bu hipotezleri sayısal verilerden yararlanarak test eden nesnel bir araştırma yöntemidir. Hipotezler, tümdengelimsel bir şekilde test edilir (Creswell, 2017, s. 4) ve kesin

sayısal bilgiler verir bu sayısal bilgiler ise, soyut fikirlere ampirik şekilde ulaşıldığı şeklinde açıklanabilir (Neumann, 2013, s. 266).

Nicel araştırma yapan araştırmacı, doğrusal ve objektif bir yol izler. İzlenen bu yol için de pozitivist görüşe sahip olan araştırmacının açık, standart işlemler ve değişkenler arasındaki nedensel açıklamaları kullanması beklenir. Nicel yöntem süreci genellikle tümdengelimsel bir araştırma sürecidir ve veri toplama sürecinden önce gelen birçok işlemden söz edilir. Konunun odaklanmış bir soruya indirgenmesi, belirsiz kuramsal kavramların belirli değişkenlere dönüştürülmesi, bir ya da daha fazla hipotez geliştirilmesi veri toplama sürecinden önce yapılması gereken işlemlerdendir. Kısaca, araştırmacılar veri toplamaya başlamadan önce kavramlar üzerinde düşünür ve kavramlar ile veriler arasında kuracağı bağlantı için ölçme teknikleri geliştirirler (Neumann, 2013, s. 260, 267). Bu ölçme teknikleri istatistiki programlar ya da bilgisayar programları olabilir (Creswell, 2017, s. 21).

Nitel yöntem başlığı altında değinilen, sekiz tarihsel döneme ayrılan ve bu dönemlerden ilki olan geleneksel dönemde benimsenen olguculuk (positivist) yaklaşımını benimseyen araştırmacı, istatistik ve bilgisayar programlarını kullanabileceğinden nicel araştırma yöntemini tercih edecektir. Tarama çalışmaları, deney çalışmaları, performans verileri, gözlem verileri, sayıma dayalı veriler, tutum verisi gibi yöntemler nicel yöntemlerden bazılarıdır (Creswell, 2017, s. 17-18, 21). Bu bağlamda nicel araştırma yöntemi, veri toplama ve analizinin sayısal değerlerle ifade edilmesi nedeniyle nicelleştirmeye vurgu yapan araştırma yöntemidir (Bryman, 2006). Nicel ve nitel araştırma yöntemleri arasındaki temel farklılıkları Bryman (2004) Tablo 4.2'de belirtildiği şekilde ele almıştır.

Tablo 4.2: Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemleri Arasındaki Temel Farklılıklar

Araştırma ile ilgili teorinin rolüne temel yönelim	Nicel Tümdengelimli; Teorinin test edilmesi	Nitel Tümevarım; Teori oluşturulması
Epistemolojik yönelim	Olguculuk	Yorumculuk
Ontolojik yönelim	Nesnellik	Yapılandırmacılık

Kaynak: Alan Bryman (2004. Social Research Methods. 4th Edition. Part 2, pp.36'dan çevrilmiştir.

Tablo 4.2'den de görüldüğü üzere araştırma konusunun nitel veya nicel olması ve araştırmacının epistemolojik ya da ontolojik duruşuna göre temel

yönelimleri farklılaşmaktadır. Tümdengelimli nicel araştırma yöntemini tercih eden ve epistemolojik bir duruşa sahip olan araştırmacının olguculuk (pozitivism) ontolojik bir duruşa sahip araştırmacının ise nesnellik (objektivism) seçmesi gerekir. Bu bağlamda, tümevarımsal nitel araştırma yöntemini tercih eden ve epistemolojik bir duruşa sahip bir araştırmacının yorumculuk (interpretivism), ontolojik bir duruşa sahip araştırmacının ise yapılandırmacılık (constructivism) seçmesi beklenir. Araştırmacının tüm bu tercih ve seçimleri yapabilmesi için ise araştırma için her biri gerekli olan araştırmacının felsefi bakışını, paradigmaları, yöntemleri çok iyi bilmesi gerekir. Tüm bu açıklamaların ardından nicel yöntemin okuyucu tarafından daha iyi anlaşılması için bu yöntemin güçlü ve zayıf yönleri Tablo 4.3'de özetlenmiştir.

Tablo 4.3: Nicel YönteminGüçlü ve Zayıf Yönleri

	Nicel Yöntem
Güçlü yönleri	• Olguların nasıl (ve bir dereceye kadar) meydana geldiğine dair halihazırda oluşturulmuş teorilerin test edilmesi ve doğrulanması. • Veriler toplanmadan önce oluşturulan hipotezlerin test edilmesi. Veriler yeterli büyüklükte rastgele örneklemlere dayandığında araştırma bulgularını genelleyebilir. • Birçok farklı popülasyon ve alt popülasyonda tekrarlandığında bir araştırma bulgusunu genelleştirebilir. • Nicel tahminlerin yapılmasına izin veren verileri elde etmek için kullanışlıdır. • Araştırmacı, birçok değişkenin kafa karıştırıcı etkisini ortadan kaldıran bir durum oluşturabilir, bu da kişinin neden-sonuç ilişkilerini daha güvenilir bir şekilde değerlendirmesine olanak tanır. • Bazı nicel yöntemler kullanarak veri toplama nispeten hızlıdır (örneğin, telefon görüşmeleri). • Kesin, nicel, sayısal veriler sağlar. • Veri analizi nispeten daha az zaman alır (istatistiksel yazılım kullanarak). • Araştırma sonuçları, araştırmacıdan nispeten bağımsızdır (örneğin, etki büyüklüğü, istatistiksel anlamlılık). • İktidardaki birçok insanın güvenilirliği daha yüksek olabilir (ör. yöneticiler, politikacılar, programları finanse eden kişiler). • Çok sayıda insanı incelemek için kullanışlıdır.
Zayıf yönleri	• Kullanılan araştırmacının kategorileri yerel seçim bölgelerinin anlayışlarını yansıtmayabilir. • Araştırmacının kullanılan teorileri, yerel seçmenlerin anlayışlarını yansıtmayabilir. • Araştırmacı, teori veya hipotez üretmekten ziyade teori veya hipotez testine odaklanması nedeniyle ortaya çıkan olayları gözden kaçırabilir (doğrulama yanlılığı olarak adlandırılır). • Üretilen bilgi, belirli yerel durumlara, bağlamlara ve bireylere doğrudan uygulanamayacak kadar soyut ve genel olabilir.

Kaynak: R.Burke Johnson and Anthony J. Onwuegbuzie (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. Educational Researcher. Volume, 33, Number 7, p. 19'dan alınmıştır.

4.3.2. Nitel Yöntem

Nitel araştırma yöntemi, bazı felsefi varsayımlar ve yaklaşımı içinde barındıran araştırma türüdür. Nitel araştırmanın kökeni antropoloji, sosyoloji, eğitim, toplum hizmeti, sağlık, hukuk gibi birbirinden farklı ve çeşitli uygulama alanlarını kapsar. 1960 ve 1970'lerde metot üzerine odaklı birçok yayın yapılırken 20.yüzyılın son yıllarında ise başlı başına bir araştırma metodolojisi halini almıştır (Merrıam, 2018, s. 18).

Nitel araştırmaların, karmaşık bir tarihsel alanda faaliyet gösterdiğini belirten Denzin & Lincoln (2011), bu tarihsel tartışma alanını sekiz döneme ayırmıştır. Tablo 4.4'te bu dönemler gösterilmiştir.

Tablo 4.4: Nitel Araştırma Tarihsel Dönemleri

Yıllar	Nitel Araştırma Dönem İsimleri
1900-1950	Geleneksel
1950-1970	Altın çağ
1970-1986	Bulanık türler
1986-1990	Temsil krizi
1990-1995	Post-modern, deneysel ve yeni etnografiler
1995-2000	Deney sonrası sorgulama
2000-2010	Metodoloji tartışmalı
2010-	Gelecek

Kaynak: Denzin, N. K. & Y. S. Lincoln (2011). The Sage Handbook of Qualitative Research, The Dicipline and Practice of Qualitative Research, Thousand Oaks, CA: Sage, pp.1-19.,

Tablo 4.4'ten de görüldüğü gibi nitel araştırmaları dönemlere ayıran bu yaklaşıma göre, ilk dönem 1900-1950 yılları arası ve geleneksel olarak tanımlanan dönemi kapsar. İkinci dönem 1950-1970 yılları arası ve altın çağ olarak tanımlanan dönemi, üçüncü dönem 1970-1986 yılları arası ve bulanık türler olarak tanımlanan dönemi, dördüncü dönem 1986-1990 yılları arası ve temsil krizi olarak tanımlanan dönemi kapsar. Beşinci dönem 1990-1995 yılları arası ve post-modern, deneysel dönem ve yeni etnografiler olarak tanımlanan dönemi, altıncı dönem 1995-2000 yılları arası ve deney sonrası sorgulama dönemi, yedinci dönem 2000-2010 yılları

arası ve metodolojik olarak tartışmalı dönem olarak tanımlanan dönemi kapsar. Son olarak sekizinci dönem 2010 ve sonrasını ifade eder ve gelecek olarak tanımlanan dönemi kapsar (Denzin & Lincoln, 2011, s. 3).

Denzin & Lincoln (2011) bu dönemlerin "*sosyal araştırmalar ve beşeri bilimler için demokrasi, ırk, cinsiyet, sınıf, uluslar, özgürlük ve topluluk hakkında eleştirel sohbet*" üzerine yapılacak araştırmaları içeren dönemler olduğunun altını çizmişlerdir (Denzin & Lincoln, 2011, s. 3). Ayrıca, bu sekiz döneme verilen adlar ile her dönemin ayrı ayrı hangi paradigma içerisine girdiğini de açıklayan çalışma araştırmacıların zamanla alternatif yaklaşım arayışında olduklarının da göstergesidir. Geleneksel dönem positivist yaklaşımın, altınçağ dönemi post-positivist yaklaşımın, bulanık türler dönemi critical (eleştirel) ve interpretive (yorumlayıcı) yaklaşımın, post-modern, deneysel dönem ise, temel yaklaşımlardan uzaklaşarak alternatif yaklaşımlara yönelme dönemi şeklinde açıklanmıştır.

Nitel araştırma yönteminde, araştırmacı genellikle araştırdığı fenomeni doğal ortamında inceler ve fenomeni anlamak için o fenomen ile ilgili bilgi edindiği katılımcıların fenomene yüklediği anlamları kullanır (Denzin & Lincoln, 1994, s. 2). Yani, insanların yaşamlarını yorumlama şekli, nasıl bir dünya oluşturdukları ve deneyimlerinden öğrendiklerine verdikleri anlama odaklanır (Merrıam, 2018, s. 22-23). Literatürde nitel araştırma sınıflandırması altında birçok yöntem ve yaklaşımın yer aldığı görülmektedir. Saha (vaka/durum/örnek olay) çalışmaları, mülakat, yorumlayıcı analizler, görsel yöntemler nitel araştırma yöntemlerinden bazılarıdır (Denzin & Lincoln, 2011, s. 3). Nitel araştırmada veriler; görüşme, gözlem ya da doküman analizi yoluyla elde edilir ve veri analizinde bu veriler karakterize edilerek tekrarlayan örüntüler belirlenmeye çalışılır. Nitel araştırma bulguları ise, bu tekrarlayan örüntü ya da türetildikleri veri tarafından desteklenen temel konudur (Merrıam, 2018, s. 23).

Bireylerin problem durumunu ve yaşamlarını anlamlandırmaları şeklinde ifade edilen nitel araştırmalar, vaka analizi, kişisel deneyimler, hikaye analizi, görüşme (mülakat) gibi çeşitli deneysel verilerden toplanır. Görüşme ve gözlem yapmayı seven yapılandırmacı/yorumlamacı (constructivism/interpretivism) bir araştırmacının bu yöntemi tercih etmesi beklenir. Araştırmacı ayrıca, bir

araştırmada birden fazla yorumlayıcı yöntemden faydalanabilir (Creswell, 2017, s. 4,21).

Kısaca ifade etmek gerekirse nitel araştırma yönteminde, araştırma süreci açık uçlu bir yaklaşıma atıfta bulunur ve bu nedenle araştırmacının genellikle öngörmediği durumlara, yön değişikliklerine ve yeni anlayışlar üretmeye açık olması yani esnek olması gerekir (Bryman, 2006, s. 111). Nitel yöntemin okuyucu tarafından daha iyi anlaşılması için bu yöntemin güçlü ve zayıf yönleri Tablo 4.5'te özetlenmiştir.

Tablo 4.5: Nitel Yöntemin Güçlü ve Zayıf Yönleri

	Nitel Yöntem
Güçlü yönleri	• Veriler, katılımcıların kendi anlam kategorilerine dayanmaktadır. • Sınırlı sayıda vakayı derinlemesine incelemek için kullanışlıdır. • Karmaşık olayları tanımlamak için kullanışlıdır. • Bireysel vaka bilgileri sağlar. • Durumlar arası karşılaştırmalar ve analizler yapabilir. • İnsanların fenomenlerle ilgili kişisel deneyimlerinin anlaşılmasını ve tanımlanmasını sağlar (yani, "emic" veya içeriden birinin bakış açısı). • Olayları, yerel bağlamlarda konumlandıklarında ve gömüldüklerinde, zengin ayrıntılarla tanımlayabilir. • Araştırmacı, ilgi konusu olguyla ilişkili olarak bağlamsal ve belirleyici faktörleri tanımlar. • Araştırmacı dinamik süreçleri inceleyebilir (yani, sıralı kalıpları ve değişimi belgelemek). • Araştırmacı, bir fenomen hakkında tümevarımsal olarak geçici ancak açıklayıcı bir teori oluşturmak için öncelikle niteliksel "temelli teori" yöntemini kullanabilir. • Katılımcıların "yapıları" nasıl yorumladığını belirleyebilir (örneğin, öz saygı, IQ). • Veriler genellikle nitel araştırmada doğal ortamlarda toplanır. • Niteliksel yaklaşımlar yerel durumlara, koşullara ve paydaşların ihtiyaçlarına duyarlıdır. • Nitel araştırmacılar, bir çalışmanın yürütülmesi sırasında (özellikle genişletilmiş saha çalışması sırasında) meydana gelen değişikliklere duyarlıdır ve sonuç olarak çalışmalarının odağını değiştirebilirler. • Katılımcıların kelimelerindeki ve kategorilerindeki nitel veriler, fenomenlerin nasıl ve neden meydana geldiğini keşfetmeye yardımcı olur. • Bir raporun okuyucularına canlı bir örnek vermek için önemli bir durum kullanılabilir. • İdiyografik nedenselliği belirleyin (yani, belirli bir olayın nedenlerinin belirlenmesi).
Zayıf yönleri	•Üretilen bilgi diğer insanlara veya diğer ortamlara genelleştirilemeyebilir (yani bulgular, araştırma çalışmasına dahil edilen görece az sayıda kişiye özgü olabilir). • Nicel tahminlerde bulunmak zordur. • Hipotezleri ve teorileri test etmek daha zordur. • Bazı program yöneticileri ve komisyon üyeleri nezdinde daha düşük güvenilirliğe sahip olabilir. • Verilerin toplanması genellikle nicel araştırmaya kıyasla daha fazla zaman alır. • Veri analizi genellikle zaman alıcıdır. • Sonuçlar, araştırmacının kişisel önyargılarından ve kendine has özelliklerinden daha kolay etkilenir.

Kaynak: R.Burke Johnson and Anthony J. Onwuegbuzie (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. Educational Researcher. Volume, 33, Number 7, p. 20'den alınmıştır.

4.3.3. Karma Yöntem

Nicel (quantitative) ve nitel (qualitative) araştırma yöntemleri farklı gerçeklikleri varsayarlar. Nicel araştırma yöntemleri, tek bir nesnel dünyanın olduğunu varsayarken nitel araştırma yöntemleri ise, birden çok öznel olarak türetilmiş gerçekliğin olabileceğini varsayar. Bu iki araştırma türü, araştırmacıya farklı roller yükler. Nicel araştırmacılar, tarafsız şekilde hipotez test sonuçlarına göre hareket ederken nitel araştırmacılar ise taraflı şekilde hareket ettiklerini (Lee, 1999, s. 6) vurgularlar. Karma (mixed) araştırma yöntemlerinde, araştırmacı tek bir araştırmada birden fazla nitel ve nicel yöntem uygulayabilir. Böylece araştırmacı kullandığı yöntemlerin eksikliklerini telafi edecek veri toplama yönteminden yararlanabilir. Bu şekilde araştırmanın toplanan verilerden elde edilen bilgilerin tanımlayıcılık yönünden zengin ve nicelik açısından da anlamlı olduğu düşünülür (Lee, 1999, s. 14).

Karma araştırma yönteminin temel felsefesi, nitel ve nicel araştırma yaklaşımlarından sadece birini kullanmak yerine her ikisini birlikte kullanarak araştırma sorusu ile ilgili daha kapsamlı bir araştırma yürütülmesine imkan sağlamaktır. Literatürde de tek bir araştırma yöntemi kullanan araştırmalara göre karma yöntem araştırmaları ile daha geniş bilgiye ulaşılacağı hakkında genel bir kanı mevcuttur (Lee, 1999, s. 14; Creswell, 2017, s. 4; Cameron & Miller, 2007; Morgan, 2007, s. 48; Bryman, 2006, s. 98). Bu nedenle nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin dezavantajları göz önünde bulundurularak karma yöntem araştırmalarının sosyal bilimler alanında da son yirmi yıl içinde kullanımının arttığı (Morgan, 2007, s. 48; Bryman, 2004, s. 628) söylenebilir.

Bryman (2006) nicel ve nitel yöntemlerin birleştirilerek kullanımı (karma) ile ilgili metodoloji literatürü ve birçok makale karma yöntem kullanım gerekçelerini aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

Üçgenleme veya daha fazla geçerlilik; Karşılıklı olarak doğrulanabilmeleri adına nitel ve nicel bulguların birleştirilmesini ifade eder.

Dengeleme; hem nicel hem de nitel araştırmayla ilgili araştırma yöntemlerinin güçlü ve zayıf yönleri olduğunu bu nedenle bunların

birleştirilmesiyle, araştırmacının zayıflıklarını dengelemesine ve her ikisinin de güçlü yönlerinden yararlanmasına olanak tanır.

Tamlık; Nicel ve nitel araştırmanın birlikte kullanılması ile, araştırmacının ilgilendiği araştırma alanına ilişkin daha kapsamlı bir açıklamayı bir araya getirebileceği fikrini ifade eder.

Süreç; Nicel araştırma, sosyal yaşamdaki yapıların matematiksel boyutunu sağlar, fakat nitel araştırma süreç duygusu sağlar.

Farklı araştırma soruları; Nicel ve nitel araştırmanın her birinin farklı araştırma sorularına yanıt verebileceği, fakat bu durumu yazarların açıkça ifade etmeleri gerekir.

Açıklama; Biri, diğeri tarafından oluşturulan bulguları açıklamaya yardımcı olmak için kullanılır.

Beklenmeyen sonuçlar; Biri diğerini kullanarak anlaşılabilecek şaşırtıcı sonuçlar ürettiğinde nicel ve nitel araştırmaların verimli bir şekilde birleştirilebileceğini ifade eder.

Araç geliştirme; Örneğin daha iyi ifadeler veya daha kapsamlı kapalı cevaplar üretilebilmesi için anket ve ölçek maddelerini geliştirmek için nitel araştırmanın kullanıldığı bağlamları ifade eder.

Örnekleme; Katılımcıların veya vakaların örneklemesini kolaylaştırmak için bir yaklaşımın kullanıldığı durumları ifade eder.

Güvenilirlik; her iki yaklaşımın da kullanılmasının bulguların bütünlüğünü arttırdığı yönündeki önerileri ifade eder.

Bağlam; ya genelleştirilebilir, dışsal olarak geçerli bulgular ya da bir anket yoluyla ortaya çıkarılan değişkenler arasında geniş ilişkiler ile birlikte bağlamsal anlayış sağlayan nitel araştırma açısından birleştirmenin gerçekleştiği durumları ifade eder.

Örnekleme; nicel bulguları göstermek için nitel verilerin kullanılmasını ifade eder.

Bulguların yararlılığı veya yararlılığının geliştirilmesi; Uygulamalı bir odakla makaleler arasında öne çıkma olasılığı daha yüksek olan ve iki yaklaşımı birleştirmenin araştırmacılar açısından daha yararlı olacağını ifade eder.

Onaylama ve keşfetme; hipotezler oluşturmak için nitel verileri kullanmayı ve bunları tek bir proje içinde test etmek için nicel araştırmalardan yararlanmayı gerektirir.

Görüşlerin çeşitliliği; sırasıyla nicel ve nitel araştırma yoluyla araştırmacıların ve katılımcıların bakış açılarını birleştirmek ve nicel araştırma yoluyla değişkenler arasındaki ilişkileri ortaya çıkarmak ve ayrıca araştırma bölümleri arasındaki anlamları ortaya çıkarmak olmak üzere birbirinden az farklı iki mantığı içerir

Nicel/nitel bulgular inşa etme veya geliştirme; nitel veya nicel araştırma yaklaşımları ile veri toplayarak nicel veya nitel bulguların daha fazla yapılmasına veya artırılmasına atıfta bulunmayı gerektirir (Bryman, 2006, s.105-107).

Bu nedenlerle önerilen karma yöntem araştırması, hem nicel hem de nitel araştırma yöntemlerine hakim araştırmacıların tercihidir. Ayrıca bu yöntemde araştırmacının hem nicel hem de nitel veri toplaması ve analiz etmesi gerektiğinden sadece nicel ya da sadece nitel araştırma yöntemini tercih eden bir araştırmacıdan daha fazla zaman alan bir araştırma yöntemi olduğu söylenebilir (Creswell, 2017, s.14). Sosyal bilimlerde araştırma yöntemi olarak birbirinden farklı yöntemler tercih edilebilmektedir. Tercih edilen bu yöntemler nicel, nitel ve karma yöntemlerdir. Araştırmalarda kullanılan nicel, nitel ve karma yöntemler karşılaştırmalı gösterimi Tablo 4.6'da verilmiştir.

Tablo 4.6: Nicel, Nitel ve Karma Yöntem Karşılaştırılması

	Nitel Yöntem Yaklaşımları	**Nicel Yöntem Yaklaşımları**	**Karma Yöntem Yaklaşımları**
Felsefi yaklaşımlar	Yapılandırmacı/ Dönüştürücüyaklaşım	Post-positivist yaklaşım	Pragmatik yaklaşım
Araştırma tasarımı	Fenomenoloji, kuram oluşturma, etnografi, durum çalışması, anlatı.	Tarama çalışmaları, deneysel çalışmalar	Sıralı, eş-zamanlı ve dönüştürücü
Veri toplama araçları	Açık-uçlu sorular, araştırma esnasında ortaya çıkan yaklaşımlar, metin yada resim	Kapalı-uçlu sorular, önceden belirlenmiş yaklaşımlar, sayısal veri	Hem açık hem de kapalı- uçlu sorular, araştırma öncesi belirlenmiş ve araştırma esnasında ortaya çıkan yaklaşımlar, hem nicel hem de nitel veri ve analizi
Araştırma uygulamaları	Kendi görevini belirler. Katılımcıların anlamları ile ilgili veri toplar. Tek bir kavram yada fenomene odaklanır. Kişisel değerlerini araştırmaya yansıtır. Katılımcıların ortamını araştırır. Bulguların doğruluğunun geçerliğini denetler. Veriyi yorumlar. Değişim veya reform için gündem oluşturur. Katılımcılarla işbirliği sağlar.	Kuram ya da açıklamaları test eder veya doğrular. Çalışmadaki değişkenleri belirler. Değişkenleri soru yada hipotezlerle ilişkilendirir. Geçerlik ve güvenirlik standartları kullanır. Bilgiyi sayısal gözlemler ve ölçümler. Tarafsız yaklaşımları kullanır. İstatistiksel işlemleri kullanır.	Hem nicel hem de nitel veri toplar. Karma yöntem kullanmak için gerekçe oluşturur. Araştırmanın nicel ve nitel verilerini bütünleştirir. Çalışma prosedürlerinin görsel bir resmini sunar. Hem nicel hem de nitel araştırma uygulamalarını kullanır.

Kaynak: John W. Creswell (2017). Research Design Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. (Ed:Selçuk Beşir Demir). 4.Baskıdan Çeviri. Eğiten Kitap Yayıncılık Org.Tic.Ltd.Şti. Ankara, s.18.

Tablo 4.6'da nicel, nitel ve karma yöntemlerin kullandığı felsefi yaklaşımlar, yöntemler, veri toplama araçlarının karşılaştırılması sağlanmıştır. Bu tablodan da anlaşılacağı üzere nitel araştırma yöntemi, yapılandırmacı bir felsefi yaklaşımı benimsemekle birlikte açık uçlu sorulardan oluşan daha esnek bir veri toplama aracı kullanır. Ayrıca, fenomenoloji, kuram oluşturma, anlatı vb. nitel içerikli araştırma

yöntemlerini kullanan bu yöntem katılımcıları kendi doğal ortamlarında inceler ve katılımcıların araştırma sorusu ile ilgili kendi değerlerini keşfetmeye çalışır.

Nicel araştırma yöntemi, pozitivist/post-positivist bir felsefi yaklaşımı benimser ve kapalı uçlu sorulardan oluşan (anket) sayısal veri elde etmede kullanılan bir veri toplama aracı kullanır. Nicel araştırma yöntemi, tarama çalışmaları ve deneyler gibi sayısal veri içerikli araçlar kullanmasının yanı sıra araştırmanın değişkenlerini, hipotezlerini belirler ve test eder. Güvenirlik ve geçerlik önemlidir ve istatistiksel ya da bilgisayar programları ile verileri işler.

Karma yöntem ise, pragmatist bir yaklaşımı benimser ve hem açık uçlu hem de kapalı uçlu sorulardan oluşan veri toplama araçlarının her ikisini birlikte kullanır. Hem nitel hem de nicel veri toplar, bu verileri sıralı, eş zamanlı yada dönüştürücü araştırma tasarımlarından yararlanarak kullanır. Nitel ve nicel verileri birleştirir bu nedenle karma yöntem araştırmacısının nicel ya da nitel yöntemi kullanan araştırmacıya göre işi daha zor ve zaman alıcı olabilir.

Son yıllarda sosyal araştırma metodolojisi olarak epistemolojik yaklaşımı tercih eden nicel yöntem yani olguculuk (objectivisim/positivism) ve nitel yöntem yapılandırmacılık (subjectivisim/constructivism) karma yöntem olan mixed yöntem faydacılık (pragmatism) yaklaşımlarının kullanıldığı görülmektedir (Tashakkori & Teddlie, 2003, s. 62). Sosyal araştırmalarda kullanılan faydacılık (pragmatik) yaklaşımının gerekliliği ve ihtiyaç duyulan, cevaplanması gereken araştırma sorularının bu yaklaşıma göre ele alınması son dönemlerin öne çıkan tartışmalarındandır (Tashakkori & Teddlie, 2003, s. 74).

Karma yöntemin okuyucu tarafından daha iyi anlaşılabilmesi için bu yöntemin güçlü ve zayıf yönleri Tablo 7'de özetlenmiştir.

Tablo 4.7: Karma Yöntemin Güçlü ve Zayıf Yönleri

Karma Yöntem	
Güçlü yönleri	• Kelimeler, resimler ve anlatılar sayılara anlam katmak için kullanılabilir. • Kelimelere, resimlere ve anlatılara hassasiyet eklemek için sayılar kullanılabilir. • Nicel ve nitel araştırma güçlü yönlerini sağlayabilir • Araştırmacı temelli bir teori oluşturabilir ve test edebilir. • Araştırmacı tek bir yöntem veya yaklaşımla sınırlı olmadığı için daha geniş ve daha eksiksiz bir dizi araştırma sorusuna cevap verebilir. • Bu makalede tartışılan belirli karma araştırma tasarımlarının dikkate alınması gereken belirli güçlü ve zayıf yönleri vardır • Bir araştırmacı, bir araştırma çalışmasında her ikisini de kullanarak başka bir yöntemdeki zayıflıkların üstesinden gelmek için ek bir yöntemin güçlü yönlerini kullanabilir. • Bulguların yakınsaması ve doğrulanması yoluyla bir sonuç için daha güçlü kanıt sağlayabilir. • Yalnızca tek bir yöntem kullanıldığında gözden kaçabilecek içgörüler ve anlayış ekleyebilir. • Sonuçların genellenebilirliğini artırmak için kullanılabilir. • Birlikte kullanılan nitel ve nicel araştırma, teori ve pratiği bilgilendirmek için gerekli olan daha eksiksiz bilgiyi üretir.
Zayıf yönleri	•Tek bir araştırmacının hem nitel hem de nicel araştırma yapması zor olabilir, özellikle de iki veya daha fazla yaklaşımın aynı anda kullanılması bekleniyorsa; bir araştırma ekibi gerektirebilir. • Araştırmacı, birden çok yöntem ve yaklaşım hakkında bilgi sahibi olmalı ve bunları uygun şekilde nasıl karıştıracağını anlamalıdır. • Metodolojik safçılar, kişinin her zaman ya nitel ya da nicel bir paradigma içinde çalışması gerektiğini iddia ederler. • Daha pahalıdır. • Daha fazla zaman alır. •Karma araştırmanın bazı ayrıntıları, araştırma metodologları tarafından tam olarak çözülmeyi beklemektedir (örneğin, paradigma karıştırma sorunları, nicel verilerin niteliksel olarak nasıl analiz edileceği, çelişen sonuçların nasıl yorumlanacağı).

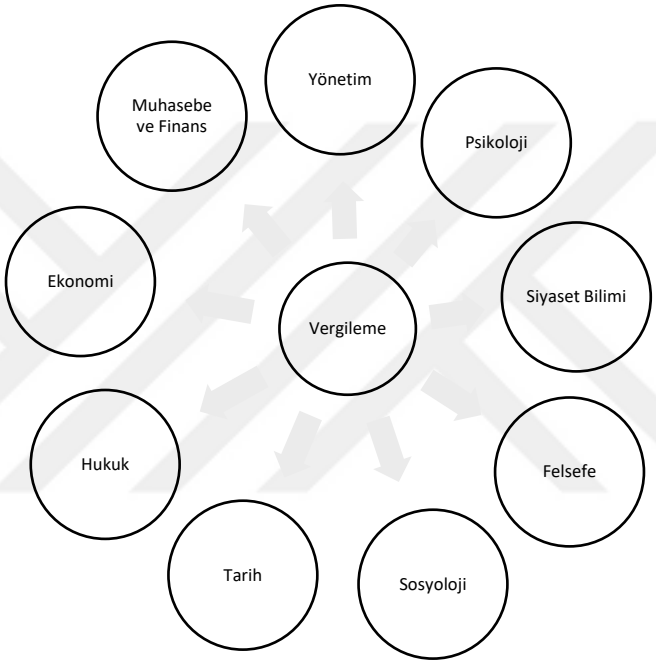
Kaynak: R.Burke Johnson and Anthony J. Onwuegbuzie (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. Educational Researcher. Volume 33. Number 7, p. 21'den alınmıştır.

4.4. Vergi Araştırmalarında Yöntem Tercihleri

Vergilendirme tek başına bir disiplin olmayıp çeşitli disiplinlerin mercekleriyle incelenebilecek sosyal bir olgudur. Bu nedenle vergilendirme araştırmaları genellikle muhasebe, hukuk, ekonomi, siyaset bilimi, psikoloji ve felsefe gibi disiplinlere de konu olabilmektedir (McKerchar, 2008, s. 5).Bu bağlamda vergilendirmenin karmaşık yapısı ve farklı disiplinlerle olan ilişkisi

nedeniyle disiplinler arası bir olgudur (Oats, 2012; Lamb, 2014, s. 4-5). Bir vergi araştırmacısı diğer disiplinlerden en az birinin benimsediği araştırma yaklaşımını, felsefik bakış açısını benimseyebilir. "İnterdisciplinary approach" disiplinler arası yaklaşım anlamına gelen bu yaklaşım, vergi araştırmacısının diğer disiplinlerin araştırma yaklaşımlarından birden daha fazla araştırma yaklaşımını benimsemesi anlamına gelmektedir (Lamb, 2004, s. 7). Şekil 4.1'de disiplinler arası bir olgu olan vergilemenin hangi disiplinler ile ilişkili olduğu gösterilmiştir.

Şekil 4.1: Multidisipliner ve Disiplinlerarası Odaklı Vergilendirme



Kaynak: Jane Frecknall-Hughes, Research Methods in Taxation History, p.20'den alınmıştır.

Tüm araştırmalarda olduğu gibi vergi araştırmalarında da yöntem seçimi araştırmanın niteliği ile ilgilidir. Araştırmanın niteliğine göre araştırma ekonomik tahminlere dayalı ise anketler, vergi uyumu ile ilgili hususlara dayalı ise mükelleflerin görüşleri (mülakat, görüşme) oldukça önemli hale gelebilir (Gardner vd., 2005, s. 8).

McKerchar (2008) yöntem tercihi için vergilendirmenin karmaşık yapısı ve bu alandaki araştırmacıların özellikle de insan davranışı üzerine incelemeler içeren araştırmaların doğasının tek yönlü olmaması nedeniyle araştırmacının tam bir donanıma sahip olması gerektiği üzerinde durmaktadır. Vergilendirmede araştırmacının güvenle uygulayabileceği birçok araştırma paradigması ve araştırma

yöntemi vardır fakat bunları uygulayabilmesi için araştırmacının öncelikle bunları çok iyi anlaması ve paradigma ve yönteme bilinçli şekilde karar vermesi gerekir. Araştırmacının, araştırmasının yüksek kalitede bir araştırma olabilmesi için vergi araştırmasının tasarımı, yürütülmesi ve yazımı aşamasında tüm bunlara dikkat edilmelidir (McKerchar, 2008, s. 6).

Son yıllarda yapılan vergi araştırmalarında karma yöntem kullanımının desteklendiği ve giderek arttığı görülmektedir (McKerchar, 2008, s. 20; Bryman, 2006, s. 97). Literatürden görüldüğü üzere vergi araştırmalarından vergi yükü araştırmalarında da karma yöntemi uygulayan çalışmalar olduğu görülmektedir (İsmayılov, 2019; Stankevicius & Vasiliauskaite, 2014). Karma yöntem artışının nedeni, araştırma konusunun diğer iki yaklaşımdan (nitel ve nicel) daha iyi anlaşılmasını sağlayan bir araştırma yöntemi olarak görülmesinden kaynaklanmaktadır (Bryman, 2006, s. 97). Karma yöntem uygulayan araştırmacılar dünyayı karmaşık olarak görür ve bu nedenle de araştırmanın tek bir araştırma yaklaşımı ile anlaşılamayacağını düşünürler. Bunun için karma yöntem araştırmacısı, hem nitel hem de nicel araştırma yaklaşımlarını birleştirerek kullanmalıdır (Khadijah, 2014, s. 54).

Vergi araştırmalarında karma yöntem ile nitel ve nicel yöntemlerin birbirinin eksiklerinin tamamlanması ve araştırmacının araştırma konusunu daha iyi anlaması sağlanır (Lee, 1999, s. 14; McKerchar, 2008). Kısaca, nicel yöntem kullanılan bir vergi araştırmasında nicel veriler, katılımcıların araştırma konusu hakkında kendi görüşlerini ifade etmekte zayıf kalırken bulguları nitel yönteme göre daha büyük bir alana genellenebilir. Nitel yöntem ise, katılımcıların araştırma konusu hakkında kendi görüşlerinin ifade edildiği fakat katılımcı sayısının sınırlı olması dolayısıyla büyük bir alana genellenemez (Mohdali & Pope, 2014, s. 75). Bu nedenle, bu araştırmada her iki yöntemin birlikte kullanılmasını sağlayan karma yöntem ile hem nitel analiz aşamasında katılımcı görüşleri sağlanacak hem de nicel analiz aşamasında nitel analiz aşamasından elde edilen bulgular test edilerek daha büyük bir alana genelleme yapılabilmesine olanak tanınacaktır.

4.5. Araştırma Yöntem Seçimi, Tasarımı ve Deseni

Bu bölüme kadar yapılan açıklamalar, paradigmalar hakkında bilgi sahibi olmayı ve araştırmacının hangi paradigmayı ve araştırma yöntemini benimsediği

hakkında açıklama yapmayı amaçlamıştır. Pragmatist yaklaşımı benimseyen araştırmacı, farklı metodolojileri (nicel ve nitel) ele alarak bunların avantaj ve dezavantajlarını da sunmuştur. Bu şekilde, araştırmacı tüm bu bilgilere sahip ve farkında olarak iyi bir şekilde karar vermiştir. Bu araştırmanın araştırma sorularına en iyi şekilde cevap verebilecek yöntemin karma yöntem olduğu ve bu yöntemde kullanılabilecek araştırma tasarımı olarak keşfedici ve araştırma deseni olarak da sıralı araştırma deseni olduğuna karar verilmiştir.

Nicel yöntem, nitel yöntem ya da karma yöntemi tercih eden araştırmalarda araştırmacıların benimseyebileceği araştırma yöntem, tasarım ve desenleri Creswell (2017)'de Tablo 4.8'de düzenlendiği şekilde ifade edilmiştir.

Tablo 4.8: Alternatif Araştırma Desenleri

(Positivist/Post-Positivist Quantitative Method) Nicel Tasarım	**(Qualitative Method) Nitel Tasarım**	**(Mixed-Method) Karma Tasarım**
• Deneysel desenler • Deneysel olmayan desenler, örneğin tarama çalışmaları	• Anlatı araştırması • Fenomenoloji • Kuram Oluşturma • Etnografiler • Durum çalışması	• Yakınsayan • Açıklayıcı sıralı • Keşfedici sıralı • Dönüştürücü, iç-içe ya da çok aşamalı

Kaynak: John W. Creswell (2017). Research Design Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches. Araştırma Deseni Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları (Çev.Ed.:Selçuk Beşir Demir), 4.Baskıdan Çeviri. 3.Baskı, Eğiten Kitap Yayıncılık Org.Tic. Ltd.Şti.. Ankara, 2017. s.12.

Nicel yöntemde deneysel ve deneysel olmayan desen kullanılabilirken, nitel yöntemde anlatı, fenomenoloji, kuram oluşturma, etnografi, durum çalışması desenleri kullanılabilmekte ve karma yöntemde ise, yakınsayan, açımlayıcı sıralı, keşfedici sıralı, dönüştürücü, iç-içe ya da çok aşamalı desenler[7] kullanılabilmektedir (Tablo 4.8).

[7]Ayrıntılı bilgi için Bknz. John W. Creswell (2017). Research Desıgn Qualitative Quantitative and Mixed Methods Approaches (Ed.Selçuk Beşir Demir). Araştırma Deseni Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları. s.12-16

4.5.1. Yöntem Seçimi

Araştırmacının karma yöntemi seçmesinin altında yatan nedenler aşağıdaki başlık altında açıklanmıştır.

4.5.1.1. Karma Yöntem Kullanma Motivasyonu

Karma yöntem, 4.2.3. başlığı altında da açıklandığı üzere tek bir araştırmada nicel ve nitel araştırmayı birleştiren araştırmayı ifade eder (Bryman, 2004, s.628). Tashakkori ve Teddlie (2003)'de yayımlanan *Handbook of Mixed Methods in Social and Behaviour Sciences* adlı kitabında karma yönteme ilk olarak geniş, kapsamlı bir şekilde yer verilmiştir. Araştırma yöntemleri ile ilgili literatür araştırmaya yönelik birçok yaklaşımının olduğu ve hiçbir metodolojinin bir diğerinden üstün olmadığı her metodoloji ve yaklaşımın güçlü ve zayıf yönlerinin olduğu yönündedir (McKerchar, 2008, s. 21).

Çoklu yöntemler olarak da ifade edilen karma yöntemler hakkında ilk değerlendirmeler tüm yöntemlerin eksikliklerinin olabileceği bu nedenle de nicel ve nitel verilerin bir araya getirilmesiyle bu eksikliklerin yok edilebileceği yönündedir (Creswell, 2017, s. 14). Karma yöntem kullanılan bir araştırmada farklı metodoloji ve yaklaşımların benimsenmesi farklı araştırma sorularına cevap vermek için daha uygun bulunmaktadır. Araştırmacılar, epistemolojik ve ontolojik duruşlarına göre bu farklı yaklaşım ve yöntemleri seçmekte özgürdür (McKerchar, 2008, s. 21).

Literatür karma yöntemler sayesinde araştırmanın daha kapsamlı şekilde yürütülmesine imkan tanınmış olacağı ile ilgili genel bir kanıya sahiptir (Lee, 1999, s. 14; Creswell, 2017: 4; Cameron & Miller, 2007; Morgan, 2007, s. 48; Lamb vd., 2004; Bryman, 2006, s. 98). Bu bağlamda karma yöntem araştırmacısı, bir araştırmada sadece nicel ya da sadece nitel veri kullanmak yerine her iki veri türünden de yararlanmayı ve böylece araştırma sorusunun tam bir şekilde anlaşılacağını düşünerek araştırmasını bu yönde organize etmeyi seçebilir. Bu araştırma yönteminde genellikle önce nicel yöntemlerden tarama çalışmaları ardından nicel yöntemi açıklamaya yönelik nitel yaklaşımlardan katılımcılarla yürütülen açık-uçlu mülakatlardan yararlanılabilir (Creswell, 2017, s. 19). Disiplinler arası ve karmaşık bir yapıya sahip olan vergi araştırmalarında da son

yıllarda karma yöntemin kullanıldığı görülmektedir. Karma yöntem daha öncede açıklandığı gibi birden fazla veri toplama yöntemi birden fazla veri analizi yöntemi kullanılmasını gerektirir. Bu nedenle araştırmanın bu yöntemler çerçevesinde amaçlı, sistematik bir şekilde tasarlanması yöntemlerin sırası, öncelik verilecek yöntemin belirlenmesi ve yöntemlerin kesişim noktalarına karar verilmesi oldukça önemlidir (McKerchar, 200, s. 20).

Bu araştırmada kullanılacak karma yöntem ile devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin, vergi mükellefleri tarafından bir yük olarak algılanmasının temelindeki unsurların bilinmesi sağlanacaktır. Bu nedenle araştırma, öncelikle nitel araştırma yöntemi ile vergi yükünün unsurlarına odaklanacak ardından bu unsurlar nicel araştırma yöntemi ile test edilerek doğrulanması sağlanacaktır. Bu araştırmada nitel ve nicel yöntemlerin birleştirilerek araştırma sorusunun farklı açılardan görülebilmesi daha detaylı ve kapsamlı bir araştırma sunacaktır.

Araştırmacının nitel araştırma aşamasında ele aldığı ve vergi yükü unsurları olarak sınıflandırdığı bu unsurlar daha önce vergi literatürü tarafından bu sınıflandırmaya alınmamış yeni unsurların keşfedilmesi ve tanıtılmasına olanak sağlayacaktır. Nicel araştırma aşamasında ise, araştırma test edilerek yani doğrulanması yapılarak politikacılara bilgi sağlaması, ileride yapılacak vergi politikalarına ışık tutması ve daha iyi vergi politikalarının oluşturulması için nicel araştırma yöntemi ile elde edilen bulguların genele yayılması sağlanacaktır.

4.5.1.2. Araştırmanın Karma Yöntem Araştırma Tasarımı

Araştırma tasarımları araştırmanın nicel, nitel ya da karma yöntem araştırması olmasına göre değişiklik gösterir. Araştırma tasarımları, yöntem bakımından veya araştırmacının amacına göre farklı açılardan sınıflandırılabilmektedir. Bu sınıflandırmalardan yöntem bakımından araştırma tasarımları; nicel, nitel ve karma yöntem araştırma tasarımları olarak ifade edilirken amaçları bakımından araştırma tasarımları, keşfedici, tanımlayıcı ve açıklayıcı araştırma tasarımları olarak ifade edilebilmektedir (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 100).

Araştırma yönteminin ve araştırma tasarımının karma yöntem ve karma araştırma tasarımı olması ile ilgili karma yöntem araştırma tasarımının hem nitel

hem de nicel verilerin sistematik bir düzen içerisinde birleştirilmesi gerektiği hakkında literatürde anlaşma sağlandığı görülmektedir (Creswell, 2017, s. 14).

Bu araştırma özelinde, Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelir Vergisi unsurları olarak geçen vergiye tabi Gelir Vergisi mükelleflerinin objektif ve subjektif vergi yükleri ile bu vergi yükleri arasında farka neden olan unsurlar modelini geliştirmek ve test etmek amacıyla keşif niteliğinde sıralı bir karma yöntem araştırma tasarımı uygulanmıştır. Çalışmanın ilk aşamasında nitel yöntem kullanılarak literatür eşliğinde oluşturulan model ile ilişkisi araştırılmıştır. Nicel yöntemlerden anket yönteminin kullanıldığı ikinci aşama ise, objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükünün farklı hissedilmesi altında yatan unsurların kapsamlı şekilde açıklandığı nitel bulgulara dayanmaktadır. Nitel aşamadan elde edilen bulgular çerçevesinde literatüre dayalı ilk model değiştirilir ve araştırma için değiştirilmiş bu model önerilir. Keşif amaçlı nitel aşama sonrası, doğrulayıcı nicel aşamaya geçilir. Model, nicel aşamada kullanılan anket yöntemi ile değişkenler ve bu değişkenler arasındaki ilişkiler aracılığıyla tanımlanır.

4.5.1.3. Araştırmanın Karma Yöntem Araştırma Deseni

Nicel, nitel ve karma yöntem araştırmalarında uygulanacak nicel, nitel ve karma araştırma tasarımlarında kullanılan araştırma desenleri ile ilgili literatürde fikir birliği olmadığından farklı çalışmalarda farklı desenler ele alınabilmektedir. Bir araştırma tasarımında araştırma deseni, araştırma deseni sürecinde uygulanacak işlemlere yön vermek amacıyla nicel, nitel ve karma yöntem yaklaşımlarını kapsayan araştırma türleri şeklinde ifade edilebilir. Araştırma deseni; araştırma stratejileri (Bryman, 2004, s. 61; Denzin & Lincoln, 2011), araştırma yaklaşımları, araştırma geleneği (Güler vd., 2015, s. 173) olarak ele alan çalışmalar da bulunmaktadır (Bryman (2004), araştırma desenlerini beş temel desen olarak ele almış ve bunları deneysel, kesitsel, boyuna, örnek olay, karşılaştırmalı desen olarak sınıflandırmıştır (Bryman, 2004, s. 50-66). Güler vd., (2015)'de nitel araştırma desenleri, araştırma yaklaşımları olarak ele alınmış ve etnografi, gömülü teori, fenomonolojik araştırma, aksiyon araştırması, hikaye analizi, örnek olay araştırması ve içerik analizi olarak sınıflandırmıştır (Güler vd., 2015, s. 173).

Creswell (2017) de nicel yöntem, nitel yöntem ve karma yöntem araştırma tasarımları ve bu araştırma tasarımlarının kullanabileceği desenleri düzenlediği

çalışmasında nicel yöntem araştırma tasarımını; deneysel desenler ve deneysel olmayan (tarama) desenler, nitel yöntem araştırma tasarımını; anlatı çalışması, fenomenoloji, kuram oluşturma, etnografiler, durum çalışması ve karma yöntem araştırma tasarımını ise; yakınsayan, açıklayıcı sıralı, keşfedici sıralı ve dönüştürücü, iç-içe ya da çok aşamalı desenler olarak ele almıştır.

Karma araştırma tasarımında kullanılan bu desenlere kısaca değinmek araştırmacının araştırma tasarımı için neden keşfedici sıralı araştırma desenini seçtiğini daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

Yakınsayan paralel karma yöntem araştırma deseni; bu desende araştırmacı topladığı nicel ve nitel verileri birleştirerek araştırma sorusu ile ilgili daha ayrıntılı araştırma yapılmasına izin verir. Araştırmacı, her iki veri türünü de (nicel ve nitel) aynı zaman dilimi içerisinde toplar ve topladığı bu bilgileri bulguların yorumlanması sırasında birleştirerek kullanır. Elde edilen bulguların zıtlıkları, çelişkileri detaylı şekilde ele alınır (Creswell, 2017, s. 15).

Açıklayıcı sıralı karma yöntem araştırma deseni; bu desende araştırmacı araştırmasının ilk evresinde nicel araştırmayı gerçekleştirir ve sonuçlarını analiz eder ardından nicel araştırma veri analizinden elde edilen bulgular yapılan nitel araştırma ile ayrıntılı şekilde açıklanır. Desende, araştırma öncelikle nicel evre ile başlayıp ardından nitel evre ile devam ettirildiğinden belli bir sıra takibinin izlenmesi gerekir (Creswell, 2017, s. 15).

Keşfedici sıralı karma yöntem deseni; bu desende araştırmacı, araştırmasının ilk evresinde nitel araştırmayı gerçekleştirerek katılımcıların bakış açılarını keşfeder ve analizini yapar. Nitel araştırma veri analizinin sonucunda elde edilen bulgular ikinci evrede nicel araştırma evresini oluşturmak amacıyla kullanılır. Bu desenin, nitel bulguların uygunluğu ve araştırmanın nitel ve nicel evreleri için örneklem seçimi gibi zorlukları da göz önünde bulundurulmalıdır (Creswell, 2017, s. 16).

Dönüştürücü karma yöntem deseni; bu desende de diğer desenler gibi hem nicel hem de nitel desen kullanılmakla beraber belli bir öncelik sırasından bahsedilmemektedir. Araştırma verileri, biri diğerinin üzerine yapılandırılmış şekilde birleştirilir. *İç-içe karma yöntem deseninde ise;* dönüştürücü karma yöntem

deseninde olduğu belli bir öncelik sırası yoktur. Nicel ve nitel veriler birleştirilerek yada sıralı bir şekilde kullanılarak ya nicel yada nitel veriden birinin desen içerisinde ön plana çıkması sağlanır (Creswell, 2017, s. 16). Bu araştırmada daha önce de belirtildiği üzere karma araştırma tasarımı ve keşfedici sıralı karma araştırma deseni uygulanacak olup araştırmanın ilk evresinde nitel ikinci evresinde ise nicel araştırma metodolojileri uygulanacaktır.

Keşfedici sıralı karma araştırma deseninde araştırmaya nitel araştırma ile başlanır ve nicel araştırma ile devam edilir. Nitel araştırma evresinde, katılımcıların konuya bakış açıları keşfedilir ve elde edilen bulgular analiz edilir. İkinci evre olan nicel araştırmada ise nitel araştırmadan elde edilen bulgular bu evreyi tasarlamada kullanılır. Nitel araştırma evresi, nicel araştırma evresine yön vererek araştırma örneklemine uygun ölçme aracının seçilmesi ve nicel araştırma için incelenecek değişkenlerin belirlenmesinde önemli rol oynar (Creswell, 2017, s. 16). Buradan da karma yöntemin ilk evresinde uygulanacak nitel araştırma bulgularının ikinci evrede uygulanacak nicel araştırma bulgularının dayanağını oluşturduğu söylenebilir.

Bu araştırma, Gelir Vergisinin beş gelir unsuruna tabi vergi mükelleflerinin objektif ve subjektif vergi yükleri arasında bir nispetsizlik modeli geliştirmeyi amaçlar ve bu modeli test etmek için de keşfedici sıralı karma yöntem araştırma tasarımını kullanır. Araştırmanın ilk aşaması olan nitel araştırma aşamasında literatüre dayalı olarak oluşturulan model ile vergi yükü ilişkisini araştırmaya sonraki aşaması olan nicel araştırma aşamasında ise, objektif ve subjektif vergi yükü unsurları ve objektif ve subjektif vergi yükü arasındaki nispetsizlik hakkında geniş bir bilgi elde etmeyi amaçlayan nitel bulgular kullanılacaktır. Nitel araştırma sonucu elde edilen bulgular neticesinde literatürden elde edilen ilk model değiştirilerek araştırmaya keşif amaçlı bir nitel aşama sonrası test edici-doğrulayıcı nicel aşama ile devam edilecektir.

4.5.2. Araştırmanın Veri Toplama Araçları

Araştırma için keşfedici sıralı karma araştırma tasarımına karar verilmesi ile sıra nitel ve nicel yöntemlere karar verilmesine gelmektedir. Araştırmanın amacı, objektif ve subjektif vergi yükü arasındaki nispetsizliğin nedenlerine yönelik olduğundan bu iki vergi yükünü etkileyen vergi yükü unsurlarına ilişkin modeli

nitel ve nicel yöntemleri uygulayarak açıklamaya çalışmaktır. Modelin ilk evresi için literatürden elde edilen model üzerinde değişiklikler yapılarak değişkenlerle ilişkisinin daha kapsamlı şekilde anlaşılmasını sağlayan nitel yöntemlerden yararlanılmıştır. Modelin ikinci evresinde ise, araştırma bulgularının daha da genelleştirilebilmesi ve doğrulanması için ilk evresinde elde edilen bulgular test edilmiştir.

Nitel yöntemler için veri toplama araçları; görüşme, gözlem ya da doküman analizi (Merrıam, 2018, s. 23), saha (vaka/durum/örnek olay) çalışmaları, mülakat, yorumlayıcı analizler, görsel yöntemler şeklinde sıralanabilir (Denzin & Lincoln, 2011, s. 3). Nicel yöntemler için veri toplama araçları ise; tarama çalışmaları, deney çalışmaları, performans verileri, gözlem verileri, sayıma dayalı veriler, tutum verisi şeklinde sıralanabilir (Creswell, 2017, s. 17-18).

Bu araştırmada araştırmanın keşfedici evresi olan nitel aşaması için veri toplama aracı olarak yarı-yapılandırılmış görüşme ve nicel aşaması için veri toplama yöntemi olarak ise doğrulayıcı olan anket yönteminden yararlanılmıştır. Bir sonraki başlıklarda bu iki yöntem ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

4.5.3. Görüşme

İngilizce "*interview*" kelimesinden Türkçe'ye çevirisi "*görüşme*" ya da "*mülakat*" olarak geçen bu kelimenin literatürde genellikle görüşme olarak ele alındığı görülmektedir (Güler vd., 2015, s. 114; Gürbüz & Şahin, 396; Neuman, 2013, s. 585; Baş & Akturan, 2017, s. 105) bu nedenle bu araştırmada da görüşme olarak ele alınmıştır.

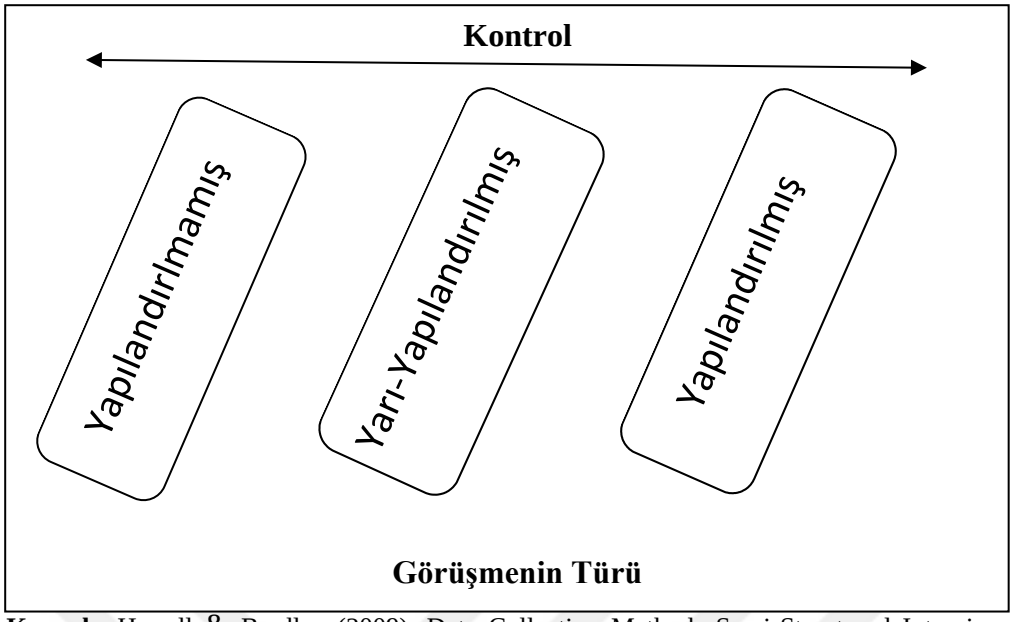
Görüşme, belirli bir konu hakkında bilgi edinmek amacıyla genellikle görüşmeci (araştırmacı) ile birey (katılımcı) arasında bire bir ve yüz yüze ya da telefonla yapılan tartışmalar şeklinde tasvir edilebilir (Harrell & Bradley, 2009, s. 6). Bu nitel veri toplama aracı, araştırma konusu kapsamındaki bireylerin (katılımcıların) bakış açısının "anlamlı, bilinebilir ve açık bir şekilde keşfedilmesini" sağlar. Araştırmacı, görüşme yöntemini kullanarak konu ile ilgili oldukça kapsamlı bulgulara ulaşır ve bu bulguları da nitel veri üretmekte kullanır (Patton, 2002, s. 341). Kısaca, görüşmeler yoluyla katılımcıların konu hakkında detaylı ve gerçek düşüncelerine ulaşmaya çalışılır.

Araştırmada kullanılacak nitel veri toplama araçlarının araştırma konusuna uygun olması gerekir çünkü ancak bu şekilde bilimsel ve tutarlı nitel veri toplanabilir (Harrell & Bradley, 2009, s.2). Araştırmacının araştırması için en uygun görüşme yöntemini seçmesi, hangi görüşme türünü hangi durumlarda kullanması gerektiği ile ilgili donanımına bağlıdır (Çetin & Arslan, 2019, s. 23).

Görüşmeler sosyal etkileşim üzerine kurulması nedeniyle anketlerden farklıdır (Harrell & Bradley, 2009, s. 6). Görüşmeler, bireylerden kendi uygulamaları, inançları veya fikirleri hakkında bilgi toplamak için birincil veri toplama yöntemi olarak kullanılabildiği gibi konu ile ilgili uzman katılımcı bilgilerinden yararlanmak için de kullanılabilir (Harrell & Bradley, 2009, s. 24). Görüşmenin temel amacı, araştırma konusunu katılımcıların bakış açılarından ele almak, neden ve nasıl bu bakış açılarına sahip olduklarını anlamaktır. Bu nedenle görüşmeler, daha az yapılandırılmış olmalı, açık-uçlu sorulardan oluşmalı, yönlendirici olmamalı ve katılımcıların araştırma konusuna dair belirli düşüncelerini keşfetmeye yönelik olmalıdır (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 396).

Farklı çalışmalarda görüşme türlerinin de farklı şekillerde sınıflandırılarak ele alındığı görülmektedir (Çetin & Arslan, 2019, s. 23; Patton, 2002, s. 342; Harrell & Bradley, 2009, s. 25). Patton (2002) nitel veri toplamaya ilişkin görüşme yöntemlerini başlıca üç temel yöntem olarak gayri resmi muhafazakâr görüşme, genel görüşme kılavuzu yaklaşımı ve standartlaştırılmış açık-uçlu görüşme şeklinde sınıflandırmıştır (Patton, 2002, s. 342). Gürbüz ve Şahin (2014) görüşme yöntemlerini, biçimsel olmayan, yapılandırılmamış, yarı-yapılandırılmış ve yapılandırılmış olmak üzere dört sınıfa ayırmıştır. Harrell & Bradley (2009) ve yapılandırılmamış, yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmış görüşme olmak üzere üç görüşme türü üzerinde durmuştur. Bu görüşme türlerinin, görüşme yapısının sürekliliği üzerine kurulu olması nedeniyle farklılıklar gösterdiği, görüşme yapısının sürekliliğinin de araştırmacı-katılımcı etkileşimi üzerinde araştırmacının kontrol sahipliği miktarı ile ilişkilendirildiği (Harrell & Bradley, 2009, s. 25) ve bu şekilde sınıflandırma yapıldığı belirtilmektedir. Harrel ve Bardley (2009)'da görüşme türlerinin araştırmacının etkileşimdeki kontrol miktarına göre sınıflandırılması Tablo 4.9'te gösterildiği gibi yapılmaktadır.

Tablo 4.9:Yapılan Kontrol Miktarına Göre Görüşme Süreci



Kaynak: Harrell & Bradley (2009). Data Collection Methods Semi-Structured Interviews and Focus Groups. Natıonal Defense Research Instıtute, p.25'den alınmıştır.

Literatürde genellikle yapılandırılmamış, yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmış görüşme yöntemi kullanıldığından (Gürbüz & Şahin, 2014; Harrel & Bardley, 2009) görüşme yöntemleri bu sınıflandırmaya göre açıklanacaktır. Bu bölümde değinilen görüşme türleri hakkında kısa bir bilgi vermek araştırma için tercih edilen görüşme türünün neden yarı-yapılandırılmış görüşme türü olduğu konusuna açıklık getirecektir.

*Yapılandırılmamış görüşme (Unstructured interview);*araştırmacının net bir planının olduğu fakat katılımcının vereceği cevabı öngöremediği yani minimum seviyede bir kontrole sahip olduğu görüşme türüdür. Bu nedenle görüşme pek çok yöne gidebilir ve bu yön katılımcıya göre çok değişiklik gösterir. Bu görüşme, çok zengin ve detaylı bilgi edinilmesini sağlasa da çok zaman alıcıdır (Harrell & Bradley, 2009, s. 26). Bu görüşmeler, araştırmacının yeterli bilgiye sahip olmadığı ve önceden belirlenmeyen sorulara cevaplar aradığı keşfedici temelli bir görüşme türüdür. Bu görüşme yönteminin temel amacı sonraki görüşmeler için soru hazırlamadır ve araştırmacı soru sorarken esnek davranmalıdır. Dezavantajı sayılabilecek husus ise, araştırmacının görüşme sonlandığında elde ettiği bilgi boyutunun büyüklüğü içinde kaybolabilmesidir (Merrıam, 2018, s. 89).

Yarı-yapılandırılmış görüşme (Semi-Structured interview); genellikle politika araştırmalarında kullanılan (Harrell & Bradley, 2009, s. 27) ve katılımcıya

yönlendirilen açık-uçlu (esnek) sorularla katılımcının dünyayı nasıl algıladığını kendi düşünceleri ile anlatmasının sağlandığı görüşme türüdür. Sorulacak olan soruların önceden belirlenmesine gerek olmadığı gibi görüşme süresince farklı sorular sorarak konu daha da açılır ve farklı görüşlerin ortaya çıkması sağlanarak yeni fikirler keşfetmeye odaklanılır (Merrıam, 2018, s. 88).

Yapılandırılmış görüşme (Structured interview); bu görüşme türünde araştırmacı önceden belirlenmiş kapalı-uçlu soruları katılımcılara yöneltir ve cevapları kayıt altına alır. Yapılandırılmış görüşme, kısaca anket yöntemine benzer vesoruların araştırmacı tarafından sesli bir şekilde doğrudan katılımcıya okunması anlamına gelir (Güler vd., 2015, s. 133). Bu sorular araştırmacının kontrolünü daha fazla sağladığı sorulardır (Merrıam, 2018, s. 88; Harrell & Bradley, 2009, s. 28).

Bu görüşme yöntemi, özel bilgiye gereksinim duyulan araştırmalar için uygundur (Merrıam, 2018, s. 88) ve geniş kapsamlı ve nesnel bilgiye ihtiyaç duyulduğunda bu tür sorular kullanılır ve katılımcı tarafından cevaplaması da araştırmacı tarafından kayıt edilip analiz edilmesi de daha kolaydır (Çetin & Arslan, 2019, s. 68). Kısaca, yapılandırılmış görüşme, standart bilgiye ulaşmak amacıyla gerçekleştirilir (Merrıam, 2018, s. 89). Yapılandırılmış bir görüşmede, bir katılımcı sorudaki bir soruyu veya bir terimi anlamadığı takdirde araştırmacı genellikle sadece önceden not edilmiş bir açıklama yapabilir veya genellikle soruyu tekrar edebilir başka bir açıklama yapamaz. Çok büyük örneklem seçiminde ve büyük bir nüfusa genelleştirilebilecek verilere ihtiyaç duyulduğunda kullanılır (Harrell & Bradley, 2009, s. 28).

Sosyal araştırmacılar, güvenilir ve geçerli bir araştırma yapmak isterler. Bu bağlamda, güvenilirlik (ölçüm güvenilirliği), "tutarlılık veya sağlamlık" şeklinde ifade edilebilmektedir. Güvenirliği, kararlılık, temsil ve eşdeğer güvenirliği olmak üzere üç sınıfta toplamak mümkündür. Ölçek güvenirliğini artırmanın da dört yolu vardır ve bunlar, net kavramsallaştırma, kesin bir ölçüm düzeyi kullanımı, birden fazla göstergeden yararlanma, pilot çalışmalar kullanmaktır. Geçerlilik, "doğruluk" olarak da ifade edilebilen bu kavram, araştırma bulgularının "fiili gerçekliğe" ne kadar yakın olduğu ile ilgilidir. Bir araştırmanın geçerli olabilmesi güvenilir olmasından daha zor sağlanır. Bu zorluk da soyut fikirlerin somut göstergelere dayanmasıdır (Neumann, 2013, s. 276-281).

Bu açıklamalardan sonra araştırmada yarı-yapılandırılmış görüşme yönteminin benimsenmiş olmasının standart bir bilgiye değil bireylerin (katılımcıların) kendi görüşlerine, değer yargılarına göre konuyu anlamlandırdığı kendi penceresinden tasvir ettiği bilgiye ulaşmak istenmesidir. Ancak bu şekilde sosyal bir olgu olan vergi yükü ile ilgili bire bir muhatabı olan mükelleflerin görüşlerine ulaşılabilir ve bu görüşler neticesinde vergi yükü unsurları keşfedilerek ileride yapılacak maliye politikalarına yol gösterici özellik kazandırılabilir.

4.5.3.1. Yarı-Yapılandırılmış Görüşme

Yarı-yapılandırılmış görüşme (semi-structured interview); genellikle politika araştırmalarında kullanılan (Harrell & Bradley, 2009, s. 27) ve katılımcıya yönlendirilen açık-uçlu (esnek) sorularla katılımcının dünyayı nasıl algıladığını kendi düşünceleri ile anlatmasının sağlandığı görüşme türüdür. Sorulacak soruların önceden belirlenmesine gerek olmadığı gibi görüşme süresince farklı sorular sorarak konu daha da açılır ve farklı görüşlerin ortaya çıkması sağlanarak yeni fikirler keşfedilmesi sağlanır (Merrıam, 2018, s. 88).

Yarı-yapılandırılmış görüşmede sorular ve konular önceden belirlenmemiş olabileceği gibi bir kılavuz hazırlayarak önceden belirlenmiş de olabilir. Sorular standartlaştırılmış olsa da soru sıraları ile ilgili araştırmacı esnek davranabilir. Yarı-yapılandırılmış görüşmeler genellikle konuyu derinlemesine araştırmak ve keşfedilmesi gereken bir olguyu ortaya çıkarmak için gerçekleştirilir (Harrell & Bradley, 2009, s. 27; Merrıam, 2018, s. 88). Ayrıca, yarı-yapılandırılmış görüşmeler, ortaya çıkan durumlara göre görüşme sırasında katılımcılara yeni soruların sorulmasına da olanak tanır (Güler vd., 2015, s. 133). Yarı-yapılandırılmış görüşmeler bu avantajlarının yanında bazı sınırlılıklara da sahiptir. Adams (2015), yarı yapılandırılmış görüşmelerin sınırlılıklarını aşağıdaki gibi sıralamıştır.

- Zaman alıcıdır ve yoğun emek gerektirir (yüz yüze yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler nadiren odak grubu görüşmeleri kadar uzun sürebilir fakat telefon anketlerinden daha uzun sürer. Bu sürenin maksimum 1 saat olması uygun görülür).
- Görüşmecilerin akıllı, duyarlı, dengeli ve atik olmasının yanında konu ile ilgili bilgi sahibi olması gerekir,

- Görüşmeye hazırlık, görüşmelerin ayarlanması, görüşmelerin yürütülmesi ve görüşmelerin analiz süreci sanıldığı kadar hızlı ve kolay değildir,
- Çok büyük miktarda notu ya da saatler süren transkripti analiz etmek zordur.
- Araştırma küçük bir grup çalışmasını içermiyorsa, çok büyük bir zaman ve personel harcaması söz konusudur. Tüm bu açıklamalar ışığında, yarı-yapılandırılmış görüşmenin bilinmeyen fakat önemli sorunları olan keşfedilmemiş bir alanı inceleyen araştırmalarda kullanımı uygun görülmektedir. Ayrıca, karma yöntem kullanılan araştırmalarda nitel aşamada kullanılan bu görüşmelerin nicel aşamada kullanılacak anketleri desteklemek ve derinlik katmaya yardımcı olmak amacıyla da kullanımı uygun görülmektedir (Adams, 2015, s. 493-494).

Araştırmanın, o bilgiye sahip ya da tecrübe etmiş katılımcıların dünya bakışlarına odaklı olması, literatürde yer alan unsurlar ile örtüşüp örtüşmediği, varsa yeni unsurları keşfetmeye yönelik olması nedenleriyle en uygun yöntemin yarı-yapılandırılmış görüşme yöntemi olduğuna karar verilmiştir. Araştırmacının bu yöntem tercihinde, yarı-yapılandırılmış görüşmenin katılımcı düşüncelerine odaklı olması, görüşme esnasında yeni sorular eklenmesine olanak tanıyan esnekliğe sahip olması, araştırma konusu olan vergi yükü ile ilgili derinlemesine bilgi sağlayacak olması, yeni fikirler, görüşler keşfedilmesine katkıda bulunması, politika yapıcılara yardımcı olması gibi nedenler önemli derecede etkili olmuştur.

4.5.3.2. Anketler

Tarama araştırması olarak da nitelendirilen anketler, sosyal bilime pozivist yaklaşım ile giren (Neuman, 2013, s. 395) ve katılımcıların kendi kişisel değerlendirmelerine yönelik araştırma soruları için uygun olan (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 173) veri toplama araçlarıdır. Bu bağlamda anketler, araştırma için bir evrenden seçilmiş örnekleme uygulanan araştırmanın evren geneline yayılabilecek eğilim, tutum veya görüşlerinin nicel bir değer olarak ifade edilebilmesine (Creswell, 2017, s. 155) katkı sağlar.

Başka bir ifade ile anketler, kağıt ve kalemle veya bir web formu kullanılarak araştırmacı tarafından yapılandırılmış ve yine araştırmacı tarafından uygulanabilen sabit soru setleri şeklinde tanımlanabilir (Harrell & Bradley, 2009, s. 6). Araştırmacı anket uygulamasına geçmeden önce bağımlı değişken ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkileri tahmin ederek bir model oluşturur ve daha sonra anket bu modeli test etmek amacıyla yapılandırılır (Glasow, 2005, s. 1). Bu nicel veri toplama aracı, katılımcıların belirli bir konu ile ilgili görüş, tutum ve davranışları hakkındaki bilgiyi, önceden hazırlanmış ve belli bir sırada oluşturulmuş sorular yoluyla elde etmesini sağlar (Gürbüz & Şahin, 2014, s. 173).

Anket araştırması süreci birkaç aşamadan oluşur. Araştırmacı öncelikle araştırması için anket ölçme aracını geliştirir. Anket uygulanacak katılımcılar anket sorularını kendileri okur ve yanıtlar. Anketlerde araştırmacı, değişkenleri sorulara çevirir ve kavramlaştırır. Anket hazırlarken araştırmacının anket analizini nasıl kaydedip, düzenleyeceğini düşünmelidir. Bunun için pilot bir uygulama yapabilir ve küçük bir katılımcıya anketi uygulayarak anket sorularının anlaşılır olup olmadığını, kendi oluşturduğu anlamı tam olarak ifade edip etmediğini anlayabilir. Veri toplama aşamasında araştırmacı, örneklemdeki katılımcılara şahsen, posta ile yada telefon aracılığıyla ulaşır ve katılımcılar ile anket gerçekleştirilir. Anketler tamamlandıktan sonra araştırmacı, verileri düzenler ve istatistiksel analize hazır hale getirir. Karmaşık ve pahalı bulunabilen anket araştırması yönetimi, organize olmayı ve kayıtları doğru ve güvenilir bir şekilde saklamayı gerektiren bir süreci içerir (Neuman, 2013, s. 401). Anket sonuçlarının elde edilmesi diğer veri toplama yöntemlerine göre daha fazla zaman alabilir (Harrell & Bradley, 2009, s. 10).

Bu araştırmanın nicel yöntem aşamasında katılımcılara anket yöntemi uygulanmıştır. Pek çok disiplin araştırmacısı (iletişim, eğitim, siyaset bilimi, ekonomi, sosyal psikoloji vb.) tarafından tercih edilen en eski nicel veri toplama araçları anketlerdir (Neuman, 2013, s. 399). Araştırmanın nicel yöntem uygulanan aşamasında, nitel yöntem uygulanan aşamasından elde edilen bulgulara göre yeniden oluşturulan vergi yükü ile ilgili modelin doğrulayıcılığını test etmek amaçlanmıştır.

Vergi araştırmalarında da sıklıkla kullanılan anket yöntemi pozitivizm felsefi görüşüne dayanan bir yöntemdir. Bu nedenle araştırmacı araştırılan konudan

bağımsız ve elde edilen veriler ampirik kanıtlara ve test edilen teorilere dayalıdır. Kısaca, araştırmacının kesin ve yapılandırılmış bir süreci takip ettiği tümdengelimli bir akıl yürütme yöntemidir. Anketler, hipotezleri test etmek ve daha geniş popülasyonlara sayısal veriler sağlayarak istatistiksel genellemeler yapmak için yararlı bir araçlar olabilirler. Bunun aksine anketin örneklem boyutu, örnekleme oranı, seçim yöntemleri, önyargı, bulguların güvenilirliği ve genelleme yeteneği gibi konular da anketin zayıflıkları olarak sıralanabilir (McKerchar, 2008, s. 5,7,12).

Anket yönteminin tek başına eksikliklerinden dolayı araştırmada karma yöntem kullanılmasına karar verilmiştir. Araştırmacılar, tek bir metodoloji yerine birden fazla metodolojiden de yararlanabilir. Bu şekilde, keşfedici nitel yöntem aşaması ile elde edilen bulguların, nicel yöntem aşamasında anket ile doğrulayıcılığını test etmek amacıyla kullanılmasıyla anket yönteminin eksikliklerinin giderilmesine çalışılmıştır. Doktora araştırmasının, metodolojik tercihleri ve araştırma paradigmasının seçimi bu bölüme kadar açıklanmış ve bu bölümde de özetlenmiştir.

4.6. Etik Onay

Araştırmada veri kaynağı olarak insandan yararlanılması nedeniyle evrensel araştırma etiği kapsamında katılımcıların beden ile ruh sağlığını tehdit etmeden ve araştırma aşamaları ve sonrasında haklarının ihlal edilmesi, zarar görmelerinin önlenmesi için İnsan Araştırmaları Etik Kurulundan onay alınması gerekmektedir. Bu bağlamda araştırmanın vergi yüküne ilişkin olması ve nitel ve nicel aşamalarının insan katılımcılardan oluşması nedeniyle araştırmacı, Bülent Ecevit Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulundan etik onay almıştır. Nitel ve nicel içerikli karma yönteme dayalı araştırmaya mükelleflerin katılımı gönüllülük esasına dayalı olup Bülent Ecevit Üniversitesinin Etik Kurulundan alınan etik onay araştırmanın hem nitel aşaması olan görüşme hem de nicel aşaması olan anket formunda belirtilmiştir.

Nitel ve nicel araştırma yöntemlerinin her ikisinin de uygulandığı karma yöntemli araştırmada katılımcılardan elde edilen veriler, Türkiye'de TBMM'ne 2014 yılında sunulan ve 2016 yılında kabul edilen 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında değerlendirilmektedir. Katılımcıların kimlik bilgilerinin açıklanmadığı araştırmada böylece İnsan Araştırmaları Etik Kurulunun

da kurallarına uyulmuş katılımcıların haklarının ihlal edilmesi ya da zarar görmelerinin önüne geçilmiştir.

4.7. Bölüm Özeti

Bu bölüme kadar araştırmacının felsefi duruşunun metodoloji seçiminde de etkili olduğu, araştırmacının bu metodolojik seçimi yaparken bilgili ve mantıklı şekilde karar vermiş olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Ardından sosyal araştırma alanında daha çok tartışma konusu edilen paradigmalar açıklanmış ve araştırmacının paradigmatik duruşunu anlaması ve karar vermesi sağlanmıştır. Buna göre, araştırmacı ilk olarak açıklanan bu paradigmalardan karma yöntemi benimseyen faydacılık'a (pragmatism) karar vermiştir. Faydacı (pragmatik) dünya görüşü, bir araştırmada hem nicel hem de nitel verilerin toplanmasını gerektirir. Hem nicel hem de nitelmetodoloji kullanımı konusunda faydacılar çoklu yaklaşımların önemine değinmişlerdir.

Faydacı görüşe sahip araştırmacı, nitel, nicel ya da karma araştırma yöntemlerinin her ikisini de kabul eder ve nicel ve nitel araştırma yöntemlerini bir araya getirerek kullanır. Araştırma konusunun keşfetme üzerine kurulu olması araştırmacının faydacılık görüşünü benimsemesi üzerinde etkili olmuştur. Keşfetmeye yönelik olan nitel ve doğrulayıcı olan nicel aşamaların birlikte kullanılacak olması nedeniyle araştırmada sıralı keşfedici karma araştırma yöntemine karar verilmiştir. Nitel veri toplama araçlarından yarı-yapılandırılmış görüşme yöntemi ile vergi yükü ile ilgili oluşturulan modelin geliştirilerek yeni bir modelin ortaya konması amaçlanırken nicel veri toplamada kullanılan anket yöntemi ile de nitel verilerden elde edilen bulguların doğrulayıcılığının test edilerek genellenebilmesi amaçlanmıştır. Araştırmacı anket yöntemini kullandığı nicel yöntem aşamasında araştırması ile tanımladığı ve geliştirdiği yeni modeli test etmek amacıyla vergi mükelleflerinden veri toplar. Tüm bu açıklamalar ardından araştırmanın metodolojik bölüm özetini kısaca ifade eden Şekil 4.2 aşağıdaki gibidir.

Şekil 4.2: Metodoloji Bölüm Özeti

Araştırma Paradigması (Research Paradigm)

Faydacılık (Pragmatism)

Araştırma Metodolojisi (Research Methodology)

Karma Metot (Mixed Method)

Yöntemler (Methods)

1. Keşfedici Nitel Yöntem (Exploratory Qualitative Method)
   Yarı-Yapılandırılmış Görüşme (Semi Structured İnterview)
2. Doğrulayıcı Nicel Yöntem : Anket (Confirmatory Quantitative Method : Survey

5. ARAŞTIRMANIN YAPISAL MODELİ

Araştırmanın yapısal modeli, başlığı altında araştırmanın konusu, araştırmanın önemi, araştırmanın amacı, araştırmanın evreni, örneklemi, veri toplama araçları ve bu veri toplama araçlarının tasarımı, araştırmanın nitel ve nicel veri analizinde kullanılacak analiz yöntemlerine bu bölümün alt başlıklarında detaylı şekilde yer verilmiştir. Araştırmanın nitel analiz aşamasında yararlanılan içerik analizi, nicel veri analizinde ise Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) ve Doğrulayıcı Faktör Analizi açıklanmıştır.

5.1. Araştırmanın Konusu

Türkiye'nin objektif vergi yükünün nispeten düşük olmasına rağmen subjektif vergi yükünün daha yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye'de mükelleflerin vergi yükünü çoğu zaman katlanılmaz olarak hissetmesi objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü arasında bir farklılığın olup olmadığı sorusuna neden olmaktadır. Bu nedenle çalışmanın konusunu, objektif ve subjektif vergi yükleri arasında fark olup olmadığı varsa bu farkın nedenlerinin araştırılması oluşturmaktadır.

5.2. Araştırmanın Önemi

Türkiye'de vergilerle ilgili ilk tartışmalar genelde ödenen vergilerin çokluğu üzerinedir. Vergi yükünün yoğunluğu, vergilerin fazlalığı, gibi yorumlara gerek medyada gerekse de sosyal medyada ve haberlerde sıklıkla rastlanmaktadır. Diğer bir deyişle mükellefler, vergi yükünün ağırlığından sıklıkla şikâyet ederler ve vergi yükünün ağırlığını vergiye karşı gönülsüzlüklerinin temel nedenlerinden biri olarak gösterirler. Ancak OECD ülkeleri arasında Türkiye'de vergi yükü sanılanın aksine yüksek değildir. OECD'nin en son açıklanan verilerine göre 2021 yılında Türkiye'de GSYİH içerisinde vergilerin payı %22.8'dir ve bu oran OECD ülke ortalaması olan %34.1'in oldukça altındadır (Tablo 5.1).

Araştırmanın önemi de burada ortaya çıkmakta ve Türkiye'de vergi yükünün olduğundan daha yüksek hissedilmesinin altında yatan nedenlerin öncelikle ortaya çıkarılmasını hedeflemektedir. Bu amaçla araştırmada öncelikle bu nedenlere odaklanılmış ve objektif ve subjektif vergi yükü üzerinde etkili unsurlar literatür ve araştırmanın nitel aşaması ile ortaya konmuştur. Objektif vergi yükü

unsurlarından gelir düzeyi ile ödenecek verginin vergi yükü üzerinde oldukça etkili olduğu görülürken subjektif vergi yükü unsurlarından ise vergi karmaşıklığı, vergi adaleti, hükümete güven, vatandaşlık bilinci unsurlarının öne çıktığı görülmektedir. Ayrıca analiz, subjektif vergi yükünü etkileyen bu unsurların vergi uyumunu da etkilediği sonucunu ortaya koymuştur.

Analizden, Türkiye'de objektif ve sbjektif vergi yükü arasında fark olup olmadığının ortaya konması da sağlanmış her iki vergi yüküne yönelik hesaplamalar yapılmıştır. Vergi yükü ile ilgili geliştirilen hesaplamalar sonucunda Türkiye'de gerçek vergi yükü ortalaması %25, fiili vergi yükü ortalaması %33 ve subjektif vergi yükü ortalaması %58 olarak bulunmuştur. Bu sonuç, Türkiye'de objektif ve subjektif vergi yükü arasında önemli bir farkın olduğunu ve bu farkın subjektif vergi yükü lehine ortaya koyması nedeniyle oldukça önemlidir. Türkiye'de daha önce yapılan Demir (2013) çalışması, objektif vergi yükü lehine bir sonuç elde edilmiş ve objektif vergi yükü %26.2 iken subjektif vergi yükü ise %24 bulunmuştur. Bu bağlamda araştırmanın Türkiye'de subjektif yükünün objektif vergi yükünden daha yüksek hissedildiğini ve bu farka neden olan unsurları da ortaya koyan ilk araştırma olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 5.1: Vergi Yüklerine Göre Ülke Sıralaması (Vergi Hasılatı/GSYİH)

Ülke Sırası	Ülke Adı	2019	2020	2021	Ülke Sırası	Ülke Adı	2019	2020	2021
1	Danimarka	46.9	47.1	46.9	22	Yeni Zelanda	31.3	33.8	33.8
2	Fransa	44.9	45.3	45.1	23	Estonya	33.5	33.3	33.5
3	Avusturya	42.6	42.2	43.5	24	Birleşik Krallık	32.2	32.1	33.5
4	İtalya	42.3	42.7	43.3	25	Kanada	33.1	34.3	33.2
5	Finlandiya	42.3	41.8	43.0	26	Litvanya	30.3	30.8	32.8
6	İsveç	42.8	42.3	42.6	27	İsrail	30.0	29.6	32.2
7	Norveç	40.1	38.8	42.2	28	Letonya	31.0	31.8	31.2
8	Belçika	42.4	42.5	42.0	29	Kore	27.2	27.8	29.9
9	Hollanda	39.3	40.0	39.7	30	İsviçre	27.3	27.5	28.0
10	Almanya	38.6	37.9	39.5	31	ABD	25.2	25.8	26.6
11	Yunanistan	39.5	38.9	39.0	32	Kosta Rika	23.4	22.7	24.3
12	Lüksemburg	39.6	38.1	38.6	**33**	**Türkiye**	**23.1**	**23.9**	**22.8**
13	İspanya	34.7	36.7	38.4	34	Şili	21.0	19.4	22.2
14	Slovenya	37.0	37.2	37.4	35	İrlanda	21.9	19.9	21.1
15	Polonya	35.1	35.5	36.8	36	Kolombiya	19.7	18.8	19.5
16	Portekiz	34.5	35.3	35.8	37	Meksika	16.3	17.8	16.7
17	Slovak Cumhuriyeti	34.6	35.2	35.8					
18	İzlanda	34.9	36.1	35.1					
19	**OECD**	**33.4**	**33.6**	**34.1**					
20	Macaristan	36.4	36.1	34.0					
21	Çek Cumhuriyeti	34.8	34.7	33.8					

Kaynak: OECD database'den yararlanılarak üretilmiştir. 01.02.2023 tarihinde https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2022_8a691b03-en#page17 adresinden alındı.
*Tablo 5.1 OECD ülkelerinin 2021 yılı için açıklanan vergi yükü verileri derlenerek tarafımdan düzenlenmiştir.

Türkiye'nin vergi yükü, OECD ülkelerinin altında kalmasına rağmen mükellefler açısından çoğu zaman katlanılmaz olarak hissedilmesi objektif ve subjektif vergi yükü arasında fark olabileceğine işaret etmektedir. Bu noktada araştırmanın amacı, objektif ve subjektif vergi yükü arasında fark varsa bu fark nedenlerinin araştırılması ve literatürdeki ileride bahsedilecek unsurların yanı sıra literatürde yer almayan diğer unsurların nitel analiz ile ortaya çıkarılmasıdır. Objektif ve subjektif vergi yükü arasındaki bu farkın altında yatan unsurların günümüze kadar vergi mükellefleri penceresinden araştırılmamış olması araştırmanın önemini daha da artırmaktadır. Araştırma, en yüksek etkiye sahip olan objektif (öznel) ve subjektif (nesnel) unsurların ampirik analizi ve Türkiye'de objektif ve subjektif vergi yükünün GV açısından değerlendirilmesi dahil olmak üzere vergi yükünün ampirik ve teorik analizini içermektedir. Bu bağlamda

çalışmanın ilk amacı, vergi yükü arasındaki farklılığa neden olan unsurların ortaya konması ikinci amacı ise objektif ve subjektif vergi yükünün tahminlenmesi ve arada oluşan farkın yönelik alanda yapılan ilk çalışma olması, objektif ve subjektif vergi yükü unsurlarının ortaya konması, maliye literatüründe önemli bir boşluğu doldurması ve bu unsurların bilinmesinin maliye politika yapıcılarına vergi politikaları uygulamaları için yön verici olması beklenmektedir.

Vergi yükleri arasındaki farkın ölçümünde kullanılacak ölçekler de araştırma konusunun doğru ve güvenilir sonuçlara ulaşabilmesi için önemlidir Araştırmada, objektif vergi yükü için; kişinin ödediği vergiler/kişinin geliri fiili vergi yükü hesaplamasında kullanılırken gerçek vergi yükü için kişinin ödediği vergiler yansıyan ve yansıtılan vergiler olmak üzere ayrılarak hesaplanmış yansıyan vergiler- yansıtılan vergiler/gelir formülasyonundan yararlanılmıştır. Subjektif vergi yükü için ise; subjektif vergi yükü oranı anket verilerinden elde edilmiştir. Araştırmanın önemi, sıralanacak olursa dört madde ile ifade edilebilir.

- Vergi yükü unsurlarına ilişkin mali literatürde hem keşifsel nitel aşama ile hem de doğrulayıcı nicel aşamada yararlanılan yapısal eşitlik modellemesi ile yapılan ilk çalışma olmasıyla Maliye literatürüne bu eksikliği doldurarak katkı sağlayacak olması,
- İleride yapılacak vergi yükü çalışmalarına yön verici olması ve karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması,
- Objektif ve subjektif vergi yükleri arasında farka neden olan unsurların ampirik çalışma ile keşfedilecek olmasının vergi politikalarına yön verici özellikte olması,
- Araştırma sonucunda elde edilen objektif ve subjektif vergi yükü unsurlarının ortaya konacak olması ile daha doğru maliye politikalarına oluşturulmasına katkı sağlayacak olmasıdır.

Araştırmanın genel kapsamını, GV Kanunu'nun 2.maddesinde (GVK, md.2) GV unsurları olarak düzenlenen yedi unsurdan beşi[8] oluşturmaktadır. Bu bakımdan araştırmanın GV'ne tabi beş unsuru (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek

[8]193 sayılı GV Kanunu 2.maddesinde (Değişik: 7/1/2003-4783/2 md.) düzenlenen GV unsurları için Bkz. https://www. mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf (Erişim: 05.08.2021).

kazancı, ücretler ve gayrimenkul sermaye iradı) kapsayan mükelleflerden oluşması saha araştırmasının sınırlarını oluşturmaktadır. Araştırmanın objektif ve subjektif vergi yükü farkına neden olan unsurların GV yönünden keşfedilmesine yönelik olması ise araştırmanın teorik sınırlarını oluşturmaktadır.

5.3. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Türkiye'de vergi yükünün (%22.8) OECD ortalaması (%34.1) altında olmasına rağmen vergi yükünün yüksek olarak algılanması ve bu bağlamda subjektif vergi yükünün objektif vergi yükünden fazla hissedilmesinin nedenlerini ortaya koymaktır. Bu bağlamda araştırmanın temel olarak dört amacı vardır. Bu amaçlar, maddeler halinde aşağıdaki gibidir.

- Türkiye'de vergi yükünün yüksek hissedilmesine neden olan ve objektif ve subjektif vergi yükleri arasında farklılığa neden olan unsurları ampirik çalışma ile ortaya koyması,
- Araştırmanın alanda yöntem ve hesaplama tekniği bakımından yapılan ilk araştırma olmasıyla maliye literatürüne önemli derecede katkı sunması ve bundan sonra yapılacak çalışmalara bu anlamda öncülük etmesi,
- Türkiye'de objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü arasında farkın olduğu ve bu farkın subjektif vergi yükü lehine olduğunu ortaya koyması,
- Araştırma sonucunda vergi yükü üzerinde etkili unsurların ortaya konarak Türkiye'de daha doğru maliye politikaları oluşturulmasında bu unsurların dikkate alınarak gerekli düzenlemelerin yapılmasına katkı sunacak olması araştırmanın amaçlarındandır.

Araştırmanın nicel aşamasında Smart PLS programı ile "yapısal eşitlik modeli" analizi yapılmıştır. Araştırmanın ilk olan keşifsel aşaması için literatür incelemesinden unsurlar çıkarılmış, araştırma için yeni bir model oluşturulmuş, oluşturulan bu model yarı-yapılandırılmış görüşmeler ile desteklenmiştir. Araştırmanın ikinci aşamasında ise ilk aşamada elde edilen sonuçların anket yöntemi ile doğruluğu test edilmiştir. Araştırmanın analiz süreci, model belirleme, örneklem tasarımı, veri toplama ve veri analizi olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Toplanan verinin analizi, nitel veri analiz yöntemlerinden içerik

analizi ile Nvivo programından yararlanılarak yapılmıştır. Nicel veri analizi ise, yapısal eşitlik modelinde (YEM) kullanılan ve genellikle bu modelin analizinde sıklıkla başvurulan SmartPLS analiz programından yararlanılmıştır. Bu doğrultuda projede YEM için doğrulayıcı faktör analizi ve yol analizi de yapılmıştır.

Araştırmanın, objektif ve subjektif vergi yükü unsurları ile bu iki vergi yükü arasında farka neden olan unsurları gerçek kişiler (GV) açısından araştıran ve bunu karma yöntemli bir ampirik analize dayandıran çalışmaya rastlanmadığından alanda ilk olduğu söylenebilir. Araştırma, Türkiye'de objektif ve subjektif vergi yükü arasında bir fark olduğunu ortaya koymayı amaçlamış ve analiz sonucu da bunu kanıtlamıştır. Türkiye'de subjektif vergi yükünün (hissedilen) %58 iken gerçek vergi yükünün %25 ve fiili vergi yükünün ise %33 olduğu analiz sonucundan elde edilen bulgulardandır. Ayrıca araştırma objektif ve subjektif vergi yükü üzerinde etkili olan unsurları da ortaya koymuştur. Buna göre gelir düzeyi, ödenecek vergi, vergi adaleti, vergi karmaşıklığı, hükümete güven, vatandaşlık bilincinin vergi yükü üzerinde en etkili unsurlar olduğu subjektif vergi yükünün ise vergi uyumu üzerinde olumsuz etkisinin olduğu bulunmuştur.

Araştırmanın, metodoloji ve araştırma sonuçları yönünden alanda yapılacak çalışmalara öncülük etmesi, objektif ve subjektif vergi yükü üzerinde etkili unsurları karma yöntemli bir analizle literatüre katması, daha doğru maliye politikalarının oluşturulmasına katkısı literatürde özgün olmasını sağlayan üç temel özelliğidir.

5.4. Araştırmanın Evreni

Evren (population) araştırmacının araştırma konusu ile ilgili öğrenmek istediklerini öğrenebileceği insan toplulukları, gruplar, yığınlar ve olaylar şeklinde ifade edilebilir. Bu bakımdan araştırmanın evreni, araştırmanın niteliğine bağlı olarak bir ülkeyi, ili, ilçeyi, kurumu, bölgeyi, kıtayı, okulu temsil edebilir (Güler vd., 2015, s. 87). Araştırmanın evrenini, Türkiye'de faaliyet gösteren Gelir Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde gelir unsurları[9] (gerçek kişi) olarak belirtilen kazanç ve

[9]Gelirin Unsurları; 213 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda; Ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde sınıflandırılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bknz. Gelir Vergisi Kanunu md.2., Gelir Vergisi Kanunu md.7.

irat elde eden etkili beş mükellef grubu (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretliler, gayrimenkul sermaye iradı) oluşturmaktadır.

5.5. Araştırmanın Örneklemi

Bu çalışmada, pilot uygulama ve ana uygulama için iki farklı örneklem grubu oluşturulmuştur. Pilot uygulama örneklemi için mükellefler ile anketler yüz yüze yapılmış, eksik ve hatalı doldurulanlar elenmiştir. Elde edilen yanıtlar 35'e ulaştığında, faktör analizi için yeterli örneklem sayısı elde edilmiştir. Pilot uygulama örneklemi sonucunda elde edilen veriler keşfedici faktör analizine tabi tutulmuştur. Pilot uygulamadan sonra uygulanacak olan temel uygulama örneklemi ise, amaçlı örnekleme yöntemlerinden kartopu örnekleme ile mükelleflerin kişisel tercihlerine göre yüz yüze, elektronik posta ve sosyal medya hesapları yoluyla ulaşılan 1007 katılımcıdan oluşmaktadır. Temel uygulama örneklemi sonucu elde edilen veriler ile keşfedici faktör analizi ile elde edilen veriler faktör yapısını doğrulamak için doğrulayıcı faktör analizine tabi tutulmuştur. Araştırmada kullanılan örnekleme yöntemi amaçlı örnekleme yöntemlerinden biri olan kartopu örnekleme yöntemi aşağıdaki başlıklar altında detaylı olarak incelenmiştir.

5.5.1. Keşfedici Nitel Araştırma Örneklemi: Amaçlı Örnekleme

Nitel araştırmalarda örnekleme tartışmaları amaçlı örnekleme kavramı etrafında dönme eğilimindedir. Amaçlı örnekleme, esas olarak, sorulan araştırma sorularına doğrudan görüşülecek (kişiler, kuruluşlar, belgeler, bölümler vb. olabilir) birimlerin seçimi ile ilgilidir. Burada amaç, araştırma sorularının hangi kişi, kurum ya da bölüme sorulması gerektiğine dair bir göstergenin oluşturulmasıdır. Amaçlı örneklemede araştırmacı örneklerini araştırma hedefleri göz önünde bulundurarak seçer. Bu açıdan analiz birimi ne olursa olsun (insanlar, siteler, kuruluşlar vb.) araştırma sorularıyla ilgileri nedeniyle seçilir (Bryman, 2012, s. 416, 418). Amaçlı örnekleme örneklerinden biri olan kuramsal örnekleme (theoritical sampling), saha araştırmasında toplanan veriler yoluyla elde edilen kavram çeşitliliğini ve anlamının açıklığa kavuşturulmasına ve iyileştirilmesine olanak tanır (Patton, 2002, s. 239).

Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinde kullanılan görüşme yöntemi için kuramsal örneklemin seçilmesi dolayısı ile örneklem sayısı ile ilgili bir sınır yoktur.

Örneklem sayısı için nitel yöntemli araştırmalarda doygunluk kriteri benimsenmiştir. Doygunluk, her zaman araştırmacının görüşmelerde katılımcıların söylediklerini dinlerken ortaya çıkan teoriye artık yeni verilerin yeni bakış açısı önermediği veya artık yeni teorik kategorilerin önerilmediği anlamına gelir (Bryman, 2012, s. 421). Araştırmada doygunluk kriterine dikkat edilmiş yeni bir bilgi öğrenilmediğine kanaat getirildiğinde görüşmeler sonlandırılmıştır.

5.5.2. Doğrulayıcı Nicel Araştırma Örneklemi: Kartopu Örnekleme

Kartopu örnekleme, tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden olup araştırmanın belli özelliklere sahip katılımcıları bulmak için en elverişli yöntemdir. Kartopu örneklemleri, olağandışı sınıflar, hassas konular, ulaşılması zor olan evren üzerinde çalışma yapan araştırmacılar açısından oldukça tercih edilen bir yöntemdir (Lee, 1993). Araştırmacı, araştırma evreninin, Türkiye'deki Gelir Vergisi mükelleflerinden oluşması ve araştırmanın mükellefler açısından oldukça hassas olan vergi yükü konusu üzerine olmasından dolayı bu örnekleme yöntemini tercih etmiştir. Araştırmanın nicel aşaması için uygulanacak olan PLS-YEM minimum örnek büyüklüğünün, bir yapıyı ölçmek için kullanılan en fazla biçimlendirici gösterge sayısının on katı veya yapısal modelde belirli bir gizli yapıya yönelik en fazla yapısal yol sayısının on katı olmasını önermektedir (Hair vd., 2014, s. 144).

Araştırmada, yeterli örneklem büyüklüğü için Hair vd., (2014)'de önerilen kritere uyulmuş anket formundaki maddelerin 10 katı kuralına uyulmuştur.

5.6. Araştırmanın Veri Toplama Araç Tasarımları

Araştırmanın karma yöntem benimsemesinden dolayı nitel aşamada katılımcılarla yüz yüze görüşme nicel aşamada ise anket şeklinde farklı iki veri toplama aracı kullanılmıştır. Bu bölümün alt başlıklarında bu veri toplama araçları ve tasarımı ayrıntılı açıklanmıştır.

5.6.1. Nitel Araştırma Veri Toplama Aracı: Görüşme Tasarımı

Nitel araştırmacıların araştırma tasarımında daha çok tanımlayıcı amaçlar için yararlı keşfedici araçlar olarak; vaka çalışması araştırması, etnografiler ve derinlemesine görüşmelerin kullanıldığı göze çarpmaktadır (Lee vd., 1999, s. 168). Derinlemesine görüşme, nitel araştırmalarda sıklıkla kullanılan bir yöntemdir. Araştırmanın altında yatan teorinin geleneksel yöntemler ile ölçülemeyecek

derecede karmaşık yapılardan oluşması (Lee vd., 1999, s. 171) nedeniyle araştırmada derinlemesine görüşmeden yararlanılmıştır.

Görüşme tasarımı, araştırma konusunun amacına ulaşmasında oldukça önemlidir. Daha önceki bölümde de belirtildiği üzere görüşmeler farklı şekillerde sınıflandırılabilmektedir. Bu görüşme türlerini, Harrel & Bardley (2009) araştırmacının etkileşimdeki kontrol miktarına göre yapılandırılmamış, yarı-yapılandırılmış ve yapılandırılmış görüşme olmak üzere üç sınıf altında incelemiştir. Bu görüşmelerden araştırmada yarı-yapılandırılmış görüşme yönteminden yararlanılmıştır.

Yarı-yapılandırılmış görüşme (Semi-Structured İnterview); genellikle politika araştırmalarında kullanılan (Harrell & Bradley, 2009, s. 27) ve katılımcıya yönlendirilen açık-uçlu (esnek) sorularla katılımcının dünyayı nasıl algıladığını kendi düşünceleri ile anlatmasının sağlandığı görüşme türüdür. Sorulacak soruların önceden belirlenmesine gerek olmadığı gibi görüşme süresince farklı sorular sorarak konu daha da açılır ve farklı görüşlerin ortaya çıkması sağlanarak yeni fikirler keşfedilmesi sağlanır (Merrıam, 2018, s. 88). Bu nedenle araştırmaya en uygun yöntem olduğu için yarı-yapılandırılmış görüşmelerden yararlanılmıştır.

Nitel araştırmalarda örneklem büyüklüğü ise, doygunluk seviyesine göre değişiklik gösterebilmektedir. Literatürde teorik doygunluk, araştırmacının bir noktada veri toplamayı bitirmesini ifade etmektedir. Nitel araştırmada veri toplama araştırmacının daha fazla veri topladığında hiç ya da çok az ek öğrenme gerçekleşeceğini düşündüğünde sonlandırılır (Lee vd., 1999, s. 180).

Araştırmacı görüşmeleri okumak ve analiz etmek için farklı yöntemlerden yararlanabilir. Büyük miktarda nitel veri elde eden araştırmacı bu verileri yönetmede ve yorumlamada daha zahmetsiz yollar arar ve bilgisayar destekli veri analiz programlarından yararlanabilir (Denzin, Lincoln, 2008, s. 14). Bu bağlamda araştırmanın amacına yönelik daha önce tespit edilmiş 26 katılımcı ile derinlemesine görüşme gerçekleştirilmiş, görüşmeler ses kaydına alınmış, bu kayıtlar deşifre edilerek transkripte edilmiştir. Bu temalar için içerik analizinden yararlanılmış ve trasnkriptler okunarak kategorilere ayrılmış yeni veriler elde

edildikçe kategoriler de değiştirilmiştir. Son olarak kodlanan veriler nitel araştırma analiz programlarından Nvivo programı ile istatistiksel olarak analiz edilmiştir.

5.6.2. Keşif Amaçlı Nitel Veri Analizi

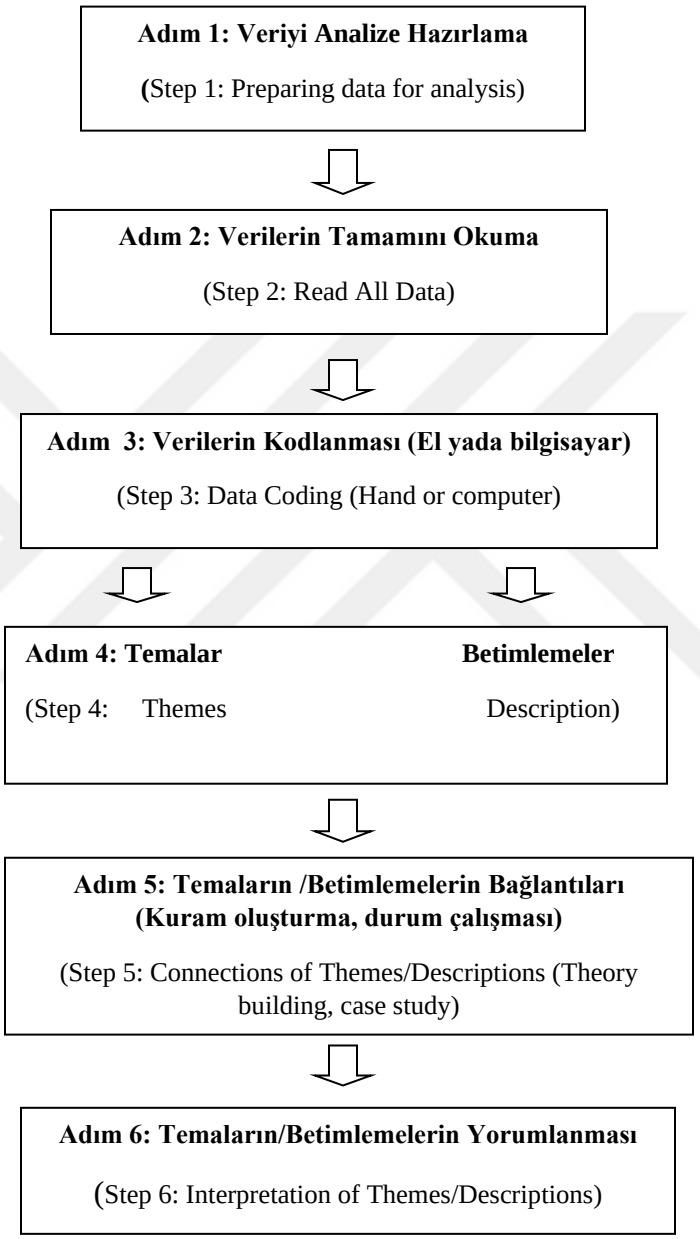
Veri Analizi; araştırma alanından ulaşılan verinin detaylı bir biçimde incelenerek, temel kategoriler ve temalar çerçevesinde tasniflenip kodlanmasını ifade eder (Güler vd., 2015, s. 137). Araştırmanın veri analizi bölümünde, araştırmanın karma yöntemi benimsemesi ve ilk aşamasının nitel aşamayı ikinci aşamasının ise, nicel aşamayı gerektirmesi nedeniyle karma keşfedici sıralı desen tercih edilmiştir. Bu karma keşfedici sıralı yöntem ile araştırmanın ilk aşaması olan nitel aşamasında bir sonraki bölümde detaylı şekilde açıklanan veri analiz yöntemlerinden biri olan içerik analizinden yararlanılmıştır. Araştırmanın ikinci aşaması olan nicel aşamasında ise veri analizlerinden yapısal eşitlik modeli, yol analizi ve doğrulayıcı faktör analizinden yararlanılmıştır. Bu başlığın alt başlıklarında nitel veri analiz yöntemlerinden içerik analizi detaylı şekilde açıklanmıştır.

Nitel araştırmalarda en önemli ve zorlayıcı bölüm analiz bölümüdür. Çünkü veri toplama aşamasında yoğun bir veri elde edilmekte buda yine yoğun bir analiz süreci ve sistematiği geliştirilmesini gerektirmektedir. Bu sistem sayesinde verilerin kodlanması ve gerekli düzeltmelerin yapılması daha kolay hale gelebilmektedir. Kodlamalar, organize bir şekilde yapıldığında verilerin daha kolay takibi ve düzeltilmesi ile yoğun bir analize başlanabilir. Veri analizi yöntemi ile bu analiz sürecinden elde edilen bulgular "kategori" ya da "tema" olarak adlandırılıp araştırma sorularına cevap veren, geçerli olanları ifade eder ve analize yön verir (Merriam, 2018, s. 197). Analizin çok sayıda veri ve araştırma kümesi için veri analizinin bilgisayar programları ile desteklenmesi verilerin daha hızlı şekilde işlenmesi ve düzeltilmesini sağlar (Creswell, 2017, s. 195; Merriam, 2018, s. 198). Nitel veri analizi için önerilen üç popüler yazılım MAXqda, Atlas.ti ve QSR Nvivo'dur ve araştırmanın nitel analizinde bu yazılımlardan QSR Nvivo programının en son versiyonundan yararlanılmıştır.

5.6.3. Nitel Veri Analiz Süreci

Nitel veri analizleri için Creswell (2017, s. 197-200)'e göre keşif amaçlı nitel analiz adımları Şekil 5.1'de gösterildiği gibi altı adımda açıklanmıştır.

Şekil 5.1: Keşif Amaçlı Nitel Analiz Süreci



Kaynak: John, W. Creswell (2017). Research Desingn Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches. Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları. (Çev: Selçuk Beşir Demir) 4.Baskıdan Çeviri. 3.Baskı'dan tarafımca düzenlenmiştir.

Şekil 5.1'de gösterilen bu adımlardan *Adım 1: Veriyi Analize Hazırlama;* Verilerin çözümlenmesi, alan notlarının bilgisayara aktarılması, görsel verilerin listelenmesi gibi verilerin düzenlenmesi ve sınıflandırılmasının yapıldığı adımdır.

Adım 2: Verilerin Tamamını Okuma; Bilginin ve anlamının ne olduğu hakkında derinlemesine düşünmeyi gerektiren adımdır. Bu adımda, katılımcıların düşünceleri ve fikirlerine odaklanılır ve araştırmacılar alan notlarını ya da çözümlemeleri de not alarak bu basamakta veriler ile ilgili genel düşüncelerini kayıt ettiği adımdır.

Adım 3: Verilerin Kodlanması; Kodlama, veri toplama aşamasında toplanan veri ya da görsellerin metin haline getirilmesi, kategorilerin imgelere ya da cümlelere ayrılması ve yoğunlukla katılımcının dilinden (in vivo) bir terim ile kategorilerin adlandırılmasının yapıldığı adımdır.

Adım 4: Temalar/ Betimlemeler; Temalar ve betimlemelerin yanı sıra insan ya da ortamların betimlenmesini de ifade eden adımdır. Betimleme, bir olay ya da insanlar ile ilgili detaylı bilginin yorumlanmasını ifade eder. Araştırmacılar, bu betimlemelerden kodlara varabilir ve daha çok durum çalışması, etnografi gibi araştırmalar için daha uygundur. Tema ve kategori sayısının az olduğu (5-7) tema üretmek için kodlama kullanımı tercih edilebilir. Bu temalar, nitel çalışmalar için önemli bulgulardır ve araştırmanın bulgular başlığı altında yer verilir.

Adım 5: Temaların/Betimlemelerin Bağlantıları; Betimleme ve temaların araştırmada sunum şeklinin geliştirilmesi adımıdır. Bu adımda, bulgular anlatılar yoluyla, tartışma yoluyla ya da birbirine bağlı temaları tartışma yoluyla aktarılabilir. Görseller, tablolar ve şekillerden de yararlanılabilen bu adımda tüm bunlar sonucunda bir "süreç modeli" oluşturulur.

Adım 6: Temaların/Betimlemelerin Yorumlanması; Bu adım analizin son adımıdır ve araştırmacının geçmişi ve önceki deneyimlerinden araştırmaya atfettiği anlamı yani araştırmacının kişisel yorumunu ifade eder. Bu yorum, literatürden elde edilen bulgular ile araştırma bulgularının karşılaştırılarak üretilen bir anlamı da ifade edebilir. Araştırmada Creswell (2017, s. 197)'de verilen analiz süreci takip edilmiş kodlamalar ve temalar görüşme bulgularından oluşturulmuştur. Oluşturulan temalar görüşmeciler ile yapılan yarı-yapılandırılmış görüşmelerden doğrudan alıntılar ile desteklenmiştir. Alıntılar, görüşmecilerin penceresinden olguya verdikleri anlamın daha kolay anlaşılabilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

5.6.4. Nitel Veri Analizinde Geçerlilik ve Güvenilirlik

Geçerlik ve güvenirlik nitel araştırmaların en temel sorunudur. Nitel araştırmalarda geçerlik, bulguların inanılırlık derecesini ifade ederken güvenirlik, bulguların tutarlık derecesini ifade etmektedir (Merriam, 2018, s. 227). Kısaca geçerlik, araştırma ile ölçülen toplumsal gerçeklik ile araştırmacıların bu gerçekliği anlamak için kullandığı yapıların ne denli eşleştiğine cevap arar (Meriam, 2018, s. 277).

Merriam (2018, s. 277-290)'da nitel araştırmalarda geçerlik ve güvenirliğe yer vermiş ve geçerlilik ve güvenirlik türlerine değinmiştir[10]. Nitel araştırmalarda araştırmacılar farklı geçerlik ve güvenirlik stratejilerinden faydalanabilmektedir (Creswell, 2017, s. 201). Ayrıca, testlerin ve puanların yüksek tutarlılığını ve doğruluğunu sağlamak araştırmacıların sorumluluğundadır. Araştırmacı, araştırma aracının tekrarlanabilirliğini ve iç tutarlılığını ve dolayısıyla güvenilirliğini kanıtlayabilmesine rağmen, aracın kendisi geçerli olmayabilir (Golafshani, 2003, s. 598-599). Ölçüm geçerliliği bu nedenle oldukça önemli olup, ampirik bir göstergenin ölçmesi beklenilen yapının kavramsal çerçevesinin ne kadar iyi birbiri ile örtüştüğünü gösterir (Merriam, 2018, s. 283).

5.6.5. Nicel Araştırma Veri Toplama Aracı: Anket Tasarımı

Tarama metodolojisini içeren karma yöntemli araştırma, sadece nicel yada nitel bir paradigma altında çalışan araştırmanın her ikisinin avantajlarını birleştirebildiği ve dezavantajlarını da azaltabildiğinden, özellikle küçük ölçekli araştırmacılar arasında oldukça tercih edilen bir araştırma yöntemidir (Johnson & Onwuegbuzie, 2004; Young, 2016, s. 18). Anket tasarımında, bir anket formunu doğru biçimde oluşturabilmek oldukça önemlidir. Çünkü anket formlarının olması gerekenden daha fazla sayfadan oluşması ya da düzenli bir şekilde tasarlanmamış olması anket formlarının tamamlanma olasılığını azaltır. Anket formundaki soruların yazı tipi, kenar boşluklarının az olması ya da tek aralıklı olması doldurulmasını zorlaştırır ve katılımcıların caymasına neden olur. Bu nedenle anketin uzunluğu, araştırmaya göre belirlenir fakat araştırmacının ilgilenmediği demografik faktörler ile ilgili sorular gibi fazlalıklardan arındırılıp mümkün olduğu

[10] Nitel Araştırmalarda Güvenirlik ve Geçerlik hakkında Ayrıntılı bilgi için bkz. Merriam, 2018:276-281.

kadar kısa tutulmalıdır. Anketlerin başında katılımcılardan demografik bilgilerini talep etmek katılımcıları rahatsız edebileceğinden sosyal bilim araştırmalarında bunu sona koymaya doğru bir eğilim söz konusudur (Young, 2016, s. 10, 12).

Ayrıca, açık uçlu sorulara verilen cevaplar araştırmacının ilgilendiği temel veri setini oluşturuyorsa bunlara başlangıçta ya da yakın bir yerde yer verilmelidir. Anketlerin çoğu bir başlıktan, araştırma konusu hakkında genel bilgileri; örneklerle beraber tamamlama için talimatlar ya da rehberlik; ek bilgileri içerir. Başlık, anketin konusunun tanımlanarak katılımcıları o konuya yönlendiren bölüm iken genel bilgiler, araştırmanın amacının ve öneminin belirtildiği bölümdür. Anket araştırmasının katılımcıların istekli katılımına bağlı olması nedeniyle genel bilgiler bölümünde ve anket sonunda teşekkür bölümünü de yer verilmesi gerekir. Talimatlar ya da rehberlik bölümünde, katılımcılara ne yapmaları gerektiğinin mümkün olduğunca açık ve anlaşılır şekilde anlatılır hatta gösterilir. Kapalı uçlu sorular sorulurken birden fazla yanıtın kabul edilebilir olup olmadığı açıkça belirtilmelidir. Bu talimatlara; Lütfen öğe başına yalnızca "BİR" kutuyu işaretleyin örnek verilebilir. Ek bilgilerde ise, eğer giriş bölümünde yer verilmemişse araştırmacının iletişim adresine yer verilmelidir (Young, 2016, s. 11-12).

5.6.6. Pilot Anket Uygulaması (Ön-Test)

Araştırmacının kendi anketindeki fazlalık veya eksiklikleri tespit edebilmesi kolay değildir, bu da bir pilot anketin yapılmasını daha da önemli hale getirir (Flowerdew & Martin, 2005, s. 87). Pilot uygulama olarak da ifade edilebilen ön-test (pre-test), araştırmacıların anket sorularına yüklediği anlamların yanlış soruların ya da araştırmacının ne sorulduğuna emin olamadığı soruların geç kalınmadan saha çalışmasından önce ölçülmesinin sağlanması için önemli ve gereklidir (Bowden vd., 2002, s. 323). Anket katılımcıları ile araştırmacı tanımları arasında herhangi bir uyumsuzluk olup olmadığı pilot anket yapılarak belirlenir (Flowerdew & Martin, 2005, s. 87). Kısaca, ankete son hali verilerek oluşturulan araştırma ölçeğinin iyi çalışıp çalışmadığı bu ön-test uygulaması sonuçlarına göre belirlenir. Bu nedenle aslında ön-test, anketin geçerlik ve güvenirliğinin test edildiği aşamayı ifade etmektedir.

Araştırma projesinin nicel veri toplama aşamasında anketlerden yararlanılmıştır. Anket için kullanılacak ölçekler (değişkenlerin ölçülmesini

sağlayacak soru grupları) 7-li Likert ölçeği baz alınarak düzenlenmiştir. Saha çalışmasına (temel çalışma) başlamadan önce anket formunun geçerliliği ve güvenilirliğini test etmek için daha önce ön-test uygulaması yapılan geçerliliğinin ve güvenirliğinin test edildiği ölçekler kullanılmıştır.

Zonguldak ilinde tesadüfi olarak seçilen 35 Gelir Vergisi mükellefi üzerinde bir ön-test uygulaması yapılmıştır. Ön-test uygulama analiz süreci değerlendirilerek raporlandırılmıştır. Bu aşamada sorunla karşılaşılması durumunda sorunlar giderilerek araştırma süreci gerekirse testler ikinci kez tekrarlanarak sorunsuz şekilde tamamlanmıştır. Anket formu hazırlık aşamasında, araştırma konusu ile ilgili ulusal ve uluslararası düzeyde yapılmış anketler incelenmiş ve geçerlik ve güvenirliği test edilmiş ön test uygulaması ile elde edilen verilere göre mükelleflerin anlayabileceği, sıkılmadan, içtenlikle cevap verebilecekleri soru seti hazırlanmıştır. Çalışmadan elde edilen bulgular, SPSS analiz programından ve SmartPLS4 analiz programından yararlanarak konunun uzmanları tarafından da değerlendirilmiş ve pilot çalışmada mükellefler tarafından yapılan eleştiri ve öneriler de dikkate alınarak anket formunun son şekli oluşturulmuştur.

5.7. Nicel Veri Analizi: Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)

Çalışmanın ikinci aşaması olan nicel aşamasında, yapısal modellerden yapısal eşitlik modeli ile analiz yönteminden yararlanılmıştır. Nicel aşamada yapısal eşitlik modeli analiz yöntemi, teoride psikometri ve ekonometriyi bir araya getiren ve gizil değişkenleri ampirik model oluşturmada (Fornell & Larcker, 1981, s. 49) uygulama alanı giderek artan yapısal modellerden olduğu için tercih edilmiştir (Byrne, 2010, s. 3).

Yapısal eşitlik modeli (YEM) araştırmaya iki yönlü katkı sunar. Bunlardan ilki; araştırılan nedensel süreçlerin yapısal (regresyon) denklemlerle temsili ikincisi ise, bu yapısal ilişkilerin araştırılan teorinin daha net bir şekilde kavramsallaştırılarak görsel olarak modellenebilmesine (yol analizi) olanak sağlamasıdır. Bu varsayımsal model ile verilerin ne derece tutarlı olduğunun tespiti için istatistiksel analiz yöntemleri kullanılır. İstatistiksel analiz yöntemleri sonucunda uyum iyiliği yeterli seviyede ise, model ile değişkenler arasında ilişkilerin geçerli olduğu, yetersiz ise bu tür ilişkilerin varlığının kabul edilemez olduğu sonucuna varılır (Byrne, 2010, s. 3).

Araştırmada, eski nesil çok değişkenli analiz yöntemlerinden birçok farklı yönü ile ayrılan YEM tercih edilmiştir. Byrne (2010, s. 3-4) YEM'i diğer yöntemlerden ayıran özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

- Veri analizine açıklayıcıdan çok doğrulayıcı bir yaklaşım sunması, değişkenler arası ilişki modelini "a priori" olarak benimsemesi,
- YEM'in çıkarımsal amaçlar için veri analizine önemli katkı sunması,
- Diğer çok değişkenli analiz yöntemlerinin çoğu tanımlayıcı olduğundan hipotez testi çok zor iken YEM'de kolay olması,
- Geleneksel çok değişkenli analiz yöntemleri ölçüm hatasını değerlendirme ve düzeltmede başarısız iken YEM'in hata varyans parametrelerini sunması,
- Eski yöntemler ile veri analizi sadece gözlemlenen ölçümlere dayanırken YEM yöntemi ile veri analizi hem gözlemlenen hem de gözlemlenemeyen (gizil) değişkenlerin modellenmesine (yapısal eşitlik modeli) dayanıyor olmasıdır.

Gizil değişkenler doğrudan gözlemlenemediğinden doğrudan ölçülemezler. Bu yüzden araştırmacı, araştırdığı gizil değişkeni ve bu gizil değişkeni temsil ettiğine inanılan davranış açısından tanımlayarak gözlemlenemeyen değişkeni, gözlemlenebilir olana bağlar ve böylece ölçümünü mümkün kılar. Gözlem, bir tutum ölçeğine verilen öz-bildirim yanıtlarını, bir başarı testindeki puanları, bazı fiziksel görev veya aktiviteleri temsil eden Nvivo gözlem puanlarını, görüşme sorularına verilen kodlanmış yanıtları ve benzerlerini içerebilir. Ölçülen bu puanlar (yani ölçümler) gözlemlenen veya açık değişkenler olarak adlandırılır ve YEM metodolojisinin temsil ettiği varsayılan temel yapının göstergelerini oluştururlar (Byrne, 2010, s. 4). Değişkenler gözlemlenebilmeleri ya da gözlemlenememelerine bağlı olmaksızın bağımlı ve bağımsız değişkenler olarak ikiye ayrılır. Bağımlı değişkenler; modeldeki herhangi bir değişkenden etkilenen değişkenken bağımsız değişken; modeldeki herhangi bir değişkenden etkilenmeyen değişkeni ifade eder (Schumaker & Lomax, 2004, s. 3).

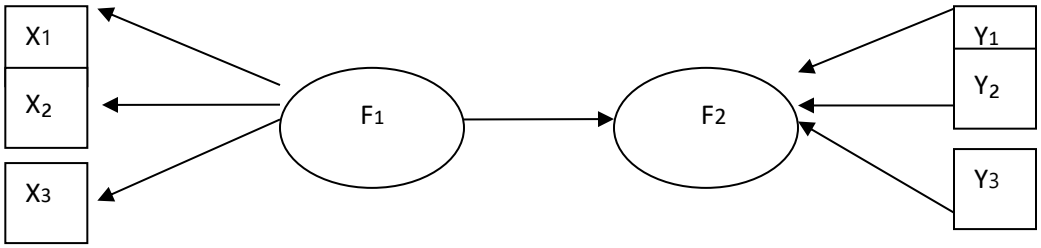
Kısaca YEM, araştırma için oluşturulan modellerin testi, bu modellerin geliştirilmesi ve oluşturulan kuramsal çerçeve arasındaki nedensel ilişkileri açığa

çıkaran bir analiz yöntemi şeklinde ifade edilebilir. Bu modelin analiz kısmı oldukça karmaşık yapılardan oluşması nedeniyle analizin el ile yapılması pek mümkün değildir. Bu nedenle, modelin analizi birçok bilgisayar programından yararlanılarak yapılabilmektedir. Lei & Wu, 2007 s. 40-41), bugüne kadar YEM analizleri için kullanılan bilgisayar yazılımlarından; SEpath (Steiger, 1994), Analysis of Moment Structures (AMOS) (Arbuckle & Wothke, 1999), Linear Structural Relationships (LISREL) (Jöreskog & Sörbom, 2000), RAMONA (Browne & Mels, 2000), EQS (Bentler, 2004), Mplus (Muthén & Muthén, 2004), Mx (Neale, Boker, Xie & Maes, 2004) ve CALIS (PROC CALIS, 1989) yazılımlarına değinmiştir.

YEM analizleri için eski bilgisayar yazılımları olan ve yukarıda sayılan yazılımlar haricinde daha güncel olan Smart PLS gibi yazılımlardan da yararlanılmaktadır. Araştırmanın YEM analizi için Smart PLS kullanımı daha çok başlangıç aşamasında olan araştırmalar ya da sınırlı miktarda verinin olduğu "birleştirme" ile teori tarafından ölçülen değişkenlerin simetrik olmadığı araştırmalar için uygundur. Smart PLS'nin sağlamlığı ve kullanımının giderek arttığı da göz önünde bulundurularak (Ringle vd., 2014, s. 56) araştırmada Smart PLS yazılımından yararlanılmıştır.

Şekil 5.2'de örtük değişkenler (F1 ve F2) arasındaki ilişkiyi gösteren yapısal model örneğine yer verilmiştir.

Şekil 5.2: Yapısal Model Örneği



Kaynak: Cristhian M. Ringle, Dirceu da Silva ve Diógenes Bido (2014). Structural Equatıon Modelıng Wıth The Smartpls. *REMark – Revista Brasileira de Marketing*. Volume 13, Number 2, pp.56-73'den alınmış tarafımca düzenlenmiştir.

5.7.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi

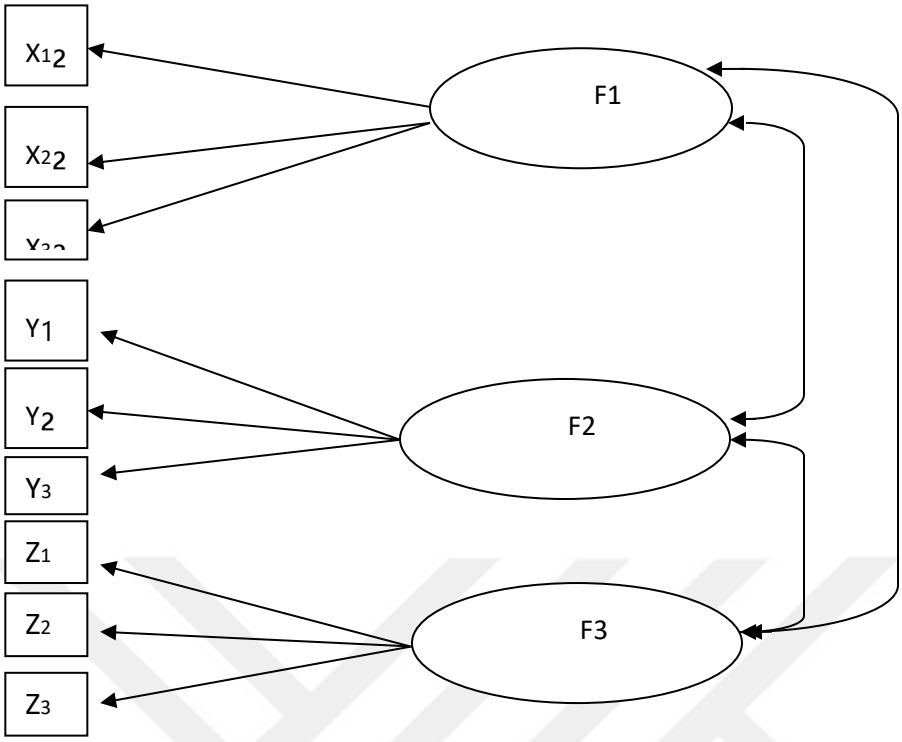
Faktör analizi, birçok akademik disiplinde kullanılan ölçüm araçlarının oluşturulması için yüz yıldan uzun bir süredir kullanılırken doğrulayıcı faktör

analizi (DFA) günümüzde, bu teorik yapıların varlığının test edilmesi için kullanılmaktadır (Schumacker & Lomax, 2004, s. 4). Doğrulayıcı faktör analizi (DFA) sosyal bilimler ve davranış bilimleri alanlarında sıklıkla başvurulan önemli bir analiz aracıdır. Daha önce belirlenmiş, teoriden türetilen modellerde gizli ve gözlenen değişkenler arasındaki nedensel ilişkilerin araştırılmasına izin veren yapısal eşitlik modelleme teknikleri ailesindendir.

DFA'nın temel avantajı, araştırmacılara teori ve gözlem arasında genellikle var olan boşluğu doldurmaya yardımcılığında yatmaktadır. Birkaç spesifik teorik yapının her biri için birden fazla faktör yaratılarak bir araç geliştirilebilir. Verileri açıklayıcı bir faktör analizi ile analiz etmek potansiyel olarak ilk teori ile tutarsız bir çözümle karşı karşıya kalmak yerine, bir DFA araştırmacıya verilerin spesifik, teoriden türetilmiş verilere uygunluğu hakkında değerli bilgiler verebilir. DFA, en iyi modeli kavramsallaştırma, tanımlama, parametre tahmininden veri modeli uyum değerlendirmesine ve potansiyel model değişikliğini içeren bir süreç olarak ifade edilebilir.

Keşif yöntemlerinin aksine, DFA'da modeller veya teoriler reddedilebilir ancak sonuçlar sonraki analizlerde araştırılacak değişikliklere de işaret edebilir bu bakımdan DFA'yı keşif yöntemlerinden ayıran doğrulayıcı olmayan yapıdır (Mueller & Hancock, 2001, s. 5243). Faktör analizi, farklı istatistiksel tekniklerin birleşimini içerdiğinden YEM'in; yol analizi, DFA (doğrulayıcı faktör analizi) ve yapısal model gibi değişik adlar altında incelenmesine neden olmaktadır (İlhan & Çetin, 2014, s. 28). Aşağıda (Şekil 5.3) üç faktörlü bir ölçek için DFA modeli örneğine (Weston & Gore, 2006, s. 725) yer verilmiştir.

Şekil 5.3: Örnek bir DFA Analizi Modeli



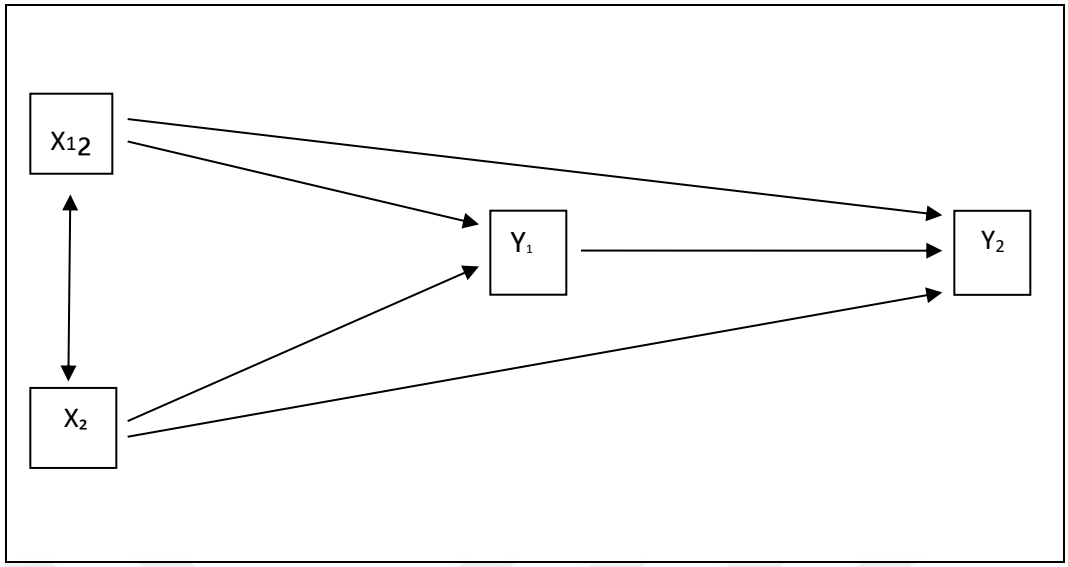
Kaynak: Rebecca Weston and Paul A. Gore Jr. (2006). A Brief Guide to Structural Equation Modeling. *The Counseling Psychologist.* Volume 34, Number 5, pp.719–751'den alınmış tarafımca düzenlenmiştir.

5.7.2. Yol Analizi

Geçmişte nedensel modelleme (causal modelling) şeklinde de ifade edilen yol analizi (path analysis) regresyonun bir uzantısı olarak ifade edilebilir ve karmaşık yapılı modellerin analiz edilebilmesine olanak sağladığı için regresyondan daha ileri bir analiz olarak öne çıktığı söylenebilir. Yol analizi ile birden fazla bağımlı değişken ile etki "zincirlerinin" olduğu durumlar incelenir. Kısaca ifade edilirse; X değişkeninin Y değişkenini, Y değişkeninin de Z değişkenini etkilediği durumlarda bu analizin kullanımı uygundur. Yol analizi, verilerin modelle tutarlılığını ölçen bir analiz yöntemi olup karmaşık modelleri araştırmak, verilere en uygun modeli belirlemek için farklı modellerin karşılaştırılmasında oldukça kuvvetli bir analiz yöntemidir (Streiner, 2005, s. 115).

Yol analizinin en önemli kısmını, modele olabildiğince ilgili değişkenin dahil edilmesi, alakası olmayanların ayıklanması ve değişkenler arasındaki ilişkilerin belirlenmesi için temel modele oldukça dikkat edilmesi oluşturur. Bu bağlamda, teorik olarak anlamlı bir model oluşturmak literatüre dayalı bilginin sağlamlığına bağlıdır (Streiner, 2005, s. 122).

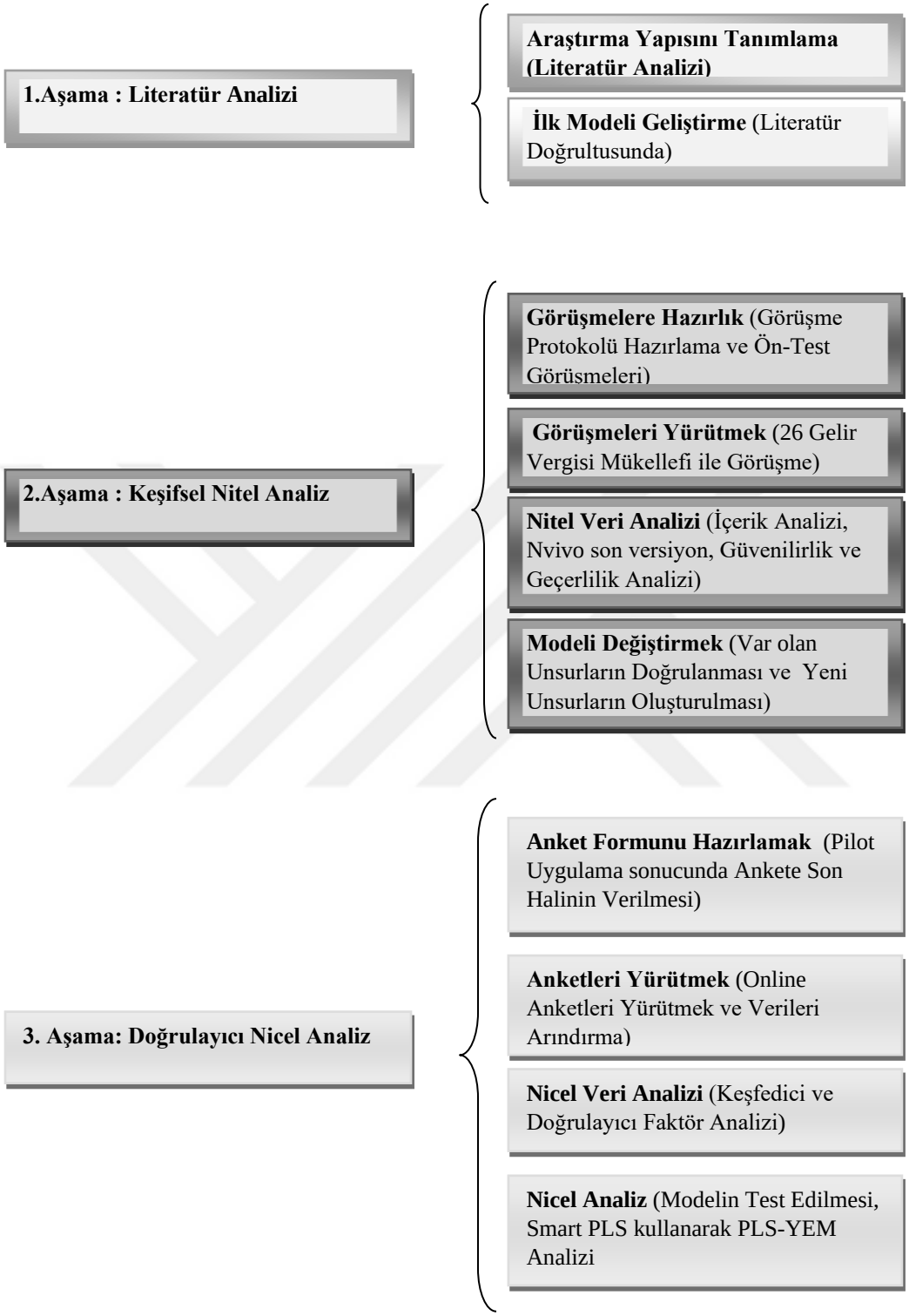
Şekil 5.4: Örnek bir Yol Analizi Modeli



Kaynak: Yusna Yusna, Sugeng Sulistiono (2019), The Effect of FCF and Firm Size to Firm Value and IOS as Mediation Variable, Advances in Economics, Business and Management Research, volume 136 1st Annual Management, Business and Economic Conference (AMBEC 2019), pp:178-183**.**

Son olarak araştırmanın karma yöntemi benimsemiş olması ve hem nitel hem de nicel analiz aşamalarından oluşması nedeniyle araştırma tasarımının tüm aşamalarının daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla aşağıdaki şekle yer verilmiştir (Şekil 5.5).

Şekil 5.5: Araştırma Tasarımı: Keşifsel Karma Yöntem



5.8. Bölüm Özeti

Araştırmanın konusunu, objektif ve subjektif vergi yükleri arasında fark olup olmadığı varsa bu farkın nedenlerinin araştırılması oluşturmaktadır. Ayrıca araştırma Türkiye'de vergi yükünün olduğundan daha yüksek hissedilmesinin altında yatan nedenlerin ortaya çıkarılmasını da amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda araştırmanın evrenini Türkiye'de faaliyet gösteren gerçek kişi Gelir Vergisi mükellefler oluşturmaktadır. Araştırmanın nitel aşamasında veri toplama araçlarından görüşmeler (mülakatlar) yarı-yapılandırılmış görüşmelerden yararlanılmış ve görüşme klavuzu yardımıyla mükelleflerle görüşmeler doygunluk seviyesine ulaştığında sonlandırılmıştır. Nitel analiz, Nvivo yazılım programıyla analiz edilmiş temalar/kodlar oluşturularak nicel aşamaya hazırlık yapılmıştır. Araştırmanın nicel aşamasında veri toplama aracı olarak anketlerden yararlanılmış ve önce pilot anket tasarlanarak uygulama yapılmıştır. Pilot anket analizi sonucunda anket formundan çıkarılması gereken, değiştirilmesi gereken sorulara karar verilmiş açık ve anlaşılmayan sorular tekrar düzenlenmiştir. Araştırmanın ikinci aşaması olan nicel aşamasında, yapısal modellerden yapısal eşitlik modeli ile analiz yönteminden yararlanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli analiz yöntemi, birden fazla alanı bir araya getiren karmaşık yapıların ve gizil değişkenlerin ilişkilerinin araştırılması ve ampirik model oluşturmada uygulama alanı giderek arttığı için yapısal model tercih edilmiştir.

Doğrulayıcı faktör analizi (DFA) sosyal bilimler ve davranış bilimleri alanlarında sıklıkla başvurulan önemli bir analiz aracıdır. DFA'nın temel avantajı, araştırmacılara teori ve gözlem arasında genellikle var olan boşluğu doldurmaya yardımcılığında yatmaktadır. Birkaç spesifik teorik yapının her biri için birden fazla faktör yaratılarak bir araç geliştirilebilir. Verileri açıklayıcı bir faktör analizi ile analiz etmek potansiyel olarak ilk teori ile tutarsız bir çözümle karşı karşıya kalmak yerine, bir DFA araştırmacıya verilerin spesifik, teoriden türetilmiş verilere uygunluğu hakkında değerli bilgiler verir. YEM modelinde yol analizi (path analysis) regresyonun bir uzantısı olarak ifade edilebilir ve karmaşık yapılı modellerin analiz edilebilmesine olanak sağladığı için regresyondan daha ileri bir analiz olarak öne çıktığı söylenebilir. Araştırma birden fazla bağımlı değişken ile X değişkeninin Y değişkenini, Y değişkeninin de Z değişkenini etkilediği durumlarda bu analizin kullanımı uygundur.

6. KEŞİFSEL NİTEL AŞAMA: VERİ ANALİZİ

Araştırmanın daha önce verilen bölümlerinin (Kavramsal Çerçeve, Model Geliştirme, Literatür ile Araştırma Paradigmaları ve Metodolojisi) ardından bu bölümde, karma yöntemli araştırmanın ilk aşaması olan keşifsel nitel aşama ele alınmaktadır.

Kavramsal çerçeve, literatür ve metodoloji bölümlerinin ardından araştırmanın yapısal modeli bölümleri tamamlanarak iki aşamalı analiz sürecinden araştırmanın ilk analiz aşaması olan keşifsel nitel veri analizine geçilmiştir. Araştırmanın nitel analiz aşamaları Şekil 5.5'de verilmiş olup, araştırma için geliştirilen Gelir Vergisi mükelleflerinin nitel analiz için oluşturulan vergi yüküne ait ilk model (başlangıç modeli) geliştirilmiştir.

Araştırma, Türkiye'de GV mükelleflerinin vergi yükü üzerinde etkili olan unsurları (yapıları) ortaya koymayı amaçlamaktadır. Konu hakkındaki literatürün oldukça sınırlı ve yetersiz olması nedeniyle literatürden elde edilen yapılar ile GV mükelleflerinin ödedikleri ve hissettikleri vergi yükü yapılarının örtüşüp örtüşmediğine odaklanılmıştır. Aynı zamanda örtüşen ve örtüşmeyen yapıların bulunmasıyla keşfedilecek yeni etkin yapıların da ortaya konması araştırmanın amaçları arasında yer almaktadır. Kısaca bu aşamanın amacı, vergi yüküyle ilgili yeni etkin yapılar belirleyerek GV mükelleflerinin vergi yükü modelini değiştirmek ve varsa örtüşen yapı alanlarını bulmaktır. Bu bağlamda, araştırmada keşfedici sıralı karma yöntem benimsenmiş ve ilk aşama olan nitel aşaması, teorik olarak literatürden edinilen modelin görüşmeler sonucunda ortaya konan argümanlar ile uygunluğu ve doğrulanması sağlanmıştır. Bu anlamda, nitel aşamadan, incelenecek örnekleme en uygun ölçme aracını oluşturmak ve araştırmanın nicel aşamasında kullanılacak uygun araçların oluşturulması amacıyla yararlanılmıştır (Creswell, 2017, s. 16).

Araştırma için literatürden edinilen bilgiler ışığında vergi yükü unsurları, objektif ve subjektif vergi yükü unsurları olarak iki sınıfa ayrıştırılmıştır. Objektif vergi yükü unsurları; gelir düzeyi, vergi harcamaları, uyum maliyetleri, ödenecek vergi olmak üzere dört başlık altında incelenmiştir. Subjektif vergi yükü unsurları

ise kamu mallarının karşılığı olma, vergi adaleti, vergi uyumu, vergi mevzuatının değiştirilme sıklığı, hükümete duyulan güven/güvensizlik ve risk algısı olmak üzere altı başlık altında incelenmiştir.

Tüm bu açıklamalar ışığında bu bölüm Türkiye'de GV mükellefleri ile yapılan yirmi altı yarı-yapılandırılmış görüşmenin analizini içermektedir. Bu bölüm dört temel bölümden oluşmakta olup ilk bölümde; nitel aşamanın metodolojik özellikleri, ikinci bölümde; görüşmelerin analizi, üçüncü bölümde; analiz sonuçlarına dayalı model açıklanacaktır. Son bölüm olan dördüncü bölümde ise; araştırmaya dayalı araştırma hipotezleri, sorular ve değiştirilmiş model sunulacaktır.

6.1. Keşfedici Nitel Aşamanın Metodolojik Özellikleri

Nitel araştırmalarda görüşmeler genellikle geniş kapsamlıdır ve ayrıntılara nüfuz eden konulardır. Nadiren önceden belirlenmiş bir dizi soru sormayı içerirler. Böylece, inançlar, tutumlar ve davranışlar hakkında daha fazla bilgi sağlanabilir. Araştırmacı, her konu için daha ayrıntılı bilgi edinebilir (Hossaın, 2011, s. 153).

Yarı-yapılandırılmış görüşmeler genellikle konuyu derinlemesine araştırmak ve keşfedilmesi gereken bir olguyu ortaya çıkarmak için gerçekleştirilir (Harrell & Bradley, 2009, s. 27; Merrıam, 2018, s. 88). Yarı-yapılandırılmış görüşmeler katılımcının algıladığı dünyayı kendi düşünceleri ile anlatmasını sağlar bunun için de açık-uçlu sorulardan yararlanılır. Açık-uçlu sorular ile araştırma konusu hakkında farklı sorular sorularak konunun daha da açılması, yeni fikirler keşfedilmesi sağlanır (Merriam, 2018, s. 88). Ayrıca, nitel yöntemler, nicel yöntemlerin erişemediği insanların yaşam dünyalarına erişime imkân sağlar (Oats, 2012). Yarı-yapılandırılmış görüşmelerden genellikle keşfedici yöntemi benimseyen araştırmalarda yararlanılmasından dolayı araştırmacı araştırmasında yarı-yapılandırılmış görüşmelerden yararlanmayı uygun görmüş ve araştırmayı ona göre planlamıştır.

Araştırmanın bu bölümünde ilk olarak örnek seçimi ve görüşme katılımcıları, ikinci olarak nitel aşamanın veri toplama prosedürleri, nitel veri analiz yöntemi ve son olarak da analizin güvenirlik ve geçerlilik konularına değinilecektir.

6.1.1. Örnek Seçimi ve Görüşme Katılımcıları

Literatürde örneklem büyüklüğü hakkında tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Örneklem büyüklüğünün, araştırmada kullanılan nitel desene göre değişiklik gösterdiği ifade edilse de net bir cevap verilememekte ve iki yaklaşımdan bahsetmek mümkündür. Creswell (2017, s. 189), yeterli örneklem büyüklüğüne ulaşmak için ilk yaklaşımın, anlatı araştırması için bir veya iki, fenomoloji araştırması için üç ile on, kuram oluşturma için yirmi ile otuz kişinin incelenmesini içerdiğini ifade etmiştir. İkinci yaklaşımda örneklem büyüklüğü ise, verilerin doygunluk seviyesine göre belirlenmektedir (Creswell, 2017, s. 189). Doygunluk, her zaman araştırmacının görüşmelerde katılımcıların söylediklerini dinlerken ortaya çıkan teoriye artık yeni verilerin yeni bakış açısı önermediği veya artık yeni teorik kategorilerin önerilmediği anlamına gelir (Bryman, 2012, s. 421).

Literatürden edinilen bilgiler ışığında, araştırmacı bu araştırmasında en az örneklem büyüklüğü ve doygunluk kuralına uymuştur. Ancak Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yükü unsurları arasında nispetsizlik unsurlarının kapsamlı bir şekilde anlaşılması ve açıklanması olduğu göz önüne alındığında, amaçlı örnekleme tekniklerinden birinin seçilmesinin haklı olduğuna karar verildi. Coyne (1997) ve Patton (2015), nitel araştırmaların tüm örnekleme tekniklerinin genel olarak amaçlı örnekleme olarak kabul edilebileceğini öne sürmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi araştırmada, olasılıksız (amaçlı) örneklem tercih edilmiş ve araştırma konusunun vergi yükü unsurlarının keşfedilmesine yönelik olması nedeniyle de bu örneklemin en yaygın kullanımı olan amaçlı örneklem uygulaması araştırmanın örneklemi için uygun görülmüştür.

6.1.2. Görüşme Klavuzu

Yarı-yapılandırılmış görüşmeler, araştırmacı tarafından katılımcıya yönlendirilen ve katılımcının dünyayı nasıl algıladığını anlamak için görüşme süresince yeni ortaya çıkan sorulara da yanıt verilmesini sağladığından araştırmacıya esneklik sağlar (Merrıam, 2018, s. 88). Yarı-yapılandırılmış görüşmeler, görüşme klavuzu yardımı ile gerçekleştirilir. Bu klavuz ele alınması gereken konuların yazılı listesini sunar (Bernard, 2013, s. 182). Görüşme klavuzu, görüşmenin ileriki sürecinde hangi soruları katılımcıya yönlendireceğini gösterir ve

araştırmacının kendisini daha rahat hissetmesini sağlar. Görüşme klavuzunda yer alan soruların katılımcılara sorulma önceliği ile ilgili kural olmamakla birlikte bu sıralama araştırmanın hedefleri, araştırma için ayrılan zaman, görüşülen kişi, soruların hassasiyetine göre değişiklik gösterebilir (Merrıam, 2018, s. 100).

Görüşme klavuzu ya da bir çeşit taslak, araştırmaya başlamak için araştırma konusu ile ilgili tüm geniş kategorilerin listelenmesini sağlar. Geniş kategorilerin yer verildiği bu liste, taslağın genel bir görünüme kavuşmasını sağlar. Araştırmacılar, ana hatları çizilen kategoriler ile ilgili soru setleri geliştirir (Berg & Lune, 2019, s. 126). Görüşme klavuzunda sorular önceden belirlenmiş olsa da yarı-yapılandırılmış görüşmelerin görüşme süresince farklı sorular sorarak konunun daha da açılması ve farklı görüşlerin, yeni yapıların ortaya çıkması (Merrıam, 2018, s. 88) bu görüşmelerin esnek yapısından kaynaklıdır. Araştırmanın nitel aşamasının amacı literatür ile örtüşen yapıların belirlenmesi ve yeni yapıları ortaya çıkarmaktır.

Berg & Lune (2019) kendi tecrübelerinden yola çıkarak görüşme klavuzuna demografik sorular ile başlanması gerektiğini bunun da eğitim düzeyi, yaşı, mükellefiyet türü, gelir düzeyi gibi soruların katılımcılar için bir tehdit unsuru olmayışı ya da hızlı cevap alabilecek sorulardan oluşmasını gerekçe göstermiştir. Böylece, katılımcıya daha ciddi sorular sormadan önce aralarında bir uyumluluk oluşmasına da izin verilir. Katılımcılar, daha ciddi sorulara geçildiğinde kendilerini tehdit altında ya da zorla iş yaptırılıyormuş şeklinde bir hisse kapılabilirler. Bu nedenle, araştırmanın en ilgili olduğu basit sorularla başlayıp araştırma için bilinen veya çok gerek duyulmayan ayrıntılarla zaman kaybetmemek en doğrusudur (Berg & Lune, 2019, s. 127-128). Araştırma sorularının tarafsız olması önemlidir bunun temel nedeni katılımcının soruya verdiği cevap olarak söylenenler hakkında daha fazla bilgiyi keşfetmektir (Berg & Lune, 2019, s. 132).

Yukarıdaki tüm bu açıklamalardan sonra araştırmacı, GV mükelleflerinin vergi yükü unsurları modelinde verilen yapılara dayalı soru listesinden oluşan görüşme klavuzu hazırlamaya karar vermiştir (Ek 1). Görüşme klavuzunda: araştırmacı, modeldeki yapılar hakkında yapı alanını kapsayıcı ortalama üç soru oluşturmuştur. Görüşmeler, hazırlanan klavuz doğrultusunda öncelikle araştırma konusu hakkında kısa açıklamalar yapılarak ve görüşmenin ses kaydına alınması için katılımcıdan izin istenerek yapılmıştır. Araştırmacı, Berg & Lune (2019)'un

önerdiği gibi araştırma için gerekli görülen görüşme klavuzunun başında yer verilen katılımcıların demografik bilgilerini içeren yedi soru hazırlamış bu soruları katılımcıların öngörülerini keşfedebilmek ve daha rahat bir sohbet ortamı yaratmak için genel sorular takip etmiştir. Görüşme klavuzunun devamında genel sorular ardından literatürden elde edilen ve araştırmada yararlanılan modelde yer alan (Model 4) objektif vergi yükü unsurları ile subjektif vergi yükü unsurlarını içeren sorulara yer verilmiştir.

Araştırmacı, Neuman (2013, s. 585) görüşme klavuzunda hazırlanan ve katılımcılara sorulacak soruların, yönlendirici olmamasına ve araştırmacının katılımcıyı cevap için zorlamamasına dikkat etmiş ve deneyimlerini karşılıklı paylaşmayla da güven sağlamıştır. Literatür, araştırmacının araçlarını geliştirmesinin ardından soruları ve sıralamayı da düzenledikten sonra bu aracın çalışıp çalışmadığını, hazırladığı sorulardaki fazlalık veya eksiklikleri tespit edebilmek için önceden test etmeleri (ön-test/pilot uygulama) gerektiği yönündedir (Berg & Lune, 2019, s. 136; Bowden vd., 2002, s. 323; Flowerdew & Martin, 2005, s. 87).

Görüşme rehberini hazırladıktan sonra görüşme rehberini geliştirmek ve görüşme sürecini değerlendirmek için araştırmacı üç pilot görüşme gerçekleştirmiştir. Pilot görüşmelerden elde edilen veriler nihai veri analizinde kullanılmamasına rağmen, pilot görüşmeler araştırmacının görüşme kılavuzunu üç noktada geliştirmesine yardımcı olmuştur. İlk nokta, pilot görüşmeler, özellikle muafiyet, indirim, istisnalar ya da vergi harcamaları gibi teknik terim ifade ettiğinde, bazı görüşme sorularının yeniden ifade edilmesi gereklitiğini ortaya koydu. Araştırmacı, gerekli gördüğü durumlarda katılımcının teknik bulduğu terimleri başka sözcüklerle ifade etmiştir. İkinci nokta, pilot görüşmeler, katılımcıların görüşmenin başında vergi hakkında konuşmakta tereddüt edebileceklerini göstermiştir. Bunu aşmak için araştırmacı, görüşmeye demografik sorular ve kavramla ilgili genel bir soru ile başlamaya karar vermiştir. Son nokta, pilot görüşmeler, araştırmacının görüşme sürecini nasıl yönetmesi gerektiği hakkında bilgiler sağladı ve sürecin geliştirilmesine yardımcı oldu. Ayrıca, görüşme süreci ile ilgili görüşmelerin uzunluğu hakkında genel bir fikir sağlamış oldu. Pilot görüşmelerin ardından görüşme kılavuzu modifiye edilerek nitel veri toplama sürecine hazır hale getirilmiştir. Görüşme kılavuzu için lütfen Ek 1'e bakınız.

6.1.3. Veri Toplama

Görüşmeler, nitel araştırmalarda sıklıkla kullanılan bir yöntemdir ve araştırmanın altında yatan karmaşık yapılara odaklanır (Lee vd., 1999, s. 171) Görüşmeler, bireylerden kendi bakış açıları, inançları veya fikirleri hakkında bilgi toplamak için birincil veri toplama yöntemi olarak kullanılabilir (Harrell & Bradley, 2009, s. 24). Görüşmelerden, araştırma konusunu katılımcıların bakış açılarından ele almak ve katılımcının aklındakileri anlamak için yararlanılır.

Görüşmelerden yarı-yapılandırılmış görüşmelerde, açık-uçlu (esnek) sorulardan yararlanılır ve katılımcının dünyayı nasıl algıladığını kendi düşünceleri ile anlatması sağlanır. Bu görüşmeler için soruların önceden hazırlanması gerekmediği gibi görüşme esnasında farklı sorular sorularak konunun daha da açılması ve farklı görüşlerin ortaya çıkması sağlanır (Merrıam, 2018, s. 88). Araştırmacı, araştırmasında literatür çerçevesinde oluşturulan modeldeki yapıların gerçekten Türkiye'deki GV mükelleflerinin vergi yükleri üzerinde etkili olup olmadığını ve varsa bu yapılar haricindeki yapıları keşfetmeyi amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda araştırmanın keşif amaçlı nitel aşamasında veri toplama aracı olarak yarı-yapılandırılmış yüz yüze görüşmelerden yararlanılmasını uygun görmüştür.

Yüz-yüze görüşmeler, katılımcıların sözlü olmayan sosyal yorumlarının da araştırmaya aktarılmasına olanak sağlar. Sosyal yorumlar, vücut hareketleri, yüz buruşturmaları, işaretler, semboller, iç çekmeler, homurdanmalar ve benzeri sözlü olmayan fonetik sesler şeklinde tanımlanabilir (Berg & Lune, 2019, s. 151). Görüşmeler yüz-yüze haricinde telefonla, bilgisayar destekli, Web ve E-posta tabanlı olmak üzere birçok farklı şekilde yapılabilir. Telefonla, bilgisayarla ve Web-E posta tabanlı görüşmeler yaygın coğrafi alanda yapılacak araştırmalar için maliyet açısından hayli ekonomik olup personel ihtiyacının da minimize edilmesini (Berg & Lune, 2019, s. 140) sağlasa da katılımcıların sözlü olmayan yorumlarını ifade etmekte eksik kalmaktadır. Görüşmeler için katılımcı adayları ile önceden yüz yüze ve telefon ile iletişime geçilmiş görüşme sürecine katılımları hakkında onaylarına başvurulmuş ve araştırma hakkında bilgi verilmiştir. Katılımcılara araştırma sorularını görüşmeden önce görmek isteyip istemedikleri de sorulmuş isteyen katılımcılara e-posta yoluyla görüşme soruları gönderilmiştir. Katılımcılar

ile yüz yüze ve telefonla görüşme günü, saati ve yeri hakkında da da görüşülmüş ve verilen tarih, saat ve yerde hazır bulunulması konusunda anlaşılmıştır.

Nitel araştırmacılar, araştırmaya konu olan problem veya sorun hakkındaki veriyi, katılımcıların kendi çevrelerindeki eylemlerini görebilmek için doğal ortamlarında (işyeri) toplamaya eğilimlilerdir (Creswell, 2017, s. 185). Görüşme yerinin konforlu olması, katılımcının kendisini rahat hissetmesi görüşmelerin sürdürülebilirliği ve kalitesi açısından önemlidir (Berg & Lune, 2019, s. 160). Bu nedenle araştırmacı, katılımcıya görüşmenin yapılacağı yer ile ilgili kendisini en rahat ve güvende hissedeceği görüşme yeri tercihini sormuştur. Katılımcıların çoğu kendi işyerlerini tercih ettikleri gibi bazı katılımcılar da araştırmacının görüşme için belirlediği görüşme yerini tercih etmişlerdir.

Görüşmelere başlamadan önce araştırmacı katılımcılara öncelikle kendisini tanıtmakla başlamış ve araştırma konusu, amacı, kişisel verilerin korunması, görüşme süreci, verilerin kullanımı hakkında bilgiler vermiştir. Ardından görüşme süresi uzunluğunun net olmaması, tüm görüşmenin not almaya zaman olarak elverişli olmaması, not alırken anlama ve dinlemeye odaklanılamaması nedenleriyle görüşmelerin ses kaydına alınması gerektiği izah edilerek izin istenmiştir. Araştırmaya katılan tüm katılımcılar görüşmelerin ses kayıt cihazına alınmasını kabul etmiştir.

Araştırmacı ile katılımcı arasında oluşan samimiyet katılımcının gerçek görüşlerini aktarmasında olumlu bir etkendir. Araştırmacının bu samimiyeti yakalayabilmesi ve sürdürebilmesi katılımcıya tam olmasa da bir miktar ortak zemin duygusunu verebilmesi ile mümkündür (Berg & Lune, 2019, s. 147). Araştırmacı, görüşmelere katılımcı ile samimiyeti kurabilmek için Berg ve Lune (2019, s. 147)'de tavsiye edilen yolu izleyerek araştırmacının geçmişi ve doktora araştırması hakkında açıklamalarda bulunarak başlamıştır. Ardından görüşme kılavuzundaki yönergeler takibinde katılımcılara görüşme sorularını yönlendirmiştir. Araştırmacı, katılımcının sözü bitene kadar görüşmeyi kesmemiş, yönlendirici sorulardan ve yargılayıcı ifadelerden kaçınmıştır. Ancak araştırmacı, sorunun yanlış anlaşıldığı ya da hiç anlaşılmadığı durumlarda araya girmiş, akademik ve teknik terimleri açıklamış ve bazı soruların yorumlanmasını

sağlamıştır. Sorular görüşme kılavuzundaki sıraya göre sorulmuştur, görüşme kılavuzunun sırası ancak, sıra değiştirildiğinde değişmiştir.

Görüşme klavuzunda her bir unsur (yapı) için hazırlanan sorular sorulur ancak araştırmacı, görüşülen kişinin yapıyla ilgili algılarını tam olarak ifade ettiğini düşündüğünde aynı yapıyı hedefleyen kalan soruları geçmiştir. Görüşmeler, iki oturumda tamamlanan dört, dört oturumda tamamlanan bir, beş oturumda tamamlanan bir görüşme dışında diğer görüşmeler (yirmi) tek oturumda tamamlanmıştır. Araştırmacı, katılımcının tüm yapı alanları ile ilgili görüşlerini belirttiğine kanaat getirdiğinde görüşmeyi sonlandırmıştır. Araştırmacı, tüm katılımcılara görüşme sonunda ek düşüncelerini ifade etmeleri için zaman tanıdı ve görüşme transkripsiyonunu onaylamak ve kaydın bir kopyasını isteyip istemediklerini sormuştur. Araştırmacının iletişim bilgileri de görüşme sonunda katılımcıya verilmiştir.

6.1.4. Nitel Veri Analizi: İçerik Analizi

Araştırmanın nitel veri analizinde içerik analizinden yararlanılmıştır. İçerik analizi nicel ya da nitel değildir bunun yanında her ikisi birden de olabilir (Berg & Lune, 2019, s. 352). Bu bağlamda içerik analizi sadece nicel ya da sadece nitel yöntemli araştırmalarda kullanılmamakla birlikte hem nicel hem de nitel yöntemi birlikte kullanan araştırmalarda da kullanılabilir.

İçerik analiz yöntemi, kullanılan nitel veri toplama aracı sonucunda elde edilen metinler ya da transkriptler yoluyla gizli (gözlemlenemeyen) anlamlara odaklanarak sistematik bir şekilde kavramlar ile kategorilerin oluşturulmasını ve nitel ve nicel olarak analiz edilmesini sağlar. Bu bağlamda içerik analizinin amacının, bir olayı, kavram ve kategorilere ayırmak suretiyle özetlemek ve aynı zamanda detaylı bir tanımını yapmaktır (Güler vd., 2015, s. 43). İçerik analizinde merkezi bir fikir, metinden elde edilen birçok kelimenin çok daha az içerik kategoriye (temaya/koda) ayrılır. Her tema bir, birkaç veya birçok kelimeden oluşabilir. Benzer anlamı ifade ettiği varsayılan kelimeler, deyimler veya diğer metin ifadeleri aynı tema altında sınıflandırılır. Bu benzer ifadeler, kelimelerin eşanlamlıları olabileceği gibi benzer çağrışımları da içerebilir. Metinden elde edilen çıkarımların geçerli olabilmesi için sınıflandırma yönteminin güvenilir olması tutarlı olabilmesi için oldukça önemlidir. Bunun için farklı kişilerin aynı metni aynı

şekilde kodlaması ve sınıflandırma için geçerli değişkenkenleri üretiyor olması gerekir. Çünkü bir değişken, araştırmacının ölçmek istediği şeyi ölçtüğü veya temsil ettiği ölçüde geçerlidir (Weber, 1990, s. 12-13).

Nitel analiz sürecinin son aşaması olan içerik analizi, açık ya da örtük içerik olmak üzere iki şekilde incelenebilir. Buna göre, açık içerik analizi, fiziken var olan ve (Weber, 1990) sayılabilir unsurları incelerken örtük içerik, fiziki verilerin altında gizlenmiş olan kavramların yorumlanmasını ifade eder. Kısaca açık içerik analizi, metnin görünen yani metinden çıkarılan anlamı incelerken örtük içerik analizi, metin altında yatan anlamı (alt metni) inceler (Berg & Lune, 2019, s. 353). Bu bağlamda açık içerik analizinin, metnin görünen yüzüne örtük içerik analizinin ise, metnin altında gizil kalmış metne odaklı olduğu söylenebilir. Araştırmanın, hem açık hem de örtük içerik analizinin kullanımını gerektirdiğinden araştırmada her iki içerik analizinden de yararlanılmıştır.

Nitel araştırmalar için araştırmanın nitel analiz araştırma süreci adımları hakkında tam bir fikir birliği olmamakla birlikte Creswell (2017, s. 197) bu analiz sürecini altı adım altında ele almış ve daha önceki bölümlerde Şekil 5.5'de gösterildiği gibi birbirini takip eden sistematik bir süreç olduğunu ifade etmiştir. Araştırmacılar, metinden çıkarımlar yapmak için basit ve dilsel birçok yönteme başvurmuşlardır. Bu basit yöntemlerden çoğu oldukça güvenilir ve geçerli sembolik içerik göstergeleri ortaya koyar. Basit yöntemler haricindeki içerik analizi yöntemleri, daha karmaşık ve istatistiksel yöntemlerle beraber kullanılır. Teknolojinin beraberinde getirdiği yenilikler sayesinde içerik analizi de bilgisayarlar sayesinde metnin kolay şekilde işlenmesinde, sembollerin tam olarak anlatamadığı belirgin olmayan yönlerini ortaya çıkaran çeşitli şekillerde görüntülenebilmesinde yardımcıdır (Weber, 1990, s. 13). Bu bağlamda araştırmanın veri analizi için bilgisayar desteğine başvurulmuş ve Nvivo programından yararlanılmış bu sayede açık ve örtük içeriğin ortaya konması amaçlanmıştır.

Araştırmanın nitel aşamasının örneklemini; Türkiye'de faaliyet gösteren Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nun) 2.maddesinde düzenlenen yedi unsurunun beşi ile (ticari, zirai, serbest meslek kazancı, ücretliler, gayrimenkul sermaye iradı) gerçekleştirilen 26 katılımcıyla yüz yüze görüşmeler oluşturmaktadır.

6.1.5. Görüşme Analizinin Geçerlilik ve Güvenilirliği

Nitel araştırmaların en temel sorunu geçerlik ve güvenirlik ile ilgilidir. Nitel araştırmalarda geçerlik, bulguların inanılırlık derecesini ifade ederken güvenirlik, bulguların tutarlık derecesini ifade etmektedir (Merriam, 2018, s. 227). Bulguların geçerlikleri ve güvenirlikleri için nitel araştırmalarda farklı stratejilerden yararlanılabilmektedir (Merriam, 2018, s. 221; Creswell 2017, s. 201)[11].

Nitel bulguların doğruluğunun tespiti için en çok başvurulan strateji "katılımcı doğrulaması" ya da "üye kontrolü" olarak ifade edilen stratejidir. Üye kontrolü, özel betimlemeler ya da temaların katılımcılara geri verilerek doğruluğunun kontrolünün sağlanmasını ifade eder. Katılımcı doğrulaması (üye kontrolü), verilerin onların sağlandığı katılımcılara geri bildirilerek bilgilerin güvenirliği hakkında görüşlerinin alınmasıdır (Merriam, 2018, s. 221). Bu bağlamda katılımcılarla ham veriler paylaşılmamakta ham verilerden elde edilen temalar, önemli bulgular, düzenlenmiş ya da bitirilmiş bir araştırma parçası gönderilerek görüşleri alınmaktadır (Creswell, 2017, s. 202).

Nitel araştırmada kullanılan diğer bir geçerlik kodlama geçerliğidir ve uzman değerlendirmesi bu bakımdan önemlidir. Uzman değerlendirmesi, bulguların birbirleriyle örtüşmesini, uyumunu ve kesin olmayan bulguların meslektaş görüşü alınmasıdır (Merriam, 2018, s. 221). Bu nedenle araştırmacı kodların doğrulanması ve eleştirel anlamda incelenmesi için vergi uzmanına akademisyen (Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Maliye Bölümü) göndermiştir. Uzmandan alınan geri bildirimler sonucunda yeni ortaya çıkan unsurlar ve örtüşen unsurların belirlenmesinde yardımcı olmuştur. Uzman değerlendirmesinde verilen geri bildirilen öneriler dikkate alınmıştır.

6.2. Görüşmelerin Analizi

Nitel araştırmalarda analiz süreci sistematik bir yaklaşım gerektirmektedir. Keşif amaçlı nitel analiz adımlarının sistematik analiz süreci, Creswell (2017, s.

[11] Ayrıntılı bilgi için Bkz. Sharan B. Merriam (2018).Qualitative Research A Guide to Design and Implementation, Nitel Araştırma Desen ve Uygulama için Bir Rehber. (Çev: Selahattin Turan), 3. Baskı, 4. Baskıdan çeviri, p.221; John W. Creswell, (2017), Research Desıgn Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches, Araştırma Deseni Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları, (Çev:Selçuk Beşir Demir), Third Edition, 201-202.

197-200)'de belirtildiği ve daha önce Şekil 5.1'de gösterildiği gibi altı adımdan oluşmaktadır.

Bu adımların ilki, daha önceki bölümde açıklandığı üzere, verilerin çözümlenmesi, alan notlarının bilgisayara aktarılması, görsel verilerin listelenmesi gibi verilerin düzenlenmesi ve sınıflandırılmasının yapıldığı verinin analize hazırlandığı adımdır. İkinci adım, katılımcılardan elde edilen bilginin ve anlamının ne olduğu hakkında derinlemesine düşünmeyi gerektiren adımdır ve verilerin tamamının okunmasını gerektirir. Üçüncü adım, veri toplama aşamasında toplanan veri ya da görsellerin metin haline getirilmesi, kategorilerin imgelere ya da cümlelere ayrılması ve yoğunlukla katılımcının dilinden (in vivo) bir terim ile kategorilerin adlandırılmasının yapıldığı adımdır. Dördüncü adım, temalar ve betimlemelerin yanı sıra insan ya da ortamların betimlenmesini de ifade eden adımdır. Bu temalar, nitel çalışmalar için önemli argümanlardır ve araştırmanın verilerini oluştururlar. Beşinci adım, daha çok görseller, tablolar ve şekillerden yararlanarak betimleme ve temaların sunum şeklinin geliştirilmesi adımıdır ve sonunda "süreç modeli" ne ulaşılır. Altıncı ve son adım, analizin son adımıdır ve araştırmacının geçmişi ve önceki deneyimleri, araştırmaya atfettiği anlama odaklıdır ve araştırmacının kişisel yorumunu içerir. Araştırmacı araştırmasında bu adımlara sadık kalmıştır.

Araştırma için katılımcılar, Zonguldak Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanından seçilmiştir. Araştırmacı, bu araştırmanın hedef popülasyonunun geniş kapsamını elde etmeyi amaçlayan 26 GV mükellefi seçmiştir. Araştırmanın örnekleminin GV'ne tabi beş mükellef grubu için (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretler, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar) katılımcılar Zonguldak ili, ilçeleri ve köylerinden seçilmiştir. Örneklemin temsil yeteneğini artırmak amacıyla farklı eğitim, iş deneyimi ve sektörlere sahip katılımcılar arasından seçilmiştir. Yarı-yapılandırılmış görüşmelere katılan 26 seçilmiş GV mükellefine, kurum tarafından sağlanan ayrıntılar doğrultusunda araştırmacı tarafından telefonla ulaşılmıştır. 26 Gelir Vergisi mükellefinin isimleri, telefon numaraları ve sektörleri verilen detaylardandır. Görüşmenin doğası ve süreci hakkında bilgi vermek ve nitel araştırmaya katılma konusunda onaylarını almak için katılımcılarla önceden iletişime geçilmiştir.

Araştırma için görüşmeyi, 35 GV mükellefinden 26'sı kabul etmiştir. Görüşmeyi kabul eden katılımcılardan 17'si erkek 9'u ise kadın katılımcılardan oluşmaktadır. Kayıtlı görüşmeler yapılmadan önce görüşme klavuzunu geliştirmek için başlangıçta üç pilot görüşme yapılmıştır. Pilot görüşmeler haricinde 19 Mayıs 2021 ile 31 Temmuz 2021 tarihleri arasında Zonguldak ilinde 26 görüşme yapılmıştır. 26 görüşme yapıldıktan sonra araştırmacı toplanan verilerin doygunluk seviyesine ulaştığı kanaatine varmış ve görüşmeleri sonlandırmıştır.

Bu araştırmanın keşfedici nitel aşaması, GV mükellefleri ile gerçekleştirilen 26 yarı yapılandırılmış görüşmenin analizlerinden elde edilen sonuçları sunar. Katılımcılar GV'ne tabi beş farklı mükellefiyet türünden on yedi farklı sektörü temsil etmektedir. Toplam görüşme süresi yirmi dört saat 10 dakikadır. Tüm görüşmeler tamamen ses kaydı altına alınmış, yazıya dökülmüş ve görüşmeler yüz yüze yapılmıştır. Ortalama görüşme süresi yaklaşık bir saat olmuştur. Görüşmeler yapılmadan önce görüşülen kişilerin kimliklerinin gizli kalmasını sağlamak için, kendilerine kimlik numaraları (örneğin; GMSİ.1, SMMM.A2, ZK.TV vb.) verilmiştir ve görüşmecilere nitel analizde atıfta bulunmak için kullanılmıştır. Tablo 6.1'de araştırmanın nitel analiz aşaması için 26 yarı-yapılandırılmış görüşme katılımcısının demografik ayrıntıları ve görüşme süreleri Tablo 6.1'de gösterilmektedir.

Tablo 6.1: Görüşme Katılımcılarının Profili

Görüşme Sayısı	Yaş	Eğitim	Cinsiyet	Medeni Durum	Mükellefiyet Türü	Mükellef. Süresi	Görüşme Süresi
1	66	Lisans	Erkek	Evli	İşyeri Sahibi(GMSİ.1)	22	01:44:24
2	67	Y.Okul	Erkek	Bekar	İşyeri Sahibi (GMSİ.2)	9	01:28:50
3	49	Lisans	Erkek	Bekar	Avukat (SMK.A1)	21	00:57:00
4	43	Lisans	Erkek	Evli	Avukat (SMK.A2)	16	02:08:48
5	54	Lisansüstü	Erkek	Evli	Doktor (SMK..D1)	10	00:52:33
6	56	Lisansüstü	Erkek	Evli	Doktor (SMK.D2)	36	00:57:30
7	55	Lisans	Kadın	Evli	SMMM (SMK.SM1)	21	00:37:55
8	42	Lisans	Kadın	Evli	SMMM (SMK.SM2)	1	00:58:59
9	47	Lisans	Kadın	Bekar	SMMM (SMK.SM3)	21	00:59:20
10	44	Lisans	Kadın	Bekar	Reklamcı	4	00:38:18
11	67	İlkokul	Kadın	Bekar	Kuaför	49	00:45:34
12	45	İlkokul	Erkek	Evli	Yapı Malz. Satışı	17	01:03:12
13	45	Lise	Erkek	Evli	Bilg. Malz. Satışı	22	00:53:15
14	27	Lisans	Erkek	Bekar	Online Satış	1	00:53:16
15	69	Lisans	Erkek	Evli	Müteahhit	31	01:04:40
16	43	Ön Lisans	Erkek	Bekar	İnşaat Yapı	16	00:37:06
17	31	Lisans	Kadın	Evli	Kamu İşçi	10	00:47:49
18	41	Ön Lisans	Kadın	Evli	Kamu İşçi	11	00:39:25
19	38	Lise	Erkek	Bekar	Kamu İşçi	2	00:46:32
20	35	Lisansüstü	Erkek	Bekar	Kamu Memur	8	00:45:29
21	29	Lisans	Erkek	Bekar	Kamu Memur	3	00:38:40
22	42	Lise	Kadın	Bekar	AVM İşçi	4	00:55:13
23	28	Lisans	Kadın	Bekar	Muhasebe İşçi	5	00:58:13
24	38	Lise	Erkek	Bekar	Hayvancılık	4	00:32:87
25	45	Lisans	Erkek	Evli	Hyvancılık	20	00:40:47
26	49	İlköğretim	Erkek	Evli	Tarım	22	00:43:40

Ortalama Görüşme Uzunluğu: 56:19:20 Toplam Uzunluk: 24:10:49:00

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere araştırmanın amacına yönelik daha önce tespit edilmiş 26 katılımcı ile derinlemesine görüşme gerçekleştirilmiş, görüşmeler ses kaydına alınmış, transkripte edilmiştir. Bu temalar için içerik analizinden yararlanılmış ve trasnkriptler okunarak ve kategorilere ayrılmış yeni veriler elde edildikçe kategoriler de değiştirilmiştir. Son olarak kodlanan veriler nitel araştırma analiz programlarından Nvivo programı ile içerik analizinden yararlanılarak istatistiksel olarak analiz edilmiştir.

İçerik analizi sonuçları, her bir kapsamlı temayı açıklayarak ve tartışarak düzenlendi ve okuyucuların araştırmayı daha iyi anlayabileceği temayı karakterize etmek için alıntılardan yararlanılarak verilerden örneklere atıfta bulunuldu. Alıntılara, katılımcı görüşlerinin kolay anlaşılmasını sağlamak ve temanın gerçek doğasını anlatmak amacıyla yer verilmiştir. Katılımcı görüşlerinin daha iyi anlaşılmasını sağlamak için gerekli görüldüğünde birden fazla alıntıya yer verilmiştir. Görüşme analizi için, GV mükelleflerinin vergi yükü modelindeki yapılar aynı sıra takip edilerek bu bölümde özetlenmiştir. Bu nedenle iki grup yapı için: objektif unsurlar ve subjektif unsurlar gerek görüldüğünde görüşme alıntıları ile desteklenerek tartışılmıştır.

Araştırmacının tümevarımsal bir yaklaşım benimsemesi yani kodlama/tema yoluyla veriler altında yatan kavramlar ve bu kavramlar arasındaki ilişkilerin açığa çıkarılmasını hedeflemesinden dolayı GV mükelleflerinin vergi yükü modelinin yapılarına da atıfta bulunan kapsayıcı temalara bu bölümde ayrı ayrı değinilmiştir.

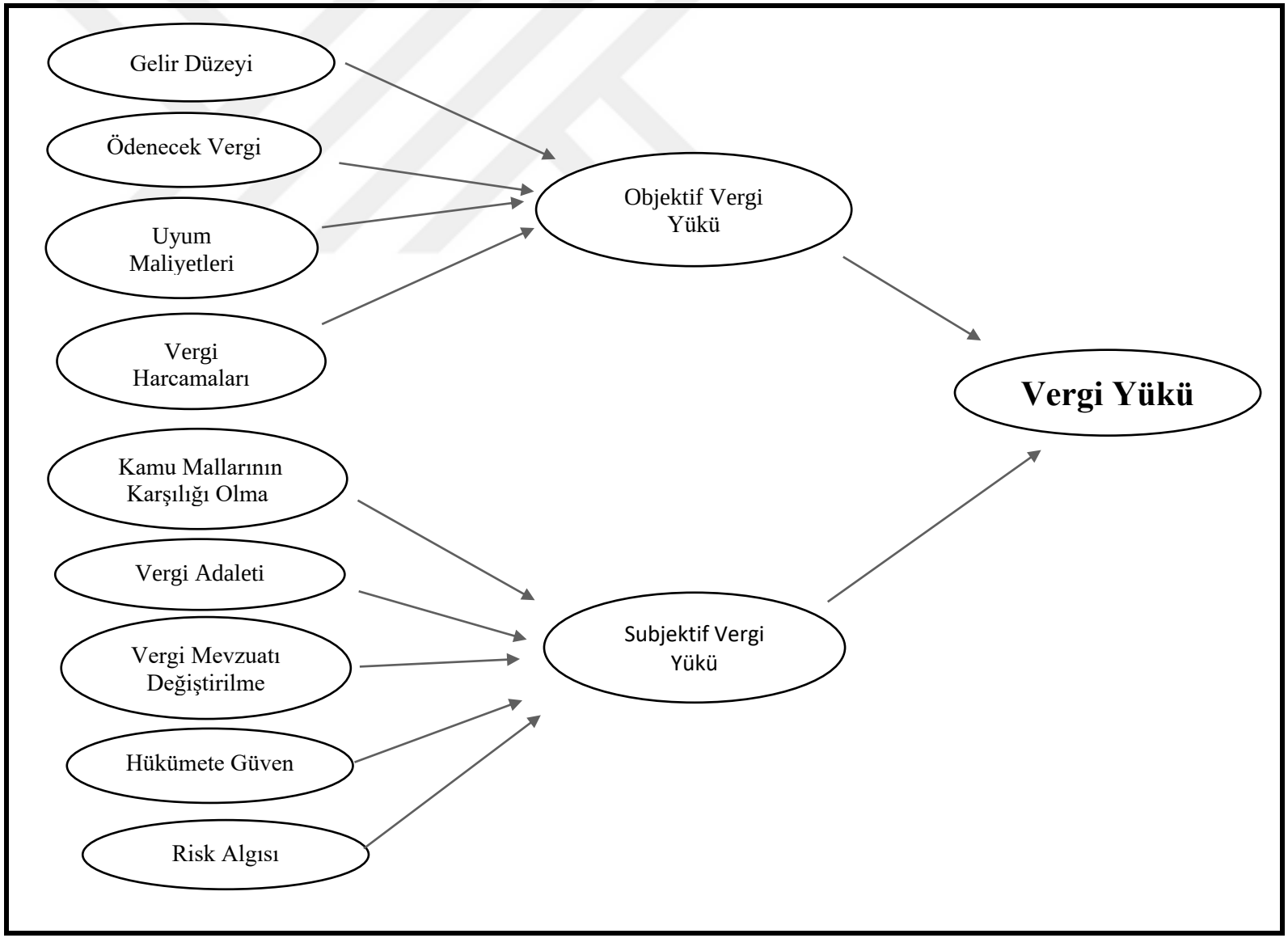
6.2.1. Objektif Vergi Yükü Unsurları

Vergi yükü, verginin kaynağına (gelir, harcama, servet gibi) ve yapısına göre hatta ödenen vergi türüne göre de farklılık gösterebilmektedir. Vergi yükünün tespiti ülkeler açısından ekonomik büyüme, gelir dağılımı, kaynak tahsisi, ekonomik istikrar gibi makroekonomik hedeflere yön verebilmek için önemlidir. Ayrıca, vergi yükünün maliye politikalarından vergi politikaları üzerinde de önemli derecede etkilidir. Vergi gelirleri ve milli gelir üzerinde etkili olan tüm faktörler vergi yükünü de etkilemektedir. Bu faktörlerden bazılarına, vergi harcaması, vergi affı, vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi denetimi vergi oranı, verginin tarife yapısı, vergi baskısı, vergi idaresinin etkin çalışıp çalışmaması, ülkenin ekonomik, mali, sosyal şartları, siyasi istikrar, fiyatlar genel düzeyi, ekonomik büyüme, gelir dağılımı örnek verilebilir. Vergi yükünü etkileyen faktörler dışında vergi yükünün etkilediği durumlar da söz konusudur. Mükelleflerin kararları ve davranışları üzerinde vergi yükü etkili olabilirken aynı zamanda mükelleflerin üretim, tasarruf, tüketim, yatırım kararlarını da etkileyebilmektedir (Yavuz vd., 2019, s. 12-13).

Vergi yükünün objektif ve subjektif içerikli olması nedeniyle araştırmada objektif ve subjektif vergi yükü unsurları birlikte ele alınmıştır. Bu unsurlar için literatürden ve nitel analizden elde edilen bulgulardan yararlanılmış araştırmanın

ikinci aşaması olan nicel aşamasındaki bulgularla örtüşüp örtüşmediği, yeni ortaya çıkan unsurlar olup olmadığı ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu amaçla, araştırmanın nitel aşaması için Türkiye'de GV mükellefiyetine tabi 26 katılımcı ile gerçekleştirilen yüz yüze görüşmelerden elde edilen bulgular katılımcı görüşmelerinden doğrudan alıntılar ile de desteklenerek açıklanmıştır. Aşağıdaki Şekil 6.1'de literatür incelemesi sonucu birbirleriyle ilişkileri de göz önünde bulundurularak yaptığımız yeni sınıflandırma ve araştırmada uyguladığımız vergi yükü modeline yer verilmiştir.

Şekil 6.1: Objektif ve Subjektif Vergi Yükü Unsurları



6.2.1.1. Gelir Düzeyi

Vergi yükü hesabında gelir, vergi yükü hesabının neyi ölçeceğine göre değişiklik göstermekle birlikte en önemli girdidir. Çünkü, vergi yükü, vergi ile gelir ve servet arasındaki ilişki ile belirli bir dönemde mükelleflerin devlete ve kamu tüzel kişiliklerine yaptıkları ödemeler ile aynı dönem içinde mükelleflerin elde ettikleri gelirler arasında orantısal ilişkiyi de kapsar (Anıl, 1973, s.9). Maliye literatürü, gelir grupları açısından vergilerin yüksek gelirlilere oranla düşük gelirliler üzerinde daha fazla vergi yüküne neden olduğu yönündedir. Bu duruma ise, yüksek gelirlilerin lüks tüketim ve tasarrufa ayırdıkları paydan düşük gelirlilerin ise zorunlu tüketime ayırdıkları paydan vergiyi karşılaması (Bulutoğlu, 1958, s. 174) ve gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının azalarak gelir düzeyi düşük olan mükelleflerin vergi yükünü daha fazla hissetmesi gerekçe gösterilmektedir (Demir, 2013, s. 30).

Mükellefler, yüksek gelirlilerin ayrıcalıklardan daha fazla yararlandırılmaları ve vergi kaçırmalarını bu yöndeki algılarına neden olarak göstermektedirler. Literatür de, mükelleflerin geliri arttıkça vergi ödeme isteksizliğini (Öztürk, 2019, s. 794-799; Becker vd., 1987, s. 249; McGee & Tyler, 2006, s. 17) ve mükelleflerin gelirlerinin artması ile vergi kaçırmaya daha eğilimli olduğunu desteklemektedir.

Gelir seviyesi birbirinden farklı bireylerin aynı mal ve hizmeti alırken aynı vergi oranına muhatap kalması ve zengin ile fakirin aynı tutarı ödüyor olması gelir düzeyi ile ilgili olumsuz algı sebeplerindendir. Katılımcılara göre, tüketim üzerinden alınacak vergilerin de Gelir Vergisi gibi gelir ile doğru orantılı şekilde farklılaştırılması gerekmektedir. Gelir düzeyi ile ilgili ise gelir düzeyi düşük mükelleflerin gelir düzeyi yüksek mükelleflere göre daha fazla vergi ödedikleri algısı da bir diğer olumsuz algı sebebi olarak gösterilmektedir Bunun yanı sıra asgari ücretlilerden vergi alınmaması, belli bir taban ücret (örn:10.000 TL) belirlenip bu taban ücret üzerinde gelir elde edenlerden vergi alınması gerektiği yönünde de görüş bildirmişlerdir.

> *"Dolaylı vergilerde en yüksek seviyede olanla en düşük seviyede olan insanın (...) ekmek alırken vermiş olduğu KDV ya da (...) onunla ilgili başka bir vergi kaleminde ya da marketten aldığı makarna ile peynir arasında bir fark yok ama o insanların gelir seviyesi aynı değil, çok fark var (GMSİ.1)."*

> *"(...) yani kaçırıyorlar gelirlerini doğru göstermiyorlar (yüksek gelirliler) (...) küçük*

esnaf daha çok eziliyor (TK.BS1.)"

"(...) ne kadar büyük kazançları olursa o kadar büyük vergi kaçırdıklarını düşündüğüm için. Ayrıcalıkları da kullanıyorlar onlara fazla olduğu için illaki farklı meblağlarda vergi yükümlülükleri yapılıyordur ama kaçırdıklarını da düşünüyorum (ÜC.ÖZ1)."

"Belli bir düzenlemeden sonra ücretlilerde mesela illaki koyacaklarsa atıyorum 10.000 üstü alan ücretliler vergiye tabi tutulsun (ÜC.ÖZ2)."

Mükelleflerin, gelirlerinin artması oranında ödeyecekleri verginin de artmasından rahatsız olmayacaklarını aşağıdaki alıntılar desteklemektedir.

"Artan gelirim oranında da devlete o şeyin daha fazla yansıması anlamında mutlu olurdum yani vatandaş olarak (GMSİ.1)."

"(...) 5.000 lira kazananla 50.000 lira kazananın nasıl diyeyim sana birisinin daha fazla vermesi lazım. 10 katı gelir elde ediyor oranın artması normal (...) kurumların da kazancına göre değişmesi (artan oranlı olması) lazım (GMSİ.2)."

Gelir ne kadar yüksek olursa kişi de o kadar vergi ödemeye yatkın olur, refah ne kadar "artarsa vergi ödemek de o kişi için o kadar kolay olur (SMK.A2)."

Gelir düzeyleri farklılıklarına göre bireylerin önceliklerinin farklılık gösterdiği bu anlamda düşük gelirlilerin, gelirlerini tüketime harcarken yüksek gelirlilerin tasarrufa ayırma eğilimi gösterdikleri (Bulutoğlu, 1958, s. 174; Gürdal, 1994, s. 63) literatür ile desteklenmektedir. Gelir düzeyleri hakkında katılımcı algılarının olumsuz olduğu bu duruma da katılımcıların tasarrufa ayırabilecek düzeyde gelir elde edemediklerini ve pandeminin de bu durumu kötü yönde etkilediğini gerekçe göstermektedirler.

"Asgari ücret civarı şu andaki gelirim. Pandemi dönemi milleti mahvetti, bizi de etkiledi… Tasarruf edemiyoruz şu anda. Tasarruf edebilmeniz için kazancın iyi olması lazım bu zamanlar (SMK.A1)."

Vergilerin, mükellef davranışları üzerinde psikolojik olarak iki tür etkisinden bahsedilebilmektedir. Bunlardan ilki gelir etkisi olup, mükellefin ödediği vergi ile kaybettiği gelir kaybını telafi etmek amacıyla daha fazla çalışma yolunu, ek iş yapmayı tercih etmesidir. İkinci etkisi ikame etkisi olup, vergi nedeniyle geliri azalan mükellefin çalışma isteğini kaybetmesi ve daha az çalışıp daha fazla dinlenmeyi tercih etmesidir (Bedir vd., 2016, s. 59). Katılımcılar, gelir düzeyinin vergi arttıkça azalması ve yapılan işin karşılığında alınamayan ücretlerin vergisinin ödemek zorunda kalan mükellefler üzerinde olumsuz algıya yani gelirin ikame etkisine neden olduğunu ifade etmişlerdir.

"Zenginlerde bile var yani ödemekten çekiniyorlar. Bende istifa ediyorum

çekiliyorum ama işini yapmış oluyorum(...) Boş boş gezerim daha iyi (...) Kafa patlatıyorsun sözünde duran yok, ücret yok (SMK.A1)."

Katılımcıların, gelir düzeyi arttıkça ödenecek verginin de artmasını kabul edilebilir bulduğu fakat asgari ücretliden vergi alınması konusunda olumsuz algıya hakim oldukları görülmektedir.

"Yani ben asgari ücretliye hiç dokunmaması lazım (...) gelir adaleti zaten yok. (...)iki bin küsür lira bazı emekliler var bin beş yüz lira maaş alıyor bundan bir şey alınır mı ya! ...bulunduğu yere göre ev kirasını verse adam hani simitle, çayla bile ayın sonu gelmez (...)(GMSİ.2)."

"Ücretlilere farklı bir sistem yapmaları lazım (...)ekstradan bir kalem yapmaları, masraf olayına girmeleri lazım. Sonuçta ben bu bahsettiğin kalemlerin hepsini bir şekilde düşebiliyorum masraf göstererek (...) ama onların böyle bir şansı şu anda yok (TK.GV1)."

Objektif vergi yükü ülke karşılaştırmalarında, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri önemli olup Türkiye için objektif vergi yükünün OECD ve AB ülkeleri ile kıyaslandığında düşük olmasına rağmen yüksek algılandığı görülmektedir. Bu algının temel sebebi ise, düşük gelir gruplarının yüksek vergi yüküne muhatap kalması ve bireysel anlamda olduğu kadar toplumsal olarak da vergi yükünün yüksek algılanmasına neden olmasıdır. Bu durum da toplumun vergi politikaları hakkında düşüncelerini olumsuz etkilemekte ve objektif vergi yükü düşük olmasına rağmen subjektif vergi yükünün daha ağır hissedilmesine sebebiyet vermektedir (Demir, 2013, s. 72).

Nitel analiz sonucunda gelir düzeyi hakkında katılımcıların, düşük gelirliler (asgari ücret) üzerinden alınan vergiler hakkında literatürü destekler nitelikte olumsuz algıya sahip olduklarını göstermektedir. Bu olumsuz algıya ise, gelir düzeyi düşük olanların üzerindeki vergi yükünün yüksek gelir düzeyine sahip olanlara göre daha ağır hissedilmesi sebep gösterilmektedir. Ayrıca, gelir düzeyinin artmasıyla birlikte ödenecek verginin de artmasından rahatsızlık duymadıkları bu anlamda olumlu algıya sahip oldukları da görülmektedir. Bu bağlamda, gelir düzeyi unsurunun mükelleflerin algıladığı vergi yükü üzerindeki etkilerinden dolayı araştırmanın doğrulayıcı nicel aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.1.2. Vergi Harcamaları

Devletler muafiyet, indirim ve istisnalar ile vergi yükü ağır olan mükellefler üzerindeki vergi yükünü azaltmaya çalışmaktadır (Stiglitz, 1994, s. 630; Mustafayev, 2019, s. 36). Literatür, genellikle vergi harcamalarının mükelleflerin ödemesi gereken vergi miktarı üzerinde azaltıcı etkide bulunarak vergi yüklerini düşürdüğü yönündedir. Fakat, uzun dönemde vergi yükünü nasıl etkileyeceği, ayrıcalıkların yapıldığı alanlara ve yapılış amaçlarına ulaşıp ulaşmadığına göre farklılık gösterebilecektir (Muter vd., 1993, s. 187).

Bu açıdan bakıldığında vergi harcamaları, ülkenin gelişmişlik düzeyi ile yakından ilişkilidir. Gelişmişlik düzeyi, ülkenin vergi yapısını değiştirdiği için tüketimin düşük olduğu ülkelerde vergi yükü büyük işletmeler üzerinde kalmaktadır (Musgrave & Musgrave, 1989). Ülkelerin vergi yapısına göre dolaylı vergiler ile vergi harcamalarının telafi edilmeye çalışılması sonucunda tüm topluma tüketim vergileri ile yansıtılarak tersine artan oranlıya dönüşerek düşük gelirliler üzerindeki objektif vergi yükünün artmasına neden olabilmektedir (Demir, 2013, s. 78).

Analiz sonucunda vergi harcamalarının ekonomik eşitsizlikleri önlemediği ve vergi yükünü azaltmaya hizmet etmediği yönünde olumsuz algılandığı anlaşılmaktadır. Bu algıya ise vergi harcamalarının daha az ihtiyaç duyan mükellefiyet türlerine (Basit Usul, KV vb.) daha fazla sağlandığı bu anlamda eşitsizlik doğurucu olarak algılandığı anlaşılmaktadır.

> *"Genç girişimci istisnasından teşviğinden yararlanacağım (...) ödeyeceğim vergiyi hafiflettiğini düşünmüyorum sadece sigorta ödemeyeceğim için 1 yıl boyunca (...)(TK.GV3)."*

> *"(...) körün taşı gibi, samanın içinde iğne aramak gibi bir kişiye falan denk geliyordur heralde muafiyetler. Böyle kitaplar dolusu madde madde sıralamışlar ama hiç ben denk gelen çok fazla kişi görmedim. (ÜC.ÖZ2).*"

İhtiyacı olanın yararlanamaması, mükellefiyet türüne göre (KV, basit usul) uygulanması, aynı mükellefiyet türünden bir gruba uygulanıp diğer gruba uygulanmaması (avukat, SMMM) gibi nedenlerle vergi harcamaları hakkında algılar olumsuzdur. Denetim eksikliği, devletin bu uygulamalardan sadece devlete borcu olmayanları yararlandırması da olumsuz değerlendirilme nedenlerindendir. Küçük ölçekli firmalardan ziyade büyük ölçekli firmalara çok daha fazla

muafiyetler tanınmasının (regresif program)[12] katılımcılar arasındaki gelir dağılımını olumsuz etkilediği ve katılımcıların vergi harcamaları ile gelir dağılımı arasında olumsuz ilişki kurdukları da değerlendirmeler arasındadır.

Analizden, vergi harcamaları ile gelir dağılımı arasında olumsuz ilişki kurulduğu bu yönüyle literatürü desteklediği ve toplumda daha çok yüksek gelir düzeyine sahip kişilerin bu uygulamalardan yararlandığı asıl ihtiyaç sahiplerinin ise yararlanamadığı algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır.

> *"Şirketlere tanınan fazla haklar, ayrıcalıklar var. (Muafiyet, istisnalar) Tabi bunların bazılarında muafiyetlerin giderilmesi gerekiyor (ZK.TV)"*

> *"Bence gelir düzeyi fazla olan kişilere uygulanıyor. Onlar bir şekilde kolayını buluyorlar işin (...) (TK.BB)"*

Vergi harcamaları uygulamalarının tam olarak işlevini gerçekleştirememesinin bir diğer nedeninin devletin denetim eksikliğinden kaynaklandığı ifade edilmiştir.

> *"(...) 3 yıl önce yemlerimizde %8 vergi vardı sonra sıfıra düştü ama yalnız şu oldu; devletin denetleme mekanizmaları zayıf olduğundan yem fabrikaları bunu 15 gün sonra aynı fiyata çıkardı bu sefer bu yem fabrikalarının cebine kaldı bu para (ZK.YM)."*

Katılımcı çoğunluğunun, istisnaların gelir düzeyi düşük mükelleflerden ziyade gelir düzeyi yüksek mükelleflere tanındığı olumsuz algısına sahip oldukları da anlaşılmaktadır. Bu anlamda vergi harcamaları ile ilgili adaletsiz bir dağıtım olduğu ve amacını gerçekleştiremediği yönündedir.

> *"(...) gelir düzeyi düşük 100 kişiye yapılan istisnanın binlerce katını 1 kişiye bambaşka yollardan yaptıklarını düşünüyorum. E atıyorum mesela KOÇ firması (...) o zaman da bir anlamı kalmıyor (SMK.D2)."*

> *"Bence yüksek gelirliler daha çok faydalanıyor. Düşük gelirliler zaten sıkıntıda yani nasıl faydalansın ki sigortalı çalıştırması lazım değil mi 1 tane sigortalı zor çalıştırıyor (...) (TK.GV1)."*

> *"Büyükler (yüksek gelirliler) için düzenleniyor bunlar. Küçük zaten ödüyor büyük ödemiyor ama yapılandırmaya değersen yapılandırma konusunda da hiç bir işe yaradığını düşünmüyorum (TK.GV2)."*

[12] Regresif, gerileyici, gerileyen anlamına gelir. Regresif program ise, artan oranlı vergi tarifesine tabi olan tüm mükelleflerden yüksek gelirlilere daha fazla sağlanan muafiyetler nedeniyle ödemeleri gerekendedn daha az vergi ödemesine neden olmasıdır. Programın tersine işlemesinin sağladığı da söylenebilir.

Devletin farklı kurumlarının gelirlerini toplamak için uyguladığı indirimlerin (SGK; düzenli vergisini ödeyene %5'lik indirim uygulaması)[13] vergi borcu olmayan ve vergisini düzenli ödeyen mükelleflere uygulanmaması vergi adaleti yönünden olumsuz algılanmasına neden olmaktadır.

> *"Vergi dairesine insanları vergi ödemeye değil vergi ödememeye teşvik ediyorsunuz diyoruz (…) Mükellef eğer düzenli olarak ödemesini yaparsa buna %5'lik indirim yapıyor, uyguluyor SSK. İnsanlar vergiyi ödemektense işçi çalıştıranlar SSK'sını ödemeye çalışıyor (SMK.SM3)."*

Gelir Vergisi (GV) Kanununun mükerrer 121'inci maddesiyle GV, KV ve basit usul vergi mükelleflerinin şartları taşıması halinde bu vergilerden %5 oranında indirim[14] konusu yapılabileceğinin düzenlendiği görülmektedir. Fakat, düzenlemede yer alan maddelere bakıldığında birçok mükellefin bu indirimden yararlanamayacağı da açıktır. Düzenleme, beyanın verileceği yıl ile ondan önceki son iki yıl içinde ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyatta bulunulmamış olması, vergi indiriminden yararlanılarak verilecek beyan tarihi itibariyle 1.000 TL üzerinde (vergi cezaları dahil) vergi aslı vadesi geçmiş borcu olmaması gibi birçok maddeye uygunluk gerektirmektedir. Katılımcıların, vergi harcamalarından yararlanamamalarına sebep olarak devlete vergi borcu olmayan mükellefin olmamasını ya da çok az olmasını gösterdikleri anlaşılmaktadır.

> *"Devlet diyor ki devlete hiç bir kuruş borcun olmaması lazım ki seni şundan faydalandırayım. Türkiye'de kimin devlete borcu yoktur devlet atıyorum bana 500 kişi saysın şu adam tertemizdir esnaf olarak (…) (TK.GV1)."*

Ücretliler ile diğer mükellefler çaısından bakıldığında katılımcıların ücretliler üzerindeki vergi yükünü daha ağır bulduğu anlaşılmaktadır. Katılımcılar, kaynakta

---

[13] Düzenli ödeyene %5'lik İndirim; 5510 Sayılı Kanunun 81/ı bendinde düzenlenen bu indirim kapsamında, özel sektör işverenlerine kapsama giren sigortalıların prime esas kazançları üzerinden hesaplanan malullük, yaşlılık ve ölüm sigorta kolları işveren hissesinin 5 puanlık kısmı Hazine tarafından karşılanmaktadır. Bu teşvik, 1/10/2008 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. İşverenlerin; Aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Kuruma vermeleri, primlerini yasal süresi içerisinde ödemeleri, kuruma yasal ödeme süresi geçmiş prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcunun bulunmaması (varsa da yapılandırılmış/tecil ve taksitlendirilmiş olması ve bu işlemlerin devam ediyor olması), kayıt dışı veya sahte sigortalı bildiriminde bulunmaması gerekmektedir.

[14] Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesiyle; vergisini zamanında ödeyen ve belirtilen diğer şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken vergiden indirme imkanı getirilmiştir. Belirtilen şartları taşımaları kaydıyla vergi indiriminden; Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri, Kurumlar vergisi mükellefleri (Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç), yararlanabilir. Ayrıntılı bilgi için Bkz.301 seri No'lu Gelir Vergisi Tebliği mükerrer 121. md.

kesinti yöntemini bunun temel nedeni olarak göstermektedir. Ayrıca, diğer mükellefiyet türlerinde mükellefler, indirimlerden yararlanabiliyorken ücretlilerde böyle bir uygulamanın olmamasının adaletsizlik nedeni olarak öne çıktığı görülmektedir. Aynı zamanda tüm katılımcılar, ücretlilerin GV'den düşülen asgari geçim indirimini (AGİ'yi) yetersiz bulduklarını da ifade etmişlerdir.

> *"Ne kadar çok nüfus o kadar sigorta primi. (...) bekar 268, evli eşi çalışmayan 320 lira arada 50 lira var. Yani evliliğin maliyeti 50 TL'mi? Evde bir nefes almanın maliyeti 50 TL, çocuksa birde 40 TL enteresan! (TK.GV3)."*

> *"(...) işçi, memur kesimi zorunlu vergi ödüyorlar. Ödeyen kişilerin daha önce vardı hani fişler toplanıyordu da belli bir iadesi oluyordu (vergi iadesi uygulaması) daha sonra maaşlarına bağladılar. Ya bunlar da gözükmeyen şeyler (AGİ) olduğu için insanları mutlu etmiyor (TK.GV1)."*

Analizden, vergi harcamalarının eşitsizliği önleyici değil aksine eşitsizlik doğurucu olduğu bu nedenle bu uygulamaların kaldırılması ya da geniş bir tabana yayılarak eşitliğin sağlanmasına hizmet etmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Kısaca, uygulanacak vergi harcamalarının sınırlarının çok iyi çizilmesi, çok geniş yer verilen bu uygulamaların daraltılması ve suistimallerin önüne geçilmelidir.

> *"(...) eşitsizliği ortadan kaldırmak için istisna uygulamasının ortadan kaldırılması gerekiyor. Ya da istisna uygulamasının daha geniş bir tabana yayılması farklı uygulamalara da istisna getirilmesi gerekiyor ki bu eşitlik böyle sağlansın (SMK.A2)."*

> *"(...) engellilik vs. gibi o tür şeyler vardır ama bunun kapsamının da suistimale yol açmayacak şekilde olması gerektiğini söylüyorum. Kapsamının çok iyi belirlenmesi lazım, biraz daha daraltılmasında fayda var (SMK.D2)."*

> *"Çok büyük sermaye sahiplerine yapılan (...) Yatırım indirimleri, muafiyetler, sigorta muafiyetleri, arsa tahsisleri işte 5 yıl, 10 yıl sigortadan muaf olma var (GMSİ.1)."*

> *"Muafiyet onlara (yüksek gelirlilere) daha çok tanınıyor onların yerine göre borçları silinebiliyor. (...) büyük balık her zaman için avantajlı yani (GMSİ.2)."*

Analiz sonucunda, katılımcıların yüksek gelir düzeyindekilere vergi harcamalarının çok daha fazla tanındığı ve bu anlamda eşitsizlik tesis ettiği yönünde algıya sahip oldukları anlaşılmaktadır. Ayrıca, ücret gelirlilerine uygulanan AGİ için katılımcıların hemen hepsinin bu indirimi yetersiz bulduğu da değerlendirilmektedir. Ücretlilerin kesinti yoluyla vergi ödemelerinden dolayı diğer mükellefler gibi indirimlerden yararlanamaması, vergi kaçırma durumlarının söz konusu olmaması ve diğer mükelleflere göre daha fazla vergi ödedikleri algısına sahip olduklarından vergi harcamalarını adaletsiz buldukları da diğer değerlendirmelerdendir.

Vergi harcamaları hakkında literatür, daha önce de değinildiği üzere genellikle mükelleflerin vergi yüklerini azaltıcı bir unsur olduğu yönündedir (Stiglitz, 1994: 630; Mustafayev, 2019: 36). Fakat literatürde uzun dönemde vergi harcamalarının vergi yükü üzerindeki etkisinin nasıl olacağı, ayrıcalıkların yapıldığı alanlara ve yapılış amaçlarına ulaşıp ulaşmadığına göre farklılaşabileceği yönünde de çalışmalar bulunmaktadır (Muter vd., 1993, s. 187; Demir, 2013).

Vergi harcamaları hakkında katılımcıların olumsuz algıya sahip olduğu bu anlamda uzun dönemde vergi harcamalarının vergi yükü üzerinde olumsuz etki yarattığı, düşük gelir gruplarına değil yüksek gelir gruplarına ayrıcalık yapıldığı ve bu anlamda da yapılış amacına hizmet etmediği değerlendirilmektedir. Ayrıca bazı mükelleflerin (ücretliler) kaynakta kesinti yoluyla vergi ödedikleri için diğer mükellefler gibi indirim, vergiden kaçınma veya vergi kaçırmalarının söz konusu olmamasını vergi yükünü çok daha ağır algılama nedenleri olarak gösterdikleri anlaşılmaktadır. Bu anlamda vergi harcamaları hakkında nitel analizin literatür ile örtüştüğü ve katılımcıların olumsuz algıları altında yatan nedenleri ortaya koyduğu görüldüğünden bu unsurun araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.1.3. Uyum Maliyetleri

Türkiye'deki mükelleflerin büyük bir bölümünü düşük gelirlilerin (özellikle ücretlilerin) oluşturduğu göz önünde bulundurulduğunda mükelleflerin ödedikleri vergilerin yanısıra uyum maliyetlerine de katlanmaları gerekmektedir. Mükelleflerin böyle bir durumda vergi dolayısıyla katlanmak durumunda kaldıkları uyum maliyetleri vergi yüklerini artırmaktadır (Şenyüz, 1995, s. 16).

Nitel analiz, uyum maliyetleri hakkında katılımcıların büyük çoğunluğunun (26/18) vergi öderken katlandıkları bu maliyetleri literatürün aksine vergisel işlemlerinin karşılığında mesleğin uzmanı olan kişilere ödenen ücret olarak algıladıkları için ek bir mali yük olarak değerlendirmediklerini göstermektedir.

> *"Belki bir yanlışla daha fazla ödeyeceğim şeylerin karşılığı olduğunu düşünüyorum. (...) nasıl sigorta, bağkur gereklilikse onlardan daha da gerekli bir iş olarak görüyorum (TK.GV3)."*

> *"Vergi yüküne ek bir maliyet getirmiyor bilakis onların biliyorsunuz (...) her harcama bizim şirketlerde vergiden düşülüyor o yüzden avantajımız var (TK.KV2)."*

"(...) görünürde tabi ki artırıyor fakat avukatlık bir işiniz olduğunda avukata geliyorsunuz. Bir yeriniz ağrıdığında doktora gidiyorsunuz ücret veriyorsunuz (...) Normal ücret veya normal giderler olarak görüyorum pek fazla vergi yükümüzü artırdığını düşünmüyorum (SMK.A2)."

"(...) araba aldınız ama benzinine, bakımına, lastik değişimine para ödemeyecek misiniz? (...) o araba başka türlü yürümez yürümesi için bunlar gerekiyor. (...) doğasının devamı elektrik yakmak size fazla maliyet getiriyor mu? (...) elektriği yakmak zorundasın karanlıkta işini yapamazsın muhasebeci olmadan da çalışamazsın (SMK.D2)."

Katılımcıların büyük çoğunluğunun uyum maliyetlerini ücret olarak algılamalarının (26/18) yanısıra küçük bir kısmı (26/8) bu maliyetleri, mali müşavir ya da personelin yaptığı hatadan dolayı kendilerine yansıyan cezalar nedeniyle ek mali yük olarak gördüklerini ifade etmişlerdir.

"Tabi ki yük olarak görürüm herhangi bir hata varsa (SMK.D1)."

"Hem ek bir maliyet getiriyor hem de moralimizi çökertiyor, muhasebecimize karşı güvenimiz sarsılıyor (...) Bize ne çıkıyorsa neticede vergi biz onu ödüyoruz. Anlamadığımız için danışma ücreti ortaya çıkıyor bizim için iyi olmuyor o vergimizi etkiliyor. (TK.KV1)."

"Yani harcanan zaman haricinde benim kendi alanımda herhangi bir ek bir mali yük getirmiyor. Evet, harcanan zaman olarak bir maliyet var (ÜC.KM1)."

"Biz zirai işlerle uğraşan insanlarız gerektiğinde bugün vergin var, şu var (...) deyince ta tarladan veya kümesimizden kalkıp şehre inip onlarla günümüzü harcıyoruz. Bunlar da bizim için hem manevi hem mali yük (ZK.YM)."

Nitel analiz sonucunda katılımcıların uyum maliyetlerini daha çok hizmet karşılığı bir ücret olarak gördükleri (26/18) anlaşılmaktadır. Katılımcılar, mali işlemlerini yaptırdıkları için mali müşavire ödedikleri muhasebe ücretini ek bir mali yük olarak görmedikleri hatta gider olarak vergilerinden indirildiği için avantaj sağladığını da ifade etmişlerdir. Ancak, muhasebe işlemlerini yapan muhasebeci, mali müşavirlerin ya da personelin vergisel anlamda yaptığı hatalardan dolayı mükellefin cezai yaptırıma maruz kalması durumunda uyum maliyetlerinin ek bir mali yük olarak görüldüğü ve hatta muhasebeci, mali müşavire güveni de sarstığı da görüşme ifadelerindendir.

Ayrıca analiz, daha çok zirai kazanç elde eden katılımcıların işlerini bırakıp (tarla, çiftlik, kurum, özel işyeri) vergisel işlemler için vergi dairesine ya da mali müşavirlik bürosuna gitmek zorunda kalmalarının bir diğer ek mali ve manevi yük olarak değerlendirildiğini göstermektedir. Sonuç olarak uyum maliyetlerinin literatür ile nitel analiz yönünden örtüşmesi ve vergi yükü üzerindeki etkilerinden

dolayı araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.1.4. Ödenecek Vergi

Verginin karşılıksız olması, bir yük olarak algılanmasına neden olmaktadır. Bu nedenledir ki ödenen vergiler arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça ise vergi yükü azalmaktadır. Kısaca vergi yükü, ödenen vergi ile doğru vergi ödeme gücü ile ters orantılıdır (Pehlivan, 2016, s.158). Vergilerin, mükellefler üzerinde gelir etkisi ve ikame etkisi olmak üzere iki farklı etkisinden söz edilebilmektedir. Gelir etkisi, vergilerin mükellefin gelirinde ve dolayısıyla satın alma gücünde azalmaya neden olmasını ifade ederken ikame etkisi, mükellefin vergiler yüzünden tercihlerinde meydana gelen değişikliği ifade etmektedir (Öncel, 1974, s. 17).

Ödenecek vergi, mükellefin elde ettiği gelirden indirimler düşüldükten sonra ulaşılan matrah üzerinden vergi oranı ya da tarife uygulanmasıyla hesaplanmaktadır. Ödenecek vergi için ölçüt olarak kullanılan indirimlerin yetersizliği, vergi oranları ve vergi tarifesi oranlarının yüksekliği ile vergi sistemindeki vergi sayısının çokluğu katılımcıların üzerine düşenden daha yüksek vergi ödediği düşüncesine neden olmaktadır.

> *"Vergi öderken oranlar biraz yüksek bizde yani masraflarımızı düşemiyoruz, düşüyoruz da kanunen yetersiz yani oranlar yüksek oluyor yani. %18 KDV, GV %20 cironun %38'ini vergi olarak ödüyoruz (SMK.A1)".*
>
> *"Oran olarak eşit olmalı. Yani tabi ki daha düşük vergi mesela hem KDV, hem ÖTV^'de Avrupada, Amerikada tamam vergi alıyorlar ama vergi oranı açısından hepsi bir oranda (SMK.D1)".*
>
> *"Elişçiliğiyle gelir elde ediyorsam %10, e perakende satış, toptan satış, üretime dayalı, pazarlamaya dayalı bir satışsa en fazla %4, %5 olmalı (vergi oranı) (TK.GV3)".*
>
> *"Biz şu anda %20'lere girdiğimizde yani aslında memurlardan çok kesilmiyor. Onlar gibi birşey olabilir %20 dilim çok (ÜC.Kİ2").*

Daha önce de değinildiği gibi matraha uygulanan vergi oranları ve tarifesi, vergilerin sayısı, vergi harcamaları ödenecek vergi üzerinde oldukça etkilidir. Literatürü bu anlamda desteklediği görülen araştırmanın nitel analizi de bu unsurun vergi yükü üzerindeki etkisini mükelleflerin kendi algılarından ortaya koymuştur. Bu nedenle ödenecek verginin vergi yükü unsuru olarak nicel analiz için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2. Subjektif Vergi Yükü Unsurları

Maliye literatüründe vergi yükü unsurlarının (yapılarının) araştırmanın örneklemini oluşturan mükellefler (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretliler ve gayrimenkul sermaye iradı elde edenler) yönünden örtüşüp örtüşmediğini ortaya koymak araştırmanın amaçlarındandır. Bu amaç doğrultusunda GV'ne tabi mükellefler ile yarı-yapılandırılmış görüşmeler yapılmış literatürdeki yapılardan hangilerinin modelde kalıp hangilerinin kalmayacağı ve varsa yeni ortaya çıkan yapılar ayrıntılı şekilde ele alınmıştır.

6.2.2.1. Kamu Mallarının Karşılığı Olma

Fayda yaklaşımı olarak da ifade edilen kamu mallarının karşılığı olma yapısı, Rousseau'nun ifadesi ile devletle halk arasında gizli bir mukavelenin (sözleşmenin) varlığını ifade etmektedir (Rousseau, 2006, s. 9). Maliye literatürü kamu mallarının karşılığı olma unsurunun vergisini ödemeyen veya vergisinin bir kısmını ödeyenler nedeniyle vergi adaletini zedeleyerek vergisini düzenli ödeyenlerin vergiye gönüllü uyumlarını bozucu etki gösterdiği yönündedir (Bedir vd., 2016, s. 48). Ayrıca, vergiler ile kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına katkı sağlayanların bu katkılarını azaltması durumunda kamu hizmetlerinin hacminin küçüldüğü ve istikrarsız bir duruma neden olduğu da ifade edilmektedir (Musgrave, 1939, s. 219).

Bu yaklaşıma göre, bireylerin yararlandıkları kamu mallarının karşılığı kadar vergi ödemeleri gerekmektedir. Fakat, bu durum bireylerin daha az vergi ödemek için kamusal anlamda taleplerini bildirmemesine ve kamusal mal ve hizmetlere azalan katkının bu mal ve hizmetlerin hacminde azalma ve istikrarsızlığa neden olmaktadır.

Vergilerin, kamusal mal karşılığı olmasının katılımcılar tarafından toplumsal sözleşme gereği olduğu, yükümlülük olarak görüldüğü, ihtiyacı olanın daha fazla bu mal ve hizmetlerden yararlanmasından memnun olduğu görülmektedir.

> *"Toplum içinde yaşıyoruz (...) hep birlikte yaşamanın verdiği sonuçlar Jean-Jacques Rouesseau'nun toplumsal sözleşmesi dolayısıyla ne yapacaksınız yükümlülüğe katlanacaksınız. Getirisi varsa götürüsü de olacak, külfeti (...) (SMK.A2)*."

> *"Ben kamusal hizmetlerden az yararlanabilirim ama benim eşim, dostum, çoluğum-çocuğum, arkadaşlarım var. (...) onların daha fazla ihtiyacı olabilir. Benim verdiğim vergiyle onlar o hizmetlerden yararlanıyorsa ben bundan mutluluk duyarım (TK.KV1)."*

Sunulan kamusal mal ve hizmetler karşlığında katılımcıların ödedikleri vergilerin adaletli şekilde dağıtılması gerektiği yönünde algıya hakim oldukları da nitel analizden anlaşılmaktadır. Mükelleflerin yeterli derecede kamusal mal ve hizmetlerden faydalanamadıkları olumsuz algısının yanısıra durumu kötü olanların kamusal mal ve hizmetlerden daha fazla yararlanmasına olumlu baktıklarını da göstermektedir.

> *"Daha adil herkesin vergi verebileceği bir toplum yaratılması (...) ve toplumda verdiği verginin gerçekten kendisine dört dörtlük döneceğinden emin olması lazım* (SMK.D2). "

> *"Valilikten bizim vergilerimizle yapılıyor bu yardımlar. İşte durumu düşük olanların hastane, tedavileri için hiç problem değil tabi ki ben daha az yararlanabileyim ya da işte ihtiyacı olan daha çok yararlanabilsin* (SMK.SM2)"

> *"100 lira para kazandım (...) 18 lirası senin. Sen de bana yol, eğitim, su, sağlık vs şeylerle geri dön diyorum. Eğer o verginin gerçekten benim için kullanılacağını bilirsem son kuruşuna kadar da öderim(SMK.D2)."*

> *"Gidiyor İstanbula köprü yapılmış mesela. Ben belki İstanbul'a hiç gitmedim belki de gitmeyeceğim hiç yararlanmayacağım (ÜC.ÖZ2)."*

> *"Ben aslında vergiye inanan biriyim yanlış olmasın (...) ama son dönemlerde dönüşlerin (kamusal mal olarak) yeterli olmadığını düşünüyorum. Eskiye göre düştüğünü düşünüyorum (SMK.D1)"*

> *"(...) asgari ücretin brütü 3.557 lira benim elime geçen 2.825 aradaki fark işçi ve işveren payı olarak tanımlanıyor (...). ne kadar yol ve hizmete veya hastaneye gidiyorum bilmiyorum ama belki hiç hastaneye gitmedim belki o yolu hiç kullanmıyorum ama yine de benden kesiliyor (ÜC.ÖZ2)."*

Ayrıca, hükümet yanlılarına bazı ayrıcalıklar tanındığı, hükümetin de bu mal ve hizmetlerin karşılığında çıkar sağladığı kısaca belli bir kesimin mali rant elde ettiği yönündedir.

> *"Devletin aldığı rakam ne diye alıyor benden yurda bir şeyler yapacak ne bileyim bir işyeri açar yurdun yararına olan (...) Gidip de böyle her yere yol yapıp da milleti kandırmanın da anlamı yok yol yaptım, köprü yaptım. Kendi yandaşlarına verip de biraz da kendileri de alıyorlar hani komisyon diye (GMSİ.1)."*

> *"Bu sefer insanlar yararlanmamak için kaçacak az vergi ödemek için daha az hizmet almaya çalışacak (...) Devletin geliri vergi o sisteme de geçtiğiniz zaman (kamusal hizmet karşılığında vergileme) Türkiye'de memur maaşlarını bile ödeyecek para kalacağını sanmıyorum (TK.GV3)."*

Vergilerin kamu mallarının karşılığı olması hakkında nitel analizden yeterli kamusal ve hizmet alamayan katılımcıların çok olumsuz algıya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Katılımcıların geneli (26/22) olumsuz algıya sahipken sadece 26 katılımcıdan 4'ü vergileri, toplumsal bir sözleşme gereği olarak

değerlendirmektedir. (Rousseu, 2006, s. 9) Bu anlamda nitel analizin literatürü de desteklediği görülmektedir. Ayrıca, ihtiyaçlar doğrultusunda olmayan kamusal mal ve hizmetlere ağırlık verildiği, hükümetin yanlı ve kendi faydasına hizmetler yaptığı gibi olumsuz algıya da sahip oldukları söylenebilmektedir. Tüm bu etkilerinden ve literatür ile nitel analizin de örtüştüğü görüldüğünden kamu mallarının karşılığı olma yapısının araştırmanın nicel aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.2. Vergi Adaleti

Devletler tarafından vergiler, çok yüksek seviyelerde uygulandığında bu durum bireylerin belirli bir mülkünü elden çıkarmak zorunda kalmasına neden olabilmektedir. Mülkünü elden çıkarmak zorunda kalması bireylerin vergileri el koyucu şeklinde algılamasına yol açabilmektedir (Blum & Kalven, 1973, s. 5). Bu el koyuculuk ise, devlet harcamaları için yüksek gelirli bir birey ile düşük gelirli bir birey arasında bu vergi yükünün nasıl dağıtıldığı sorusunu gündeme getirmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin bu algısı dağıtıcı adaletin sorgulanmasına neden olmaktadır. Mükelleflerin çoğu, vergi toplama sisteminin iki sınırlı kriteri olan dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet'in birlikte yerine getirilmesi ile vergilerin adil olduğu algısına sahip olurlar (Aktan, 2001, s. 135; Gravelle & Shvedov, 2004, s. 2).

Vergi adaleti için vergi hukuku, vergi otoritesi hakkındaki görüşme sorularına verilen cevaplar dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet hakkında nitel analizden katılımcıların çoğunun olumsuz algıya sahip olduğu ve bu algılarına ilişkin önemli ipuçları verdiği görülmektedir. Dağıtıcı ve denkleştirici adalet başlıkları altında katılımcıların vergi adaleti hakkındaki algılarına ve bu algıları altında yatan nedenlere değinilmiştir.

6.2.2.2.1. Dağıtıcı Adalet

Dağıtıcı adalet, vergi yükü ve finanse edilen faydaların veya kamu mallarının tahsisini ifade eder (Wenzel, 2002). Vergilerin dağılımı ve adalet algısı yönünden dağıtıcı (dikey) adalet, vergi mükelleflerinin objektif vergi yüklerinin de durumları dikkate alınarak farklılaşmasını ifade etmektedir. Bu manada dağıtıcı adaletin,

heterojen mükellef grubunun ödediği vergiler ile mükelleflerin ödeme gücü arasındaki adalete odaklandığı ifade edilebilir.

Maliye literatürü ödeme gücünün artması ile doğru orantılı şekilde ödenecek vergi yükümlülüğünün de artması gerektiğinin altını çizerek dağıtıcı adalete atıfta bulunmaktadır (Aktan, 2001, s. 135; Gravelle & Shvedov, 2004, s. 2). Ayrıca, algılanan dağıtıcı adaletin, vergi dairelerine beyan edilen vergi gelirleri üzerinde etkili olduğu ve katılımcıların ödedikleri vergiler karşılığında kamusal hizmet alma düzeylerine göre beyan ettikleri gelir düzeyinin de artma/azalma gösterdiği yönündedir (Alm vd., 1992; Spicer & Becker, 1980).

Dağıtıcı adalet algısını ölçmek amacıyla görüşmelerde katılımcılara, vergi hukuku ve vergi teorisi hakkında sorular yöneltilmiştir. Vergi harcamalarından, indirim konusu edilebilecek kalemlerin bazı mükellef gruplarında az olması ve yüksek gelir grubundakilerin diğer mükelleflere oranla daha fazla imtiyazlardan yararlandırıldığı algısının ağır basması nedeniyle katılımcı algıları olumsuzdur. Dağıtıcı adalet hakkında 26 katılımcıdan her biri farklı gelir unsuruna ait vergi mükellefinden 4'ü tek oranlı vergiyi adil bulduğunu ifade ederken 22 katılımcı artan oranlı tarifeyi daha adil bulduğunu ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, Kurumlar Vergisi'nin tek oranlı, Gelir Vergisi'nin ise artan oranlı tarifeye sahip olmasının vergilemede adaleti bozduğu ve vergilerin adil olmadığı yalgısına yol açtığı anlaşılmaktadır.

> *"%22'yi de böyle sabitleme düşüncesi (...) yeterli bulmuyorum o oranı (tek oran) ve diğer GV (artan oranlı tarife) sahiplerine karşı haksızlık edildiğini düşünüyorum. Çünkü onlar (KV) yeterince devlet tarafından kollanıp, korunuyorlar (GMSİ.1)."*

> *"(...) gerçek gelir vergisine tabiyiz ve oranlarımız da yüksek (...) KDV, Stopaj onlarda ekstradan ağır bir vergi yükü altındayız. Bu adaletsizliğin bence kaldırılması gerekiyor (TK.GV1)."*

Dağıtıcı adalet için katılımcılardan biri (26/1) matrah üzerinden alınan verginin hesaplanması aşamasında yaşamsal giderlerin de elde edilen kazançtan indirilerek safi iradın vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ancak bu şekilde vergilerin daha adil olacağı yönündeki algıya aşağıdaki alıntı örnek gösterilebilmektedir.

> *"Ticari kazanç sahiplerinin gerçek anlamda yaşamlarını sürdürebilmek için harcamış oldukları ailevi yaşamsal olan harcamaları (...) belgeleyerek ticari*

kazançlarından genel giderlerini düştükten sonra onları da düşüp kalan safi irat'ın vergilendirilmesi adil olanı (GMSİ.1)."

Dağıtıcı adalet ile ilgili ücretlilerin tamamı (26/7) ve GV mükellefleri ile serbest meslek kazancı elde eden katılımcılardan 7'sinin (26/7) olumsuz algıya sahip oldukları görülmektedir. Bu olumsuz algıya sebep olarak ise ücretler üzerinden alınan vergilerin kaynakta kesinti yoluyla yapılmasını gerekçe göstermektedirler. Diğer mükellefler genellikle ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları üzerindeki vergilerin yüksek olduğunu ifade ederken 2 katılımcı ise konu hakkında bilgi sahibi olmadığından cevap veremeyeceklerini ifade etmişlerdir. Ayrıca, diğer mükellefiyet türlerinde gelirler üzerinden indirim konusu yapılabilirken ücretlilerde böyle bir uygulamanın olmamasının da dağıtıcı adalet hakkında olumsuz algıya bir diğer neden olarak gösterildiği anlaşılmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ise, maktu vergilerin her gelir dilimine aynı şekilde uygulanmasını vergi adaletine ters bulmakta olumsuz algıya neden göstermektedir.

"Ücretlilerde kesinti otomatik olarak yapıldığı için bir ticarethane sahibinde mesela vergiyi ödeyeceği zaman vergi kaçırabiliyor. (...) eksik faturalandırıyor, giderini yüksek gösteriyor buralardan düşürebiliyor. O yüzden bakıldığı zaman da bir adaletsizlik olmuş oluyor (ÜC.Kİ3). "

"(...) belli bi kazancın üzerinde elde eden kişinin o maktu vergilerinin daha yüksek olması lazım. Ya bu şeyde de aynı emlak vergisinde GMSİ'da da verdiğiniz beyannamelerde de aynı şekilde (...)(GMSİ.1)"

"İşçi çünkü ücretler Türkiye'de Avrupa'ya ve diğer dünya ülkelerine kıyasla az olduğu için özellikle (...) asgari ücrete düşen vergi oranının daha yüksek olduğu söylenebilir (SMK.A2)."

Dağıtıcı adaletin olumsuz algılanma nedeni olarak öne çıkan ve neredeyse tüm katılımcıların (26/22) hemfikir olduğu diğer bir konu, devletin kendi eliyle küçük esnaf ve büyük şirketler arasında ayrımcılık yaptığı ve adaletsizlik yarattığıdır. Ayrıca, yüksek gelir elde edenlerin vergileri silinirken düşük gelir lilerin vergi yükü altında ezildiği algısının da katılımcılar arasında ağır bastığı görülmektedir.

"Küçük esnafa kendi kurmuş olduğu bir kooperatif aracılığıyla kamu bankasından inanılmaz yüksek oranlarda kredi kullandırttınız. (...) yatırım yapacak, istihdam yaratacak diye olağanüstü onlara şey yarattınız. E bu ikisinde de bu imkanı sağlayan kamu yani niye böyle üvey evlat muamelesi yapılır (GMSİ.1)."

"(...) ben asgari ücretliyim gidiyorum bir suya 0,5 lik veriyorum 1 lira, zenginde gidiyor (...) aynı suya 1 lira veriyor. Hani buradaki adaletsizlik mesela hiç hoşuma gitmiyor (ÜC.ÖZ2)."

"Kazanandan aldığını zannetmiyorum, kazanmayandan hani nerde küçük balık ilk başında o eziliyor büyük balıklar (...) vergileri siliniyor (GMSİ.2)."

"Asgari ücretle çalışan bir insandan %27, %30 vergi alıyorsunuz. Bir yandan da ticarethane sahibi insan aynı vergiyi ödüyor ama kazançları arasında dağlar kadar fark var ve ticarethanenin sahibi giderlerini de bu vergilerden düşebiliyor (...) Adaletsiz bana göre (ÜC.Kİ3)."

Katılımcıların önemli bir çoğunluğu (26/22) vergi tarifesindeki oranların yüksekliğinden şikayet etseler de artan oranlı vergi tarife yapısını daha adil bulduklarını ifade etmişlerdir. Tek oranlı vergi uygulamasının belli gruplar için uygulanmaya devam etmesinin artan oranlı tarifeye tabi mükelleflerin vergi adaletini zedelediğine ve vergi yüklerini daha ağır hissetmesine neden olduğuna da değinmişlerdir.

"KV'de devletin dediğim gibi o sınıfa, gruba farklı bir bakış açısı var. %22'yi de böyle fixe ederek yani öyle bir sabitleme düşüncesi şu anlamda yeterli bulmuyorum o oranı ve diğer GV sahiplerine karşı haksızlık edildiğini düşünüyorum. Çünkü onlar (KV) yeterince devlet tarafından kollanıp, korunuyorlar (GMSİ.1)."

"Mesela örnek vereyim Doçentken Profesör oluyorsunuz maaşınız artıyor devlet (...) aferin diyor. Doçentken Prof. oldun bravo diyor (...) senin maaşın 1.000 lira arttı. (...) ama diyor ki, sen şimdi 1.000 lira fazla aldın ya diyor ver bakalım 500 'ünü. Yani %3 bilecek adam 1 milyonda kazansa %3, 1 lirada kazansa %3 o zaman mesela sorun kalmaz (SMK.D2)."

"Herkes için standart olması lazım ama mesela barajlar konmalı. Sadece bi tek bi baraj, birinci barajın altında kalanlar için vergi indirimi ya da vergi tamamen kalkamalı o barajın üstünde ki olanlara en üst kademeye kadar eşit oranda olmalı (SMK.D1)."

Ayrıca nitel analiz (26/2) genellikle gelir düzeyi yüksek mükellefler hakkında vergileri adaletsiz buldukları için gelirlerini bilinçli ya da bilinçsiz tam göstermediklerini ve vergi kaçırdıklarını düşündüklerini de samimiyetle ifade etmişlerdir. Bunun yanında gelir düzeyi düşük mükelleflerin gelir düzeyi yüksek mükellefe göre daha fazla vergi ödediği ve büyük şirket sahiplerinin vergilerini düzenli ödediklerinde ülkenin çok daha iyi duruma geleceğini de ifadelerine eklemişlerdir.

"Gelir yüksek vatandaş zaten bir şekilde yolunu bulup gelirini hem düşük gösterip hem vergilerini daha az ödüyor, geliri daha düşük olan insan biraz daha fazla ödüyor. Vergi kaçakçılığı yaptıklarını düşünüyorum, bir şirket sahibi vergisini doğru dürüst ödemiş olsa çok çok daha iyi bir durumda olurduk (ÜC.Kİ3)."

Katılımcıların genelinin serbest meslek kazancına tabi mükelleflerin diğer mükellef grupları kadar vergi harcamalarından yararlanamadıkları (düşebilecekleri gider kaleminin daha az olması), KDV oranlarının yüksek olduğu algısına sahip

oldukları anlaşılmaktadır. Ayrıca, devletin yüksek gelirli mükelleflere daha fazla imtiyaz tanıdığı düşüncesinin de dağıtıcı adaletin olumsuz algılanmasına neden olduğu görülmektedir.

> *"KDV her ay ödeniyor birde oranları da yüksek. (...) ama KDV'de dediğim gibi her ay bunları hissediyorum ve üzülüyorum (SMK.SM3)."*

> *"Vergi öderken oranlar biraz yüksek bizde yani masraflarımızı düşemiyoruz, düşüyoruz da kanunen yetersiz yani, oranlar yüksek oluyo yani. %18 KDV, GV %20 cironun %38'ini vergi olarak ödüyoruz (SMK.A1)."*

Analizden katılımcıların 1 ay prim yatırılmadığında devletin sanki 15, 20 yıl düzenli prim ödenmemiş gibi sağlık hizmetinden yararlandırılmamasından şikayetçi oldukları da görülmektedir.

> *"(...) gelen yüzbinlerce Iraklı hepsi bedava sağlık hizmeti görüyor bunu böyle kıyaslamaya kalktığınız zaman çok içler acısı, vahim bir durum. Siz 15 sene, 20 sene yaturmışsınız prim devlete, devletin kasasında duruyor. (...) 1 aylık bir prim yatırmamakla düşünebiliyor musunuz (...) karşılığında sağlık hizmeti alamıyorsunuz affedilecek şey değil (GMSİ.1)."*

Analiz sonucunda dağıtıcı adalet yapısının vergi mükelleflerinin vergi adaleti üzerinde etkili olduğuna dair kanıtlar sunduğu görülmektedir. Literatür genellikle dağıtıcı adalet için ödeme gücü ile doğru orantılı şekilde ödenecek verginin de artması ya da azalması gerektiğini belirtmektedir (Aktan, 2001, s.135; Gravelle & Shvedov, 2004, s.2). Oysaki katılımcılar, gelir düzeyi yüksek mükelleflerden daha çok gelir düzeyi düşük mükelleflerin vergi yükümlülüğü altında ezildiğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, durumun literatürün aksini savunduğu anlaşılmaktadır. Dağıtıcı adalet, kamusal mal ve hizmetlerden yararlanma düzeyine göre beyan edilen gelir düzeyinin de artma/azalma göstermesine neden olmaktadır (Alm vd., 1992; Spicer & Becker, 1980). Nitel analiz, kamusal mal ve hizmetlerden (örn. sağlık hizmeti) yararlanma/yararlanamama durumunun mükellefler açısından önemli olduğunu bu açıdan literatürü desteklediğini göstermektedir. Kısaca analiz dağıtıcı adalet yapısının vergi adaleti ve vergi uyumu üzerinde etkili olduğuna dair kanıtlar sunduğundan araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.2.2. Denkleştirici Adalet

Vergi mükelleflerinin objektif vergi yüklerinin aynı mükellefiyet grubuna tabi olanlarla aynı olmasını ifade eden denkleştirici (yatay) adalet (Porcano, 1984,

s. 621) homojen mükellef grubunun ödediği vergiler ile devletin sunduğu kamu malları arasındaki adalete odaklanmaktadır.

Denkleştirici adalet, benzer durumdaki mükelleflere aynı muamelenin yapılması gerekliliğini ifade etmektedir. Bu adalet hakkında katılımcıların, bazı mükellefiyet türlerine tanınan ayrıcalıkların diğerlerine tanınmamasından rahatsızlık duyduğu ve vergi sisteminin adaletsiz olduğu algısına sahip olduğu anlaşılmaktadır. Basit usul mükelleflerine gelir düzeyi düşük olduğu için tanınan bazı ayrıcalıkların gelir düzeyi düşük olan gelir vergisi mükelleflerine uygulanmadığı düşüncesine aşağıdaki alıntı örnek gösterilebilmektedir.

> *"Terzi, kuaför (basit usul) meslek gruplarına geliri az olan mükelleflere yardımcı oldular. GV mükelleflerinde mesela vergisi, geliri çok yüksek olmayan mükellefler de var ama bunlar gelire bakılarak yapılmadı sadece mükellefiyet türlerine bakılarak yapıldı (SMK.SM3)."*

Aynı mükellefiyet türüne sahip (serbest meslek kazancı) mükellefler arasında bile ayrımcılık yapıldığı ve avukatlara tanınan imtiyazın mali müşavirlere (SMMM) tanınmamasının denkleştirici adaletin olumsuz algılanmasına neden gösterildiği de analizden öne çıkan diğer bir önemli husustur. SMMM'lerin pandemi sürecinde devletin vergi geliri elde etmesi için hiç ara vermeden çalışmasına rağmen avukatlara tanınan KDV indiriminin kendilerine tanınmamasını vergi adaletsizliğine örnek göstermişlerdir.

> *"Eşitsizlik var mesela avukatları %8'e düşürdüler ama muhasebecileri düşürmediler yani şimdi oda serbest meslek mükellefi bende serbest meslek mükellefiyim, pandemide doktorlar kadar, hastaneler kadar göğüs göğüse çarpıştık vergilerimizi beyan etmek için dışarıya çıktık ama bizi hiç birşeyden muaf tutmadılar. Küskünüz devlet bizi küstürdü (SMK.SM2)."*

Analizin, denkleştirici adalet yapısının mükelleflerin vergi adaleti algısı üzerinde etkili olduğu yönünde önemli kanıtlar sağladığı ve literatür ile de örtüştüğü anlaşılmaktadır. Bu nedenle araştırmanın doğrulayıcı aşaması için denkleştirici adalet yapısının modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.3. Vergi Uyumu

Vergi uyumu kapsamında araştırmada; vergi ahlakı, vergi kültürü, vergi bilinci, vergi eğitimi ele alınacaktır. Vergi uyumu altında bu yapıların ele alınma sebebi, araştırmaya katılan katılımcıların araştırma sorularına verdikleri cevapların

ve maliye literatürünün vergi uyumu üzerinde etkili olduğu yapılar olarak desteklenmesinden kaynaklanmaktadır.

6.2.2.3.1. Vergi Ahlakı

Mükelleflerin herhangi bir cezai yaptırımla karşı karşıya kalmayacağı halde istekli bir şekilde vergilerini ödemelerini (gönüllü uyum) sağlayan kavram vergi ahlakı ya da içsel motivasyon şeklinde ifade edilebilir. Aktan (2006, s.126) ifadesi ile içsel motivasyon (intrinsic motivation), dışardan herhangi bir zorlama ve baskı unsuru olmaksızın mükellefin vergiyi gönüllü olarak ödemesidir. Kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun tam olarak ve zamanında ödenmesi, vergi ahlâkının oturmuş olduğunu gösterir. Kısaca vergi ahlakı, ödenen vergi ve ödenmesi gereken vergi ile ilişkilidir (Şenyüz, 1995, s. 33).

Bayraklı vd. (2004) çalışmalarında yaşın yükselmesi ile birlikte vergi ahlakının da yükseldiği, kadınların erkeklere oranla daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğu, serbest çalışanların diğerlerine göre daha düşük vergi ahlakına sahip olduğu yönünde bulgulara ulaşmışlardır. Ayrıca, güven duygusunun da vergi ahlakını artıran bir faktör olarak görülmediği belirtilmiştir (Gökbunar vd., 2007). Ayrıca, literatür, vergi uyumunu etkileyen vergi ahlakı üzerinde sosyal normlar ve içsel motivasyonun etkili olduğu yönündedir (Torgler, 2003, s. 4; Vihanto, 2003, s. 112; Torgler, 2007, s. 70; Yücedoğru, 2016; Alm & Torgler, 2006; Alm & McKee 1998, s. 270; Wenzel, 2004; Bobek vd., 2007). Bu kapsamda vergi ahlakı, sosyal normlar ve içsel motivasyon başlıkları altında incelenmiştir.

6.2.2.3.1.1. Sosyal Normlar

Vergi uyumu literatüründe sosyal normların vergi uyumuna etkisi üzerine birçok çalışma yapılmıştır (Bobek vd., 2007; Alm & McKee, 1998; Wenzel, 2004; Kornhauser, 2008; Sağbaş & Saruç, 2003). Bu çalışmalar, sosyal normların vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerinde etkili olduğu yönündedir. Sağbaş & Saruç (2003) çalışmaları sonucunda, bireylerin vergi kaçıran mükellefleri haksız bulmadıkları bunun nedeninin de vergi oranlarının yüksekliği olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Sağbaş & Saruç (2003) çalışmasının sonucundan da anlaşılacağı üzere, sosyal normlar, insan davranışlarını etkileyen ve zaman içerisinde yasaların yerine geçen bir özelliğe sahiptir (Torgler, 2007, s.67). Ayrıca, sosyal normların ancak bireyin

kendisini sosyal bir toplumun parçası olarak gördüğü takdirde ve bireyin kendisini o topluma ait hissettiğinde vergi ahlakı üzerinde etkili olacaktır Wenzel (2004, s.215).

Türkiye'de vergi kaçırmanın genellikle ekonomik zorunluluktan kaynaklandığı algısına sahip olunması nitel analizin önemli sonuçlardandır. Katılımcıların bir kısmı gelirinin en tabanını gösterdiğini yani vergi kaçırdığını ve herhangi bir rahatsızlık duymadığını buna gerekçe olarak da ülkeye maddi ve manevi olarak kaçırdığı vergiden daha fazla faydalı olduğuna inandığından yaptığını açıkça itiraf etmiştir. Etik ve ahlaki değerlerin geçerliliğini yitirdiği, vergi kaçıran mükellefin bundan rahatsızlık duymadığı, fiyat artışlarını ve enflasyonu da vergi kaçırmak için gerekçe olarak sundukları hatta çevresine de önerdikleri anlaşılmaktadır.

> *"Türkiye'de bazı etik değerler özellikle vergi yükümlülüğü ve ödenmesi konusunda etik ve ahlaki değerlere uyulmadığı için vergi kaçırmanın da çok normal bir şey olduğu dolayısıyla bunu yapan kişinin de sanki olumlu bir şeymiş gibi çevresine lanse ettiğini görüyorum (SMK.A2)."*

> *"Nakit aldığım paranın en tabanını gösteriyorum açık net bundan da rahatsızlık duymuyorum. Çünkü benim vicdanım şu; ben bu ülkeye kendimden daha faydalı olduğumu düşünüyorum sadece parasal anlamda olduğunu da düşünmüyorum (...) (SMK.D1)."*

> *"Fiyat artışları, enflasyon bazen faturasız mal almaya teşvik ediyor insanı yerine koymak, kendini kurtarabilmek açısından* (GMSİ.2). "

Aidiyet, bir bilinç durumunu ifade eder. Kelime anlamı 'ilişkinlik', 'mensubiyet', 'ait olma hali' olan aidiyet, insan ilişkilerinde anlamayı öne çıkaran bir kavramdır. Bu kavram daha çok ilişkilendirme ile anlaşılabilir. Bu ilişkilendirme bir nesneye, insana, topluluğa, etnik gruba ya da sosyal bir kategoriye yönelik olabilir. Bu durum insanın kendini tanımlamada kullandığı unsurların çeşitliliği nispetinde genişletilebilir. Aidiyet bir başka deyişle eklemlenme, çıkarılma ya da bütünleşme sürecini ifade etmektedir ve ait olunan şeye ilişkin bir bütünleşme çabası olarak tanımlanabilmektedir (Alptekin, 2011, s.20).

Bireylerin ülkesi, milleti ya da kendisi ile gurur duymaları, davranışları üzerinde de etkilidir ve bireyin vergi ahlakını da olumlu yönde artırması beklenir. Bireylerin ülkesi, milleti, içinde bulunduğu toplum ya da kendisi ile duyduğu gurur oranında vergi etiğinin de yükselmesi beklenen bir durumdur (Torgler & Schneider,

2004, s.10,11). Bu nedenle aidiyet duygusunun ya da ulusal gururun bireylerin vergi ödeme hakkındaki tutum ve davranışlarına da olumlu yansıdığı söylenebilmektedir.

Ülkesinin vatandaşı olmaktan gurur duyan mükelleflerin gurur duymayanlara göre vergi ödemekten duyacağı subjektif vergi yükünü daha hafif hissedebilmektedir (Demir, 2013, s.111). Analizde, vatandaşlık bağının (aidiyet duygusu) subjektif vergi yükü üzerinde belirleyici olduğu ve vergileri vatandaşlık görevi olarak gören katılımcıların vergi ödemekten rahatsız olmadıkları yönündedir.

> *"Daha çok vergi verebilsek de daha da güzel hizmetler olsa şu memleketimizde sonuçta bu memleket bizim kendi memleketimiz gidecek başka bir yerimiz yok (TK.GV2)."*
>
> *"Vergi bir ödevdir, yükümlülüktür, vatandaşlık görevidir. Vatanını, milletini seviyorsan (SMK.A2)."*
>
> *"Bendeki mantık şu tek başına yemeyeceksin, devlet aslan gibi başındaysa devletle birlikte paylaşmayı bileceksin. Devletin sağ salim başında ki senin mal edinebilme hakkın var (TK.GV2)."*
>
> *"Daha fazla kamusal mal ve hizmetten yararlansam kazansam da kazanmasam da ben o hizmetlerden yararlanmalıyım sonuçta ben Türk vatandaşıyım (ZK.YM)."*

Aidiyet duygusuna farklı bölgelerden çalışmaya gelenlerin sahip olmadığı ve çalışmak için geldikleri yeri memleketleri gibi benimsemedikleri için kendilerini oraya ait hissetmedikleri de vergi yükünün ağır algılanma sebebi olarak gösterilmektedir.

> *"Göçebe bir kent (Zonguldak) ve Karadeniz'den, Doğu Karadeniz'den gelenler var. Aynen Almanya'daki gibi çalışıyorlar burada sonra dönecekler, dönmese bile kültürlerinde sanki burayı benimsememiş ve göçebe gibi bir hayat tarzı var aslında (SMK.D1). "*

Katılımcılar, vergilerin sermayeyi erittiği, utanç duymayan insanların vergi kaçırma yolunu tercih ettiği ya da vergi kaçakçılığına başvurma gerekçesi olarak ekonomik zorlukları öne sürmüşlerdir. Nitel analiz sonucundan, bireylerin ülkesi, milleti veya kendisi ile gurur duymasının subjektif vergi yükünü de etkilediği, mükelleflerin çoğunun aidiyet duygusunun geliştiği ve bu mükelleflerin subjektif vergi yüklerini diğerlerine göre daha hafif hissettikleri bu anlamda literatür ile de örtüştüğü anlaşılmaktadır. Aidiyet duygusunun gelişmediği, kendilerini bulundukları yere ait hissetmeyen mükelleflerin ise tam aksine subjektif vergi yükünü daha ağır hissettikleri nitel analizden öne çıkmaktadır. Kısaca, sosyal

normların vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerindeki etkileri ve nitel analizden elde edilen sonuçların literatürü desteklediği görüldüğünden sosyal normlar yapısının araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.3.1.2. İçsel Motivasyon

Literatürden içsel motivasyon ile ilgili birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir (Frey, 1997; Frey, 2002). İçsel motivasyona ilişkin olarak yapılan Frey (2003),'e ve Frey & Feld (2002)'e ait çalışmalar Crowding Teorisini ele almışlar (içsel-dışsal motivasyon arasındaki ilişki) ve çalışma sonucunda devlet ile vatandaşlar arasındaki mali mübadele ilişkisinin vergi ahlakının oluşmasında içsel motivasyonun şekillendirici olduğunu bulmuşlardır.

Nitel analizden, içsel motivasyon olarak nitelendirilen vergi ahlakını dışsal motivasyonun (ödüllendirme-cezalandırma) olumsuz etkilediğine ulaşılmıştır. Frey (2003, s. 390), tüm dışsal müdahalelerin içsel motivasyonu olumsuz etkilediği ancak belirli şartlar altında olumlu da etkileyebileceği ifade edilmektedir. Frey (2002, s. 8) içsel motivasyonu olumsuz yönde etkileyen dışsal müdahaleleri, vergi idaresinin caydırıcı politikaları ve vergi aflarının çıkarılması olarak nitelendirmiştir (Frey & Feld, 2002, s. 8). Dışsal müdahale olarak bireylerin herhangi bir ödül beklemeksizin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde içselleştirilmiş normların davranışları olumsuz etkilediği ve en çok da dış müdahalelerin içselleştirilmiş normları olumsuz etkilediği belirtilmektedir. Son olarak dışsal müdahalelerin; gereksiz ve aşırı denetimlerin içsel motivasyonu olumsuz etkileyeceği ve zayıflatacağı da ifade edilmektedir (Frey & Feld, 2002, s. 8-9).

Katılımcıların, ödüllendirme gibi dışsal bir motivasyonun mükellefleri olumlu yönde etkilediği ve vergi uyumuna sevk ettiği yönünde algıya sahip oldukları görülmektedir.

> *"(...) vergi ödeyen insanların vergisini düzenli ödeniyor diye bir kağıt belge bile vermesi insanları belki ona karşı şey oldurur (uyumlu hale getirir). Yani diğeri ödemiyor diye onu yapmak yerine ben ödüyorum bak! Mesela yeşil bandrol ya da beyaz bandrol ya da ne bileyim birşey konabilir firmalara, oransal indirimler olabilir (SMK.D1)."*

> *"Benim kaçırdığımı biliyorsa mahcubiyet tabi ki hissederim çünkü yaptığımız etik bir durum değil* (ÜC.KM2)."

> *"Mahcubiyet hissederdim tabi, o zorlanır sen şey yapıyorsun (kaçırıyorsun) hiç olmaz (SMK.A1)."*

Analiz, vergi kaçıran mükelleflerin bu davranışları sonucunda utanç ve suçluluk duyacaklarını bu anlamda içsel motivasyon hakkında olumlu algıya sahip olduklarını göstermiştir. İçsel motivasyonun (suçluluk, utanç) ve dışsal motivasyon kaynaklarından ödüllendirmenin (cezalandırma vb) vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerindeki etkileri yönünden önemli sonuçlar sunması ve vergi uyumu ile vergi ahlakını ilişkilendirdiği için araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.3.2. Vergi Kültürü

Vergi kültürü ile ilgili ilk çalışmalar 1929 yılında Schumpeter tarafından yapılmış fakat bu çalışmada vergi kültürü sadece vergi otoritesi (politikacı ve ekonomistler) ile ilişkilendirilerek açıklanmıştır. Nerre'de vergi kültürü üzerine çalışmalar yapmış ve Schumpeter'in çalışmasında eksik olan vergi yükümlülerini de vergi kültürü ile ilişkilendirmiştir (Nerre, 2001, s. 288).

Nerre'ye göre (2001, s. 289-291) vergi kültürü, ulusal vergi kültürünün tarihsel olarak ülke kültürü içinde yerleşmiş olan ulusal vergi sistemi ile bağlantılı tüm etkileşim sürecine dahil olan resmi veya gayri resmi kurumların bütününü ifade eder. Kültürel normlar ile tarihi kurumlar vergi kanunlarını ve vergi oyununun kurallarını da belirler. Bu vergi oyununda oyuncular olarak politikacılar, vergi memurları, akademisyenler, mali müşavirler ve vergi yükümlüleri bulunmaktadır. Bu oyuncular arasındaki etkileşim ile sosyal bağlar ve bağımlılıklar zamanla gelişir[15]. Vergi bilinci ve vergi uyumu üzerinde vergi oyunu oyuncularının etkileri önemli olup toplumun vergi kültürünün oluşmasında da etkili olduğu söylenebilmektedir.

Vergi kültürü, toplumun vergi hakkındaki algı, tutum ve davranışlarından oluşmaktadır. Birçok faktörden etkilenen vergi kültürü, uzun zaman içinde şekillenerek gelenek-görenekler gibi kalıcı hale gelebilmekte ve nesilden nesile aktarılabilmektedir (Demir, 2013, s.107). Mükelleflerin vergi hakkındaki algıları, mükelleflerin tutum ve davranışlarını ve dolaylı olarak da vergi kültürünü etkilemektedir.

[15] Nerre'nin Vergi Kültürü (Genişletilmiş Model) Modeli hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Nerre, 2001:289.

Vergi kültürünün oluşması ve toplumda vergi kültürünün yerleşmesi için o toplumdaki bireylerin vergi hakkındaki algılarının bilinmesi önemlidir. Nitel analizden, katılımcıların önemli bir bölümünün (26/16) vergileri kamusal mal ve hizmet karşılığı ve devletin bu mal ve hizmetleri sunması için ödemek zorunda oldukları bir vatandaşlık görevi, ödev olarak gördükleri anlaşılmaktadır. Katılımcıların kalan kısmının ise (26/10) zorunlu bir ödeme ve kazanç üzerinden alınan bedel olarak tanımladığı görülmektedir. Katılımcıların vergiye atfettikleri tanımlar, toplumun vergi kültürünün oluşmasında etkili olup vergi kültürü de toplumun algı, tutum ve davranışları üzerinde önemli rol oynamaktadır.

> *"Vergi, devletimizin ayakta kalması için eğitim, yol, su giderlerinin (kamusal mal ve hizmetlerin) karşılanması için ödemekle yükümlü olduğumuz bir tutar. Zaruri bir ödeme aracı olarak görüyorum (ZK.TV)"*

> *"Elde edilen bir kazancın karşılığında kamu hukuku açısından devletin gereksinimlerini karşılayabilmesi anlamında her yurttaşın vatandaşlık görevi olarak tanımlarım (GMSİ.1)"*

> *"Vergi, toplumsal yaşamda bireylere ortak yaşam için gerekli olan ihtiyaçlarını temin etmesi amacıyla bireylerin fedakârlığına dayanan, devletin yüklediği bir yükümlülük olarak tanımlayabilirim, ödev aynı zamanda (SMK.A2)."*

> *"Vergi, devletin kamu giderleri, hizmetleri yerine getirmek amacıyla vatandaştan toplamış olduğu bedel (ÜC.KM2)."*

> *"Vergi benim kazandığım paradan yine bana dönmesini ümit ettiğim hizmetler için bir vatandaş olarak devlete verdiğim para (SMK.D2)."*

Alıntılardan, vergi kültürü hakkındaki vergi tanımlarından mükelleflerin vergiyi, vatandaşlık görevi ve kamusal mal ve hizmet karşılığı olarak gördüğü anlaşılmaktadır. Katılımcıların çoğu (26/16) vergiyi kamusal mal ve hizmet karşılığı, vatandaşlık görevi ya da ödev olarak algıladıklarını diğer katılımcılar ise (26/10) zorunlu bir ödeme ve kazançları üzerinden alınan bir bedel olarak gördüklerini ifade etmişlerdir. Vergiler her ne kadar kamusal mal ve hizmetlerin karşılığı olarak görülse de alıntılardan vergilerin karşılığında tam olarak kamusal mal ve hizmetlerden yararlanılamadığını da ifadelerine eklemişlerdir.

> *"Toplum içerisinde yerleşebilmesi için, insanların devlete vermiş oldukları bu yükümlülüklerin, yapmış oldukları kaynak aktarımlarının karşılığını tam alabilmeleriyle doğru orantı olması lazım (GMSİ.1)."*

> *"Bir kere faydalanma işte taraf olma taraf olduğun zaman daha fazla faydalanma (kamusal mal ve hizmetlerden) söz konusu bu anlamda yandaşlık var. Ben şunu yaptım, ben bunu yaptım diye görünür şeylere harcayıp aslında görünmeyen gerçekte ihtiyacımız olan şeylere yönelinmediğini düşünüyorum (SMK.SM2)."*

Analiz sonucundan, vergi kültürünün oluşmasında önemli rol oynayan toplumun vergiye atfettiği tanımlardan katılımcıların vergiyi, kamusal mal ve hizmet karşılığı, vatandaşlık görevi ve gelir üzerinden alınan bedel olarak tanımladıkları ifade edilebilir. Nitel analiz, toplumun büyük bir çoğunluğunun vergiyi her ne kadar karşılık esasına dayanmasa da kamusal mal ve hizmet karşılığı olarak algıladığı ve bu mal ve hizmetlerin dönüşünün ise ödedikleri vergilere göre az olduğu algısına sahip olduklarını göstermektedir. Ayrıca, kamusal mal ve hizmetlerin istekleri doğrultusunda olmadığı, kamusal mal ve hizmet dönüş düzeyinin ve ihtiyaç duyulan kamusal mal ve hizmetlerin sunulmamasının toplumun vergi bilincinin yerleşmesini olumsuz etkilemesine gerekçe gösterildiği de anlaşılmaktadır. Vergi kültürü yapısının, vergi bilinci ve vergi uyumu üzerindeki etkilerinden dolayı araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.3.3. Vergi Bilinci

Vergi bilinci, mükelleflerin vergiyi algılamaları ve bu algıyı davranışlarına olumlu şekilde yansıtarak göstermelerini ifade eder. Bu nedenle vergi farkındalığı ve neden vergi ödendiğinin bilinmesi vergi bilincini artırıcı bir faktördür (Bedir vd., 2016, s. 90). Öyle ki, bireylerin yüksek vergi bilincine sahip olduğu toplumlarda bireyler devlete ödemiş oldukları vergilerin kendilerine nasıl döneceğinin yani ödedikleri vergilerin nerelere harcandığını bilir ve ona göre üzerlerine düşen vergisel yükümlülüklerini istekli şekilde yerine getirirler (Organ & Yeğen, 2013, s. 243). Bu bağlamda, literatürden mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için bilinçlendirilmelerinin önemli olduğu sonucuna varılmaktadır.

Ayrıca, literatürde devletin her bir mükellefi tek tek denetlemesinin mümkün olmadığı ve mükelleflerin vergi idaresi ile arasında aracı görevi gören muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinçleri üzerine olumlu etkisini ortaya koyan birçok çalışma bulunmaktadır (Savitri & Mussfialdy, 2015, s. 683,686; Bişgin vd., 2019, s. 281-298; Klepper & Nagin, 1989, s. 170-190). Bunun yanı sıra muhasebe meslek mensuplarının vergi bilincinin yüksek olmasının vergi kayıplarına ve mükelleflerin vergi biliçlerini olumsuz etkilediği yönünde çalışmalara da rastlanmaktadır (Demir, 2008, s. 92-93; Organ & Yeğen, 2013). Bu anlamda muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci üzerine

etkileri yönünden net bir sonuca ulaşılamadığı görülmektedir. Araştırmada, vergi bilinci başlığı altında literatür ile de desteklenen vergi eğitimi ve vergi idaresinin mükellefe yaklaşımına değinilmiştir.

6.2.2.3.3.1.Vergi Eğitimi

Vergi bilincinin oluşmasında vergi ile ilgili bilgi düzeyinin ve vergi uyumuna yönelik tutum ve davranışların maliye literatürü ile önemli ölçüde bağlantılı olduğu ortaya konmuştur (Niemirowski vd., 2003). Bu bağlamda maliye literatürü, vergi sisteminin karmaşıklığının azaltılması ve daha yüksek vergi bilgisine sahip olmanın vergi uyumunu artırdığı yönündedir (Clotfelter, 1983; Groenland & Veldhoven, 1983; Kirchler & Maciejovsky, 2001; Park & Hyun, 2003). Vergi kanunlarının bilinmesi, vergilerin toplumun ihtiyaçları için kullanıldığının daha iyi anlaşılabilmesini sağlayacaktır. Böylece vergi bilinci ile oluşabilecek yolsuzluk ve dolandırıcılık düzeyi en aza indirilebilecektir (Islamiah, 2015, s. 106).

Analizden, katılımcıların vergi eğitimi hakkında farklı görüşlerde olmalarına rağmen neredeyse yarısının (26/12) bu algılarının olumlu olduğu görülmektedir. Vergi eğitimi almış bireylerin vergiye daha uyumlu olacağının diğer görüşlerden öne çıktığı, vergi uyumu ile vergi eğitimi arasında bağlantı kurulduğu görülmektedir.

> *"(...) eğitilirlerse daha bilinçli olur daha vaktinde ödemeye çalışır, zamanında ödemeye çalışır. Vergi eğitimi almışlar sağlıyordur çünkü biliyordur bilinçli olanlar tabi daha uyumludur (SMK.SM1)."*

> *"(...) eğitim düzeyi yükseldikçe bu konularda daha bilinçli oluyor insanlar, eğitim düzeyi düşük olduğu zaman ancak o bilinç düşer yani (SMK.A1)."*

> *"(...) tabi her zaman eğitimli insanlar yani tabi bilinçli ve eğitimli diye geçiyorum vergiyi isteyerek, gönüllü olarak da ödeyebilirler (ÜC.Kİ)."*

> *"Kesinlikle eğitimli olan KDV'yi neden ödediğini mesela bilen mükellef çok daha düzgün ödemeye çalışıyor (SMK.SM2). "*

> *"(...) eğitim almış kişiler sorumluluğunun farkındadır en azından o sorumluluk gereği de görevini yerine getirir (ÜC.KM)."*

Vergi bilinci hakkında katılımcıların çok az bir kısmı ise (26/3) vergi eğitimi almamış bireylerin karşılaşacağı yaptırımı bilmemesinden korkup vergiye uyum sağladıklarını düşünmektedirler.

> *"(...) benim patronum (...) devletten biraz korkar mesela bir ceza mı geldi ya da bir vergi mi çıktı hemen öder hiç bir şeyini bırakmaz. Çünkü korkar hani ne kadar ne*

olacağını bilemez. (…) Başıma daha kötü işler açılır korkusuyla hani vergi eğilimi daha fazla diye düşünüyorum (ÜC.ÖZ).”

“Valla ben size bir şey söyleyeyim mi bilinçli olmayan korkudan öder (ZK.BB).”

Ayrıca analiz, vergi bilinci hakkında olumsuz algıya sahip katılımcının da oldukça az olduğunu (26/5) ve bu algıya vergi eğitimi almış bireylerin vergisel boşlukları daha iyi kullandıklarını gerekçe gösterdiklerini de ortaya koymuştur. Görüşmeler, katılımcıların çoğunun vergi eğitiminin vergi bilinci üzerinde olumlu etkilediği algısına sahip olduklarını, vergi eğitiminin vergi bilinci üzerinde tek başına etkili olmadığını, vergi eğitiminin yanı sıra ahlakın da oldukça önemli olduğunu da göstermektedir.

“Eğitimli olan kişilerin biraz daha kaçırma olayına eğilimli olduğunu düşünüyorum. Hani yasal boşlukları çok güzel takip ettikleri için yasal boşlukları çok güzel değerlendireceğini düşünüyorum (TK.GV2).”

“Vergi eğitimi almış kişiler hatta şöyle söyleyeyim daha bilinçli insanlar oluyor vergi konusunda. Onlar mesela yasal boşlukları bilir onları kullanır veya yasal boşlukların haricinde de korkmazlar, hani hangi tür cezayla karşılaşacaklarını bilirler (SMK.SM3).”

“Eğitimli olup da birde bu işin ben her türlü kuralını biliyorum oradan neyi kaçırabilirime giden kişiler vardır art niyetli kişiler. O yüzden ahlak bence bütüncül bakılması lazım ikisine hem eğitimli hem ahlaklı olması gerekiyor (TK.GV1).”

Vergi eğitimi, mükelleflerin vergi bilinçleri üzerinde önemli bir etkendir. Öyle ki, vergiyi ne için ödediğinin ve ödediği vergilerin nerelere harcandığının farkında olan mükellefler vergiye daha uyumlu olacaktır. Vergi eğitimi hakkında görüşmeler de katılımcıların neredeyse yarısının (26/12) vergi bilincini olumlu etkilediği algısına sahip olduklarını göstermektedir. Bu bağlamda analizden, vergi eğitiminin vergi bilinci ve vergi uyumunu da olumlu yönde etkilediği ve literatür ile de örtüştüğü söylenebilmektedir (Niemirowski vd., 2003; Clotfelter, 1983; Groenland & Veldhoven, 1983; Kirchler & Maciejovsky, 2001; Park & Hyun, 2003). Vergi eğitiminin vergi bilinci ve vergi uyumu üzerinde etkili bir yapı olmasından dolayı araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.3.3.2. Vergi İdaresinin Mükellefe Yaklaşımı

Vergi idaresinin mükellefe yaklaşımı, mükelleflerin vergi ödeme istekleri ve ve vergiye karşı takınacakları tutumları üzerinde etkili bir unsurdur (Muter vd., 1993, s. 28).

Vergi idaresi çalışanlarının kamuyu temsil etmesi nedeniyle mükelleflere bakış açısının, mükelleflerin devlet kurumlarına bakış açısı üzerinde bir hayli etkili olduğu analiz sonuçlarıyla da örtüşmektedir. Görüşmelerden, vergi dairesinin mükellefleri, "*yolunacak kaz*" misali sadece gelir getirici bir unsur olarak gördüğü, düşük gelir elde eden mükelleflere "*kazanmıyorsan kapat*" anlayışıyla yaklaştığı bu durumun vergiye uyumlu mükelleflerin vergiye uyumunu bozduğu algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır.

> *"Bu kadar ticari kazanç elde ediyorsan bununla yaşamı sürdürmek mümkün değil, kapatırsın gidersin!. Bürokratik bakış açısı yanlış. (...) bürokratik bakış açısı bir yerde devleti temsil ettiği için, kamunun vatandaşa bakış açısı gibi algılandığı için o daha vahim bir duygu (GMSİ.1)."*

> *"Mükellefleri vergi dairesi "yolunacak kaz" gibi görüyor. Vermediği zaman hemen icra çıkartıyor. Canını yakayım, canını acıtayım işte defterlerini incelemeye tabi tutayım bir sürü şey çıkartıyor. Zaten düzgün çalışan vatandaşın da moralini bozuyor (TK.KV1)."*

Vergi idaresi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı hakkında görüşmeler, vergi idaresi çalışanlarının yetkilerini kötüye kullanarak sadece mükelleften tahsilat yapmayı amaçladıkları yönünde bir algıya sahip olduklarını da göstermektedir.

> *"Sadece onlara (vergi idaresi memurlarına) gittiğimiz zaman bizi tehdit etmekle mükellefleri başka bir şey yok. İşte hesaplarınıza haciz göndeririz şuna bunu yaparız başka bir şey yok (TK.KV2)."*

> *"Vergi dairesi sadece para tahsil etmeye geliyor sadece işin tahsil boyutundalar (ZK.TV)."*

> *"Devlet senden vergi olarak "alacağına kartal vereceğine karga"(GMSİ.2)"*

Vergi idaresi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı hakkında diğer bir algının ise devletin kendi lehine çıkardığı yasaların (yapılandırma vb.) mükelleflerce "*tuzak*" olarak adalandırıldığını göstermektedir. Devletin çıkardığı bu yasalardan *hiç vergi borcu olmayan* mükelleflerin yararlandırılması ve vergi borcu olan mükelleflerin önce vergi borcunu kapatıp sonra bu yasadan faydalandırılması vergi mükelleflerince "tuzak" şeklinde ifade edilmektedir.

> *"Vergini ödemezsen sana bir sistem çıkartır, temiz olman lazım diyor, geliyorsun buradan dönüyorsun tekrar bu parayı ödüyorsun tekrar oraya gidiyorsun öyle tuzaklar da var şimdi. Devlet 6 ay, 1 sene, 2 sene uzatmış (yapılandırma) ama sonuçta diyor ki senin vergin var, sigortan var boçlarını öde gel diyor (ZK.YM)."*

Vergi dairesinin mükellefe yaklaşımı konusunda katılımcıların önemli bir bölümünün (26/13) olumsuz algıya sahip oldukları anlaşılmaktadır. Bu algıya,

devlet tarafından çıkarılan yasaların sadece uygulayıcısı olmalarına rağmen mükelleflerce vergi dairesi çalışanlarının yasaları çıkaran gibi görüldüğü ve vergi borçlarının kapatılmasını vergi dairesi çalışanın istemesinin neden olduğu görülmektedir. Devlete ve kurumlarına olan güven üzerindeki etkisinden dolayı vergi dairesinin mükellefe yaklaşımı yapısının araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.4. Vergi Karmaşıklığı

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi yasalarını anlama ve bu yasalara uyum gösterme kapasitesi olarak tanımlanabilmektedir (Üyümez, 2016, s.77). Vergi karmaşıklığı hakkında literatür, aşırı karmaşık hazırlanan vergi düzenlemelerinin vergi mükelleflerinin bu düzenlemeleri anlayamamasına ve yükümlülüklerini de yerine getirememesine neden olduğunu göstermektedir. Bunun yanında karmaşık yasal düzenlemeler, vergi yasalarının adaletinin de sorgulanmasına neden olmaktadır (Mumford, 2015, s. 186).

Bazı ülkelerin vergi sistemlerinin karmaşıklığı farklı vergi dairelerine yöneltilen aynı vergi sorununa dair açıklama veya tavsiye taleplerine çok farklı cevaplar verilebildiğini göstermektedir. Bunun yanı sıra birçok mükellef artık bazı vergi kanunlarını yanlış yorumlamamak, cezalandırılacak bir hata yapmamak için vergisel yükümlülüklerini takip etmesi ve kendi yerine yapması için vergi danışmanlarına ödeme yapmayı tercih etmektedir (Tanzi, 2018, s. 45). Bu bağlamda, mükelleflerin vergi karmaşıklığı nedeniyle ceza ödemek zorunda kalmaları yerine uyum maliyetlerine katlanmayı tercih ettiği söylenebilmektedir.

Vergi karmaşıklığı bu anlamda, mükellefleri artı bir maliyet olarak uyum maliyetlerine katlanmak zorunda bırakabilmektedir. O nedenle vergi mevzuatının mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini anlayabileceği düzeye getirilmesi ve bu yönde vergi mevzuatının sadeleştirilmesi yoluna gidilmesi vergi uyumuna da olumlu yansıyacaktır (Üyümez, 2016, s. 75). Bu başlık altında vergi karmaşıklığına neden olan faktörlerden katılımcılar ile yapılan görüşmeler sonucu önemli olduğu tespit edilen; vergi harcamaları, vergilerin sayısı, vergi oran/tarife yapısı ve vergi mevzuatının değiştirilme sıklığına değinilmiştir.

6.2.2.4.1. Vergi Harcamaları

Vergi harcamalarının, belirli bir mükellef grubunun desteklenmesi ile adaletin geliştirilmesine ve bazı sektörlere tanınan vergisel ayrıcalıklarla ekonomik etkinliğin gerçekleştirilmesine katkıda bulunduğu savunulmaktadır. Fakat ilave olarak düzenlenen vergi hükümleri, vergi kanunlarının ve vergilendirme işlemlerinin daha da karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamaları, ilave hükümlerle kanunların hacminin artmasına neden olmakta ve vergileri giderek daha karmaşık bir hale getirmektedir (Tanzi, 2018, s.45-46). Vergi harcamaları yapısı, objektif vergi yükü yapısı olarak daha önceki başlıklarda ele alınmıştır. O nedenle burada ayrıca değinilmemiş sadece vergi karmaşıklığı nedenleri hakkında detaylı bilgiler sunan katılımcı alıntılarına yer verilmiştir.

Vergiye tabi gelirin belirlenmesinde, gayrisafi hâsılattan indirilebilecek gider kalemlerinin geniş yer verildiği mesleklerde faaliyet gösteren mükellefler ile diğer mesleklerdeki mükellefler arasında vergiye karşı davranışlarında farklılıklara neden olabilmektedir (Şenyüz, 1995, s.44). Ayrıca vergi harcamalarının genişletilmesi sonucunda verginin matrahının daraltılması ile vergi erozyonuna da neden olabilmektedir (Erdem vd., 2017, s. 260).

Vergi harcamalarının (muafiyet, indirim, istisna) mükelleflerin gelir düzeyine göre değil de mükellefiyet türüne göre yapılmasının diğer gelir düzeyi düşük mükellefler tarafından haksızlık olarak algılanması görüşmelerden ortaya konan önemli bir tespittir. Aynı mükellefiyet türlerine tanınan (örneğin basit usul, KV) ayrıcalıkların aynı gelir düzeyine sahip olsalarda mükellefiyet türü farklı olduğu için diğerlerine tanınmaması bu yapının olumsuz algılanmasına neden olmaktadır.

> *"Eşitsizlik var mesela avukatları %8'e düşürdüler ama muhasebecileri (...) bende serbest meslek mükellefiyim. Pandemide doktorlar kadar göğüs göğse çarpıştık vergilerimizi beyan etmek için dışarıya çıktık ama bizi hiçbir şeyden muaf tutmadılar (SMK.SM2)."*

6.2.2.4.2. Vergilerin Sayısı

Vergi sayısı ile ilgili tartışmalar ilk olarak XVII. yy'da ortaya çıkmıştır. Bu tartışmalar neticesinde Fizyokratlar sistematik bir yaklaşım geliştirmişler ve tek vergiyi savunmuşlardır (Şenyüz, 1995, s. 68). Karışık bir vergi sistemi mükelleflerin sıkıntıya düşmesine neden olduğu gibi bu karmaşadan kurtulmak için mükelleflerin tek bir vergi ile yükümlülüklerini yerine getirmek istemesine de

neden olmuştur (Dülgeroğlu, 1975, s. 242). Nitekim tek vergi uygulaması, Fransada uygulanmaya çalışılmış fakat başarılı şekilde uygulanmasının olanaksız olduğu görülmüştür (Şenyüz, 1995, s. 69). Vergiler ile resim ve harçlara Türkiye'de Merkezi Yönetim Bütçesinde yer verilmektedir. 2022 yılı Türkiye Merkezi Yönetim Bütçe Teklifinde sunulduğu üzere Türkiye'de bütçe gelirleri içerisinde 28 vergi ve 16 harç bulunmaktadır (https://www.sbb.gov.tr).

Vergi sayılarının fazlalığı nedeniyle "vergi çalılığına" dönmüş karmaşık vergi sistemi, mükelleflerin bu sistem içinden çıkabilmelerini imkansız hale getirmektedir (Şenyüz, 1995, s. 70). Yeni vergiler ihdas edilmesi, vergi sayısı artışı ile mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde ve aynı zamanda tüketimleri ve tasarrufları üzerinde azaltıcı etki yaratmaktadır (Daşdemir, 2019, s. 66; Bedir vd., 2016, s. 49). Bu durum ise, üzerlerinde hissettikleri baskıdan dolayı mükellefleri, vergi yükümlülüklerini azaltma yollarına yöneltmekte ve vergiden kaçınarak vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilmektedir (Yonah, 2002, s. 1413).

Vergilerin sayısı konusunda görüşmelerden mükelleflerin vergi sayısını oldukça fazla buldukları hatta muhasebeciler için bile bir sorun olduğu algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır. Yine, vergi sayısının fazlalığı ve ödeme sürelerinin farklılığı nedeniyle mükelleflerin ayın neredeyse her günü vergi ödemek zorunda kalmaları ve ödeme tarihlerini takip etmenin kendileri için zor olması da diğer bir sorun olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, vergi çeşitliliği nedeniyle insanların karmaşa içinde kaldığını ve hangi verginin ne olduğu konusunda muhasebeciler ile karşı karşıya kaldıklarını açıkça ifade ettikleri de görülmektedir.

> *"(...) bir sürü vergi türü var, matrah ne, geçici vergi ne, ÖİV ne, öbürküsü ÖTV'si ne, bilmem GV ne, geçici vergisi ne? İnsanların kafası karışıyor öyle 25'inden sonra 31'ine kadar vergi ödüyorsun her gün ödemen var bir çatı altında toplanmasını isterdim (TK.GV2)."*

> *"(...) şimdi tüpte ÖTV olur mu? Olmaz. Onun gibi evde zaruri ihtiyaçlar beyaz eşyadır. Bu her evde var, özel tüketime girmiyor yani herkesin ortak kullanımı, bazı vergilerin kaldırılması lazım (ZK.TV)."*

> *"Bence 1, 2 kalem fazla. ÖTV bir kere fazla, daha neyimiz vardı bizim, (KDV, ÖTV, GV, GGV, Stopaj) Stopajda fazla. Azaltılırsa cebimizde daha paramız kalır. Bu da bir haneye aylık bazda 300-500 lira gelirimiz kalır yani (ZK.YM)."*

Görüşmeler, mükelleflerin en çok KDV, ÖTV ve Stopaj vergisinden rahatsız olduklarını göstermiştir. Özellikle KDV oranının yüksek oluşu ve düşürülmesi gerektiği, vergi kalemleri fazlalığının mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik ettiği ve

vergisi ödenmiş paradan tekrar vergi alındığı algısının hakim olduğu da anlaşılmaktadır. Bu nedenle mükellefler bu yapının zaten karmaşık olan vergi sistemini daha da zorlaştırdığı ve karmaşık hale getirdiği yönünde algıya sahiptir.

> *"Mesela nedir ÖTV ödemekten rahatsızlık duyuyorum. Mesela stopaj vergisi var çok anlamı yok bence* (SMK.D1)."

> "V*ergiler çok olduğu için, vergi kalemlerinin çok olması, oranlarının yüksek olmasından dolayı insanlar bir şekilde kaçırmaya yelteniyorlar* (SMK.SM3)."

> *"Türkiye'de vergi var sonuçta aldığımız ekmek de vergi var, suda var, yakıtta var her şeyde vergi var. … nereye gidersek gidelim o vergisini ödediğin paradan tekrar vergi ödüyorum o %40'da kalmıyor* (TK.GV1)."

Analizden, vergi sayıları konusunda mükelleflerin çok fazla vergi kalemi olmasından şikayetçi oldukları ve vergi karmaşıklığını artırdığı için olumsuz algıya sahip oldukları anlaşılmaktadır. Ayrıca katılımcılar, vergilerin sayıca fazla olmasının kendilerini vergi yüklerini azaltma girişimine ittiğini (vergiden kaçınma, vergi kaçırma) vergiye uyumlarını da bozduğunu ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, vergilerin sayısının, mükellefler üzerinde hissedilen vergi yükünü (subjektif vergi yükünü) artırıcı bir unsur olarak görüldüğü ve literatürü desteklediği söylenebilmektedir (Yonah, 2002; Şenyüz, 1995; Dülgeroğlu, 1975). Bu bakımdan vergilerin sayısı yapısının araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.4.3. Vergi Oranı/Tarife Yapısı

Vergi oranları ve tarife yapısında yapılan bir artış mükelleflerin harcanabilir gelirleri üzerinde azaltıcı bir etkiye sahip olduğundan tüketim ve tasarrufları da azaltmaktadır. Laffer eğrisinde de açıklandığı gibi vergi oranları optimal vergi düzeyini aştığında bireyler/mükellefler vergi ödemeye gönüllü olmayacak ve vergi yükü daha yüksek algılanacağından vergi gelirleri de buna paralel olarak azalacaktır (Bedir vd, 2016, s. 49). Subjektif vergi yükü ile vergi oranı algısı arasında pozitif bir ilişkinin de olduğu bu yönüyle vergi oranı algısı yükseldikçe bu algıya paralel olarak subjektif vergi yükünün de arttığı söylenebilmektedir (Demir, 2013, s. 142).

Vergi oranı ve tarife yapısı mükelleflerin vergi sonrası gelirleri üzerinde azaltıcı etkide bulunduğundan harcanabilir gelirlerini düşürmektedir. Vergi oranları, kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının en önemli nedenleri arasında sayılmaktadır. Literatüre göre, yüksek vergi oranları vergi yükünün de yüksek

hissedilmesine bu durumda kayıt dışılığın artmasına ve vergi kaçakçılığına neden oluşturmaktadır (Demir, 2013, s. 76; Spicer & Becker, 1980; Clotfelter, 1983). Ayrıca, mükellefler açısından KDV oranları yüksek bulunmakta ve ağır vergi yüküne neden olarak gösterilmektedir. Bu açıdan KDV'nin düşük gelirliler ile sabit gelirliler için daha az KDV ödeyecekleri şekilde yeniden revize edilmesi gerekmektedir (Gürdal &Yavuz, 2017).

Görüşmelerden, vergi karmaşıklığına en çok KDV, ÖTV ve Stopaj vergisinin neden olduğu anlaşılmaktadır. KDV oranlarının yüksekliği, zenginin ve fakirin aynı mal ya da hizmete ödediği verginin aynı olması, ÖTV'nin özel tüketime girmeyen tüketim maddeleri üzerinden alınması, stopajın fazla olması bu vergilerden duyulan rahatsızlıkların nedenleri olarak açıklanmaktadır. Bu bağlamda, vergi karmaşıklığının, mükellefler üzerinde hissedilen vergi yükünü (subjektif vergi yükünü) artırıcı bir unsur olarak görüldüğü ve literatürü desteklediği anlaşılmaktadır (Yonah, 2002; Şenyüz, 1995; Dülgeroğlu, 1975) Ayrıca, vergilerin sayıca fazla olmasının mükellefleri vergi yüklerini azaltma girişimlerine iterek (vergiden kaçınma, vergi kaçırma) vergiye uyumlarını da bozduğu yönündedir. Görüşmelerden, katılımcılarda vergi oranlarının yüksek olduğu algısının yaygın olduğu ve bu oranlarda indirime gidilmesi ile gerçek gelirlerin beyan edilmesine katkıda bulunulabileceği yönünde algıya sahip oldukları görülmektedir.

> *"(...) vergi oranlarında belli bir şekilde indirim yapılırsa insanların da vergi mükelleflerinin de daha dürüst bir şekilde beyanda bulunacaklarını düşünüyorum (GMSİ.1)."*

> *"Düşürülmesi lazım biraz makul yani insanı ezmemesi lazım, bayağı yük biniyor (GMSİ.2)."*

Görüşmeler, bazı mükellef gruplarının diğerlerine göre indirim konusu edebilecekleri giderlerin çok sınırlı olması gibi dezavantajlardan dolayı daha fazla vergi ödedikleri algısına sahip olduklarını göstermektedir.

> *"(...) indirim konusu yapabiliyorum burada telefon, elektrik, su varsa onlarda çok düşük, kırtasiye oda her zaman değil. (...) her şeyi giderleştiremiyorsun. Mesela yiyecek %8 alıyorsun (...) %18 ödüyorsun senin başka dilimin yok %18 o yüzden KDV ağır geliyor (SMK.SM1)."*

> *"İşçiden de memurdan da aşırı derecede vergi kesintisi yapılıyor. Şirket sahibiyle benim aramda ödemiş olduğum vergiye baktığın zaman belki ben daha fazla ödüyorum (ÜC.Kİ3)."*

> *"Vergiler o kadar yüksek ki zaten çoğu vergi kaçırıyor, yüksek vergide hani gelirinin %30'unu vergiye veriyor belki de (ÜC.ÖZ2)."*

Analizden, vergi oranları/tarife konusunda katılımcıların, vergi oranlarında artışa gidilmesi ile ödenecek verginin değişmeyeceği fakat ödenen vergiden sonra harcanabilir gelir üzerinde azaltıcı bir rol oynadığı algısına sahip olduğu görülmektedir. Vergi oranlarındaki artışın her zaman vergi gelirlerinde bir artışı ifade etmediği, vergi gelirleri ile vergi oranları arasında ters yönlü bir ilişki olduğu maliye literatüründe Laffer eğrisi ile açıklanmaktadır. Laffer eğrisi, vergi oranı sıfır iken vergi gelirlerinin de sıfır olduğu, vergi oranının %100 olduğunda da vergi gelirinin sıfır olacağı bunun da gelirlerin tamamına el koyucu bir durum olmasından kaynaklandığı ve hiçbir mükellefin gelirini beyan etmeyeceği şeklinde ifade edilebilmektedir (Saruç, 2015, s. 28). Görüşme yapılan katılımcıların, vergi artışları nedeniyle harcanabilir gelirlerinin azalacağı ve geçim darlığına düşecekleri algısına hakim oldukları görülmektedir.

> *"Vergi oranları artarsa kazancımıza göre ödeyeceğimiz veya beyan edeceğimiz vergi değişmez fakat verginin dışında bize kalan geçinmemiz için gerekli olan kısım azaldığı için daha güçlük çekeriz (SMK.A2)."*

Ücretliler yönünden değerlendirildiğinde vergi yükünün vergi aldanmasından (mali anestezi) dolayı yük olarak hissedilmediği yönünde yapılan çalışmalar (Demir, 2013, s. 72) olmasına rağmen bu araştırmada ücretliler ile yapılan görüşmeler bu tezin tam aksini savunmaktadır. Görüşmeler, ücretliler üzerindeki vergi yükünün yılsonuna doğru daha da hissedildiği, kaynakta kesinti yoluyla vergi ödeseler de ele geçen ücretin belli bir aydan sonra (6 ay) asgari ücretin altına indiği ve geçim sıkıntısına neden olduğu algısına sahip olduklarını göstermektedir. Ayrıca görüşmelerden, ödenen vergilerin doğru yerlere kanalize edilmesi, suistimal edilmemesi ve rant olarak kullanılmamasının vergi gelirlerinin artırılması için önemine de değinilmiştir.

> *"(...) her 6 aydan sonra maaşınızda sürekli kesinti artık asgari ücretin de altına düşüyor almış olduğunuz ücret. E ne oluyor geçim sıkıntısı meydana geliyor. Gelir Vergisi gibi dilim sürekli arttığı için ne oluyor, maaş gittikçe sene sonuna doğru eriyor (ÜC.Kİ3)."*

> *"yani şu ilk %15'lik dilim (...) daha aşağıda olsa ya da 15 olup da limiti var ya o limiti biraz yüksek tutsalar daha iyi olur. (...) onu mesela 30, 40 bin olsa (...) En çok da o vergi diliminden para toplanıyor zaten (SMK.SM1)."*

> *"(...) bir onlarda otomatik kesinti söz konusu ya diğer türlü mesela ticari kazanç üzerinden vergiler her yıl işte yaklaşık 6 ayda bir afları çıkıyor, ötelemeleri çıkıyor bir sürü özellikle o büyük şirketlerin. Türkiye'de ücretlilerin daha fazla vergi ödediklerini düşünüyorum* (ÜC.KM1)."

"(...) vergi kaçırmanın vatana ihanetle eşdeğer olması eğer vergi doğru kullanılıyorsa, suistimal edilmiyorsa, herhangi bir şekilde birileri bunu rant olarak kullanmıyorsa (...) Yani, veren tamam ama alan kişinin de aynı hassasiyette olması lazım eğer bu sağlanırsa vergi oranlarının düşürülmesi (vergi gelirlerini) artırır (SMK.D2)."

Analiz sonucu, vergi oranı/tarife yapısı hakkında katılımcı algılarının, vergi oranlarının yüksek olduğu, düşürülmesi gerektiği, yüksek vergi oranlarının düşük gelirlileri daha fazla zorladığı ve ücretliler üzerindeki vergi yükünün diğer gelir gruplarına göre daha ağır olduğu algısına sahip olduklarını göstermektedir. Ayrıca, vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi gelirlerinin artırılabileceği fakat bunun için vergi verenler kadar vergiyi alanların da sorumluluklarının bilincinde olması gerektiği de görüşme sonuçlarındandır. Bu açıdan vergi oranı/tarife yapısının vergi yükü üzerinde önemli etkileri ve literatür ile de örtüşmesi nedeniyle araştırmanın doğrulayıcı aşamasında modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.4.4. Vergi Mevzuatı Değiştirilme Sıklığı

Vergi mevzuatının değiştirilmesiyle vergi yükü dağılımının da değiştirilmesi hedeflenmektedir. Hükümet, yeni vergiler ihdas ederek ya da muafiyet, indirim ve istisnaların oran ya da miktarında değişikliğe giderek vergi yükü dağılımını değiştirme hedefine ulaşabilir (Şenyüz, 1995, s. 65). Vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olmaması mükelleflerin vergi mevzuatını anlamalarını zorlaştırarak bu mevzuata riayet etmesini engelleyici bir durum yaratabilir (Bedir vd., 2016, s. 107). Türkiye'de yapılan ampirik çalışmalar, mükelleflerin vergi kanunlarını anlayabileceği derecede açık ve anlaşılır olmayışının vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken bilinçsiz hatalara neden olabileceği yönündedir. Bu durum da vergi bilinci ve vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir (Çiçek, 2006; Tuay & Güvenç, 2007; Alkan, 2009; Cansız, 2006; Altun vd., 2017). Buradan, vergi mevzuatı değiştirilme sıklığının, hükümete duyulan güven üzerinde olumsuz etki yarattığı (Bedir vd., 2016, s. 107) ve vergi politikalarının pratiğe aktarılırken oluşturulacak yasal düzenlemelerin oldukça önemli olduğu sonucuna varılabilmektedir.

Analiz mevzuatın değiştirilme sıklığı hakkında katılımcıların, sık sık değiştirilecek ya da kaldırılacak bir yasanın çıkarılmasına anlam veremediklerini, mevzuatın sık sık değiştirilmesinin aksine kalıcı olması gerektiğini görüşünde olduklarını göstermektedir. Ayrıca bazı katılımcılar, hükümetin sık sık mevzuat

değişikliğine gitmesinin temel sebebinin vergi gelirlerini arttırmak için bir nevi çeşit artırma yöntemi olarak algıladıklarını da ortaya koymuştur. Bu bağlmada, mevzuat değiştirilme sıklığının, hükümete güven üzerinde etkili olduğu da analaşılmaktadır.

> *"(...) bir esnaf arkadaşıma tuıtanak tutulduğunu hatırlıyorum. Ha yani efendim asmış ama üzerine şey gelmiş diye. Niye bu kurallar böylesine esnetilir (vergi levhası asma zorunluluğu kaldırılıp işyerinde bulundurma zorunluluğu getirilmesi), niye o zaman çıkartılır (GMSİ.1)."*

> *"Lüzumsuz vergi koparmak için yani umulmadık yerlerden hani kaşının üzerinde gözün var vergisine kadar çeşitlemeler çoğaltma şeyindeler, nasıl para toplayabilirim onun şeyinde iktidar (GMSİ.2)."*

Ayrıca görüşmelerden, katılımcıların mevzuat değişikliğine sık başvurulması ve mevzuatın teknik konular içermesi nedeniyle mükellefler tarafından çok anlaşılmadığı ve hatta karmaşık, kafa karıştırıcı bulduklarına da ulaşılmıştır. Bununla birlikte, muhasebe meslek mensubunun bile bu kanunları anlamakta güçlük çektiği, kanunların mükellefler tarafından anlaşılamamasının sonucunda bu yükün de yine muhasebe meslek mensubuna yüklendiği de katılımcı algılarındandır.

> *"Çok teknik şeylerden bahsediyorlar muhasebeciler bile zor çıkıyordur işin içinden, anlaşılmıyor (SMK.A1)."*

> *"(...) bunların bu kadar sık değişmesi zaten mükellefler bunlarla ilgili bilgili değiller. İşte geliyor diyor ki muhasebecim sensin yani bütün yük üzerimizde. Bunların takip edilmesi zaman olarak çok etkiledi, (...) çok karışıklığa, karmaşıklığa yol açıyor (SMK.SM3)."*

> *"Kurallar değişiyor, kanunlar değişiyor, ek maddeler değişiyor çok değiştiriliyor ve kafamız karışıyor tabi. Mükellef devamlı kendi işini yapacak ama hep bir acaba bir sıkıntı olur mu bir soru işaretiyle bakıyor her şeye* (TK.GV1). "

Literatür vergi uzmanlarının, vergi kanunlarındaki belirsizlikleri ve boşlukları kullanma anlamında fırsatları değerlendirebilmeleri yani vergi karmaşıklığı üzerinde vergi uzmanlarının vergi bilgilerinin önemli olduğu yönündedir (O'Donnell vd., 2005). Vergi mevzuatında yasal boşluklar olduğu ve mükelleflerin bu boşlukları kendi lehlerine kullandığı, bu boşlukların giderilmesi ile haksızlıkların önüne geçilebileceği algısı da katılımcı görüşlerindendir.

> *"KDV iadesi olduğu için kuyumcuda inşaata giriyor, manav da inşaata giriyor, market sahibi de inşaata giriyor. Şirket olduğu için ne yapıyor nasıl olsa bir KDV alacağı var devletten diğer işlerinden doğan KDV'yi devlete ödemiyor. İade olarak almış oluyor. (...) Bu konuda yasal bir düzenleme lazım (TK.KV1)."*

Vergi mevzuatının açık, anlaşılır olmaması ve mükelleflerce karışık bulunması bilinçsiz hatalara neden olabilmekte bu da vergi bilinci ve vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Bunun yanında bu araştırma analizinin, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesinin Bedir vd., (2016) çalışmasını da desteklediği ve hükümete duyulan güveni olumsuz etkilediği hatta mükelleflerin hükümetten desteğini çekmesine neden olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca katılımcıların, vergi mevzuatında sık yapılan değişikliklerden en çok vergi aflarına atıfta bulundukları da anlaşılmaktadır.

Vergi afları, siyasi, ekonomik, bazen de teknik nedenlerle çıkarılmakta ve bu aflar da mükelleflerin tutum ve davranışlarını olumsuz etkileyebilmektedir. Devletin vergi aflarına kamuya kaynak sağlamak amacıyla sık sık başvurması uzun dönemde vergi gelirleri üzerinde olumsuz bir etki yaratarak bu gelirlerin azalmasına neden olmaktadır (Fısher vd., 1989; Alm & Beck, 1993; Luıtel & Sobel, 2007).

Belirli aralıklarla çıkarılan vergi afları, vergisini hiç beyan etmeyen ya da süresi içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin gecikme zammı ve cezalarına getirilen bir uygulamadır. Türkiye'de vergi aflarına (yapılandırma) sık başvurulmasına devam edilmekle birlikte mükellefler açısından bu durum yeni bir vergi affı bekleyişi içine girilmesine ve vergi borçlarını ödememeyi tercih etmelerine neden olabilmektedir (Demir, 2013, s. 91; Bayraklı & Demir, 2004, s. 228). Türkiye'de sık aralıklarla çıkarılan vergi aflarının mükelleflerce vergi borcunu zamanında ödeyenlerin devlet tarafından cezalandırıldıkları algısına kapıldıkları yapılan araştırmalarla da desteklenmiştir (Demir, 1999; Çiçek, 2006; Çiçek, Karakaş & Yıldız, 2008; Yenigün, 2012).

Devletlerin vergi affına gitmeden önce yaptırımları ve denetimleri tekrar gözden geçirerek sıkılaştırması gerekmektedir. Aksi halde vergiye gönüllü uyum sağlayan mükellefler, kendilerini keriz gibi ya da aldatılmış hissedecek ve psikolojik olarak olumsuz etkilenebilecektir (Gerger, 2012, s. 112¸ Şenyüz, 2014, s. 96).

Görüşmeler de, hükümetin sık başvurduğu af yasalarından katılımcıların memnun olmadığını göstermektedir (Demir, 2008, s.190). Hükümetin vergi aflarıyla vergilerini düzenli ödemeyenleri yararlandırırken düzenli ödeyenler için

herhangi bir indirim ya da ödüllendirme veya iade kurumuna gitmemesi vergisini düzenli ödeyenler üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.

> *"(...) adam bir sene ödememiş onu affettiler ben ödediğimle kaldım. Madem benimkini de iade etsin madem şu tarih, şu kadar şeyi başkasını muaf tutuyorsun da benden aldığının niye üzerine yatıyorsun (GMSİ.2)."*

> *"Geliri düşük olanlarda yapılandırmanın olmasını vergi oranının düşmesinden memnun olurum ama gelir düzeyi yüksek olanlarda aynı şekilde yapılandırmaya girmemeleri gerekiyor (ÜC.Kİ1)."*

Vergi afları hakkında katılımcıların neredeyse tamamının (26/22) olumsuz görüş belirttikleri ve hükümetin sık sık vergi affı çıkararak aslında kendisinin vergiye gönüllü uyumu bozduğunu iddia ettikleri görülmektedir. Ayrıca katılımcılar arasında vergi aflarının, düzenli ödeyen mükelleflerin kendilerini kötü hissetmelerine ve vergi adaleti algısının tamamen olumsuz etkilenmesine neden olduğu görüşü de oldukça yaygındır.

> *"Düzenli ödeyen vatandaşın ne günahı var. E şey yapmıyor dişinden tırnağından artırıyor vergisini ödüyor öbür tarafta ödemeyen adam yiyor, içiyor, savuruyor ondan sonra yapılandırmaya giriyor bir affa giriyor bu da bir haksızlık, adaletsizlik yani (TK.KV2)"*

> *"(...) ben onu (vergi) düzenli ödüyorum sen işte nasıl olsa af çıkacak 3 yılda 5 yılda öde. Birazcık kendini şey yerine koymuş oluyorsun (keriz) öyle hissediyorsun* (ÜC.Kİ2)"

> *"Ben affa karşıyım neden karşıyım çok zorunlu nedenlerle olabilir af. Ama af bir alışkanlık haline dönüyor döndüğü için de ödemiyorlar affı bekliyorlar, aftan yararlanıyorlar (SMK.D1)"*

> *"Ben onu yanlış buluyorum. Ben vergilerimi düzenli ödüyorum (...) ben zamanında ödediğim için madalya vermiyorlar. Ama tutuyor adam ödemiyor sonradan af çıkıyor, yapılandırmalarda faizini siliyor o zaman biz kerizmiyiz erken ödüyoruz* (ZK.TV)"

> *"Düşük gelirliler için bir fırsat tabi ki ama yüksek gelirliler de zaten bir şekilde belli bir süre sonra affın çıkacağını bildikleri için ödemiyorlar ve daha sonrasında da bu haklardan onlar da yararlanıyor (ÜC.ÖZ1)"*

Analiz sonucundan vergi afları hakkında katılımcıların neredeyse tamamının (26/22) olumsuz algıya sahip oldukları anlaşılmaktadır. Bu olumsuz algının gerekçesi olarak da hükümetin sık sık vergi affı çıkararak aslında kendisinin vergiye gönüllü uyumu bozduğunu gösterdikleri ve bu sonucun Gerger (2012)'nin çalışması ile de örtüştüğü söylenebilmektedir. Görüşmelerden sık başvurulan vergi aflarının, vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin diğerlerine göre daha fazla vergi ödediği hissine kapılmasına ve vergi yükünü olduğundan daha ağır hissetmelerine yol açtığı anlaşılmaktadır. Vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi yapısının vergi yükü

üzerindeki önemli etkilerinden dolayı araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.5. Hükümete Duyulan Güven

Mükellefler devlete yükledikleri misyon çerçevesinde, devletin faaliyetlerini değerlendirerek, vergi ödemenin gerekli ya da gereksiz olduğuna karar verirler. Eğer devletin iyi yönetilmediği, alınan vergilerin israf edildiği, kamu harcamalarının verimli şekilde harcanmadığı yönünde bir algıya sahipse mükellef vergi ödemek istemeyecektir (Çataloluk, 2008, s. 219). Literatür devlete güvenen mükelleflerin devlete güven duygusu düşük olan mükelleflere oranla vergi ahlakının daha yüksek olduğu ve subjektif vergi yükünü daha az hissettikleri ve vergiye daha fazla gönüllü uyum sağladıkları yönündedir (Scholz & Lubell, 1998; Torgler vd., 2008; Demir, 2013; Koumpias vd, 2020).

Katılımcıların hükümete duyulan güveni daha çok kamu harcamaları ile ilişkilendirdiği ve kamu harcamalarının şeffaflığı, israf ve medyanın da bu güven üzerinde oldukça etkili olduğu nitel analiz sonuçlarındandır. Bu bağlamda alıntılardan, kamu harcamalarının şeffaf bir biçimde kamuoyuyla paylaşılmasının, devlet kurumlarındaki israfın önlenmesinin ve mükelleflerin vergisel konulardaki değişikliklerden haberdar olduğu medyanın hükümete güven üzerinde oldukça etkili olduğu anlaşılmaktadır. Hükümete güven üzerinde; şeffaflık, israf ve medya yapılarının etkili olduğu nitel analizden ortaya konmuştur. Bu nedenle hükümete güven unsuru kamu harcamaları başlığı altında katılımcı alıntıları ile desteklenerek açıklanırken kamu harcamaları alt başlıklarında yeni ortaya çıkan şeffaflık, israf ve medya unsurları açıklanmıştır.

6.2.2.5.1. Kamu Harcamaları (Mali Bağlantı)

Mükellefler kazançlarının belirli bir kısmını gelir transferi olarak devlete öderken devlette elde ettiği bu gelirleri kamu harcamaları yoluyla topluma geri vermektedir (Sağbaş vd., 2011, s. 56). Vergi yükü altındaki bireyler/mükellefler devlete ödemekle yükümlü oldukları vergilerin karşılıklı olduğu düşüncesine sahip olduklarından kamusal mal ve hizmet karşılığı olarak algılamakta ve nereye, ne kadar, ne zaman harcandığını bilmek istemektedirler (Demir, 2009, s. 211). Bu manada, bireyler/mükellefler ödedikleri vergiler ile kamu harcamaları arasında bir

mali bağlantı kurmaktadırlar. Ödedikleri vergilerin kamusal mal ve hizmet karşılığı olduğu bilincine sahip olan ve vergilerin nereye, ne kadar, ne zaman ödendiğini bilmek isteyen mükelleflere göre vergiler ile kamu harcamaları arasında uyum aranmakta ve bu iki araç ile ilgili algıları da mali sistemin başarısını etkilemektedir. Bu nedenle vergi yükü öyle bir belirlenmelidir ki bireylerin/mükelleflerin kamu hizmetlerinden yararlanma seviyesi ile omuzladıkları (objektif) ve hissettikleri (subjektif) vergi yükü ile karşılaştırdıklarında devletin kendilerini sömürdüğü (mali sömürü) ya da toplumun bir kısmının mali rant elde ettiği algısına neden olmamalıdır (Demir, 2013, s. 96-97).

6.2.2.5.1.1.Şeffaflık

Devlet, en önemli finansman kaynağı olan vergileri cebren toplarken mükellefler ise, ödedikleri vergiler karşılığında yararlandıkları kamusal mal ve hizmetler için devlete hesap sorma yetkisine sahip değildir (Bedir vd., 2016, s.46). Kamu harcamalarının önemli bir kısmının toplanan vergi gelirleri ile yapılması ve devlete ödenen bu vergilerden elde edilen gelirlerin nereye, ne için, ne kadar harcandığının mükellefler tarafından bilinmemesi mükellefler üzerinde hükümete duyulan güven hakkında olumsuz algı yaratmaktadır. Bunun için devletin, toplamış olduğu vergiler ile harcama yaptığı kamusal mal ve hizmetler hakkında kamuoyunu bilgilendirmesi mükelleflerin hem devlete olan güveni artıracak hem de ödedikleri vergilerin karşılığını aldıkları için vergi yükleri üzerinde olumlu etkide bulunacaktır.

Görüşmeler, mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergileri, kamu harcamalarının karşılığı olarak algıladıkları bu nedenle de vergilerin ne için nereye, ne kadar, ne zaman harcandığını bilmelerinin (şeffaflık) vergi hakkındaki algıları üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

> *"Nereye gittiğini de bilmiyorum en azından bilsem biraz daha hani öfkem azalır, pişmanlığım azalır (...) hani nereye gidiyor! (ÜC.ÖZ2)."*

> *"Devlet hiç bir iktidar şeffaf bir bilanço hazırlayıp en azından internet sitesinde toplanan vergilerin hangi kamusal hizmetlere ayrıldığını beyan etmediği için bireyler olarak bizim bu konudaki bilgimiz sınırlı (SMK.A2)."*

> *"Yol yapıyoruz yolun yine parasını ben veriyorum geçtiğim zaman, HGS sistemi, köprüye para veriyorum. O yüzden pahalı araba kullanıp, pahalı benzin kullanıp bana yol yaparsanız ben o paranın nereye gittiğini bilirim ... (TK.GV3)."*

Kamu harcamalarının, mükelleflerin ödedikleri vergiler ile yapılmasından dolayı mükellefler de ödedikleri vergilerin nereye, nasıl, ne kadar harcandığını bilmek istemektedirler. Analizden, mükelleflerin kamu harcamaları ile ödedikleri vergileri karşılaştırdıklarında bu harcamaların yeterli ve şeffaf olmadığı algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır. Literatür de, kamu harcamalarının toplumsal tercihlere uygun hale getirilmesi, hükümete duyulan güvenin sağlanması (şeffaflık), savurganlığın önlenmesi yoluyla subjektif vergi yükünün azaltılabileceği yönündedir (Demir, 2013, s. 96-97). Bu bağlamda, analizin de literatürü desteklediği ve kamu harcamaları ile vergi yükü arasında mali bağlantının olumsuz kurulmasına neden olduğu anlaşılmaktadır.

6.2.2.5.1.2. İsraf

Mükellefler ödedikleri vergiler ile kamu harcamaları arasında mali bağlantı kurmakta ve bu nedenle kamu harcamalarına göre davranışlarını şekillendirmektedirler. Mükelleflerin, hükümet tarafından yapılan harcamaların gereksiz ve lüks olduğunu düşünmesi, ödedikleri vergilerin toplumun istekleri doğrultusunda olmayan, toplumca benimsenmeyen harcamalar için kullanılması mükelleflerin vergileri adaletsiz algılamalarına neden olmaktadır. Aynı zamanda mükelleflerin kamu harcamalarının israf edildiği algısının devlete güvenlerinin sarsılmasına da neden olduğu birçok ampirik çalışmayla desteklenmektedir (Tosuner & Demir, 2007, s. 15; Bedir vd., 2016, s. 47; Helhel & Ahmed, 2014).

Mükelleflerin ödedikleri vergiler ile istekleri doğrultusunda gerçekleştirilen kamusal mal ve hizmetlerin sunulması vergilerin boşa harcanmadığı, israf edilmediği düşüncesine bu düşünce de mükellef tercihleri ile kamusal mal ve hizmetler arasında uyum sağlanmasına katkıda bulunacaktır (Bedir vd., 2016, s. 47). Bu uyum, mükelleflerin vergi yükleri üzerinde de olumlu etkiler yaratacağından toplanan vergi gelirlerinin mükellef tercihleri tabanında harcanması hayli önem arz etmektedir. Bu bağlamda, kamusal mal ve hizmetler için yapılan kamu harcamalarının israf edilip edilmediği algısı üzerinde toplumun örf-adet-ananelerinin de etkili olduğu söylenebilmektedir. Çünkü, kamusal hizmetlerin mükellefin gelenek-göreneklerine uygun olmaması mükellefin vergi yükünü olduğundan daha ağır hissetmesine neden olabilmektedir. Mükellefin ödediği vergilerin gelenek-göreneklerine uygun şekilde harcanması ise subjektif vergi

yükünü daha hafif algılamasına neden olmaktadır. Vergilerin bireylerin mal varlığı ya da elde ettikleri kazançları üzerinden alınan bir pay olarak algılandığı örfe göre ise, ödenen vergi yükü mükellef tarafından subjektif vergi yükünün daha ağır hissedilmesine neden olabilecektir. Fakat, Türkiye'de yapılan subjektif vergi yükü ampirik araştırması sonucunda, gelenek-görenekler ile subjektif vergi yükü arasında anlamlı bir ilişki bulunamadığı ortaya konmuştur (Demir, 2013, s. 110-111).

Analiz, mükelleflerin vergilerin harcandığı kamusal mal ve hizmetlerin gelenek-göreneklere uygunluğu ve halkın isteklerine cevap verebilirliğinin subjektif vergi yükleri üzerinde önemli derecede etkili olduğunu göstermektedir. Buna yönelik alıntılardan en dikkat çekeni, doğudakilerin ödemediği vergilerin Batıdakilerin vergi yükünü artırdığı ve bu nedenle subjektif vergi yükünü olduğundan daha ağır hissettiklerinin ifade edildiği alıntıdır.

> *"Kamu kaynaklarının yeterince vatandaşa aktarılmadığını düşünüyorum çünkü ülkeyi yönetenler (...) hem gelecek için ciddi bir planlama yapmıyorlar hem de (...) halkın ihtiyaçlarına karşılık verecek beklentileri sağlamaktan hep uzak duruyorlar (GMSİ.1)."*
>
> *"En basitinden elektrik! Doğudakiler kaçak elektrik kullanıyor bunu Batıdakilerin sırtına yüklüyorlar. Niye ben onun şeyini ödüyeyim ki madem parasını vermiyor kes o direği kaldır oradan. Gaz lambasından faydalansınlar, kullanmasınlar (GMSİ.2)."*
>
> *"Bazı yerlere aylık, iki aylık bazı düşkün ailelere zekat, sadaka bazında yardımlarımız olur. Ve artı devlet için de bunu böyle düşünüyorum (yardım. Çünkü kazanıpta benden %5, %10 falan almalı ki oda bana gerekli hizmeti versin. ... biz böyle gördük öyle bir örf, adetlerimiz var genelde öyle anadan babadan büyüklerimiz daha iyi bilir hesabından (ZK.YM)."*

Katılımcı alıntılarından, halkın istek ve gelenek-göreneklerine uygun şekilde sunulmayan kamusal mal ve hizmetlerin karşılığında vergi yükünün daha ağır algılandığı ve subjektif vergi yükünü artırdığı bu açıdan da literatürü desteklediği anlaşılmaktadır (Demir, 2013). Ayrıca, verginin kamusal mal ve hizmet karşılığı ve elde edilen kazanç üzerinden alınan bir pay olarak algılandığı da analiz sonuçlarındandır.

Ayrıca analiz, kamu harcamaları konusunda mükelleflerin ödedikleri vergilerin hükümet tarafından haddinden fazla israf edildiği algısına sahip olduğunu, bu durumun da hükümete güveni sarstığını bu anlamda literatürü desteklediğini de göstermektedir. Toplumun istekleri doğrultusunda harcanmayan

kamu harcamalarının mükelleflerin bu harcamalara olumlu bakmadığını ve israf olarak algıladığını da ortaya koymaktadır.

> *"Bu yol niye böyle, bunlar niye yapılmıyor, ikide bir bu yollar niye kazılıp niye bir daha bir daha yapılıyor yazık günah değil mi ben bu parayı birilerini zengin etmek için mi veriyorum diye düşünüyorsunuz (SMK.D2)."*

> *"Ben şunu yaptım, ben bunu yaptım diye görünür şeylere harcayıp aslında görünmeyen gerçekte ihtiyacımız olan şeylere yönelinmediğini düşünüyorum. ... seçim zamanı geldiğinde harcanan paraların sonuçta bizim vergilerimizle yapılıyor çok gereksiz, abartılı olduğunu düşünüyorum (SMK.SM2)."*

> *"Sağlık pandemide sorun oldu, bağış dağıtılmadı üstüne birde ondan da bağış toplandı "Biz Bize Yeteriz" diye. E şimdi baktığım zaman diyorum ki bu dediğim gibi vergi alıyor bizden ama başka yerlere harcanıyor (TK.GV3)."*

Katılımcılar, bilinçli ve konusunda uzman kişilerce yapılmayan işlerin vergi gelirlerinin doğru harcanmayarak israf edileceğine bu nedenle yapılacak işin ehline verilmesinin israfı önleyeceğine de dikkat çekmiştir.

> *"Zonguldak'ın coğrafyası çok zor (...) bu coğrafyada A grubu bir şehir planlamacısına ihtiyaç var ve bildiğim kadarıyla (...) yok. Bu beyin ameliyatını bir pratisyen hekime yaptırmaya benzer. Ne kadar başarılı olursa (...) olur. Onun gibi işte 100 lira parayı bir şeye çevireceksiniz o kişi yeterince iyi değilse o parayı yer bitirir, harcar gider* (SMK.D2)."

Katılımcı alıntılarından, kamu harcamaları hakkındaki mükellef algılarının genellikle olumsuz olduğu, olumsuz olmasının da ödenen vergilerin nereye, nasıl, ne kadar harcandığı hakkında hükümetin şeffaf davranmamasından kaynaklandığı bunun da hükümete duyulan güveni sarstığı anlaşılmaktadır. Ayrıca analiz, kamu harcamalarının mükellef tercihleri gözetilerek yapılmamasının katılımcılar tarafından israf olarak algılandığını bu algının da hükümete duyulan güveni zedelediğini ve mükelleflerin üzerlerine düşen vergiyi olduğundan fazla hissetmelerine neden olduğunu göstermektedir. Ek olarak, kamu harcamaları israfının önlenmesi için yapılacak işin bilinçli ve konusunda uzman kişilere yaptırılmasının önemli olduğu da nitel analizden elde edilen sonuçlardandır.

Literatür, kamu harcamalarında israfın had safhada olmasının, mükelleflerin vergileri adaletsiz algılamasına ve devlete güvenlerinin sarsılmasına neden olduğu yönündedir (Tosuner & Demir, 2007, s. 15; Bedir vd., 2016, s. 47; Helhel & Ahmed, 2014). Kamu harcamalarındaki israfın, vergi adaleti, hükümete duyulan güven ve vergi yükünün olduğundan daha ağır hissedilmesi üzerindeki önemli etkileri ve

literatür ile örtüşmesi nedeniyle araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.6. Risk Algısı

Mükellefler, vergi kaçırıp kaçırmamaya fayda-maliyet analizi yaparak karar vermektedir. Bu bağlamda vergi kaçırmadan elde edilecek fayda vergi ödemenin maliyetinden yüksek ise mükellef vergi kaçırmaya karar vermektedir. Mükelleflerce verilen bu karar üzerinde yakalanma ve cezalandırılma korkusu etkili olmaktadır (Alm & McKee, 1998). Risk algısı başlığı altındaki alt başlıklar literatür ve görüşmelerden elde edilen bilgiler doğrultusunda cezaların caydırıcılığı, denetim eksikliği ve fayda-maliyet analizi olarak oluşturulmuştur.

6.2.2.6.1. Cezaların Caydırıcılığı

Vergi kaçakçılığı cezasının yüksek olduğu algısı, vergi kaçırmayı engellemektedir. Fakat, ekonomik durumlarının kötüye gitmesi ile mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin de arttığı görülmektedir (Hanousek & Palda, 2002). Cezalar, vergi kanunlarına uyan vergi mükellefleri açısından etkisizken vergi denetimleri ve cezalarla tehdit edilen mükellefler yönünden etkilidir ve mükellefler, vergiden kaçınma yolunu tercih edebilmektedir (Mohdali vd., 2014).

Görüşmeler, cezaların Avrupa'daki cezalar kadar ağır olmadığını, vergi aflarının vergi kaçırmayı teşvik ettiğini ve cezaların tekrar suç işlememek için yeterli caydırıcılıkta olmadığını göstermektedir.

> *"Çok daha belki ağır cezalar Avrupa'da olduğu gibi çok daha ağır, farklı cezalar olursa mutlak caydırıcı olur (GMSİ.1)."*

> *"İnsanlar şöyle düşünüyorlar cezasından fazlasını kazandıkları için o cezayı da çok iplemiyorlar yani bir şekilde affa giriyorlar, aftan yararlanıyorlar, ülkemizde de sürekli af çıkıyor zaten (TK.GV1)."*

> *"Eğer, ceza beni davranıştan vazgeçirecek caydırıcılıkta değilse yine aynı davranışta bulunurdum (ÜC.KM1)."*

Görüşmelerden, hiç ceza yememiş ya da denetimden geçmemiş bir mükellef ile ceza yemiş ya da denetimden geçmiş bir mükellef arasında bilinç farkı olduğunu ve ceza ve denetimleri deneyimleyen mükelleflerin daha dikkatli davrandıkları sonucuna ulaşılmıştır.

"Denetimden geçtim. Dikkat ederiz daha dikkatli oluruz yapabildiğimiz kadarıyla ama bazen insanın elinde olmuyor. Farkında olarak da oluyor dediğim gibi koşullar gereği bazen de bilgi eksikliğinden kaynaklanır (SMK.A1)."

Analiz sonucundan, mükelleflerin cezaları caydırıcı bulmadıkları, afların da cezaların bir kısmını azalttığı için caydırıcılığını yitirdiği bu nedenle mükellefler tarafından olumsuz algılandığı anlaşılmaktadır. Fakat daha önce ceza yemiş ya da denetimden geçmiş mükelleflerin daha önce hiç ceza yememiş ve denetim geçirmemiş mükelleflere göre daha dikkatli davrandıkları bu anlamda cezaların vergi bilinci üzerindeki olumlu etkisine de değindikleri görülmektedir.

Son olarak analiz, cezalar her ne kadar caydırıcı olsa da bazen kötüye giden ekonomik koşullar nedeniyle bilinçli bazen de bilgi eksikliğinden bilinçsiz yapılan hataların cezaya neden olduğunu ortaya koymakta ve bu sonucun literatür ile de örtüştüğü söylenebilmektedir (Hanousek & Palda, 2002). Cezaların caydırıcılığı yapısının, mükelleflerin vergi bilinci ve vergi uyumu üzerinde önemli etkileri ve literatürü de destekler nitelikte sonuçlar sunması nedeniyle araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.6.2. Denetim Eksikliği

Vergi denetimlerinin etkinliği, vergi ceza kurumunun başarısı üzerinde de etkilidir. Literatür oldukça etkili ceza sisteminin olmasına rağmen yeterli derecede denetim yapılmıyorsa vergi uyumunun da istenilen düzeyde sağlanamayacağı yönündedir (Tuay & Güvenç, 2007, s. 30). Etkin denetim ve cezalar, dürüst olmayan mükellefleri sisteme dahil ederken dürüst mükelleflerinin ise, vergi uygulamaları algılarını olumlu yönde etkilenmesini sağlamakta ve böylece toplumun vergiye uyumunu da artırıcı etkide bulunmaktadır.

Türkiye'de denetimlerin yetersiz olduğu algısının yüksek olduğu bu nedenle de mükelleflerin vergiye uyum düzeylerinin de düşük olacağı belirtilmektedir (Bedir vd., 2016, s. 53, 128). Denetimlerin, mükelleflerin vergiye uyumları üzerinde olumlu ve olumsuz etkilerinin olduğu literatür ile de desteklenmektedir. Araştırmanın görüşme analizinden, denetimlerin elektronik ortamda yapıldığı, caydırıcı olduğu ve mükellefleri dikkatli olmaya zorladığı hatta denetimlerin, mükellefi vergi iadesinden bile vazgeçirdiği bu anlamda olumlu yönde olduğu tespit edilmiştir.

"Beyannameler artık elektronik sistemler üzerinden veriliyor, yerinde KDV tevkifatı yapılıyor, stopaj peşin alınıyor, mükellefler icabında vergi denetmenleri tarafından aranıyorlar teyid edilmek amacıyla vesaire dolayısıyla devlet kontrol altında tutuyor diye tahmin ediyorum (SMK.A2)."

"Denetimler tabi caydırıcı, yani her şeyi dikkatli yapman lazım. Denetmene gitmek adamı korkutuyor (SMK.SM1)."

"1 milyar lira şey stopajdan mı ne iademiz çıktı ama muhasebeci almazsan iyi olur dedi yoksa sizi afedersin maliyeden biraz rahatsız ederler gibi. Hibe ettik gibi bir şey, almadık yani alacaklı olduğumuz halde (GMSİ.2)."

Denetimlerin daha önce denetim geçiren mükellefleri daha dikkatli davranmaya ittiği de görüşmelerden elde edilen tespitler arasındadır.

"Denetime giren bir kimseyle girmeyen kimse arasında fark var (SMK.SM3)."

"Denetimden geçtim. Dikkat ederiz yani, daha dikkatli oluruz yapabildiğimiz kadarıyla. Ama bazen insanın elinde olmuyor, farkında olarak da oluyor dediğim gibi koşullar gereği bazen de bilgi eksikliğinden kaynaklanır (SMK.A1)."

Katılımcıların diğer görüşlerinin aksine denetimlerin, kötüye giden bir ekonomide sıklaştırılmasının piyasayı öldüreceği, ticaret ile uğraşan mükellefleri küstüreceği ve bunun akabinde ülke ekonomisini daha da olumsuz bir duruma sürükleyeceği algısının da görüşmelerden öne çıktığı görülmektedir. Ayrıca, denetimlerin sıklaştırılması ile vergi cezalarının artacağı bunun da ülkedeki vergi kaçırma oranının yüksekliğine bağlandığı da tespit edilmiştir.

"Sen birde buna afedersin hani "deli dumrulun köprüde para cezası kesmesi gibi" bir de artı cezalarla hepten milleti bunaltırsan zaten kapatıyor adam dükkanı ekstra diğerlerini de caydırıcaksın hani işi çoğaltacaktın yani ticaretle uğraşanı hepten küstüreceksin (GMSİ.2)."

"Denetim çok yapılırsa insanların vergi cezaları artar bence (SMK.A1)."

Vergi denetimi, hukuki cebirle vergi tahsilinin en önemli yaptırımlarından ve mükelleflerin de en çok çekindikleri konulardandır (Demir, 2013, s. 164). Vergi denetimleri hakkında katılımcı algıları, genellikle elektronik ortama geçiş ile birlikte denetimlerin daha da kolaylaştığı ve takip edildiği, caydırıcı etkisinden dolayı da vergi uyumu üzerinde olumlu etki yarattığı yönündedir. Ayrıca, görüşmeler, denetimi tecrübe etmiş mükellef ile henüz tecrübe etmemiş mükellef arasında fark olduğunu bunun da vergi denetiminin mükellefleri daha dikkatli olmaya itmesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Denetimler hakkında çok az olumsuz algıya sahip olan katılımcı olduğu görülmekle birlikte bu algıya; artan denetimlerin ülke ekonomisinin daha da kötüye gitmesine ve mükellefleri

küstürerek işyeri kapanışlarına yol açmasına neden olacağının sebep gösterildiği de söylenebilmektedir.

Denetimlerin eksik olduğu algısına sahip olan mükelleflerin, vergi kaçımaya veya vergiden kaçınmaya daha fazla başvuracağı ve vergi yükünü azaltma girişimi üzerindeki bu etkisinden dolayı araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.2.2.6.3. Fayda-Maliyet Analizi

Fayda-maliyet analizi literatürde vergi riski kavramı ile açıklanmış ve mükelleflerin önemli bir kısmının gelirleri üzerinden karşılıksız ve gönüllü olarak devlete vergi ödemek istememeleri şeklinde ifade edilmiştir (Artemenko, 2017) Vergi mükellefleri, kaçırma ile elde edilen kazançları ve alacakları riski karşılaştırıp, vergi kaçırma eğilimine karar verirler (Aktan & Çoban, 2006, s. 46; Islamiah, 2015, s. 104). Mükellefler, vergi kaçırma ile elde ettikleri kazanç eğer beklediklerinden düşükse vergi kaçakçılığına eğilim göstermeyecek aksi halde ise vergiden kaçınmayı tercih edeceklerdir (Trindade vd., 2015, s. 134). Bu bağlamda, literatür, mükelleflerin elde ettiği kazançlarının ve vergi kaçırma yoluyla riske ettikleri cezanın analizini yaparak vergi kaçırma davranışına karar verdiklerini göstermektedir.

Araştırma fayda-maliyet hakkındaki görüşmeler sonucunda, mükelleflerin kazanç sağlayamadıklarından günü kurtarmak amacıyla vergi kaçırmaya yöneldiklerini, denetlenmeyeceği, yakalanmayacağı düşüncesi ile vergi kaçırmaya karar verdiklerini göstermektedir.

> *"Zonguldak şartlarında düşünürsem kazanamadığından ödeyemiyordur vergisini. Kazanan, geliri düzgün olan zaten vergisini öder, ya vergi borcu olanların çoğu kazanç kazanamadıklarından dolayı, kimse yapmaz yani Zonguldakta (SMK.SM1)."*

> *"Yapmaz onu düşünerek yapmıyor onu zaten gününü kurtarmak için yapıyor onu. Belki büyük, devasa firmalarda bu vardır bilmiyorum ama biz en azından küçük bazda orta bazdaki firmalara bakıyoruz fayda-maliyet analizi de yapmıyorlar (TK.KV2)."*

> *"Ya çok fayda-maliyet yok hayır, o anki durumunu düşünüyor bence. Çünkü, fayda-maliyet analizini yapmış olsa karşı tarafa verdiği para, yiyeceği ceza, matrah artırımını yapıyor sonradan dönüp yani orda aslında çok büyük ekside (-) ama mükellef bunu farketmiyor (SMK.SM2)."*

Yine görüşmeler, mükelleflerin ceza almayacağı şekilde yasa boşluklarından yararlanarak (vergiden kaçınma) vergi yükünü azaltacaklarını açıkça ifade

ettiklerini de göstermektedir.

> *"Ben ceza almayacak şekilde fayda-maliyeti düşünürüm. Yeter ki ceza almayayım, sicilime girmesin, herhangi bir ceza bir yaptırım uygulanmasın, çünkü temiz olmamız lazım (SMK.A1)."*

> *"Mükellef yapar tabi, yasal boşluklardan da faydalanır yani cebine atıyorum %1'de olsa, %2'de cebine etki edeceğini bilse onu da yapar (TK.GV2)."*

Ayrıca görüşmeler, katılımcıların gelir düzeyinin fayda-maliyet analizi üzerinde etkili olduğunu ve küçük ya da orta ölçekli firmaların fayda-maliyet analizi yapmazken büyük ölçekli firmaların mutlaka fayda-maliyet analizi yaparak vergi kaçırmaya ya da vergi ödememeye karar verdiğini göstermektedir. Görüşmelerden, küçük ve orta ölçekli işletmelerin genellikle günü kurtarmak amacıyla vergi kaçırmayı tercih ederken, büyük ölçekli işletmelerin ise vergi kaçırmadan elde edeceği fayda ile alacağı ceza maliyetini hesaplayarak bilinçli bir şekilde vergi kaçırdığı görüşünde oldukları öne çıktığı da anlaşılmaktadır. Diğer taraftan fayda-maliyet analizi ile cezaların caydırıcılığı arasında ilişki kurulduğu, cezai yaptırım gücünün mükelleflerin vergi kaçırma davranışı üzerinde etkili olduğu da görüşmelerden anlaşılmaktadır.

> *"Yapan varsa (fayda-maliyet analizi) büyük firmalar yapabilir (TK.KV1)."*

> *"(...) ama bir insan bilinçliyse, bilinçli olarak bilerek ve isteyerek bir şey yapacaksa onun faydasına bilmem neyine göre hesabını yapar (SMK.SM3)."*

> *"Çok büyük para kazananlar yapar bizim gibi yok küçük esnaf, küçük esnaf zaten vergisini ödeyemiyor bunlarla mı uğraşacak (TK.GV1)."*

> *"(...) düşük gelirlinin böyle bir analiz yapacağını düşünmüyorum. Çünkü, düşük gelirli o gününü düşünür daha sonrasını uzun vadede ne getirip ne götüreceğinin kıyaslamasını çok fazla yapmaz "(ÜC.ÖZ1).*

> *"Cezanın yaptırım gücü önemli yani atıyorum 200 liralık birşey kaçırdınız size 250 liralık ceza geldi diyelim veya 50 lira, 60 lira 10 defa kaçıracağını düşünüyorsan 1 defa 250 lira ödemeyi göze alırsın. (SMK.D2)."*

Fayda-maliyet analizi hakkında görüşme analizi, mükelleflerin gelir ve bilinç düzeyinin fayda-maliyet analizi üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Literatür, mükelleflerin vergi kaçırmaya fayda-maliyet analizi yaparak karar verdikleri üzerine olup katılımcı alıntıları bu tezi bir kısım mükellef için desteklemektedir. Literatürün aksine katılımcı alıntılarının daha yoğun bir şekilde gelir düzeyi yüksek olan büyük işletmelerin bu analizi yapacaklarını desteklerken küçük ve orta ölçekli işletmelerin bu bilince sahip olmadıkları düşüncesine sahip olduklarını göstermektedir. Aynı zamanda görüşmelerden, katılımcıların önemli bir kısmının

ekonomik şartlar nedeniyle gününü kurtarmak amacıyla vergi kaçırma yoluna başvurduğu, elde edeceği fayda ile alacağı cezanın maliyetini hesaplayarak karar vermediği sonucuna da ulaşılabilmektedir. Sonuç olarak, fayda-maliyet analizi yapısının mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi üzerine önemli bilgiler sunması nedeniyle araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.3. Modelin Değiştirilmesi

Araştırmanın nitel aşaması, Türkiye'de faaliyet gösteren Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yükü modeli yapılarının yine bu mükelleflerin içgörüleri ve uygunluğunu araştırmayı hedeflemiştir. Böylece, araştırma için oluşturulan modelin modifikasyonu (değiştirilmesi) ve güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın nitel aşaması, spesifik anlamda literatürde gözden kaçan ya da henüz değinilmeyen yeni etkili yapıların keşfedilmesine ve nicel analiz için güçlendirilmiş model içinde örtüşen yapıların belirlenmesine imkan tanımaktadır.

Nitel analizden, modelin literatüre yönelik yapılarının çoğunun Türkiye'deki Gelir Vergisi mükellefleri için de etkili olduğu görülmektedir. Ayrıca nitel analiz sonucuna göre model için bazı değişiklikler öngörülmektedir. Kamu mallarının karşılığı olma yapısı ile hükümete duyulan güven yapısının örtüştüğü, her iki yapının da vergilerin kamusal mal ve hizmet karşılığı olması nedeniyle kamu harcamalarının aynı zamanda kamusal mal ve hizmetlerin geri dönüş düzeyinin de bu iki yapı üzerinde etkili olduğu anlaşılmıştır. Vergi ahlakı, vergi kültürü, vergi bilinci yapılarının vergi uyumu yapısıyla örtüşürken bu üç yapının genellikle vergi uyumu literatürüyle de örtüştüğü nitel analiz sonuçlarından da anlaşılmaktadır.

Ek olarak, nitel analiz sonucunda ortaya çıkan beş yeni yapıya da (enflasyon, medya algısı, vergi dairesi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı, SMMM etkisi ve vatandaşlık bilinci) değinilmiş ve bunlardan modele daha önce açıklandığı üzere modelde kalmasına karar verilen medya algısı, vergi dairesi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı, SMMM etkisi ve vatandaşlık bilinci yapıları da eklenmiştir. Son olarak teoriden araştırma için geliştirilen model araştırma için değiştirilmiş (Şekil 6.2), nicel aşama için bu değiştirilmiş model (Şekil 6.3) test edilmiş ve yeni model ortaya konmuştur (Şekil 6.4).

6.3.1. Örtüşen Yapılar

Bu başlık altında araştırmanın nitel analiz aşamasında yararlanılan Nvivo yazılım programından elde edilen bilgiler ışığında oluşturulan vergi yükü modelinde yer alan vergi yükü yapılarından örtüşen yapılara değinilecektir.

6.3.1.1. Hükümete Güven Yapısının Örtüşmesi

Bu bölümün daha önceki başlıklarında değinilen ve subjektif vergi yükü unsuru olarak ele alının hükümete duyulan güven hakkında katılımcı çoğunluğu, ödedikleri vergiler karşılığında yararlandıkları bu mal ve hizmetlerin istekleri doğrultusunda ve yeterli olmadığını ifade etmişlerdir. Mükelleflerin tercihleri yönünde sunulmayan mal ve hizmetler söz konusu olduğunda mükellefler, ödedikleri vergilerin israf edildiğini ve bu durumun da hissettikleri vergi yükünü artırdığını ve vergi uyumuna teşvik önünde engel olarak gördüklerini ifade etmişlerdir. Benzer durum, kamu harcamaları yapısı içinde geçerlidir.

Mükelleflerin çoğu (26/22), ödedikleri vergilerin nereye, nasıl ve ne kadar harcandığını bilmemelerinin (şeffaflık) kamu harcamalarının israf edildiği, vergi yüklerini olduğundan daha ağır algıladıkları ve vergi uyumlarını da bozduğunu belirtmişlerdir. Bu yönüyle hükümete duyulan güven yapısı ile kamu harcamaları yapısının aynı teorik temellere dayalı olması, kavramların örtüşmesi, her iki yapının kaynaklarının aynı veri bölümlerinden kodlandığını gösteren Nvivo analizinden de ortaya konmaktadır. Tüm bu açıklamalar neticesinde, kamu harcamaları yapısına hükümete duyulan güven yapısı içinde yer verilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

6.3.1.2.Vergi Karmaşıklığı Yapısının Örtüşmesi

Vergi karmaşıklığı kavramının, literatürde bireyler tarafından vergi kanunlarının anlaşılmasının zorluğu şeklinde ifade edildiği ve bu durumun vergi sisteminden kaynaklandığı belirtilmiştir (McCaffery, 1990, s. 1318-1319). Bu anlamda, vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olmayışı, vergisel teşvikler, vergi harcamaları gibi birçok faktör vergi karmaşıklığı nedenleri arasında sayılabilmektedir. Araştırmanın nitel analizi de bu kavramı destekler nitelikte ve vergi harcamaları, vergilerin sayısı, vergi oranı/tarife yapısı ile mevzuat değiştirilme sıklığı yapılarının vergi karmaşıklığı üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

Nitel analiz aşamasındaki görüşmeler sonucunda mükelleflerin tamamının (26/26) vergi harcamalarının vergi karmaşıklığı üzerinde etkili olduğu görüşünde birleştiği anlaşılmaktadır. Öyle ki büyük ölçekli işletmelere çok fazla avantajlar sağlanması, küçük ölçekli işletmelerin ise aynı avantajlara sahip olmaması gerekçe göstererek bu anlamda vergi harcamalarının amaca hizmet etmediğini ifade etmişlerdir. Ayrıca katılımcılardan ücretlilerin, vergilerinin kesinti yoluyla ödeniyor olmasından dolayı diğer mükellefler gibi vergi kaçırma durumlarının olmaması, vergiden indirilecek bir indirimden yararlanamamalarının daha fazla vergi ödedikleri düşüncesine ittiğini ifadelerine eklemişlerdir.

Ayrıca, vergi karmaşıklığı yapısı ile örtüşen ve nitel analiz sonucunda tespit edilen vergilerin sayısı yapısının da vergi karmaşıklığı üzerinde etkili olduğu katılımcılarca ifade edilmiştir. Vergilerin sayısı hakkında katılımcılar, çok fazla vergi kalemi olduğu, sayıca fazla olan bu vergi kalemlerinin kafa karışıklığına neden olduğu, ayın ortasından sonuna kadar vergi ödemek zorunda kaldıkları, sayıca az vergi kaleminin ödenecek vergilerini de azaltacağını ifadelerine eklemişlerdir.

Vergilerin sayısı, vergi oranı/tarife yapısı ve mevzuat değiştirilme sıklığının vergi karmaşıklığı yapısı ile aynı teorik temellere dayanması ve kavramların örtüşmesi nedeniyle her yapıya ait kaynakların Nvivo analizi ile aynı veri bölümlerinden kodlandığını göstermektedir. Bu nedenle vergilerin sayısı, vergi oranı/tarife yapısının, vergi karmaşıklığı yapısı içerisinde ele alınmasına karar verilmiştir.

6.3.1.3. Denkleştirici Adalet Yapısının Örtüşmesi

Denkleştirici adalet, mükelleflerin ödedikleri vergiler ile kamusal mallar arasındaki ilişkiye bağlıdır. Bu yaklaşıma göre, bireylerin yararlandıkları kamu mallarının karşılığı kadar vergi ödemeleri gerekmektedir. Aynı şekilde kamu mallarının karşılığı, kamu mallarının sunumunu yapan devletin bu malların finansmanı için vergileri kullanması bu vergilerin sunulan kamusal mal ve hizmetlerden daha yüksek algılanması, vergilerin adaletsiz değerlendirilmesine neden olmaktadır (Bergstrom vd., 1986, s. 41).

Nitel analizden denkleştirici adalet hakkında katılımcıların, benzer durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmedikleri, basit usul vergi mükelleflerine çok daha fazla ayrıcalık tanındığı algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır. Ayrıca, Gelir Vergisi mükellefi olup basit usul vergi mükellefi kadar gelir elde eden mükelleflerin de olduğu fakat bu ayrıcalıklardan yararlanamadıkları bu nedenle de vergileri adil bulmadıkları anlaşılmaktadır. Bu bağlamda kamusal malların karşılığı yapısı ile denkleştirici adalet yapısının ortak bir teorik tabana oturduğu söylenebilmektedir.

Maliye literatüründe denkleştirici adalet ile ilgili yapılan araştırmalar, mükelleflerin vergi sistemini özellikle de ilk sırada Gelir Vergisini ardından KDV ile ÖTV'yi adaletsiz algıladıklarını ortaya koymaktadır (Muter vd., 1993; Saruç & Sağbaş, 2004; Saruç & Yıldız, 2007; Çiçek vd., 2008). Araştırmanın nitel aşamasının da bu anlamda literatürü desteklediği ve denkleştirici adalet hakkında katılımcılarınn olumsuz algıya sahip olduklarısöylenebilmektedir. Ayrıca, vergi sisteminin mükelleflerin vergi ödeme istekleri üzerinde etkili olduğu ve vergi uyumunu olumsuz etkilediği de katılımcı alıntılarından anlaşılmaktadır.

Nitel analizden vergi oranı/tarife yapısının (özellikle GV), farklı türdeki mükelleflere yapılan ayrıcalıkların, vergiye uyumlu mükelleflerin bile zamanla gönüllü uyumlarının bozulmasına neden olduğu ve katılımcıların denkleştirici adaleti olumsuz algılama gerekçesi olarak sundukları anlaşılmaktadır. Ayrıca, denkleştirici adalet yapısı ile ödenen vergiler karşılığında sunulan kamusal mal ve hizmetlerin düzeyi önemli olmakla birlikte kamusal mal ve hizmet karşılığı yapısı ile denkleştirici adalet yapısının aynı kavramsal çerçeveye oturduğu görülmektedir. Analiz için uygulanan Nvivo programının da literatürü destekler nitelikte aynı teorik temellere dayanması, kavramların örtüşmesi, her iki yapının kaynaklarının aynı veri bölümlerinden kodlandığını gösteren Nvivo analizinden de ortaya konmaktadır. Tüm bu açıklamalar neticesinde, kamu mallarının karşılığı yapısına denkleştirici adalet yapısı içinde yer verilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

6.3.2. Yeni Ortaya Çıkan Yapılar

Bu başlık altında araştırmanın nitel analiz aşamasında yararlanılan Nvivo yazılım programından elde edilen argümanlar sonucunda oluşturulan vergi yükü modelinde yer alan vergi yükü yapılarından örtüşen yapılara değinilecektir.

6.3.2.1. Enflasyon

Enflasyon, bir ekonomideki mal ve hizmetlerin fiyatlarında gözlenen sürekli ve genel bir artışı ifade etmektedir. Bir ülkede, enflasyon oranı yükselirken bazı mal ve hizmetlerin fiyatları düşebilmekte veya aynı şekilde enflasyon oranı düşerken bazı mal ve hizmetlerin fiyatlarında yükselme yaşanabilmektedir. Fiyatlar genel seviyesindeki artışların enflasyon olarak tanımlanabilmesi için sadece belirli bir dönem için değil, sürekli olması gerekmektedir (TCMB, 2013, s. 2).

Ömercioğlu (2018, s. 116) vergi yükünün demokrasiye etkisi ile ilgili yaptığı çalışmada enflasyonu, bir ekonomide bütün mal ve hizmet fiyatlarının belli bir dönemdeki ortalamasında meydana gelen artış olarak ifade etmiştir. Enflasyon, toplam talebin toplam arzdan fazla olması sonucunda fiyatlar genel seviyesinde sürekli ve hissedilir düzeydeki artışlar şeklinde basit bir şekilde tanımlanabilmektedir. Ülkeler enflasyon ile mücadelede maliye politikaları araçlarından vergi politikalarını kullanır. Enflasyon ile mücadelede vergi politikalarından genellikle vergi oranlarının artırılması şeklinde bir yola başvurulmaktadır. Fakat, bireylerin tüketim-yatırım ve tasarrufları üzerindeki etkisinden dolayı enflasyon ile mücadelede hangi vergilerin vergi oranlarının artırılması gerektiği hakkında literatür hala net değildir (Demir, 2013, s. 79).

Enflasyon ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi mükellef merkezli ele alırsak, enflasyon nedeniyle subjektif vergi yüklerinin ağırlaştığı, satın alma güçlerini vergilerin azaltmasının yanısıra geriye kalan harcanabilir gelirlerinin de enflasyon ile eridiği ve bu anlamda subjektif vergi yükünü artırdığı söylenebilir. Objektif vergi yükü açısından ise, vergilerin tahakkuk ve tahsil dönemleri arasındaki süre farkının da bir kısım azalışa neden olabileceği ifade edilebilmektedir (Bedir vd., 2016, s. 54; Demir, 2013, s. 80). Mükellefin elde ettiği gelirinin belli bir kısmının kamusal hizmetlerin finansmanı için devlete aktarılması olan vergi ile halkın fiyat artışları yüzünden yine gelirinin bir kısmının devlete aktarılması olan enflasyon kavramı ile benzerlik taşımaktadır (Uluatam, 1981, s. 31).

Musgrave (1959, s. 448) ekonomide meydana gelen konjonktürel dalgalanmaların mükelleflerin davranışları üzerinde etkilerine değinmiş ve enflasyonun mükellef davranışları üzerindeki etkilerini incelemiştir. Yükümlünün para aldanımına uğrayıp uğramamasının vergilerin yarattığı yük üzerinde etkili

olduğu, para aldanımının ise, mükelleflerin fiyat artış ya da düşüşlerini dikkate almadan aynı paraya değer vermesi olduğunu belirtmiştir. Literatür, mükelleflerin para aldanımına uğramadıklarında vergi yükünü daha hafif hissedecekleri ve vergiye karşı tutumlarının da sert olmayacağı yönündedir (Mutluer, 1979, s. 135). Bayraklı & Demir (2004) mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri davranış biçimlerini etkileyen faktörleri inceledikleri çalışmalarında, enflasyonun yüksek oluşunun da bu davranışlar üzerinde etkili olduğu sonucunu ortaya koymuşlardır. Yavuz vd. (2019, s. 12-13) vergi gelirleri ile milli gelirin oluşumunda etkili olan tüm faktörlerin vergi yükünü de etkilediğini ifade etmişler ve bu faktörler arasında enflasyona da yer vermişlerdir.

Devletin para yaratma süreci, herhangi bir vergi gibi, satın alma gücünün halktan devlete aktarılmasını ifade eder. Bu nedenle, kaynakların transfer edilme şeklinin şeffaflıktan uzak olmasına rağmen, enflasyona da vergi denilebilmektedir. Enflasyon, halk tarafından tutulan paranın gerçek değerini düşürür ve bu enflasyon vergisini oluşturur. Enflasyon vergisi, verginin ödenme şeklinin iyi anlaşılmaması ve devlet tarafından elde edilen gerçek satın alma gücü miktarının hesaplanmasının zorluğu nedeniyle tüm vergiler arasında en şeffaf olmayanıdır. Halk için, ortaya çıkan enflasyon çok önemlidir, çünkü gelirin para varlıklarına yönlendirilmesini ve bunun sonucunda satın alma gücü kaybını gerektirmektedir. Halkın bakış açısından, bu satın alma gücündeki kayıp kesinlikle bir "***enflasyon vergisi***" olarak görülmektedir (Fields, 2015, s. 649).

Vergi ile enflasyon vergisi arasındaki temel fark ise, vergiler sadece vergi ödeyenlerin satın alma gücünde azalmaya neden olurken enflasyon vergisi, hem vergi ödeyen bireylerin (mükellef) hem de vergi ödemeyen halkın satın alma gücünde azalmaya neden olmaktadır. Bu anlamda mükelleflerin vergiler nedeniyle eriyen gelirleri bir de enflasyon vergisi nedeniyle erimekte bu durumun da mükellefler üzerinde çarpan etkisine[16] neden olduğu söylenebilir. Ancak, enflasyon mükelleflerin para aldanımına uğrama durumlarına göre vergi yükü üzerinde etkili olabilmektedir. Para aldanımı, mükelleflerin fiyat artış ya da düşüşlerini dikkate

[16] Bu çarpan etkisi, literatürde mali çarpan olarak ifade edilmektedir. Mali çarpan, genel olarak, çıktıdaki (ΔY) bir değişikliğin mali açıktaki (hükümet harcamaları veya vergi geliri) değişikliğe oranı olarak tanımlanabilir. Şöyle ki mali çarpan, harcama üzerinde 1 TL'lik değişikliğin ya da vergi gelirleri üzerindeki 1 TL'lik değişikliğin GSYİH üzerinde oluşturduğu etkiyi ölçer. Ayrıntılı bilgi için Bkz. Spilimbergo ve diğerleri, 2009.

almadan artış ya da düşüşe de girse aynı paraya değer vermesidir (Musgrave, 1959, s.448). Para aldanımına uğradığını düşünen mükellef gerçek değerlerle değil parasal değerlerle düşündüğü için enflasyon subjektif vergi yükü üzerinde bir değişiklik yaratmaz. Deflasyon ortamında ise para aldanımına uğramama durumu daha fazla subjektif vergi yükü altında kalmasına neden olur (Şenyüz, 1995, s. 76).

Katılımcıların enflasyona atıfta bulunduğu ve 26 katılımcıdan 10'unun ödedikleri vergileri yüksek buldukları ve geçim derdine bir de enflasyonun eklenmesinden şikayetçi oldukları görülmektedir. Var olan vergi yüklerine birde enflasyonun eklenerek yüklerinin daha da ağırlaştığı bu nedenle vergilerin adaletsiz olduğunu düşündükleri anlaşılmaktadır.

> *"Vergi yükü (...) çok fazla yani. %27'leri %30'ları bulduğu için zaten enflasyona baktığınız zaman da anlarsınız enflasyonda yüksek (...) Aldığınız ücret eriyip gidiyor, bana göre fazla (...) alınan vergiler aşırı (ÜC.Kİ3). "*

Kamu harcamaları, gelir dağılımı, enflasyon ve ödenecek vergiler ile gelirlerini kıyasladıklarında (mali bağlantı) genellikle ödedikleri vergilerin yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

> *"Türkiye'nin gerçek enflasyonu %30, %40'ken orada %10 çıkartıyorlar. (...) GV ödüyorsun ödediğin parayla da birde enflasyonla mücadele ediyorsun. (...) enflasyon oranları bizi eziyor, vergi eziyor ikisini birden düşünsene yani perişan (TK.GV1). "*

Görüşmelerden katılımcıların ödedikleri vergiler ile gelirleri arasında bağlantı kurdukları (mali bağlantı) ve bu bağlantı sonucunda ödedikleri vergilerin yüksek olduğu algısına sahip olduklarını göstermektedir. Fiyatlar ve vergiler çok hızlı şekilde artarken gelirlerin aynı şekilde artmıyor olması katılımcıların algıladıkları yükün de fazla hissedilmesine neden gösterilmektedir.

> *"Hiç kimse geliri oranında harcama yapamıyor, harcamalarına yetişemiyor çünkü fiyatlar çok daha hızlı artıyor, vergiler de aynı oranda ama gelir değil. Gelir çok altında kalıyor (TK.BS2)."*

Türkiye'de uygulanan Gelir Vergisi, içinde bulunulan mali yıl içinde değil bir sonraki mali yıl içinde ödenir. Bu nedenle bir sonraki mali yıl içinde fiyatlarda oluşan değişikliğin boyutuna göre paranın reel değeri enflasyonist dönemde düşük, deflasyonist dönemde ise yüksek hissedilebilecektir (Mutluer, 1979, s. 135).

Türkiye'de araştırmanın yapıldığı dönemin enflasyonist[17] bir döneme denk gelmesi nedeniyle katılımcıların neredeyse yarısı (26/10) enflasyonun da ödedikleri vergilere ek bir yük oluşturduğunu ifade etmişlerdir.

Literatür, enflasyonun gelirler üzerinde azalışa neden olduğundan mükellefler açısından vergiler gibi algılandığını göstermektedir. Bunun yanında mükelleflerin para aldanımına uğramadıklarında vergi yükünü daha hafif hissettikleri ve vergiye karşı tutumlarının da sert olmadığını da ifade etmektedir. Ayrıca, enflasyonun yüksek oluşunun mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri davranış biçimlerini de etkilediği yönündedir ((Mutluer, 1979, s. 135¸ Bayraklı & Demir, 2004).

Vergi gelirleri ile milli gelirin oluşumunda etkili olan tüm faktörlerin vergi yükünü etkilediği de söylenebilmektedir (Yavuz vd., 2019, s. 12-13). Araştırmanın nite analizi, enflasyonun katılımcıların yarısından azı tarafından (26/10) tıpkı vergi gibi gelir azaltıcı bir unsur olarak algılandığı ve ek bir yük getirdiğini işaret ederken çoğu katılımcının (26/16) enflasyona gelir azaltıcı bir unsur olarak değinmediği anlaşılmaktadır. Ancak dönemin ekonomik şartlarının katılımcı algıları üzerinde etkili olduğu ve araştırmanın yapıldığı dönemin ekonomik şartlarına göre değişkenlik gösterebileceği gözönünde bulundurulmalıdır. Araştırmanın Türkiye'de enflasyonist bir dönemde yapılmış olması ve bu unsurun öne çıkmasında dönemin ekonomik şartlarının etkili olması, nitel analizden de katılımcıların çoğunun enflasyonu gelir azaltıcı olarak değerlendirmemesi nedeniyle araştırmanın doğrulayıcı nicel aşaması için modelden çıkarılmasına karar verilmiştir.

6.3.2.2. Medya Algısı

Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğüne göre medya "iletişim ortamı, iletişim araçları" şeklinde tanımlanmaktadır (www.sozluk. gov.tr). Kitle iletişim araçlarının geliştirilmesi ile yalnızca basılı materyal, gazete ve dergiler için kullanılan geleneksel medya kavramı da zaman içinde değişmiş ve televizyon, radyo gibi kitle iletişim araçları da kavrama eklenmiştir (İşlek, 2012, s.5-6). Verginin vatandaşlık görevi olduğunun ve güçlü bir devlet ve bu devletin sunduğu

[17] Türkiye'de 2020 yılı Aralık ayı için açıklanan TÜFE 14,60 iken 2021 yılı Aralık ayı için açıklanan TÜFE 36,08'a yükselmiştir. 2022 yılı için açıklanan TÜFE ise aylık bazda %11,10 artarak %48,69 olmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. https://www.tcmb.gov.tr.

kaliteli kamu hizmetleri için vergi gelirlerinin bir hayli önemli olduğunun mükellefler tarafından iyi bir şekilde anlaşılmasına önem verilmelidir.

Mükelleflerin vergisel konulardaki değişikliklerden öncelikle medya sayesinde (gazete, TV, vb) ikinci olarak ise, mali müşavirleri aracılığıyla haberdar olmaktadırlar. Gelir idaresinin internet sitesini kullanarak bilgi sahibi olan mükellef oranı ise ilk iki sırada sayılan medya ve mali müşavire göre oldukça geridedir. Bu açıdan politika yapıcıların vergi bilinci ile vergi ahlakını artırmak amacıyla yaptığı tüm düzenlemeler de medya aracına daha çok ağırlık vermesi gerekmektedir (Ayrangöl vd., 2017, s.38). Geleneksel medya tanımının zaman içinde değişerek genişlemesiyle birlikte radyo, televizyon gibi yazılı olmayan iletişim araçları da mükelleflerin en temel (birincil) bilgi alma kaynağı haline gelmiştir.

Nitel analiz, medyanın, mükelleflerin vergisel konulardaki değişikliklerden haberdar olması üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Katılımcıların bu mecralardan edindikleri bilgilerin genellikle vergi gelirlerinin israf edildiği, büyük şirketlere ve hükümet yandaşlarına çok daha fazla ayrıcalıklar tanındığı algısına yol açtığı anlaşılmaktadır.

> *"Vallahi medyadan yapılanları, nerelere sarf edildiğini (vergi gelirlerinin doğru harcanmadığı, israf edildiği) görüyorum (GMSİ.2)"*

> *"Televizyondan, görsel basından yani gazetelerden, yazılı basından izlediğim kadarıyla sanırım hani daha büyük şirketlere daha çok imtiyaz tanınıyor mu acaba? Sanki onlara daha çok imtiyaz tanınıyor bana öyle geliyor (SMK.A2)."*

Medya, mükelleflerin öncelikle vergisel değişiklikler hakkında bilgi sahibi olmak amacıyla başvurdukları iletişim aracıdır. Katılımcıların genellikle medya hakkındaki algılarının olumlu olmasına rağmen vergisel değişiklikler hakkında medyadaki bilgileri farklı algılaması, doğru bilgi verme görevinin yine mali müşavirlere düştüğünü de ortaya koymuştur. Medya ile ilgili alıntılardan, mali müşavir mükelleflerin "kulaktan dolma" ve farklı algıladığı haberlerin açıklamasının yine kendilerine düştüğü bu nedenle ilk sırada bilgi edinme aracı olan medyanın işlevini aslında tam olarak yerine getirmediği de çıkarılabilmektedir.

> *"Kulaktan dolma işte gazetede okudukları işte televizyonda gördüğü bunlarında çoğu zaten farklı algılanıyor. İşte mükellefiyet türü uymuyor, şudur, budur bunları yine biz açıklamak zorunda kalıyoruz* (SMK.SM2)."

Medya, mükelleflerin vergisel değişklikler hakkında ilk haber kaynağıdır. Bu kaynaktan sonra mali müşavirler ikinci sırada gelmekte bu da bazı sorunlara neden olmaktadır. Vergisel değişikliklerden medya aracılığıyla haberdar olunmasının bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Bu dezavantajlar, mükelleflerin medyadaki vergi ile ilgili haberleri farklı algılayabilmesi, mükellefin taraflı yayıncılık anlayışı ile hareket eden bir mecradan bilgi edinmesi şeklinde sayılabilmektedir. Bu olumsuzlukların yanısıra mükelleflerin medyadan edindikleri bilgilerin doğruluğunu konunun uzmanı olan mali müşavirlere danıştıkları ve bu da medyanın mükellef bilinci üzerinde etkili olduğunu ve mali müşavirden doğru bilgiye ulaşarak vergi bilinçleri üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Mükelleflerin ilk bilgi kaynağı olarak medyaya başvurması ve vergi bilinci üzerinde etkili olması nedeniyle medya yapısının araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.3.2.3. Vergi İdaresi Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı

Vergi idaresi çalışanlarının mükellefler ile ilişkileri vergi bilincinin oluşmasında oldukça önemlidir. Vergi dairelerinin mükellef hizmetlerinin etkinliği, mükelleflerin vergi bilincinin ve vergi ödevlerini yerine getirme isteklerinin artmasına neden olmaktadır (GİB, 2007, s.42). Vergi mükelleflerine adil, kaliteli ve güvenilir hizmet sunmak, vergi idaresine olan güvenleri açısından önemlidir ve vergi prosedürlerinin mükelleflere uygun olarak yapıldığına dair güçlü bir inanç oluşturmaktadır (Murphy, 2004, s.199). Mükellefler, vergi kanunlarının uygulanması sırasında gelir idaresinin kendilerine adil davrandığını düşünürse idareye bakışları da olumlu olmaktadır (Gerger vd., 2016, s.52).

Vergi idaresi çalışanlarının kamuyu temsil ettiği ve bu kamu çalışanlarının mükelleflere ceza ve denetimlerle gözdağı vermesinin vergi dairesi çalışanlarına karşı olumsuz bir algının oluşmasına neden gösterilmektedir.

> *(...) ticari kazanç elde ediyorsan bununla yaşamı sürdürmek mümkün değil, kapatırsın gidersin. (...) Yani bu aynı zamanda tabi o bürokratik bakış açısı bir yerde devleti temsil ettiği için, kamuyu temsil ettiği için, kamunun vatandaşa bakış açısı gibi algılandığı için vahim bir duygu (GMSİ1).*
>
> *(...) bilinçlendirme yok sadece onlara gittiğimiz zaman bizi tehdit etmekteler mükellefleri başka bir şey yok. İşte hesaplarınıza haciz göndeririz şuna bunu yaparız (TK.KV2).*
>
> *Mükelleflere vergi dairesi (...) yolunacak kaz gibi görüyor. Vermediği zaman hemen icra çıkartıyor tamam mı canını yakayım, canını acıtayım işte defterlerini incelemeye*

tabi tutayım bir sürü şey çıkartıyo yani. Zaten vatandaşın düzgün çalışan vatandaşın da moralini bozuyor (TK.KV1).

Vergi idaresi çalışanlarının eskiye göre mükellefe karşı tavrının daha ılımlı olduğunu ise çok az katılımcı (26/3) ifade etmiştir.

(...) eskiden vergicilerden böyle korkulurdu şimdikiler çok daha iyi böyle daha insancıl, daha yönlendirici (SMK.D1)

Analiz, vergi dairesi çalışanları hakkında mükelleflerin daha çok olumsuz algıya sahip olduklarını göstermektedir. Katılımcıların bu olumsuz algıya sebep olarak ise vergi dairesi çalışanlarının mükellefleri, vergi denetim ve cezalarının yanısıra haciz uygulamasıyla da korkutarak vergi almaya çalışmasını gösterdikleri anlaşılmaktadır. Bu durumun da mükelleflerin vergi dairesi çalışanlarına karşı olumsuz bir bakış açısı geliştirmesine neden olduğu vergi ödeme isteklerini kırdığı söylenebilmektedir.

6.3.2.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Etkisi

Mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olan ve araştırılması gereken bir faktör olarak mali müşavir etkisi de son zamanlarda yapılan çalışmalarla ortaya konmuştur (Şahbaz & Saruç, 2012, s.75; Organ & Yegen, 2013; Özyürek, 2012; Sakarya & Kara, 2010; Yücedoğru, 2016). Mali müşavirler, mükellefin vergi miktarını kanuni çerçeve dahilinde olabildiğince düşük göstermekte ve mükellefin savunucusu olarak görülmektedir.

Vergi danışmanı, "*ahlaki bekçi*" olarak hizmet ettiği ve mesleki itibarını zedelememek için, gelirlerini her zaman eksik bildiren mükelleflerin danışmanlığını yapmayı kabul etmeyebilmektedir. Mükellefler denetlendikten sonra vergi danışmanlarının vergi hukuku bilgisinden yararlanarak vergi denetçilerine karşı karmaşık durumlarını hafifletme yolunu tercih edebilirler. Araştırmada rüşvet alan vergi denetçilerinin varlığı ve yokluğunda vergi danışmanlarının vergi uyumu üzerindeki etkisi de araştırılmış ve vergi danışmanlarının vergi sistemi için "ahlaki bekçi" şeklinde görev üstlendikleri bulgusuna ulaşılmıştır (Trivedi & Mawani, 2020, s.805,806).

Mali müşavirlere göre kendilerinin vergilere karşı tutum ve davranışları mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakını ve dolayısıyla vergi uyumunu da olumlu etkilemektedir (Organ & Yeğen, 2013). Bu olumlu etkinin aksine vergi

bilinci ve vergi ahlakı yönünden mükellef-mali müşavir ilişkisinin olumsuz etkilerine de değinilebilmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin, daha az vergi ödemek için mali müşavire baskı uygulamaları sonucu bu mali müşavirlerden bazıları kanunlara aykırı davranarak mükelleflerine yardım edebilmektedir (Organ & Yeğen, 2013). Mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde mali müşavirlerin etkili olduğu ve bu etkinin ise mali müşavir-mükellef ilişkisine göre olumlu ya da olumsuz olabildiği ifade edilebilmektedir. Bu etkilerin yanı sıra mali müşavirlerin mükellef davranışları üzerindeki etkilerine yönelik yapılmış ulusal çalışmalar, mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarları üzerinde de belirleyici rol oynadıklarını ortaya koymuştur. Adana ilinde faaliyet gösteren mali müşavirlerin, mükelleflerin düşüncelerini etkilediği ve literatürün bu konuda örtüştüğü de ifade edilebilmektedir (Organ & Ergen (2013) .

Nitel analiz, mali müşavirler hakkındaki mükelleflerin önemli bir kısmının (26/20) olumlu diğer kısmının ise olumsuz algıya sahip olduğu ve bu algıları altında yatan nedenler hakkında önemli gerekçeler sunduklarını göstermektedir. Katılımcıların olumlu algılarına gösterdikleri bu gerekçeleri, mali müşavirlerin vergisel konularda mükellefler üzerinde aydınlatıcı rol üstlenmesi, kanunların tanıdığı ayrıcalıklardan onlar sayesinde yararlanmaları ve mali müşavirlerin de mükellefler ile birlikte cezai sorumluluğa ortak olması olarak sıraladıkları görülmektedir.

> *"Kafamın almadığı şeyi muhasebecime danışıyorum hani bu neyin nesi biraz ondan teknik bilgi almak durumunda kalıyorum neyse üzerime düşen yükümlülüğüm hakkında (...) (GMSİ.2). "*
>
> *"(...) o bana hem her konuda bilgi veriyor hem de fırsatları kullanıyoruz. Hatta mesela, nedir erken ödemede ya da düzenli ödemede sigortadan mesela ben %5 mi indirim ondan mesela yararlandım (SMK.D1)."*
>
> *"(...) Muhasebecinin titiz olması gerekiyor. Muhasebeciler de ortak ya cezai sorumluluğa, muhasebeciler uyarıyor bizi şunları yapma diye… (SMK.A1)."*

Katılımcılar ile mali müşavir ya da hukuk danışmanı arasında önemli olan ve literatürde de güven bağı şeklinde ifade edilen bu bağ her iki tarafın ilişkisi açısından oldukça önemlidir (Gooderham vd., 2004). Görüşmeler, katılımcıların daha önce tanıdığı ve güven bağı kurduğu kişileri mali müşavir olarak tercih ettiğini göstermektedir.

"Güvensizlik ortamı var hem muhasebecilerde hem avukatlarda bu sefer ne yapıyorsun yakın gördüğün, seni kandırmayacak, seni yanlış yola sevketmeyecek ya da senden fahiş fiyat almayacak kişiye yöneliyorsun. (TK.KV1)."

Vergi yükünü ağır bulan mükellefler, kanun koyucunun bilinçli ya da bilinçsiz vergi kanunları ile düzenlediği sığınaklara başvurmak isterler. Burada mali müşavirler devreye girmekte ve vergi kaçınma yollarını bilen uzman kişiler olduğundan mükellefler kaçınma talebinde bulunabilmektedir (Demir, 2013, s.85). Bu bağlamda, mali müşavirlerin mükellefleri vergi kaçırmaya değil yasal boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınma yoluna sevk ettikleri, az vergi ödetmek için mükellefini yasalar dahilinde yönlendirdikleri algısına sahip oldukları görülmektedir.

"Benim bir arkadaşım vardı Amerikada (...) Belli vergi dilimine girmemek için Kasım ayında işyerlerini kapatırdı. Çünkü bir üst dilime gireceği için daha yüksek vergi ödeyecekti o dilimi muhasebecisi ona söylüyordu oda tadilat gibi gösteriyordu mesela işlem yapmıyordu (SMK.D1)."

"Adam çok kazanıyor çok da masraf gösteriyor, kuyumcular benim kadar vergi ödemiyor. Kılıfına uydurmuş muhasebecisi ne kadar uyanıksa yani en azından akıl veriyordur şöyle, böyle onu yaz bunu yaz (TK.GV2)."

Mali müşavirler hakkında literatür ile nitel araştırma sonuçlarının örtüştüğü ve mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde yönlendirici olduğu tespit edilmiştir. Buna göre katılımcıların bir kısmı (26/16) mali müşavirlerin mükellefi vergisel konularda aydınlattığı ve kendisinin de mükellef ile birlikte müteselsil sorumluluğunun olduğu o yüzden mükellefi cezai yaptırımlar hakkında uyardığı olumlu algısına sahiptir. Diğer bir algı ise, mali müşavirlerin vergi kanunlarındaki boşlukları iyi bilmeleri ve bu boşlukları (sığınakları) kullanmak için mükellefi yönlendirdikleri bu yönüyle de suç olmayan vergiden kaçınma yoluna başvurduklarını göstermektedir. Sonuç olarak, mali müşavir etkisinin mükelleflerin tutum ve davranışlarını yönlendirici olmasıyla vergi uyumunu da olumlu ya da olumsuz etkilediği için araştırmanın doğrulayıcı aşaması için modelde kalmasına karar verilmiştir.

6.3.2.5. Vatandaşlık Bilinci

Aidiyet, bir bilinç durumunu ifade eder. Kelime anlamı 'ilişkinlik', 'mensubiyet', 'ait olma hali' olan aidiyet, insan ilişkilerinde anlamayı öne çıkaran bir kavramdır. Bu kavram daha çok ilişkilendirme ile anlaşılabilir. Bu ilişkilendirme bir nesneye, insana, topluluğa, etnik gruba ya da sosyal bir kategoriye

yönelik olabilir. Bu durum insanın kendini tanımlamada kullandığı unsurların çeşitliliği nispetinde genişletilebilir. Aidiyet bir başka deyişle eklemlenme, çıkarılma ya da bütünleşme sürecini ifade etmektedir ve ait olunan şeye ilişkin bir bütünleşme çabası olarak tanımlanabilmektedir (Alptekin, 2011, s.20).

Bireylerin ülkesi, milleti ya da kendisi ile gurur duymaları, davranışları üzerinde de etkilidir ve bireyin vergi ahlakını da olumlu yönde artırması beklenir. Bireylerin ülkesi, milleti, içinde bulunduğu toplum ya da kendisi ile duyduğu gurur oranında vergi etiğinin de yükselmesi beklenen bir durumdur (Torgler & Schneider, 2004, s.10,11). Bu nedenle aidiyet duygusunun ya da ulusal gururun bireylerin vergi ödeme hakkındaki tutum ve davranışlarına da olumlu yansıdığı söylenebilmektedir.

Ülkesinin vatandaşı olmaktan gurur duyan mükelleflerin vergi ödemekten duyacağı subjektif vergi yükü, ülkesinin vatandaşı olmaktan gurur duymayanlara göre daha hafif hissedilebilecektir. Bu hipotezi, vatandaşlık bağının (aidiyet duygusu) subjektif vergi yükü üzerinde belirleyici bir faktör olduğu yönünde destekleyen çalışmalar mevcuttur (Demir, 2013, s.111). Aidiyet duygusu (vatandaşlık bilinci) hakkında katılımcı algılarının önemli bir bölümünün olumlu olduğu ve literatür ile de örtüştüğü görülmektedir.

> *"Daha çok vergi verebilsek de daha da güzel hizmetler olsa şu memleketimizde sonuçta bu memleket bizim kendi memleketimiz gidecek başka bir yerimiz yok (TK.GV2)."*

> *"Vergi bir ödevdir, yükümlülüktür, vatandaşlık görevidir. Vatanını, milletini seviyorsan (SMK.A2)."*

> *"Bendeki mantık şu tek başına yemeyeceksin, devlet aslan gibi başındaysa devletle birlikte paylaşmayı bileceksin. Devletin sağ salim başında ki senin mal edinebilme hakkın var (TK.GV2)."*

> *"Daha fazla kamusal mal ve hizmetten yararlansam kazansam da kazanmasam da ben o hizmetlerden yararlanmalıyım sonuçta ben Türk vatandaşıyım (ZK.YM)."*

Aidiyet duygusu ile ilgili bir diğer algı, farklı bölge insanlarının çalışmaya gittikleri ili benimsemediği ve çalışma hayatları bitince kendi memleketlerine döneceklerine aittir. Bu yünüyle göçebe bir yaşam tarzını benimseyen bu kişiler kendilerini bir yere ait hissetmedikleri için vergi yükünü daha ağır hissetmektedir.

> *"Göçebe bir kent (Zonguldak) ve Karadenizden, Doğu Karadenizden gelenler var. Aynen Almanyadaki gibi çalışıyorlar burda sonra dönecekler, dönmese bile*

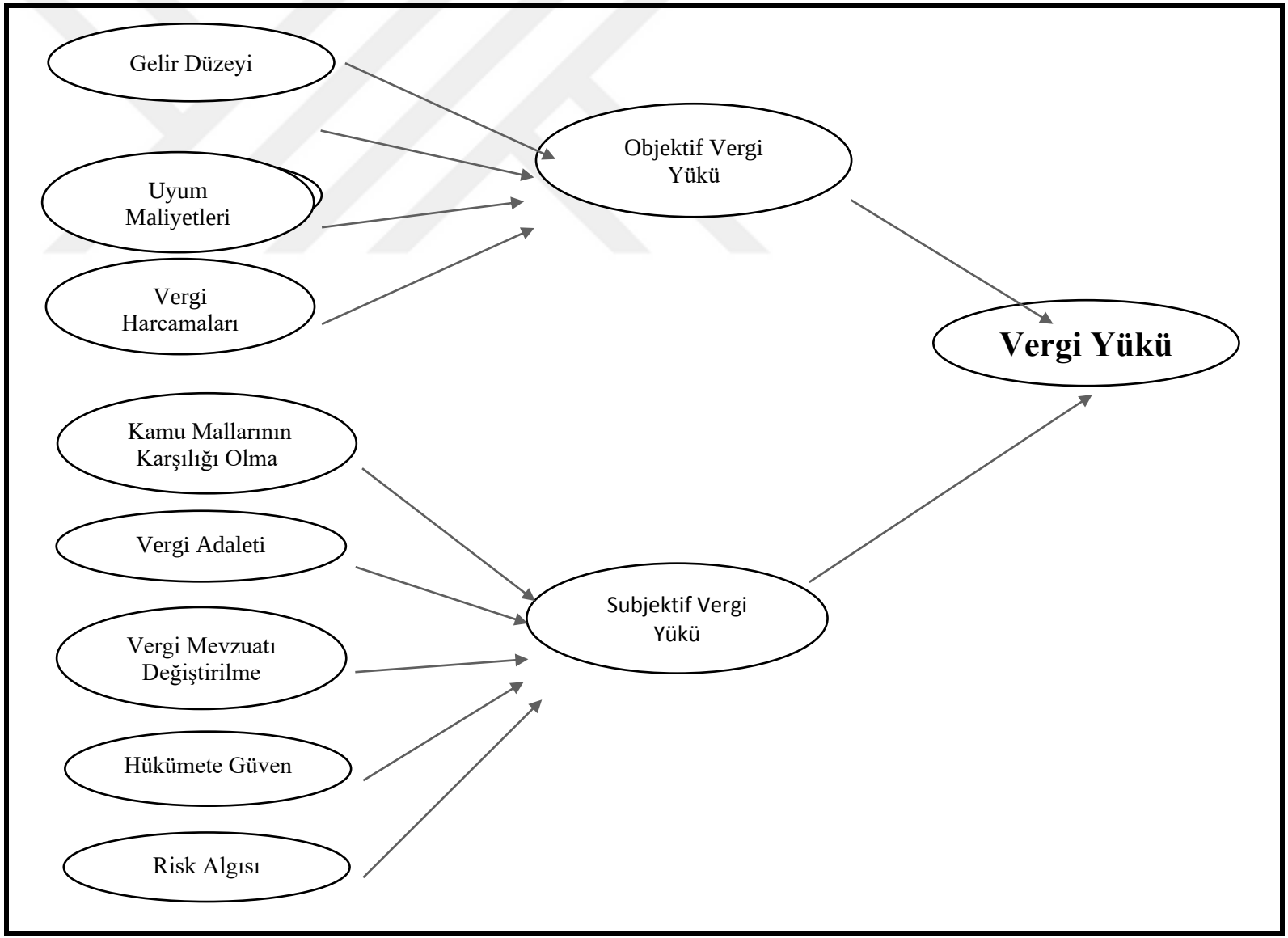
kültürlerinde sanki burayı benimsememiş ve göçebe gibi bir hayat tarzı var aslında (SMK.D1). "

Analizden, vatandaşlık bilinci yüksek olan mükelleflerin vergi konusunda daha ılımlı oldukları, vatanına, milletine bağlı olanların vergileri bir vatandaşlık görevi olarak gördükleri ve vergi yükünü vatandaşlık bilinci olmayanlara göre daha hafif hissettikleri sonucuna ulaşılmıştır.

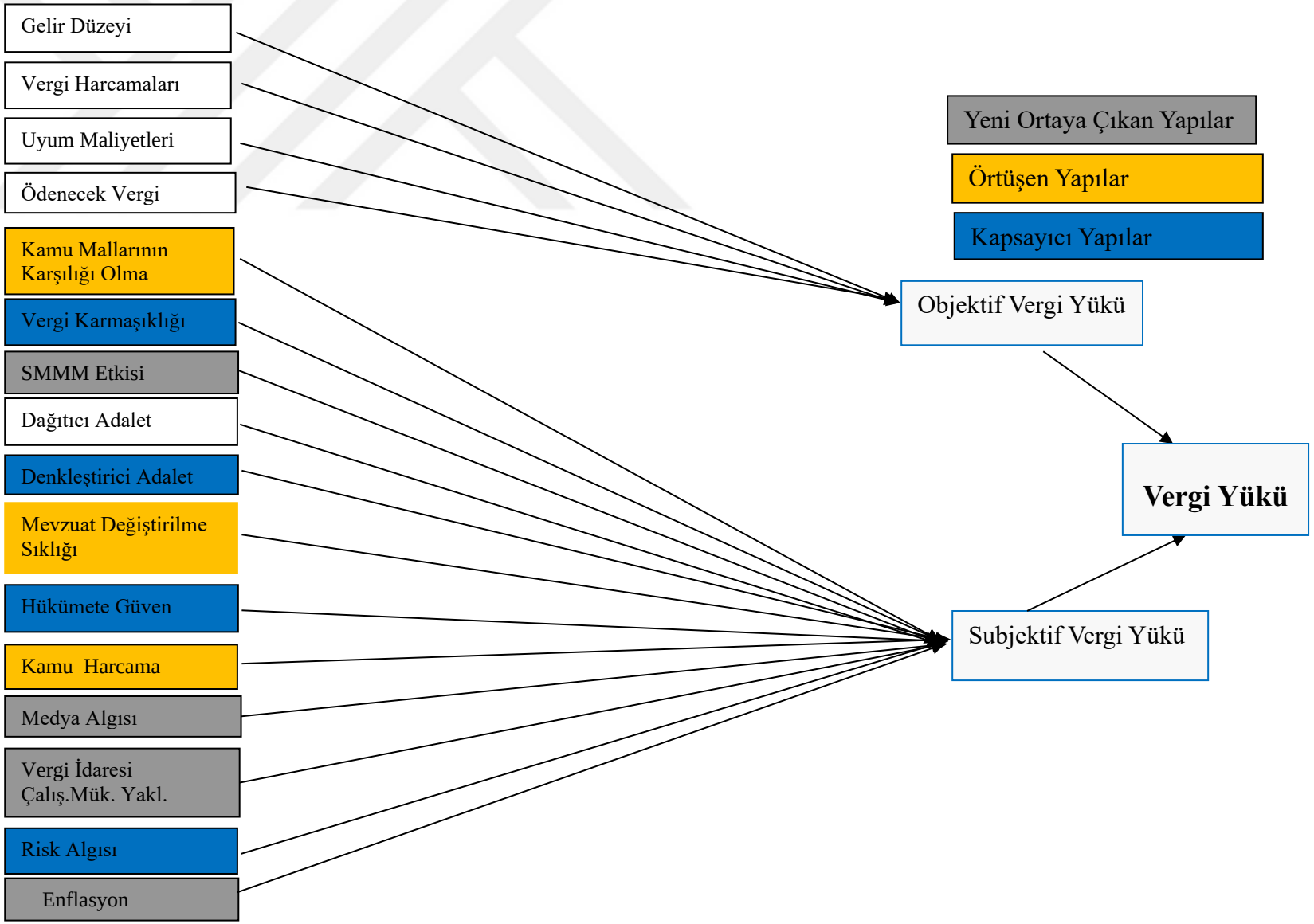
6.3.3. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Değiştirilmiş Vergi Yükü Modeli

Keşfedici nitel analiz, araştırma kapsamında mevcut yapıların uygunluğunu ve varsa ortaya yeni çıkan, örtüşen yapıları belirleyerek literatüre dayalı modelin (Şekil 2.1) değiştirilmesini amaçlamaktadır. Bu bölümde literatürden elde edilen modelin değiştirilmiş hali (Şekil 6.2), yeni ortaya çıkan ve örtüşen yapılar belirlendikten sonra değiştirilen model (Şekil 6.3) ve değiştirilmiş Gelir Vergisi mükelleflerine ait vergi yükü modelinin son versiyonu (Şekil 6.4) aşağıda sunulmaktadır. Modelin son hali, hipotezlerin geliştirilmesi için temel oluşturacak ve bu nedenle araştırmanın nicel doğrulama aşaması için bir rehber görevi görecektir. Bir sonraki bölümde ise, araştırmanın hipotezlerine odaklanılmıştır.

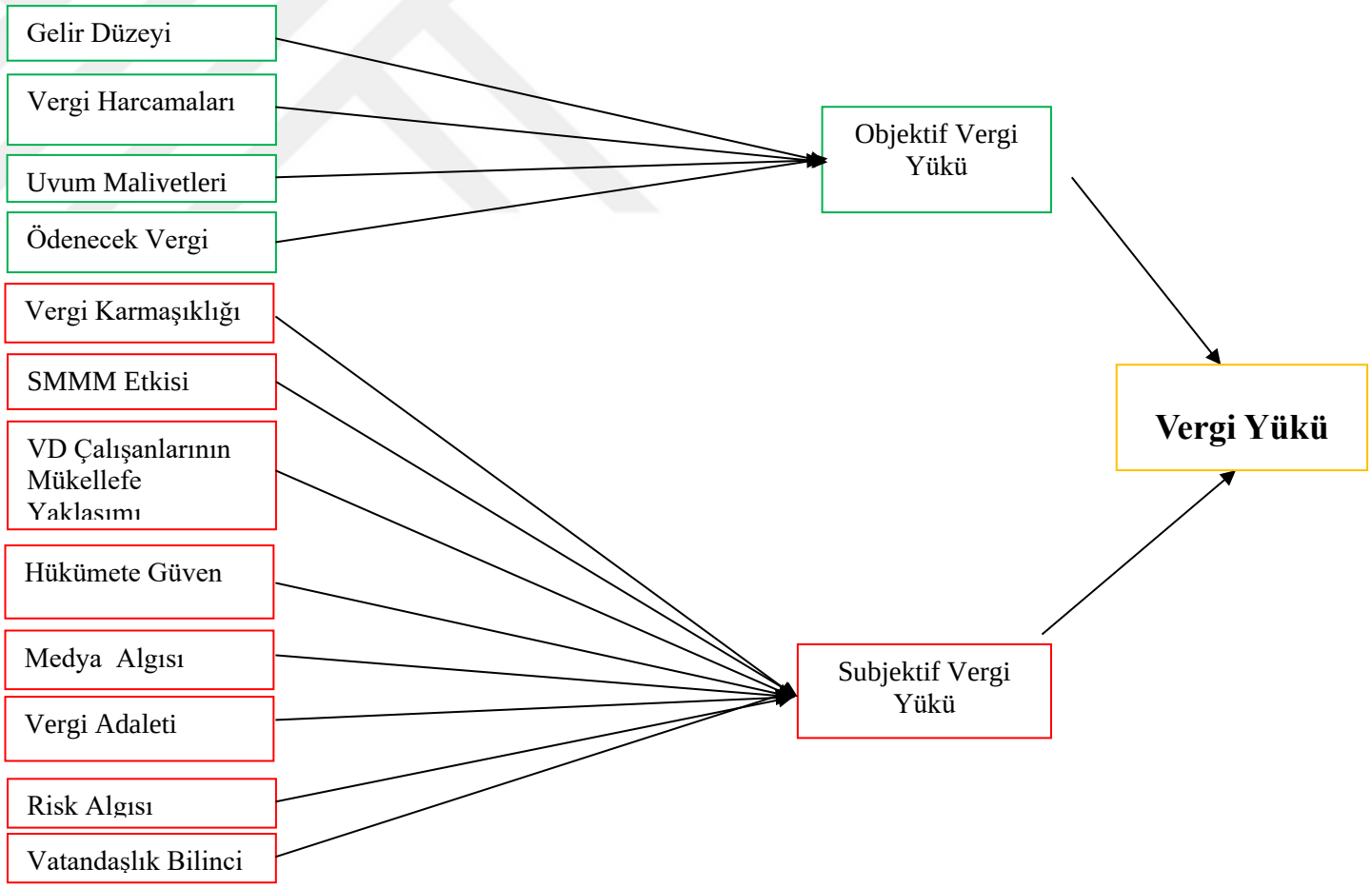
Şekil 6.2: Objektif ve Subjektif Vergi Yükü Unsurları



Şekil 6.3: Nitel Aşama Sonrası Değiştirilmiş Vergi Yükü Modeli



Şekil 6.4: Modifiye Edilmiş Vergi Yükü Modeli



6.4. Araştırma Hipotezleri

Araştırma, Türkiye'de Gelir Vergisi mükelleflerin (gerçek kişi) objektif ve subjektif vergi yükü arasındaki farkı ve bu farka neden olan yapıları ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu amaçla, keşfedici nitel aşamanın önceki bölümleri ve analiz sonucu, Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yükü yapıları hakkındaki algılarını açıklayan değiştirilmiş modelin oluşturulmasında ve araştırmanın hedefine ulaşmasında büyük katkı sunmuş ve rehberlik etmiştir.

Araştırma hipotezleri, literatür ve görüşme analizine dayalı olarak geliştirilmiştir. Bu bölümde araştırma sorularına cevap verecek araştırma hipotezleri sunulmaktadır. Gelir Vergisi mükelleflerinin objektif ve subjektif vergi yükleri arasında fark var mıdır? Araştırma Sorusu (AS), bu araştırmanın aşağıda yer verilen hipotezlerin oluşturulmasını sağlamıştır. Literatür ve nitel aşamaya ilişkin tartışmaların sonuçlarının da dikkate alındığı bu aşamada, araştırma soruları AS1'den başlatılmış ve hipotezlere ana hatları ile aşağıdaki gibi yer verilmiştir.

H_{VY}: *Gelir Vergisi mükelleflerinin objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü arasında fark vardır.*

AS, model geliştirme ve araştırmanın nicel aşaması sırasında tartışılan vergi yükünü etkileyen unsurlara odaklanmaktadır. Bu nedenle, her bir AS, modelde sunulan her yapı için bir hipotez oluşturdu. AS için hazırlanan hipotezler aşağıdaki gibidir: Gelir Vergisi mükelleflerinin objektif vergi yükü yapılarının, vergi yükü üzerindeki etkisi nedir?

H_{OVY}: *Gelir Vergisi mükelleflerinin objektif vergi yükü, vergi yükünü etkiler.*

$HP_{OVY.1}$: *Gelir düzeyi, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.*

$HP_{OVY.2}$: *Vergi harcamaları, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.*

$HP_{OVY.3}$: *Uyum maliyetleri, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.*

$HP_{OVY.4}$: *Ödenecek vergi, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.*

Objektif vergi yükü yapılarından sonra subjektif vergi yükü yapılarına odaklanan AS, subjektif vergi yükü yapılarının vergi yükü üzerindeki etkilerini inceler. Subjektif vergi yükü adına hazırlanan AS için oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

HP_{SVY5}: *Gelir Vergisi mükelleflerinin subjektif vergi yükü algıları, Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yükünü hissetme düzeyini etkiler.*

$HP_{SVY.6}$: *Vergi adaleti algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

$HP_{SVY.7}$: *Gelir Vergisi mükelleflerinin subjektif vergi yükü algısı, vergi uyumunu etkiler.*

$HP_{SVY.8}$: *Vergi karmaşıklığı algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

$HP_{SVY.9}$: *Hükümete güven algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

$HP_{SVY.10}$: *Risk algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

Modelden oluşturulan hipotezlerin yanı sıra AS olan AS6: Medya algısının subjektif vergi yükü üzerinde ne derecede etkili olduğu araştırmaya yeni bir bakış açısı getirmiştir. Gelir idaresinin internet sitesini kullanarak bilgi sahibi olan mükellef oranı ilk iki sırada sayılan medya ve muhasebeciden oldukça geridedir. Bu açıdan politika yapıcıların vergi bilinci ile vergi ahlakını artırmak amacıyla yaptığı tüm düzenlemeler de medya aracına daha çok ağırlık vermesi gerekmektedir (Ayrangöl vd., 2019, s.38). Önceki araştırmalar genellikle vergi uyumu üzerine medyanın etkisini ölçmüş ve medyanın vergi bilinci ile vergi ahlakı etkili olduğuna ulaşmışlardır. Bu savı destekleyen görüşme analizi de, medya algısının subjektif vergi yükünü olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. Aynı şekilde vergi dairesi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı ile ilgili yapılan çalışmalar da vergi bilinci ve vergi uyumu üzerinde etkilidir. Yine bu savı destekleyen görüşme analizi de vergi dairesi çalışanlarının mükellefe yaklaşımlarının subjektif vergi yükünü olumlu yönde etkilediğini göstermektedir. Bu nedenle modele ilişkin hipotezlere ek olarak aşağıdaki hipotezler sunulmuştur.

$H_{MA.11}$: *Medya algısı, Gelir Vergisi mükelleflerinin subjektif vergi etkiler.*

$H_{VDMY.12}$: *Vergi dairesi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

$H_{SME.13}$ *SMMM algısı, GV mükelleflerinin subjektşf vergi yükünü etkiler.*

$H_{VB.14}$: *Vatandaşlık bilinci algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

Araştırmada vergi uyumu yapısına ise sadece teoride subjektif vergi yükü üzerindeki etkilerinden dolayı yer verilmiş ve bu bölümde hipotez (*$HP_{SVY.7}$*) test edilmiştir. Araştırmanın nitel keşif aşamasının bölüm sonunda sunulması ile bu

bölüm sonlandırılmış ve araştırma, bir sonraki bölüm olan nicel aşamaya geçilmiştir.

6.5. Bölüm Özeti

Araştırmanın keşfedici nitel aşaması, GV mükelleflerinin literatürden geliştirilen vergi yükü modelini geliştirmeyi hedeflemektedir. Vergi literatürünün GV mükelleflerinin objektif ve subjektif vergi yüküne ait unsurlar/yapılar hakkında oldukça sınırlı bilgi sunduğu dikkate alındığında, nitel aşamanın modeli güçlendirmesi amaçlanmaktadır. Özgül olarak, bu araştırma kapsamında, kurulması gereken modelin yapılarının uygunluğu ve olası yeni yapıların ortaya konması gerekmektedir. Bunun için, araştırmanın nitel aşamasında nitel verilerden yararlanılması nedeniyle araştırmanın keşif aşamasında görüşmelerden yararlanılmıştır. Vergi yükü modelinin klavuzluğunda araştırma, GV mükelleflerinin vergi yükünü etkileyen modeldeki yapıların uygunluğu hakkında önemli bilgiler sunmaktadır.

Araştırmanın keşfedici nitel aşaması, Türkiye'deki GV mükellefleri ile gerçekleştirilen yirmi altı yarı yapılandırılmış görüşmenin analizlerinden elde edilen argümanları sunmaktadır. Örneklem amaçlı örnekleme tekniği kullanılarak GİB veri tabanından seçilen üç katılımcı ile pilot görüşmeler yapılmış ve veriler, görüşmelerin ana veri toplama aşaması için bir görüşme klavuzu geliştirmek için kullanılmıştır. Tüm görüşmeler yüz yüze yapılmış ve tamamen ses kaydı altına alınmıştır. Toplam görüşme süresi 24 saat 10 dakika 49 saniyedir.

Nitel verilerin analizi, Nvivo yazılım programının son versiyonu ile yapılmıştır. İçerik Analizinin kullanıldığı araştırmada Creswell (2017)'nin belirttiği altı aşamalı nitel analiz süreci izlenmiştir. Görüşmelerin analizi, ilk olarak modeldeki yapıların uygunluğunu belirlemeyi amaçlamış ve yapıların analizinde modelin sırası aynı şekilde takip edilmiştir. Nitel analize ilk olarak, objektif vergi yükü yapıları ve alt yapıları incelenerek başlanmıştır. Bu bağlamda, gelir düzeyi, vergi harcamaları, uyum maliyetleri ve ödenecek vergi yapıları, katılımcıların çoğunluğu tarafından objektif vergi yükü ve vergi yükü üzerinde etkili buldukları için güçlü bir ilişki göstermiştir. Bu nedenle sonuç olarak, bu yapılara nicel testler için modelde yer verilmiştir. Ayrıca, vergi harcamaları ve mevzuat değiştirilme sıklığı yapısının subjektif vergi yükü unsurlarından vergi karmaşıklığı yapısı

içerisinde de birçok katılımcı tarafıından vurgulanması nedeniyle bu iki yapı, vergi karmaşıklığı yapısı ile birleştirilerek modelde tutulmuştur.

Nitel analize ikinci olarak subjektif vergi yükü yapıları ve alt yapıları incelenerek devam edilmiştir. Bu yapılardan; kamusal malların karşılığı olma, dağıtıcı adalet, denkleştirici adalet, vergi uyumu, vergi karmaşıklığı, hükümete duyulan güven, risk algısı, enflasyon, medya fonksiyonu, vergi dairesi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı yapıları katılımcıların subjektif vergi yükü ve vergi yükü üzerinde etkili buldukları için güçlü bir ilişki göstermiştir.

Ancak, analizin Türkiye'de kur artışlarının yoğun şekilde yaşandığı döneme denk gelmesi ve mükelleflerin enflasyonist ortamdan etkilenmeleri sonucu enflasyon yapısının ortaya çıkması, farklı bir dönemde yapılmış olsaydı katılımcılar tarafından yine aynı etkiyi göstermeyebileceği nedeniyle nicel analiz aşaması için modelde tutulmamıştır. Yine analiz, dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet hakkında katılımcıların büyük bir çoğunluğunun vergi yükü üzerinde oldukça etkili bulduklarını göstermiştir. Vergilerin adil algılanmamasının altında yatan nedenlere katılımcıların önemli gerekçeler sundukları analiz bu yapıların uygunluğunu ortaya koymuş ve bu yapılar nicel aşama testleri için modelde tutulmuştur. Ayrıca, denkleştirici adalet yapısı ile kamusal mal karşılığı yapısının aynı teorik temellere dayanması, kavramların örtüşmesi, her iki yapının kaynaklarının aynı veri bölümlerinden kodlandığını gösteren Nvivo analizinden de ortaya konmuştur. Bu nedenle kamusal malların karşılığı olma yapısı denkleştirici adalet yapısı ile birleştirilerek modelde tutulmuştur.

Nitel analiz, katılımcıların çoğunluğunun vergi yükü üzerinde vergi ahlakı, vergi kültürü, vergi bilinci alt yapılarını kapsayan vergi uyumu yapısını oldukça etkili bulduklarını göstermiştir. Katılımcıların çoğu, vergiye gönüllü uymayan, vergi kaçıran bireylerin vergilerinin de kendilerine yüklendiğini bu nedenle de vergi yüklerini daha ağır hissettikleri ni bu bağlamda da bu unsurun uygunluğunu ortaya koymuştur. Sonuç olarak, bu yapılar nicel aşamada uygulanacak testler için modelde tutulmuştur.

Hükümete duyulan güven yapısının, katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda subjektif vergi yükü üzerinde etkili bir yapı olduğu görülmüştür. Analiz,

kamu harcamalarının devlete duyulan güven yapısı üzerinde önemli ölçüde etkili olduğunu göstermiştir. Nvivo analizi, her iki yapının ortak noktalarının önemli bir bölümünün aynı veri kaynaklarından kodlandığını gösterdiğinden yapının hükümete duyulan güven yapısı ile örtüştüğü fark edilmiştir. Yine analiz, katılımcıların cezaların caydırıcılığı, denetim eksikliği ve fayda-maliyet analizi alt düzeylerini sunan subjektif vergi yükü yapılarından risk algısı yapısının ise, katılımcılar tarafından güçlü bir şekilde etkili olduğunu göstermiştir.

Bu yapı hakkında katılımcıların önemli bir çoğunluğu, denetimlerin eksikliği, cezaların caydırıcı olmadığı ve vergi denetimine giren mükelleflerin hiç denetime girmeyenlere göre çok daha dikkatli davrandıkları bu anlamda riskten kaçındıklarını yapılandırır. Ayrıca, alt düzey yapısı olan fayda-maliyet analizinin katılımcıların neredeyse tamamı büyük işletmelerin mutlaka bu analizi yaptıkları yönünde algıya sahip olduklarını göstermektedir. Küçük işletmeler için ise bu işletmelerin daha çok gününü kurtarmak amacıyla hareket ettiğini ve böyle bir analiz yapmadığını ifade ettikleri anlşılmaktadır. Bu nedenle risk algısı yapısı, nicel testler için modelde tutulmuştur.

Modelin modifikasyonu bağlamında iki değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerden ilki, yapıların daha da netleştirilmesinin sağlanması için örtüşen yapıların tanımlanmasıdır. Böylece, hükümete duyulan güven ile kamu harcamaları yapısının, vergi harcamaları ve mevzuatın değiştirilme sıklığı yapısının vergi karmaşıklığı yapısı ile ve denkleştirici adalet yapısının kamusal malların karşılığı yapısı ile örtüştüğü tespit edilmiştir.

İkinci değişiklik ise, ortaya çıkan yapılar nitel analiz verilerinden elde edilmiştir. Enflasyon, medya, interaktif vergi dairesi uygulamaları bu anlamda nitel analiz sonucunda ortaya çıkan yapılar olarak tanımlanmıştır. Fakat, enflasyon yapısı, araştırma kapsamındaki görüşmelerin enflasyonist bir dönemde yapılmış olması nedeniyle bu dönem için etkili bir yapı olarak değerlendirilmemiş ve modelde tutulmamıştır. Vergi literatüründe, medya algısı, SMMM etkisi, vatandaşlık bilinci, vergi idaresi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı yapıları gibi benzer yapılar tartışılsa da bu yapılar vergi yükü literatüründe yenidir. Araştırmanın nicel aşamasının daha çok doğrulayıcılığı için her iki yapı da modele eklenmiştir.

Son olarak, değiştirilen vergi yükü modeli eşliğinde (Şekil 6.4) araştırma sorularını (AS) cevaplamak için araştırma hipotezleri geliştirilmiştir. Keşifsel nitel aşama araştırma sonuçları Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yükü yapılarının ortaya çıkarılması adına gelecek araştırmalara ışık tutacak zengin ve oldukça ayrıntılı veri sağlamıştır. Nitel analizden genellemelere ve istatistiki anlamda çıkarımlara gidilememesi nitel analizin sınırlarındandır. Vergi yükü hakkında yapılan bu araştırma, objektif ve subjektif vergi yükü araştırmaları için iyi bir referans sunmasının yanı sıra bundan sonra konu ile ilgili yapılacak araştırmalara da yeni bir bakış açısı sunmaktadır. Keşifsel nitel aşamadan bir sonraki aşama olan doğrulayıcı nicel aşamaya dayanak sağlayacaktır.

7. DOĞRULAYICI NİCEL AŞAMA: VERİ ANALİZİ

Nitel araştırma yönteminde, araştırmacı genellikle araştırdığı fenomeni doğal ortamında inceler ve fenomeni anlamak için o fenomen ile ilgili bilgi edindiği katılımcıların fenomene yüklediği anlamları kullanır (Denzin & Lincoln, 1994, s.2). Son yıllarda vergi araştırmalarında da nitel yöntem kullanımının da oldukça tercih edilmeye başlandığı ve hatta nicel ve nitel yöntemin birarada kullanıldığı karma yöntemin öneminin giderek arttığı görülmektedir (McKerchar, 2008, s.20; Bryman, 2006, s.97).

Araştırmada, Gelir Vergisi mükelleflerinin objektif ve subjektif vergi yükü arasında farklılığa neden olan yapıların doğasını araştırmak için keşfedici nitel yöntemden yararlanılmıştır. Araştırmanın vergi yükünün olduğundan daha ağır hissedilmesi altında yatan teorinin geleneksel yöntemler ile ölçülemeyecek derecede karmaşık yapılardan oluşması (Lee vd., 1999, s.171) nedeniyle araştırmanın nitel analiz aşamasında derinlemesine görüşmelerden yararlanılmıştır. Bu bağlamda mükelleflerin objektif ve subjektif vergi yükü üzerinde etkili olan yapılar literatür ışığında araştırma için değiştirilerek vergi yükü modeli oluşturulmuş ve araştırmanın keşifsel nitel aşaması ile detaylandırılmıştır.

Nitel yöntemli araştırmalar, katılımcıların araştırma konusu hakkında kendi görüşlerini ifade etseler bile katılımcı sayısının sınırlı olması nedeniyle büyük bir alana genelleme yapılamaz (Mohdali & Pope, 2014, s.75). Nitel araştırmanın eleştirilen bu yönünden dolayı modelin nicel aşama ile doğrulanmasına karar verilmiştir. Araştırmacının bu kararında, nitel argümanların daha fazla Gelir Vergisi mükellefi üzerinden derinlemesine incelenmesini ve araştırma için geliştirilen hipotezlere uygun şekilde test edilmesini sağlamak etkili olmuştur. Modeldeki yapıların, mükelleflerin objektif ve subjektif vergi yükü arasında nispetsizliği şekillendiren mükellef algılarına dayalı olması nedeniyle araştırma gizil yapıları da içermektedir.

Modelin nicel aşamada test edilebilmesi için bazı zorlukların aşılması gerekmiştir. Bu zorluklardan ilki, gizil değişkenler için çok maddeli (soru) ölçekler ve indeksler olan ölçme araçlarının seçilmesini (ve bazı yapılar için geliştirilmesini)

gerektirmiştir. İkinci olarak, anketin sadece objektif vergi yüküne değil aynı zamanda subjektif vergi yüküne de yönelik olması dolayısıyla subjektif vergi yükü içinde anket sorularının sayısal hale getirilerek geliştirilmesi ve anket maddelerinin oluşturularak anketi tasarlanması gerekmiştir. Ayrıca, araştırmanın ölçek ve indekslerinin geçerliliğini sağlamak amacıyla pilot çalışmanın tamamlanması gerekmiştir. Bir diğer zorluk ise, veri örneklemi ve verilerin araştırma için yeterli düzeyde temsili örneklemle elde edilmesiydi. Son olarak, araştırma için ilgili analizlerin yapılması ve hipotezlerin test edilmesi araştırmanın zorluklarındandır.

Araştırmanın zorlukları dikkate alındığında bu bölüm, doğrulayıcı niceliksel aşamayı tanımlamayı ve araştırmanın analizi için açıklanan zorlukları başarabilmek için analizde kazandığı mahareti göstermeyi amaçlamaktadır. Bu bölüm;

- Mükelleflerin vergi yükünün yapısal modeli
- Anket tasarımı ve pilot anket
- Veri örneklemi
- Objektif ve Subjektif vergi yükü veri seti ve ölçüm formülleri
- Ölçüm modellerinin ve yapısal modelin analizi
- Doğrulayıcı faktör analizi
- Modelin Kısmi En Küçük Kareler-Yapısal Denklem Modellemesi ile test edilmesi (PLS-YEM) (Ölçüm modellerinin değerlendirilmesi ve yapısal modelin değerlendirilmesi)
- Araştırma sorusu hipotezlerini test etme bölümlerinden oluşmaktadır.
- Son olarak araştırma, bulguların tartışıldığı, araştrma kısıtlılıklarının açıklandığı, araştırma sonuçlarının değerlendirildiği, politikaya etkilerine değinilerek önerilerin sunulduğu ve sonuç kısmıyla sona ermektedir.

7.1. Vergi Yükünün Yapısal Modeli

Vergi yükünün yapısal modeli ile araştırma için oluşturulan ve bu bölümde doğrulayıcılığı test edilecek vergi yükü modeline alt başlıklar altında değinilmiştir.

7.1.1. Yapısal Modelleri Anlamak

Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) bir modeldeki değişkenler arasında karşılıklı ilişkinin varlığını/yokluğunu analiz etmek için sosyal bilimler alanında yaygın bir şekilde kullanılan ikinci nesil istatistiksel bir yaklaşımdır (Yalçın, 2022, s.1). Yapısal eşitlik modeli (YEM), araştırılan nedensel süreçlerin yapısal (regresyon) denklemlerle temsil edilebilmesini ve bu yapısal ilişkilerin araştırılan teorinin daha net hale getirilerek kavramsallaştırılması ve görsel olarak modellenebilmesini (yol analizi) sağlar (Byrne, 2010, s. 3). PLS-YEM sosyal bilimler alanında sıklıkla uygulanan ikinci nesil bir yol modeli tekniği olup keşfedici araştırmalarda teori geliştirmek amacıyla kullanılmaktadır (Yalçın, 2022, s. 2). Araştırmanın teori geliştirme ve keşfedici odaklı olmasından dolayı araştırmada bu yöntemlerden PLS-YEM'den yararlanılmıştır.

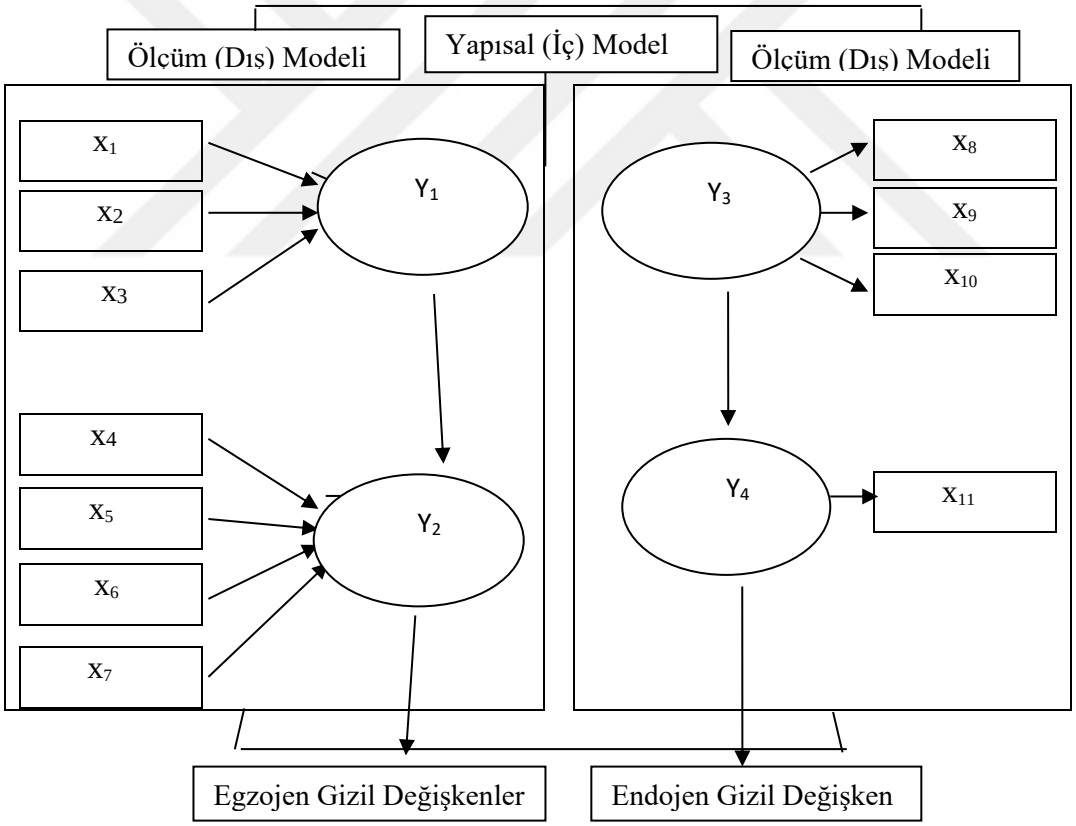
YEM analizinde amaç, teorik modelin örnek verilerle ne ölçüde desteklendiğini belirlemektir. Örnek veriler teorik modeli destekliyorsa, daha karmaşık teorik modeller tahmin edilebilir. Örnek veriler teorik modeli desteklemiyorsa, orijinal model değiştirilebilir ve test edilebilir ya da diğer teorik modellerin geliştirilip test edilmesi gerekir. Kısaca YEM, yapılar arasındaki karmaşık ilişkileri anlamamız için bilimsel hipotez testi yöntemini kullanarak teorik modelleri test eder. Literatürde YEM, regresyon, yol ve doğrulayıcı faktör modellerini içeren çeşitli temel modelleri test edebilir (Schumacker & Lomax, 2004, s.2).

YEM'i anlamak için öncelikle temel modelleri anlamak gerekir bunun için ise, temel modellerde kullanılan bazı terimlerin bilinmesi gerekir. Temel modellerde kullanılan gizil değişken ve gözlenen değişken olmak üzere iki ana değişken türü vardır. Gizil değişkenler (yapılar veya faktörler), doğrudan gözlemlenemeyen ya da ölçülemeyen değişkenleri ifade eder ve dolaylı olarak gözlemlenebilir ya da ölçülebilirdir. Bu nedenle testler, anketler vb. kullanarak gerçekten ölçtüğümüz bir dizi gözlemlenen değişkenden çıkarılır. Gözlenen, ölçülen ya da gösterge değişkenleri ise, gizli değişkeni veya yapıyı tanımlamak veya çıkarmak için kullandığımız bir dizi değişkendir (Schumacker & Lomax, 2004, s.3).

Bir yol modeli, değişkenlerin tanımlandığı ve değişkenlerden gelen okların, teorik temelli nedensel ilişkiyi göstermek için diğer değişkenlere çizildiği bir

örnektir (Stage vd., 2010, s. 5). Yol modeli oluşturulurken yapıların konumları ve aralarındaki ilişkilerin tespiti önemlidir (Hair, et.al., 2014:110). Bir yol analizi için araştırmacının öncelikle analiz edilecek değişkenlerin sayısını ve bu değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü belirtmesi ve bir yol modeli tanımlaması gerekir. Burada önemli olan, değişkenlerden hangilerinin diğer değişkenleri etkilediğine karar vermektir. Yapısal modeller hakkında literatürde yansıtıcı (reflektif) ve biçimlendirici (formatif) olmak üzere iki çeşit ölçüm modeli tartışılmaktadır. Yansıtıcı ölçüm modeline göre, nedensellik gizil değişkenden indikatörlere doğru iken (yapıdan ölçeklerine) biçimlendirici ölçüm modeline göre ise nedensellik indikatörlerden formatif değişkene doğru tasarlanır (Yalçın, 2022:6-7). Aşağıdaki şekil basit bir yol modeli örneğine aittir (Şekil 7.1).

Şekil 7.1: Basit bir Yol Modeli

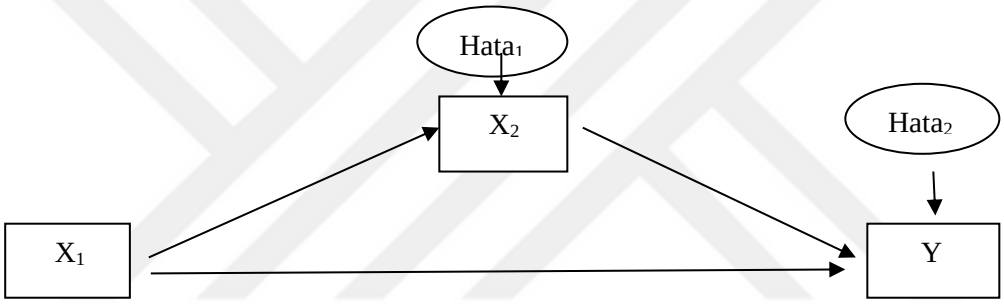


Kaynak: Hair et.al., (2014, s.110) Partial least squares structural equation modeling (PLS-YEM) An emerging tool in business research'den alınmıştır.

Yol modelinde yapısal model ve ölçüm modeli olmak üzere iki model bulunur. Yapısal model, bağımlı (endojen) ve bağımsız (egzojen) gizil değişkenler arasındaki ilişkilere odaklanırken ölçüm modeli ise gizil değişkenler ile bunların gözlenen maddeleri (ıtems) arasındaki ilişkilere odaklanır (Stage vd., 2010, s.5; Hair vd.,

2014, s.110). Değişkenin dışsal olması için bir değişkenin diğer değişkenleri etkilerken modeldeki başka bir değişkenden etkilenmiyor olması gerekir. İçsel değişkenler ise modeldeki diğer değişkenlerden etkilenmektedir ve diğer içsel değişkenleri sırayla etkileyebilmektedir (Valenzuela & Bachmann, 2017, s.2-3). Kısaca, ovaller ya da daireler ile temsil edilen yapısal model; iç model, gizil değişkenler ile indikatörleri (dikdörtgenler) arasındaki ilişkileri gösteren ölçüm modeli; dış model olarak ifade edilmektedir. Şekil 3 hem içsel gizil değişkenleri (Y_3, Y_4) hem de dışsal gizil değişkenleri (Y_1, Y_2) göstermektedir (Hair et.al., 2021, s.6). Yol modelleri, YEM modellerinde kullanılan belirli genel çizim kurallarına göre yapılır (Schumacker & Lomax, 2004, s.145). Üç değişkenli yol modeline aşağıdaki şekil örnek verilebilir (Şekil 7.2).

Şekil 7.2: Olası üç değişkenli modeller



Kaynak: Schumacker and Lomax, 2004:147'den alınmıştır.

Yukarıdaki yol modeline göre, X1'den Y'ye ek bir yol çizilir, böylece X1'in Y üzerinde doğrudan ve dolaylı olarak iki yönü vardır. İlk etki, X1'in Y üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmasıdır (X1 ve Y arasında hiçbir değişken müdahale etmez), buna karşın ikinci etki olan dolaylı etki ise X1'in Y üzerinden X2'yi etkilemesi yani X2'nin X1 ve Y arasına müdahale etmesidir (Schumacker & Lomax, 2004, s.147). Müdahaleci bu değişken, aracı (medyatör) değişken olarak ifade edilir (Yalçın, 2022, s. 5). Üçüncü (aracı) değişkenin diğer iki değişken arasındaki etkileşimine müdahalede bulunmasıyla ortaya çıkar ve dışsal yapıdaki değişiklik aracı değişkende de değişikliğe yol açar. Böylece PLS yol modelindeki içsel yapıda değişikliğe neden olur (Yalçın, 2022, s.43).

7.1.2. Vergi Yükü Modeli

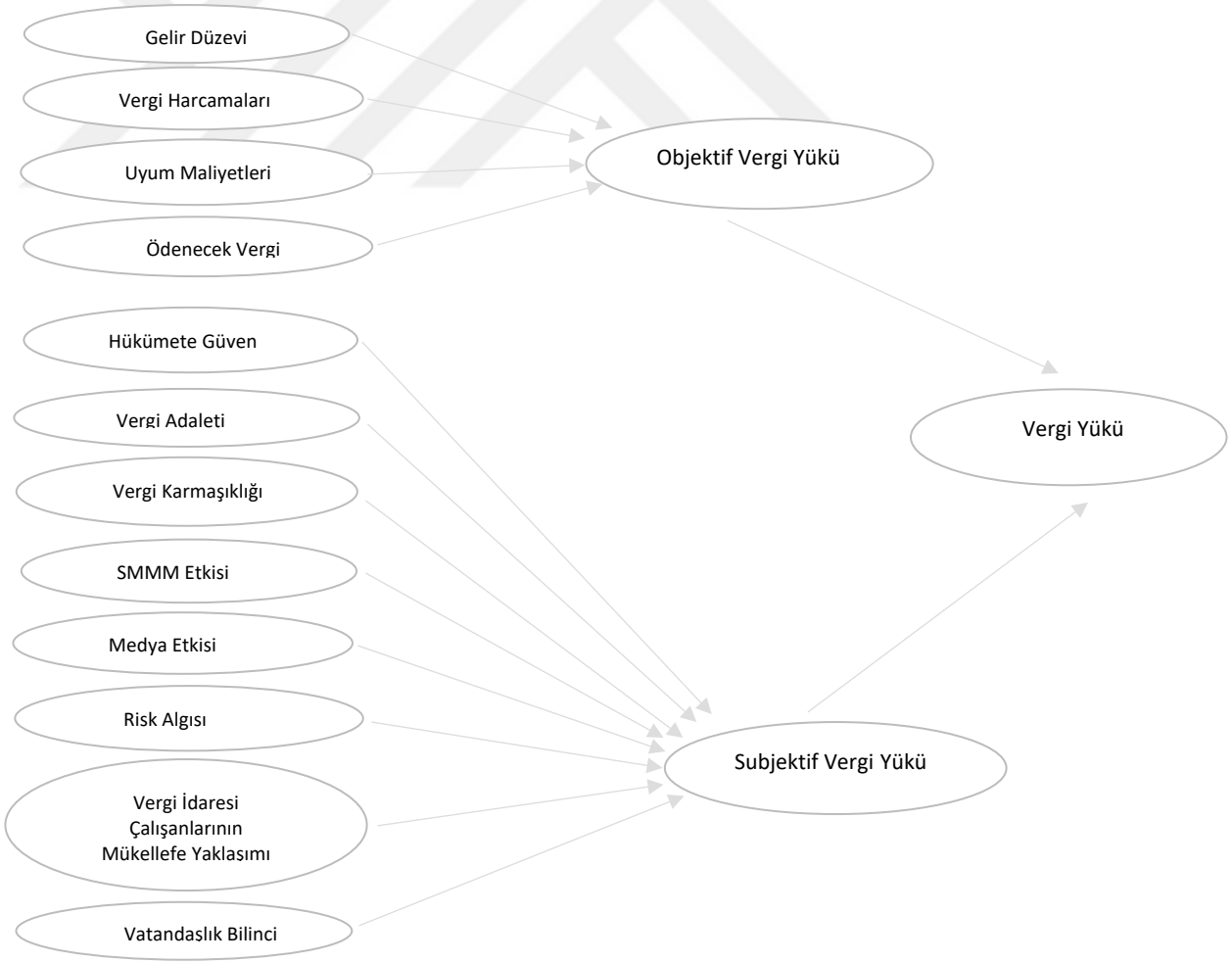
Bu bölüm, araştırmanın yapısal modeline odaklanmıştır. Literatür analizinden elde edilen bilgiler ışığında geliştirlen ve araştırmanın keşifsel nitel analiz aşaması

ile değiştirilen vergi yükü modeli araştırmanın nicel aşaması olan doğrulayıcı aşaması için yapısal model olarak kabul edilmektedir. Vergi yükü modeline Şekil 7.3'te yer verilmiştir.

Yapısal modeller teorik olarak yapısal modeldeki yol ilişkilerini (gizil değişkenlerin birbirleriyle nasıl ilişkili olduğunu) gösterir. Yapıların yeri ve sırası ya teoriye ya da araştırmacının deneyim ve tecrübesine ya da her ikisine de dayanmaktadır. Yol modellerinde değişkenler dizisi soldan sağa doğru geliştirilir. Yol modelinin solundaki değişkenler bağımsız ve sağındaki herhangi bir değişken ise bağımlı değişkendir (Hair vd., 2021, s.6). Önceki bölümde de ifade edildiği gibi yapısal modeller, yapılar arasındaki karmaşık ilişkileri anlamamız için bilimsel hipotez testi yöntemini kullanarak teorik modelleri test eder (Schumacker & Lomax, 2004, s.2). Araştırmanın mükelleflerin vergi yüküne ilişkin algılarına yönelik olması nedeniyle mükelleflerin örtük yapılara ait algılarına anket yoluyla erişilmiştir. Keşfedilen ve ölçülen modeldeki tüm kavramlar mükellef algılarından oluştuğundan tamamen öznellik içermektedir. Bir sonraki bölümde ankette ölçülen modelin gizil yapılarına ait tanımlar sunulmaktadır.

Araştırmanın yapıları, tanımları ve araştırmada kullanılan atiketlerine Tablo 7.1'de yer verilmiştir.

Şekil 7.3: Vergi Yükü Modeli



Tablo 7.1: Gizli Yapıların Tanımları

Yapı	Tanım	Etiket
Vergi Karmaşıklığı	Gelir Vergisi (GV) mükelleflerinin vergi kanunları ve işletmeleriyle ilgili vergisel prosedürlere ilişkin yasal karmaşıklık algısını ifade eder.	***Karmsk***
Vergi Uyumu	Gelir Vergisi işletmelerinin vergilerini ödeme istekliliğini ifade eden gönüllü vergi uyumudur.	***V_Uym***
Vergi Adaleti	Gelir Vergisinin mükellefler arasında vergi yükü dağıtımına ait algılanan adalet ile aynı mükellef grubunun ödediği vergiler ile devletin sunduğu kamu malları arasındaki adalete odaklıdır.	***Adlt***
Hükümete Güven	Gelir Vergisi mükelleflerinin hükümete güven algısını ifade eder.	***H_Guv***
Uyum Maliyetleri	Gelir Vergisi mükelleflerinin vergilerinin hazır hale getirilirken katlanmak zorunda kaldıkları sabit maliyetleri ifade eder.	***Uy_Maly***
SMMM Etkisi	GV mükelleflerinin şirketlerine ait SMMM 'sinin mükellefin vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerindeki etkisini ifade eder.	***SM_Etk***
Medya Algısı	Medya'da vergi ile ilgili çıkan haberlerin GV mükelleflerinin hissedilen vergi yükü üzerine etkisini ifade eder.	***MdyAlg***
Vatandaşlık Bilinci	Vatandaşlık bilincinin hissedilen vergi yükü üzerindeki etkisini ifade eder.	**Vtdslk**
Vergi Harcamaları	Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi kanunları ile düzenlenen ve katlanmak zorunda oldukları maliyet düzeyini ifade eder.	***V_Harcm***
Vergi Dairesi Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı	Vergi Dairesi çalışanlarının mükelelfe karşı tutum ve davranışlarının vergi yükü üzerine etkisini ifade eder.	**V_MukYakl**
Subjektif Vergi Yükü	Gelir Vergisi mükelleflerinin hissettikleri vergi yükünü (subjektif) ifade eder.	***Sbjkt_VY***
Risk Algısı	Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı veya bildirilmeyen gelirden yakalanma olasılığı algısını ifade eder.	***Rsk_Alg***

Bir sonraki bölümde anket tasarımı ve anketlerin ölçümüne yer verilmiştir.

7.2. Anket Tasarımı ve Pilot Anket

Anketler, değişkenlerin sorulara çevrilerek kavramlaştırılmasını sağlar. Araştırmacı anket hazırlarken anket analizini nasıl yapacağını da düşünmelidir. Bunun için pilot uygulamadan yararlanabilir ve sayıca büyük olmayan katılımcılar üzerinde anketi uygulayarak soruların ne derecede anlaşılır olduğunu görebilir ve kendi oluşturduğu anlamı tam olarak ifade edip etmediğini kontrol edebilir (Neumann, 2013, s. 401). Araştırmacı, anket tasarımına ve pilot araştırmaya bölümün alt başlıklarında yer vermiştir.

7.2.1. Anketin Ölçümü

Araştırmanın nicel aşamasının ölçme aracı olan anketten araştırmada, gizil yapıların ortaya konması amacıyla yararlanılmıştır. Anketin, gizil yapılara odaklı olması nedeniyle araştırmacı bazı zorluklarla karşılaşmıştır. Bu zorluklardan ilki, araştırmacının yapıların ölçülerine karar vermesinin gerektirmesidir. Araştırmanın yapısal modeli, Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yükleri arasında nispetsizliğe neden olan unsurlar yoluyla Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yükünün geniş bir çerçeveden anlaşılmasının sağlanmasını hedeflemiştir. Bu bakımdan araştırmada yararlanılan ve ölçme aracı olan anket, modeldeki tüm gizil değişkenlerin ölçülmesini amaçlamıştır. Modelde daha önce verilen on üç yapının tamamı için on üç ölçek ve efektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü için ise iki index geliştirilmiştir. Araştırmanın çok fazla yapıdan oluşması nedeniyle anket oluştururken yapıların on biri için literatürdeki ölçeklerden yararlanılmıştır.

Araştırma için araştırmacı literatürden ölçekleri alırken daha önce vergi çalışmalarında kullanılmış olmasının yanı sıra yüksek oranda güvenilirliğe sahip olması (0,70 ve üzeri) ve doğrulanmasına dikkat etmiştir. Araştırmacı ayrıca yapıların tanımlarından yararlanarak bu yapılara uygun ölçekleri araştırmıştır. Ölçeklerin çoğu literatürden edinilmiş ve araştırmada Adlt yapısı ile H_Guv yapısının daha fazla öne çıktığı görülmüştür.

Adlt yapısı için Wenzel (2002), Azmi et.al. (2008) ve Demir (2013) çalışmalarından esinlenilerek altı madde oluşturulmuş bu maddelerden ikisi ise araştırmanın nitel analizinden elde edilmiştir. H_Guv yapısı için de üç madde oluşturulmuş ve bu maddeler için Scholz & Pinney (1995) ve Welch & Moon

(2005) çalışmalarından alınmıştır. Ölçeklerin çoğu için literatürden yararlanılsa da araştırmanın nitel aşamasında ortaya çıkan ve modele dahil edilen yeni yapılardan SM_Etk yapısı, V_MukYakl yapısı ve MdyAlg yapısı için dörder madde eklenmiştir.

Araştırmacı, her yapı için gizil yapının altında yatan nedeni ortaya çıkarmayı hedefleyen maddeler oluşturmuştur. Bunu yaparken de konunun uzmanı olan alanda uzman üç akademisyen ile iki vergi uzmanından uzman tavsiyesi ve nitel araştırma sonuçlarından destek almıştır. Oluşturulan tüm maddeler hedeflenen yapıları temsil eden kısa tutum ifadelerinden oluşturulmuştur. Maddeler oluşturulduktan sonra ise bu maddelerin kapsam ve görünüş geçerliliğine bakılmıştır.

Görünüş geçerliliği, başkalarının yargısına göre, bir ölçeğin belirli bir yapıyla ilişkili görünme derecesidir. Bu bağlamda görünüş geçerliliği kısaca, anketin görünümünü fizibilite, okunabilirlik, stil ve biçimlendirme tutarlılığı ve kullanılan dilin netliği açısından değerlendirir (Taherdoost, 2016, s.29).

Kapsam geçerliliği ise bir ölçeğin, bir yapının kavramsal tanımının tüm yönlerini temsil etmesini gerektiren bir kavramdır (Neuman, 2006, s.283). Ölçeklerin kapsam ve görünüş geçerliliği için uzman görüşü gerekmektedir (Taherdoost, 2016, s.30). Bu nedenle araştırma için geliştirilen anketler hazırlanan form aracılığıyla aynı alandaki uzmanların görüşüne sunulmuştur. Formda uzmanlara 5'li likert ölçeğinde 1- Kesinlikle Katılmıyorum (hiç temsil edici değil) ve 5-Kesinlikle Katılıyorum (açıkça temsil edici) maddeleri ne kadar temsil ettiğini sormuştur. Form, vergi uzmanlarına (1'i profösör 2'si doçent olmak üzere 3 akademisyen ve 2 vergi uzmanına sunularak değerlendirme sonuçlarına göre çıkarılması gereken ifadeler çıkarılıp, yapıları ifade eden ölçekler düzeltilmiştir. Bu bağlamda araştırma için hazırlanan 71 soru 53 soruya indirilmiş, anlaşılmayan kelimeler daha anlaşılır hale getirilmiş, sorular daha kısa tutulmuş ve katılımcıların anket sorularını çok uzun olmayan bir sürede sıkılmadan cevaplayabilecekleri şekilde tekrar düzenlenmiştir. Son aşama olan anketin uygulanma aşamasına gelindiğinde anketler, araştırmacı tarafından hem yüz yüze yürütülmüş hem de çevrimiçine açılmıştır.

Araştırmada yüz yüze anketlerin yanı sıra kullanım avantajlarından dolayı çevrimiçi ankete başvurulmuştur. Çevrimiçi anketin güçlü yönlerinden bazıları; küresel erişim, esneklik, teknolojik inovasyonlar, kolaylık, yanıtlayan ve yanıtlamayanların bilgisi, veri girişi ve analiz kolaylığı, soru çeşitliliği, düşük maliyet, takip kolaylığı, büyük örnekleme ulaşım kolaylığı, soruların tümünün cevaplanmasının zorunlu olmasıdır (Evans & Mathur, 2005, s.197-201). Araştırmada, daha çok bu avantajlarından kısa sürede daha hızlı yanıtlama süresi, yüksek cevaplanma oranına sahip olması ve düşük maliyetli olmasından dolayı çevrimiçi ankete karar verilmiştir (Bryman, 2012, s. 674). Çevrimiçi anket oluşturmak amacıyla araştırmacı, SurveyMonkey yazılım programından destek almıştır. Anket formunun son haline Ek 3'de yer verilmiştir.

7.2.2. Anketin Ölçme Modeli

Tablo 7.2 Ölçüm Modelinin Unsur (Yapı) Listesi

	Unsur (Yapılar)	Ölçek (Yanıt Aralığı)	Kodlama	Kaynak ve Değişiklik
Vergi Karmaşıklığı				
1-	Türkiye'de vergi kanunlarının anlaşılması zordur.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Karmsk1	Forest and Sheffrin, 2002/Değiştirilen
2-	Vergi sistemimiz karmaşıktır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Karmsk2	Forest and Sheffrin, 2002/Değiştirilen
3-	Türkiye'de vergi kanunlarının sık değiştirilmesi vergi sistemini daha da karmaşık hale getirmektedir.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Karmsk3	Nitel Analiz
4-	Vergi oranları, vergi tarifesi ve vergilerin sayıca fazla olması vergi sistemini karmaşıklaştırmaktadır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Karmsk4	Nitel Analiz
Vergi Uyumu				
5-	Vergi afları, vergilerin ödenmemesini teşvik eder.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Uym1	Nitel Analiz
6-	Vergi bilincine sahip mükellefler vergiye daha uyumludur.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Uym2	Kassa, 2021/Değiştirilen
7-	Vergilerimi gönüllü olarak öderim.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Uym3	Kirchler and Wahl 2010/Değiştirilen
8-	Vergi afları, vergilerin ödenmesini teşvik eder.(R)	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Uym4	Nitel Analiz
9-	Vergi afları, vergisini düzenli ödeyenleri rahatsız eder.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Uym5	Nitel Analiz
10-	Birikmiş vergi borçlarımı yeni bir vergi affı çıkana kadar ödemem.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Uym6	Nitel Analiz

Vergi Adaleti

11-	Türkiye'de vergi sistemi adildir.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Adlt1	Wenzel, 2002/ Değiştirilen
12-	Türkiye'de vergiler genel olarak mükelleflere adil şekilde dağıtılmaktadır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Adlt2	Wenzel, 2002/ Değiştirilen
13-	Türkiye'de herkes ödeme gücü oranında vergilendirilmektedir.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Adlt3	Nitel Analiz
14-	Gelirleri aynı olanlar aynı miktarda Gelir Vergisi ödemektedir.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Adlt4	Azmi et.al. 2008/Değiştirilen
15-	Ödediğim vergiler karşılığında faydalandığım kamusal mal ve hizmetler yeterli seviyededir.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Adlt5	Azmi et.al. 2008/Değiştirilen
16-	Türkiye'de vergi sistemi hiç adil değildir ®	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Adlt6	Nitel Analiz

Hükümete Güven

17-	Hükümete güvenirim.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	H_Guv1	Scholz and Pinney, 1995/Değiştirilen
18-	Hükümet genelde dürüsttür.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	H_Guv2	Scholz and Pinney, 1995/Değiştirilen
19-	Hükümetten hiç şikayet etmem.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	H_Guv3	Welch and Moon, 2005/Değiştirilen

Uyum Maliyetleri

20-	2021 yılında vergisel işlemlere çok fazla zaman harcadım.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Uy_Maly1	Hansford et.al., 2003/Değiştirilen
21-	2021 yılında vergi işlerimize ödediğimiz sabit maliyetler (ulaşım, kırtasiye, bilgisayar yazılım vb.) oldukça yüksekti.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Uy_Maly2	Hansford et.al., 2003/Değiştirilen
22-	SMMM ödenen ücret, kırtasiye, yazılım, vergisel işlemlere ayrılan zaman vb. verginin maliyetini artırmaktadır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Uy_Maly3	Hansford et.al., 2003/Değiştirilen

SMMM Etkisi

23-	Muhasebecimin vergisel konularda tam olarak bilgili ve liyakatli olduğunu düşünürüm.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	SM_Etk1	Devos, 2012/Değiştirilen
24-	Her zaman muhasebecimin tavsiyelerine uyarım.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	SM_Etk2	Yücedoğru, 2016/Değiştirilen
25-	Muhasebecime danıştığımda doğru tavsiyeler alırım.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	SM_Etk3	Kirchler, 2006/Değiştirilen
26-	Muhasebecime güvenim tamdır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	SM_Etk4	Devos, 2012/Değiştirilen

Vergi Ahlakı

27-	Diğer mükelleflerin vergilerini ödemediğini bilsem de vergilerimi öderim.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Ahlk1	Kirchler and Wahl, 2010 Değiştirilen
28-	Vergi ödeme konusunda ahlaki bir sorumluluk hissederim.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Ahlk2	Nitel Analiz
29-	Vergi kaçırdığımı çevrem duysa çok mahcup olurum.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Ahlk3	Demir, 2013/Değiştirilen
30-	Vergi kaçakçılığını ahlaksızlık olarak görürüm.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Ahlk4	Demir, 2013

Vergi Bilinci

31-	Vergi, kamu hizmetleri karşılığıdır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Bılnc1	Berksoy ve Geyik, 2021 Değiştirilen
32-	Vergi, zorunlu bir ödemedir.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Bılnc2	Nitel Analiz
33-	Benim için gelenek-göreneklerimiz önemlidir.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Bılnc3	Nitel Analiz
34-	Vergi gelirleri, gelenek-göreneklerimize uygun şekilde harcanmaktadır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Bılnc4	Nitel Analiz
35-	Vergi ödemek bir vatandaşlık görevidir.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_Bılnc5	Berksoy ve Geyik, 2021/Değiştirilen

Vatandaşlık Bilinci

36-	Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyarım.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Vtdslık1	KostemanandFeshbech, 1989 Değiştirilen
37-	Ne olursa olsun ülkeme olan bağlılığım her zaman güçlü kalır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Vtdslık2	Nitel Analiz
38-	Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak kimliğimin önemli bir parçasıdır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	Vtdslık3	Nitel Analiz

Medya Algısı

39-	Vergi konusunda basın yayın araçlarının (radyo,gazete, TV vb.) mükellefleri bilinçlendirdiğini düşünüyorum.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	MdyAlg1	Nitel Analiz
40-	Vergi hakkında çıkan haberleri medyadan takip ediyorum.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	MdyAlg2	Nitel Analiz
41-	Sosyal medyada vergi paylaşımlarını takip ederim.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	MdyAlg3	Nitel Analiz
42-	Medya ve sosyal medya vergi hakkında bilgi edindiğim önemli bir kaynaktır.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	MdyAlg4	Nitel Analiz

Vergi İdaresinin Mükellefe Yaklaşımı

43-	Vergi dairesi çalışanlarının mükelleflere karşı tavrını olumlu buluyorum.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_MukYakl1	Demi
44-	Vergi dairesinde genelde iyi muamele görürüm.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_MukYakl2	Nitel Analiz
45-	Vergi Dairelerinin verdiği hizmetten memnunum.	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_MukYakl3	Berksoy ve Geyik,2021 Değiştirilen
46-	Vergi dairesi çalışanları tüm mükelleflere vergi kaçakçısı olarak yaklaşmaktadır (R)	1-5 Likert Ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum-Kesinlikle Katılıyorum)	V_MukYakl4	Berksoy ve Geyik,2021/Değiştirilen

	Unsurlar (Yapılar)	Ölçek (Yanıt Aralığı)	Kodlama Kaynak ve Değişiklik
Subjektif Vergi Yükü			
47-	Sizce 100 TL'nizin yüzde kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	%0-20 - %90-100	Sbjkt_VY1 Nitel Analiz
48-	100 TL'lik muafiyet, indirim ve istisnadan sizce yüzde kaç oranında yararlanıyorsunuz?	%0-20 - %90-100	Sbjkt_VY2 Nitel Analiz
49-	100 TL'lik bir verginin sizce yüzde kaçı ödemeniz gereken vergidir?	%0-20 - %90-100	Sbjkt_VY3 Nitel Analiz
Risk Algısı			
50-	Önümüzdeki yıl için sizce denetlenme olasılığınız yüzde kaçtır?	%0-20 - %90-100	Rsk_Alg1 Ahmed and Braithwaite, 2005 Değiştirilen
51-	Sizce bir vergi kaçakçısının Türkiye'de yakalanma olasılığı yüzde kaçtır?	%0-20 - %90-100	Rsk_Alg2 Ahmed and Braithwaite, 2005 Değiştirilen
52-	Vergi İdaresinin bildirilmeyen bir geliri tespit etme olasılığı sizce yüzde kaçtır?	%0-20 - %90-100	Rsk_Alg3 Ahmed and Braithwaite, 2005 Değiştirilen
53-	Türkiye'de bir vergi kaçakçısı yakalandığında kaçırdığı 100 TL'lik verginin sizce yüzde kaçını ceza olarak öder?	%0-20 - %90-100	Rsk_Alg4 Nitel Analiz

7.2.3. Anket Tasarımı

Anketin ölçme modeline ilişkin gizli yapıların ölçekleri ile indekslerinin belirlenmesinin ardından anketin tasarlanması aşamasına geçilmiştir. Anket araştırmasında araştırmacılar, veri toplamak için kullanacakları ölçme aracını çalışma için mi tasarlandığı, yeniden düzenlenen bir ölçme aracı mı olduğu ya da başka birinin tasarladığı ölçme aracının aynen mi kullanılacağını belirtmelidir. Araştırmacı, birçok farklı ölçme aracının bileşenlerinden bir ölçme aracı oluşturabilir. İnternet anketleriyle ölçme aracı geliştirme uygulamaları (Survey Monkey, Zoomerang vb.) gittikçe yaygınlaşmaktadır (Creswell, 2017, s. 160).

Araştırma için bu uygulamalardan Survey Monkey'in kullanılması uygun görülmüştür. Survey Monkey'de düzenlenen ölçme aracı (anket) formunun tasarımı için öncelikle demografik değişkenlere ait maddelere karar verilmesi gerekir. Çünkü, demografik değişkenler literatürde anketin önemli bir unsuru olarak değerlendirilir ve örneklem yapısının anlaşılmasına katkı sağlar (Oppenheim, 1992). Bu nedenle araştırmacı Gelir Vergisi mükelleflerinin demografik değişkenlerine ilişkin 15 soru düzenlemiştir.

Ölçme aracında demografik değişkenlere ait sorulara yapıların ölçümüne ait sorulardan sonra yer verilmiştir. Bu şekilde mükelleflerin anketi tamamlamadan ya da doldurmadan çıkmalarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Anketin kapsamına giren hedef kitlenin anketi yanıtladığından emin olabilmek amacıyla bir tarama sorusu (47.soru) kullanıldı. Anket formunda araştırmanın amacını ve araştırmacı hakkında bilgilerin olduğu tanıtıcı bilgilere de yer verilmiştir. Son olarak anketin sonuna katılımcıların ileriki araştırmalara yol gösterici düşünce ve önerilerini içeren açık uçlu bir soru eklenmiştir. Anketin son haline EK 3'te yer verilmiştir. Anket, soruları hükümete güven gibi hassas konulara dair sorular, katılımcıların doğru ve tam olarak cevap verebilmelerini kolaylaştıracak şekilde düzenlenmiştir. Ankette, yanıtların katılımcılardan tam olarak dönmesini destekleyici olarak çalışmanın amacını açıkça ifade eden ve katılımcıları bilgilendirmeye yönelik bir ön yazıya da yer verilmiştir.

7.2.4. Pilot Anket

Pilot anket uygulaması, anketteki muhtemel hataları görebilmek ve bu hatalardan kaçınmak için anketin denekler üzerinde yapılmadan önce belirli sayıda kişiye uygulanma aşamasıdır. Bu şekilde araştırmacı pilot anketteki hataları asıl anketlere geçmeden düzeltebilme imkanına sahip olacaktır. Anketlerde iki tür hata olabilir. İlki araştırma tasarımı hatası ikincisi ise ifade hatalarıdır. İlk hata olan araştırma tasarımı hatası, anket ile ölçülmek istenen konuyla ilgili verilerin toplanamaması iken ikinci hata olan ifade hataları, soruların herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmamasını ifade eder. Bunu önlemek amacıyla araştırma tasarımı hatasından kaçınabilmek için araştırmacının akademisyen, meslekdaş ya da profesyonellerden yardım alması ve ilk olarak onlara uygulaması uygun olacaktır. İfade hatalarının önüne geçebilmek için ise anketin yapılacağı muhtemel deneklerle benzer özelliklere sahip kişiler üzerinde gerçekleştirilmesi gerekir (Altunışık vd., 2010, s.90).

Pilot uygulama ile araştırmada kullanılan ölçeğin öncelikli olarak güvenirlik analizi yapılmaktadır. Böylece, anket formundaki soru ve ifadelerin bütünü temsil yeteneği, benzerliği veya yakınlığı araştırılmaktadır. Güvenirlik analizinde Cronbach's Alpha katsayısı dikkate alınmakta ve Cronbach's Alpha sorular arası korelasyona bağlı uyum değerini göstermektedir (Durmuş vd., 2016, s. 89). Cronbach's Alpha katsayısı 0 ile 1 arasında bir değer almaktadır. Cronbach's Alpha değerinin negatif (-) çıkması ölçeğin güvenirliğinin bozulduğunu ifade etmektedir **(**Kalaycı, 2010:405).

Araştırmanın nicel aşaması için literatür Cronbach's Alpha katsayısının kabul edilebilir olması için en az 0,70 yüksek derecede güvenilir kabul edilmesi için de genellikle 0.80 ve üzerinde olması gerektiği yönündedir (Altunışık vd., 2010:124; Kalaycı, 2010:405; Bryman, 2012:170-171). Ayrıca, soru sayısının az olduğu araştırmalar için Cronbach's Alpha değeri sınırı 0.60 değeri ve üzeri olarak da kabul edilebilmektedir (Durmuş vd., 2016:89). Araştırmacı, araştırmasında Kalaycı, 2010 (405)'de belirttiği Cronbach's Alpha katsayı değerlerini dikkate almıştır. Bu katsayı değerleri aşağıdaki gibidir.

$0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değil

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşük

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilir

$0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Tablo 7.3: Pilot Anket Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach's Alpha)	**Maddelerin Sayısı**	
,890	54	
Vaka	**Örneklem sayısı**	**Yüzde (%)**
Geçerli	35	87,5
Geçersiz	5	12,5
Toplam	40	100,0

Kapsam geçerliliği açısından 54 ifadeden oluşan anketin güvenilirlik ve geçerliliği test edilmek amacıyla pilot uygulama yapılmıştır. Pilot uygulamanın ilk bölümünde demografik sorulara yer verilmiştir. Beş farklı gelir grubuna giren otuz beş vergi mükellefinin katılım sağladığı pilot uygulama 12 Eylül 2022- 28 Eylül 2022 tarihleri arasında Zonguldak ilinde yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Pilot uygulamanın Cronbach's Alpha güvenilirlik değeri Tablo 7.3'te de gösterildiği gibi 0,890 olarak bulunmuştur. Cronbach's Alpha katsayılarına göre bu ölçeğin yüksek derecede güvenilir bir ölçek olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 7.4: Pilot Anket Tasarımında Kullanılan Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Ölçek	**Madde Sayısı**	**Cronbach's Alpha Değeri**
Bağımlı Değişkenler		
Vergi Karmaşıklığı	6	0.824
Vergi Uyumu	6	0.768
Vergi Adaleti	8	0.831
Hükümete Güven	4	0.908
Uyum Harcamaları	4	0.700
SMMM Etkisi	5	0.970
Vergi Ahlakı	5	0.828
Vergi Bilinci	4	0.722
Vatandaşlık Bilinci	3	**0.514**
Medya Algısı	3	**0.583**
Vergi Harcamaları	3	**0.465**
VD Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı	3	**0.435**

Tablo 7.5: Pilot Analiz Sonrası Kaldırılan Maddeler

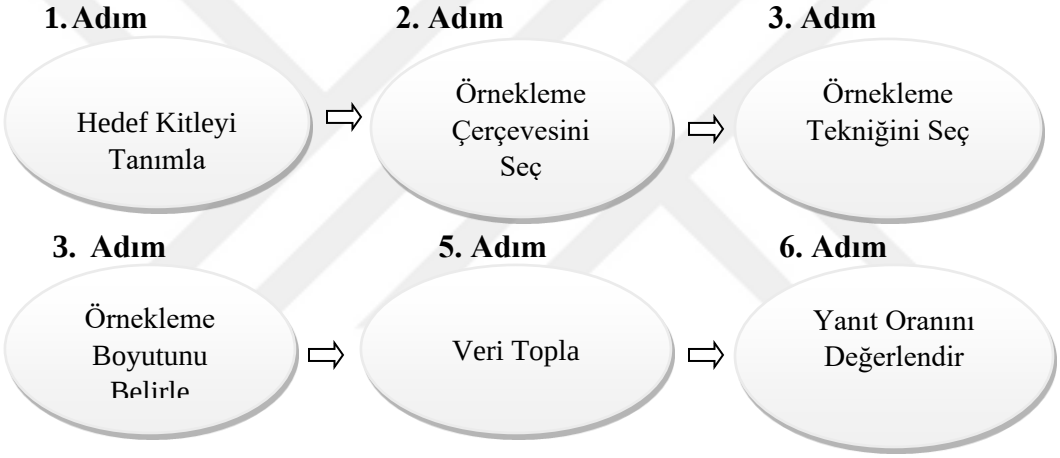
Yapı	Ölçekteki Maddeler	Pilot Sonrası Kaldırılan Maddeler	Kalan Maddeler
Karmsk	*6*	*2*	*4*
V_Uym	*6*	*0*	*6*
Adlt	*8*	*2*	*6*
H_Guv	*4*	*1*	*3*
Uy_Maly	*4*	*1*	*3*
SM_Etk	*5*	*1*	*4*
V_Ahlk	*5*	*1*	*4*
V_Blnc	*4*	*0*	*4*
Vtdslık	*3*	*0*	*3*
MdyAlg	*3*	*0*	*4*
V_Harcm	*4*	*3*	*1*
V_MukYakl	*3*	*0*	*4*
Sbjkt_VY	*3*	*0*	*3*
Rsk_Alg	*4*	*0*	*4*
Demografik	*20*	*5*	*15*
Toplam	*81*	*13*	*68*

Ayrıca anket formunda soruların sıralaması ilk sayfada demografik değişkenler olacak şekilde düzenlenmiş ikinci ve üçüncü sayfada ise vergi yükü unsurlarına ait sorulara yer verilmiştir. 7'li Likert ölçeği uygulanan ankette soru sıralaması nitel analiz ve literatür dikkate alınarak vergi yükünü en çok etkileyen faktörlere diğer sorulardan daha önce yer verilmiştir. Sayısal değer gerektiren subjektif vergi yükü ile risk algısı sorularına ise anketin son sayfası olan üçüncü sayfasında düzenlenmiştir. Pilot anketin yanıtlanma oranı hakkında Türkiye'de daha önce yapılan böyle bir çalışmanın olmaması nedeniyle bu anket sayesinde yanıtlanma oranı hakkında da bilgi edinilmesini sağlamıştır.

7.3. Veri Örneklemi

Veri örneklemi belirleme aşaması, anketin oluşturulup pilot anketin uygulanmasından sonraki aşamadır. Bilimsel araştırmalarda zaman ve maliyet kısıtı, araştırma alanındaki tüm örnekleme ulaşmayı oldukça zor hatta imkansızlaştırdığından örnekleme yapılmasını gerektirir (Bryman, 2012, s.11). Bir araştırmada örneklem, büyük bir gruptan (evren) bu grubu temsil yeteneğine sahip belirli sayıda elemandan (örnek) alt elemanlar grubu oluşturulma sürecidir (Altunışık vd., 2010, s. 131). Taherdoost (2016, s.19) örnekleme sürecini Şekil 7.4'te gösterildiği gibi altı adımda açıklamıştır. Araştırmada bu altı adım takip edilmiştir.

Şekil 7.4: Örneklem Süreci Adımları



7.3.1. Hedef Kitlenin Tanımlanması

Örnekleme sürecinin ilk aşaması hedef kitlenin açıkça tanımlanmasıdır. Hedef kitle (nüfus) sıklıkla belirli bir ülkede yaşayan kişi sayısını ifade etmektedir (Taherdoost, 2016, s.19). Araştırmanın GV mükelleflerinden beş gelir grubunda faaliyet gösteren GV (gerçek kişi) mükelleflerine yönelik olması kavramsal kapsamını, araştırmanın Türkiye'de uygulanacak olması da coğrafi kapsamını oluşturmaktadır. Katılımcılar, demografik ve davranışsal özelliklerinin araştırmaya uygun olmasını sağlayacak bazı kriterlere göre belirlenmiştir. Katılımcılarda aranan demografik özellikler aşağıdaki gibidir.

- 18 yaşından büyük olmak,
- Türk vatandaşı olmak ya da Türkiye'de faaliyet göstermek,

- Türkçe bilmek.

Katılımcıların davranışsal özellikleri için araştırmaya uygunluğunu sağlayacak kriterler de aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- İşletmenin sahibi ya da ortağı olmak,
- Kendi nam ve hesabına çalışan, serbest meslek erbabı olarak vergi mükellefiyetine sahip olmak ve vergi beyannamesi veriyor olmak,
- Ücretli olarak çalışıyor olmak ve çalıştığı kurum ya da şirketten elde ettiği ücret geliri üzerinden kesinti yoluyla vergi ödüyor olmak,
- Gelir Vergisi mükellefiyetine tabi olmakla birlikte işletmenin; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret gelirinden elde ettiği gelirler üzerinden vergi ödüyor olmak.

Bu kriterler, araştırmanın örneklemenin tarama sorusu ve örnekleme çerçevesi doğrultusunda belirlenen ve uygulanan kriterlerdir.

7.3.2. Örnekleme Çerçevesi

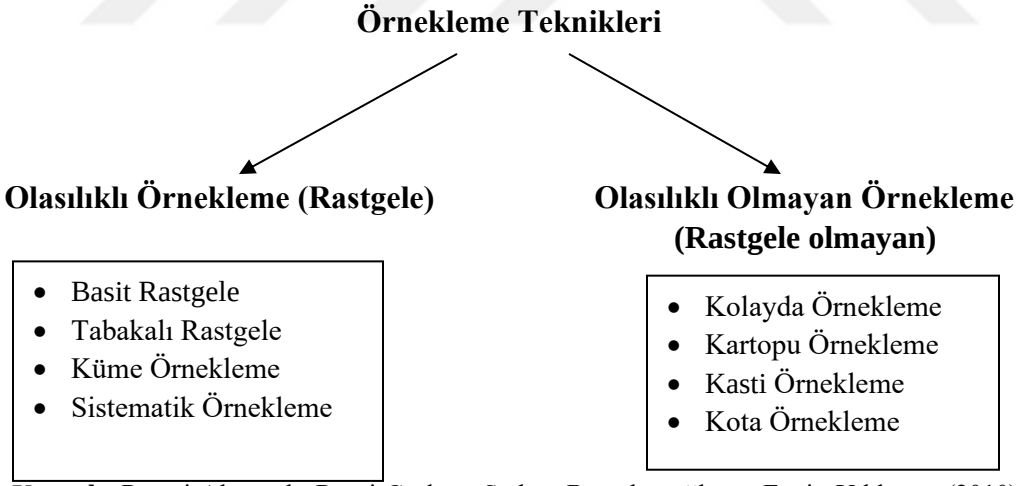
Örnekleme çerçevesi, toplam nüfus (evren) içinden örneklemi temsil edecek nüfusu ifade etmektedir (Taherdoost, 2016, s.20). Kısaca, örneğin seçileceği nüfustaki tüm birimlerin yazılı listesi denilebilmektedir (Bryman, 2012, s.187; Neuman, 2013, s.133-134). Araştırma için örnekleme çerçevesinin tam olarak çizilmesi çok önemlidir. Çünkü, iyi bir örnekleme çerçevesi iyi bir örnekleme için şarttır. Örnekleme çerçevesinin eksik olması, evrende olan bazı kişilerin örnekte yer almamasına bu da örneğin önyargılı olmasına ve örneğin evreni temsil kabiliyetini azaltmasına neden olur (Neuman, 2013, s.133-134). Araştırmada örnekleme çerçevesi hatasını minimumda tutabilmek için T.C. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Ticaret Sanayi Odaları (TSO), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Türkiye Barolar Birliği (TBB) veri tabanından yararlanılmıştır.

Türkiye'de faaliyet gösteren GV mükellefleri araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırma için GV mükellefleri, araştırmanın geçerlik ve güvenirliğinin yüksek tutulması amacıyla Türkiye'nin tüm illerinden seçilmiştir. Bu bağlamda, evrenin büyüklüğü göz önüne alındığında ve Türkiye geneline yaygın bir araştırma olması nedeniyle anketlerin yüz yüze uygulanmaının yanı sıra çevrimiçine de açılmasına karar verilmiştir.

7.3.3. Örnekleme Tekniği

Çeşitli örnekleme tekniklerine geçmeden önce örneklemin ve araştırmacının örneklem tercihinin nedenlerini açıklamak faydalı olacaktır. Örnekleme, araştırma için seçilen nüfustan bir alt küme almayı ifade eder. Örnekleme, örnekleme tekniğinin seçimine bağlı olarak bir nüfus hakkında çıkarım ya da mevcut teori hakkında genelleme yapmaya imkan tanır (Taherdoost, 2016, s. 20). Örnekleme teknikleri; olasılıklı örnekleme (rastgele) ve olasılıksız örnekleme (rastgele olmayan) şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Olasılıklı ve olasılıklı olmayan örnekleme teknikleri Şekil 7.5'de gösterilmiştir.

Şekil 7.5: Örnekleme Teknikleri



Kaynak: Remzi Altunışık, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu ve Engin Yıldırım (2010). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı, geliştirilmiş 6.Baskı. s.137-141 ve Hamed Taherdoost (2016). Sampling Methods in Research Methodology; How to Choose a Sampling Technique for Research, SSRN Electronic Journal, Volume 5, Number 2, s.18-27'den alınmıştır.

Olasılıklı örnekleme, evrendeki her deneğin örneklemede yer alma olasılığının eşit olmasını ifade eder (Altunışık, 2010, s.136). Olasılıklı örnekleme de birkaç farklı şekilde yapılabilir. Basit rastgele, tabakalı, sistematik ve küme örnekleme olasılıklı örnekleme tekniklerindendir.

Olasılıklı örnekleme tekniklerinden basit rastgele örnekleme, evrenden herhangi bir birimin (denek) seçilmiş olmasının diğer bir deneğin seçilme olasılığına engel olmadığı, eşit seçilme olasılığına sahip olduğu örneklemedir (Altunışık, 2010, s.137). Tabakalı örnekleme, belirli bir değişkenin dikkate alındığı ve bu değişkenin evrenin özelliklerinin örnekte de aynı oranda temsil edilmesini ifade eder (Altunışık vd., 2010, s.138). Araştırmacı öncelikle hedef kitleyi (nüfus) alt nüfuslara böler ve her alt nüfustan bir rastlantısal örneklem çeker. Sistematik örnekleme, rastgele bir başlangıç sonrasında deneklerden her birinin n. sinin seçildiği örneklemedir (Taherdoost, 2016, s.21). Örneğin, hedef kitle sayısı 5.000 ve örneklemin hedef kitlesi 1.000 ise 5000/1000 n=5'dir. Bu durumda 5 ve katlarına rastlayan her denek örneğe dahil edilir (Altunışık vd., 2010, s.139). Küme örnekleme genellikle araştırmacıların dağınık nüfus için iyi bir örnekleme çerçevesi olmadığında ya da örneklenen unsura (kişilere) ulaşılmasının çok maliyetli olması durumunda tercih edilen örnekleme türüdür (Neuman, 2013, s. 339).

Olasılıklı Olmayan (*önyargılı) örnekleme*, olasılığa dayanan örnekleme yöntemlerinin ortak özelliği olan deneklerin rastgele seçilmelerinin aksine bu seçimi öngörmeyen örneklemedir (Altunışık vd., 2010, s.139; İslamoğlu & Alnıaçık, 2013, s.185). Kolayda örnekleme, kasti örnekleme, kota örnekleme ve kartopu örnekleme olasılıklı olmayan örnekleme tekniklerindendir. Kolayda örnekleme, diğer örnekleme türlerine göre en düşük maliyetli ve en kolay uygulamaya sahip örneklemedir. Kasti örnekleme, ana kitleyi temsil yeteneğine göre uygulanan bir örneklemedir. Bu örneklemede, deneyimli ve tecrübeli kişilerin görüşleri doğrultusunda ana kitleyi temsil edecek örneklere karar verilir ve bu örneklerden bilgiye ulaşılır (İslamoğlu & Alnıaçık, 2013, s. 190). Kota örnekleme, rastgele yöntemler ile evren çeşitliliğini içerecek her biri daha önce belirlenen çok fazla kategori için belirli sayıda örnek olay seçilmesini ifade eden örneklemedir (Neuman, 2013, s.321). Kartopu örnekleme, tamamen rastlantısal olarak ve çekirdek bir örnekle başlanan çekirdek örnekte bulunan örneklerin önerileri doğrultusunda diğer örneklere ulaşılan örneklemedir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2013, s.190). Kısaca araştırmacı bu örneklemede, araştırmasına bir örnek olayla başlamakta ve devamında bu örnekten aldığı bağlantılara dayanarak

diğer örneklere ulaşmakta ve süreç bu şekilde tekrar etmektedir (Neuman, 2013, s.324).

Nicel araştırmalarda genellikle olasılıklı (tesadüfi) örnekleme tekniklerinden yararlanılmaktadır. Bu şekilde örneklerden elde edilen bilgiler istatistik teknikleriyle test edilip genellenebilmektedir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2013, s.185). Tesadüfi olmayan örnekleme ise örnekleme kuramının genelleme özelliğine uymadığı yönündeki eleştirilere açıktır. Fakat, uluslararası önemli yayınlarda yayınlanan çalışmalarda da tesadüfi olmayan örnekleme tekniklerinin kullanıldığı ve istatistiki yöntemlerin uygulandığı görülmektedir. Araştırma için ayrılan bütçe, zaman gibi sınırlamalar araştırmacılar tarafından belirli konular çerçevesinde bu örneklemenin kullanılmasına çok iyi hazırlanması şartıyla kullanılabilmektedir (İslamoğlu & Alnıaçık, 2013, s.189-190).

Toplumsal araştırmacılar, daha çok birbirleriyle bağlantılı kişiler veya örgütlenmeler ağıyla ilgilenir. Bu ağ, aynı problem üzerinde araştırma yapan başka ülkelerdeki bilimciler olabileceği gibi büyük banka ya da şirketlerin üst mevkilerinde olan kişilerden de oluşabilir. Buradaki en temel nokta her bir kişinin bir diğeriyle doğrudan veya dolaylı şekilde bağlantılı olmasıdır (Neuman, 2013, s.324). Tamamen rastlantısal olarak araştırmacının seçtiği çekirdek örnekle araştırmasına başlar (İslamoğlu & Alnıaçık, 2013, s.190). Araştırma, Türkiye'de faaliyet gösteren vergi mükelleflerine yönelik olduğundan, hedef kitelenin yaygın bir çerçeve sunmasını ve bu çerçevenin gerektirdiği örneklemin oldukça büyük olmasını gerektirmiştir. Örnekleme çerçevesinin sınırları dahilinde örnekleme sürecinde araştırmacı, tesadüfi olmayan örnekleme tekniklerinden kartopu örneklemeden yararlanmıştır.

Bu nedenle araştırmacı öncelikle vergi mükellefleri ile bağlantı içinde olan ve daha rahat, daha fazla vergi mükellefine ulaşabileceğini düşündüğü serbest muhasebeci mali müşavirler ile yüz yüze anketlere başlamıştır. Ayrıca web üzerinden katılmayı kabul eden vergi mükelelflerine de link atılmış bu link üzerinden ankete katılmaları sağlanmıştır. Yüz yüze ve web tabanlı anketlere 23.11.2022 tarihinde başlanılmış anketler 1007 örnekleme ulaştığından 31.12.2022 tarihinde sonlandırılmıştır.

7.3.4. Örnekleme Hatası

Örnekleme ve örnekleme dışında sorunlar, anket araştırmasının tüm eksiklikleri veya zayıflıklarından kaynaklanır. Örnek değerleri örnekleme nedeniyle kitle değerinden saptığında, sapma örnekleme hatası ortaya çıkar. Bir kitle benzer özelliklerden oluşuyorsa, uygun bir örneklem büyüklüğü, büyük boyutlu bir örneklemden daha iyi bir tahmin edici olabilir. İyi tanımlanmış hedef kitle için, kapsamlı bir örneklem çerçevesi listesi, etkili örneklem tasarımı, makul örneklem büyüklüğü, kabul edilebilir güven düzeyi, örnekleme hatasını dengelemek için kullanılan yaygın ölçütlerdir (Khadka, 2018, s.2214). Araştırmacı, bu nedenle hedef kitleyi iyi şekilde tanımlamış, örneklem çerçevesi listesi oluşturmuş, evrenden alınması gereken minimum örneklem büyüklüğüne dikkat ederek (384) bir örneklem büyüklüğünü hesaplamış (1007) ve güven düzeyi araştırmacıların çoğunlukla tercih ettiği şekilde %5 olarak almıştır. Bu durumda örnek kütle 1000 defa seçildiğinde en az 950'si evrenin özelliklerini temsil yeteneğine sahip olacaktır (Altunışık vd., 2010, s.135).

7.3.5. Örneklem Büyüklüğü

Örnek bir kütleden elde edilen verileri evrene genellemek olasılığa dayanır. Bu nedenle örnek kütle ne kadar büyük ise evren hakkında yapılan genellemelerin yanılma olasılığı da o kadar az olur. Örnek büyüklüğünün temel belirleyicileri, araştırmacının veriler için öngördüğü hassasiyet derecesi, kabul edilebilir hata marjı, uygulanacak istatistiksek analiz ve evrenin büyüklüğüdür (Altunışık vd., 2013, s.134). Örneklem büyüklüğü ile zaman ve maliyet hususları çok ilgilidir. Örneklem büyüklüğü ne kadar büyükse kesinlik de o kadar yüksek olacaktır çünkü örnekleme hatası miktarı daha az olacaktır. Bununla birlikte örneklem büyüklüğünün genel olarak, 1.000 örneklem büyüklüğüne kadar, 50, 100, 150 gibi düşük örneklem büyüklüğünden yukarıya çıktıkça kesinlikteki kazanımlar fark edilir seviyeye ulaşır. Belirli bir noktadan sonra, genellikle 1.000 civarında, kesinlikteki keskin artışlar daha az belirgin hale gelir ve sabit olmasa da, bir değişkenin tek bir tahminine göre örneklem büyüklüğü hakkında kararlar verilir (Bryman, 2012, s.199).

Minimum örneklem büyüklüğünü belirlemek için istatistiksel analizler yürütmek, istatistiksel yöntemin sonuçlarının sağlam olması ve modelin aynı

popülasyondan başka bir örneğe genellenebilir olması açısından önemlidir (Hair vd., 2021, s.15). PLS-YEM minimum örnek büyüklüğünün, bir yapıyı ölçmek için kullanılan en fazla biçimlendirici gösterge sayısının on katı veya yapısal modelde belirli bir gizli yapıya yönelik en fazla yapısal yol sayısının on katı olmasını önermektedir (Hair vd., 2014, s.144). Araştırmanın örneklem büyüklüğü için Hair vd., (2014)'de önerilen kriter dikkate alındığında araştırmadaki 53 değişken için 530 örneklem büyüklüğünün yeterli iken tarafsız analiz sonucuna ve daha iyi faktör yüklerine ulaşabilmek için daha fazla yanıt alınmıştır. Araştırmaya katılan ve sorulara verilen 1007 yanıt sayısı araştırmanın örneklem büyüklüğünü göstermektedir.

7.3.6. Örneklemden Veri Toplama Süreci

Örneklemden veri toplama sürecinde anketler hem yüz yüze hem de çevrimiçi olacak şekilde düzenlenmiştir. Araştırmada yüz yüze anketlerin yanı sıra çevrimiçi anketlere de başvurulmasının temel nedeni yanıt oranının artırılmasını sağlamaktır. Çevrimiçi anket, katılımcıların soruları kağıt ortamındaki form üzerinde cevaplayacakları şekilde olabildiğince kağıt ortamındaki ankete benzer şekilde düzenlenmiştir. (Meckel vd., 2005, s.73). Ayrıca, anketin yanıtlanma oranını artırmak için demografik sorulara son sayfada yer verilmiştir. Anket formu 15 demografik değişken sorusu ve vergi yükü unsurlarına yönelik 53 soru olmak üzere toplam 68 sorudan ve 3 sayfadan oluşurken Survey Monkey yazılımı kullanılarak oluşturulan çevrimiçi anketler ise 6 sayfadan oluşmuştur. Çevrimiçi anket tasarımı için renksiz ve sade bir tasarım tercih edilmiş böylece katılımcıların ilgisini dağıtıcı unsurların önüne geçilmeye çalışılmıştır. Anket soruları olabildiğince kısa tutulmuş, katılımcıların anlayabileceği karmaşık olmayan net bir dille hazırlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca, anketin amacı, anket araştırmacıları hakkında bilgiler, verilerin hangi amaçla kullanılacağı, kişisel verilerin korunması kanunu kapsamında verilerin gizli tutulacağı bilgilerini içeren bir ön yazı anketin ilk sayfasında açıklanmıştır.

7.3.7. Yanıt Oranı Değerlendirme

Web üzerinden yapılan anketlere yanıt vermeme sorunu web anketlerinin faydalarını tehdit eden bir unsurdur. Yanıtlamama hatası, örneklemdeki tüm kişilerin anketi doldurmaya istekli veya bunu yapamayacak durumda olmasından

kaynaklı olabilir. Kapsam hatasında olduğu gibi, yanıtlamama hatası, hem yanıtlamama oranının hem de ilgili değişkenler üzerinde yanıt verenler ile yanıtlamayanlar arasındaki farkların bir fonksiyonudur (Groves & Couper 1998).

Katılımcılar ile şu ana kadar yapılan (21.11.2022-31.12.2022) ve tamamlanmamış çevrimiçi anket sayısı 1023 iken web üzerinden gönderilen ve tamamlanan anket sayısı 1007 sayısına ulaşmıştır. Bu da toplam çevrimiçi anketlerin yanıtlanma oranının %42,14 olduğunu göstermektedir. Yüzyüze anketler ise katılımcıların 156'sından 53'ünün anketleri tamamladığı ve yanıtlanma oranının %25,36 olduğunu göstermektedir. Bu durumda yanıtlanma oranının yüz yüze anketler için toplam sayı içinde çevrimiçi anketlere göre daha düşük olduğu görülmektedir. Katılımcıların yüz yüze anketlere zaman ayırmak istememeleri, iş yoğunlukları, konuyla ilgili bilgilerinin olmaması gibi nedenlerle cevap vermek istememeleri bu sonucu doğuran sebepler arasındadır.

7.3.8. Örneklemin Demografik Profili

Örnekleme ait demografik profil katılımcıların içinde bulundukları şartları ve çevresini anlamak için önemlidir. Bu sebeple tarama çalışmalarında genellikle katılımcıların demografik profillerine ait veriler toplanmaktadır (Bryman, 2012). Ankette katılımcıların demografik özellikleri için daha önce benzer konuda yapılan literatürden yararlanılarak 15 soru oluşturulmuştur (Çiçek, 2006; Tuay & Güvenç, 2007; Çelebi vd., 2009; Demir, 2013). Sorular, vergi mükelleflerinin kişisel ve işletmelerinin kurumsal özelliklerine yönelik olup gelir vergisi mükelleflerinin demografik profiline ait sorulara EK:3'te yer verilmiştir.

Araştırmanın demografik analiz sonucu, katılımcıların temel özelliklerini ortaya koymaktadır. Katılımcıların kişisel demografik özelliklerine (yaş, cinsiyet, eğitim durumu, medeni durum, mükellefiyet türü, mükellefiyet süresi, ev sahipliği, vergi eğitimi ve gelir düzeyine) yönelik normallik testleri yapılmış ve normal dağılımdan anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Medeni durum soruları, örneklemin ağırlıklı olarak erkek (678) ve evli (602) olduğunu göstermektedir. Bu verilere göre; 2021 yılında erkeklerin işgücüne katılma oranı % 69.9 kadınlarda ise bu oran %34'dür (data.tuik.gov.tr).

Ayrıca TÜİK verilerine göre işveren ve kendi hesabına çalışanların oranı cinsiyete göre; erkeklerde %25, kadınlarda %10.7'dir. Katılımcıların çoğunun erkek olmasını TÜİK ekonomik faaliyetine göre istihdam edilenlerin verilerinin de desteklediği ifade edilebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında anket katılımcılarının %67.3'ünün (678) erkek, %32.7'sinin (329) ise kadın olması beklenen dağılımı göstermektedir. Örneklemin %62.3'ünün (628) lisans ve yükseklisans eğitimi almış olmasına rağmen katılımcıların sadece %29.1'i (293) eğitim süreci boyunca vergi dersi aldıklarını göstermektedir.

Tablo 7.6: Örneklemin Demografik Profili

		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	329	32,7
	Erkek	678	67,3
	Toplam	1007	100
Mükellef Türü	Ticari Kazanç	235	23,5
	SMK Kazancı	273	27,1
	Zirai Kazanç	55	5,5
	GMSİ Kazancı	102	10,1
	Ücret	340	33,8
	Toplam	1007	100
Vergi Eğitimi	Evet	293	29,1
	Hayır	714	70,9
	Toplam	1007	100
Yaş	0-25	138	13,8
	26-35	361	36,1
	36-45	239	23,9
	46-55	199	19,9
	56-65	57	5,2
	65 +	18	1,1
	Toplam	1007	100
Mükellef Süresi	0-10	635	63,1
	11-20	205	20,3
	21-30	119	11,8
	31 +	48	4,8
	Toplam	1007	100

		Frekans	Yüzde
Medeni Durum	Evli	602	59,8
	Bekar	405	40,2
		1007	100
Eğitim Durumu	İlköğretim	57	5,7
	Ortaöğretim	165	16,4
	Önlisans	157	15,6
	Lisans	533	52,9
	Lisansüstü	95	9,4
	Toplam	1007	100
Ev Sahipliği	Ev Sahibi	699	69,4
	Kiracı	308	30,6
	Toplam	1007	100
Gelir Düzeyi		**Frekans**	**Yüzde**
	0-24.000	31	3,1
	24.001-53.000	30	3
	53.001-130.000	423	42
	130.001-190.000	217	21,5
	190.001-650.000	286	28,4
	650.000-+	20	2
	Toplam	1007	100

Tablo tarafımdan oluşturulmuştur.

7.4. Efektif Vergi Yükü Verileri ve Hesaplaması

Bu başlık altında gerçek vergi yükü hesaplaması, dolaylı, dolaysız vergilerde yansıma, vergi yükü hesabında kullanılacak ölçütler ile vergi yükü hesaplamaları için yararlanılacak formüllere değinilmiştir.

7.4.1. Efektif Vergi Yükü

Efektif vergi yükü, bir işletme veya kişinin gelir veya kazancı üzerinden ödediği verginin kazancına oranıdır (Aykın, 2019). Bu açıdan efektif vergi yükünün kanuni vergi oranları yerine fiilen gerçekleşmiş vergi oranlarını dikkate alır. Araştırmada, efektif vergi yükü gerçek ve fiili vergi yükü GV (gerçek kişi) mükelleflerin gelir, harcama ve tasarrufları üzerinden hesaplanmıştır. Ayrıca fiili vergi yükü için uyum maliyetleri de eklenmiş mükelleflerin yıllık ödedikleri SMMM ücretleri de vergi hesabına yanstılarak iki farklı hesaplama yapılmıştır.

Gerçek vergi yükü; vergi ile oluşan tüm etkileri (verginin yansıması, yansıtılması vb.) içerisinde barındıran bir kavram olup hesaplanması oldukça zordur. Günümüzde bu hesaplama ile ilgili oluşturulabilmiş herhangi bir model bulunmamaktadır (Erdem vd., 2013, s. 161). Gerçek vergi yükü, bireylerin verginin ekonomide dolaylı ve dolaysız yarattığı tüm etkilerin hesaplanmasını ifade etmektedir. Fakat, bu etkilerin saptanmasının imkansız olmasından dolayı vergi yükü hesabı için teorik bir kavram olarak kalmıştır (Müezzinoğlu, 1977, s.38). Dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomide yarattığı bu etkilerden olan yansıma, dolaylı vergiler için uygulanabiliyorken dolaysız vergiler için uygulanamamaktadır.

7.4.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Yansıma

Gerçek vergi yükünde amaç, "*vergi ödeyicileri" ile "yansıma olanaklarını"* hesaba dahil ederek bu tutarları dağıtmaktır. Yansıma, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde ele alınabilmektedir. Buna göre geniş anlamda yansıma, verginin etkileri ile reel gelirlerin dağılımındaki değişmeleri ifade ederken gerçek vergi yüküne atıfta bulunmaktadır. Verginin tüm etkilerinin hesaplanarak yansımanın bulunmasının mümkün olmadığı gibi gerçek vergi yükü de uygulamada hesaplanamadığı için vergi yükü tahminlerinde genellikle dar anlamda yansımaya göre dağıtım yapılmaktadır (Müezzinoğlu, 1977:41). Yansıma, ödenen bir verginin olumsuz etkilerini gidermek amacıyla başvurulan

bir kurumdur ve vergi yükünün bir başkasına devrini ifade eder. Yansıma, vergiyi ödeyen (kanuni yükümlü) ve vergiyi yüklenen (fiili yükümlü) şeklinde iki farklı kişinin ortaya çıkmasına neden olur. Verginin yansıması ile vergi yükü fiili yükümlü üzerinde kalarak gelirinin azalmasına sebebiyet verir (Erdem vd., 2017:237). Gerçek vergi yükü hesabı için literatürde günümüze kadar geliştirilmiş herhangi bir modelin olmaması da gerçek vergi yükünün hesaplama zorluğunu ortaya koymaktadır.

Gerçek vergi yüküne ulaşmada yararlanılan yansımaya etki eden birçok faktörden bahsedilebilmektedir. Bu faktörler, verginin türü, vergilendirilen malın türü, vergilendirilen malın talep esnekliği, vergi oran ya da miktarının yüksekliği, vergi tabanı, piyasa yapısı, konjonktürel durum, ekonominin dışa açıklığı şeklinde ifade edilebilir (Erdem vd., 2017:243-253). Yansıma, dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler açısından değerlendirildiğinde dolaylı vergiler (KDV, ÖTV, BSMV vb.) fiyata dahil edilerek yansıtılabiliyorken dolaysız vergilerde ise (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, stopaj, ücretli kesintileri vb.) fiyat içinde maliyet unsuru olarak yansıtılamamaktadır (Erdem vd., 2017:239).

7.4.3. Vergi Yükü Hesabında Kullanılacak Ölçütler

Araştırmada, Türk Vergi Sisteminde yer alan beş gelir unsuruna ait mükellefin objektif ve subjektif vergi yüklerinin hesaplanarak her iki vergi yükü arasında fark olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu nedenle beş gelir grubu için nicel aşamada geliştirilen anket verileri ile elde edilen mükelleflerin tüm gelirleri üzerinden efektif (fiili ve gerçek) vergi yükü hesaplamasına gidilmiştir. Bu vergi yükü hesaplamasında ücretliler dışındaki mükellef gelirleri, beyana tabi matrahlar üzerinden hesaplanmıştır. Ücretlilerin aylık brüt gelirleri ise anket verilerinden elde edilmiş ve yıllık ücret gelirine çevrilmiştir.

Tüm mükelleflerin gelirleri, aylık harcama ve tasarruf tutarları anket verilerinden elde edilerek yıllığa çevrilmiş ve tüm bu veriler üzerinden gerekli indirim, muafiyet, istisnalar uygulandıktan sonra (örn. GMSİ elde edenler için götürü usul beyanına göre %15 indirim uygulanması) vergi matrahı üzerinden fiili ve gerçek vergi yükü hesaplanmıştır. Ayrıca mükelleflerin varsa ek gelirleri ile uyum maliyetlerinden SMMM ücretleri ile sosyal transferlerden emekli maaşları da anketlerden elde edilen verilerden olup bu gelirler de hesaplamaya

dahil edilmiştir. Gelirlerinin yanında emekli maaşı elde edenlerin maaşlarından herhangi vergi kesintisi olmadığından bu maaşlar mükelleflerin gelirlerine ek gelir olarak yansıtılmıştır.

7.4.3.1. Gelir

Bir milli ekonomide belirli bir dönemde genellikle bir yılda yeniden yaratılan mal ve hizmet değerlerinin toplamıdır. Buna milli gelir veya toplam hasıla denir. Hane halkı ya da fert açısından gelir, üretime yapılan katkı karşılığında belirli bir sürede elde edilen değerlerin toplamı olarak tanımlanabilir. Araştırmada gelir verisi için, TÜİK'in gelir sınıflandırmasından yararlanılmıştır. TÜİK'in gelir sınıflandırmasında gelirler; faaliyet gelirleri ve faaliyet dışı gelirler olarak ikiye ayrılmıştır (TÜİK, 2019, s. 2-4). Bu bölümde araştırmanın nicel analizinde yararlanılacak gelirler için TÜİK'in gelir sınıflandırması benimsenmiş ve faaliyet gelirleri ile faaliyet dışı gelirler açıklanmıştır.

7.4.3.1.1.Faaliyet Gelirleri

Maaş, Ücret, Yevmiye Gelirleri: Gelir referans dönemi içerisinde ücret karşılığı bir işte çalışma sonucunda elde edilen nakdi veya ayni gelirlerdir (TÜİK, 2019, s.3). Araştırma, gerçek kişi mükelleflerden (GV) oluştuğundan ve bu gelir unsurlarından birini de ücretliler oluşturduğundan maaş, ücret, yevmiye geliri elde edenlerin gelirlerine faaliyet gelirleri içerisinde yer verilmiştir.

Ücretli çalışanlar kapsamında ücretliler özel sektör çalışanı, işçi ve memur olmak üzere üç sınıf altında toplanmıştır. Bu çalışanların ücretleri, harcamaları ve tasarrufları anket verilerinden elde edilmiş bu veriler net ücret üzerinden olduğundan öncelikle brüte çevrilmiş ardından tüm bu kalemler için ödenen efektif vergi yükü tahmin edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, ücretlerinin yanı sıra elde etmiş oldukları (faaliyet dışı gelirleri) ek gelirleri de (kira geliri, faiz geliri vb.) fiili ve gerçek vergi yükünün hesaplanacağı gelir toplamına dahil edilmiştir.

Müteşebbis Gelirleri: Belirli dönem içerisinde müteşebbis olarak çalışan fertlerin (kendi hesabına veya işveren olarak çalışanlar) faaliyetleri sonucu elde ettiği gayri safi hasılattan, aynı dönemde yaptığı tüm giderler (işyeri masrafları, vergiler, sosyal güvenlik kesintileri vb.) düşüldükten sonra ortaklık durumu varsa kişinin payına düşen gelir müteşebbis geliridir. Araştırmada müteşebbis gelirleri,

tarım ve tarım-dışı ayrımında derlenmiştir. Araştırmada tarım gelirleri, zirai faaliyetlerden elde edilen gelirleri ifade etmekteyken tarım-dışı gelirler ise ticari kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin gelirlerini ifade etmektedir.

Ücretliler dışındaki vergi mükellefleri için işletmenin matrahı, harcamaları ve tasarrufları dikkate alınarak fiili ve gerçek vergi yüklerinin tahminlenmesine çalışılmıştır. Ayrıca, gerçek kişi (gelir vergisi) mükelleflerinin varsa kira geliri ve sosyal transferlerden emekli maaşı da müteşebbis gelirlerine eklenerek toplam gelir elde edilmiştir

7.4.3.1.2. Faaliyet Dışı Gelirler

Gayrimenkul Geliri: Apartman dairesi, dükkan, depo vb. gayrimenkuller ile tarla, bağ, bahçe, arsa gibi mülklerin referans dönemi içerisinde kiraya verilmesi sonucu elde edilen hasılattan, bu hasılatın sağlanması için yapılan tüm giderler (sigorta, vergi, tamir ve bakım giderleri vb.) düşülerek elde edilen gelirdir (TÜİK, 2019, s. 4)

Araştırmada faaliyet dışı gelirler; gayrimenkul geliri, menkul kıymet geliri, karşılıksız transfer gelirlerinden oluşmaktadır. Menkul kıymet geliri mükelleflerin tasarrufları üzerinden hesaplanırken karşılıksız transferlerden haneler arası transferlere[18] ait verilere ulaşma zorluğundan dolayı araştırmada bu gelire yer verilmemiştir.

Sosyal Transferler: Hanelerin bazı ihtiyaçlarını karşılamak veya parasal sıkıntılarından dolayı bazı risklerle karşı karşıya kalmaları durumunda gelir referans döneminde devletten veya çeşitli kurum/kuruluşlardan aldıkları ayni veya nakdi karşılıksız yardımlar olarak nitelendirilmektedir (TÜİK, 2019, s. 4). Sosyal transferlerden emekli aylığı verisi araştırmada anketlerden elde

[18] **Menkul kıymet geliri:** Banka hesabından elde edilen faiz, finans kurumlarından veya sermaye şirketlerinden elde edilen temettü veya kar payı vb. gelirlerdir. **Karşılıksız (transfer) gelirler:** Gelir referans dönemi içerisinde devlet, özel kurum/kuruluş veya başka kişi/hane halklarından alınan karşılıksız transferlerdir. Karşılıksız transferler iki gruba ayrılmaktadır**; Sosyal transferler**; aile-çocuk yadımı, konut yardımı (kira vb.), yoksul hane halklarına yapılan diğer sosyal yardımlar ile 15 ve daha yukarı yaştaki fertlerin elde ettiği emeklilik, yaşlılık, işsizlik, özürlülük, gazilik, malüllük, karşılıksız burslar vb. düzenli olarak alınan ayni veya nakdi yardımlar gibi transferlerdir. **Haneler arası transferler;** Hanelerin başka kişi veya hane halklarından düzenli olarak aldıkları karşılıksız ayni ya da nakdi yardımlardır.

edildiğinden gelir hesabına dahil edilmiştir. Haneler arası transferler ise, hanelerin başka kişi veya hane halklarından düzenli olarak aldıkları karşılıksız ayni ya da nakdi yardımlardır. Araştırmada sosyal transferlerden anket yoluyla ulaşılan ve düzenli olarak alınan emeklilik aylığı tüm gelir gruplarındaki mükelleflerin gelir hesabına dahil edilmiştir. Haneler arası transferlerin ise anket yoluyla elde edilme zorluğundan bu transferler gelir hesabına dahil edilmemiştir. Tüm gelir gruplarının gelir hesabında nakdi gelirleri değerlendirmeye alınmış olup ayni gelirleri ile ilgili veriye ulaşılamamıştır. Bu nedenle araştırmada, nakdi gelir üzerinden brüt gelir[19] üzerinden hesaplamaya gidilmiştir.

- ***Nakdi Gelir:*** Nakit; "para" özellikle "kullanılmaya hazır para" anlamına gelmektedir (TÜİK, 2019, s. 4). Faaliyet dışı faktörler veya faaliyet karşılığında gelirlerin nakit (para) olarak elde edilmesidir. Nakdi gelir de brüt gelir ve net gelir olarak ikiye ayrılmaktadır. Araştırmada brüt gelir üzerinden hesaplamaya gidileceğinden sadece brüt gelir açıklanmıştır.
- ***Brüt Gelir:*** Emeklilik ve sosyal sigortalar keseneği ile vergiler düşülmeden önceki gelirdir (TÜİK, 2019, s. 4).

7.4.3.1.3. Harcama

Bir mal veya hizmet satın almak için yapılan parasal ödeme veya fedakarlıkların tümüdür. Hane halklarının tüketim amacıyla yapmış oldukları ve aşağıdaki bileşenlerden oluşan aylık ortalama harcama değerleridir. TÜİK Hane halkı harcamalarını 12 kalem altında toplamıştır. TÜİK'in hane halkı harcamalarına ait bu 12 kalem hane halkının günlük zorunlu tüketimlerini içeren harcamalardan oluşmaktadır (TÜİK, 2019, s. 12). TÜİK'in oniki kalemde topladığı tüketim harcaması türleri aşağıda sıralandığı gibidir.

- Gıda ve Alkolsüz içecekler
- Alkollü içecekler, sigara ve tütün
- Giyim ve ayakkabı

[19] Araştırma için brüt gelir üzerinden hesaplama yapılacağından yapılan anketler sonucunda elde edilen verilerde net gelire ulaşılabildiğinde ise net gelir brüt gelire çevrilerek hesaplamaya gidilmiştir.

- Konut, su, elektrik, gaz ve diğer yakıtlar
- Mobilya, ev aletleri ve ev bakım hizmetleri
- Sağlık
- Ulaştırma
- Haberleşme
- Eğlence ve Kültür
- Eğitim Hizmetleri
- Lokanta ve Oteller
- Çeşitli mal ve hizmetler

Araştırmada GV mükelleflerinin yıllık toplam harcamalarına ait veriler anket aracılığıyla elde edilmiştir. Araştırmada harcamalar üzerinden hesaplanacak efektif vergi yükü için anket formundan elde edilen veriler kullanılmış ve araştırmanın örneklemine giren tüm gelir gruplarına ait harcama verilerinden hesaplamaya gidilmiştir. Ayrıca, anketlerden elde edilen harcama verileri TÜİK hane halkı verilerinde belirtilen ve yüzdelik dilimlere ayrılmış olan oniki harcama kalemine TÜİK yüzdelik dilimlerine göre dağıtılmıştır.

Türk Vergi Sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Araştırmanın gelir vergisine yönelik olması nedeniyle sadece gerçek kişilerle anketler yapılmış ve bu kişilerin gelir, harcama ve tasarrufları üzerinden ödedikleri efektif vergi yükleri hesaplanmıştır. Gelir vergisine tabi gerçek kişilerin gelirleri; ücret, faiz, kira ve faaliyet geliri şeklindedir ve araştırma için bu gelirlerden ücret, kira ve faaliyet geliri ele alınarak fiili ve gerçek vergi yükü hesaplanmıştır. Araştırmada gerçek kişilerin harcamaları; giyim, yeme-içme, mobilya-ev eşyası (beyaz eşya) sağlık, eğitim, ulaştırma, haberleşme, eğlence ve kültür, lokanta ve oteller, eğitim hizmetleri ile çeşitli mal ve hizmetler için yaptıkları zorunlu giderlerini oluşturmaktadır. Ayrıca, gerçek kişilerin elde ettikleri gelir ve tasarrufları da harcamaları ile birlikte ele alınmış tüm bu gelir, harcama ve tasarrufları üzerinden fiili ve gerçek vergi yükü tahmin edilmeye çalışılmıştır. Tablo 7.7'de araştırmada hesaplanacak fiili ve gerçek vergi yükü için TÜİK'in açıkladığı harcama kalemlerinden

yararlanılmış ve TÜİK'in bu harcama kalemlerinin harcama türlerine dağılım oranlarıyla onbir kaleme ait harcama tutarları hesaplanmıştır. Bu harcamalar mal ve hizmet gruplarına göre sınıflandırılmış ve bu harcama kalemleri üzerinden ödenecek vergiler tarafımdan Tablo 7.7'de düzenlenmiştir. Araştırmada harcamalar üzerinden hesaplamaya tabi tutulacak tüm harcama kalemleri ve bu kalemler üzerinden ödenmesi gereken vergiler tek tek hesaplanmıştır.

Tablo 7.7: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler

Mal ve Hizmet Grupları	Vergiler
Gıda ve alkolsüz içecekler	KDV, ÖTV
Alkollü içecekler, sigara ve tütün	KDV, ÖTV
Giyim ve ayakkabı	KDV
Mobilya ve ev eşyaları (Beyaz)	KDV, ÖTV
Sağlık	KDV
Ulaştırma	KDV, ÖTV, MTV
Haberleşme	KDV, ÖİV
Eğlence ve Kültür	KDV
Lokanta ve Oteller	KDV
Eğitim Hizmetleri	KDV
Çeşitli mal ve hizmetler	KDV

Kaynak: TÜİK (2019). Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, Tüketim harcamasının türlerine göre dağılımı, Türkiye.

Tablo 7.7 araştırma için ele alınacak on iki harcama kaleminden bireylerin yaşamsal faaliyetlerini sürdürebilmek için zorunlu olarak yaptıkları onbir harcama kalemi dikkate alınarak oluşturulmuş, hanehalkı harcamaları ve bu harcamalar üzerinden ödenmesi gereken vergiler gösterilmiştir. Bu vergiler hesaplanmadan daha öncede belirtildiği üzere mükelleflerin anketlerle beyan ettikleri harcama tutarları araştırmada hasaplamaya dahil edilen onbir harcama kalemine TÜİK 2019 hanehalkı tüketim harcamalarının türlerine ve oranlarına göre dağıtılmıştır (Tablo 7.7 ve Tablo 7.8).

Tablo 7.8: Harcama Türlerine Tüketim Harcamasının Dağılımı, 2019

Harcama Kalemi Sayısı	Harcama türleri	2019
	Toplam hanehalkı tüketim harcaması	**100,0**
1	Gıda ve alkolsüz içecekler	20,8
2	Alkollü içecekler, sigara ve tütün	4,3
3	Giyim ve ayakkabı	5,0
4	Konut ve kira*	24,1
5	Mobilya, ev aletleri ve ev bakım hizmetleri	6,4
6	Sağlık	2,2
7	Ulaştırma	16,5
8	Haberleşme	3,6
9	Eğlence ve kültür	3,1
10	Eğitim hizmetleri	2,5
11	Lokanta ve oteller	6,5
12	Çeşitli mal ve hizmetler	5,1

Kaynak: TÜİK, Hanehalkı Tüketim Harcaması, 2019
Tablodaki rakamlar, yuvarlamadan dolayı toplamı vermeyebilir
*Konut ve kira harcamasıyla ilgili veri olmadığından bu harcama hesaplama dışı bırakılmıştır.

Buna göre Tablo 7.7'de belirtilen harcama kalemleri Tablo 7.8'de belirtilen tüketim harcama dağılım oranlarından yararlanarak hesaplamaya gidilmiştir. Bu harcama kalemlerinin ilki için harcama tutarının %20.8'i ikincisi için %4.3'ü, üçüncüsü için %5'i, dördüncüsü için % 6.4'ü, beşincisi için %2.2'si, altıncısı için %16.5'i, yedincisi için ise %3.6'sı hesaplanmıştır. Aynı şekilde sekizinci harcama için %3.1'i, dokuzuncusu için %2.5'i, onuncusu için %6.5î ve onbirincisi için ise %5.1'i alınarak mükelleflerin toplam harcamaları içinden bu harcamalara ait tutarlar bulunmuştur. Ardından tüketim harcama dağılımına göre dağıtılan harcama tutarları üzerinden ödenmesi gereken tüm vergiler vergi türlerine göre ayrı ayrı hesaplanmıştır. Araştırma için harcama kalemlerine dağıtılan harcama tutarlarının hesaplamasına örnek vermek gerekirse 100 TL yıllık harcaması olan bir mükellefin ilk harcama kalemi için bu tutarın %20.8'i yani 20,80 TL'sini gıda ve alkolsüz içeceklere harcarken %5'i olan 5 TL'sini ise giyim ve ayakkabıya harcadığı söylenebilmektedir.

7.4.3.1.4. Tasarruflar

Tasarruf, Arapçadan Türkçeye giren bir kavram olup bu kavram Türk Dil Kurumuna (TDK'ya) göre; '*'bir şeyi istediği gibi kullanma yetkisi''* şeklinde tanımlamıştır. (sozluk.gov.tr). Araştırma için fiili ve gerçek vergi yükü

hesaplamasında kullanılacak tasarruflar, bireylerin tasarruflarını ilgilendirdiğinden özel kesim tasarrufları olarak bu bölümde ele alınmış ve hesaplamaya dahil edilmiştir.

Özel kesim tasarrufları; hane halkının tüketim ve vergi ödemeleri sonrası elinde kalan ve harcanmayacak fazlalık olarak tanımlanabilmektedir (Mankiw, 2008:563-564). Bu bağlamda, araştırmanın fiili ve gerçek vergi yükü hesaplamasında mükelleflerin anket verilerinden elde edilen aylık tasarruf tutarları yıllığa çevrilmiş bu tutar üzerine Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) hesaplanmıştır. Tasarrufları hakkında anket ile bilgi vermek istemeyen mükellefler için ise bir formül yardımıyla mükelleflerin harcama tutarları ile ödedikleri vergi tutarları elde ettikleri toplam gelirden düşülmüş bu vergiye konu olan tasarruf tutarına ulaşılarak bu tutar üzerinden BSMV hesaplanmıştır.

7.4.4. Vergi Yükü Hesaplaması

Hesaplamanın yapılabilmesi için öncelikle anket verilerinden mükelleflerin aylık gelirleri (maaş, ücret, müteşebbis geliri, gayrimenkul ve emeklilik geliri), aylık harcamaları (TÜİK oniki harcama kalemi) ve aylık tasarrufları (menkul sermaye iradı) yıllığa çevrilerek bu tutarlar üzerinden gerekli vergilere tabi tutulmuş ve her bir harcama kalemi için Tablo 7.7'de belirtilen harcamalara ait vergiler ayrı ayrı hesaplanmıştır. Bu hesaplama için aşağıdaki formülden yararlanılmıştır.

Fiili ve gerçek vergi yükü için Şen & Sağbaş (2017, s. 297)'ın vergi yükü formüllerinden yararlanılmıştır. Bu vergi yükü hesaplamasına ait formüller aşağıdaki gibidir.

Fiili Vergi Yükü = Yüklenilen Vergi +Vergi Uyum Harcamaları/ Toplam Gelir

Gerçek Vergi Yükü = [Ödenen Vergiler + Yansıyan Vergiler] - [Kamu Hizm.Sağ.Fayda[20] +Yansıtılan Vergiler] /Gelir

[20] Kamusal mal ve hizmetlerden sağlanan faydanın ölçülmesinin zor hatta imkansız olması ve bu nedenle bu faydalara ilişkin veri olmadığından hesaplama dışı bırakılmıştır.

Yukarıda gerçek vergi yükü için oluşturulan formülde yer alan kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların ölçülmesinin imkansızlığından ve bu ölçüte ait veri olmadığından hesaplama dışında bırakılmıştır. Ayrıca, araştırmada hesaplanan vergiler toplamı gerçek vergi yükü hesaplaması için dolaylı (yansıtılan) ve dolaysız (yansıyan) vergiler olarak ayrılmış, ödenen vergiler ile yansıyan vergiler toplamından yansıtılan vergiler düşüldükten sonra ulaşılan mükellefin vergi oranı gerçek vergi yükü olarak ortaya konmuştur.

Tablo 7.9'da vergi yükü hesabında kullanılacak Damga Vergisi (DV) verisi için Gelir Vergisi mükelleflerinin Gelir İdaresi Başkanlığına yıl içerisinde vermekle yükümlü oldukları vergi türleri ile sayılarından yararlanılmıştır. Bunun için 2021 yılı için Damga Vergisi Genel Tebliği'nde[21] belirtilen DV tutarları, yıllık beyan veriliş sayısı ile çarpılarak veri haline getirilmiştir. Araştırma için ele alınacak olan beyanname türleri ve sayıları verilmiştir.

Tablo 7.9. Yıl içinde Verilen Vergiler ve Sayısı

Vergi Türleri	**Yıllık Veriliş Sayısı**
KDV	12 adet
GV	1 adet
GGV	4 adet
Stopaj	12 adet (Aylık)
Toplam	**29 Adet**

Beyannameye ait Gelir Vergisi mükelleflerinin vermekle yükümlü oldukları beyanname türleri ve yıllık adetleri Tablo 7.9'da gösterildiği gibidir. 2021 yılı için beyanname türüne göre belirlenen DV maktu tutarları ise aşağıdaki gibidir.

2021 yılı için KDV Beyannamesi DV: 64,10 X 12= 769,20

Stopaj Beyannamesi DV: 64,10 X 12= 769,20

GGV Beyannamesi DV: 100,05 X4= 400,20

GV Beyannamesi DV: 97,20 X 1= 97,20

Toplam: 2.035,80

[21] Damga Vergisi Genel Tebliği, 2021 yılı 65 seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği, RG: 21.12.2021/31696,https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211221-12.htm.

Bunun yanı sıra harcama kalemlerine yapılan harcama tutarları için Tablo 7.7'de gösterilen her harcama kalemi üzerinden hesaplanacak vergi türleri itibariyle vergiler hesaplanırken tasarrufa ayırdıklarını beyan ettikleri tutarlar üzerinden Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)[22] hesaplanmıştır. Ayrıca, vergi uyum harcamalarından mükelleflerin vergisel işlemleri için serbest muhasebeci mali müşavire (SMMM) ödedikleri aylık ücretler de anket verilerinden elde edilmiş ve yıllığa çevrilerek bu vergi uyum harcamaları da vergiler ile birlikte toplanarak toplam gelire oranlanmıştır. Formüldeki toplam gelir için ise yine anketten elde edilen veriler doğrultusunda mükellefin elde ettiği faaliyet geliri ve faaliyet dışı gelirleri toplamı dikkate alınmıştır.

Yukarıda gerçek vergi yükü için oluşturulan formül kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların ölçülmesinin imkansızlığından ve veri olmadığından tahmin dışında bırakılmıştır. Ayrıca, araştırmada hesaplanan vergiler toplamı gerçek vergi yükü hesaplaması için dolaylı (yansıtılan) ve dolaysız (yansıyan) vergiler olarak ayrılmış ve yansıyan vergilerden yansıtılan vergiler düşüldükten sonra ulaşılan kısaca mükellefin yansıtamadığı için üzerinde kalan vergi tutarı ve oranı ortaya konmuştur.

Ücretlilerde de fiili vergi yükü hesabı, gelir, harcama ve tasarrufları üzerinden değerlendirilmiş anket yoluyla elde edilen veriler üzerinden hesaplanmıştır. Anket verilerinden ücretlilerin beyan ettikleri brüt ücretleri üzerinden GV hesaplanmıştır. Harcamalar için yine anket verilerinden yararlanılmış ve beyan edilen bu harcamalar TÜİK'in hane halkı harcama kalemlerine dağılım oranlarına göre tek tek dağıtılmıştır.

Ücret üzerinden hesaplanan GV'nin yanında harcamalar üzerinden hesaplanan vergiler (KDV, ÖİV, ÖTV) ile tasarrufa ayırdıklarını beyan ettikleri tutarlar üzerinden hesaplanan vergiler de (BSMV) vergi yükü hesaplamasına dahil edilmiştir. Toplam gelir verisi için ise, ücretlilerin ücret geliri dışında elde ettiği faaliyet geliri (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı,

[22] 30.09.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tekrar Kambiyo muamelelerinde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin oranı %'de 1'den binde 2'ye indirilmiştir. Araştırmada BSMV binde 2 olarak hesaplanmıştır. Ayrıntılı bilgi için bknz. https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200930-18.pdf.

gayrimenkul sermaye iradı) ya da faaliyet dışı geliri de varsa (faiz vb.) onlar da dahil edilerek tüm gelirleri hesaplanmıştır. Son olarak ücret geliri yanında emekli maaşı elde eden mükelleflerin gelir toplamına emekli maaşı eklenmiş olup bu tutar üzerinden vergi hesaplaması yapılmamıştır.

Ücretliler için fiili vergi yükü ve gerçek vergi yükü formülünde ücretler üzerinden alınan vergilerin kesinti yoluyla tahsil edilmesi nedeniyle farklılıklar öne çıkmıştır. Öncelikle ücretliler beyannameye tabi olmadıklarından vergi uyum harcamalarından SMMM ücreti ve beyan vermedikleri için beyanname damga vergisi ödemediklerinden fiili ve gerçek vergi yükü hesabında bu kriterlere dikkat edilmiş ve ücretliler için ayrı bir formül geliştirilmiştir. Ücretliler için yeni geliştirilen fiili ve gerçek vergi yükü formülüne aşağıda yer verilmiştir.

Fiili Vergi Yükü = Yüklenilen Vergi / Toplam Gelir

Gerçek Vergi Yükü = [Ödenen Vergiler + Yansıyan Vergiler] - [Yansıtılan Vergiler] /Gelir

Ücret üzerinden hesaplanan GV'nin yanında harcamalar üzerinden hesaplanan vergiler (KDV, ÖİV, ÖTV) ile tasarrufa ayırdıklarını beyan ettikleri tutarlar üzerinden hesaplanan vergiler de (bsmv) vergi yükü hesaplamasına dahil edilmiştir. Toplam gelir verisi için ise, ücretlilerin ücret geliri dışında elde ettiği faaliyet geliri (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı) ya da faaliyet dışı geliri de varsa (faiz vb.) onlar da dahil edilerek tüm gelirleri hesaplanmıştır. Son olarak ücret geliri yanında emekli maaşı elde eden mükelleflerin gelir toplamına emekli maaşı eklenmiş olup bu tutar üzerinden vergi dışı olduğundan herhangi bir vergi hesaplanmamıştır.

Anketlerden elde edilen verilere göre Gelir vergisi mükelleflerinin (gerçek kişi) yüklendikleri vergiler (gelir, harcama ve tasarruflar) 2021 yılı vergi oranlarına göre brüt rakamlar üzerinden hesaplanmıştır. Türkiye'de SGK kesintileri vergi olarak sınıflandırılmadığından bu kesintilerin ayrıca hesaplanmasına gidilmemiş ücretlilerin brüt ücretleri üzerinden GV hesaplanmıştır. Fiili vergi yükü için gelir, harcama ve tasarruflar üzerinden vergiler hesaplanmış ve ücretlilerin vergi ödemeleri kesinti yoluyla olduğundan vergi uyum harcamaları hesaplama dışında tutulmuştur. Ayrıca beyannameye

tabi olmadıklarından beyanname damga vergileri de hesaplama dışında tutulmuştur. Gelir üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi için 2021 yılına ait vergi tarifesi kullanılmıştır. Bu tarifeye göre ücretliler ve ücretli dışındaki mükellefler için GV dilimleri farklılık gösterdiğinden her iki mükellef grubu için GV ayrı ayrı hesaplanmıştır.

Subjektif vergi yükünün hesaplanabilmesi için mükelleflere araştırma için hazırlanan anket formunda soru yöneltilmiştir. Çalışmanın daha iyi anlaşılması için serbest meslek kazancı elde eden bir mükellef üzerinden vergi yükü hesaplamalarına Tablo 10'da yer verilmiştir.

Tablo 7.10: Vergi Yükü Hesaplama Örneği

A: Ticari Kazanç
B: Zirai Kazanç
C: Serbest Meslek Kazancı : (180.000)
D: GMSİ
E: Emekli maaşı
F: Ücret Geliri
J: Vergiye Tabi Ücret Gelir Toplamı
K: Vergiye Tabi Ücretli dışı Gelir Toplamı (180.000,00)
M: Ücretli GV
N: Ücret dışı GV (47.690,00)
P: Harcamalar Toplamı (175.000,00)
Q: Gıda Harcama Tutarı (175.000,00*0.208= 36.400,00)
R: Gıda Harc. KDV (36.400*0.01= 364,00)
S: Alkollü içecek, sigara HarcamaTutarı (175.000,00*0.043=7.525,00)
T: Alkollü içecek ÖTV (7.525,00/1.81*0.63= 2.619,19)
U: Alkollü içecek KDV (7.525,00/1.81*0.08= 332,60)
V: Giyim Harc. Tutarı (175.000,00*0.05= 8.750,00)
W: Giyim Harc. KDV (8.750,00/1.08*0.080= 648,13)
Z: Mobilya ve ev aletleri Harc. Tutarı (175.000,00*0.064=11.200,00)
AA: Mobilya ve ev aletleri (beyaz eşya) ÖTV (11.200,00/1.247*0.0335=300,87)
AB: Mobilya ve ev aletleri (beyaz eşya) KDV (11.200,00/1.18*0.18=1.708,47)
AC: Sağlık Harc. Tutarı (175.000,00*0.022=3.850,00)
AD: Sağlık Harc. KDV (3.850,00/1.08*0.08=285.17)
AE: Ulaştırma Harc. Tutarı (175.000,00*0.165=28.875,00)
AF: Ulaştırma Harc. KDV (28.875,00/1.18*0.18=4.404,64)
AG: Haberleşme Harc. Tutarı (175.000,00*0.036=6.300,00)

Tablo 7.10 (Devam)

AH: Haberleşme Harc. KDV (6.300,00/1.28*0.18=885,93)
AI: Haberleşme Harc. ÖİV (6.300,00/1.28*0.1=114,40)
AJ: Eğlence ve Kültür Harc. Tutarı (175.000,00*0.031=5.425,00)
AK: Eğlence ve Kültür Harc. KDV (5.425,00/1.08*0.08=401,85)
AL: Eğitim Harc. Tutarı (175.000,00*0.025=4.375,00)
AM: Eğitim Harc. KDV (4.375,00/1.045*0.045=188,40)
AN: Lokanta ve Otel Harc. Tutarı (175.000,00*0.065=11.375,00)
AO: Lokanta ve Otel Harc. KDV (11.375,00/1.08*0.08=842,60)
AP: Çeşitli mal ve hizm. Harc. Tutarı (175.000,00*0.051=8.925,00)
AQ: Çeşitli mal ve hizm. Harc. KDV (8.925,00/1.18*0.18=1.361,44)
AR: Harcama Vergileri Toplamı (R+T+V+W+AA+AB+AD+AF+AH+AI+AK+AM+AO+AQ= 14.456,77)
AS: Tasarruflar (0)
AT: BSMV (0)
AU: KDV Beyanname DV (64,10*12=769,20)
AV: Stopaj Beyanname DV (64,10*12=769,20)
AW: GGV Beyanname DV (64.10*4=256,40)
AX: GV Beyanname DV (97,20)
AY: Toplam DV (AU+AV+AW+AX= 1.892,00)
AZ: MTV (450,00)
BA: SMMM Ücreti (400*12=4.800,00)
BB: Fiili VY Tutarı (N+AR+AT+AY+AZ+BA) = 69.288,77)
BC: Fiili VY Oranı (BB/K= 69.288,77/180.000,00 = 0,38)
BE: Subjektif VY Ortalama Oranı (0,58)
BG: Subjektif VY – Fiili VY Fark (BE-BC= 0,58-0,38= 0,20)
BH: Gerçek VY Tutarı (N+AR+AT+AY+AZ)- (AZ+N)= 48.140,00
BI: Gerçek VY Oranı (BH/K= 48.140,00/180.000,00 = 0.26)
BK: Subjektif VY-Gerçek VY Fark (BE-BI= 0,58-0,26 =0,32)

Serbest meslek kazancı elde eden bir mükellef üzerinden yapılan Tablo 7.10'daki hesaplama sonucu; fiili vergi yükünün %38, gerçek vergi yükü oranının %26 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar daha önce SPSS analiziyle hesaplanan subjektif vergi yükü oranı olan %58 ile fiili vergi yükü oranı arasında %20, gerçek vergi yükü ile arasında ise %32 fark hesaplanmıştır. Bu fark subjektif vergi yükü lehine olup hissedilen vergi yükünün gerçek ve fiili vergi yükünden yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

7.5 Ölçüm Modeli ve Yapısal Modelin Analizi

Yapısal modelin analizi bu bölümde açıklanmaktadır. Geliştirilen ölçeğin hedeflenen örneklem üzerinde geçerli olup olmadığı DFA ile test edildiğinden mükelleflerin vergi yükü unsurları modelini test etmek için yapısal eşitlik modellemesi uygulamalarında ölçüm modelinin oluşturulması doğrulayıcı faktör analizi (DFA) ile yapılmıştır (Yalçın, 2022, s. 17). Araştırmacının anket verileriyle elde ettiği veri setinin faktör analizi yapmaya uygunluğuna örnekleme yeterliliği değerine bakılarak karar verilir. Bu nedenle araştırmacı öncelikle örnekleme yeterliliği ölçüsüne SPSS programında KMO and Barlett's Testi uygulamıştır. Tablo 7.11 bu teste ait değerleri göstermektedir.

Tablo 7.11: Örnekleme Yeterliliği (KMO and Barlett's Test)

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçüsü		0.886
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	15353.319
	Df	1035
	Anlamlılık (p)	0.000

SPSS programının veri seti için oluşturduğu Tablo 7.11 Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) (örnekleme yeterliliği istatistiği) ve Barlett's test of sphericity (Barlett Küresellik Testi) sonuçlarını göstermektedir (Yalçın, 2022:16). Faktör analizinin uygulanabilmesi için ilk adım değişkenler arasında belli oranda korelasyon, bir ilişkinin olmasıdır. Bu ilişki oranını Barlett küresellik testi gösterir. Eğer Barlett testinin p değeri 0,05 anlamlılık derecesinden düşükse değişkenler arasında faktör analizi yapmak için yeterli derecede ilişki mevcuttur. KMO değeri ise 0 ile 1 arasında değişir ve bu değer 1'e doğru yaklaştıkça değerlerin birbirlerini daha iyi tahmin edebileceğini ifade eder. KMO örnekleme yeterliliği için kabul edilebilir en alt sınır 0,50'dir (Durmuş vd., 2016, s.79-80). KMO değerleri ve yorumlarına Tablo 7.12'de yer verilmiştir.

Tablo 7.12: Örnekleme Yeterliliği Değeri ve Yorumu

Örnekleme Yeterliliği (KMO) Değeri	Yorumu
0,80 ve yukarısı	Mükemmel
0,70 ve 0,80 arası	İyi
0,60 ve 0,70 arası	Orta
0,50 ve 0,60 arası	Kötü
0,50'den aşağı	Kabul edilemez

Kaynak: Beril Durmuş, Berna Yurtkoru & Murat Çinko (2016). Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.(Tıpkı 6.Basım).

Araştırmanın KMO ve Barletts Testi sonucu 0,886 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda değişkenlerin faktör analizine uygunluğunun mükemmel düzeyde olduğu söylenebilir. Bu testten sonra araştırmacı, doğrulayıcı faktör analizi aşamasına geçmiştir.

7.5.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Doğrulayıcı faktör analizi (DFA), geliştirilen bir ölçeğin hedef örneklem üzerinde geçerli olup olmadığını ölçmek amacıyla kullanılmaktadır. Ölçüm modelinin öncelikle güvenilir ve geçerli olup olmadığı test edilir. Kısaca DFA, araştırmacının daha önce belirlemiş olduğu bir ilişkinin doğruluğunu test eder (Altunışık vd., 2010, s. 264). Etkin bir faktör analizinin, toplam veri setini olabildiğince az faktörle en iyi şekilde temsil edebilme kabiliyetine sahip olması istenir (Altunışık, 2010, s. 262).

DFA'da, araştırmacı önceden belirlenmiş bir teorik modele sahiptir ve bu varsayılan faktör modelinin önemini istatistiksel olarak test eder. Kısaca, örnek verilerin modeli doğrulayıp doğrulamadığını ortaya koyar. Bu nedenle DFA'da araştırmacı, belirli sayıda faktörü, hangi faktörlerin ilişkili olduğunu ve hangi gözlenen değişkenlerin her bir faktörü ölçtüğünü belirtir. Doğrulayıcı faktör analizi, bize modelin nasıl belirleneceğini söylemez, bunun yerine araştırmacı tarafından öncelikle model belirlendikten sonra modelin parametrelerini tahmin eder. (Schumacker & Lomax, 2004, s. 164, 167). Bu nedenle araştırmacı araştırmasında DFA kullanmıştır.

Tablo 7.13: Doğrulayıcı Faktör Analizi

	Saturated model	Estimated model
SRMR (uyum indexi)	0,048	0,101
NFI (uyum indexi)	0,834	0,811

DFA sonucuna göre örnek veriler 0 ile 1 arasında değer almakta ve bu değer 1'e yaklaştıkça örnek verilerin modeli doğrulama derecesi de artmaktadır. DFA'da araştırma modelinin uyum düzeyini gösteren uyum indeksleri Tablo 7.13'de belirtilmiştir. Uyum indeksleri değerlerine göre, SRMR uyum indexi değerinin 0.08'in altında olması modelin iyi uyumlu bir model olduğunu gösterir (Hu & Bentler, 1999). NFI uyum indexi değerinin modelin iyi uyum göstermesi için 0.90 ve üstü olması gerekmektedir (Henseler vd., 2014). Bu anlamda araştırma modelinin SRMR uyum indexi değerinin 0,048, NFI değerinin 0.90'a oldukça yakın 0.83 olduğu ve faktörlerin modele uyumunun iyi olduğunu gösteren bir model olduğu söylenebilmektedir.

7.5.1.1. Analiz Prosedürü

Araştırmada öncelikle 1007 katılımcıdan alınan veri setinde faktör yapısının tekrarlanıp tekrarlanamayacağını doğrulamak amacıyla doğrulayıcı faktör analizi uygulanmıştır (DFA). SmartPLS'de formative (biçimlendirici) ölçüm modelleri için güvenilirlik ve geçerlilik kriterleri belirtilmiştir. PLS-YEM yapısal modelinde biçimlendirici ölçüm modeli için uyulması gereken kriterler; yapıların güvenilirlik katsayısı için Cronbach's Alpha ve (Rho_a), geçerlilik katsayısı için birleşme geçerliliği (AVE) indikatör (gösterge) doğrusallığı, istatistiksel anlamlılık t, p) ve indikatör ağırlıklarının (outer loading, outer weight) uygunluğunun değerlendirilmesi gerekir (Hair vd., 2014, s. 120-129). Araştırmada biçimlendirici ölçüm modeli uygulanacağından bu kriterler ayrıntılı şekilde alt başlıklarda ele alınmıştır.

7.5.1.1.1. Biçimlendirici Ölçüm Modeli Analizleri

PLS-YEM uygulamasında biçimlendirici modeller için Hair vd. (2014) üç adımdan oluşan bir değerlendirme kriteri önermiştir. Bu değerlendirme kriterlerinden ilk adım; birleşme geçerliliği (convergent validity; AVE), ikinci adım çoklu doğrusal bağlantı (collinearity of indicators; VIF), üçüncü adım ise

significance (t) and relevance (p). Araştırmanın ölçüm modeline ait yapıların değerlendirme kiriterleri Tabo 7.14'de gösterildiği gibidir.

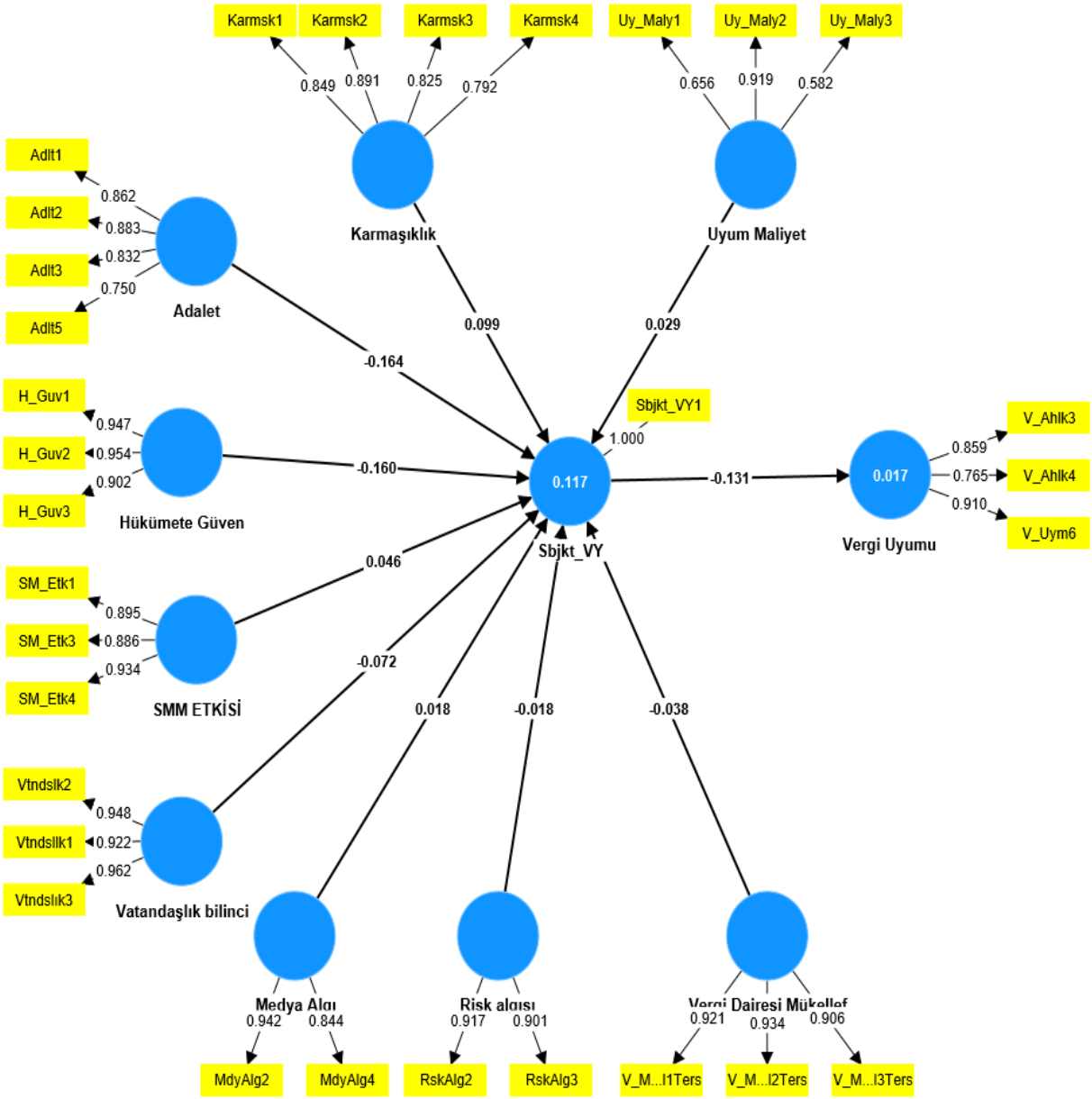
Tablo 7.14: Biçimlendirici Ölçüm Modellerinin Değerlendirme Kriterleri

Göstergeler	**Kritik Değer**
İç Tutarlılık Güvenilirliği (Rho_a)	>0.70
R^2	>0.70
f^2	$0.02 \leq f^2 < 0.15$ düşük $0.15 \leq f^2 < 0.35$ orta $0.35 \leq f^2$ yüksek
Birleşme Geçerliliği (AVE)	>0.50
İndikatör Doğrusallığı (VIF)	<5
İndikatör ağırlıkları (istatistiksel anlamlılık; t; p)	1.96<[t], p<0.05

Kaynak: Esin Cumhur Yalçın (2022), SmartPLS3 ile Temel PLS-SEM Analizi ve Uygulama Örneği, (1.Baskı), Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd.Şti. Bursa; Joseph F. Hair, G. Tomas M. Hult, Christian M. Ringle ve Marko Sarsdetd (2014), A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM), SAGE Publication Inc. Amerika Thousand Oaks, California.

Araştırmada Hair vd., (2014)'nin önerdiği kabul kriterlerine uyulmuştur.

Şekil 7.6: Subjektif Vergi Yükü Modeli



7.5.1.1.2. Faktör Analizinin Usul Hususları

Faktör analizi için ilk aşama yazılım programına karar vermektir. Bu nedenle araştırmacı, araştırmasında doğrulayıcı faktör analizini uygulayacağı için ve sosyal bilimler alanında son yıllarda kullanımı artan yazılım programı olan SmartPLS4 programını tercih etmiştir. SmartPLS4 yazılım programı sadece faktör analizi için değil araştırmanın bir YEM araştırması olması dolayısıyla YEM analizinin de yapılacak olmasından dolayı seçmiştir.

7.5.1.1.3. Doğrulayıcı Faktör Analizi Değerlendirme Kriterleri

Betimsel iststistikler, sürekli değişken puanlarının dağılımlarına (çarpıklık ve basıklık) dair bilgi verir. Bu bilgilere parametrik test istatistikleri (örn. t-testi, varyans analizi) için ihtiyaç duyulur. Çarpıklık (skewness) dağılımın simetrisi basıklık (kurtosis) ise dağılımın sivriliği hakkında bilgi verir. Verilerin dağılımı mükemmel şekilde normal dağılım gösteriyorsa basıklık ve çarpıklık 0 olarak hesaplanmaktadır (Pallant, 2020, s. 69). SPSS analizi ile vergi yükü değerlerinin ortalamalarına ait değerlere Tablo 7.15'de yer verilmiştir.

7.5.1.2. Doğrulayıcı Faktör Analizinin Bulguları

Hissedilen vergi yükü, fiili vergi yükü ve gerçek vergi yükü değişkenlerinin ortalama değerleri için SPSS programından yararlanılmıştır.

Tablo 7.15: Anlamlılık Katsayısı (t-test)

	Örnek Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Ortalama Sapma
FiiliVergiYüküOranı	1003	,33406971900	,068549328700	,002164475820
GerçekVYOranı	1004	,251579977000000	,044576792100000	,001406831080000
HissedilenVYOranı	1007	,58059582900	3,208203799000	,101099082000

Tablo 7.15'de hissedilen vergi yükünün %58, fiili vergi yükünün %33 ve gerçek vergi yükünün ise %25 olduğu görülmektedir. Bu değerlerin (ortalama) +1 ile -1 arasında değerler olması normal dağıldığını göstermektedir.

Tablo 7.16: Anlamlılık Katsayısı (t-test)

	Test Değeri = 0					
					95% Farkın Güven Aralığı	
	t	df	Anlamlılık	Ortalama Fark	En düşük	En yüksek
FiiliVergi YüküOranı	154,342	1002	,000	,334069719000	,32982229400	,33831714400
Hissedilen VYOranı	5,743	1006	,000	,580595829000	,38220658300	,77898507600

Diğer vergi yükü hesaplaması fiili vergi yükü için ise analiz sonucu subjektif vergi yükü oranı %58 ile fiili vergi yükü oranı %33 arasında %25

oranında subjektif vergi yükü lehine anlamlı bir fark olduğunu göstermiştir (Tablo 7.16).

Tablo 7.17: Anlamlılık katsayısısı (t-test)

	Test Değeri = 0					
					95% Farkın Güven Aralığı	
	t	df	Anlamlılık	Ortalama Fark	En Düşük	En Yüksek
HissedilenVYOranı	5,743	1006	,000	,580595829000	,38220658300	,77898507600
GerçekVYOranı	178,827	1003	,000	,251579977000000	,248819307000000	,254340647000000

Araştırmanın doğrulayıcı aşaması sonucunda araştırmanın savunduğu tezi doğruladığı ve subjektif vergi yükü oranı %58 ile gerçek vergi yükü oranı %25 arasında %33 oranında subjektif vergi yükü lehine önemli bir fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 7.17).

Nicel analiz sonuçları SPSS programında t-test istatiği ile test edilmiştir. Araştırma kapsamında gerçek vergi yükü yansıyan ve yansıtılan vergilerin dikkate alınarak tahmin edildiği vergi yükünü ifade ederken fiili vergi yükü ise bu ayrım yapılmadan tamamen tüm vergilere ek olarak uyum maliyetlerinin de hesaplamaya dahil edilerek tahmin edildiği vergi yükünü ifade etmektedir. Araştırmada, iki farklı objektif vergi yükü (%25 ve %33) subjektif vergi yükü (%58) ile karşılaştırılmış ve Türkiye'de vergi yükünün subjektif vergi yükü lehine objektif vergi yükünden yüksek olduğu ortaya konmuştur.

7.5.2. Vergi Yükü Modelinin PLS-YEM Analizi

PLS-YEM teorik ya da kavramsal varsayımlar büyük modelleri destekliyorsa ve yeterli veri mevcut ise çok karmaşık modelleri tahmin etme yeteneğine sahiptir (Hair vd., 2014, s. 24). Modeldeki gizli değişkenlerin (yapıların) nasıl ölçüleceği ölçüm teorisine göre belirlenir. Gözlemlenemeyen değişkenlerin ölçümü için reflective (yansıtıcı) ve formative (biçimlendirici) olmak üzere iki farklı ölçüm teorisi uygulanabilir.

Yansıtıcı ölçümde, okların yönü yapıdan gösterge değişkenlere doğrudur ve gösterge değişkenlerinin ölçümüne neden olduğu varsayılır. Biçimlendirici ölçümde ise, yön okları gösterge değişkenlerden yapıya doğrudur ve bu yönde tahmine dayalı (nedensel) bir ilişkiyi gösterir. Yol modelleri geliştirilirken yapıların yansıtıcı mı, biçimlendirici mi ölçüleceğine ve birden çok öğe mi yoksa tek öğeli bir ölçüm mü kullanılacağına karar vermek gerekir (Hair vd., 2022, s. 14).

Araştırma için araştırmacı, modeldeki yapıların biçimlendirici ölçülmesine karar vermiştir. Araştırmada objektif ve subjektif vergi yükü ele alındığından ve bu kavramların birbirinden farklı olması nedeniyle araştırmacı iki modeli ayrı ayrı incelemeye karar vermiştir. Araştırmada öncelikle subjektif vergi yükü için biçimlendirici ölçüm modeli değerlendirilecek ardından objektif vergi yükünün biçimlendirici ölçüm modeli ile devam edilecektir.

7.5.2.1. Ölçüm Modellerinin Değerlendirilmesi

PLS-YEM analizi için yapısal model analizinden önce ölçüm geçerliliğinin kabul edilebilir düzeyinin oluşturulması gerekir (Hair vd., 2014:96). Biçimlendirici (formative) ve yansıtıcı (reflective) ölçüm modellerinin birbirinden farklı olduğu ve bu farklılıkları CB-YEM ve PLS-YEM'i detaylı şekilde ele alan Hair vd. (2014, s. 14-26) tahmin gücü prosedürlerini açıklamış ve her iki teori için farklı ölçüm modeli kriterlerini önermiştir. Araştırmanın sadece biçimlendirici ölçüm modeline uygun olmasından dolayı bu bölümde sadece biçimlendirici ölçüm modeli açıklanmış ve değerlendirilmiştir.

7.5.2.2.1. Biçimlendirici Ölçüm Modelinin Subjektif Vergi Yükü Açısından Değerlendirilmesi

Biçimlendirici ölçüm modeli, göstergelerden gizli değişkene doğru olan bir ilişkiyi ifade eder**.** Biçimlendirici ölçüm modellerinin güvenilirliğini ölçmek için Hair vd., (2014, s. 150-154) birleşme geçerliliği, indikatör doğrusallığı, istatistiksel anlamlılık ve indikatör ağırlıklarının değerlendirilmesini önermektedir. Bu bölümde, birleşme geçerliliği (AVE) indikatör (gösterge) doğrusallığı (VIF) ve gösterge ağırılıkları (outer weights) biçimlendirici ölçüm modeli için getirilen kriterler açıklanmıştır.

a. İç Tutarlılık Geçerliliği (Cronbach's Alpha), Cronbach's α, testleri puanları 0 ile 1 arasında değişmektedir. α 0.70'den büyükse maddelerin tutarlı bir ölçek oluşturduğu kabul edilir. Ancak keşfedici araştırmalar için bu değerin 0.60 olması yeterli görülmektedir (Hair vd., 2014, s. 107). Bu araştırmada Cronbach α değerinin her bir yapı için 0.60'dan büyük olmasına dikkat edilmiştir. Tablo 7.11'de araştırmanın yapılarının iç tutarlılık güvenilirlik değerlerinden (cronbach's alpha) uyum maliyetleri ve risk algısı yapılarının ölçeğin oldukça güvenilir olarak ifade edilen derecede yüksek olan $0.60 \leq \alpha < 0.80$ aralığında olduğu (0.615 ve 0.789) görülmektedir. Diğer yapıların cronbach's alpha değerlerinin ise, $80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu söylenebilmektedir.

Composite Reliability (Rho_a), faktör yüklerinin toplamını faktör yüklerinin yanında hata varyansının toplamına göre ölçer. 0 ile 1 arasında değerler alır ve 0 tamamen güvenilmez, 1 ise tamamen güvenilir değerleri gösterir. Keşfedici araştırmalarda en düşük değer CA>0.60 ve 0.80 veya 0.90 olmalıdır (Werts vd., 1974, s. 27). Chin (1998) tarafından Composite Reliability (Rho_a) katsayısının daha iyi veri tutarlılığının daha iyi tahmin eden bir güvenilirlik ölçüsü olduğundan yapısal eşitlik modellemesinde iç tutarlılık geçerliliği için önerilmektedir. Bu katsayı değeri faktör maddelerinin güvenilir olup olmadığını gösterir. (Ringle vd., 2017; Henseler vd., 2015, s. 115-135). Araştırmada bu nedenle iç tutarlılık güvenilirliği için Rho_a değeri dikkate alınmıştır. İç tutarlılık değerleri dikkate alındığında biçimlendirici ölçüm modelindeki 53 maddeden 23 madde güvenilirlik eşik değerlerini sağlayamadığından çıkarılmış modelin analizine 30 madde ile devam edilmiştir.

b. Birleşme Geçerliliği (Convergent Validity) (AVE), bir yapının gösterge değişkenlerinde açıkladığı ortalama varyans miktarını temsil eder (Henseler vd., 2015, s.116). Kısaca, bir yapının maddelerinin diğer maddeleriyle ne ölçüde ilişkili olduğunu ifade eder. Birleşme geçerliliği, yapıların gösterge güvenilirliği ve AVE puanı ile değerlendirilir ve geçerli bir AVE puanının 0.50'den büyük olması gerekir (Hair vd., 2014, s. 107; Wong, 2013, s. 22). En az 0.50 olan bir AVE değeri, ortalama olarak göstergelerinin varyansının yarısından fazlasını açıklayabildiğini ve dolayısıyla yeterli birleşme geçerliliği gösterdiğini ifade eder (Urbach & Ahlemann, 2010, s. 19).

c. Collinearity of indicators (İndikatör doğrusallığı) (VIF), biçimlendirici bir ölçüm modelinde, göstergelerin birbiriyle yüksek oranda ilişkili olması durumunda gösterge eşdoğrusallığı sorunu ortaya çıkabilir. Bu nedenle doğrusallık denetimi için VIF değerleri kontrol edilmelidir VIF değerleri için yaygın görüş VIF <5 olmasından yanadır (Womg, 2013, s. 29, Yalçın, 2022, s. 87). Araştırmada doğrusallık denetimi için SmartPLS4 programından elde edilen VIF değerleri kontrol edilmiştir.

d. Outer weights (indikatör ağırlıkları), biçimlendirici model ölçümünde son adım indikatör ağırlıklarının değerlendirilmesi aşamasıdır. Bu aşamada indikatör ağırlıklarının istatistiksel önemi ve ilişki düzeyi değerlendirilir. PLS-YEM parametrik olmayan bir yöntemdir ve indikatör ağırlıklarını belirlemek için bootstrap (önyükleme) uygulaması kullanılmaktadır (Chin, 1998).

Biçimlendirici ölçüm modellerinde ilk adım olan geçerlilik analizi için iç tutarlılık geçerliliği değerlendirilmiştir (Tablo 7.18).

Tablo 7.18: İç Tutarlılık Geçerliliği (Rho_a)

	İç Tutarlılık Geçerliliği (Cronbach's alpha)	İç tutarlılık Geçerliliği (rho_a)
Adalet	0,852	0,851
Hükümete Güven	0,928	0,934
Vergi Karmaşıklık	0,861	0,868
Medya Algısı	0,761	0,878
Risk Algısı	0,789	0,793
SMMM Etkisi	0,893	0,954
Uyum Maliyetleri	0,615	0,845
Vatandaşlık Bilinci	0,940	0,990
VD Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı	0,912	0,960
Vergi Uyumu	0,809	0,916

İç tutarlılık, faktör maddelerinin güvenilir olup olmadığını göstermektedir. Tablo 7.18'de araştırmanın faktörlerine ait maddelerin iç tutarlılıklarını cronbach's alpha ve Rho_a değerlerine yer verilmiştir. Tablo 7.18'e göre, faktörlerin iç tutarlılıklarının her iki analizde farklı sonuçlar verdiği görülmektedir. Bu araştırmada PLS-YEM için daha güvenilir olduğundan Rho_a değerleri benimsendiğinden bu değerler üzerinden analiz sonucu yorumlanmıştır. Buna göre, rho_a değerinin 0.60'dan düşük olmaması ve 0.80 ile 0.90 üzerinde olması gerekmektedir. Sadece Risk Algısı yapısının 0.793 olduğu ve bu değerin de 0.80'e oldukça yakın olduğu dikkate alındığında araştırma faktörlerinin oldukça güvenilir olduğu söylenebilmektedir.

Biçimlendirici ölçüm modellerinde uygulanan ikinci adım olan birleşme geçerliliği kriteri kapsamında Tablo 7.19'da araştırmaya ait yapıların AVE değerlerine yer verilmiştir.

Tablo 7.19: Birleşme Geçerliliği (Convergent Validity, AVE)

	Average variance extracted (AVE)
Vergi Adaleti	0,695
Hükümete Güven	0,874
Vergi Karmaşıklık	0,706
Medya Algısı	0,799
Risk Algısı	0,826
SMMM Etkisi	0,820
Uyum Maliyetleri	0,538
Vatandaşlık Bilinci	0,891
VD Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı	0,847
Vergi Uyumu	0,718

Yapılara ait birleşme geçerliliği için AVE değerlerinin kabul edilebilir değer 0.50'nin üzerinde olduğu ve yapıların gizil değişkenin varyansını en düşük 0.538 ile %53 oranında uyum maliyetlerinin açıkladığı 0.891 ile %89 oranıyla vatandaşlık bilincinin ise yüksek derecede açıkladığı ifade edilebilmektedir. Buna göre birleşme geçerliliği sonuçlarının tatmin edici olduğu, her bir yapının yol katsayılarının 0.50'nin üzerinde olduğu ifade edilebilmektedir. Ayrıca yapıların önemli miktarda yapı varyansını açıkladığı söylenebilmektedir (Şekil 7.7). Biçimlendirici ölçüm modellerinin üçüncü adımı doğrusallık değerlerinin (VIF) kontrol edilmesi adımıdır (Tablo 7.20).

Tablo 7.20: İndikatör Doğrusallığı Katsayısı (VIF)

	İndikatör Doğrusallığı Katsayısı
Adlt1	2,532
Adlt2	2,935
Adlt3	1,986
Adlt5	1,449
H_Guv1	4,834
H_Guv2	5,062
H_Guv3	2,774
Karmsk1	2,297
Karmsk2	2,691
Karmsk3	1,951
Karmsk4	1,783
MdyAlg2	1,605
MdyAlg4	1,605
RskAlg2	1,738
RskAlg3	1,738
SM_Etk1	2,259
SM_Etk3	3,046
SM_Etk4	3,073
Sbjkt_VY1	1,000
Uy_Maly1	1,157
Uy_Maly2	1,321
Uy_Maly3	1,254
V_Ahlk3	2,244
V_Ahlk4	1,521
V_MukYakl1Ters	2,778
V_MukYakl2Ters	3,250
V_MukYakl3Ters	3,485
V_Uym6	1,993
Vtndslk2	4,170
Vtndsllk1	4,033
Vtndslık3	4,871

** %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Araştırmanın biçimlendirici ölçüm modeli gereği yapıların doğrusallık değerleri (VIF) kontrol edilmiştir. Buna göre, daha önce de değinildiği gibi

yapıların doğrusallık kontrolü (VIF) için eşik değer VIF <5 kriterine göre değerlendirilmiştir. Araştırmanın VIF değerlerine bakıldığında 5'in üzerinde sadece bir tane değer olduğu (H_Guv2) onunda sınır olan 5.0 değerinde olduğu görülmektedir. Bu anlamda araştırma yapıları ve maddeleri arasında herhangi bir doğrusallık sorununun olmadığı söylenebilmektedir. İstatistiksel olarak VIF değerleri %5 anlamlık düzeyinde anlamlıdır.

Son olarak biçimlendirici ölçüm modellerinde gösterge yükleri (outer loadings) Karmsk, Adlt, H_Guv, Uy_Maly, SM_Etk, V_Uym, Vtndslk, MdyAlg, RskAlg, V_MukYakl, 30 maddelik biçimlendirici ölçüm modeli SmartPLS4 tarafından sağlanan PLS-YEM yol modeli çözümü ve Bootstrapping sonuçları (5000 örnek) kullanılarak değerlendirilmiştir (Tablo 7.21).

Son adımda ise araştırma ölçüm modelinin gösterge yükleri ağırlıklarının değerleri (outer weights) ile istatistiksel anlamlıklarına ait değerler Tablo 7.22'de gösterilmektedir.

Tablo 7.21: Gösterge Yükleri (Outer Loadings)

	Vergi Adaleti	Hükümete Güven	Vergi Karmaşıklık	Medya Algısı	Risk Algısı	SMM Etkisi	Uyum Maliyetleri	Vatandaşlık Bilinci	VD Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı	Vergi Uyumu
Adlt1	0,862									
Adlt2	0,883									
Adlt3	0,832									
Adlt5	0,750									
H_Guv1		0,947								
H_Guv2		0,954								
H_Guv3		0,902								
Karmsk1			0,849							
Karmsk2			0,891							
Karmsk3			0,825							
Karmsk4			0,792							
MdyAlg2				0,942						
MdyAlg4				0,844						
RskAlg2					0,917					
RskAlg3					0,901					
SM_Etk1						0,895				
SM_Etk3						0,886				
SM_Etk4						0,934				
Uy_Maly1							0,656			
Uy_Maly2							0,919			
Uy_Maly3							0,582			
Vtndslk2								0,948		
Vtndsllk1								0,922		
Vtndslık3								0,962		
V_MukYakl1Ters									0,921	
V_MukYakl2Ters									0,934	
V_MukYakl3Ters									0,906	
V_Ahlk3										0,859
V_Ahlk4										0,765
V_Uym6										0,910

Tablo 7.21'de belirtilen gösterge yükleri değerleri için en düşük Uy_Maly3 göstergesinin (maddesinin) sahip olduğu 0.582 değeri gösterge yükleri için eşik değer olan 0.40'ın üzerinde olduğundan gösterge yüklerinin kabul edilebilir düzeyde olduğunu göstermektedir. Diğer gösterge yükleri ise tablodan da görüleceği üzere 0.40'dan oldukça yüksektir.

Gösterge yükleri (outer loadings) 0.50'nin altında herhangi bir yükün modelden çıkarılması için ölçüm teorisi kapsamında kuvvetli bir destek yoksa gösterge modelden çıkarılmamalıdır (Yalçın, 2022, s..40). Araştırmanın gösterge yüklerinin en düşük değerinin dahi ölçüm teorisine göre kabul edilebilir düzeyde olduğu görüldüğünden Tablo 7.22'deki göstergelerden çıkarıma gidilmemiştir.

Tablo 7.22: Gösterge Ağırlıkları (Outer Weights)

	Vergi Adaleti	Hükümete Güven	Vergi Karmaşıklık	Medya Algısı	Risk Algısı	SMM Etkisi	Uyum Maliyetleri	Vatandaşlık Bilinci	VD Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı	Vergi Uyumu
Adlt1	0,309									
Adlt2	0,281									
Adlt3	0,306									
Adlt5	0,307									
H_Guv1		0,358								
H_Guv2		0,382								
H_Guv3		0,328								
Karmsk1			0,303							
Karmsk2			0,331							
Karmsk3			0,293							
Karmsk4			0,261							
MdyAlg2				0,680						
MdyAlg4				0,427						
RskAlg2					0,573					
RskAlg3					0,527					
SM_Etk1						0,401				
SM_Etk3						0,237				
SM_Etk4						0,461				
Uy_Maly1							0,362			
Uy_Maly2							0,719			
Uy_Maly3							0,175			
Vtndslk2								0,380		
Vtndsllk1								0,251		
Vtndslık3								0,425		
V_MukYakl1Ters									0,413	
V_MukYakl2Ters									0,428	
V_MukYakl3Ters									0,244	
V_Ahlk3										0,289
V_Ahlk4										0,333
V_Uym6										0,545

Gösterge ağırlıkları her bir gizli değişken için; gizli değişkeni bağımlı, göstergelerini ise bağımsız olarak kurulan çoklu regresyon analizi ile elde edilir. Bu ağırlıklar, biçimlendirici ölçüm modelinde her bir göstergenin ne derece önemli olduğunu değerlendirmek için ilk kriterdir. Gösterge ağırlıkları negatif olmamalıdır. Negatif gösterge ağırlığı göstergeler arasındaki çoklu doğrusallık sorununun olduğunu gösterir (Hair vd., 2014, s. 28-130).

Tablo 7.22 incelendiğinde gösterge ağırlıklarının hiçbirinin negatif olmadığı görülmektedir. Bu da doğrusallık anlamında bir problemin olmadığını gösterir. Gösterge ağırlıkları değerleri incelendiğinde tüm göstergelerin pozitif değerlere sahip olduğu ve göstergeler arasında doğrusallık sorunu olmadığı yani göstergelerin sadece o gösterge için oluşturulan unsurlar (yapılar) üzerine yüklendiği söylenebilmektedir.

7.5.2.1.2. Biçimlendirici Ölçüm Modelinin Değerlendirme Sonuçları

Yansıtıcı ölçüm modeli için SmartPLS4 programı tarafından sağlanan PLS-YEM yol modeli çözümünün sonuçları kullanılarak 53 maddelik 13 biçimlendirici ölçüm modeli değerlendirilmiştir. 53 maddelik ölçüm modeli sonucunda belirtilen kriterlerini sağlayamayan 23 maddenin çıkarılmasına karar verilmiştir. Ardından 30 maddenin birleşme geçerliliği kriterine göre yapılar değerlendirilmiştir. Faktörlerin dış yük ağırlıkları ve dış yüklemeleri birlikte incelenmiştir.

Buna göre birleşme geçerliliği kriteri kapsamında değerlendirilen yapıların Tablo 7.19'da araştırmaya ait AVE değerlerine yer verilmiştir. Yapılara ait AVE değerlerinin kabul edilebilir değer olan 0.50 değerinin üzerinde olduğu ve yapıların gizil değişkenin varyansını 0.538 ile %53 oranında (en az) uyum maliyetlerinin, 0.891 ile %89 (en fazla) oranıyla vatandaşlık bilincinin açıkladığı anlaşılmaktadır. Araştırmanın nitel aşamasından ortaya çıkan yeni bir yapı olarak ele alınan vatandaşlık bilinci yapısının vergi yükü üzerinde literatürdeki diğer tüm yapılardan çok daha etkili olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak, araştırma için biçimlendirici ölçüm modelinin Hair vd (2014) kriterlerine göre öncelikle geçerlilik ve güvenilirlik açısından değerlendirilmiş ve bu kriteri sağlayamayan 23 madde modelden çıkarılmıştır. Ardından faktör yük ağırlıkları için faktörlerin

bağımlı değişken (gizli değişken) üzerindeki anlamlılığı analiz edilmiş ve tüm faktörlerin dış yük ağırlıklarının 0.50'nin üzerinde olduğu ve dış yük ağırlıklarının negatif bir değer almadığı görüldüğünden modelden herhangi bir faktörün çıkarılması gerekmemiştir.

7.5.2.2. Yapısal Modelin Değerlendirilmesi

PLS-YEM'i uygulayan araştırmacılar yöntemin CB-YEM'den daha büyük istatistiksel güce sahip ve parametre tahminindeki yüksek verimliliğinden de yararlanmış olur. Daha büyük istatistiksel güç ile PLS-YEM'in belirli bir ilişkiyi popülasyonda gerçekten önemli olduğunda anlamlı hale getirme olasılığının daha yüksek olması ifade edilmektedir (Hair vd., 2014, s. 15). PLS-YEM içsel yapıların bağımlı değişkende meydana gelen değişimin %'de kaçının modelde bulunan değişkenleri açıkladığını gösteren R^2 değerinin yüksekliği yapının PLS yol modeli ile iyi bir biçimde tahmin edilebileceğinin göstergesidir. PLS-YEM özellikle keşfedici araştırmalarda teori geliştirmek için uygulanır (Hair, 2014, s. 4, 14).

Araştırmada bu amaçla, Hair vd., (2014, s. 169) yapısal modellerin değerlendirilme aşaması için beş adımlı sistematik bir yaklaşım önermiştir. Bu yaklaşıma göre ilk adım; bağlantı sorunları için yapısal modelin değerlendirilmesi, ikinci adım; yapısal model ilişkilerinin anlamlılığının ve uygunluğunun değerlendirilmesi, üçüncü adım; R^2 değerlerinin değerlendirilmesidir. Dördüncü adım; f^2 etki boyutunun değerlendirilmesi ve son olarak beşinci adımda tahmin edici ilişkinin değerlendirilmesini (Q^2) gerektirmektedir. Bu bağlamda araştırmada yapısal modelin değerlendirilmesi için Hair vd. (2014) tarafından önerilen adımlara uyulmuştur.

Hair (2014)'in değerlendirme aşaması için önerdiği beş adım bu bölümde açıklanmaktadır. Ayrıca, her bir adım için yapısal model değerlendirme kriterleri, her bir alt bölümde yapısal modelin değerlendirme sonuçları ile birlikte açıklanmaktadır. 12 biçimlendirici yapıdan oluşan yapısal model, SmartPLS4 tarafından sağlanan PLS-YEM yol modeli çözümünün (5000 önyükleme örneği) çıktısı üzerinden değerlendirilmiştir.

7.5.2.2.1. Yapısal Model İlişkilerinin Önemi ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

PLS-YEM teorik tabanlı araştırmaları nedensel modelleri test edebildiği için genellikle de sosyal bilimler araştırmacıları tarafından kullanılan çok değişkenli bir veri analiz yöntemidir. (Yalçın, 2022, s. 1). PLS-YEM genellikle keşfedici araştırmalarda teori geliştirmek amacıyla kullanılmaktadır (Hair vd., 2014, s. 12,14). Teori geliştirmek amacıyla oluşturulan araştırma modelinin güvenilir ve geçerli olduğunu anlamak için biçimlendirici ölçüm modeli için belirtilen kriterler uygulanır. PLS-YEM, yol katsayılarının anlamlılıklarını test etmek için parametrik olmayan bir önyükleme (bootstrap) yöntemine dayanır (Hair vd.2014, s. 130).

SmartPLS, önyükleme adı verilen bir prosedür kullanarak hem iç hem de dış modelin anlamlılık testi için t-istatistikleri oluşturabilir. Bu prosedürde, orijinal numuneden çok sayıda alt numune (5000) alınır ve önyükleme standart hatalarını verir, bu da yapısal yolun anlamlılık testi için yaklaşık t-değerlerini verir. Önyükleme sonucu, verilerin normalliğine yaklaşır (Wong, 2013, s. 23). Yol katsayısı +1 ile -1 değerleri arasında olmalıdır. +1'e ya da -1'e yaklaştıkça yapılar arasında (pozitif ya da negatif) güçlü bir ilişki olduğunu gösterir (Hair vd., 2014). Tablo 7.23'de yol katsayıları ve anlamlılık düzeyi sonuçları gösterilmektedir. Yol katsayıları ve anlamlılık düzeylerine (p) göre yapılan analizin yorumu PLS-YEM analizinde genellikle H_1[23] hipotezine göre yapılmaktadır. Bu nedenle analiz sonuçları H_1 hipotezine göre yapılmıştır.

[23] H_0 hipotezi: Yapılarla bağımsız değişkenler arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H_1 hipotezi: Yapılarla bağımsız değişkenler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 7.23: Yol Katsayısı

	Yol Katsayıları	Anlamlılık Değeri (t)	Anlamlılık Değeri (p)	Anlamlılık Düzeyi
Adalet -> Sbjkt_VY	-0,164	4.471	0.000*	%1
Hükümete Güven -> Sbjkt_VY	-0,160	3.883	0.000*	%1
Karmaşıklık -> Sbjkt_VY	0,099	2.974	0.003*	%1
Medya Algı -> Sbjkt_VY	0,018	0.550	0.582	NS
Risk algısı -> Sbjkt_VY	-0,018	0.527	0.598	NS
SMM ETKİSİ -> Sbjkt_VY	0,046	1.029	0.303	NS
Sbjkt_VY -> Vergi Uyumu	-0,131	4.177	0.000*	%1
Uyum Maliyet -> Sbjkt_VY	0,029	0.859	0.391	NS
Vatandaşlık Bilinci -> Sbjkt_VY	-0,072	1.991	0.047**	%5
VD Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı -> Sbjkt_VY	-0,038	1.180	0.238	NS

NS: Etkisiz
* %1 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.
** %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Yapısal modelde genel anlamda 10 yol katsayısı incelenmiştir. Bu yol katsayılarından 5 tanesinin anlamlı olduğu kanıtlanmıştır. Bu katsayıların çoğu %1 anlamlılık düzeyinde anlamlı iken sadece 1'i (Vatandaşlık Bilinci) %5 anlamlılık düzeyinde anlamlı bulunmuştur. Medya Algı, Risk Algı, SMMM Etkisi, Uyum Maliyetleri ve Vergi Dairesinin Mükellefe Yaklaşımı 5 yol katsayısı ise anlamlı bulunmamıştır.

Yol katsayısı analizine göre subjektif vergi yükü ile adalet, hükümete güven, risk algısı, vatandaşlık bilinci ve vergi dairesi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı yapıları arasında negatif yönlü ilişki varken vergi karmaşıklığı, medya algısı, SMMM etkisi, uyum maliyetleri ile ise pozitif yönlü ilişki olduğu görülmüştür. Negatif yönlü ilişkili yapılara karşı mükellef algısı arttıkça subjektif vergi yükünün azaldığı, pozitif yönlü ilişki yapılara karşı mükellef algısı arttıkça ise subjektif vergi yükünün arttığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, subjektif vergi yükünün artması da vergi uyumunu negatif yönde etkilemekte ve gönüllü uyumu azaltmaktadır.

7.5.2.2.2. Katsayı Belirleme Değerlendirmesi: R^2 Değerleri

Yapısal modeli değerlendirmek amacıyla en yaygın şekilde belirlilik katsayısı (R^2) ölçüt olarak kullanılır (Hair vd., 2014, s. 174). Belirlilik katsayısı, bağımlı değişkende meydana gelen değişimin %'de kaçının modelde bulunan

değişkenleri açıkladığını gösterir. R^2 değerinin yüksekliği yapının PLS yol modeli ile iyi şekilde tahmin edilebileceğinin göstergesidir. Bu katsayı, belli bir içsel yapının gerçek ve tahmin edilen değerleri arasındaki korelasyonun karesi olarak hesaplanır. Literatürde R^2 değeri için farklı kabul edilebilirlik derecelerinin olduğu görülmektedir. R^2 değeri 0 ile 1 arasında bir değer alır ve bu değerin yüksekliği daha yüksek tahmin doğruluğunu ifade eder. Bu değer genellikle $0.50>R^2>0.25$ ise zayıf, $0.75>R^2>0.50$ orta düzey ve $R^2>0.75$ ise güçlü açıklama gücüne sahip olduğu anlamına gelir (Hair vd., 2014, s. 175).

Falk ve Miller (1992, s. 89), belirli bir içsel yapıya ilişkin açıklanan varyansın yeterli kabul edilebilmesi için R^2 değerinin 0,10'a eşit veya büyük olmasını önermektedir.

Tablo 7.24: Belirlilik ($R^{2)}$ Katsayısı

	Belirlilik Katsayısı (R^2)	Düzeltilmiş Belirlilik Katsayısı (R^2)
Sbjkt_VY	0,117	0,109

Araştırmanın subjektif ve objektif vergi yükü faktörlerinin birbirinden farklı değerleri ölçmesinden dolayı araştırmada bu iki vergi yükü modeli objektif ve subjektif vergi yükü olarak ayrı ayrı analiz edilmiştir. Vergi yükü için iki içsel yapı (Sbjkt_VY, Objektif VY) bulunmaktadır. Araştırmada incelenen Sbjkt_VY yapısına ait R^2 değerinin 0.117, subjektif vergi yükü üzerinde etkili olduğu görülmektedir. Bu değerlere göre Sbjkt_VY yapısının R^2 değerlerinin Falk ve Miller (1992, s.89)'da belirtilen 0.10 değerinin üzerinde olduğu (0.117) ve içsel yapıya ait açıklanan varyansların iyi tahmin ve açıklayıcı kapasiteye sahip olduğu söylenebilmektedir. Yapısal modelin 12 gizli yapı ile oldukça karmaşık yapısı, yapısal modellerin açıklayıcılığı ve içsel yapılar arasındaki anlamlı ilişkiler dikkate alındığında bu yapıların R^2 değeri bu araştırma için kabul edilebilirdir.

Genel anlamda, modelin içsel yapılarının tatmin edici düzeyde bir belirleme katsayısı gösterdiği ve modelin araştırma için iyi bir açıklayıcılığa sahip olduğu söylenebilmektedir. Modelin R^2 değeri hesaplandıktan sonra değişkenlerin endojen değişkenin açıklanmasındaki payını gösteren f^2 değeri ile değişkenlerin etki büyüklüklerine bakılmalıdır.

7.5.2.2.3. Etki Büyüklüğünün Değerlendirilmesi: f^2 Değerleri

Dışsal yapıların tahmin gücüne dair etkileri Tablo 7.19'da gösterilmektedir. f^2 katsayı değeri $0.02 \leq f^2 < 0.15$ ise düşük; $0.15 \leq f^2 < 0.35$ ise orta; $0.35 \leq f^2$ ise değişkenin yüksek etkiye sahip olduğu söylenebilir (Cohen, 1988).

Tablo 7.25: Etki Büyüklüğü Katsayısı (f^2)

İçsel Yapılar	Dışsal yapılar	Etki Büyüklüğü Katsayısı ($f^{2)}$	Değerlendirme
Subjektif Vergi Yükü	H_Guv	0,016	Düşük
	Karmask	0,009	Düşük
	Mdy_Alg	0,000	Etkisiz
	Rsk_Alg	0,000	Etkisiz
	SM_Etk	0,002	Düşük
	Adlt	0,018	Düşük
	Uy_Maly	0,001	Düşük
	Vtndslk	0,005	Düşük
	V_MukYakl	0,001	Düşük
	V_Uym	0,017	Düşük
	Sbjkt_VY	0,450	Yüksek

Modelin içsel yapıları ile dışsal yapılar arasındaki değerlerin H_Guv, Adlt, V_Uym 0.02 ile 0.15 arasında değerler aldığından içsel yapıyı düşük düzeyde etkilediği söylenebilmektedir. Dışsal yapıların düşük etkilerine rağmen toplamda içsel yapı Sbjkt_VY (hissedilen vergi yükü) üzerinde 0.35'den daha yüksek bir değer aldığı (0.45) ve bu yapıların Sbjkt_VY üzerinde oldukça yüksek bir etkiye sahip oldukları anlaşılmıştır. Ayrıca nitel analizden ortaya çıkan yeni yapılardan sadece Mdy_Alg yapısının etkisiz çıkması şaşırtıcı bir sonuç olmamakla birlikte teoride sıklıkla yer verilen ve vergi yükü üzerinde oldukça etkili olduğu savunulan Rsk_Alg yapısının tahmin gücünün etkisiz bir değer aldığı görülmüştür. Yapıların etkileri düşük olsa da (iki yapı hariç) bu etkiler önemlidir ve modeli anlamak için faydalı bir tahmin sağlar.

Araştırmanın keşif aşaması olan nitel analiz sonuçları, yapıların potansiyel etkileri hakkında tahmin sağlamıştır. Bu analiz sonucunda etki büyüklüklerinin bazı yapılar için beklenen değerler olduğu fakat bazı yapılar için ise şaşırtıcı sonuçlar sunduğu söylenebilir. Nitel analizden ortaya çıkan yeni yapılardan sadece Mdy_Alg yapısının etkisiz çıkması şaşırtıcı bir sonuç değildir. Çünkü nitel sonuçlar, mükelleflerin her ne kadar medya ve sosyal medyadan vergisel yükümlülükleri hakkında çıkan haberleri takip etseler de mutlaka mali

müşavirlerine bu yükümlülükleri hakkında bilgi almak amacıyla başvurdukları anlaşılmıştır. Bu nedenle sosyal medyanın vergi yükü üzerinde etkisiz çıkması da bu durumun bir sonucudur vebu anlamda nitel analizi desteklediği görülmektedir. Bunun yanında teoride sıklıkla yer verilen ve vergi yükü üzerinde oldukça etkili olduğu savunulan Rsk_Alg yapısının tahmin gücünün etkisiz bir değer aldığı görülmüştür. Risk algısı yapısının, araştırmanın nitel aşamasında denetim eksikliği, cezaların caydırıcı olmaması ve sık sık aflara başvurulması nedeniyle vergi yükü üzerinde etkili bir yapı olmadığı ortaya konmuştu. Bu anlamda Rsk_Alg yapısının literatürü desteklemediği ancak araştırmanın nitel analiz sonuçlarını desteklediği ve yeni bir bulgu olarak önemli olduğu söylenebilir.

7.5.2.2.4. Tahmini Uygunluğun Değerlendirilmesi: Q^2 Değerleri

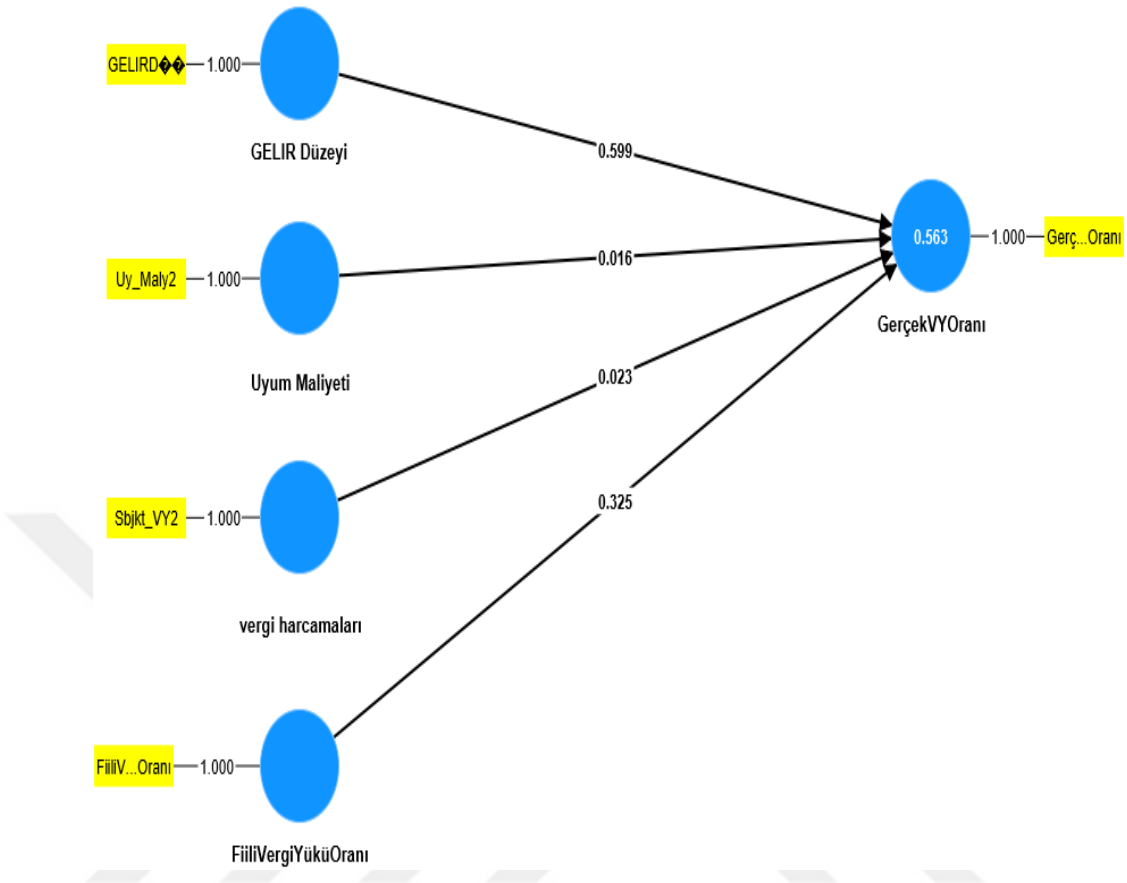
YEM yol modelinin tahmin gücünü değerlendirme kriterlerinden bir diğeri de Q^2 değeridir. Q^2 değeri modelin belli bir içsel yapı için önemini göstermektedir. Belirli bir içsel yapı için Q^2 değeri 0'dan yüksek olduğunda, yol modellerinin bu belirli yapı için tahmin ilişkisinin kurulduğunu gösterir (Hair vd., 2014, s. 183).

Tablo 7:26: Q^2 Değerleri

	Tahmini Uygunluk (Q^2)	RMSE	MAE
Sbjkt_VY	0.096	0.953	0.770

Modelde içsel yapı Sbjkt VY'nin $Q^2 > 0.00$ olması yani bu değerin 0.00'dan büyük olması biçimlendirici içsel yapılar için tatmin edici bir tahmin sağlandığını göstermektedir. Araştırmada Q^2 değerinin 0.00'dan oldukça yüksek hatta 1'e yakın olan 0.096 olmasından dolayı içsel yapının tatmin edici düzeyde tahmin sağladığı ifade edilebilir (Tablo 7.26). Kısaca, araştırma modelinin içsel yapı Subjektif Vergi Yükü ile tahmin ilişkisinin kurulduğu ve bu değerin 1'e yakın olması da tahmin gücünün tatmin edici düzeyde olduğu söylenebilir.

Şekil 7.7: Objektif Vergi Yükü Modeli



7.5.3. Biçimlendirici Ölçüm Modelinin Objektif Vergi Yükü Açısından Değerlendirilmesi

Biçimlendirici ölçüm modeli bölümün daha önceki başlıklarında açıklandığından burada yekrar değinilmemiştir. Biçimlendirici ölçüm modeli kreiterleri subjektif vergi yükü için gerekli kritelerin aynısı burada objektif vergi yükü için değerlendirilecektir. Değerlendirme sonucunda objektif ve subjektif vergi yükü hipotezleri birlikte değerlendirilecektir.

Objektif vergi yükü için biçimlendirici ölçüm modeli kriterleri olan birleşme geçerliliği (AVE), indikatör doğrusallığı (VIF) ve indikatör ağırlıkları (outer weight, outer loadins) değerlerinin test edilmesi gerekmektedir. Bu kriterler daha önce açıklandığı için burada sadece eşik değerlere ait bilgilere yer verilmiştir. Birleşme geçerliliği için genel kabul gören görüş, yapıların gösterge güvenilirliğinin AVE değeri ile değerlendirildiğini ve bu değerin 0.50'den büyük olması gerektiği yönündedir (Hair vd., 2014, s. 107; Wong, 2013, s. 22; Yalçın,

2022, s. 41). Biçimlendirici ölçüm modelinde doğrusallık denetimi için ise Collinearity of indicators (İndikatör doğrusallığı) (VIF) değerleri kontrol edilmelidir (Womg, 2013, s.29). VIF değerleri için yaygın görüş VIF <5 olmasından yanadır (Hair vd., 2014; Wong, 2013, s. 29; Yalçın, 2022, s. 41). Son olarak dış model ağırlıkları ve istatistiksek anlamlılıklarına bakılması gerekir (outer weight, statistical mean, t değeri, p değeri). Fakat, araştırmanın objektif vergi yükü ölçümünde araştırmacının tek maddeli ölçümlere yer vermiştir.

Diamantopoulos vd. (2012) tek maddeli ölçümleri pragmatik nedenlerle kullanılabileceğini ifade etmektedir. Bir yapıyı ölçmek için birden fazla madde kullanmak yerine, bir araştırmacı bazen tek bir madde kullanmayı seçer. Madde sayısının yapı üzerinde bir etkisi yoktur. Bu nedenle, daha uzun bir ölçeğe karşı mevcut bir kısa ölçekten bir madde seçilmesi, seçilen maddenin yapı geçerlilik performansının tam ölçeğin performansına daha yakın olma olasılığını değiştirmez (Diamantopoulos, 2012, s. 443). Araştırmada bir yapının maddelerinin diğer maddeleriyle ne ölçüde ilişkili olduğunu ifade eden AVE değeri, ölçüm modelinin tek maddeli olmasından dolayı hesaplanmamıştır. Bu nedenle biçimlendirici ölçüm modellerinin ikinci adımı doğrusallık değerlerinin (VIF) kontrol edilmesi ve son adım üçüncü adımda dış model ağırlıkları ile istatistiksel anlamlıklarına ait değerlere Tablo 7.27'de yer verilmiştir.

Tablo 7.27: İndikatör Doğrusallığı (VIF)

	İndikatör Doğrusallığı (VIF)
FiiliVergiYüküOranı	1,000
Gelir Düzeyi	1,000
Sbjkt_VY2	1,000
Uy_Maly2	1,000

VIF değerleri de tek maddeli ölçümlerde sadece o maddeyi temsil ettiğinden ve eşik değer olan VIF<5 (1.000) olduğundan doğrusallık sorununun olmadığını göstermektedir.

Son olarak biçimlendirici ölçüm modellerinde outer loadings (indikatör yükleri) FiiliVergiYüküOranı, Gelir Düzeyi, Vergi Harcamaları (Sbjkt_VY2), Uy_Maly2 için 4 maddelik biçimlendirici ölçüm modeli SmartPLS4 tarafından

sağlanan PLS-YEM yol modeli çözümü ve Bootstrapping sonuçları (5000 örnek) kullanılarak değerlendirilmiştir (Tablo 7.27).

7.5.3.1. Biçimlendirici Ölçüm Modelinin Değerlendirme Sonuçları

Yansıtıcı ölçüm modeli için SmartPLS4 programı tarafından sağlanan PLS-YEM yol modeli çözümünün sonuçları kullanılarak 4 maddelik 4 biçimlendirici ölçüm modeli değerlendirilmiştir. Ölçüm modeli sonucunda 4 maddenin de belirtilen kriterleri sağladığı görüldüğünden hiçbir madde çıkarılmamıştır. Faktörlerin dış yük ağırlıkları ve dış yüklemeleri birlikte incelenmiştir. Araştırmada Hair vd (2014) kriterlerine göre biçimlendirici ölçüm modeli değerlendirmeleri yapılmıştır.

Tablo 7.28: Gösterge Yükleri ve Ağırlığı (Outer Loadings-Weights)

	İndikatör Ağırlığı	İndikatör Yükleri
FiiliVergiYüküOranı <- FiiliVergiYüküOranı	1,000	1,000
Gelir Düzeyi <- Gelir Düzeyi	1,000	1,000
Sbjkt_VY2 <- Vergi harcamaları	1,000	1,000
Uy_Maly2 <- Uyum Maliyeti	1,000	1,000

Bu açıdan bakıldığında Tablo 7.28'da belirtilen dış model ağırlıklarının eşik değer 0.40'ın üzerinde olması gösterge yüklerinin kabul edilebilir düzeyde olduğunu göstermektedir. Araştırmanın gösterge yüklerinin ölçüm teorisine göre kabul edilebilir düzeyde olduğu görüldüğünden Tablo 7.28'deki göstergelerden çıkarıma gidilmemiştir.

7.5.3.2. Yapısal Modelin Değerlendirilmesi

PLS-YEM içsel yapıların bağımlı değişkende meydana gelen değişimin R^2 değeri %'de kaçının modelde bulunan değişkenleri açıkladığını gösterir. (Hair, 2014, s. 4,14). Daha önce de değinildiği üzere Hair vd. (2014, s. 169)'nin yapısal modellerin değerlendirilmesi için önerdiği ve subjektif vergi yükü ölçüm modelinin değerlendirildiği beş adımlı sistematik yaklaşıma objektif vergi yükü ölçüm modeli için de uyulmuştur. Buna göre öncelikle, bağlantı sorunları için yapısal modelin değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Yapısal model ilişkilerinin anlamlılığı ve uygunluğu ikinci olarak değerlendirilirken üçüncü olarak R^2 değerlerinin değerlendirilmesi yapılmıştır.

Ardından f^2 etki boyutunun değerlendirilmesi ve son olarak tahmin edici ilişkinin değerlendirilmesine (Q^2) yer verilmiştir. Bu bağlamda araştırmada yapısal modelin değerlendirilmesi için 2 biçimlendirici yapıdan oluşan yapısal model, SmartPLS4 tarafından sağlanan PLS SEM yol modeli çözümünün (5000 önyükleme örneği) çıktısı üzerinden değerlendirilmiştir.

7.5.3.2.1. Yapısal Model İlişkilerinin Önemi ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

PLS-YEM genellikle keşfedici araştırmalarda teori geliştirmek amacıyla kullanılmaktadır (Hair vd., 2014, s. 12,14). Teori geliştirmek amacıyla oluşturulan araştırma modelinin güvenilir ve geçerli olduğunu anlamak için biçimlendirici ölçüm modeli için belirtilen kriterler uygulanır. SmartPLS, bootstrap (önyükleme) adı verilen bir prosedür kullanarak hem iç hem de dış modelin anlamlılık testi için t-istatistikleri oluşturulur. Bu uygulama için asıl örnekten çok sayıda alt örnek (5000) alınır ve önyükleme standart hatalarını verir, bu da yapısal yolun anlamlılık testi için yaklaşık t-değerlerini verir. Önyükleme sonucu, verilerin normalliğine yaklaşır (Wong, 2013, s. 23). Yol katsayısı +1 ile -1 değerleri arasında olmalıdır. +1'e ya da -1'e yaklaştıkça yapılar arasında (pozitif ya da negatif) güçlü bir ilişki olduğunu gösterir (Hair vd., 2014). Tablo 7.29'de yol katsayıları ve anlamlılık düzeyi sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 7.29: Yol Katsayısı ve Anlamlılığı

	Yol Katsayısı	Anlamlılık Değeri (t)	Anlamlılık Değeri (p)	Anlamlılık Düzeyi
FiiliVergiYüküOranı -> GerçekVYOranı	0,325	4,992	0,000	%1
Gelir Düzeyi -> GerçekVYOranı	0,599	11,667	0,000	%1
Uyum Maliyeti -> GerçekVYOranı	0,016	0,725	0,469	NS
Vergi Harcamaları -> GerçekVYOranı	0,023	1,110	0,267	NS

NS:Etkisiz
*%1 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Yapısal modelde genel anlamda dört yol katsayısı (FiiliVergiYüküOranı, Gelir Düzeyi, Uyum Maliyeti, Vergi Harcamaları) incelenmiştir. Bu yol katsayılarından 2'sinin (FiiliVergi Yükü Oranı ile Gelir Düzeyi) %1 düzeyinde anlamlı olduğu kanıtlanmıştır. Diğer iki yol katsayısının ise (Uyum Maliyeti ve

Vergi Harcamaları) anlamlı olmadığı sonucuna varılmıştır. Objektif vergi yükü için yol katsayısı analizi gerçek vergi yükü oranı ile fiili vergi yükü oranının, gelir düzeyinin, uyum maliyetlerinin ve vergi harcamalarının pozitif yönlü ilişkili olduğunu göstermiştir. Buna analiz sonucu, fiili vergi yükü oranı, gelir düzeyi, uyum maliyetleri ve vergi harcamaları arttıkça objektif vergi yükünün de arttığını göstermektedir.

Fiili vergi yükü oranı ile gelir düzeyi objektif vergi yükü üzerinde önemli etkiye sahipken uyum maliyetleri ve vergi harcamalarının literatürün aksine nitel analizi destekler şekilde etkisiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmanın nitel analiz sonucu, vergi harcamalarının işlevini tam olarak yerine getirmediği, çok az mükellefin bu ayrıcalıklardan yararlanabildiği ve adaletsizliğe yol açtığı, sınırlarının daraltılması ya da kaldırılması yönünde olduğundan beklenen bir sonuç olduğu söylenebilir. Ayrıca uyum maliyetleri hakkında literatürün aksine nitel analiz, vergilere ek bir maliyet getirmediği, uzmanlık gerektiren her alanda uzmana başvurulduğu ve doğru bilgilendirildikleri için cezai müeyyideye muhatap kalmamalarını sağladığı için avantaj sağladığı yönündedir. Bu açıdan uyum maliyetlerinin nicel analizinden de yukarıda ifade edilen nedenlerden dolayı nitel analizi desteklediği ve objektif vergi yükü üzerinde etkili bir yapı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

7.5.3.2.2. Katsayı Belirleme Değerlendirmesi: R^2 Değerleri

Yapısal modeli değerlendirmek amacıyla en yaygın şekilde belirlilik katsayısı (R^2) ölçüt olarak kullanılır (Hair vd., 2014, s. 174). Belirlilik katsayısı, bağımlı değişkende meydana gelen değişimin %'de kaçının modelde bulunan değişkenleri açıkladığını gösterir. Bu değer genellikle $0.50>R^2>0.25$ ise zayıf, $0.75>R^2>0.50$ orta düzey ve $R^2>0.75$ ise güçlü açıklama gücüne sahip olduğu anlamına gelir (Hair vd., 2014, s. 175). Belirli bir içsel yapıya ilişkin açıklanan varyansın yeterli kabul edilebilmesi için Falk & Miller (1992, s. 89)'da R^2 değerinin 0,10'a eşit veya büyük olması gerektiğini savunmaktadır. Araştırmada Falk ve Miller (1992, s. 89)'un önerdiği R^2 değerine uyularak değerlendirme yapılmıştır.

Tablo 7.30: Belirlilik Katsayısı ($R^{2)}$

	Belirlilik Katsayısı ($R^{2)}$)	**Düzeltilmiş Belirlilik Katsayısı** ($R^{2)}$)
GerçekVYOranı	0,563	0,561

Araştırmada incelenen GerçekVY yapısına ait R^2 değerinin 0.563 değeri ile objektif vergi yükü üzerinde etkili olduğu görülmektedir. Bu değerlere göre GerçekVY yapısının da R^2 değerlerinin Falk ve Miller (1992, s. 89)'da belirtilen 0.10 değerinin oldukça üzerinde olduğu (0.563) ve içsel yapıya ait açıklanan varyansların iyi tahmin ve açıklayıcı kapasiteye sahip olduğunu ve araştırma için kabul edilebilir olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak, modelin içsel yapılarının tatmin edici bir düzeyde belirleme katsayısına ve modelin araştırma için iyi bir açıklayıcılığa sahip olduğu söylenebilmektedir.

Objektif vergi yükü modelinin R^2 değerinden sonra değişkenlerin içsel değişkenin açıklanmasındaki payını gösteren f^2 değeri ile değişkenlerin etki büyüklüklerine bakılmalıdır.

7.5.3.2.3. Etki Büyüklüğünün Değerlendirilmesi: f^2 Değerleri

Dışsal yapıların tahmin gücüne dair etkileri Tablo 7.28'de gösterilmektedir. Cohen (1988)'in önerdiği f^2 katsayı değeri $0.02 \leq f^2 < 0.15$ ise düşük; $0.15 \leq f^2 < 0.35$ ise orta; $0.35 \leq f^2$ ise değişkenin yüksek etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Araştırmada Cohen (1988)'in önerdiği değerlere uyulmuştur.

Tablo 7.31: Etki Büyüklüğü Katsayısı (f^2)

İçsel Yapılar	**Dışsal yapılar**	**Etki Büyüklüğü Katsayısı (f^2)**	**Değerlendirme**
Objektif Vergi Yükü	FiiliVergi YüküOranı	0.227	Orta
	Gelir Düzeyi	0.770	Yüksek
	Uyum Maliyetleri	0.001	Etkisiz
	Vergi Harcamaları	0.001	Etkisiz

Modelin içsel yapıları ile dışsal yapılar arasındaki değerlerin Uyum Maliyetleri ve Vergi Harcamaları için 0.001 ile tahmin gücü etkisiz bir değer almıştır. Bu da araştırmanın keşif aşaması bulgularından yapıların etkileri

hakkında sağladığı tahmin doğrultusunda olduğundan bu değerler beklenen değerlerdir. FiiliVergiYüküOranı yapısı için ise bu değerin 0.227 ile orta düzeyde etkili olduğu, Gelir Düzeyi yapısı için ise 0.770 değeri ile yüksek etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Bu anlamda objektif vergi yükü üzerinde gelir düzeyinin oldukça güçlü bir etkiye sahip olduğu söylenebilmektedir (Tablo 7.31).

Yapıların etki büyüklüğü analizinden objektif vergi yükü üzerine iki yapı hariç (Gelir Düzeyi ve Fiili Vergi Yükü Oranı) etkisiz olduğu sonucunun çıkması literatürün aksine nitel analizi destekler niteliktedir. Araştırmanın nitel analizi, uyum maliyetleri hakkında daha önce de değinildiği gibi genellikle vergisel işlemler için ödenen bir ücret olarak algılandığını ve vergilerinin üzerine ek bir yük getirmediğini ortaya koymuştur. Yine vergi harcamaları konusunda da nitel analiz, bu harcamaların sadece belli kesimlere yapıldığını ve herkesin faydalanamadığını hatta kaldırılması ya da sınırlarının daraltılması gerektiğini göstermiştir. Bu bağlamda nicel analiz sonuçları, teorik açıdan şaşırtıcı sonuçlar sunsa da araştırmanın nitel analizi bu sonuçların aslında şaşırtıcı sonuçlar olmadığını göstermektedir.

Araştırmanın keşif aşaması yapıların potansiyel etkileri hakkında tahmin sağladığı için bu etki büyüklüklerinin Fiili Vergi Yükü Oranı ve Gelir Düzeyi için beklenen değerler olduğu söylenebilmektedir. Nitekim nitel analiz gelir düzeyinin düşük olmasına rağmen bu gelir üzerinden ödenen vergi oranlarının oldukça yüksek olduğunu ortaya koymuştur.

7.6. Araştırma Sorusu Hipotezlerini Test Etme

Araştırmanın doğrulama aşamasında ilk 5 araştırma sorusunu cevaplayan objektif vergi yükü yapısal model analiz edildi. İkinci olarak subjektif vergi yükü yapısal model için için ise araştırma sorusu 6'dan (AS6) itibaren 9 tane daha hipotez oluşturulmuştur. Oluşturulan bu hipotezlerin test edilmesine yardımcı olmak adına ojektif vergi yükü yapısal modeli için ayrı, subjektif vergi yükü yapısal modeli için ayrı olmak üzere iki farklı model üzerinde gösterilmesine karar verildi. Yapısal modelleri göstermek için yol modelleri kullanılmıştır. Yol modelleri, hipotezleri görsel olarak göstermek ve ilişkileri kurmak için kullanılan ve daha sonra YEM ile incelenen diyagramlardır (Hair vd., 2014). Bu nedenle, AS14 ile AS4 hipotezlerini gösteren objektif vergi yüküne ait bir yol diyagramı

oluşturulmuştur. Ayrıca, AS6 ile AS14 hipotezlerini gösteren subjektif vergi yüküne ait bir yol diyagramı oluşturulmuş oluşturulan diyagram üzerinden bu hipotezler test edilmiştir. Yapısal model ilişkileri, PLS-YEM analizi ile teste tabi tutulan hipotezleri temsil eder. 15 hipotezden 8 tanesi onaylanırken 7 tanesi reddedildi. Hipotezlerin listesi ve sonuçlarına Tablo 7.32'de yer verilmiştir.

Tablo 7.32: Hipotez Listesi ve Sonuçları

Hipotezler	**Sonuçları**
HP_0: Objektif ve Subjektif vergi yükü arasında anlamlı bir fark yoktur.	*Reddedildi*
HP_1: Objektif ve Subjektif vergi yükü arasında anlamlı bir fark vardır.	*Onaylandı*
$HP_{OVY.1}$: Gelir düzeyi, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.	*Onaylandı*
$HP_{OVY.2}$: Vergi harcamaları, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.	*Reddedildi*
$HP_{OVY.3}$: Uyum maliyetleri, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.	*Reddedildi*
$HP_{OVY.4}$: Ödenecek vergi, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.	*Onaylandı*

Subjektif vergi yükü yapılarına odaklanan AS16-AS53 subjektif vergi yükü yapılarının vergi yükü üzerindeki etkilerini inceler. Subjektif vergi yükü AS için oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

$HP_{SVY.5}$: Vergi adaleti algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.	*Onaylandı*
$HP_{SVY.6}$: Vergi karmaşıklığı algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.	*Onaylandı*
$HP_{SVY.7}$: Hükümete güven algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.	*Onaylandı*
$HP_{SVY.8}$: Risk algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.	*Reddedildi*
$HP_{SVY.9}$: Medya algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.	*Reddedildi*
$HP_{SVY.10}$: Vergi Dairesi Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı, subjektif vergi yükünü etkiler.	*Reddedildi*
$HP_{SVY.11}$: SMMM Etkisi, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.	*Reddedildi*
$HP_{SVY.12}$: Vatandaşlık Bilinci, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.	*Onaylandı*

8. BULGULAR, KISITLILIKLAR, ARAŞTIRMANIN KATKISI, POLİTİKAYA ETKİSİ

Araştırmanın bu bölümünde yapısal model analizi için sistematik bir yaklaşım benimsenmiştir. Anket araştırması metodolojisi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Araştırma metodolojisi kapsamında ön-test (pilot) çalışmasının uygulama süreci ve anketin oluşturulması ayrıntılı şekilde ele alınmıştır. Ardından veri örnekleme süreci ve PLS-YEM analiz prosedürü ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Doğrulayıcı analiz sonucunda geliştirilen, değiştirilen ve hipotez haline getirilen GV mükelleflerinin vergi yükü modeli büyük ölçüde doğrulanmıştır. Araştırma kapsamında ele alınan model ilişkilerinin yarısından fazlasının (13/8) anlamlı olduğu doğrulanmıştır.

Tablo 8.1: Anlamlılık testi (t-Test)

	Örnek Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Ortalama Sapma
FiiliVergiYüküOranı	1003	,33406971900	,068549328700	,002164475820
GerçekVYOranı	1004	,251579977000000	,044576792100000	,001406831080000
HissedilenVYOranı	1007	,58059582900	3,208203799000	,101099082000

Araştırmanın doğrulayıcı aşaması sonucunda araştırmanın savunduğu tezi doğruladığı ve subjektif vergi yükü ile (%58) ile objektif vergi yükü hesabına göre gerçek vergi yükü (%25) arasında %33 oranında subjektif vergi yükü lehine önemli bir fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 8.1). Bir diğer objektif vergi yükü fiili vergi yükü için ise analiz sonucu ise fiili vergi yükü (%33) ile subjektif vergi yükü (%58) arasında %25 oranında subjektif vergi yükü lehine anlamlı bir fark olduğunu göstermiştir. Nicel analiz sonuçları SPSS programında t-test istatiği ile test edilmiştir. Araştırma kapsamında gerçek vergi yükü yansıyan ve yansıtılan vergilerin dikkate alınarak tahmin edildiği vergi yükünü ifade ederken fiili vergi yükü ise bu ayrım yapılmadan tamamen tüm vergilere ek olarak uyum maliyetlerinin de hesaplamaya dahil edilerek tahmin edildiği vergi yükünü ifade etmektedir. Araştırmada, iki farklı objektif vergi yükü (%25 ve %33) subjektif vergi yükü (%58) ile karşılaştırılmış ve Türkiye'de vergi yükünün subjektif vergi yükü lehine objektif vergi yükünden yüksek olduğu ortaya konmuştur.

8.1. Nicel Aşamanın Bulguları

Bu bölümde araştırmanın bulgularına değinilmekte ve vergi literatürü açısından değerlendirilmektedir. Bunun için öncelikle her yapı ayrı ayrı bulgular değerlendirilmiştir. Literatüre her yapı için tekrar incelenmiş, araştırmanın keşif amaçlı nitel aşama ile doğrulayıcı nicel aşama bulguları birlikte değerlendirilmiştir.

8.1.1. Objektif Vergi Yükü Unsurları

Objektif vergi yükünü etkileyen unsurlar literatürde; gelir düzeyi, uyum maliyetleri, vergi harcamaları ve ödenecek vergi olarak ele alınmaktadır. Araştırmanın vergi yükü literatüründe bu unsurlar detaylı şekilde açıklanmıştır. Bu bölümde vergi yükü yapılarının araştırmanın keşif aşamasından (nitel) elde edilen bulgular ile doğrulayıcı aşamasından (nicel) elde edilen bulgular karşılaştırılarak analiz edilmiştir. Vergi yükü yapıları araştırmada objektif ve subjektif vergi yükü olmak üzere iki başlık altında toplandığından bu bölümde de objektif vergi yükü unsurları ve subjektif vergi yükü unsurları ayrı başlıklar altında değerlendirilmiştir.

8.1.1.1. Gelir Düzeyi

Maliye literatürü, vergilerin yüksek gelirlilere oranla düşük gelirliler üzerinde daha fazla yüke neden olduğu yönündedir. Bireyin geçimini sağlayacak gelirinden geriye kalan miktar olan bireyin gelir düzeyi, bireyin vergi kapasitesi yönünden önemlidir. Nitekim, bireylerin vergi kapasitelerini aşan bir vergileme bireysel ve toplumsal olarak vergiye karşı tepkilere neden olabilmektedir (Demir, 2013, s. 72). Zenginobuz vd. (2006), tüketim vergilerinin toplam vergiler içerisindeki payının yüksek olması nedeniyle dar gelirlilerin daha fazla vergi yükü altında kaldıklarını savunmaktadır. Ücret geliri elde edenler üzerinde yapılan çalışmada, yapılan yasal kesintilerin gelirlerin azalmasına neden olduğu ücret gelirlerinin tüketime dönüşmesi sonucunda da gelirler üzerindeki yükü de artırdığı ifade edilmektedir (Bucak, 2020, s. 32).

Nitel analiz sonuçları, mükelleflerin gelir seviyesi çok farklı olsa da aynı mal ve hizmeti alırken aynı vergi oranına muhatap kalması ve zengin ile fakirin aynı vergiyi ödüyor olmasından rahatsız olduklarını bu nedenle gelir düzeyinin vergi yükü üzerinde etkili olduğunu göstermiştir. Nicel analiz aşaması için AS8 ve AS14 soruları gelir düzeyi ile objektif vergi yükü ilişkisini incelemek amacıyla oluşturulmuş ve vergi yükü modelinin temel ilişkisini göstermektedir. Araştırmanın keşifsel nitel aşaması bu ilişkiyi keşfetmeyi amaçlarken nicel aşaması ise doğrulamayı amaçlamıştır. Keşifsel aşama analizi yapılar arasındaki güçlü ilişkiyi gösterdi. Ayrıca, doğrulayıcı nicel aşama, güçlü bir ilişki gösteren yapılar arasında 0,599 (R^2:0.533) bir yol katsayısı sunmuştur. Bu bakımdan AS8 ve AS14'ün araştırma için oluşturulan hipotezi[24] yani gelir düzeyi ile objektif vergi yükü arasında anlamlı bir ilişkinin varlığını doğrulamıştır. Bu ilişkiyi açıklayan katsayı değerinin büyüklüğü vergi yükü modelinin en güçlü ilişkisini sunmaktadır.

Kısaca, gelir düzeyinin araştırma için oluşturulan Hipotez$_{OVY.1}$'i onayladığı, %1 anlamlılık düzeyinde modeli açıkladığı ve vergi yükü modeli ile diğer faktörlerden daha fazla ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda Türkiye'de gelir düzeyinin genel anlamda düşük olduğu dikkate alındığında gelir düzeyi düşük olanların gelirleri içinden ödedikleri vergilerin nispi ağırlığı ile gelir düzeyi yüksek olanların gelirleri içinden ödedikleri vergilerin nispi ağırlığı gelir düzeyi düşük olanların aleyhine farklılık göstermektedir.

8.1.1.2. Vergi Harcamaları

Muafiyet, indirim ve istisnalar ile vergi yükü ağır olan mükellefler üzerindeki vergi yükü azaltılmaya çalışmaktadır (Stiglitz, 1994, s. 630; Mustafayev, 2019, s. 36). Literatür, genellikle vergi harcamalarının mükelleflerin ödemesi gereken vergi miktarı üzerinde azaltıcı etkide bulunarak vergi yüklerini düşürdüğü yönündedir. Araştırmanın keşfedici aşaması bulguları ise literatürün aksini göstermekte ve vergi harcamalarının ekonomik eşitsizlikleri önlemediği ve vergi yüklerini azaltmaya hizmet etmediği yönündedir. Ayrıca, vergi harcamalarının daha çok bu uygulamalara ihtiyacı olmayanlara (Basit Usul, KV

[24] *$HP_{OVY.1:}$ Gelir düzeyi, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler.*

gibi) daha fazla sağlandığı bu anlamda eşitsizliği önleyici değil aksine eşitsizlik doğurucu olarak ifade edildiği görülmektedir.

Bu anlamda keşifsel nitel aşamanın literatürü desteklemediği ve araştırmanın nicel analiz sonucunun nitel aşamayı desteklediği söylenebilmektedir. Araştırmanın doğrulayıcı nicel aşamasında AS67 sorusu vergi harcamaları ile objektif vergi yükü ilişkisini incelemek amacıyla oluşturulmuştur. Doğrulayıcı nicel aşama bulguları vergi harcamaları yapısının 0,023 (R^2:0.533) yol katsayısı değerinin hipotezi[25] reddettiğini gerçek (objektif) vergi yükü ile ilişkisinin etkisiz olduğunu ve modeli açıklamadığını göstermektedir. Vergi harcamaları hakkında literatürün aksine katılımcı ifadelerinin nitel aşama ve nicel aşamada örtüştüğü ve vergi harcamalarının vergi adaletini sağlamadığı, ekonomik eşitsizlik yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.

8.1.1.3. Uyum Maliyetleri

Uyum maliyetleri; vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken harcadıkları kaynakların değeridir (Tran-Nam vd., 2000, s. 229). Mali süreç maliyetlerine eklenen uyum maliyetleri vergi yükünü artırmaktadır. Vergi politikalarının sadece vergi gelirlerinin miktarını değil uyum maliyetlerini de içeren mali sürecin toplam maliyetlerini dikkate alması gerekir. Maliye literatürü vergi uyum maliyetlerinin, nihai vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilediği ve mali analizlerde bu nedenle göz ardı edilmemesi gerektiği yönündedir (Klun, 2004; Dzıemıanowıcz, 2017; Mahangila, 2017).

Araştırmanın keşfedici nitel aşaması uyum maliyetlerinin genellikle muhasebeciye ödenecek ücret olarak görüldüğü ve vergiye ek bir maliyet (yük) getirmediği bu anlamda literatürü desteklemediğini göstermiştir. Araştırmanın nicel aşamasında AS13 sorusu uyum maliyetleri için oluşturulmuştur. Doğrulayıcı nicel aşama bulgularının literatürü desteklemediği aksine keşfedici nitel aşama bulgularını desteklediği görülmektedir. Nicel aşama bulguları uyum maliyetleri yapısının 0.016 (R^2:0.533) yol katsayısı değerinin hipotezi[26] hipotezi reddettiğini objektif vergi yükü ile ilişkisinin etkisiz olduğunu ve modeli açıklamadığını göstermektedir. Ayrıca, araştırmada uyum maliyetlerinin

[25] *$HP_{OVY.2}$: Vergi harcamaları, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler*
[26] *$HP_{OVY.3}$: Uyum maliyetleri, mükelleflerin objektif vergi yükünü etkiler*

literatürde ifade edildiği için subjektif vergi yükü üzerindeki etkisi de incelenmiştir. Doğrulayıcı nicel aşama uyum maliyetleri için AS51-AS53 soruları oluşturulmuştur. Nicel aşama bulguları uyum maliyetleri yapısının 0.029 (R^2:0.117) yol katsayısı değerinin hipotezi reddettiği ve subjektif vergi yükü ile ilişkinin etkisiz olduğu bu anlamda litearatürü desteklemediği ve modeli açıklamadığını göstermektedir.

8.1.1.4. Ödenecek Vergi

Ödenecek vergi, vergi yükünün göstergelerindendir ve yüklenilen vergi miktarını göstermeleri açısından önemlidir. Vergi miktarının, devletin hazinesine girmesi ve mükelleflerin gelirlerini azaltması objektif vergi yükü üzerindeki en etkili unsurdur. (Daşdemir, 2019, s. 66; Mustafayev, 2019, s. 38). Ödenecek vergi hesabında kullanılan marjinal efektif vergi oranları ise, ödenen fiili vergileri (oranlar, muafiyet, indirim, istisnalar ve özel teşvikler hesaba katılarak) dikkate aldığından diğer oranlar kadar kolay hesaplanamamaktadır. Bu oranlar, vergi sisteminin genel etkisini yansıtır ve bu nedenle uluslararası karşılaştırmalar için en yararlı oranlardır (OECD, 2000, s.33; Mendoza vd., 1994, s. 299-301).

Keşfedici nitel aşama bulguları da vergi oranlarının yüksek olduğunu, muafiyet, indirim, istisnalardan (vergi harcamaları) yeterli derecede yararlanılamadığı yönündedir. Bu bakımdan ödenecek verginin mükellefler üzerinde gelir azaltıcı etkisinden dolayı oldukça etkili olduğu ve literatürü desteklediği anlaşılmaktadır. Araştırmanın nicel aşamasında AS68 sorusu ödenecek vergi için oluşturulmuştur. Doğrulayıcı nicel aşama bulgularının da hem literatürü hem de araştırmanın keşfedici nitel aşamasını doğruladığı görülmektedir. Nicel aşama bulguları ödenecek vergi yapısının (fiili vergi yükü) 0.325 (R^2:0533) yol katsayısı değerinin hipotezi[27]onayladığı ve objektif vergi yükü ile ilişkisinin olduğunu ve %1 anlamlılık düzeyinde modeli açıkladığını göstermektedir.

[27] $HP_{OVY.4}$: *Ödenecek vergi, mükelleflerin objektif yükünü etkiler.*

8.1.2. Subjektif Vergi Yükü Unsurları

Subjektif vergi yükü unsurları başlığı altında vergi karmaşıklığı, vergi adaleti, vergi uyumu, hükümete güven, medya algısı, risk algısı, SMMM Etkisi, VD. Çalışanlarının mükellefe yaklaşımı ve vatandaşlık bilinci unsurlarına yer verilmiştir.

8.1.2.1. Vergi Karmaşıklığı

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi yasalarını anlama ve bu yasalara uyum gösterme kapasitesi olarak tanımlanabilmektedir (Üyümez, 2016, s. 77). Vergi karmaşıklığı hakkında literatür, aşırı karmaşık hazırlanan vergi düzenlemelerinin vergi mükelleflerinin bu düzenlemeleri anlayamamasına ve yükümlülüklerini de yerine getirememesine neden olduğunu göstermektedir. Bunun yanında karmaşık yasal düzenlemeler, vergi yasalarının adaletinin de sorgulanmasına neden olmaktadır (Mumford, 2015, s. 186).

Vergi karmaşıklığı yapısı keşfedici aşamada; KDV oranının yüksekliği, vergi kalemlerinin fazlalığı ve vergisi ödenmiş paradan tekrar vergi alınması, zenginin ve fakirin aynı mal ya da hizmete ödediği verginin aynı olması, ÖTV'nin özel tüketime girmeyen tüketim maddeleri üzerinden alınmasının literatürü desteklediği görülmektedir. Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında vergi karmaşıklığı için AS16-AS19 oluşturulmuştur. Doğrulayıcı nicel aşama bulgularının da literatürü ve keşfedici nitel aşamayı desteklediği görülmektedir. Nicel aşama bulguları vergi karmaşıklığı yapısının subjektif yol katsayı değerinin 0,099 (R^2:0.117) hipotezi[28] onayladığı ve hem literatürü hem de araştırmanın nitel aşamasını desteklediği, subjektif vergi yükü ile önemli bir ilişkisinin olduğu ve %1 anlamlılık düzeyinde modeli açıkladığını göstermektedir. Vergi karmaşıklığı ile subjektif vergi yükü arasında pozitif bir ilişki olduğu ve mükelleflerin vergi karmaşıklığı algısı arttıkça subjektif vergi yükü de artmaktadır.

8.1.2.2. Vergi Adaleti

Vergi adaleti, dağıtıcı ve denkleştirici adalet kriterlerinin bir arada olduğu adalet sistemini ifade etmektedir. Dağıtıcı adalet, yüksek gelirli ile düşük gelirliye vergilerin nasıl dağıtılacağını (Aktan, 2001, s. 135; Gravelle & Shvedov, 2004, s.

[28] *$HP_{SVY.6}$: Vergi karmaşıklığı algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

2) ele alır. Denkleştirici adalet ise vergi mükelleflerinin omuzladıkları vergi yüklerinin aynı mükellefiyet grubuna tabi olanlarla aynı olmasını ifade eder (Porcano, 1984, s. 621). Literatür, vergi toplama sisteminin iki kriteri olan dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet'in birlikte yerine getirilmesi ile vergilerin adil olacağı yönündedir (Aktan, 2001, s. 135; Gravelle & Shvedov, 2004, s. 2).

Vergi adaleti yapısı araştırmanın keşfedici nitel aşaması da, dağıtıcı adalet yapısı için gelir düzeyi yüksek olanların daha az vergi ödediği, geliri daha düşük olanların ise daha fazla vergi ödediği yönündedir ve literatürü bu anlamda desteklemektedir. Ayrıca keşfedici nitel aşama, aynı mükellefiyet grubuna tabi olanlar arasında farklı uygulamalar yapıldığı bu yönüyle denkleştirici adalet yapısının da subjektif vergi yükü ile ilişkili olduğunu göstermektedir. Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında vergi adaleti için AS24-AS29 oluşturulmuştur. Nicel aşama bulguları vergi adaleti yapısının subjektif yol katsayısı değerinin -0,0164 (R^2:0.117) hipotezi[29] onayladığı ve hem literatürü hem de araştırmanın nitel aşamasını desteklediği, subjektif vergi yükü ile önemli bir ilişkisinin olduğu ve %1 anlamlılık düzeyinde modeli açıkladığını göstermektedir. Analizden, vergi adaleti ile subjektif vergi yükü arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu ve mükelleflerin vergi adaleti algısı arttıkça subjektif vergi yükü azalmaktadır.

Bu bağlamda literatür dikkate alınarak subjektif vergi yükünün vergi uyumu üzerindeki etkileri de araştırmada incelenmiştir. Araştırmanın keşifsel nitel aşamasında vergi uyumu yapısı; vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi eğitimi, vergi kültürü, sosyal normlar çerçevesinde değerlendirildiğinden bu yapılara ait sorular vergi uyumu yapısı altında toplanmıştır. Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında vergi uyumu için AS20, AS21, AS43, AS47-AS50 soruları oluşturulmuştur.

8.1.2.4. Hükümete Güven

Hükümete güven yüksek olduğunda mükelleflerin vergi yüklerini de düşük algılama olasılıkları yüksektir (Yamamura, 2013, s.71). Mükellefler, devlete yükledikleri misyon çerçevesinde devletin faaliyetlerini değerlendirerek vergi ödemenin gerekli ya da gereksiz olduğuna karar verirler (Çataloluk, 2008, s. 219).

[29] $HP_{SVY.5:}$ *Vergi adaleti algısı, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

Literatür hükümete yüksek güven yapısının, mükelleflerin psikolojisini olumlu etkilediği ve vergi yüklerini düşük algıladıkları yönünde birçok çalışma ile desteklemektedir (Yamamura, 2013; Abdieva & Cumakunova, 2016; Gürler & Hazman, 2009; Birskyte, 2014).

Araştırmanın keşifsel nitel aşaması hükümete güven yapısının kamu harcamaları ile ilişkilendirildiği ve kamu harcamalarının şeffaflığı ve kamusal alandaki israfın hükümete güven üzerinde oldukça etkili olduğu ve böylece subjektif vergi yükü ile ilişkili olduğunu göstermektedir. Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında hükümete güven yapısı için AS44-AS46 soruları oluşturulmuştur. Nicel aşama bulguları hükümete güven yapısının subjektif yol katsayısı değerinin -0,160 (R^2:0.117) olduğu ve hipotezi[30] onayladığını göstermektedir. Doğrulayıcı aşama bulguları, hükümete güven yapısı ile subjektif vergi yükü arasında önemli bir ilişki olduğu ve hükümete güven yapısının hem literatürü hem de araştırmanın keşfedici nitel aşamasını desteklediğini göstermektedir. Doğrulayıcı aşama, hükümete güven yapısının subjektif vergi yükü ile %1 anlamlılık düzeyinde modeli açıkladığını bu anlamda hem literatürü hem de araştırmanın nitel aşamasını desteklediğini göstermektedir. Hükümete güven ile subjektif vergi yükü arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu ortaya koyan analiz, mükelleflerin hükümete güven algısı arttıkça subjektif vergi yükünün azaldığını göstermiştir.

8.1.2.5. Medya Algısı

Medya kavramı, kitle iletişim araçlarının geliştirilmesi ile yalnızca basılı materyal, gazete ve dergiler için kullanılan geleneksel medya kavramı da zaman içinde değişmiş ve televizyon, radyo da bu iletişim araçlarına eklenmiştir (İşlek, 2012, s. 5-6). Vergisel konularda ilk haber kaynağı olan medya, subjektif vergi yükü üzerinde etkilidir (Ayrangöl vd., 2019, s. 38).

Araştırmanın keşifsel aşaması medya algısı için iki farklı sonuca ulaşıldığını göstermektedir. Medya algısı yapısının mükelleflerin ilk haber kaynağı olarak başvurduğu bir araç olması elde edilen ilk sonuç iken mükelleflerin "kulaktan dolma" ve farklı algıladığı haberlerin açıklamasının muhasebeci mali müşavirlere düşmesi ise elde edilen ikinci sonuçtur. Bu nedenle

[30] *$HP_{SVY.7}$: Hükümete güven algısı, mükelleflerin subjektif vergi yükünü etkiler.*

nitel aşama ilk sırada bilgi edinme aracı olan medyanın işlevini aslında tam olarak yerine getirmediğini de göstermektedir. Bu anlamda nitel aşama, medya algısı yapısının literatürü desteklemediği, nitel aşamasından elde edilen ikinci sonucu desteklediği ve subjektif vergi yükü ile ilişkili olmadığını göstermektedir.

Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında medya algısı yapısı için AS37-AS40 soruları oluşturulmuştur. Nicel aşama bulguları medya algısı yapısının subjektif yol katsayısı değerinin 0,018 (R^2:0.117) olduğu ve hipotezi[31] reddettiğini göstermektedir. Doğrulayıcı aşama bulguları, medya algısı yapısı ile subjektif vergi yükü arasında bir ilişki olmadığını ve medya algısı yapısının literatürü ve araştırmanın keşifsel aşamasını desteklemediğini göstermektedir. Doğrulayıcı aşama, medya algısı yapısının subjektif vergi yükü ile ilişkili olmadığı ve modeli açıklamadığını göstermektedir. Kısaca, mükelleflerin medya algısının subjektif vergi yükü üzerinde etkili olmadığı analiz sonucundan anlaşılmaktadır.

8.1.2.6. Risk Algısı

Vergi suçu ve cezaları yönünden etkin bir vergi denetimi olduğu inancına sahip mükellefler vergi kaçırma eğilimine girmezken tüm gelirini beyan yoluna gitmektedir (Aktan & Çoban, 2006, s. 6; Islamiah, 2015, s. 104). Mükelleflerin davranışının arkasında vergi risk algısı vardır. Mükelleflerin yüksek vergi yüklerini azaltmak için vergiden kaçınma, vergi kaçırma vb. davranışlar sergileyebilecekleri göz önünde bulundurularak vergi risklerinin hesaba katılması ve önlem alınması gerekmektedir (Artemenko vd., 2017, s. 458). Literatür risk algısına bağlı olarak mükellefin gelirini yansıtıp yansıtmayacağına karar vermektedir (Trindade vd., 2015, s. 134). Bu da risk algısı ile subjektif vergi yükü ile yakından ilişkili olduğunu göstermektedir.

Vergi risklerinin (vergi yükünün artması, yeni vergi ihdası vb) azaltılması için; vergiye tabi tüm kalemlerin kapsamlı kontrollerle kaydedilmesi, vergi mevzuatının doğru şekilde uygulanması ve vergi yükü seviyesinin azaltılması ise öneriler arasındadır (Artemenko vd., 2017, s. 453). Literatür, mükelleflerce verilen vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma davranışı üzerinde yakalanma ve cezalandırılma korkusunun etkili olduğu yönündedir (Alm & McKee, 1998;

[31] *$HP_{SVY.9}$: Medya algısı, mükelleflerin subjektif vergi yükünü etkiler.*

Mohdali vd., 2014). Ayrıca, nitel aşama cezaya neden olan davranışın bazen kötüye giden ekonomik koşullardan, bilinçli (Hanousek & Palda, 2002) ya da bilgi eksikliğinden bilinçsiz yapılan hataların neden olduğu da ifade edilmektedir.

Araştırmanın keşifsel nitel aşaması, risk algısı yapısının cezaların caydırıcılığı ve denetim eksikliğini incelemiş ve denetimlerin eksikliğine dikkat çekildiği göstermektedir. Risk algısı yapısı, cezaların caydırıcılığı yönünden ele alındığında ise nitel aşama bulguları, mükelleflerin cezaları caydırıcı bulmadıkları, afların da cezaların bir kısmı üzerinde azaltıcı etkisinden dolayı caydırıcı özelliğini yitirdiğini göstermektedir.

Keşifsel nitel aşamanın risk algısı yapısı, literatürü destekler nitelikte olduğu fakat denetimlerin eksik ve cezaların da ise Avrupadaki kadar olmasa da caydırıcı olduğu yönündedir. Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında risk algısı yapısı için AS62-AS65 soruları oluşturulmuştur. Nicel aşama bulguları risk algısı yapısının subjektif yol katsayısı değerinin -0,018 (R^2:0.117) olduğu ve hipotezi[32] reddettiğini göstermektedir. Doğrulayıcı aşama bulguları, risk algısı yapısı ile subjektif vergi yükü arasında bir ilişki olmadığını ve risk algısı yapısının literatürü ve araştırmanın keşifsel aşamasını desteklemediğini göstermektedir.

Kısaca ifade etmek gerekirse, risk algısı ile subjektif vergi yükü arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu fakat bu ilişkinin oldukça düşük bir değerde olmasının modeli açıklamadığını göstermektedir. Dolayısıyla vergi cezalarının caydırıcı olmadığı ve denetimlerin eksik olduğu ayrıca sık sık çıkarılan aflar nedeniyle de cezaların caydırıcılığını yitirmesi nedeniyle ankete katılanların risk algısından bağımsız şekilde beyan verdikleri söylenebilmektedir. Neticede analiz sonucunun literatürü desteklemediği fakat araştırmanın keşifsel nitel aşamasını desteklediği ve görüşmeler ile anketlerin aynı doğrultuda olduğu ifade edilebilmektedir.

[32] $HP_{SVY.8.}$: *Risk Algısı, mükelleflerin subjektif vergi yükünü etkiler.*

8.1.2.7. SMMM Etkisi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) mükellefin vergi miktarını kanuni çerçeve dahilinde olabildiğince düşük göstermekte ve mükellefin savunucusu olarak görülmektedir (Trivedi & Mawani, 2020, s. 805, 806). Mükellefler ile vergi danışmanı ya da hukuk danışmanı arasında önemli olan ve literatürde de güven bağı şeklinde ifade edilen bu bağ her iki tarafın ilişkisi açısından oldukça önemlidir (Gooderham vd., 2004). Vergi yükünü ağır hisseden mükellefler kanun koyucunun bilinçli ya da bilinçsiz vergi kanunları ile düzenlediği sığınaklara (vergiden kaçınma) başvurmak isterler. Burada vergi danışmanları bu tür vergiden kaçınma yollarını bilen uzman kişiler olduğundan mükellefler vergi yüklerini hafifletmek için bu yola başvurmalarını SMMM'lerinden talep edebilirler (Demir, 2013, s. 85). Literatür, SMMM etkisi yapısı için muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri vergisel yükümlülükleri hakkında bilgilendirdikleri ve vergiye uyumun artmasını sağladıklarını da savunmaktadır (Klepper & Nagin, 1989, s. 170-190).

Araştırmanın keşifsel nitel aşama sonuçları SMMM etkisi yapısının literatürü desteklediğini göstermektedir. Nitel aşama sonuçları, mükelleflerin SMMM'lerinin yönlendirmeleri ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirdiklerini bu anlamda SMMM'lerin mükellefleri bilgilendirdiği ve vergisel sorumluluklarını yerine getirmelerinde köprü görevi üstlendiklerini göstermektedir.

Bu anlamda mükelleflerin vergi bilincini artırdıkları düşünüldüğünde vergi yükü hissetme düzeyleri üzerinde azaltıcı bir unsur olduğu da ifade edilebilmektedir. Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında SMMM etkisi yapısı için AS54-AS57 soruları oluşturulmuştur. Nicel aşama bulguları, SMMM etkisi yapısının subjektif yol katsayısı değerinin 0,046 (R^2:0.117) olduğunu ve hipotezi[33] reddetttiğini göstermektedir. Ancak nicel analiz sonucunda, SMMM etkisi ile subjektif vergi yükü arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir.

[33] *$HP_{SVY.11.:}$ SMMM Etkisi, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

8.1.2.8. Vergi İdaresi Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı

Mükellefler, vergi kanunlarının uygulanması esnasında vergi idaresi çalışanlarının kendilerine adil davrandığını düşündüğünde idareye bakışlarının da olumlu olacağı yönündedir (Gerger vd., 2012, s. 52). Vergi dairelerinin adil, kaliteli ve güvenilir hizmet sunduğu algısı mükelleflerin vergi dairesine olan güvenleri açısından önemlidir (Murphy, 2004, s. 199). Vergi idarelerinin mükellef hizmetlerinin etkinliği, mükelleflerin vergi bilincinin ve vergi ödevlerini yerine getirme isteklerinin artmasına bu anlamda subjektif vergi yükü üzerinde de azaltıcı etkide bulunduğu söylenebilmektedir (GİB, 2007, s. 42). Bu bağlamda, mükelleflerin vergi dairesi çalışanlarına karşı olumlu bakış açısının subjektif vergi yükü ile ilişkili olduğu söylenebilmektedir.

Araştırmanın keşifsel nitel aşaması, vergi dairesi çalışanlarının mükellefleri vergi denetim, ceza ve hacizle korkutarak vergi almaya çalışmasının bu çalışanlara karşı olumsuz bir bakış açısı geliştirmesine neden olduğunu göstermektedir. Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında vergi idaresi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı yapısı için AS58-AS61 soruları oluşturulmuştur. Nicel aşama sonuçları, vergi idaresi çalışanlarının mükellefe yaklaşımı yapısının subjektif yol katsayısı değerinin -0,038 (R^2:0.117) olduğunu ve hipotezi[34] reddetttiğini göstermektedir.

Araştırmanın doğrulayıcı nicel aşaması sonucunda, vergi idaresi çalışanlarının mükellefe olumlu yaklaşımı ile subjektif vergi yükü arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu yani vergi dairesi çalışanlarının olumlu yaklaşımının mükelleflerin subjektif vergi yükünü azaltmadığı söylenebilir. Nicel analiz, vergi dairesi çalışanlarının mükellefe olumlu yaklaşımı ile subjektif vergi yükü arasında önemli bir ilişki bulunmadığını göstermekte ve bu anlamda teori ve araştırmanın nitel aşamasını desteklememektedir.

8.1.2.9. Vatandaşlık Bilinci

Aidiyet, bir bilinç durumunu ifade eder. Kelime anlamı ‘ilişkinlik’, ‘mensubiyet’, ‘ait olma hali’ olan aidiyet, insan ilişkilerinde anlamayı öne çıkaran bir kavramdır. Aidiyet bir başka deyişle eklemlenme, çıkarılma ya da bütünleşme

[34] *$HP_{SVY.10:}$ Vergi Dairesi Çalışanlarının Mükellefe Yaklaşımı, subjektif vergi yükünü etkiler.*

sürecini ifade etmektedir ve ait olunan şeye ilişkin bir bütünleşme çabası olarak tanımlanabilmektedir (Alptekin, 2011, s. 20).

Bireylerin ülkesi, milleti, içinde bulunduğu toplum ya da kendisi ile duyduğu gurur oranında vergi etiğinin de yükselmesi beklenen bir durumdur (Torgler & Schneider, 2004, s. 10,11). Ülkesinin vatandaşı olmaktan gurur duyan mükelleflerin vergi ödemekten duyacağı subjektif vergi yükü, ülkesinin vatandaşı olmaktan gurur duymayanlara göre daha hafif hissedilebilecektir. Bu hipotezi, vatandaşlık bağının (aidiyet duygusu) subjektif vergi yükü üzerinde belirleyici bir faktör olduğu yönünde destekleyen çalışmalar mevcuttur (Demir, 2013, s. 111). Araştırmanın keşfedici nitel aşaması ülkesinin vatandaşı olmaktan gurur duymayanlara göre vatandaşlık bilincine sahip olanların vergi yükünü daha hafif hissedilebilecekleri yönündedir. Nitel aşama, vatandaşlık bilinci yapısı ile subjektif vergi yükü arasında ilişki olduğunu göstermektedir. Bu bakımdan araştırmanın nitel aşamasının literatürü desteklediği vatandaşlık bilincinin subjektif vergi yükü üzerinde etkili olduğu ifade edilebilmektedir.

Araştırmanın doğrulayıcı aşamasında, vatandaşlık bilinci yapısı için AS34-AS36 soruları oluşturulmuştur. Doğrulayıcı nicel aşama bulguları, vatandaşlık bilinci yapısının subjektif vergi yükü yol katsayısı değerinin -0.072 (R^2:0.117) olduğunu ve hipotezi[35] doğruladığını göstermektedir. Doğrulayıcı aşama, vatandaşlık bilinci yapısının subjektif vergi yükü ile %5 anlamlılık düzeyinde modeli açıkladığını bu anlamda hem literatürü hem de araştırmanın nitel aşamasını desteklediğini göstermektedir. Kısaca ifade etmek gerekirse vatandaşlık bilinci yükseldikçe subjektif vergi yükü azalmaktadır.

8.2. Sınırlılıklar

Sosyal araştırmalar alanındaki vergi araştırmaları, vergilendirmenin karmaşık yapısı ve farklı disiplinlerle ilişkisi açısından değerlendirildiğinde disiplinler arası bir olgudur (Oats, 2012; Lamb, 2014, s. 4-5). Vergilendirmenin karmaşık yapısı alandaki araştırmacıların insan tutum ve davranışları üzerine incelemelerini gerektiren araştırmaların doğasının tek yönlü olmaması araştırmacının donanımlı olmasını gerektirmektedir (McKerchar, 2008, s. 6).

[35] $HP_{SVY.12:}$ *Vatandaşlık Bilinci, GV mükelleflerinin subjektif vergi yükünü etkiler.*

Karma yöntem daha öncede açıklandığı gibi birden fazla veri toplama yöntemi birden fazla veri analizi yöntemi kullanılmasını gerektirir (McKerchar, 2008, s. 20).

Karma yöntemler hakkında ilk değerlendirmeler tüm yöntemlerin eksikliklerinin olabileceği bu nedenle de nicel ve nitel verilerin bir araya getirilmesiyle bu eksikliklerin yok edilebileceği yönündedir (Creswell, 2017, s. 14). Bu nedenle araştırmada yöntem olarak araştırmanın metodoloji bölümünde (4.3) detaylı şekilde açıklanan karma yöntem tercih edilmiştir. Karma yöntem uygulansa bile doktora araştırmasının bazı sınırlamaları vardır. Tezin ilgili bölümlerinde bu sınırlılıklardan bazılarına değinilmiştir. Bu başlık altında araştırmanın sınırlılıklarına genel bir bakış sunulmaktadır. Araştırmanın ilk sınırlılığı, araştırmanın nitel aşamasında uygulanan görüşme yapısının sürekliliğinin araştırmacı-katılımcı etkileşimi üzerine kurulu olması üzerinedir (Harrell & Bradley, 2009, s. 25).

Katılımcılarla yakın etkileşim gerektiren bu süreçte bu sınırlılığı engellemek için Bryman (2006)'nın analitik prosedürü benimsenmiştir (4.3.3.). İkinci sınırlılık, vergi konusu herkesin cevaplamak istemeyebileceği bir konu olduğundan görüşülen kişilerin araştırmaya katılmaya istekli kişilerle sınırlı olması oluşturmaktadır. Ancak bu sınırlama, vergi araştırmalarında yaygındır (Trivedi vd., 2003; Kirchler, 2001; McKerchar, 2008). Araştırmacı, görüşmecilerin araştırmaya katılımlarına karar verebilmeleri için etik hususları açıklamıştır. Bu hususlara dair bölüme araştırmanın daha önceki (4.6) bölümlerinde yer verilmiştir.

Üçüncü sınırlılık, araştırmanın gerçek kişilerden oluşan vergi mükelleflerinden oluşmasıdır. Subjektif vergi yükü ölçümünün sadece gerçek kişiler üzerinden yapılabileceği için tüzel kişiler araştırma dışında tutulmuştur.

Dördüncü sınırlılık, araştırma Türkiye'de faaliyet gösteren gerçek kişileri kapsaması ve yüzyüze anketlerin tüm illerdeki mükelleflere yapılmasının oldukça maliyetli ve zaman alıcı olması nedeniyle araştırmada çevrimiçi anketler de kullanılmış böylece maliyet ve zaman sorunu çözülmüştür. Çevrimiçi anket, katılımcıların soruları kağıt ortamındaki form üzerinde cevaplayacakları şekilde

olabildiğince kağıt ortamındaki ankete benzer şekilde düzenlenmiştir (Meckel vd., 2005, s. 73). Sorular, katılımcıların anlayabileceği şekilde açık, net ve anlaşılır bir dille hazırlanmıştır. Ayrıca, anketin yanıtlanma oranını artırmak için demografik sorulara son sayfada yer verilmiştir.

Kısaca ifade etmek gerekirse, araştırma sırasında karşılaşılabilecek tüm sınırlılıkları en aza indirmeye yönelik tedbirler düşünülmüş ve araştırma bulgularının genellenebilirliği adına gerekli tedbirler alınmıştır.

8.3. Araştırmanın Katkısı

Maliye literatürü, vergi yükü konusunda genellikle objektif vergi yüküne odaklıdır. Vergi psikolojisini de barındıran subjektif yönü ise genellikle gözardı edildiğini göstermektedir. Ayrıca, subjektif vergi yükünün objektif vergi yükü kadar araştırılmamasını, mükellefler üzerinde oluşturduğu psikolojik baskının sadece gerçek kişilerin hissedebileceği bir yük (duygu (fedakarlık/refah kaybı) olmasına ve ölçülemeyeceğine bağlamıştır (Erdem vd., 2017, s. 230-231; Beşel, 2017, s. 11; Şen & Sağbaş, 2017, s. 298). Günümüze kadar yapılan çalışmaların çoğunun sadece objektif vergi yükü üzerine olduğu, subjektif vergi yükü ile ilgili çok az sayıdaki çalışmanın çoğunun ise dar bir çerçevede ele alındığı söylenebilir. Bu kapsamda vergi yükünü geniş çerçevede ele alan hem literatür hem de nitel araştırma ışığında yeni bir vergi yükü modeli geliştirilmesine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

Araştırma, vergi yükünün daha iyi anlaşılabilmesi adına hem objektif hem de subjektif vergi yükü unsurları çerçevesinde araştırmayı geniş bir yelpazede ele almıştır. Araştırma, literatüre sağlayacağı vergi yükü modeli dışında çeşitli katkılarda sunmaktadır. Bunlardan ilki, çok kapsamlı olmayan vergi yükü araştırmalarına katkıda bulunmaktadır (Arsan, 1975; Demir, 2013; Bishop, 1958; Mendoza vd., 1994; Koatsaa vd., 2021; Oishi vd., 2012; Koç & Dağlı, 2007; Arslaner, 2018; Oberholzer & Stack, 2014; Demir & Berksoy, 2014; Bedir vd., 2016). Ayrıca, araştırmanın keşfedici nitel aşamasında literatür kapsamında vergi yükü unsurlarının yanı sıra bu aşamada yeni ortaya çıkan keşfedilmemiş vergi yükü unsurlarını da literatüre katarak katkı sağlamaktadır.

Vergi yükü alanında yapılan araştırmalar genellikle objektif ve subjektif vergi yükü unsurlarına yönelik yapılmamaktadır. Bu araştırmaların önemli bir çoğunluğunun objektif vergi yüküne odaklı olması nedeniyle araştırmada objektif ve subjektif olmak üzere her iki vergi yükü için de hem literatür incelenmiş hem de keşfedici nitel yöntem uygulanmıştır. Nitel yöntem sonucunda ortaya yeni çıkan vergi yükü yapıları da araştırmanın doğrulayıcı aşamasında analize tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda araştırmada literatür ışığında ele alınan dokuz unsur ve araştırmanın nitel analizinden ortaya çıkan dört unsurdan objektif vergi yükü ile vergi harcamaları ve uyum maliyetleri arasında ilişki tespit edilememiştir. Subjektif vergi yükü için ise; vergi karmaşıklığı, vergi adaleti, vergi uyumu, hükümete güven ve vatandaşlık bilincinin ilişkili olduğunu göstermiştir.

Bu açıdan bakıldığında literatür ve araştırmanın nitel analizinden elde edilen sonuçlar doğrultusunda oluşturulan vergi yükü modelini on üç yapıdan yedisinin açıkladığı altı yapının ise açıklamadığını göstermiştir. Doğrulayıcı nicel aşama bulguları, objektif vergi yükü ilişkisini açıklayan en güçlü yapının gelir düzeyi, subjektif vergi yükü ilişkisini açıklayan en güçlü yapının ise vergi adaleti yapısı olduğunu ortaya koymaktadır.

Araştırmanın bir diğer katkısı vergi araştırmaları literatüründe son dönemlerde model üzerinden araştırmalar artarken vergi yükü alanında henüz böyle bir araştırmanın olmadığı görülmüştür. Araştırma bu anlamda vergi yükü modeli geliştirmeye yönelik ilk ampirik araştırma olmasıyla da literatüre katkı sunmaktadır.

Son olarak araştırmada PLS-YEM uygulamasının kullanılması farklı yapılardan oluşan karmaşık psikolojik modellerin ele alınmasında başarılı bir şekilde ele alınabileceğini de göstermektedir. Araştırma, yapılar arasındaki ilişkileri açıklarken hangi maddelerin o maddelere atanan yapıları açıklamaya daha fazla katkıda bulunduğuna dair bilgi de sağlamıştır. Vergi yükü literatürünün düşük yanıt oranlarından ve düşük örneklem büyüklüklerinden kaynaklanan önemsiz etkilere maruz kalabileceği dikkate alındığında bootstrap (5000 önyükleme) sürecinin yürütülmesi bulguların güvenirlirliğini artırmaktadır.

Bootstrap (5000 önyükleme) yoluyla güçlü bir doğrulama sürecinin yürütülmesiyle modelin önemli sonuçlarına ulaşmak, karmaşık bir modeldeki bulguların güvenilirliğinin artırılması sağlanmaktadır. Bu nedenle Hair vd. (2014)'ün yapısal modellerin değerlendirilmesi için önerdiği beş adımlı sistematik yaklaşım benimsenmiştir. Bu yöntemin Hair vd.(2014)'de belirtildiği gibi uygulanması başlı başına literatüre katkı sunmaktadır. Ayrıca vergi araştırması için yeni bir yazılım paketi olan SmartPLS4'ün kullanılması da literatüre ayrı bir katkı unsurudur. Çünkü SmartPLS4, vergi yükü gibi karmaşık yapıları anlamak, teori geliştirmek için vergi çalışmalarının kullanabileceği yansıtıcı ve biçimlendirici ölçüm modellerini içeren hiyerarşik modellerin test edilmesini sağlar.

Alandaki vergi yükü çalışmalarında teorik ya da tek yöntemli analizlerden yararlanılarak sonuca ulaşıldığı görülmektedir. Araştırma bu anlamda nitel ve nicel yöntemi biraraya getiren karma yöntemli bir araştırma olmasıyla Alana yenilik getirerek diğer çalışmalardan ayrılmaktadır. Ayrıca, Türkiye'de vergi yükü modelini ortaya koyan ve objektif ve subjektif vergi yükü arasındaki farkı subjektif vergi yükü lehine kanıtlayan ilk kapsamlı araştırma olduğu söylenebilir.

8.4. Politikaya Etkisi

Vergi otoriteleri, vergi gelirlerini artırmayı amaçlarlar. Mükellefler de vergi yüklerinin ağırlığından şikâyet ederler. Vergi idarelerinin vergi gelirlerinin sürekliliğini sağlayabilmesi için subjektif (hissedilen) vergi yükünü azaltması gerekir. Bu da öncelikle vergi yükünün yüksek hissedilme nedenleri bilinerek bu nedenler üzerine maliye politikaları oluşturularak gerçekleştirilebilir.

Araştırmanın nitel aşamasından elde edilen sonuçlar ve doğrulayıcı aşamasından elde edilen bulgular; vergi adaleti, vergi karmaşıklığı, hükümete güven, vergi uyumu, vatandaşlık bilincinin subjektif vergi yükü üzerinde etkili unsurlar olarak öne çıktığını göstermiştir. Bu bağlamda vergi yükünü olduğundan yüksek hissettiren ve vergi yükü farkına neden olan bu unsurların göz önünde bulundurularak vergi ile ilgili düzenlemeler yapılması gerekir. Vergi adaleti yönünden, tanınan ayrıcalıkların sınırlarının iyi çizilmesi gerekir. Ayrıcalıklara geniş yer verilmesi adaleti sağlayacağı noktada tersine işlemektedir. Bu nedenle ayrıcalıkların daha dar kapsamda ele alınması ya da etkinliği olmayan

ayrıcalıkların tamamen kaldırılması gerekebilir. Ayrıca, her gelir düzeyinden aynı oranda alınan vergilerin gelir düzeyine göre düzenlenmesi, gelir düzeylerine uygulanan vergi tarifesi dilim aralıklarının ve gelir düzeylerinin asgari ücret kapsam dışı bırakılarak tekrar gözden geçirilmesinde de fayda görülmektedir. Vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi yerine mevzuatların kalıcı hale getirilmesi ve mükelleflerin anlayabileceği açık ve net bir dille hazırlanmalıdır. Vergisini düzenli ödemeyenler için sık sık af ya da yapılandırmalara başvurulması vergilerini düzenli ödeyenleri küstürmekte bu nedenle öncelikle vergisini düzenli ödeyenlere vergi indirimi veya teşvik gibi uygulamalarla vergilerin sürekliliği sağlanmalıdır.

Vergi gelirleri ile yapılan kamu harcamalarının kamuoyuyla paylaşılması mükelleflerin ödedikleri vergilerin israf edilmediği aksine kamu mal ve hizmet olarak kendilerine geri döndüğü algısı hükümete duyulan güveni artırdığından oldukça önemlidir. Subjektif vergi yükü, vergi uyumunu olumsuz etkilemekte ve ödemesi gerektiğinden daha fazla vergi ödediğini düşünen mükellefler, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yolunu tercih etmektedir. Bu nedenle öncelikle objektif ve subjektif vergi yükü arasındaki fark olmaması sağlanmalı bunun için de araştırmada öne çıkan ve objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü üzerinde etkili olan unsurlar göz önünde bulundurularak maliye politikaları oluşturulmalıdır.

Analiz sonucundan Türkiye'de vatandaşlık bilincinin de subjektif vergi yükü üzerinde oldukça etkili olduğu ve vatandaşlık bilinci yüksek olanların subjektif vergi yükünü hafif hissettiği bulgusuna ulaşılmıştır. Bu nedenle maliye politikaları açısından vatandaşlık bilincinin artırılması ve vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunun yerleşmesi için çalışmalar yapılmalı ve vergi gelirlerinin de artırılması sağlanmalıdır.

Objektif vergi yükü yönünden ise gelir düzeyi oldukça önemlidir ve mükellefler zaten düşük olan gelirlerinin bir kısmını vergi olarak ödemektedir. Araştırmanın nitel ve nicel analizi, mükelleflerin önemli bir kısmının vergilerin karşılıklı olduğunu ve ödedikleri vergiler karşılığında yeterli kamusal mal ve hizmetten yararlanmadıkları algısına hâkim olduklarını göstermektedir. Bu açıdan da vergilerin aslında karşılıklı olmadığı, bir vatandaşlık görevi olduğu bilincinin aşılanması gerekmektedir. Gelir düzeyi adaletsizliği için ise asgari

ücret vergi dışı bırakılmalı, asgari ücretin tespit şekli değiştirilebilir. Yoksulluk sınırının üzerinde bir gelir asgari ücret olarak tespit edilerek düşük gelir düzeyindekilerin en azından geçimlerini sağlayacağı bir gelir elde etmeleri sağlanmalıdır. Yine gelir düzeyi düşük olanla gelir düzeyi yüksek olan arasında ödeyecekleri vergi bakımından adaleti tesis edebilmek için harcama ve servet üzerinden alınan vergiler de gelir üzerinden alınan Gelir Vergisinde olduğu gibi gelire göre artan oranlı bir tarife uygulamasıyla tersine artan oranlılığın önüne geçilmelidir.

Ödenecek vergi bakımından ise, vergiler gelir üzerinden hesaplandığından ve Türkiye'de genellikle gelir düzeyinin düşük olmasından dolayı öncelikle mükelleflerin gelirleri iyileştirilmelidir. Bunun için vergi oranlarının (KDV, ÖTV vb.) gelire göre belirlenmesiyle tersine artan oranlılığın önüne geçilecek maliye politikalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Daha çok Gelir Vergisi tarifesinin birinci ve ikinci dilimindeki düşük gelir düzeyindekiler üzerinden vergi alınıyor olması nedeniyle özellikle bu iki gelir dilimine uygulanan vergi oranlarının tekrar gözden geçirilmesi ve vergi tarifesindeki yükseklik farkına dokunmadan uzunluk farkı artırılarak vergi yükü ile gelir dağılımı yumuşatılmalıdır.

8.5. Öneriler

Araştırmanın nitel aşamasından elde edilen sonuçlardan ve doğrulayıcı aşamasından elde edilen bulgular; vergi adaleti, vergi karmaşıklığı, hükümete güven, vergi uyumu, vatandaşlık bilincinin subjektif vergi yükü üzerinde etkili unsurlar olarak öne çıktığını göstermiştir. Bu bağlamda vergi yükünü olduğundan yüksek hissettiren ve vergi yükü nispetsiz ligine neden olan bu unsurların göz önünde bulundurularak vergi ile ilgili düzenlemeler yapılması gerekir. Vergi adaleti yönünden, tanınan ayrıcalıkların sınırlarının iyi çizilmesi gerekir. Ayrıcalıklara geniş yer verilmesi adaleti sağlayacağı noktada tersine işlemektedir. Bu nedenle ayrıcalıkların daha dar kapsamda ele alınması ya da etkinliği olmayan ayrıcalıkların tamamen kaldırılması gerekebilir. Ayrıca, her gelir düzeyinden aynı oranda alınan vergilerin gelir düzeyine göre düzenlenmesi, gelir düzeylerine uygulanan vergi tarifesi dilim aralıklarının ve gelir düzeylerinin

asgari ücret kapsam dışı bırakılarak tekrar gözden geçirilmesinde de fayda görülmektedir.

Vergi karmaşıklığına vergi oranları, tarife yapısı, vergilerin sayısı, mevzuatın değiştirilme sıklığı gibi birçok unsur neden olmaktadır. Bu karmaşıklığın giderilmesi için vergi kanunlarının açık, net ve mükellefler tarafından anlaşılır bir şekilde hazırlanması önemlidir. Nitekim mükellefler vergi kanunlarını anlamadıkları için uyum maliyetlerine katlanmak ve bir vergi uzmanından yardım almak zorunda kalmakta bu durum da verginin maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Vergi mevzuatının sık sık değişmesi de mükellefler açısından diğer bir karmaşıklık nedenidir. Vergi sayıların azaltılması, vergi tarife ve oranlarının sadeleştirilmesi ve daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi, vergi mevzuatında sık yapılan değişiklikler yerine daha kalıcı mevzuatlara yer verilmesi, mükelleflerin vergi bilincini artırıcı faaliyetlerde bulunulması ile karmaşıklığın azaltılması sağlanabilir.

Hükümete güven daha çok kamu harcamaları ile ilişkilendirilmekte ve mükellefler ödedikleri vergilerin nereye, nasıl, ne kadar harcandığını bilmek istemektedirler. Bu sorulara cevap bulamayan mükellefler istekleri doğrultusunda harcanmayan vergi gelirlerinin israf edildiğini düşünmekte ve vergi yükünü daha yüksek hissedebilmektedir. Bu nedenle kamu harcamalarının şeffaflık içinde kamuoyuyla paylaşılması önemlidir. Çünkü hükümete güven arttıkça subjektif (hissedilen) vergi yükü azalmaktadır.

Vergi uyumunu etkileyen en önemli unsur vergi yüküdür. Çünkü vergi elde edilen geliri azaltır bu da mükelleflerin vergilere karşı tepki göstermesine neden olabilir. Bu yüzden subjektif vergi yükü vergi uyumu üzerinde etkili ve önemlidir. Mükellefler ödemesi gerekenden daha yüksek vergi ödediklerini düşündüklerinde vergi ödemekten kaçınmaya ya da vergi kaçırmaya yönelebilmektedirler. Bu durum da vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Subjektif vergi yükü ile objektif vergi yükü arasında bir fark olmadığı takdirde vergiye gönüllü uyum sağlanabilir ve vergi gelirleri artırılabilir. Bu nedenle subjektif vergi yükünün yüksek hissedilmesine neden olan unsurların bilinmesi farkı indirmeye yönelik maliye politikaları oluşturulması açısından önemlidir.

Vatandaşlık bilinci yüksek olan mükellefler vergi yükünü düşük algılarken bu bilince sahip olmayanlar yüksek algılamaktadır. Vatandaşlık bilincinin artırılmasına yönelik çalışmalar yürütülmesi, vergi bilincinin artırılması için eğitimler verilmesi de vergi yükünün hissedilme derecesini azaltacak öneriler arasında sayılabilir.

Objektif vergi yükü unsurlarından ise araştırmanın doğrulayıcı aşamasından gelir düzeyi ve ödenecek verginin vergi yükü ile önemli derecede ilişkili olduğu anlaşılmaktadır. Bu anlamda gelir düzeyi yapısı, literatür ve nitel araştırma sonuçlarını doğrulamıştır. Gelir düzeyi, modeldeki en etkili yapılardandır ve Türkiye'de alınan vergilere orantılı olarak iyileştirilmesinin verginin yük olarak hissedilmemesi için gerekli olduğu görülmektedir. Çünkü gelirlerinin belirli bir kısmını vergi olarak ödeyen ve ödedikleri vergiler karşılığında yeterli kamusal hizmetten yararlanmadığını düşünen mükellefler gelirlerinde azalmaya neden olan vergileri yük olarak algılamaktadır. Asgari ücret üzerinden vergi alınmaması[36], asgari ücretin belirlenme kriterlerinin değiştirilerek yoksulluk sınırının üzerinde bir gelir uygulamasına gidilmesi, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergi oranlarının gelire oranlanarak yüksek gelir düzeyindekilere farklı düşük gelir düzeyindekilere farklı uygulanması gibi yeni mali politikalar oluşturulmalıdır.

Ödenecek vergi yapısı, nitel analiz sonucundan da anlaşılacağı gibi vergi yükü ile ilişkili bir diğer yapıdır. Vergi sisteminin adil olmadığı her gelir grubununun (asgari ücretlide dahil) özellikle harcama ve servet üzerinden aynı vergi oranlarına tabi tutulmasının (KDV, ÖTV vb.) vergilerin mükelleflere adil dağıtılmadığına ve yük olarak algılanmasına neden olmaktadır. Araştırmanın doğrulayıcı nicel aşaması da vergi yükü ile ödenecek vergi ilişkisini

[36] Araştırmanın nitel aşaması sırasında 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanun yürürlükte olmadığından nitel analiz tamamen kanun maddesinden bağımsız sonuçlar sunmuş ve böyle bir düzenleme yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Nitekim 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 25.12.2021 tarihli Resmî Gazete'de, Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerde istisnayı düzenleyen 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına 18 numaralı bent eklenmiştir. Eklenen bent ile hizmet erbabının yani ücret geliri elde edenlerin, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

doğrulamıştır. Buna göre ödenecek vergi arttıkça buna paralel olarak subjektif vergi yükü de artmaktadır.

Bu bağlamda öncelikle objektif ve sübjektif vergi yükü arasındaki farkıın indirilmesi için gelir düzeylerini dikkate alacak bir düzenleme getirilmesi önerilebilir. Ayrıca gelir vergisi açısından gelir dilimleri arasındaki farkın artırılması ve hatta asgari ücrette olduğu gibi belli bir dilime kadar gelir elde edenlerin vergi dışında bırakılması (özellikle ilk vergi diliminde gelir elde edenlerin) objektif ve subjektif vergi yükü arasındaki farkı indirebilecek diğer önerilerdendir.

SONUÇ

Vergi yükü, vergi idareleri, vergi araştırmacıları ve politika yapıcılar tarafından üzerinde tartışılan ve hala olduğundan yüksek hissedilmesinin altında yatan nedenlerin anlaşılmasında zorlanılan bir alandır. Vergi yükü, objektif vergi yükünde nesnellik subjektif vergi yükünde de öznellik içeren bir kavram olduğundan iki yönüyle birlikte incelenmesi gerekir. Özellikle bireyin geliri, özel durumu, zevk ve tercihleri ölçüsünde bireyden bireye değişiklik gösteren bireylerin hissettiği iktisadi ve psikolojik baskının (subjektif vergi yükünün) ölçülmesi objektif vergi yüküne göre daha zor bir hesaplama gerektirir. Bu nedenle vergi yükünün geniş bir çerçeveden ele alınması, objektif vergi yükünün hesaplanmasının yanısıra bu yükün olduğundan yüksek algılanma nedenlerinin de ortaya konularak birbirinden farklı iki yönünün ölçümü için araştırma metodolojisi geliştirilmesi gerekir. Bu yönüyle araştırmada farklı metodolojiler bir araya getirilerek sorunun farklı yönlerine başarılı şekilde uygulanmaya çalışılmıştır.

Araştırma, vergi yükünü geniş bir perspektiften ele almakta literatür ve nitel analiz sonuçlarından yeni ortaya konan unsurların vergi yükü ile ilişkisini ortaya koymakta ve vergi araştırmaları literatürüne katkı sunmaktadır. Araştırmada objektif vergi yükü üzerinde gelir düzeyi ve ödenecek verginin etkili olduğu subjektif vergi yükü üzerinde ise vergi karmaşıklığı, vergi adaleti, vergi uyumu, hükümete güven ve vatandaşlık bilincinin etkili yapılar olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu yapılar oluşturulacak maliye politikaları açısından da önemli bilgiler sunmaktadır.

Vergilerin ülke ekonomisi için önemli gelir kaynağı olduğu düşünüldüğünde vergi politikaları oluşturulurken vergi yükü üzerinde etkili olan unsurların göz önünde bulundurulması gerekir. Ayrıca, objektif ve subjektif vergi yükü arasında farklılığın olup olmadığına odaklanan araştırmada objektif vergi yükü ve subjektif vergi yükü de hesaplanmış ve subjektif vergi yükünün objektif vergi yükünden daha yüksek olduğu ve aralarında subjektif vergi yükü lehine anlamlı fark olduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırmada vergi yükü hesabı için iki indeks geliştirilmiş ve bu indeksler yardımıyla hesaplamaya gidilmiştir. Objektif vergi yükü için iki farklı vergi yükü hesaplanmıştır. Bunlardan ilki gerçek vergi yükü için gelir, harcama ve servet üzerinden ödenen tüm vergiler üzerinden hesaplama yapılmıştır. Buna göre Türkiye için yapılan araştırmada gerçek vergi yükü oranı %25 olarak bulunmuştur. Araştırmada hesaplanan ikinci vergi yükü fiili vergi yükü için ise gelir, harcama ve servet üzerinden ödenen toplam vergilere uyum maliyetleri de eklenerek hesaplama yapılmıştır. Fiili vergi yükü oranı araştırmada %33 olarak bulunmuştur. Subjektif vergi yükü için ise anket ile oluşturulan üç sorudan yararlanılmıştır. Katılımcıların hissettikleri vergi yükü değerlerinin ortalaması SPSS analiziyle test edildiğinde bu ortalama %58 olarak hesaplanmıştır.

Türkiye'de subjektif vergi yükü oranının %58 ile objektif vergi yükü olarak ölçülen gerçek vergi yükü oranı %25 ve fiili vergi yükü oranı %33'den daha yüksek hesaplandığı ve bu anlamda araştırmanın amacını doğruladığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma, Demir (2013) çalışma bulguları objektif vergi yükü %26,2 ve subjektif vergi yükü %24'ün aksine Türkiye'de subjektif (hissedilen) vergi yükünün yüksek olduğunu ve aynı zamanda mükelleflerin vergi yükünün yüksekliğinden şikayetçi olma nedenlerini de ortaya koymuştur. Sonuç olarak, Türkiye'de subjektif (hissedilen) vergi yükünün (%58) objektif (gerçek vergi yükü %25 ve fiili vergi yükü %33) vergi yükünden daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

Abdieva R. & T. Cumakunova (2016). Kırgızistan'da Vergi Bilinci,*International Conference on Eurasian Economies,* 677-680.

Adams, W. C. (2015). *Handbook of Practical Program Evalution,* Conducting Semi-Structured Interviews, (Ed.:Kathryn E. Newcomer, Harry P. Hatry ve Joseph S. Wholey), Fourth Edition, Jossey-Bass A Wiley İmprent , 491-505.

Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behavior, *Organizational Behavior and Human Decision Processes, (50),* 179-211.

Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş* (18.Baskı), Ankara:Gazi Kitabevi.

Akıncı, A. & M. Atalay (2021). Türkiye'de Vergi Yükü ile Kişi Başına Düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişki: Fourier Yaklaşımı, *Sayıştay Dergisi, 32(*121), 127-152.

Aktan, C. C. ve H. Çoban (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi,* (Der.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Yaşar Vural), Ankara:Seçkin Yayıncılık.

Aktan, C. C. (2001). *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi,* İzmir: Anadolu Matbaacılık.

Algan, N. M. G. Akdoğan (2011). Vergi Rekabetine İlişkin Göstergeler: Avrupa Birliği Üyesi Ülkeler için Bir Değerlendirme, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20* (1), 287-302.

Alkan, A. (2009). Vergi bilinci ve vergi uygulamaları karşısında mükellef davranışlarının tespiti: Zonguldak ili Örneği, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı Yüsek Lisans Tezi.

Alm, J., B.R. Jackson & M. Mckee (1992). Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental, *National Tax Journal , Volume 45 (*1), 107-114.

Alm, J. & W. Beck (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal, 4(*1), 53-60.

Alm, J. & B. Torgler (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe, Journal of Economic Psychology, 1-20.

Alptekin, D. (2011). Toplumsal Aidiyet Ve Gençlik: Üniversite Gençliğinin Aidiyeti Üzerine Sosyolojik Bir Araştırma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyoloji ABD, Doktora Tezi, Konya.

Altun, N., T.Gürdal & F.Beşel (2017). Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları: Sakarya İli Alan Araştırması, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 3*(1), 39-48.

Altunışık R., R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu & E. Yıldırım (2010). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı, Geliştirilmiş 6. Baskı, Sakarya Yayncılık, Sakarya.

Anıl, H. (1973). *Türkiye'de Vergi Yükü 1950-1970: Gayrisafi Toplumsal Vergi Yükü Hesabı Üzerine Bir Deneme,* Emel Matbaacılık.

Arsan, H.Ü. (1968). *1956'da Türkiye'de Zirai Sektör Üzerindeki Vergi Yükü*, 12.11.2019 tarihinde http://dergiler.ankara.edu.tr/ dergiler/42/384/4089 .pdf. adresinden alındı.

Arsan, H. Ü. (1975). *Vergi Yükü Üzerinde Bir İnceleme*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, İkinci Baskı, Ankara.

Arslaner, H. (2018). Teorik Olarak Vergi Yükü; 1980-2015 Yılları Arasında Türkiye'de Toplam Vergi Yüküne Etki Eden Temel Ekonomik Faktörler, *GUEJISS, Gümüşhane University Electronic Journal of The Institute of Social Sciences, 9*(23), 295-316.

Artemenko, D., Aguzarova, L., Aguzarova, F., & Porollo, E. (2017). Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them, *European Research Studies Journal, XX* (3), 453-459.

Avi-Y. & S.Reuven (2002). Why Tax the Rich? The Yale Law Journal.

Ayas, I. & N.T. Saruç (2015). Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye, *AKÜ İİBF Dergisi, XVII* (2), 179-188.

Ayrangöl, Z. M.Tekdere, B.D. Çadırcı (2017). Erzincan Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinin Vergi Algılaması Ve Bilinci Üzerine Bir İnceleme, *SOBİDER ,4*(10).

Bağatur, M. (2018). Vergi Yükü:Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Örneği, *Çukurova Üniversitesi, SBE, İktisat ABD., Yüksek Lisans Tezi,* Adana.

Barthold, T.A. (1993). How Should We Measure Dıstrıbutıon?, National Tax Journal, *46*(3), 291-299.

Baş, T. & U. Akturan (2017). *Sosyal Bilimlerde Bilgisayar Destekli Nitel Araştırma Yöntemleri*, Örnek Uygulamalı Adım Adım Vaka Analizi, 3. Baskı, Ankara:Seçkin Yayıncılık San. ve Tic.A.Ş.

Batırel, Ö.F. (2013). Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Volume 12*(24), 13-20.

Bayraklı, H. H. & İ.C. Demir (2004). "ergi Karşısında Mükellef Davranışları: Afyon İli Örneği, *Afyon Kocatepe University Journal of Economics and Administrative Sciences,* Volume *6*(1), 215-230.

Bayraklı, H. H., İ. Sağbaş ve L.Ural (2004). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi: Uşak İli Örneği, *Afyon Kocatepe University Journal of Economics and Administrative Sciences, 6(1), 197-214.*

Becker, W., H.J. Büncher & S. Sleeking (1987). The Impact of Public Transfer Expenditures On Tax Evasion An Experimental Approach. *Journal of Public Economics*, 243-252.

Bedir, S., D. Özdemir & A. Ateş (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları TRA1 Örneği*, 1. Baskı, Ankara:İmaj Yayınevi.

Berg, B. L. & H. Lune (2019). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri,* (Çeviri: Asım Arı), 4. Baskı, 9.Baskıdan çeviri, Eğitim Yayınevi.

Bernard, H. R. (2013). Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches, S*AGE Publications, Inc.*, 2.nd Edition.

Bessard, P. (2009). Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison, (Der: Salin Pascal), *Institut Constant de Rebecque*, 1-20.

Beşel, F. (2017). *Türkiye'de Vergi Yükü:İller Bazında ve Bölgesel Düzeyde Analiz*, Ankara:Savaş Yayınevi ve Dağıtım.

Birskyte, L. (2014). The Impact of Trust in Goverment on Tax Paying Behavior of Nonfarm Sole Proprietors, *Scientific Annals of the "Alexandru Ioan Cuza" University of Iaşi Economic Sciences, 61*(1), 1-15.

Bishop, G. A. (1961). The Tax Burden by Income Class, 1958, *National Tax Journal,* Vol.XIV, No.1, March 1961, 41-55.

Bişgin, A., S. Ünlüer & E. Üyümez (2019). Muhasebe Meslek Mensupları ile Vergi Mükelleflerinin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Vergi Uyumuna İlişkin Bir İnceleme, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 19*(4), 281-298.

Blum, W.J. & H. Jr. Kalven (1973). The Anatomy of Justice in Taxation, *University of Chicago Law Occasional Papers,* (7), 1-34.

Bobek, D. D., Robin W. Roberts ve John T. Sweeney (2007). The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States, *Journal of Business Ethics,* (74), 49–64.

Bowden, A., F.-Rushby, J. A, Nyandieka L. & Wanjau, J. (2002). Methods for pre-testing and piloting surrey questions: illustrations from the KENQOL survey of health-related quality of life, *Health Polıcy and Planning,* Oxford University Press, *17*(3), 322–330,

Bryman, A. (2004). *Social research methods.* 2nd Edition, Oxford University Press,

Bryman, A. (2006). Integrating quantitative and qualitative research: how is it done?, *SAGE Publications London Thousand Oaks,* CA, 97-113.

Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*, Oxford University Press, Fourth Edition, Oxford.

Browning, E. K. (1978). The Burden of Taxation, *Journal of Political Economy* , The University of Chicago Press, *86* (4) (Aug., 1978), 649- 671.

Bucak, H. (2020). Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, M*anisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, M*aliye Teorisi Yüksek Lisans Tezi*, Manisa.

Bucur, A., G. Dobrotă & O. Dumitraşcu (2019). Implications of Fiscal Pressure on the Sustainability of the Equilibrium and Performance of Companies Evidences in the Rubber and Plastic Industry from Romania, *Sustainability,(*11), 1-16.

Bulutoğlu, K. (1958) Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi, *The Conference Journal of Financial Studies Center*,(4), İstanbul.

Bülbül, D. (2012).Türkiye'de Turizm Sektörünün Vergi Yükü ve Turizm Sektörünün Vergilendirilmesine Yönelik Öneriler, *Vergi Dünyası*, (365), 158-165.

Büyükçulcu, U. (2006). Kurumlar Vergisinin Şirketlerdeki Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme, *SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, Isparta.

Byrne, B. M. (2010). Structural Equation Modeling with AMOS, Basic Concepts, Applications, and Programming, *Routledge Taylor & Francis Group* (Second Edition), Washington.

Cameron R. & P. Miller (2007). Mixed Method Research: Phoenix of the Paradigm Wars, Political Science, 1-15.

Cansız, H. (2006); Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Aftonkarahisar ili Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, VIII(2), 115-138.

Chin, W.W & G. Marcoulides (1998). The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling, Advances in Hospitality and Leisure 8(2).

Cohen, J. (1988). Stafisficalpower analysis for rhe behavioralsciences. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.

Cowell, F. A. (1992). *Tax evasion and inequity, Journal of Economic Psychology*, *13*(4), 521-543.

Creswell, J. W (2017). *Research Design Qantitative, Qualitative and Mixed-Methods Approaches*, (Ed.Selçuk Beşir Demir), 4. Baskıdan Çeviri, 3. Baskı, Ankara:Eğiten Kitap Yayıncılık Org.Tic. Ltd.Şti.

Crotty, M. (1998). The Foundatıons of Socıal Research, Meaning and Perspective in the Research Process, SAGE Publications London Thousand Oaks New Delhi, 1-17.

Çat, A. (2020). Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Bir Analiz, *Sakarya Üniversitesi, SBE, Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi,* Sakarya.

Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, *The Journal of Selcuk University Social Sciences Institute*, (20), 213-228.

Çelikay, F. (2018). Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Hızı Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki İller Örnekleminde Ampirik Bir Analiz (2005-2014), *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*,*3*(5), 37-55.

Çetin, C. & M. L. Arslan (2019). *Mülakat Teori, Süreç ve İlkele*r, 3. Baskı, İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtımları A.Ş.

Çevik, S. (2005). AB Ülkelerinde Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yükü, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *13*(2), 95-131

Çiçek, H. (2006). Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD., Doktora Tezi, İstanbul.

Çiçek, H., M. Karakaş & A. Yıldız (2008). Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/381.

Dağ, M. (2019). Türkiye'de OECD Ülkelerinde Vergi Yükünün Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi, *Atlas 3.Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi,* Sivas, 188-194.

Daşdemir, S. (2019). Vergi Oranları ve Vergi Geliri İlişkisi Açısından Vergi Uyumu: Panel Eşik Regresyon Aanalizi, *Hacettepe Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi,* Ankara.

Demir, İ.C. & T. Berksoy (2004). Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler, *19.Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi*, Belek-Antalya, 13-532.

Demir, İ.C. (2009). Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı*:* Ampirik Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, *0*(157), 210 - 226,

Demir, İ. C. (2013). *Türkiye'de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle),* Dora Basım Yayın Dağıtım, Afyonkarahisar.

Demir, İ.C. (2016). Katlanılabilir Vergi Yükü ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma, *AKÜ İİBF Dergisi , XVIII(*2), 79-87.

Demir , İ.C. & T. Berksoy, (2017). Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler (1945-2014), *Journal of Life Economics,* 103-124.

Denzin, N. K. & Y. S.Lincoln (2008). T*he Landscape of Qualitative Research*, 3.Edition, SAGE Publications, Lons Angeles.

Denzin, N. K. & Y. S. Lincoln (2011). *The Sage Handbook of Qualitative Research*, The Dicipline and Practice of Qualitative Research, Thousand Oaks, CA: Sage, pp.1-19.

DPT (2001).Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı.

Dikmen, O. (1964). *Maliye Dersleri,* İstanbul:Sermet Matbaası.

Dubin, J. A. & L. L. Wilde (1988). An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance, *National Tax Journal*, 60-74.

Durmuş B., E.S. Yurtkoru & M. Çinko (2016). Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi, 6.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş

Dülgeroğlu, E. (1975). Vergilemenin Psikolojik Etkileri, *Akademi: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, *4*(2-3), 223-244.

Dzıemıanowıcz, R. (2017). Tax administrative costs as a component of tax transaction costs in Poland and other OECD countries. *Ekonomıa I Prawo. Economics and Law,*Volume *16*(2), 123-140.

Economic Times, What is 'Gross National Product' 10.07.2022 tarihinde https://economictimes.indiatimes.com/definition/gross-national-product adresinden alındı.

Edgeworth, F. Y. (1958). The Pure Theory of Taxation, Richard A. Musgrave ve Alan T. Peacock, *Classics In teh Theory of Public Finance*, New York, Macmillan ST Martin's Press., 119-136.

Edizdoğan, N., Ö. Çetinkaya & E. Gümüş (2010). *Kamu Maliyesi*, 11 .Baskı, Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Eichfelder, S. & F. Vaillancourt (2014). Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures, *arqus Discussion Paper*, 1-42.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2000). Tax Burdens: Alternative Measures,*Tax Policy Studies,*(2).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2017). Revenuestatistics-classification of taxes and ınterpretative guide [10.12.2019 tarihinde https://www.oecd.org)/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf] adresinden alındı.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2017). Taxing wages 2017, OECD Publishing, Paris [01.10.2020 tarihinde https://doi.org/10.1787/tax_wages-2017-en.] adresinden alındı.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2018). Taxing wages 2018, OECD Publishing, Paris,01.10.2020 tarihinde [https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en.] adresinden alındı.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2018). *Taxing Wages in Selected Partner Economies: Brazil, China, India, Indonesia and South Africa*, Oecd Publishing.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2020). *Taxing Wages 2020 How Tax Systems Influence Choice of Employment Form.*

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Publishing, Taxing Wages 2020, 23.09.2020 tarihinde https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-20725124.htm adresinden alındı.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2022). Gross domestic product 10.07.2022 tarihinde https://www.oecd.org/newsroom/gdp-growth-third-quarter-2022-oecd.htm#:~:text=21%20Nov%202022%20%2D%20Gross%20domestic, for%20the%20past% 20three%20quarters adresinden alındı.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD). Revenue Statistics, Revenue Statistics 2022 The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues, 01.02.2023 tarihinde https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2022_8a691b03-en#page17 adresinden alındı.

Elder, S. (2009). ILO school-to-work transition survey: A methodological guide, Sampling methodology, Mo); dule 3, Youth Employment Programme International Labour Office, First published, Switzerland.

Enache, C. (2020). A Comparison of the Tax Burden on Labor in the OECD", *Tax Foundation*, 1-18.

Enachescua, J., J. Olsen , C. Kogler, M. Zeelenberg, S. M. Breugelmans, E. Kirchler (2019). The role of emotions in tax compliance behavior: A mixed-methods approach, Journal of Economic Psychology, (74), 1-16.

Erard, B., J. Feinstein & J. Andreoni (1998). Tax Compliance, *Journal of Economic Literature, (XXXVI)*, 818-860.

Erdem, M., D. Şenyüz & İ. Tatlıoğlu (2017). *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Erdoğan, Z. (2013). Türkiye'de Global Vergi Yükü ve Vergi Yüküne Etki Eden Faktörlerin OECD Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Olarak Analizi, *T.C.Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bilim Dalı Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, Ankara.

Eurostat Statistics Explained (2020). Wages and Labour Costs-Statistics Explained, 13.08.2020 tarihinde https://ec.europa.eu/eurostat/statistic-explained/index.php/Wages_and_ labour_costs. adresinden alındı.

Evans, C. (2007). Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview, *T Annex One*, 445-468.

Evans J.R. & A. Mathur (2005). The Value of Online Surveys Internet Research, *15*(2), 195-219.

Fields, T. W. (2015). Understanding the Inflation Tax, *International Research Journal of Applied Finance*, 649-657.

Fısher, R. C., J. H. Goddeeris & J. C. Young (1989). Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax, *National Tax Journal, 42*(1), 15-27.

Flowerdew, R. & D. Martin (2005). Methods in Human Geography A guide for students doing a research project, Second Edition, Routledge, New York.

Fochmann, M., D. Kiesewetter, K. Blaufus, J. Hundsdoerfer, J. Weimann (2010). Tax Perception: An empirical survey, *arqus Discussion Paper*, No. 99, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin.

Fornell C. & D. F. Larcker (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error, *Journal of Marketing Research*, *18*(1), 39-50

Frank H. J. (1959). Measuring State Tax Burdens", *National Tax Journal*, *XII*(2), 179-185.

Frecknall-H., J. (2016). Research Methods in Taxation History, *Review of behavioral economics, 3*(1), 5-20.

Frey, B. S. (1997). On the relationship between intrinsic and extrinsic work motivation, *International Journal of Industrial Organization, (*15), 427-439.

Frey, B.S. ve L. P. Feld (2002). Deterrence And Morale In Taxatıon: An Empırıcal Analysıs, *Cesıfo Workıng Paper No. 760,* Category 1:Public Finance, August 2002.

Frey, B. S. (2003). Deterrence and tax morale in the European Union, *European Review*, *11*(3), 385–406, Academia Europaea, Printed in the United Kingdom.

Gale, W. G. ve A. A. Samwick (2014). Effects of Income Tax Changes on Economic Growth, Economic Studies at Brookings, 1-15.

Gardner, R. L., D. N. Stewart & R.G.Worsham (2005). *Tax Research Tecniques*, American Institute of Certified Public Accountants, Inc., Seventh Edition, New York.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2007). Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı, Yayın No:40.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2021). Gelir Vergisi Tarifesi 2021, 03.01.2021 tarihinde https://www.gib.gov.tr/node/150668 adresinden alındı.

Gelir Vergisi Kanunu (4783 Sayılı Kanun Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (4783 GVK), RG:24988, (09 Ocak 2003) 193 sayılı Kanun, 1.md.

Gephart Jr., R. P. & S. Rynes (2004). Qualitative Research and the Academy of Management Journal, *The Academy of Management Journal* , Aug., 2004, *47*(4) (Aug., 2004), 454-462.

Gerger, G. Ç. (2012). Tax Amnesties and Tax Compliance in Turkey, International Journal of Multidisciplinary Thought, *2*(3), 107-113.

Gerger, G.Ç., F. Bakar & A. Gerçek (2016). Türkiye'de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi, *24*(29), 45-71.

Gıles, D. E.A., Patrıck J. Caragata (2001). The learning path of the hidden economy: the tax burden and tax evasion in New Zealand", *Applied Economics*, *33*(14), 1857-1867, New Zealand

Gilligan, G. & G. Richardson (2005). Perceptions of Tax Fairness and Tax Compliance in Australia and Hong Kong- A Preliminary Study, *Journal of Financial Crime, 12*(4), 331-343.

Giray, F. (2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları, *Akdeniz İİBF Dergisi*, (9), 93-122.

Glasow, P. A. (2005). Fundamentals of Survey Research Methodology, *Mıtre Product, Washinghton*, MacLean, Virginia, 1-23.

Godwin, M. (1978). Compliance Costs-The Cost of Paying Tax",*Omega, 6*(5), 389-398.

Golafshani, N. (2003). Understanding Reliability and Validity in Qualitative Research, The Qualitative Report, 8(4), December 2003, 597-607.

Gooderham, P. N., A. Tobıassen, E. Dovıng & O. Nordhaug (2004). Accountants as Sources of Business Advice for Small Firms, *International Small Business Journal*, SAGE Publications (London, Thousand Oaks and New Delhi), *22*(1), 5–22.

Göde, B. (2017). Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği, *Pamukkale Üniversitesi, SBE, Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi,* Denizli.

Gökbunar, A., S. S. & H. Yanıkkaya (2007). Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma, *Ekonomik Yaklaşım, 18*(63), 69-94.

Grasmick, H., R. Bursik & J. K. Cochran (1991). Render Unto Caesar What is Caesar's: Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat, *Sociological Quarterly*, (32), 5-17.

Groenland, E. A. & G. M.Veldhoven (1983). Tax evasion behavior: A psychological framework,*Journal of Economic Psychology, 3*(2), 129-144.

Groves R.M. & M. P. Couper (1998). Nonresponse in household interview surveys, John Wiley, New York.

Guba, E. G. & Y. S. Lıncoln (2011), C*ompeting Paradigms in Qualitative Research*, In Norman K. Denzin ve Yvonna S. Lincoln (Eds.), Handbook of qualitative research, Thousand Oaks, CA: Sage, 105-117.

Guba, E.G. Y.S. Lincoln & S. A. Lynham (2011); *Paradigmatic Controversies, Contradictions, and Emerging Confluences*, Revisited, In Norman K. Denzin ve Yvonna S. Lincoln (Eds.), Handbook of Qualitative Research, Thousand Oaks, CA: Sage, 97-128.

Güler, A., M. B. Halıcıoğlu & S. Taşğın (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş, 2.Baskı, Ankara:Seçkin Yayıncılık Tic.ve AŞ.

Gülten, Y. (2014). Vergiye Uyum Sağlama Konusunda Yapılan Teşviklerin Vergi Algısı Üzerindeki Etkisi: Deneysel Bir Araştırma, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.

Günay, K. (2007). Türkiye'de Vergi Yükü ve Vergi Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Örnek Bir Çalışma, 15.03.2019 tarihinde http://www.vergiportali. com/doc/ vergi kapasitesi.pdf. adresinden alındı.

Gürbüz, S. & F. Şahin (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Felsefe-Yöntem-Analiz*, IBM SPSS ve LISREL Uygulamalı, Veri CD'li, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara:Seçkin Yayıncılık San ve Tic. A.Ş.

Gürdal, T. (1994). Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, *Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi,* Ankara.

Gürdal, T. & H. Yavuz (2017). Türkiye'deki Vergi Yükünün Gelişimi: 2000 Sonrası Dönem Analizi, *Vergi Raporu*, (209), 9-28.

Gürdal, T. & V. İnal (2018). Türkiye'de Ekonomik Büyüme ile Vergi Yükü İlişkisinin Analizi, *5.Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi (ICPESS) Bildiriler Kitabı, Ekonomik Araştırmalar*, (*2)*, 419-424. Niğde.

Güriz, A. (2001). Adalet Kavramının Belirsizliği, Adalet Kavramı, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara.

Gürler H., G. (2009). Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti,*Akademik İncelemeler, 4(*1), 53-71.

Güven, T. (1968) Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı, *Maliye Enstitüsü Konferansları,* 213-236.

Hair, J.F., G.T.M.Hult, C.M. Ringle & M.Sarstedt (2014). A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM), Thousand Oaks, California: SAGE Publication, Inc.

Hair, J.F., C.M. Ringle &M. Sarstedt G. T. M. Hult, N. P. Danks, S. Ray (2021). Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Using R, A Workbook, Springer.

Halliday, D. (2013) Justice and Taxation, *Philosophy Compass, 8*(12), 1111-1122.

Hanousek, J. & F. Palda (2002). The Evolution of Tax Evasion in the Czech Republic: A Markov Chain Analysis, ACE Programme of the European Union, 1-29.

Harrell, M. C. & M. A. Bradley (2009). Data Collection Methods Semi-Structured İnterviews and Focus Group, *National Defense Research Institute,* 1-140.

Hartner, M., S. Rechberger, E. Kirchler & M. Wenzel (2011). Perceived Distributive Fairness of EU Transfer Payments, Outcome Favorability, Identity, and EU-Tax Compliance , Law & Policy, *33*(1), January

Helhel, Y. & A.Yazeed (2014). Factors Affecting Tax Attitudes and Tax Compliance: A Survey Study in Yemen, European Journal of Business and Management, *6*(22), 48-58.

Henseler, J., T. K. Dijkstra, M. Sarstedt, C. M. Ringle, A. Diamantopoulos, D. W. Straub, D. J. Ketchen Jr., J. F. Hair, G. T.M. Hult & R. J. Calantone (2014). Common Beliefs and Reality About PLS: Comments on Rönkkö and Evermann (2013), Organizational Research Methods 2014, *17*(2) 182-209.

Henseler, J., M. Sarstedt & C. M. Ringle (2015). A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-based Structural Equation Modeling**,** Journal of the Academy of Marketing Science *43*(1):115-135.

Hossaın, D. M. (2011). Qualitative Research Process, in Postmodern Openings, Year *2*(7), 143-156.

Hsieh, H.-F. & S. E. Shannon (2005). Three Approaches to Qualitative Content Analysis" *Qualitative Health Research, 15*(9), November, 1277-1288

Hu, L., & Bentler, P. M. (1999). *Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal, 6(1), 1–55.*

Ihalamayake, R. & S. Divisekera (2006). The Tourism Tax Burden: Evidence from Australia,*Tourism Economics,12*(2), 247-262.

Immervoll, H. (2002). The Distribution of Average and Marginal Effective Tax Rates in the European Union,*University of Cambridge;European Centre for Social Welfare Policy and Research*, 1-63.

Islamiah K., N. (2015). The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Complience: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), *Research Journal of Finance and Accounting*, *6(*2), 104-112.

Işık, N. & E. C. Kılınç (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz, *KMU İİBF Dergisi, (*17), 147-173.

İlhan, M. & B. Çetin (2014). LISREL ve AMOS Programları Kullanılarak Gerçekleştirilen Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) Analizlerine İlişkin Sonuçların Karşılaştırılması, *Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi, 5*(2), Kış 2014, 26-42.

İnaltong, C. (2012). Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, *Vergi Dünyası,* (369), 16-30.

İpek, S.& İ. Kaynar (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları, *Maliye Dergisi*, (157), 116-130.

İsmayılov, O. (2019). Bağımsız Devletler Topluluğu Ülkelerinde Vergi Yükü Analizi*, Uludağ Üniversitesi, SBE, Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi*, Bursa.

İşlek, M. S. (2012) Sosyal Medyanın Tüketici Davranışlarına Etkileri: Türkiye'deki Sosyal Medya Kullanıcıları Üzerine Bir Araştırma, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tüksek Lisans Tezi.

James, S. & C. Alley, (2009). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, *Journal of Finance and Management in Public Services, 2*(2), 26-42.

Johnson R. B. & A. J. Onwuegbuzie (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come", *Educational Researcher, 33*(7), 14–26.

Kagan J. & J.-B. Johnson (2020). Income Tax Payable Definition, 15.12.2020 tarihinde https://www.investopedia. com/terms/i/incometaxpayable.asp. adresinden alındı.

Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 5. Baskı, Ankara:Asil Yayın Dağıtım Ltd.Şti.

Karaalioğlu, Ş. (2019). Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *The Journal of Academic Social Science Studies,* (75), 261-270.

Kargı, V. & T. Yayğır (2016). Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü, *International Journal of Public Finance (IJPF), 1*(1), 1-22.

Kaya, O. K. A.(2019). Sosyal Medyada Vergi Algısı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD. Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.

Keene, K. (1983). What Do We Know About The Publıc's Attıtude On Progressıvıty?, N*ational Tax Journal,* The University of Chicago Press, *36*(3), 371-376.

Khadijah, I. (2014). Tax complexities in the Malaysian corporate tax system: minimise to maximise", *International Journal of Law and Management*, *56*(1), 50 - 65

Khadka, J. (2019). Sampling Error in Survey Research, International Journal of Science and Research (IJSR), *8*(1), 2214-2220.

Kılıçaslan, H. & S. Yavan (2017). Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 13*(2), 33-51.

Kılıçer, E. (2016). Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Düşürülmesine İlişkin Öneriler, (Düzenleyen:Murat Aydın, *Political Economy of TAXATION*, İstanbul: IJOPEC Publication, 101-108

Kıraç, Ç. E. (2019). Türkiye'deki Vergi Yükünün Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri,*Marmara Üniversitesi, SBE, İktisat ABD., Uluslararası İktisat Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul.

Kinsey, K. A. Harold G. Grasmıck (1993). Did the Tax Reform Act of 1986 Improve Compliance? Three Studies of Pre- and Post-TRA Compliance Attitudes. *Law & Policy, 15*(4), 293–325.

Kirchler, E. & B. Maciejovsky (2001). Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession, *Journal of Economic Psychology, 22(*2), 173–194.

Klun, M. (2004). Compliance Costs for Personal Income Tax in a Transition Country: The Case of Slovenia, *Fiscal Studies, 25(*1), 93-104.

Koatsa, N, Ch. P. & M. Scona (2021). Tax burden and economic growth in Lesotho: An estimate of the optimal tax burden**,** *Accounting*, (7), 525-534.

Koç, A. F. & M. F. Dağlı (2007). Vergi Yükü Dağılımı ve Vergi Adaleti, *Vergi Raporu*, (88), 34-46.

Kondracki, N. L., N. S. Wellman, R.D, Fada & D. R. Amundson (2002). Content Analysis: Review of Methods and Their Applications in Nutrition Education, *Report*, 224-230).

Korkmaz, E. (1998). *İktisadi Gelişme ve Mali Sistem,* İstanbul:Filiz Kitabevi.

Kornhauser, L. A. (2008). Aggregate rationality in adjudication and legislation, Politics, Philosophy & Economics, *7*(1), 5–27.

Kotlikoff, L. J. & L. H. Summers (1986). Tax Incidence, *NBER Working Paper Series*.

Koumpias, A. M., G.Leonardo & J. M.-Vazquez (2020). Trust in Government Institutions and Tax Morale", International Center for Public Policy Working Paper 20-01 February 2020, 1-35.

Krajňák, M. (2021). Evaluation the impact of the personal income tax reform in the Czech Republic in 2021 on effective tax rate and tax progressivity, *Journal of Tax Reform, 7*(2), 134-145.

Kuhn, T. S. (1962). T*he Structure of Scientific Revolutions, With an Introductory Essay By Ian Hacking*, Chicago and London:The University of Chicago Press.

Külekci, C. (2011). Türkiye'de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Maliye Teorisi Programı Yüksek Lisans Tezi*, Manisa.

Lamb, M. (2004). Taxation:An Interdisciplinary Approach to Research, Interdisciplinary Taxation Research An Introduction, Chapter 1, 3-10.

Lambert, P. J. & H. T. Naughton (2006). The Equal Sacrifice Principle Revisited, *ECINEQ Society for the Study of Economic Inequality Working Paper Series*, 1-21.

Lee, T. W., Terence R. Mitchell & C. J. Sablynski (1999). Qualitative Research in Organizational and Vocational Psychology, 1979–1999, *Journal of Vocational Behavior*, 161–187.

Lei, P.,W., ve Q.,Wu (2007). Introduction to Structural Equation Modeling: Issues and Practical Considerations.Educational Measurement: Issues and Practice, 26(3), 33–43.

Leonard, H. B.& R. J. Zeckhauser (1986). Amnesty, Enforcement and Tax Policy, *Nber Working Paper Series*, Working Paper No. 2096.

Liu, H., N. H. Cung & T. H. Tran (2012). Tax burden and economic growth: theory and practice in Vietnam, *2nd International Conference on Business and Economics Research*, 78-85.

López-Laborda, J. & F. Rodrigo (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain, *Fiscal Studies, 24*(1),73-96.

Luıtel, H. S. & R. Sobel (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties, *Public Budgeting & Finance*, 19-38.

Machova, K. & M. Zuzana (2010). Tax Burden In EU Countries-A Comparative Study, *Economic Sciences*, 263-270.

Machova, K. & I. Zuzana (2012). The influence of corporate taxation on economic growth: The failure of tax quota?, *Politická ekonomie, 60*(6), 743-763.

Mahangila, D.N. (2017). The Impact of Tax Compliance Costs on Tax Compliance Behaviour, *Journal of Tax Administration, 3(*1), 57-81.

Maliye Müfettişleri Derneği (1977). *Türkiye'de Vergi Yükü*, (Ed:Ziya Müezzinoğlu, Mustafa Yuluğ ve H.Üren Arsan), Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No:1, Ankara:Sevinç Matbaası.

Mammen L. (2006). How Rural Working Families Use the Earned Income Tax Credit: A Mixed Methods Analysis, *Journal of Financial Counseling and Planning*, *17*(1), 51-63.

Mammen, S., F. C. Lawrence, A. B., P.St. Marie & S. E. Knight (2009). The Earned Income Tax Credit and Rural Families: Differences between Participants and Non-Participants", Journal of Family and Economic Issues, (32), 1-42.

Matsos, G. (2018). *How Much is the "Fair Share of Taxation for the Digital Economy?*, Kluwer International Tax Blog: 10.05.2020 tarihinde http://kluwertaxblog.com/2018/10/11/ much-fair-share-taxation-digital-economy/ adresinden alındı.

McGee, R. W & M. Tyler (2006). Tax Evasion and Ethics: A Demographic Study of 33 Countries, *Andreas School of Business Working Pape*r, Barry University, USA.

Mccaffery, E. J. (1990). The Holy Grail of Tax Simplification, Wisconsin Law Revıew, 1267-1322.

McKerchar, M. (2008). Philosophical Paradigms, Inquiry Strategies and Knowledge Claims: Applying the Principles of Research Design and Conduct to Taxation, *eJournal of Tax Research*, *6*(1), 5-22.

Mendoza, E., A. R. ve L. Tesar (1994). Effective tax rates in macroeconomics Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption",*Journal of Monetary Economics,* (34), 297-323.

Merrıam, S. B. (2018). *Qualitative Research A Quide to Design and Implementation*, Third Edition, (Çev.Ed:Selahattin Turan), *Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber*, Üçüncü Basımdan Çeviri, Ankara:Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic.Ltd.Şti.,

Metcalf, G. E. & D., Fullerton (2002). Tax Incıdence, *NBER Working Paper Serıes*, 1-85.

Mohdali, R. & J. Pope (2014). The influence of religiosity on taxpayers' compliance attitudes: Empirical evidence from a mixed-methods study in Malaysia", *Accounting Research Journal, 27*(1), 71 - 91.

Morgan, D. L. (2007). Paradigms Lost and Pragmatism Regained: Methodological Implications of Combining Qualitative and Quantitative Methods, Journal of Mixed Methods Research, 48-76.

Mueller, R. O. & G. R., Hancock (2001). Factor Analysis and Latent Structure, Confirmatory, *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, 5239–5244.

Mumford, A. (2015). Tax Complexity, Tax Salience and Tax Politics, *Social & Legal Studies, 24*(2), 185-201.

Murphy, K. (2004). The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders, *Law and Human Behavior, 28*(2).

Musgrave, R. (1959). *The Theory Of Public Finance: A Study İn Public Economy.* New York: McGraw-Hill.

Musgrave, R. A. (1964). Estimating The Distribution of the Tax Burden, Review of Income and Wealth, *10*(1), 186-219.

Musgrave, C. & R. Leonard (2016). The Distribution of Fiscal Burdens, 20.01.2020 tarihinde kpfr.sagepub.com. adresinden alındı.

Mustafayev, R. (2019). Azarbaycan'da Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD. Yüksek Lisans Tezi,* Sakarya.

Muter, N., S. Sakınç & A. K. Çelebi (1993). Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması (Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması), Manisa.

Mutluer, M. K. & N. Dayanç (2016). 1982 Anayasası'nın Vergi Ödevi ile ilgili 73.Maddesinin Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası,* (419), 8-29.

Nadoveza, O., & T.S. M. Beg (2016). General Equilibrium Effects of Lower Labor Tax Burden in Croatia, *Zagreb International Review of Economics and Business, V*ol. 19, Special Conference, Faculty of Economics and Business, University of Zagreb and De Gruyter Open, (19), 1-13.

Nar, M. (2015). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü: Vergi Takozu Uygulaması, *International Journal of Human Sciences,* 12(1), 685-705.

Nerre, B. (2001). The Concept of Tax Culture, *Annual Meeting of National Tax Association*, (11).

Neumann, W. L. (2013). *Toplumsal Araştırma Yöntemleri Nitel ve Nicel Yaklaşımlar I*, (Çev: Sedef Özge), Ankara:Siyasal Yayın Dağıtım.

Neumann, W. L. (2013). *Toplumsal Araştırma Yöntemleri Nitel ve Nicel Yaklaşımlar 2,* (Çev: Sedef Özge), Ankara:Siyasal Yayın Dağıtım.

Niemirowski, P., S. Baldwin, & A. J. Wearing (2003). Tax Related Behaviours, Beliefs, Attitudes and Values and Taxpayer Compliance in Australia, *Journal of Australian Taxation*, *6(*1), s. 132-165.

Nunns, J. R. & B. K. Atrostic (1991). Measuring Tax Burden: A Historical Perspective, *National Bureau of Economic Research, Inc.*, s.343-420, 25.11.2019 tarihinde https://ideas.repec.org/h/nbr/nberch/5981.html adresinden alındı.

Oats L. (2012). *Taxation: A Fieldwork Research Handbook*, New York, Abingdon, Oxon, First Edition.

Obeid, R. (2018). A Theoretical Study on the Application of the Vertical Tax Equity, *Journal of Business Management and Economic Research*, 16-23.

Oberholzer, R. ve Stack E.M. (2014). Perceptions of taxatio : a comparative study of different population groups in South Africa', Public Relations Review, *40*(2), 226-239.

O'Donnell, E., B. Koch & J. Boone (2005). The influence of domain knowledge and task complexity on tax professionals' compliance recommendations, Accounting, Organizations and Society, 30(2), 145-165.

Oishi, S., U. Schimmack & E. Diener (2012). Progressive Taxation and the Subjective Well-Being of Nation, *Psychological Science originally published online 8 December, 2011*, 86–92.

Ok, E. A. (1995). On the principle of equal sacrifice in income taxation, *Journal of Public Economics*, (58), 453-467.

Oppenheim, A.N. (1992). Questıonnaıre Desıgn, Intervıewıng And Attıtude Measurement, New Edition, The Tower Building, 11 York Road, London

Organ, İ. & B. Yegen (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, *27*(4), 241-271.

Organ, İ. & E. Ergen (2017). Türkiye'de Vergi Yükünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma, *PAÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 2(7), 197-207.

Orviska, M. & J. Hudson (2002). Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen, *European Journal of Political Economy*, (19), 83-102.

Ömercioğlu, A. (2018). *Vergi Demokrasisi, Ankara:* Gazi Kitabevi.

Ömürbek, N., H. Çiçek & S. Çiçek (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme:Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketlerin Bulguları, *Maliye Dergisi*, (153), 102-122.

Özpençe, Ö. & N. Mercan (2020). The Relationship Between Tax Burden and Economic Growth: Turkey Case, *Journal of Business, Economics and Finance, 9*(2), 143-154.

Öztürk , İ. & A. Ozansoy (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık, (161), 197-214.

Öztürk, N. (2019). Vergi Bilincini Şekillendiren En Etkili İç ve Dış Faktörler, *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4*(2), 792-802.

Özyürek, H. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşıması Gereken Nitelikler, *Hukuk ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 4*(1), 139-148.

Pallant, J.F. (2020), SPSS Survival Manual: A Step by Step Guide to Data Analysis Using SPSS, 10.10.2022 tarihinde https://www. perlego.com/book /2194248/spss-survival-manual-a-step-by-step-guide-to-data-analysis-using-ibm-spss-pdf. adresinden alındı.

Park, C.-G. & J. K. Hyun (2003). Examining the determinants of tax compliance by experimental data: a case of Korea, *Journal of Policy Modeling*, (25), 673–684.

Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research&Evaluation Methods*, 3. Edition, Thousand Oaks, London:Sage Publications, Inc.

Pedük, T. (2006). *Vergi Harcamaları*, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık San.ve Tic.A.Ş.

Pehlivan, O. (2016). *Kamu Maliyesi*, Trabzon.

Pınar, A. (1992). Türkiye'de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yükü (1980-1990), *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 47*(3), 287-298.

Picharles, J. (1937). Türkiye Vergi Rejimine Dair Umumi Mütalaalar, *C.i* (1), 13-30.

Policy Bulletin (2004). *Tax Incidence, Tax Burden And Tax Shifting: Who Really Pays The Tax?":* IRET.

Pope, J. (2002). The International Taxation System, *Administrative and Compliance Costs of International Taxation* (Der: Andrew Lymer, and John Hasseldine), Boston Springer US, Boston, 273-289.

Porcano, T. M. (1984). Distributive Justice and Tax Policy,*The Accounting Review, 59*(4), 619-636.

Reed W. R., C. L. Rogers (2006). Tax Burden and the Mismeasurement of State Tax Policy, Public Finance Review, 404-426.

Rice, W., F. Clemente, S. Wamhoff, A. Thornton, S. Anderson & C. Marr (2019). *Fair Taxes Now: Revenue Options For a Fair Tax System.* Washington: Americans for Tax Fairness.

Ringle, C.M., E. E. Rigdon & M. Sarstedt (2017). On Comparing Results from CB-SEM and PLS-SEM, Journal of Research and Management, *39*, 4-16

Saad, N. M. (2010). Corporate Governance Compliance and the Effects to Capital Structure in Malaysia, İnternational Journal of Economics and Finance, *2*(1), 105-114.

Saat, E. (2015). Vergi Yüküne Karşı Vergi Mükelleflerinin Tutumu: Kütahya Örneği, *Dumlupınar Üniversitesi, SBE, Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi*, Kütahya.

Sağbaş, İ. & N.T. Saruç (2003). Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercihi Üzerindeki Etkisi: Ankete Dayalı Bir Çalışma, Vergi Sorunları, (180), 130-146.

Sağbaş, İ., N. T.Saruç & F. Savaşan (2011). Adalet Kriteri Açısından Tüketim Vergilerinin Yaşam Döngü Modeli ile Analizi, *Tüketim ve Tüketici Araştırmaları Dergisi, 32*, 55-77.

Sakarya, Ş. & S. Kara (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 12*(18), 57-72.

Samuel, H. (1919). The Taxation of the Various Classes of the People, *Journal of the Royal Statistical Society*, *82*(2)143-182.

Saraç, T.B. (2015). Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği, *Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık,* (169), 21-35.

Saraçoğlu, F. (2001). Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi, *İ.Ü., İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,* 59-68, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.

Saraçoğlu, F. (2016). Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi, *İş ve Hayat*, *2*(3), 41-55.

Saruç, N. T. & İ. Sağbaş (2004). Mükelleflerin Vergi Eşitliğini Algılaması Vergi Kaçırma Eğilimi İlişkisi, Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar, (482), 64-74.

Saruç, N. T. & H. Yıldız (2007). Mükelleflerin Algıladıkları Vergi Adaleti Ölçümüne Yönelik Bir Çalışma: Sakarya İli Örneği, *V. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi,* Calalabat- Kırgızistan 11 – 13 Haziran 2007.

Saruç, N. T. & İ. Sağbaş (2015). Türkiye'de Bölgesel Vergi Yükü ve Formül Yöntemiyle Vergi Tahsisi, 16-20 Mayıs, 505-51, Antalya.

Saygın, Ö. & T. Gezer (2019). Kamusal Etkinlik, Vergi Yükü ve Büyüme Arasındaki İlişki: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülke Örnekleri İçin Panel Veri Analizi, *Vergi Dünyası, Şubat,* (450), 139-147.

Scholz, J.K. (1994). The Earned Income Tax Credit: Participation, Compliance and Antipoverty Effectiveness, *National Tax Journal, 47*(1), 63-87.

Schumacker, R.E. & R.G. Lomax (2004). *A Begınner's Guide To Structural Equatıon Modelıng*, Second Edition, Lawrence Erlbaum Assocıates, New Jersey London:Publıshers Mahwah.

Sakarya Üniversitesi Sakarya Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi (SESAM) (2019). Türkiye'de Yüksek Olan Vergi Yükü Değil, Vergi Baskısı, Sakarya, 15.06.2021 tarihinde https://sesam.sakarya. edu.tr//sites/sesam. sakarya.edu.tr/file/vergi_baskisi.pdf. adresinden alındı.

Shirras, G.F. & L. Rostas (1943). *The Burden of British Taxation,* London Cambridge Univ. Press.

Sığrı, Ü., A. Tabak & A. Sağır (2010). Çalışanlarda Suçluluk ve Utanç Duygusunun Cinsiyetyaş Durumuna Göre Mukayesesi ve Örgütlerde Utanç Yönetiminin Kullanılması, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11*(1), 71-85.

Šimková, N. (2015). The Hierarchical clustering of tax burden in the EU27, *Journal of Competitiveness, 7*(3), 95-109.

Smith, S. (2015). Taxation A Very Short Introductio*n*, 15.10.2020 tarihinde *https://www.studocu.com/row/ document/kenya-school-of-law/law-of-tort/taxation-a-very-short-introduction-pdfdrive/32942365* adresinden alındı.

Spicer, L. A.& M. W., Becker (1980). Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach, *National Tax Journa*l, June, *33*(2), 171-175.

Spilimbergo, A., S. Symansky & M. Schindler (2009). Fiscal Multipliers, IMF Staff Position Note, May 20 2009, SPN/09/11.

Stage, F. K., C.C. Hasani & A. Nora (2010), Path Analysis: An Introduction and Analysis of a Decade of Research, *The Journal of Educational Research,* 5-12.

Steuerle, C. E. (2002). *And Equal (Tax) Justice for All*? Tax Justice: The Ongoing Debate, Part Nine, (Ed. Joseph J. Thorndike and Dennis J. Ventry Jr.,), *Urban Institute Press.*, 253-284.

Stier, M. & D. Polson (2019). A Fair Share Tax to Support Public Investment in Pennsylvania, *Pennsylvania Budget and Policy Center*, 1-28.

Stiglitz, J. E. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*, (Çev: Ömer Faruk Batırel), Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:549, (396), İstanbul.

Streiner, D. L. (2005). Finding Our Way: An Introduction to Path Analysis, *Research Methods in Psychiatry, 50*(2)115-122.

Szarowska, I. (2009). *Theory and practice of tax burden in the European Union,* In Stavárek, D., Vodová, P. (ed.), Proceedings of the 12th International Conference on Finance and Banking No. Karviná: Silesian university in Opava, WOS:000286075300021 (2010), 224-234.

Şen, H. & İ. Sağbaş (2017).Vergi Teorisi ve Politikası, 3.Baskı, Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Şenyüz, D. (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa.

Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları,*Tesam Akademi Dergisi, 1(*2), 81-96.

Taherdoost, H. (2016). Validity and Reliability of the Research Instrument; How to Test the Validation of a Questionnaire/Survey in a Research, International Journal of Academic Research in Management (IJARM) 5(3), 28-36, Switzerland:Helvetic Editions LTD.

Tanzi, V. (2018). Corruption, Complexity and Tax Evasion, Экономическая политика, *13*(6), 36-53.

Tashakkori, A. & C. Teddlie (2003). Issues and dilemmas in teaching research methods courses in social and behavioural sciences: US perspective, *International Journal of Social Research Methodology*, *6*(1), 61-77.

Taxes payable, 10.12.2020 tarihinde https://www.bdc.ca/en/articles-tools/entrepreneur-toolkit/templates-business-guides/glossary/taxes-payable#:~:text=Taxes adresinden alındı.

TC. Report (2017). *Assesment of Tax Compliance Costs for Businesses in the Republic of Tajikistan.* www.ifc.org.

TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2008). Atatürk Dönemi Maliye Politikaları. *(2008/384)*, 20-21, Ankara.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2022). 2022 yılı Merkezi Yönetim ve Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetveller, 05.04.2022 tarihinde https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2021/10/2022_Yili_Merkezi_ Yonetim_Butce_Kanunu_Teklifi_ve_Bagli_Cetveller.pdf. adresinden alındı.

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) Tüketici Fiyatları, 05.02.2022 tarihinde https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/ TCMB +TR/ Main+Menu/Istatistikler/.Enflasyon+Verileri/Tuketici+Fiyatlari adresinden alındı.

Tekbaş, A. & G. Dökmen (2007). Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı, *Maliye Dergisi*, (153).

Tekin, A. (1990). Vergi Yükü ve Eskişehir'de Gelir Vergisi Açısından Bir Vergi Yükü Araştırması, *Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Teyyare, E. & K. Sayaner (2018). Türkiye'de Gelir Eşitsizliğinin Maliye Politikası Araçları Ve Kurumsal Faktörler Açısından Analizi Ve Çözüm Önerileri, *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Yıl: 8, *8*(16), Güz/Autumn 2018.

Tipton R., S. (1928). The Colwyn Committee and The Incidence of Income Tax,*The Quarterly Journal Of Economics, Volume 42* Number 4, pp. 641-668, 25.12.2019 tarihinde https://www.jstor.org/stable/1882537.pdf adresinden alındı.

Torgler, B.,& F. Schneider (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries,*CREMA-Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper*, (17).

Torgler, B. (2007). Tax Compliance and Tax Morale, *Edward Edgar Publishing Limited Glensanda House Montpellier Parade Cheltenham Glos.*

Tosuner, M.& İ.C. Demir (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, (9/3).

Töralp, Funda (2007). Kurumların Üzerine Düşen Vergi Yükü, M*armara Üniversitesi, SBE, Maliye ABD., Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi,* İstanbul.

Tran-N., B., C. Evans, M. Walpole & K. Ritchie (2000). Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. *National Tax Journal, 53*(2)229-252.

Trindade M., L. N. Antunes (2015). Risk Perception and Risk Attitude on a Tax Evasion Context. *Central European Journal of Economic Modelling and Econometrics (CEJEME)*,(7), 127-149.

Trivedi, V. U., M. Shehata & L. Bernadette (2003). Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance: An Experimental Analysis, *Journal of Business Ethics*, (47), 175-197.

Trivedi, V. U. & A. Mawani (2020). Impact of Tax Advisers and Corrupt Tax Auditors on Taxpayer Compliance, *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, 68(3), 801-832.

Trotman-Dickenson & I. Donata (1996). Public Expenditure in Practice: The British Experience ,*Economics of the Public Sector*

Tuay, E. & İ. Güvenç (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Sayı 51, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükelelf Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Tucker, R. S. (1951). Distribution of Tax Burdens in 1948",*National Tax Journal, 4*(3), 269-285.

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (2020), Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, Tüik Veri Portalı, 15.07.2022 tarihinde https://data.tuik. gov.tr/ Bulten/ Index?p=Gelir-ve-Yasam-Kosullari-Arastirmasi-2020-37404.pdf adresinden alındı.

Türk Dil Kurumu. (2022). Medya Kavramı, 10.05.2022 tarihinde www.sozluk. gov.tr. adresinden alındı.

Türk Harb-İş Sendikası (1994). *Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü, Ankara:*Rekor Ofset.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (2013). Sorularla Merak Ettikleriniz, Yayın Serisi -2, Sorularla Örnekleme, Araştırma ve Veri Derlemesi, TOBB Yayın No:2013/189.

Tüzgen, C. (1990). Türkiye'de Vergi Yükünün Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye ABD*., İzmir.

Ubay, B. (2012). Ücret Geliri Elde Edenler Üzerinde Vergi Yükü; Avrupa Birliği ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, *Vergi Raporu,* (154), 115-125.

Uluatam, Ö. (1981). *Enflasyon ve Devlet Gelirleri (1963-1978),* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:462, Ankara:Ankara Üniversitesi Basımevi.

Uyanık, A. (2019). Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, (177), 354-386.

Uygun, E. & H. Kasa (2017). Vergi Yükü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları), *International Journal of Academic Value Studies, 3(*14), 30-38.

Ünlükaplan, İ. & İ. Arısoy (2011). Vergi Yükü ve Yapısı ile İktisadi Büyüme Arasındaki Dinamik Etkileşimler Üzerine Uygulamalı Bir Analiz, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, (38), 71-100.

Üyümez, M.E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi, E*konomi Bilimleri Dergisi, 8*(1), 75-92.

Varcan, N. ve T. Çakır (2000). *Maliye Tarihi,* Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Valenzuela S. & I. Bachmann (2017). Path Analysis, *The International Encyclopedia of Communication Research Methods, 1–9.*

Vasileva, T. (2019). Tax Burden as an Indicator of Assessing the Impact of Taxation System on Region's Economy, *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, Volume 392, Ecological-Socio-Economic Systems: Models of Competition and Cooperation (ESES 2019), 411-414.

Vihanto, M. (2003). Tax evasion and the psychology of the social contract , *Journal of Socio-Economics,* (32), 111–125

Villagra, M. (2019). Measuring potential revenues of "Sin Taxes" in the cannabis market for the Chilean economy using a mixed complementary method, *htw University of sciences.*

Volkerink, B., J.-E. Sturm & J. de Haan (2001). Tax Ratios in Macroeconomics: Do Taxes Really Matter?, *European Economy Group Working Paper*, Number 7/2001.

Wasylenko, M. J. (1997). Taxation and economic development: the state of the economic literature, N*ew England Economic Review,* issue Mar, 37-52.

Weber, R. P. (1990). B*asic Content Analysis, Quantitative Applications in the Social Sciences Series,* Second Edition, California:SAGE Publications.

Weinzierl, M. (2014). Revisiting the Classical View of Benefit-Based Taxation, *NBER Working Paper Series,* Number 20735, 1-32.

Wenzel, M. (2002). The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity, *Journal of Applied Psychology,* (87), 629-645.

Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance, *Journal of Economic Psychology*, 2004, *25*(2), 213-228.

Werts, C. E., Linn, R. L., & Joreskog, K. G. (1974). Interclass reliability estimates: Testing structural assumptions. Education and Psychological Measurement, *34*, 25-33.

Weston R.& P. A. Gore Jr. (2006).‟A Brief Guide to Structural Equation Modeling, *The Counseling Psychologist*, *34*(5), 719–751.

Wıllıamson, J. B. (1976). Beliefs About the Rich, the Poor and the Taxes They Pay, *The American Journal of Economics and Socıology,* 9-30.

Wise, K.& N. Berger (2010). Understanding Our Tax System: A Primer for Active Citizens, *MassBudget*, 1-91.

Wolff, G. B. (2005). Measuring Tax Burdens in Europe, *Zentrum für Europäische Integrationsforschung Center for European Integration Studies Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn*.

Wong, K.K.K. (2013) Partial Least Squares Structural Equation Modeling. In: Homburg, C., Klarmann, M. and Vomberg, A.E., Eds., Handbook of Market Research, Springer, Cham, 1-47.

Xı, W.& J. Xu (2016). A New Perspective on Regional Tax Burden Differences in China, *Journal of Systems Science and Information, 4*(5), 391-407.

Yalçın, E. C. (2022). *SmartPLS 3 ile Temel PLS-SEM Analizi ve Uygulama Örneği,* 1.Baskı., Bursa:Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Yamamura, E. (2013). Trust in government and its effect on preferences for income redistribution and perceived tax burden, *Econ Gov., (*15), 71-100.

Yavuz, H., I. Ayas & H. Kılıçaslan (2019). Vergi Uyumu Gelir Vergisi Kurumlar Vergisi, 1.Baskı, Ankara:Savaş Yayınevi ve Dağıtım.

Yenal, Ö. (1974). Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı, *Basılmamış Doçentlik Tezi.*

Yeniçeri, H. (2005). Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması, *Sosyoloji Konferansları*, (31), 279-299.

Yenigün, Y. (2012). Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi.

Yereli, A.B. & A.Y. Ata (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, (161), 21-32.

Yıldırım, E. (2019). Vergi Afları ve Mersin Halkının Vergi Aflarına Bakış Açısı,*Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi* . Mersin.

Yoruldu, M. & N.Z. Yoruldu (2016). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*,*1*(1), 51-70.

Young, H.P. (1987). Progressive Taxation and the Equal Sacrifice, *Journal of Public Economics, (*32), 203-214.

Young, H. P. (1988). Distributive justice in taxation, *Journal of Economic Theory*, 321-335.

Young T.J. (2016). Questionnaires and Surveys. In Zhu Hua, Ed. Research Methods in Intercultural Communication: A Practical Guide, *Oxford: Wiley*, 165-180.

Yunar, M. (1992). Vergi Yükü ve Türkiye'deki Gelişimi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Yusna Y., S. Sulistiono (2019). The Effect of FCF and Firm Size to Firm Value and IOS as Mediation Variable, *Advances in Economics, Business and Management Research*, Volume 136 1st Annual Management, Business and Economic Conference (AMBEC 2019), 178-183.

Yücedoğru, R. (2016). Understanding Tax Morale and Tax Compliance of Owner-Managers of Small Companies, Nottingham University Business Scholl, Phd Thesis.

Zenginobuz Ü., G. Özertan, İ. Sağlam & F. Gökşen (2006a). Yurttaşların cebinden devletin kasasına: Türkiye'de kim ne kadar vergi ödüyor?". *Boğaziçi Üniversitesi Araştırma Raporu ISS/EC 2006-18*, İstanbul:Boğaziçi Üniversitesi.

Zenginobuz, Ü., F. Adaman, F. Gökşen, Ç. Savcı & E. Tokgöz (2006b). Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algıları, *Açık Toplum Vakfı,* İstanbul.

EKLER

Ek 1: Türkiye'de Objektif Vergi Yükü İle Subjektif Vergi Yükünün Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi Araştırmasının Akademik Amaçlı Görüşme Çalışması

Genel Açıklama

Değerli katılımcı, bu araştırma, vergi yükü unsurlarını keşfetmeye ve objektif vergi yükü ile subjektif vergi yükü arasında nispetsizlik nedenlerini anlamayı amaçlamıştır. Konu ile ilgili görüşleriniz, fikirleriniz oldukça önemlidir bu nedenle fikirlerinizi çekinmeden paylaşmanızı rica ediyoruz. Sürenin not almaya çok elverişli olmaması ve not alırken görüşlerinize iyi odaklanamama sorunu yaşamamak için görüşmelerimiz kayıt altına alınacaktır. Görüşme kayıtlarınız sadece akademik araştırma amacıyla kullanılacak olup başka bir yerde paylaşılmayacak ve Türkiye Veri Koruma Yasası kapsamında korunacaktır. Tekrar görüşme yapılma gerekliliği doğduğunda sizinle iletişime geçilebilecektir. İletişim bilgilerim görüşme sonunda paylaşılacaktır. Çalışmaya yapmış olduğunuz değerli katkılardan dolayı teşekkür eder saygılar sunarız.

Dr. Öğr. Üyesi Recep Yücedoğru
BEÜ Maliye ABD.
Tez Danışmanı

Serap Püren
BEÜ Maliye ABD.
Tez Öğrencisi

Demografik Faktörler:

- Kendinizden biraz bahsedermisiniz? (Cinsiyet, yaş, eğitim, medeni durum, mükellefiyet türü, mükellefiyet süresi, gelir düzeyi, çocuk sayısı)

Genel Sorular:

- Vergiyi nasıl tanımlarsınız? (kamu malları karşılığı, vatandaşlık görevi, cebri ödeme vb.). Yasal bir zorunluluk olmasaydı yine de vergi öder miydiniz? Ödediğiniz vergilerin, kamusal mal ve hizmetler (savunma hizmeti, pandemi sürecinde aşılama hizmeti vb) büyüklerimizin tabiriyle yol, su, elektrik olarak size geri döndüğünü düşünüyor musunuz?

- Sizce vergi oranları ve vergi tarifesindeki oranların düşürülmesi vergi ödemeniz üzerinde bir değişikliğe neden olur mu? Nasıl?

- Vergi öderken ne hissediyorsunuz? Geliriniz üzerinden yüzde kaç oranında bir vergi ödemesinin size daha uygun olacağını düşünüyorsunuz? Faaliyet alanınıza göre belirttiğiniz bu oran üzerinden alınacak vergiyi düzenli olarak ödeyebileceğinizi düşünüyor musunuz?

- Türkiye'de uygulanan vergilerin sayısını nasıl buluyorsunuz? Türkiye'de uygulanan vergilerin sayıca azaltılmasının vergi yükünüz üzerinde herhangi bir etkisi olacağını düşünüyor musunuz?

- Sizce hangi gelir vergisi unsurunun (ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, SMK,GMSİ) yüklendiği vergi(ödenen vergi/gelir) daha fazla? Neden?

- Vergi denetim ve cezaları sizce caydırıcı mı? Neden?

- Bir arkadaşınızın vergi kaçırdığını ve ödemesi gerektiğinden daha az vergi ödediğini biliyorsunuz bu durum sizi de verginizi azaltmaya yönelik girişimlere iter mi? Aynı durum sizin için geçerli olsaydı (vergi kaçıran siz olsaydınız) ve arkadaşınız bunu bilseydi bu durumdan dolayı mahcup olur muydunuz?

Objektif Vergi Yükü Unsurları ile ilgili Sorular

1- Gelir Düzeyi Soruları

- Türkiye'deki GSYİH içindeki vergi gelirleri oranı (Toplam vergi yükü 2018 Türkiye %24-OECD ortalaması %35 civarı) hakkında ne söylersiniz? Sizce, Türkiye'nin vergi yükü neden daha az görülmektedir? Türkiye'nin vergi yükünün OECD ülkelerine göre daha az olması sizin vergi yükünüzün de az olduğunu gösterir mi? Neden?

- Gelir düzeyi arttıkça ödeyeceğiniz verginin artması hakkında ne düşünüyorsunuz? Her gelir düzeyine uygulanacak vergi oranının (KV) aynı olması mı yoksa gelir düzeyine göre GV'de olduğu gibi artan oranlı olmasını mı daha doğru buluyorsunuz?

- Türkiye'de aynı gelir düzeyine sahip mükelleflerin aynı vergiyi ödediğini düşünüyor musunuz? Düşünmüyorsanız sizce nedeni nedir?

- Gelirinizin artması vergi ödeme isteğiniz/isteksizliğinizi değiştirici bir rol oynar mı? Oynarsa, vergi ödeme isteğiniz/isteksizliğiniz ne yönde değişir?

- Net yada brüt geliriniz ne kadar? Bu geliriniz haricinde başka bir geliriniz var mı? Tasarrufa ayırdığınız tutar ne kadar?

2- Vergi Harcamaları Soruları

- Vergi harcamalarından hiç (muafiyet, indirim ve istisna) yararlandınız mı? Muafiyet (esnaf muafiyeti, genç girişimci muafiyeti), indirim (AGİ, bağış ve yardımlar, engellilik, vergiye uyumlu mükellefe vergi indirimi vb.) ve istisnaların (işverence karşılanan yemek ücreti, işverence karşılanan toplu taşıma giderleri, SMK'da istisna, başka bir kurumun sermayesine ve karına katılımından elde edilen kar payları) ödeyeceğiniz vergiyi hafiflettiğini düşünüyor musunuz?

- Vergi harcamaları, mükellefler arasındaki farklılıkları göz önünde bulundurduğu için aynı gelir düzeyinde de olsa mükelleflerin farklı vergi ödemelerine neden olabilmektedir. Bu nedenle sizce muafiyet, indirim ve istisna uygulamasının ekonomik eşitsizliklerin azaltılması yada daha da artmasını önlediğini düşünüyor musunuz?

3- Uyum Maliyetleri Soruları

- Vergisel bir sorunla karşılaştığınızda SMMM yada avukattan danışmanlık desteği aldınız mı? Aldığınız bu hizmetlerin ve personel ücreti, kırtasiye gideri, vergisel

işlemlere harcanan zaman vb. ödediğiniz vergi üzerine ek bir mali yük getirdiğini düşünüyor musunuz?

- İşletmenizdeki personelin (ön muhasebe, SMMM vb) doğru ve düzenli bir şekilde yerine getirmediği vergisel yükümlülüklerin size ek bir maliyet getirdiğini düşünüyor musunuz?

4- Ödenecek Vergi Soruları

- Elde ettiğiniz gelirden vergi harcamaları düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden ödediğiniz vergi ile gelirinizi kıyasladığınızda yüklendiğiniz vergiyi nasıl buluyorsunuz?

- Vergi oranları/tarife yapısının ödeyeceğiniz vergi üzerinde etkisinin olduğunu düşünüyor musunuz? Vergi oranlarının artması ve Gelir Vergisi tarifesinin artan oranlı olmasısizce ödeyeceğiniz vergiyi etkiler mi?

- Sizce vergi, herkesin ödeme gücü ölçüsünde mi yoksa kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı olarak mı alınmalıdır?

<u>Subjektif Vergi Yükü Unsurları ile ilgili Sorular</u>

1- Kamu Mallarının Karşılığı Olma Soruları

- Devletin sağlamış olduğu kamusal mal ve hizmetleri (savunma, sosyal güvenlik, eğitim yardımı, işsizlik maaşı, aşılama, agi vb.) ödediğiniz vergi ile karşılaştırdığınızda yeterli derecede yararlandığınızı düşünüyor musunuz? Ödediğiniz verginin karşılığını alamamanız hissettiğiniz vergi yükünü değiştirir mi?

- Daha fazla kamusal mal ve hizmetten yararlanmanız durumunda daha fazla vergi ödemeniz gerektiğini düşünür müsünüz?AGİ tutarı sizce yeterli mi? AGİ'nin ödeyeceğiniz vergi üzerinde azaltıcı bir etkisi olduğunu düşünüyor musunuz?

2- Vergi Adaleti Soruları

- Türkiye'de herkesin gelirine uygun düzeyde vergi ödediğini düşünüyor musunuz? GV öderken mi yoksa KDV öderken mi üzerinizde daha fazla verginin ağırlığını hissediyorsunuz? Neden?

- Ödediğiniz verginin gerçek anlamda ödemeniz gereken vergi olduğuna inanıyor musunuz? (en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı, vergi harcamaları)

- Sizce Gelir vergisi unsurlarına vergiler adil olarak dağıtılıyor mu? Diğer GV unsurlarından daha fazla vergi ödediğinizi düşünmeniz tutum ve davranışlarınız etkiler mi?

- Tüm mükelleflerin vergisel anlamda giriş-çıkışlarının (gelir-gider) tamamını kayıt altına aldığını ve beyan ettiğini düşünüyor musunuz? Vergi kaçıranların ödemediği vergilerini de sizin yüklendiğinizi düşünüyor musunuz?

- Gelir düzeyi düşük olan mükelleflere sağlanan muafiyet, indirim, istisna gibi ayrıcalıkların gelir düzeyi yüksek olan mükelleflere göre daha fazla olduğunu

düşünüyor musunuz? Yüksek gelir elde eden mükelleflerin en az sizin kadar vergi ödediğini düşünüyor musunuz? Yüksek gelir düzeyine sahip mükelleflerin vergilerini tam olarak ödediğini düşünüyor musunuz?

- Vergi afları, vergi yapılandırması gibi uygulamaların daha çok gelir düzeyi düşük mükellefler için çıkarıldığı konusunda ne düşünüyorsunuz? Aynı gelir düzeyine sahip mükelleflerin aynı vergiyi ödediğini düşünüyor musunuz? Aynı gelir düzeyine sahip herkesin aynı muafiyet, indirim, istisnalardan yararlandığını düşünüyor musunuz?

- Geliri 50.000 TL olan bir mükellef ile geliri 200.000 TL olan bir mükellefin ödeyeceği vergi arasında fark olduğunu düşünüyor musunuz?Az kazananın az çok kazananın çok vergi ödemesi sizce adil midir? Sizce, GV vergi tarifesinin artan oranlı olması vergilemede adaleti sağlayabilir mi?

3- Vergi Uyumu Soruları

- Vergi idaresinin mükelleflere yönelik vergi ile ilgili yapmış olduğu eğitimleri, bilinçlendirme çalışmalarını yeterli buluyor musunuz? (GİB internet sayfası, mükellef hakları vb.)

- Vergi denetim ve cezaları olmasaydı daha az vergi ödemek için girişimlerde bulunur muydunuz? Bulunsaydınız karşılığında muhatap olacağınız cezanın vergi yükünüzü artıracağını düşünüyor musunuz?

- Vergiyi isteyerek gönüllü bir şekilde ödemenin vergi eğitimi ile bağlantılı olduğunu düşünüyor musunuz? Sizce, vergi eğitimi almış bireyler vergi eğitimi almamış bireylere göre vergiye daha uyumlu mudur?

- Fiyatın içinde gizli şekilde ödediğinizde mi yoksa fiyatın dışında ayrıca ödediğinizde mi vergi ödediğinizin daha çok farkında oluyorsunuz?

- Düzenli vergisini ödeyen (gönüllü uyum) bir mükellefin düzenli vergisini ödemeyen ve aflardan (yapılandırma) yararlanan mükellefe göredaha fazla vergi ödediğinizi düşünmeniz vergi yükünü hissetme dereceniz üzerinde etkili midir?

4- Vergi Mevzuatının Değiştirilme Sıklığı Soruları

- Vergi oranlarının sık sık değiştirilmesi (KV %25) yada yeni vergiler (konaklama) konulmasının ödeyeceğiniz vergiyi etkilediğini düşünüyor musunuz?

- Vergi oranlarının artırılması, yeni vergiler konulması veya vergi affı (yapılandırma) gibi vergi kanunlarında sık sık düzenleme yapılmasının bu kanunları anlamanızda etkili olduğunu düşünüyor musunuz?

- Vergi kanunlarının karmaşık olması, açık, anlaşılır olmaması, sık sık değiştirilmesinin ödeyeceğiniz vergiyi etkilediğini düşünüyor musunuz?

- **5- Hükümete Duyulan Güven Soruları**

- Ödediğiniz vergilerin hükümet tarafından doğru şekilde harcandığını düşünüyor musunuz? Neden?

- Ödediğiniz verginin hükümet tarafından nasıl ve nereye ödendiğini bilmemeniz sizin verginizi gönüllü olarak ödemenizi etkiler mi? Vergiden kaçınma yada vergi kaçırma davranışına iter mi?

- Desteklediğiniz hükümetin yeni bir vergiyi yürürlüğe sokması (konaklama) yada vergi oranlarını artırması (KV %25) gibi değişiklikler hükümet hakkındaki düşüncenizi değiştirir mi?

6- Risk Algısı Soruları

- Vergi ceza ve denetimlerinin caydırıcı ve yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Vergi ceza ve denetimlerinin artmasının vergi yükümlülüklerinizi tam ve eksiksiz şekilde yerine getirmenizi sağlayan bir faktör olduğunu düşünüyor musunuz?

- Vergi denetim ve cezasına hiç maruz kaldınız mı? Alacağınız cezanın farkında olarak vergi denetim ve cezasına maruz kaldıktan sonra tekrar vergi cezasına maruz kalacak davranışta bulundunuz mu?

- Vergi suç ve cezaları ile ilgili kanunları anlıyor musunuz? Vergi kanunlarının vergi kaçırmaya elverişli olduğunu düşünüyor musunuz?

- Vergi kaçıran mükellefin alacağı ceza ile ödeyeceği vergi arasında bir fayda-maliyet analizi yaparak bu davranışa karar verdiğini düşünüyor musunuz?

Ek 2: Nitel Analiz Programı Nvivo Kodlamalar ve Temalar



Codes — Search Project

Name	Files	References	Created on	Created by	Modified on	Modified by
Vergi Uyumu	26	335	10/6/2021 4:00	PÜREN	3/13/2022 11:39 PM	PÜREN
Vergi Kültürü	9	12	11/2/2021 7:49	SERAP	3/16/2022 1:09 PM	PÜREN
Örf Adet, Anane	6	8	3/14/2022 4:18	PÜREN	3/16/2022 1:24 PM	PÜREN
Aidiyet Duygusu	13	22	3/14/2022 12:0	PÜREN	6/16/2022 9:52 AM	PÜREN
Vergi Bilinci	26	172	11/2/2021 10:0	SERAP	3/16/2022 1:10 PM	PÜREN
Vergi İdaresinin Mükellefe Bakı	13	24	12/1/2021 7:28	PÜREN	12/1/2021 7:29 PM	PÜREN
Vergi Eğitimi	23	29	12/1/2021 7:24	PÜREN	3/16/2022 1:10 PM	PÜREN
Mevzuat Değiştirilme Sıklığı	26	95	3/14/2022 6:43	PÜREN	3/14/2022 6:44 PM	PÜREN
Mali Danışman Etkisi	14	34	3/16/2022 2:10	PÜREN	3/16/2022 2:14 PM	PÜREN
İnteraktif Vergi Dairesi Uygula	16	16	11/15/2021 11:	PÜREN	3/6/2022 9:56 AM	PÜREN
Vergi Ahlakı	26	248	11/2/2021 7:48	SERAP	12/1/2021 4:42 PM	PÜREN

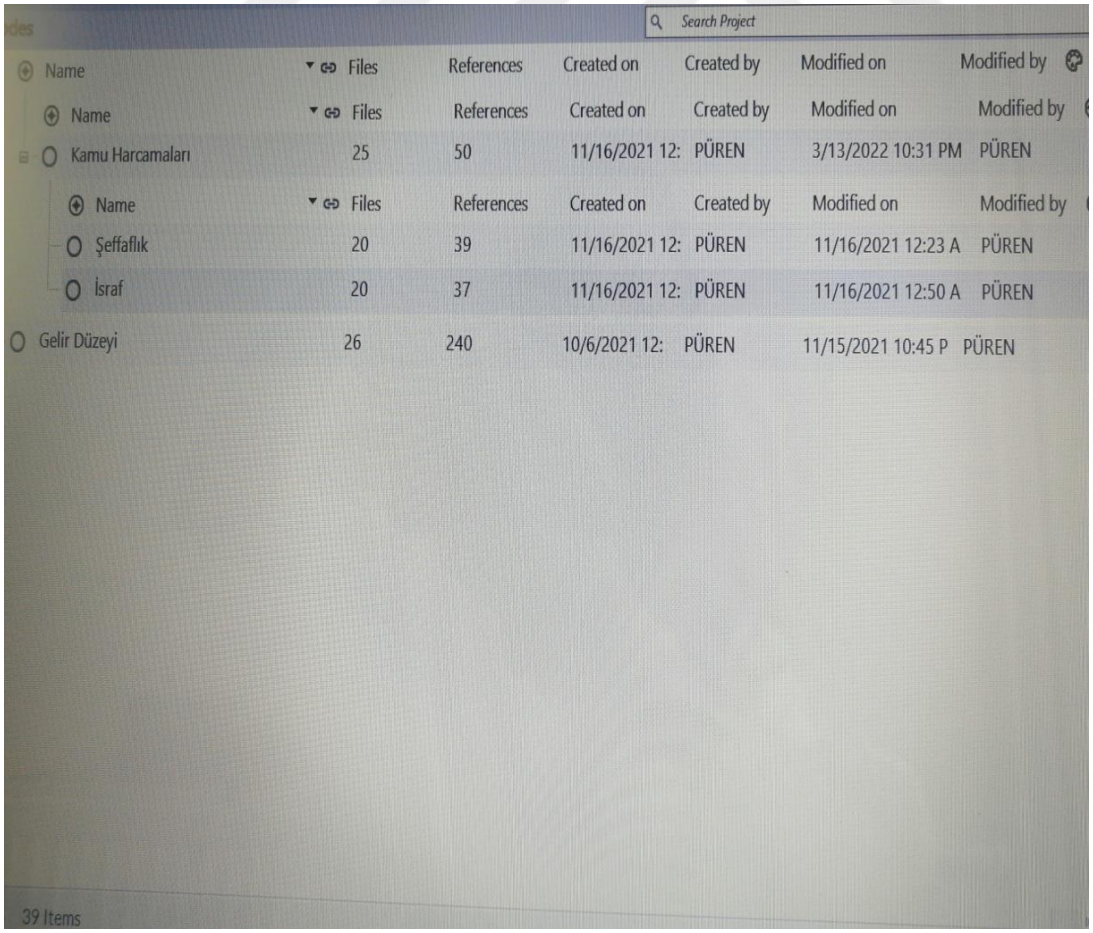


Codes — Search Project

Name	Files	References	Created on	Created by	Modified on	Modified by
Vergi Ahlakı	26	248	11/2/2021 7:4	SERAP	12/1/2021 4:42 PM	PÜREN
Vergi Danışmanı Etkisi	14	34	11/16/2021 1:	PÜREN	6/16/2022 4:22 AM	PÜREN
Sosyal Normlar	5	24	3/17/2022 4:0	PÜREN	3/17/2022 5:09 PM	PÜREN
İçsel motivasyon	21	53	3/17/2022 3:4	PÜREN	3/17/2022 5:10 PM	PÜREN
Vergi Adaleti	26	225	10/6/2021 12:	PÜREN	6/16/2022 4:21 AM	PÜREN
Denkleştirici Adalet	26	111	3/13/2022 7:2	PÜREN	3/13/2022 7:28 PM	PÜREN
Dağıtıcı Adalet	26	113	3/13/2022 7:2	PÜREN	3/14/2022 4:21 PM	PÜREN
Vergi Karmaşıklığı	26	353	6/16/2022 4:2	PÜREN	3/6/2022 12:53 PM	PÜREN
Vergi sayısı	26	38	11/16/2021 12	PÜREN	11/16/2021 12:39 A	PÜREN
Vergi oranı, Tarife	26	182	11/16/2021 12	PÜREN	3/14/2022 6:41 PM	PÜREN
Vergi Harcamaları	26	176	12/1/2021 4:5	PÜREN	12/1/2021 4:56 PM	PÜREN
Uyum Maliyetleri	25	48	10/6/2021 12:	PÜREN	11/15/2021 12:58 A	PÜREN

39 Items


Codes
Search Project
Name Files References Created on Created by Modified on Modified by
Ek mali yük 16 22 11/1/2021 5:0 SERAP 3/13/2022 11:12 PM PÜREN
Danışmanlık Ücreti 21 27 11/2/2021 7:5 SERAP 3/13/2022 11:12 PM PÜREN
Risk Algısı 26 167 11/15/2021 11 PÜREN 11/16/2021 12:04 A PÜREN
Vergi denetim eksikliği 26 118 11/15/2021 11 PÜREN 11/16/2021 12:47 A PÜREN
Fayda-Maliyet Analizi 25 27 3/13/2022 11: PÜREN 3/13/2022 11:20 PM PÜREN
Cezaların caydırıcılığı 26 83 11/15/2021 11 PÜREN 12/1/2021 7:56 PM PÜREN
Ödenecek Vergi 26 244 10/6/2021 12: PÜREN 11/16/2021 12:34 A PÜREN
Hükümete Güven-Güvensizlik 26 131 10/6/2021 12: PÜREN 11/15/2021 9:44 PM PÜREN
Mevzuat değiştirilme sıklığı 26 95 11/16/2021 12 PÜREN 11/16/2021 1:00 A PÜREN
Vergi Affı 25 75 3/13/2022 11: PÜREN 3/13/2022 11:02 PM PÜREN
Kamu Mallarının Karşılığı Olma 26 111 3/14/2022 4:2 PÜREN 3/14/2022 6:36 PM PÜREN
Kamu Harcamaları 25 50 11/16/2021 12 PÜREN 3/13/2022 10:31 PM PÜREN
39 Items


Search Project
Name Files References Created on Created by Modified on Modified by
Kamu Harcamaları 25 50 11/16/2021 12: PÜREN 3/13/2022 10:31 PM PÜREN
Şeffaflık 20 39 11/16/2021 12: PÜREN 11/16/2021 12:23 A PÜREN
İsraf 20 37 11/16/2021 12: PÜREN 11/16/2021 12:50 A PÜREN
Gelir Düzeyi 26 240 10/6/2021 12: PÜREN 11/15/2021 10:45 P PÜREN
39 Items

Ek 3: Türkiye'de Vergi Yükü Anket Formu

	Vergi Yükü Ölçeği	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Türkiye'de vergi kanunlarının anlaşılması zordur.					
2	Vergi sistemimiz karmaşıktır.					
3	Türkiye'de vergi kanunlarının sık değiştirilmesi vergi sistemini daha da karmaşık hale getirmektedir.					
4	Vergi oranları, vergi tarifesi ve vergilerin sayıca fazla olması vergi sistemini karmaşıklaştırmaktadır.					
5	Vergi ödemek bir vatandaşlık görevidir.					
6	Vergi kaçakçılığını ahlaksızlık olarak görürüm.					
7	Vergi afları, vergilerin ödenmemesini teşvik eder.					
8	Vergi bilincine sahip mükellefler vergiye daha uyumludur.					
9	Türkiye'de vergi sistemi adildir.					
10	Türkiye'de vergiler genel olarak mükelleflere adil şekilde dağıtılmaktadır.					
11	Türkiye'de herkes ödeme gücü oranında vergilendirilmektedir.					
12	Gelirleri aynı olanlar aynı miktarda Gelir Vergisi ödemektedir.					
13	Ödediğim vergiler karşılığında faydalandığım kamusal mal ve hizmetler yeterli seviyededir.					
14	Türkiye'de vergi sistemi hiç adil değildir.					
15	Vergi, kamu hizmetlerinin karşılığıdır.					
16	Vergi, zorunlu bir ödemedir.					
17	Benim için gelenek-göreneklerimiz önemlidir.					
18	Vergi gelirleri, gelenek-göreneklerimize uygun şekilde harcanmaktadır.					
19	Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyarım.					
20	Ne olursa olsun ülkeme olan bağlılığım her zaman güçlü kalır.					
21	Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak kimliğimin önemli bir parçasıdır.					
22	Vergi konusunda basın yayın araçlarının (radyo, TV, gazete vb.) mükellefleri bilgilendirdiğini düşünüyorum.					
23	Vergi hakkında çıkan haberleri medyadan takip ediyorum.					
24	Sosyal medyada vergi paylaşımlarını takip ederim.					
25	Medya ve sosyal medya vergi hakkında bilgi edindiğim önemli bir kaynaktır.					
26	Vergi afları, vergilerin ödenmesini teşvik eder.					
27	Vergi afları vergisini düzenli ödeyenleri rahatsız eder.					
28	Birikmiş vergi borçlarımı yeni bir vergi affı çıkana kadar ödemem.					
29	Hükümete güvenirim.					
30	Hükümet genelde dürüsttür.					
31	Hükümetten hiç şikâyet etmem.					
32	Diğer mükelleflerin vergilerini ödemediğini bilsem de vergilerimi öderim.					
33	Vergi ödeme konusunda ahlaki bir sorumluluk hissederim.					
34	Vergilerimi gönüllü olarak öderim.					
35	Vergi kaçırdığımı çevrem duysa çok mahcup olurum.					

Lütfen sadece ÜCRETLİ olarak çalışanlar aşağıdaki soruları boş bırakınız.

36	2021 yılında vergisel işlemlere çok fazla zaman harcadım.					
37	2021 yılında vergi işlerimize ödediğimiz sabit maliyetler (ulaşım, kırtasiye, bilgisayar yazılımı vb.) oldukça yüksekti.					
38	SMMM ödenen ücret, kırtasiye, yazılım, vergisel işlemlere ayrılan zaman vb. verginin maliyetini artırmaktadır.					
39	Muhasebecimin vergisel konularda tam olarak bilgili ve liyakatli olduğunu düşünürüm.					
40	Her zaman muhasebecimin tavsiyelerine uyarım.					
41	Muhasebecime danıştığımda doğru tavsiyeler alırım.					
42	Muhasebecime güvenim tamdır.					
43	Vergi dairesi çalışanlarının mükelleflere karşı tavrını olumlu buluyorum.					
44	Vergi dairesinde genelde iyi muamele görürüm.					
45	Vergi dairelerinin verdiği hizmetten memnunum.					
46	Vergi dairesi çalışanları tüm mükelleflere vergi kaçakçısı olarak yaklaşmaktadır.					

Lütfen **sadece ÜCRETLİ olarak** çalışanlar 47**.soruyu BOŞ** bırakınız. **Ücretli dışındaki mükellefler** soruyu lütfen yüzdelik dilimler üzerine **X** işareti koyarak cevaplayınız.

47	Önümüzdeki yıl için sizce denetlenme olasılığınız yüzde kaçtır?	%0 - 20%	%30 - 40%	%50 - 60%	%70 - 80%	%90 - 100%

Lütfen aşağıdaki **3** soruyu yüzdelik dilimlerin üzerine **X** işareti koyarak cevaplayınız.

48	Sizce bir vergi kaçakçısının Türkiye'de yakalanma olasılığı yüzde kaçtır?	%0 - 20%	%30 - 40%	%50 - 60%	%70 - 80%	%90 - 100%
49	Vergi idaresinin bildirilmeyen bir geliri tespit etme olasılığı sizce yüzde kaçtır?	%0 - 20%	%30 - 40%	%50 - 60%	%70 - 80%	%90 - 100%
50	Türkiye'de bir vergi kaçakçısı yakalandığında kaçırdığı 100 TL'lik verginin sizce yüzde kaçını ceza olarak öder?	%0 - 20%	%30 - 40%	%50 - 60%	%70 - 80%	%90 - 100%

Lütfen aşağıdaki **3** soruyu noktalı alana yüzde oran **(%)** yazarak cevaplayınız.

51	Sizce 100 TL'nizin yüzde kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	(…….)
52	100 TL'lik muafiyet, indirim, istisnadan sizce yüzde kaç oranında yararlanıyorsunuz?	(…….)
53	100 TL'lik bir verginin sizce yüzde kaçı ödemeniz gereken vergidir?	(…….)

ÖZ GEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Serap Püren

Bildiği Yabancı Diller :İngilizce

Aldığı Sertifikalar :İngilizce, Bilgisayar işletmenliği, muhasebe meslek elemanı, iş ve meslek danışmanlığı

Uzmanlık Alanı : Maliye, Muhasebe, Mali Hukuk

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Anadolu Üniversitesi	2005
Y. Lisans	Maliye	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	2012

Görevler :

Görev Unvanı	Görev Yeri	Yıl
YÖK 100/2000 Doktora Bursu Araştırmacısı	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	2018-2023

Eserler :

A. Uluslararası hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

A1. Türkiye'de Hissedilen Vergi Yükü Unsurlarını Anlamak: Nitel Bir Analiz

A2. Türk Vergi Sisteminde E-Tebligat Uygulaması ve Ekonomik Boyutu ile İncelenmesi

B. Uluslararası bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitaplarında (p*roceedings*) basılan bildiriler:

B1. Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Sorunu: 2001-2018 Yılları Arası Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bir Değerlendirme

C. Ulusal hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

C1. Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Sorunu: Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bir Değerlendirme

D. Diğer yayınlar: *(Yukarıdaki maddelerde yer alan başlıklardaki kategorilere girmeyen ve belirtilmek istenen tüm eserler bu maddenin altında belirtilecektir.)*

D1. Özet Bildiri: Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Sorunu: 2001-2018 Yılları Arası Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bir Değerlendirme

D2. Yüksek Lisans Tezi: Vergi kaçakçılığının farklı nitelikteki suçlar ile karşılaştırılması: Zonguldak ilinde bir araştırma

D3: Yüksek Lisans Tezinden Makale: Perception of tax evasion as a crime in Turkey

D4. Doktora Tezi: Türkiye'de Objektif ve Subjektif Vergi Yükünün Değerlendirilmesi