

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KÜLTÜRÜNÜN İNŞASI

Hacer YILMAZ

2501120570

TEZ DANIŞMANI

Dr. Öğr. Üyesi Şamil ÜNSAL

İSTANBUL – 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : HACER YILMAZ Numarası : 2501120570
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞAMİL ÜNSAL
Tez Savunma Tarihi : 04.09.2019 Saati : 16.00
Tez Başlığı : VERGİ KÜLTÜRÜNÜN İNŞASI

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / **ÖYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. ŞAHİN AKKAYA		
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞAMİL ÜNSAL		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ BAŞAR SOYDAN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. HABİB YILDIZ		Kabul
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		

ÖZ

VERGİ KÜLTÜRÜNÜN İNŞASI

Hacer YILMAZ

Çalışmanın amacı bir verginin ihdas edilmesi ve tahsili aşamalarını kapsayan vergileme sürecinde vergi kültürünün nasıl inşa edildiğini ortaya koymaktır. Kültür salt antropolojik veya sosyolojik bir olgu olmayıp, çeşitli disiplinlerde kütleleşmiş belli başlı değerleri, inançları, usulleri, gelenekleri açıklamak için de kullanılmaktadır. Bu bakımdan bir üst yapı olarak kültür bölümlenmiştir ve spesifik olarak bir ulusun yemek kültürü, sanat kültürü ve vergi kültürü gibi pek çok alt kümeyle sahiptir. Tüm bu kümelerin ortak özelliği ise belirli bir alanda paylaşılan normlar, değerler ve davranış standartları sunmalarıdır. Ulusal kültürün alt kümesi olan vergi kültürünün temel unsurlarının belirlenmesi, kültürel normların, değerlerin ve davranış standartlarının ne şekilde oluştuğu ve bunların birer kültürel norma dönüşerek toplumu oluşturan bireylerin davranışlarına nasıl yön verdiği bu çalışmada cevabı aranan problemdir.

Her ülkenin ulusal kültürü benzersiz olduğu gibi, her ülkenin vergi kültürü de benzersizdir ve tarihsel dinamiklerden beslenmektedir. Bireyler vergileme sürecinde takınacakları tutumları ve gösterecekleri davranışları her seferinde yeniden tasarlamamakta; bunun yerine vergi kültürünün verili kategorileri içerisinde seçim yapmaktadır. Bu sebeple bir ulusun mensupları gönüllü bir şekilde vergi verme gereği duyarken; başka bir ulusun mensuplarının vergi direncine eğilim katsayısı oldukça yüksek olabilmektedir. İşte, vergi kültürü farklılaşan bu davranışın nedenidir.

Tez çalışmasında ulaşılan sonuç ülkelerin vergi kültürünü inşa eden dört unsur bulunmaktadır. Bunlar bir ulusun vergileme hususunda sahip olduğu tarihsel geçmiş, vergi mükellefleri, vergi otoritesi ve son olarak muhasebe meslek mensupları şeklindedir. Her bir unsurun vergi kültürüne katkı sağlama yoğunlukları ise eşit değildir. Vergilerin konulması ile başlayan yasama sürecini, vergi tekniğini, vergi kanunlarını ve yürütme sürecinin icracısı olan vergi idaresini

kapsayan aktör olan vergi otoritesinin uygulamaları ile yarattığı kültürel kodlar vergi kültüründe algının oluşması, tutuma dönüşmesi ve uyum veya uyumsuzluk davranışının şekillenmesinde öncelikli belirleyicidir.

Anahtar Kelimeler: Kültür, Vergi Kültürü, Vergi Uyumu, Norm, Değer, Vergi Psikolojisi, Vergi Direnci, Kaçakçılık, Vergi Davranışı



ABSTRACT

BUILDING TAX CULTURE

Hacer YILMAZ

The aim of this study is to reveal how a tax culture, that involves the levying and collection phases of taxes in the taxation process, is built. Culture is not merely an anthropological or sociological phenomenon, but it is also used to explain certain values, beliefs, procedures and traditions that have become cults in various disciplines. In this respect, culture as a superstructure is segmented and, specifically, it has several subsets, such as a nation's food culture, art culture and tax culture. The common feature of all these cultures is that they offer the norms and behavior standards that are shared in a certain area. The problem to be addressed in this study is to identify the main actors of the tax culture, which is a subset of national culture, how cultural norms, values and standards of behavior are formed and how they turn into cultural norms and shape the behaviors of individuals who constitute a society.

The tax culture of each country is unique, as is the case in national culture, and it is bolstered by historical dynamics. Individuals do not arrange their attitudes and behaviors in the taxation process each time, instead, they make choices within the given categories of tax culture. Therefore, while the members of a certain nation feel the need to pay their tax voluntarily, the coefficient of tax resistance tendency for the members of another nation can be rather high. Tax culture is the very reason behind these different attitudes.

This thesis study found that there are four actors building the tax cultures of countries. These are the historical background of a nation with respect to taxation, taxpayers, tax authority and finally members of the profession of accounting. The intensity of the contribution of each actor in the tax culture is not equal. The cultural codes created by the applications of the tax authority, which is the actor that subsumes the legislative process which starts with the levying of the taxes, tax technique, tax laws and tax administration which implements the execution process,

are the primary determinants in the formation of perception in tax culture, the transformation of this into attitude and the formation of the compliance or non-compliance behavior.

Keywords: Culture, Tax Culture, Tax Compliance, Norm, Value, Tax Psychology, Tax Resistance, Tax Evasion, Tax Behavior



ÖNSÖZ

İnsan doğası tüm bireylerde ortak olmakla birlikte, ihtiyaçların tatmin edilme şekli son derece farklıdır. Yemek yeme tüm insanlar için fizyolojik bir ihtiyaçtır. Ancak yeme tarzı, kullanılan araç, yemek için tercih edilen yiyecek tamamen kültürelidir. Kültür bir arada yaşayan insanlar için normlar, değerler ve davranış standartları belirler. Birey karşılaştığı her problemde yeniden düşünmek zorunda kalmaz; kültürde kabul edilmiş hâlihazırdaki reçeteleri alır ve kullanır. Dolayısıyla bireyin davranışı kültür temellidir.

Vergi ve kültür tarihsel olarak iç içe geçmiş kavramlardır. Devletlerin kamu gelirleri ile özdeşleştirildiği günümüzde vergi devletler için hayatidir. Bu kapsamda kültürel sistem içinde vergiyle ilgili içselleştirilmiş değerler, inançlar, normlar ve algıların bilinmesi uygulanacak olan vergi politikalarının başarılı olabilmesi için oldukça kayda değerdir. Bireyler doğuştan vergi kaçakçısı olarak dünyaya gelmedikleri gibi özgecil değerlerle de donatılmamışlardır. Bireyin vergiyi anlamlandırışı ve vergiye tepkisi bir kültürel bir sonuçtur. Vergi kültürü bireylere vergileme olgusuna ilişkin araçlar, ölçüler, yasal veya yasal olmayan normlar ve imkânlar sunmaktadır.

Mali literatürde uzun süre üzerinde çalışılmayan bir konu olan vergi kültürü çoğunlukla vergi psikolojisi ve vergi ahlakı kavramları içerisinde değerlendirilmiştir. Ancak daha sonra bir yönüyle sosyal bir kurum vergileme olgusunun, tarihsel, politik ve idari yönlerinin de ele alınarak ulusların farklılaşan vergi davranışını açıklamak için vergi kültürü kavramı kullanılmıştır. Bu çalışmada toplumlarda vergi kültürünün ne şekilde inşa edildiğini ortaya koymak ve bu çerçevede Türk vergi kültürünün yapısal özelliklerini tespit edilmektedir. Bu şekilde vergi kültüründe güçlü ve güçsüz normların belirlenerek bireylerin vergiye karşı vermiş oldukları tepkilerin tarihsel, sosyal ve politik görünümleri ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak hazırladığım bu çalışmada; vergi kültürünün inşa edilmesi süreci değerlendirilecek ve Türkiye'de mevcut vergi kültürünün temel

normları, değerleri, kabulleri, standartları ve sınırları örneklerden ve yapılmış olan anket çalışmalarından yararlanılarak incelenecektir.

Çalışmalarım sırasında, bilgi, görüş ve desteğini esirgemeyen ve katkıları ile beni yönlendiren hocam ve tez danışmanın sayın Dr. Öğr. Üyesi şamil ÜNSAL'a; tüm eğitim sürecim boyunca değerli bilgileri ve tecrübeleri ile bana katkı sağlayan Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR'a; Doç. Dr. Yasemin TAşKIN'a ve diğer bölüm hocalarıma teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Bu süreçte sabrını, desteğini ve anlayışını eksik etmeyen eşim İsmail Hakkı YILMAZ'a minnet ve şükranlarımı sunarım.

Hacer YILMAZ

İSTANBUL, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ	vii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜLTÜR VE VERGİ KÜLTÜRÜ KAVRAMLARININ TANIMLANMASI VE VERGİ KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL BELİRLENİMİ

1.1. KÜLTÜR KAVRAMININ TANIMLANMASI.....	4
1.1.1. Kültürün Kavramsal Çerçevesi.....	5
1.1.2. Kültürü Belirleyen Unsurlar	10
1.1.2.1. Dil.....	10
1.1.2.2. İnançlar	11
1.1.2.3. Değerler	12
1.1.2.4. Tutumlar	14
1.1.2.5. Normlar	16
1.1.2.6. Semboller.....	18
1.1.3. Kültürün Özellikleri.....	19
1.2. VERGİ KÜLTÜRÜ KAVRAMININ TANIMLANMASI VE TEORİK ÇERÇEVESİ.....	20
1.3. VERGİ KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL BELİRLENİMİ.....	29
1.3.1. Osmanlı Devletinde Vergi Geleneği.....	30
1.3.2. Osmanlı Devletinde Uygulanan Vergiler	34
1.3.2.1. Şer-i Vergiler	34
1.3.2.2. Örfi Vergiler	35
1.3.3. Tanzimat Dönemi Vergi Reformu	36

1.3.4.	Meşrutiyet Dönemindeki Vergisel Düzenlemeler	40
1.3.5.	Osmanlı Devletinde İktisadi Zihniyet.....	41
1.3.6.	Cumhuriyet Dönemi Vergi Geleneği	43

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KÜLTÜRÜ UNSURU OLARAK MÜKELLEF

2.1. VERGİYE KARŞI GÖSTERİLEN DAVRANIŞLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	31
2.1.1. Vergi Kaçakçılığı	32
2.1.2. Vergiden Kaçınma.....	35
2.1.3. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı.....	36
2.2. BİREYİN VERGİ KÜLTÜRÜNDEKİ DEĞERLERİNİN VE TUTUMLARININ BELİRLEYİCİLERİ	37
2.2.1. Bireyin Devlet Algısı.....	37
2.2.2. Bireyin Vergi Algısı	40
2.2.2.1. Vergi Kültüründe Vergi Kavramının Tanımlanması	41
2.2.2.2. Vergilendirmede Karşılıklılık Esasının Vergi Algısına Etkisi	44
2.2.2.3. Vergilerin Egemenlik Gücüne Dayandırılmasının Vergi Algısına Etkisi	47
2.2.3. Bireyin Vatandaşlık Algısının Etkisi.....	49
2.2.4. Bireyin Vergi ile İlgili Sosyal Etkileşimi ve Toplumsal Kabuller	53
2.2.5. Bireyci ve Toplumcu Kültürlerin Etkisi	58
2.2.6. Toplumsal Örgütlenme Şekli.....	61
2.2.7. Bireylerin Akranlara İlişkin Düşünceleri ve Güven Olgusu	64
2.2.8. Bireyin Vergi Otoritesi ile Güven Bağı.....	67
2.2.9. Bireyin Demografik Özellikleri.....	70
2.2.9.1. Yaş	70
2.2.9.2. Cinsiyet	71
2.2.9.3. Dindarlık	72
2.2.9.4. Eğitim ve Vergi Eğitimi.....	75
2.2.9.5. Vergi Ahlakı	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KÜLTÜRÜ UNSURU OLARAK VERGİ ÖRGÜTÜ

3.1. VERGİ KÜLTÜRÜ VE VERGİLENDİRME KÜLTÜRÜ BAĞLANTISI.	83
3.1.1. Vergilendirme Yetkisi	85
3.1.2. Vergi Kültürü ile Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı İlişkisi.....	87
3.1.3. Vergi Kültüründe Mevzuatın Değişim Sıklığı.....	92
3.2. VERGİ KÜLTÜRÜNDE BASKI GRUPLARININ ETKİSİ VE LOBİCİLİK FAALİYETİ.....	93
3.3. VERGİ KÜLTÜRÜ VE BÜROKRASI İLİŞKİSİ.....	104
3.4. VERGİ KÜLTÜRÜNDE VERGİ YAPISI VE VERGİLENDİRME TEKNİĞİ	106
3.4.1. Vergi Kültüründe Verginin Konusunun Tespiti	107
3.4.2. Vergi Kültüründe İndirim, İstisna ve Muafiyetler	108
3.4.3. Türk Vergi Kültüründe Tercih Edilen Vergi Karmaşası.....	115
3.4.4. Vergi Kültürü ve Vergi Yükü İlişkisi	123
3.5. TÜRK VERGİ KÜLTÜRÜNDE VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI NORMU.....	129
3.6. VERGİ AFLARININ SIKLIĞININ VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ ...	139
3.7. VERGİ ÖRGÜTÜNÜN EVRENSEL VERGİLENDİRME İLKELERİNE YAKLAŞIMININ VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ.....	144
3.7.1. Vergilemede Adalet İlkesi	146
3.7.2. Genellik İlkesi.....	149
3.8. VERGİ İDARESİNİN VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ	149
3.8. SOSYAL SERMAYENİN ARTIRILMASI VE VERGİ KÜLTÜRÜNDE GÜVEN NORMU	152

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ BAKIMINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI VE MALİ MÜŞAVİRLER

4.1. MUHASEBE MESLEK MENSUBU VE MALİ MÜŞAVİRLİK KAVRAMININ TANIMLANMASI	156
4.2. TÜRK VERGİ KÜLTÜRÜNDE MESLEK MENSUBU.....	157
4.3. MESLEK MENSUBUNA BAŞVURULMASININ NEDENLERİ	160

4.4. MESLEK MENSUBUNUN VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ	160
4.5. MÜKELLEFLERİN MESLEK MENSUBUNDAN BEKLENTİSİ	163
4.6. TOPLUMUN MESLEK MENSUBU ALGISI.....	164
4.7. MESLEK MENSUBU-MÜKELLEF ÇATIŞMASI.....	166
4.8. MESLEK MENSUBU VE ÇOĞULCU CEHALET YAKLAŞIMI.....	168
SONUÇ	194
KAYNAKÇA.....	200



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo-1: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirim ve İstisnalardan Yararlanan Mükellef Sayıları	114
Tablo-2: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk - Tahsilat Sonuçları (Brüt)	120
Tablo-3: Emlak Vergisinin OECD Ülkelerinde GSYİH İçindeki Payı	122
Tablo-4: 2015 Dönemi Yıllık Gelir Vergisinin Faaliyet Kodu Bazında Dağılımı	128
Tablo-5: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları	134
Tablo 6: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları	135



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Kùltürün Üç Düzeyi	7
Şekil 2: Değerler, Tutumlar ve Davranışlar Arasındaki İlişki	16
Şekil 3: İç İçe Geçmiş Vergi Kùltürü Modeli	27



KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.	: Aynı eser
A.g.e.	: Adı Geçen Eser
A.g.m	: Adı Geçen Makale
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AKP	: Adalet ve Kalkınma Partisi
A.Ş.	: Anonim Şirket
A.Ü.	: Ankara Üniversitesi
Bkz	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C.Ü.	: Cumhuriyet Üniversitesi
ETÜ	: Erzurum Teknik Üniversitesi
GSYİH	: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İÜİFM	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası
KDV	: Katma Değer Vergisi
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
NACE	: Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması (Nomenclature Des Activités Économiques Dans La Communauté Européenne)
NEÜ	: Nevşehir Üniversitesi

OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development)
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
R.G.	:Resmi Gazete
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
SMM	:Serbest Mali Müşavir
SMMMO	:Serbest Mali Müşavirler Odası
v.d.	:Ve diğerleri
TBB	:Türkiye Barolar Birliği
TL	:Türk Lirası
TMSF	:Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

GİRİŞ

Kültürel kurallarla hukuki düzenlemelerin ortak paydası, her ikisinin de bir arada yaşama gayesi taşıyan insanların toplum halinde yaşamasını olanaklı kılan hazır reçeteler olan kurallar ve normlar sunmasıdır. Bu söylemin vergileme olgusunda ortaya çıkması ise vergiye ve vergilemeye karşı bireylerin takındığı tutumların arkasında öğrenilmiş ve geleneğin mevcut olması noktasındadır. Her ülkenin vergileme alanına ilişkin doğru ile yanlış; iyi ile kötü kavramları farklı karşılıklara tekabül etmekte ve kendine özgü biricik vergi kültürünü meydana getirmektedir. Bireyler vergi ile ilgili bir edimde bulunurken nesiller boyunca kendisine aktarılan ve zihninde depoladığı; aynı zamanda toplumda kabul edilmiş veya onaylanmamış standartları değerlendirerek harekete geçmektedir. Bireyin vergi davranışının bir referans noktası vardır ve o da toplumun vergi kültürüdür. Bu çalışmanın amacı ülkelerin vergi kültürlerinin ne şekilde inşa edildiğini bilimsel metotlarla ortaya koymak ve Türk vergi kültüründe hâkim gelenek ve göreneklerin, ritüellerin, kabullerin, normların, standartların ve değerlerin analizini yapmaktır.

Vergiye uyum gösteren toplumlarla direnç gösteren toplumlar arasında kültürel farklılıklar bulunmaktadır. İnsan biyolojik bir varlık olmakla birlikte, insan davranışı kültürelidir. Diğer bir anlatımla, yaşanan toplumda edinilen bilgi ve tecrübeyle algı geliştirir; sonrasında algısı tutuma dönüşür ve nihayetinde tutum davranış olarak somutlaşır. Bu çerçevede bireylerin vergisel davranışını anlamak ve vergi dirençlerini çözümlemek için öncelikle yapılması gereken bireylerin algısını belirleyen, tutum ve davranışlarının temelini analiz etmektir. Bu analiz süreci ise ülkelerin vergilendirme pratiğinde yer alan her bir kişi, kurum ve kuruluşun kurumsallaşmış uygulama ve pratiklerinin yarattığı vergi kültürüne işaret etmektedir. Vergi uyumu, vergi direnci, vergi kaçırma, mali hissizlik, vergi alerjisi olarak literatürde yer alan her bir vergisel tepki, vergi kültürünün yarattığı birer sonuç niteliği taşımaktadır. Vergi kültürü, ulusal kültürün bir parçasıdır. Bu kapsamda çalışmada bu konunun seçilmesinin nedeni, devletler için hayati niteliğe sahip olan vergileme sürecinde vergi davranışını anlamlandırmanın kritik bir mesele olması ve vergi kültürünün bu noktada yol gösterici olmasıdır.

Vergi kültürünün meydana gelmesi gelişigüzel bir oluşum değildir. Aksine vergi kültürü kademeli bir sürecin neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bu sürecin ilk basamağı olan tarihsel belirlenim, öncelikle tarihsel olarak vergi ile ilgili ortaya çıkmış kurumları (iltizam, emanet, götürü usül) ve toplumda kemikleşmiş vergi zihniyetini kapsamaktadır. Ülkelerin tarihsel süreçte vergi ile ilgili olarak edindikleri tecrübeler ve gelenekler vergi kültürünün belleğidir. İkinci olarak verginin muhattapı olan mükelleflerin devlet algısı, vergi algısı, vatandaşlık algısı gibi dışsal faktörlerden etkilenen özellikleri ve tamamen şahsına ait olan demografik özellikleri vergi kültürünü inşa etmektedir. Vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini zamanında, doğru ve titizlikle yerine getirme ya da getirmeme seçimleri arasında tercihinde belirleyici olan işgüdü vergi kültürünün yaratımıdır. Çalışmada vergi kültürünü belirleyen üçüncü aktör olan vergi otoritesi sadece vergi idaresi veya gelir idaresi ile sınırlı tutulmamıştır. Bir ülkede verili tüm mali kurumlar ve kurumsal yapılar bu kavramın içerisinde değerlendirilmiş olup, verginin konulmasından tahsiline değin vergileme olgusuna tesir eden tüm aktörler bu kavramsallaştırmaya dâhil edilmiştir. Ülkelerde uygulanan vergi sistemleri, kanunlar ve prensipler bireylerin vergi tutumunu ve davranışını etkileyen en önemli belirleyiciler kabul edilerek vergi kültürünün oluşumuna katkı sağladıkları kabul edilmiştir.

Literatüre bakıldığında vergi kültürü kavramı, unsurlarını ve inşa sürecini araştıran ampirik bir çalışmaya rastlanmamıştır. Vergiye karşı gösterilen tepkilerin araştırıldığı bir kısım çalışmalarda vergi kültürü kavramı nadiren ele alınmış; genel olarak vergi ahlakı ile ilişkilendirilmiştir. Ancak bu çalışmada ele alındığı şekilde vergi ahlakı, vergi kültürünü belirleyen alt unsurlardan yalnızca bir tanesidir. Yapılan diğer bir kısım çalışmalarda ise bireylerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışların açıklanması için vergi bilici ve vergi okuryazarlığı kavramları kullanılmıştır. Vergi davranışının sosyal etkenlerinin incelendiği çalışmalarda ise çoğunlukla vergi kaçakçılığı üzerinde durulmuş ve vergi psikolojisine atıf yapılmıştır. Vergi kültürü çoğunlukla gönüllü bir şekilde vergi verme gereği ile eşdeğer kullanılarak uyum kültürüne indirgenmiştir. Literatürdeki diğer bilimsel çalışmalardan farklı olarak, bu çalışmada vergi kültürü bir üst yapı olarak ele

alınmıştır. Vergi kültürü kavramı tüm unsurları ve belirleyicileri ile araştırılmış; tüm kültür kategorilerinde var olan değerlerin, normların, tutumların ve inançların vergileme olgusunda yaratılmasında etkin ve etkili olan değişkenler incelenmiştir.

Bu çerçevede Vergi Kültürünün İnşası adlı tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde kültür kavramı hakkında kavramsal bilgilere yer verilmiştir. Ardından kültürün var olabilmesi için taşıması gereken ana unsurlar açıklanarak genel özellikleri hakkında bilgi verilmiş ve kültürün belli başlı özellikleri aktarılmıştır. Tarihsel olarak birbirine bağlı olan kültür ve vergi ilintisi kurularak vergi kültürü kavramı açıklanmıştır. Literatürde yapılmış olan vergi kültürü tanımları analiz edildikten sonra vergi kültürünü açıklayan modellere yer verilmiştir. Çalışmanın üzerinde yükseldiği İç İçe Geçmiş Kültür Modeli incelenmiş ve vergi kültürünü inşa eden temel aktörler değerlendirilmiştir. Daha sonrasında ise vergi kültürünün bir kurumsal bir yapı olduğu vurgusu yapılmış ve vergi kültürünün tarihsel belirlenimi incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergilendirmenin süjesi olan mükelleflerin vergi ile ilgili olarak kültürel birer koda dönüştürdükleri uygulamaların ve pratiklerin, mükelleflerin vergi zihniyetine etkileri analiz edilmiş olup, vergi kültürünün inşa edilmesinde mükelleflerin rolü üzerinde durulmuştur. Bu çerçevede mükelleflerin vergi kültürünü inşa etme sürecinde etkili olan hem kişisel ve çevresel faktörler ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise uygulamaların, partiklerin, işlemlerin ve işleyişlerin kültürleşmesinde rol alan vergi kültürünün temel aktörlerinden olan vergi otoritesi incelenmiştir. Vergi kanunlarının oluşturulması, kanunların uygulanması, vergi denetimi, mükellef ile kurulan ilişkiler bakımından vergi otoritesinin vergi kültürüne katkısı araştırılmış, vergi kültürünün inşa edilmesi sürecindeki niceliksel boyutları analiz edilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde vergi ödevlerinin yeri yetirilmesinde mükelleflerin ilk muhatap aldıkları ve vergi idaresi ile mükellef arasında bir nevi köprü görevi üstlenen muhasebe meslek mensuplarının ve mali müşavirlerin vergi kültürüne etkileri incelenmiştir. Son olarak ise vergileme olgusunda kültürleşmiş değerler, normlar, inançlar ve tutumlar aktarılarak genel bir değerlendirme yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜLTÜR VE VERGİ KÜLTÜRÜ KAVRAMLARININ TANIMLANMASI VE VERGİ KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL BELİRLENİMİ

1.1. KÜLTÜR KAVRAMININ TANIMLANMASI

Literatürde kültür kavramına ilişkin oldukça fazla tanımlama mevcuttur. Hatta bazı sosyal bilimciler, bilimsel bir kavramın bu kadar fazla tanımı varsa, onun tanımlanamayacağını ifade etmişlerdir.¹ Literatürde kültür kavramı zamanla parçalanmış ve birçok alanda farklı karşılıklar için kullanılmıştır. Sözelimi beşeri alanda eğitim seviyesi, sanat alanında belli bir zarafet, estetik, entelektüel çalışmalar; bilimsel açıdan uygarlaşma seviyesi, tarımsal açıdan ekin ve yetiştiricilik, biyolojik olarak üretme faaliyeti olarak kültür kavramı kullanılmıştır. Yapılan farklı tanımlamalar birbiriyle çelişmemekle birlikte, yalnızca kavramın sınırlarını farklı açılardan değerlendirmektedirler. Kültür sözcüğünün tüm kullanımlarının ve anlatımlarının bu çalışmada sınıflandırılması mümkün değildir.

Kültür, bir toplumun yaşama biçimidir, toplum üyesi olarak bireyin kendisini ve tabiatı nasıl idare edeceğini öğrenmek suretiyle vücuda getirmiş olduğu tüm eserlerdir, takınılmış bir tavır, bilme ve yapabilmedir². Kültür kavramının hemen hemen her disiplinde kullanımı bulunmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, kültür kavramına ilişkin literatürde yer alan tanımlamalar değerlendirilerek kavram tanımlanmaya çalışılmış olup, kültürün meydana getiren unsurların neler olduğu açıklanmıştır. Son bölüm de ise kültür kavramının özellikleri üzerinde durulmuştur.

¹ Bozkurt Güvenç, **İnsan ve Kültür**, 3. Basım, İstanbul, Remzi Kitapevi, 1979, s.95.

² Mümtaz Turhan, **Kültür Değişmeleri**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Yayınları, 1951, s.30.

1.1.1. Kültürün Kavramsal Çerçevesi

Kültür kavramı pek çok disiplinde kullanılmakla birlikte, bugün kültürün ne olduğu sorusuna herkesin üzerinde uzlaştığı genel geçer bir cevap vermek pek mümkün gözükmemektedir. Bu bağlamda, kültür sözcüğünün tarihsel olarak geçirdiği süreçleri incelemek yerinde olacaktır. Kültür kelimesinin kökeni Latince 'de ekip biçmek ve sürmek anlamında kullanılan *colere* sözcüğünden gelmektedir. Sözcük 1793 tarihli bir Alman Dili Sözlüğünde *cultur* olarak yer almış ve uygarlık karşılığı olarak kullanılmıştır. Sözcük Almancadan İngiliz ve Slav dillerine geçmiş, sonrasında 1932 yılında *culture* sözcüğü Fransız sözlüğüne uygarlık karşılığı olarak girmiştir³.

Kültür kelimesi önceleri bir işleme sürecinin adı olarak ürün yetiştirimi (cultivation) ya da hayvan yetiştirimi (çobanlık ve besicilik) olarak kullanılmış ve zihin yetiştirimine doğru anlamı genişleyerek özellikle 17.yüzyılın sonlarına doğru Almanca ve İngilizce' de belirli bir toplumun bütün yaşam biçimi anlamına gelen konfigürasyon ve ya genellemenin ismi olmuştur⁴. Dolayısıyla kültür sözcüğünün ekin anlamından uygarlık anlamına ve oradan sosyal değişim sistemine uzanan bir tarihçesi bulunmaktadır.

Etnolojik açıdan kültür, toplum halinde yaşayan insanların vücuda getirdiği maddi ve manevi her unsuru kapsar. Bu anlamda kullanılan kültüre yüksek ya da aşağı seviye şeklinde sıfatlar atfedilirken ahlaki değer yüklenmemektedir⁵. Kavramın daha yaygın kabul gören kullanımı ise bireylerin toplumsal uzlaşısına işaret etmekte olup, belirli bir toplumda özümsemiş bilgi ve tecrübeye dayanan özgün tepkilerden oluşan tavırları işaret etmektedir⁶. Kültürü maddi ve moral kültür şeklinde ayırma tutan BOSTANCI'ya göre bir kültürel bir sistem içindeki teknoloji, üretim araçları gibi görünür her türlü insan ürünü maddi kültürdür. Ahlaki değerler,

³ Güvenç, **a.g.e.**, s. 95.

⁴ Raymond Williams, **Kültür**, Çeviren: Suavi Aydın, Ankara, İmge Kitapevi Yayınları, 1993, s.8.

⁵ Turhan, **a.g.e.**, s. 28.

⁶ A.e.

inançlar, hukuk sistemi, semboller, düşünceler gibi zihni referanslar ise kültürün moral boyutudur⁷.

Kültür kavramı ile ilgili olarak literatür incelendiğinde; HAVILAND, kültür kavramına ilişkin ilk kapsamlı tanımlamanın antropolog Edward Burnett TYLOR tarafından yapıldığını ileri sürmüştür. 1817 yılındaki çalışmalarında TYLOR kültürü; “*bilgi, inanç, sanat, hukuk, ahlak, adalet, adet, gelenek ve toplumun bir üyesi olarak bireyin deneyimleyerek kazandığı huylar ve kabiliyetlerin bütünü*” olarak tanımlamıştır. Kültür, toplum üyelerinin kabul edilebilir gördüğü davranışlar üreten kurallar ve standartlardır⁸. GRANOVETTER ise kültürün çeşitli aktörlerin değişmez sabit bir donanımı olmadığına vurgu yaparken, kültürün dinamik bir etkileşim olgusu olduğunu ve en nihayetinde bir hüküm değil bir süreç olduğundan bahseder⁹. Kültürün problem çözme yönetimi olduğuna işaret eden SCHEIN ise kültürü geçmişte denenmiş; doğruluğu ve işlerliği test edilmiş olduğundan yeni nesillere karşılaştıkları problemleri çözmeye aktarılan, toplumun dışsal uyumunu ve içsel bütünleşmesini sağlayan bir süreç olarak açıklamıştır¹⁰.

Kültürü *zihnin kolektif programlanması* olarak ifade eden HOFSTEDE kültürün, bireylerin ulusundaki, toplumundaki ya da grubundaki üyelerle paylaştığı; ancak başka uluslarla, gruplarla ve toplumlarla paylaşmadığı değerler olduğuna vurgu yapmaktadır¹¹. HOFSTEDE’e göre kültür, benzer sosyal çevrede yaşayan bireyler tarafından sonradan öğrenilen kolektif bir fenomendir ve toplumsal oyunun yazılı olmayan kurallarıdır.

⁷ Naci Bostancı, “Toplum ve Kültür”, **Sosyolojiye Giriş**, Editör: İhsan Sezal, Ankara, Martı Kitap ve Yayınevi, 2002, s.133.

⁸ William A. Haviland, **Kültürel Antropoloji**, 1.Basım, Çeviren: Hüsamettin İnan, Seda Çiftçi, İstanbul, Kaktüs Yayınları, 2002, s.64.

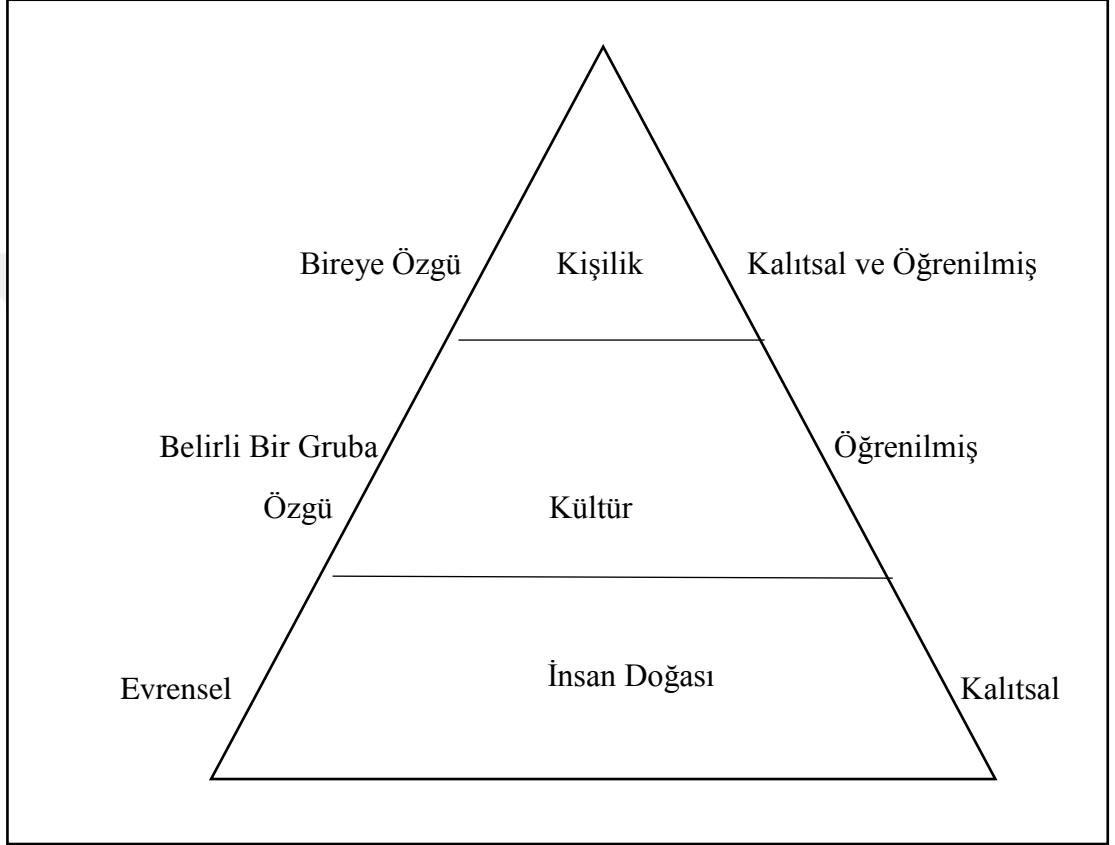
⁹ Mark Granovetter, “Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness”, **American Journal of Sociology**, Vol. 91, No. 3, November, 1985, s. 486, (Çevrimiçi) https://www.jstor.org/stable/2780199?seq=1#metadata_info_tab_contents, 24 Temmuz 2019.

¹⁰ Edgar H. Schein, **Organizational Culture and Leadership**, Four Edition, San Francisco, Jossey-Bass, 2010, s.13.

¹¹ Geert Hofstede, “The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories”, **Journal of International Business Studies**, 1983, s.76, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/222593> 24 Temmuz 2019.

Kültürü insan doğasından ve bireyin kişiliğinden ayırt etme gerekliliğine işaret eden HOFSTEDE, bu ayrımın çizgilerini aşağıdaki şekildeki gibi üç düzeyde açıklamıştır.

Şekil 1: Kültürün Üç Düzeyi



Kaynak: Geert Hostede and Gert Jan Hofstede, **Cultures and Organizations Software of The Mind**, 2nd Edition, New York, McGraw-Hill, 2005, s.4.

İnsan doğası, tüm insanlarda ortaktır. Kişilik ise sadece bireye özgüdür ve benzersizdir. Kişilik kalıtsal özelliklerin ve kültürden öğrenilmiş kişisel deneyimlerin kombinasyonudur¹². Barınma, yemek yeme, vücudu sıcak veya soğuğa karşı koruma, giyinme, çoğalma gibi fizyolojik ihtiyaçlar insan yaratılışının gereğidir. Yani insan doğasına ilişkindir. Kültür, bu hususta imkânlar ve araçlar temin edip; bunların nevi, şekli, tarzı, biçimi, hakkında ölçüler, kurallar ve normlar sunmaktadır. Söz gelimi beslenme fizyolojik bir ihtiyaç iken nasıl beslenildiği, ne

¹² Geert Hostede, Gert Jan Hofstede, **Cultures and Organizations Software of The Mind**, 2nd Edition, New York, McGraw-Hill, 2005, s.5.

ile beslenildiği ve pişirme tarzı kültürdür¹³. EAGLETON'nın “*yiyecekler kültürel olmamakla birlikte kurutulmuş domatesler kültürelidir. Emek değil ama iş başında giyilen botlar kültürelidir. Giyinmek fiziksel bir eylem olmakla birlikte, ne giyildiği kültürel olanla ilgilidir*” söylemi de Hofstede'nin zihinsel programlama piramidine benzer, başka bir kültür tanımlaması sunmaktadır¹⁴.

Ülkemizde kültür kavramını sistemli bir şekilde ilk kez tanımlayan düşünür Ziya Gökalp'tir. Ziya Gökalp'in kültür kavramına ilişkin tanımlamaları bugün bile sosyal antropolojide ve sosyolojide yaygın olarak kullanılmaktadır. Ziya Gökalp'e göre medeniyet birçok milletin müşterek ürünüdür ve uluslararasıdır. Ancak, medeniyet her millette kendine has farklı şekillerde vuku bulur ki buna da kültür denir¹⁵. Kültür kavramına etnolojik bir anlam yükleyen Ziya Gökalp, kültürü; “*bir milletin vicdanında yaşayan dini, iktisadi, hukuki, estetik değer hükümlerinin bütünü*” olarak tanımlar. Kültür ile medeniyetin birbirinden ayrılmasının ise özellikle kültürün duygulardan, medeniyetin ise bilgiden oluşması noktasında olduğunu belirtir¹⁶.

TURHAN'a göre kültür; “*belirli bir toplum üyesi bireylerin çoğunlukla ortak olan ve onu diğer toplumlardan ayıran hususi hayat tarzı*”dır. Maddi ve manevi değerlerden oluşan bu bütün, toplumdaki her bilgiyi, değer yargısını, davranışı, anlayış ve zihniyeti içine alır¹⁷. İnsan toplulukları, bir araya gelen insanların oluşturduğu kalabalıklardan ibaret değildir. Toplum, içinde yaşayan bireylerin sürekli ilişkilerinden, karşılıklı etkileşimlerinden, mücadelelerinden ve işbirliğinden meydana gelen kurallar, örf ve adetler, kurumlar tarafından bütünlüğünü kazanan, şekillenen ve ahenkle işleyen bir yapı haline gelmektedir. Yine aynı şekilde ortaya çıkan ve şekillenen değerler, ölçüler, fikirler, inançlar, davranışlar ve anlayış da o toplum içinde yaşayan bireylerin davranış ve hareketlerini nizama koymakta, ayarlamakta, sınırlandırmakta, kısaca

¹³ Mümtaz Turhan, **a.g.e.**, s.38.

¹⁴ Terry Eagleton, **Kültür Yorumları**, 2.Basım, Çeviren: Özge Çelik, İstanbul: Ayrıntı Yayınları, 2011, s.49.

¹⁵ Ziya Gökalp, **Türk Medeniyeti Tarihi**, Hazırlayan: İsmail Aka, Kazım Yaşar Koprıman, 1. Seri, Kültür Bakanlığı Ziya Gökalp Yayınları No:8, 1976, s.19.

¹⁶ Sadrettin Celal Antel, **Kültür Nedir**, İstanbul, 1942-1943 Üniversite Konferanslarından Ayrı Bası, Kenan Matbaası, 1944.

¹⁷ Mümtaz Turhan, **a.g.e.**, s. 45

davranışlarına bir şekil vermektedir. Bu bağlamda kültür, şekil almış davranıştan ibarettir¹⁸. ANTEL ise kültürü “*kültürün her şey unutulduktan sonra geriye kalan şey*” olarak tarif etmiştir¹⁹. Amiran Kurtakan, kültürü “*insanın insan tarafından tesis edilmiş ve yaratılmış olan çevresi*” olarak tanımlanmıştır²⁰. Kültürün tarihsel dinamiğine dikkat çeken ERKAL kültürü, insan topluluğunun kendi tarihi gelişmesi hususunda sahip olduğu şuur olarak tasvir etmiştir²¹

Kültür bireyin toplumsal hayata katılmasını ve toplumun maddi ve manevi değerlerinden mümkün olduğu kadar istifade etmesini olanaklı kılan; diğer yandan bireyinde kabiliyetleri ve yetenekleri ölçüsünde topluma faydalı olmasını temin eden ruhi bir olgunluktur. Kültür bir iştirak etme eylemi, bir alma ve verme sürecidir.

Literatürde yapılmış tanımlamalar incelendiğinde, kültür kavramının üç hususa vurgu yaptığını ileri sürmek mümkündür. Kültür paylaşılan normlar, değerler ve davranış standartlarıdır. Bireyin üyesi olduğu toplumdan edindiği gelenek, bilgi, beceri, estetik ve kavrayıştır. Kişinin üyesi bulunduğu toplum tarafından şekillenen yaşam biçiminin bütünüdür. Düşünüş şekli, algılama düzeyi, inanama ve kabullenme yoludur. Kültür, davranışlarımızın sebebidir. Kültür bireyin mensup olduğu toplumun bir parçası olarak edindiği bilgiyi, dini rutinleri, ahlaki değerleri, sanatsal yetenekleri, örf ve âdeti ve diğer tüm pratik ve becerileri kapsayan karmaşık bir sahadır.

Bireyler, karşılaştıkları olayları karşısında, takınacakları tutumları ve gösterecekleri davranışları kültürün verili kategorileri içerisinden seçer. Diğer bir anlatımla *belli bir kültürel sistem, orada yer alan ve o kültürü benimsemiş olan insanların hayatlarını nasıl yaşamaları, nelere uymaları gerektiği konusunda mihmandarlık yapmaktadır*²². Bireyler hayatlarına devam derken her şeyi yeniden öğrenmez veya yeni baştan akıl yürütmezler. Kültürün sunduğu referansları takip ederler. Kültür bireylerin davranışları gibi somut olan ile bu davranışların altında

¹⁸ A.e., s.37.

¹⁹ Antel, **a.g.e.**

²⁰ Amiran Kurtkan, **Genel Sosyoloji**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No:2144, 1976, s.16.

²¹ Mustafa E. Erkal, **Sosyoloji**, İstanbul, Der Yayınevi, 1999, s. 136.

²² Bostancı, **a.g.e.**, s. 157.

yatan soyut değer, inanç ve algı arasında kurulan bir anlamlandırma sürecidir. Kùltür bireyin zihninin, kişiliğinin, eylemlerinin nedeni olan öğrenilmiş bilişsel kodlar geliştirir. Kùltür kişinin eyleminin göstergesidir, bir bireyin bir davranışı neden sergilediğinin açıklamasıdır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, kùltür neyin nasıl yapılması, problemlerin nasıl çözümlenmesi gerektiğı konusunda bilişsel olarak bireylerin öğrendiğı koşullu bir fenomen; toplumsal olayların, davranışların nedensellik atfedilen gücüdür. Kültürel öğretiler bireylerin üyesi oldukları toplumdaki normallik algısının anlaşılmasını sağlar. Kùltür davranışları normal gösterme metodudur. Belirli bir toplum tek bir kùltüre sahip oldukları halde toplumu oluşturan bireylerin kişilikleri tek biçimlilik göstermez. Esasen kùltürün işlevi bu farklılıkları açıklamak, anlamlandırmak ve bu farklı bireylerin birbiriyle ve dış dünya ile ilişkilerinin nasıl olacağını belirlemektir²³.

1.1.2. Kùltürü Belirleyen Unsurlar

Toplumların paylaştıkları kùltürler farklılık göstermekle birlikte, tüm kùltürler belli başlı bazı öğelerden meydana gelir. Kùltürleri meydana getiren bu belli başlı öğelerden bazıları; dil, inanç, değerler, tutumlar, normlar, semboller ve düşünme yöntemidir.

1.1.2.1. Dil

Toplumun üyesi olarak bireylerin kullandıkları dil, bilginin aktarılması ve diğer bireylerle kültürel ve bireysel pratiklerin paylaşılmasının bir aracıdır. Bundan ötürü kùltürün en önemli öğesidir. Hiçbir kùltür dil olmadan varlığını sürdürmez. Dil kùltürü inşa eden ve sürekliliğini sağlayan araçtır. Dolayısıyla dil, kùltürün öğrenilmesi ve anlamların kodlanmasına yardımcı olmaktadır.

Dil, bilginin semboller halindeki iletişim sistemidir. Dil bireylerin ilgilerini, inançlarını ve algılarını diğer bireylerin anlayıp yorumlayabileceğı sembollere dönüştürmesini sağlar²⁴. Dil, insan dünyasına aracılık eder ve insanı insanla

²³ Haviland, **a.g.e.**, s. 66.

²⁴ A.e., s.134.

buluşturur. Birey, dil ile toplum üyesi olur. Dil olmadan işbölümü, aile, gelenek, töre, devlet gibi temel insan gerçekliklerinin hiçbiri tasarlanamaz²⁵.

Raymond Williams kültürün kapsamının dilin alanı ile ilgili olduğunu vurgulamıştır²⁶. Yani, kültürün sınırlarını dil belirler. Konuşmak, düşünmek ve eyleme geçmek için insanın dile ihtiyacı vardır. Tüm toplumsal sistemlerin anlamlandırma gerektirdiğini belirten EAGLETON²⁷ kültürel bir sistemin kurulmasının dile ilişkin söyleyiş, kelime hazinesi, kavram alanı, cümle yapısı gibi oluşumlarla gerçekleştiğine işaret etmektedir. Dilde karşılığı bulunmayan herhangi bir nesnenin, somut durumun veya olgunun kültürel sistemde var olması mümkün değildir.

Esasen insanın anadilini öğrenmesi kültürünü öğrenmesinden başka bir şey değildir²⁸. İnsanlar dili öğrenerek kültürü kabul ettiklerini göstermektedirler.

Almancadaki tante kavramı birçok kadın akrabalık bağına içeren bir anlama sahiptir. Türkçe sözcük dizisinde bu bağlamda aynı akrabalık ilişkileri hala ve teyze kelimeleriyle ifade edilir. Almancada her iki akrabalık bağı tek kelime ile belirtilirken, Türkçede bunun iki karşılığı vardır. Türkler sigara içer, Almanlar sigara dumanı çıkarır; Türkler keman çalar, Almanlar keman oynar. Türk trenle gider, Alman kendini trenle taşır²⁹. Bu şekilde bireylerin adilleri, onların düşünüş çizgisini belirler. Kültürün dil unsurunun vergi kültüründeki yansımalarına çalışmanın 2.2.2.1. bölümünde ayrıntılı olarak yer verildiğinden bu kısımda tekrar değinilmemiştir.

1.1.2.2. İnançlar

İnanç, bir şeyin öyle olduğuna ilişkin belirli nedenlere indirgenemeyen peşin kabullerdir. Bir düşünceyi veya kanaati benimseme ve kabul etme durumudur. Dinamik bir süreç olana inanç zamanla değişikliğe uğrayabilir. Zaman

²⁵ Nermi Uygur, **Kültür Kuramı**, İstanbul, Remzi Kitapevi Yayınları, 1984, s.16.

²⁶ Raymond Williams, **Culture and Society 1978-1950**, Londra, Yeni Baskı, Harmondsworth, 1963, s.307'den aktaran Terry Eagleton, **Kültür Yorumları**, 2.Basım, Çeviren: Özge Çelik, İstanbul, Ayrıntı Yayınları, 2011, s.44.

²⁷ Eagleton, **a.g.e.**, s. 39.

²⁸ Uygur, **a.g.e.**, s. 21.

²⁹ A.e., s.59.

içerisinde bireyin hangi inancının doğru hangisinin yanlış olduğu yönündeki kabulleri değiştiğinde inancı değişecektir³⁰. İnançların oluşması ve gelişmesinde kişisel kabullerin yanında içerisinde bulunan kültürel yapılarında kayda değer etkisi bulunmaktadır³¹. İnançlar aynı kültürü paylaşan bireylerin dünyayı anlamlandırmaya yönelik kanılarıdır. Bu bakımdan kültürün devamlılığını sağlayan temel öğeler olarak kabul edilmektedir.

Aynı toplumun üyesi olan bir kimsenin aklının ucundan bile geçmeyen ve kötü olarak kabul edilen bir şeyi başka bir birey zararlı ve uzak durulması gereken bir şey olarak görmeyebilir. Aynı fenomenin aynı toplumda farklı düşünüş şekillerine yol açması bireylerin inançlarının farklılaşmasından kaynaklanmaktadır. İnançlar bireylerin tutumları ile yakından ilişkilidir.

İnançlar değerlerden farklı olmakla birlikte birbirine bağlı kavramlardır. İnançtan daha yüksek zihinsel organizasyon olarak kabul edilen değer, birden fazla inanca dayanabilir. Yardımseverlik bir değer olmakla birlikte altında birden fazla inanç olabilir. Söz gelimi insanlara yardım etmenin toplumsal bakımdan iyi olduğu inancı, başkasına iyilik yapmanın vicdani açıdan huzur verdiği inancı ya da Allah'ın yardımsever insanları sevdiğine olan inanç, yardımseverlik değerinin kaynağı olabilir³². Bu çerçevede bir değer birden fazla inançla beslenebilmektedir.

1.1.2.3. Değerler

Toplumsal yaşamda bireyin davranış örüntülerinin kaynağı oldukları için değer kavramı sosyolojik incelemelerin başlangıç noktası olmaktadır³³. Bir davranışın diğerine tercih edilmesinin arkasında kişilerin sahip olduğu tutum ve değerler vardır. İnançların ve tutumların kaynağı değerlerdir. İyilik kötülük; tehlikeli, güvenli, dindarlık, işbirliği, rasyonel ve irrasyonel gibi duygular değerlere dayanır. Vergi kaçırmak iyi bir davranış mıdır yoksa kötü bir davranış mıdır? Vergi kaçırın kimselerin toplumda dışlanması doğru mudur yanlış mıdır? Bu gibi soruların cevapları çoğunlukla değerlerle yüküldür.

³⁰ Hasan Tutar, **Davranış Bilimleri Kavramlar ve Kuramlar**, 3.Baskı, Ankara, Seçkin Kitapevi, 2016, s.306.

³¹ A.e., s.307.

³² A.e., s.322.

³³ A.e., s.319.

Değerler, insan yaşamında tutum ve davranışlara yol gösterici olarak işlev gören ilkelerdir³⁴. Geert Hofstede değeri, belirli bir durumu diğer durumlara tercih etme eğilimi olarak adlandırmaktadır³⁵. Değerler doğru ya da yanlış, iyi ya da kötü tüm seçimlerin ve davranışların belirleyicisi olmakla birlikte bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde alınan kararların sebebi olmaktadır³⁶. Her bireyin bir değerler sistemi bulunmaktadır. Dürüstlük, itaat, eşitlik, özgürlük gibi değerlere verilen göreceli önem değerler sistemini tanımlar. İnsanların toplumda neyin iyi neyin kötü olduğuna dair peşin hükümleri bulunmaktadır³⁷. İyi ve kötü arasında yapmış olduğu kategorizasyondan dolayı değerlerin ahlaki bir yönü bulunmaktadır.

Değerler esasen kişinin rasyonaliteyi belirleyen sübjektif tanımlamalardır. Kişisel değerler, bireyin yaşadığı kültürel ortamlarda farklı kaynaklardan kazandıkları öğrenme ve deneyimin bir ürünüdür. Aile, arkadaşlar, okul hayatı, iş yaşamı ve toplumda kabul görmüş kimseler kişisel değerlerin biçimlenmesinde etkili olan kaynaklardır.

Öğrenilme şekline bağlı olarak insanların sahip olduğu değerler kısmen sabit ve istikrarlıdır. Söz gelimi çocukluk çağında istenen ve istenmeyen davranışlar olduğu aktarılmıştır. İkinin (iyi-kötü) arasının olduğu genellikle aktarılmaz. Vergi ödeme davranışında dürüst ve sorumluluk sahibi olunması değeri bireye verilmekle birlikte, hiçbir zaman biraz dürüst biraz sorumluluk sahibi olması söylenmemektedir³⁸. Kişilerin değerleri hakkında fikir sahibi olunması davranışların tahmin edilmesinde açıklanmasında yol göstericidir³⁹. Birey çevresindeki nesnelere ve olaylara tepki gösterdiğinde bazı değerlendirmelerde bulunur ve onlara bir değer atfeder. İşte bu değer olanla olması gereken arasındaki

³⁴ Maria Ros, Shalom H. Schwartz, Shoshana Surkiss, "Basic Individual Values, Work Values, and the Meaning of Work", **Applied Psychology: An International Review**, 1999, s.50-51, (Çevrimiçi) [DOI: 10.1080/026999499377664](https://doi.org/10.1080/026999499377664), 05 Haziran 2019.

³⁵ Geert Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, And Organizations Across Nation**, s.5.

³⁶ Al Gini, "Moral Leadership and Business Ethics", **Journal of Leadership & Organizational Studies**, Vol:4, Issue:4, 1997, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1177/107179199700400406> , 05.06.2019.

³⁷ Stephen P.Robbins, **Örgütsel Davranışın Temelleri**, Çeviren: Sevgi Ayşe Öztürk, Prentice-Hall International Inc, 1994, ETAM A.Ş, s. 12.

³⁸ A.e., s.13.

³⁹ A.e., s.17.

ölçütün belirlenmesinde kullanılır⁴⁰. Dolayısıyla birey bir şeyi benimserken neden diğer başka bir şeyi reddeder sorusunun cevabı atfedilen değerlerle ilgili olmaktadır.

Kültürün en önemli öğelerinden olan değerler üretildikleri kültürlere damgasını vururlar. İnsanların *düşünsel, psişik, toplumsal ve manevi hayatı*; tercih ettiği ve bağlandığı değerler çerçevesinde şekillenir. Benimsenen değerler gelenek ve eğitim yolu ile sonraki nesillere aktarılır. Bu çerçevede insan değer üreten bir varlıktır⁴¹. Kültürel varlıklarda değerlerin etkileri ve yansımaları bulunur.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere değerler kültürün en önemli bir unsurudur. Bireylerin iyi ve kötü davranışlarının ölçüsü olarak değerler; özellikle bir konuda bireysel davranışın anlaşılmasının yoludur. Mali ve iktisadi tutum ve davranışların anlaşılmasında değerler önemli göstergelerdir.

1.1.2.4. Tutumlar

Hem bireylerin sosyal algısını hem de davranışlarını etkileme gücü bulunduğundan sosyal psikoloji açısından tutumlar son derece önem arz etmektedir. Bir işletme sahibi vergisinin tam gününde ve eksiksiz yatırırken; diğeri neden hep geç yatırmaktadır? Bazı mükellefler vergi kaçırırken diğeri mükellefler neden kaçırılmamaktadır? Bazı mükellefler vergi kaçakçılarını ayıplarken; neden bazıları onları kurnaz birer iş adamı olarak addetmektedir? Bu gibi sorular tutumlarla ilgilidir. Bireyler önce birer tutum takınır ve sonrasında tutumları davranışa dönüşür, tutumlar değiştiğinde ise bireyin davranışı da değişir.

En çok kabul gören tanıma göre tutum, *bir bireye atfedilen ve onun psikolojik obje ile ilgili düşünce, duygu ve davranışlarını düzenli bir biçimde oluşturan bir eğilim* olarak kabul edilmektedir⁴². Diğeri bir tanıma göre ise tutum

⁴⁰ Tutar, **a.g.e.**, s. 311.

⁴¹ Metin Bobaroğlu, **Aydınlanma Sorunu Ve Değerler**, İstanbul, Ayna Yayınevi, 2002, s. 66.

⁴² Çiğdem Kağıtçıbaşı, **Günümüzde İnsan Ve İnsanlar Sosyal Psikolojiye Giriş**, 15.Baskı, İstanbul, Evrim, 2013, s.110.

bireyin farkında olduğu bir obje ile ilgili deęerlendirmesidir⁴³. ŞERİF de tutumu, *ilgili durumlarda (insanları, bir konuyu, bir kurumu, bir nesneyi veya bir değeri içeren konularda) tutarlı ve karakteristik bir tepki tarzı* olarak açıklamıştır.

Bireyler doğuştan tutumlara sahip olarak dđnyaya gelmezler, tutumlar sonradan öğrenilmektedir⁴⁴. Birey bir tutumu, insanlar arası ilişkilerde, gruplarda, gazete, televizyon, sosyal medya ve benzerinde karşılaştığı değer ve normlarla ilişki kurarak meydana getirir⁴⁵. Bireyin olaylar ve durumlar karşısında vereceği tepki, tutumlar tarafından belirlenmektedir. Tutumlar, davranışların kaynaęıdır⁴⁶. Bireylerin yaşadıkları açık veya örtük deneyimler de tutumlarının belirleyicisidir.

Tutumun temel öğeleri *düşünce-duygu-davranış* şeklinde kabul edilmektedir⁴⁷. Bu üç öğenin birlikteliği ne kadar güçlü ise kişinin tutumu da o derece güçlü olacaktır. Söz gelimi A kişisi ile B kişilerinden her ikisi vergi kaçırma konusunda olumlu tutum sahibi olabilir. Ancak A kişisinin tutumu milliyetçilik duygusundan dolayı daha zayıf iken; B kişisinin tutumu toplumdaki yaygın kayıt dışılık düşüncesinden dolayı daha kuvvetli olabilir. A kişisi her ne kadar vergi kaçırma tutumuna olumlu yaklaşsa da devletini sevmekte ve ona vatandaşlık bağı ile bağlı olduğunu hissetmekteyse tutumunun değiştirilmesi daha kolay olacaktır. Diğer yandan devletin kişisel servetini gasp eden bir canavar olduğunu düşünen B kişisinin vergi kaçakçılığına karşı olumlu tutumunun değişmesi daha zor olacaktır. Tutumların bireylerde içselleştirilmesi ve gücü *düşünce-duygu-davranışın* gücüne bağlıdır.

John R.Schermerhorn'un değerler, tutumlar ve davranış arasındaki belirlenimi ve yönü gösteren şematik yolu ile bireyin davranışının oluşum süreci aşağıda gösterilmiştir.

⁴³ Anthony R.Pratkanis Anthony G.Greenwald, "A Sociocognitive Model of Attitude Structure and Function", **Advances in Experimental Social Psychology**, Vol.22, 1989, s.22, (evrimii) [https://doi.org/10.1016/S0065-2601\(08\)60310-X](https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60310-X) 05 Haziran 2019.

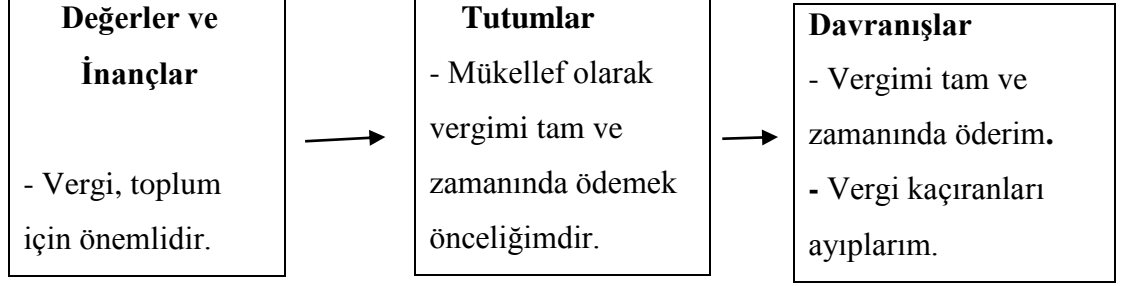
⁴⁴ Kağıtçıbaşı, **a.g.e.**, s.127.

⁴⁵ Muzaffer şerif, Carolyn W. şerif, **Sosyal Psikolojiye Giriş II**, eviren: Mustafa Atabay, Aysun Yavuz, İstanbul, Sosyal Yayınlar, 1996, s.540.

⁴⁶ Süreyya Sakınç, Serkan Cura, "Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Editör: Ahmet Kemal Çelebi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418 Hermes Matbaacılık, 2012, s.41.

⁴⁷ Kağıtçıbaşı, **a.g.e.**, s. 111.

Şekil 2: Değerler, Tutumlar ve Davranışlar Arasındaki İlişki



Kaynak: John R. Schermerhorn, James G. Hunt, Richard N. Osborn, **Managing Organizational Behavior**, 5th Edition, New York, Wiley, 1994, s.141.

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere değerler, tutumlar ve davranışlar arasında sıkı bir ilişki vardır. Verginin toplum için önemli olduğunu değerine sahip olan birey bunu tutumlarına yansıtmakta; bu değer ve tutumun davranışa yansımaları ise mükellef olarak bireyin vergisini tam ve zamanında ödemeyi vergi kaçırmaya tercih etmesinde ortaya çıkmaktadır.

1.1.2.5. Normlar

Bireyler sosyal pratiklerini gerçekleştirirken pek çok edimde bulunurlar. Hatta bezen kanunlara aykırı edimlerde dahi bulunmaları ve bunlarda ısrar etmeleri söz konusudur. Bireyler bu şekilde edimlerde bulunurken bireylerin motivasyonunun ne olduğu sorusu norm kavramını işaret etmektedir.

Norm sözcüğü Latince marangoz gönyesi anlamına gelen “norma” kelimesinden türetilmiştir. Düzgü, kural, ölçü kelimeleri ile aynı anlama gelmektedir. Bugün norm kavramı “*insanların davranışlarını niteleyen ve onları sınırlayan davranış ölçütü*” anlamında kullanılmaktadır⁴⁸. Normlar, toplum üyesi olan bireylerin uymak zorunda oldukları *kurallar, emirler ve ölçülerin* tümü olarak ifade edilebilir. Kültürel normlar, bireyin kültürel değerlerine dayanmakta ve birey bir edimde bulunurken tercih ettiği yolu ve davranışını kısıtlamaktadır. Dolayısıyla normlar, doğrular ve yanlışların kategorize edildiği ölçülerdir⁴⁹. BİCCHIERİ’ye

⁴⁸ Tutar, **a.g.e.**, s. 324.

⁴⁹ Sarkınç, Cura, **a.g.m.**, s. 41.

göre normlar kolektif davranışın nedenidir⁵⁰. ELSTER normları toplum üyelerinin birbirinden beklentilerine ve ilişkilerine yön veren tercihler olarak adlandırmaktadır⁵¹. Kültürün bir nesilden diğerine aktarılmasına kültürlenme denir⁵². Kültür kalıtsal olarak aktarılmaz, toplum üyesi bireyler tarafından öğrenilir. Bu şekilde ihtiyaçların tatmin edilmesinde sosyal normlara uygun bir yol bulunmuş olur.

Sosyal normlar toplumun geniş bir kesiminin üzerinde uzlaştığı olgulardır; kanuni yaptırımların bu gibi normlara etkisi pek bulunmamaktadır. Dolayısıyla bir toplumda vergi ödeme veya ödememe normlarının ikisinden biri sosyal norm olarak toplumda kabul görebilir⁵³.

Normlar dildeki gramere benzetilebilir. Nasıl ki bir dilin ne şekilde işleyeceği gramer tarafından belirleniyorsa toplumun işleyişini de normlar belirlemektedir⁵⁴. Bireylerin davranışlarının toplum tarafından onaylanıp onaylanmayacağını gösteren rehber olan normlar, belirli bir grupta veya toplumda standartlaşmış yol gösterici davranış kalıpları olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁵. Normlar her zaman gelenek ve görenekler paralelinde gelişmeyebilir; nitekim bazen gelenek ve göreneklere ters normlarında kabul gördüğü bilinmektedir. Aynı şekilde kanuni normlar ile sosyal normlarda her zaman örtüşmeyebilir.

Tüm toplumlar, kabul edilebilir ve uygun görülmeyen davranışları belirleyen bazı normlara sahiptirler. Birey, kurallara uyduğu zaman ödüllendirilir; uymadığında ise cezalandırılırlar. İşte normlar, bireylerin davranışlarının uygun ve uygun olmayan sınırlarının belirleyicileridir⁵⁶. Kişinin davranışının kaynağı esasen değerlerdir; normlar ise toplumun kişinin davranışını iyi ve kötü; uygun ve uygun olmayan ölçeklendirme tarzıdır. Değerlerin bireysellik yönü ön planda iken normlar toplumsal kabullerle ilgilidir.

⁵⁰ Cristina Bicchieri, **Norms In The Wild: How to Diagnose, Measure, And Change Social Norms**, New York, Oxford University Press, 2017, s.1.

⁵¹ Jon Elster, **The Cement of Society**, Cambridge, Cambridge University Press, 1989, s.97-98.

⁵² Haviland, **a.g.e.**, s.71.

⁵³ İsmail Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi**, 3.Baskı, Ankara, Seçkin Kitapevi, 2015, s.113.

⁵⁴ Ali Yaşar Sarıbay, **Toplumun Mantığı**, 1.Baskı, İstanbul, Alfa Aktüel, 2006, s.154.

⁵⁵ Amiran Kurtkan Bilgiseven, **Sosyal İlimler Metodolojisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1978, s.62-65.

⁵⁶ Jack P. Gibbs, "Norms: The Problem of Definition and Classification", **American Journal of Sociology**, s. 586-594, (Çevrimiçi) <http://dx.doi.org/10.1086/223933>, 25 Mart 2019.

Davranış kuralları olan normların temelinde değerler vardır. Bu değerler dinsel, ahlaki veya başka bir değer sisteminden kaynaklanabilir. Her norm mutlaka çeşitli değerlere dayanmalıdır⁵⁷. Söz gelimi toplumda vergi kaçırılmaması hem bir kural hem de arkasında hak, hukuk, ahlak gibi değerlerin bulunduğu pekiştirilmiş bir davranıştır.

1.1.2.6. Semboller

Kültür, maddi ve manevi değerlerin ve davranışların sembollerle betimlendiği bir örgütlenmedir⁵⁸. Tabii bir yapı olan eylemler, semboller olmadan tam manasıyla gerçek içeriğini yansıtmayabilir. Eylemlerin mutlaka sembolik değerleri ile anlaşılması gerekir. Kültür semboller yaratma sürecidir, sembol üreten tek varlıkta insandır ve kültürde bu bağlamda insana özgü bir kavramdır⁵⁹. Sanat, din ve para sembollerin kullanımıyla ilgilidir⁶⁰. Semboller toplum fertlerinin iletişiminde ortak kabul gören ve ortak anlamları içeren kodlar olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Kültürel sistemin temelinde belli başlı bazı sembollerin ve ritüellerin olması zaruridir.

Sembolleştirmek birey ve toplum için hayati öneme sahiptir. Bireylerin *yeme, içme ve giyme gereksinimleri için tükettiği ya da kullandığı bütün nesnel varlıklar sembolikliğin* ayrılmaz parçasıdır. Meydana getirilen ürün ve olgular çerçevesinde oluşan kültür sembolleştirilerek bireyin *tarihsel köklerini* ortaya koymaktadır. Semboller her toplumda farklı anlamlar taşımaktadır. Öyle ki aynı nesne, eşya veya canlı farklı kültürlerde farklı şekillerde sembolize edilebilir.

Kültür, anlamlar içerdiği için kamusaldır. Sözgelimi neyin göz kırpması anlamını taşıdığını bilmeden ya da fiziksel olarak gözün nasıl kırılacağını bilmeden bu eylemi gerçekleştirilememektedir⁶¹. Semboller tarihi süreçler içerisinde üretilmişlerdir.

⁵⁷ Tutar, **a.g.e.**, s. 324.

⁵⁸ Güvenç, **a.g.e.**, s.102.

⁵⁹ Köksal Alver, “Emile Durkheim ve Kültür Sosyolojisi”, **Sosyoloji Dergisi**, 3. Dizi, Sayı:21, 2010, s. 205.

⁶⁰ Haviland, **a.g.e.**, s.74.

⁶¹ Clifford Geertz, **Kültürlerin Yorumlanması**, Çeviren: Hakan Gür, Ankara, Dost Kitapevi Yayınları, 2010, s. 27

1.1.3. Kültürün Özellikleri

Literatürde pek çok tanımı bulunan ve farklı bakış açıları ile tanımlanan kültür kavramının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Kültür, biyolojik katılımdan çok dil vasıtasıyla öğrenilir⁶². Birey kültürden öğrendiği dil vasıtası ile günlük yaşamında karşılaştığı sorunları yeniden çözmek zorunda kalmamaktadır.
- Kültür sınırları belirler, biz ve diğerleri arasındaki farklılıkları yaratarak üyelerin kimlik duygusunu var eder⁶³.
- Kültür doğuştan aktarılan ahlaki alışkanlıklardır. Bu ahlaki alışkanlıklar domuz etinin temiz olmadığına dair değerlerden veya ineklerin kutsal olduğu inancına dayanabilir. Kültür iyinin ve kötünün dilidir. Kültür, yazılı olmayan ahlaki kurallar yolu ile bencil insan doğasını sınırlamanın yöntemidir⁶⁴.
- Kültür öğrenilir ve öğrenilmiş davranışlardan oluşur. Bireyler kendinden önce gelenlerin tecrübelerinden faydalanarak, doğal çevrelerini yeniden yaratmakta, aletler yapmakta ve kurallar koyarak hayatı düzenleyebilmektedir⁶⁵.
- Kültür örüntülüdür, kültür rastgele biraraya gelmiş gelenek ve inançlar değil, bütünleşmiş örüntülü bir sistemdir. Adetler, değerler, kurumlar ve inançlar hep birbiriyle ilintilidir. Bu unsurlardan herhangi birinde meydana gelen bir değişme diğerlerini de etkiler⁶⁶.
- Kültür, bir toplumun ya da bütün toplumların birikimli uygarlığıdır. Kültür, bir dizi sosyal süreçlerin bileşkesidir⁶⁷.
- Kültür, ideal ya da idealleştirilmiş kurallar sistemi olarak insanın biyolojik ve psikolojik ihtiyaçlarını giderici bir yapıdır⁶⁸.

Kültür ne sadece antropoloji ne sadece sanat ve estetik ile ilgidir. Kültür, yaşamın tüm sosyal açımlarında var olan bir olgudur. Bir arada yaşama gereği

⁶² Haviland, **a.g.e.**, s.63.

⁶³ Robbins, **a.g.e.**, s.304.

⁶⁴ Francis Fukuyama, **Güven: Sosyal Erdemler ve Refahın Yaratılması**, 1. Baskı, Çeviren: Ahmet Buğdaycı, Ankara, Türkiye İş bankası Kültür Yayınları, 1998, s.44-45.

⁶⁵ Tutar, **a.g.e.**, s.341.

⁶⁶ A.e., s. 342.

⁶⁷ Güvenç, **a.g.e.**, s. 95.

⁶⁸ İlhan Erdoğan, **İşletmelerde Davranış**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1990, s.101.

duyan ve çok çeşitli ölçeklerde örgütlenmiş tüm insan toplulukları yaşamın sürekliliği içerisinde karşılaştıkları problemlere cevap ararken kültürel olana başvurumaktadırlar. Bu bakımdan kültürün iktisadi olandan ayrı düşünülmesi mümkün olmayıp, kültürün mali boyutunun da tüm değerlendirmelere eklenmesi gerekmektedir.

1.2. VERGİ KÜLTÜRÜ KAVRAMININ TANIMLANMASI VE TEORİK ÇERÇEVESİ

Mali literatürde uzun yıllar üzerinde pek çalışılmayan vergi kültürü kavramı, vergi psikolojisi yazının popülerleşmesi ile birlikte gündeme gelen bir alan olmaya başlamıştır. Vergi kültürünün genel geçer bir tanımından bahsetmek mümkün olmamakla birlikte, kavramın toplumdan topluma farklılık gösteren mali davranışı açıklamaya, mükellef davranışlarını anlamlandırmaya ve vergi yönetimleri için reçeteler sunmaya çalışan, ulusal kültürün bir alt kümesi olduğu söylenebilir.

Verginin anlamlandırılması, bireylerin yaşadıkları toplumlara göre farklılıklar gösterebilmektedir. Vergiye karşı takınılan tutum ve davranışların her toplumda özdeş olduğunu ileri sürmek mümkün görünmemektedir. Hâlihazırda yapılan çalışmalar da her toplumun, kendine özgü bir vergi kültürüne sahip olduğunu göstermektedir. Ulusal kültürün karakteristiği ile iç içe geçmiş vergi kültürünün her toplumda aynı olduğunun iddia edilmesi ve vergi kültürüne evrensel bir nitelik atfedilmesi mümkün değildir⁶⁹.

Aynı ulusal kültürü paylaşan ve aynı ülke sınırları içerisinde yaşayan bireyler açısından, bölgesel farklılıklar dahi vergi kültürünün farklılaşması neticesini doğurabilmektedir. Nitekim Alman ulusu ile ilgili olarak OCKENFELS ve WEİMANN'ın yapmış olduğu çalışmada Doğu Almanya ve Batı Almanya

⁶⁹ Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, “Vergi Ahlâkının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:14, 2009, s.10.

arasında vergi ahlakı seviyelerinin farklı olduğunun tespit edilmiş olması da bu söylemi desteklemektedir⁷⁰.

Vergi ve kültür kavramları tarihsel olarak iç içe geçmiş kavramlardır. Tüm uluslar için geçerli bir vergilendirme sistemi olmadığı gibi, tüm bireyler için kabul edilebilir ortak vergi kodları da mevcut değildir. Diğer taraftan eşitlik, adalet gibi çeşitli evrensel vergileme ilkeleri vardır ve bu ilkeler hemen hemen her ülkenin vergi sisteminde yer almasına karşılık, her ülkede mükellefler vergiye aynı tepkileri göstermemektedir. Dolayısıyla her toplumun kendine özgü bir vergilendirme geleneği olduğu ve bu geleneğin kültürel değerlerden beslendiği ortaya çıkmaktadır. Nitekim dürüstlük, adalet, görev bilinci, duygudaşlık, diğerkâmlık gibi kavramlar kültüre ilişkin olmakla birlikte, vergi otoriteleri ile mükelleflerin ilişkilerini değerlendirmede ve vergiye karşı geliştirilen tutumların anlamlandırılmasında kullanılmaktadır.

1.2.1. Vergi Kültürü Kavramı

SİNKUNIENE ve LAVİSAUSKAİTE vergi kültürü kavramının 1926 yılında ilk olarak Franz Meisels tarafından kullanıldığını belirtmiştir⁷¹. Böylece kavramın geçmişinin 1926 tarihinden başlatılması mümkündür.

SCHUMPETER 1929 yılında kaleme aldığı “Gelir Vergisi Ekonomisi ve Sosyolojisi” adlı makalesinde her sosyal kurum gibi, her verginin de ekonomik ve psikolojik uygunluğu kadar hayatta kalabileceğini belirtmiş ve diğer tüm sosyal kurumlarda olduğu gibi vergi sisteminde uyumsuz olan hiçbir şeyin sonsuza dek yaşayamayacağını ifade ederek vergi kültürü kavramı kullanmıştır. SCHUMPETER

⁷⁰ Axel Ockenfels, Joachim Weimann, “Types And Patterns: An Experimental East–West German Comparison Of Cooperation And Solidarity”, **Journal Of Public Economics**, Vol.71, 1999, s. 275–287, (Çevrimiçi) <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272798000723> , 24 Temmuz 2019.

⁷¹ Kristina Sinkuniene, Kristina Levisauskaite, “Analyzing Macroeconomic Indicators Of The Tax System From A Tax-Cultural Perspective”, **Taikomoji Ekonomika: Sisteminaı Tyrımaı**, Vol.4, 2010, s.31, (Çevrimiçi) <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.6.3.242> , 24 Temmuz 2019.

vergi kültürünü tanımlarken, ulusal vergi sisteminin yaratıcısı olduğunu düşündüğü politikacılar ve ekonomistler üzerine yoğunlaşmıştır⁷².

Armin Spitaler ise 1954 yılında daha kapsamlı bir tanımla ülkelerde ve toplumlarda egemen olan ekonomik, sosyal, kültürel, tarihi, coğrafi ve psikolojik farklılıkların vergilendirme sistemini etkilediğini belirterek⁷³ vergi kültürü ile ilgili daha geniş kapsamlı bir tanımlama yapmıştır.

Alfons Pausch 1992 yılındaki çalışmasında, bir ülkenin sahip olduğu vergi kültürünün, o ülkenin vergi sisteminin gelişimini belirleyen karakterlerle yakından ilgili olduğunu ifade etmiştir. Ona göre, vergi kültürü insanın tinselliğinin ve yaratıcılığının bir ifadesiydi. Dolayısıyla SCHUMPETER’de olduğu gibi vergi yasalarına ve vergi sisteminin tasarımına vurgu yapan PAUSCH, buna ilave olarak vergiye yönelik tarihsel arka plana dikkat çekmektedir⁷⁴.

TANZİ ve TSİBOURİS 2000 yılında gerçekleştirmiş oldukları çalışmada ise geçiş ekonomilerinde çoğu bireyin hiçbir zaman vergiyle ilgili, yetkili makamlar ile doğrudan temas kurmadığını belirtmiştir. Çoğu verginin mükelleflerden gizlendiğini ve mükelleflerin dolaylı olarak ne kadar çok vergi ödedikleri hakkında bir bilgisi olmadığına işaret etmiştir. Buna bağlı olarak *vergi bilincinin veya vergi kültürünün* geçiş ekonomilerinde gelişmediğini savunmuşlardır. TANZİ ve TSİBOURİS bir bakıma vergi kültürünü vergi bilici ile ilişkilendirmiştir⁷⁵. Başka bir bakış açısı ile LEWİS, yazılı olmayan kurallar ve düzenlemeler içeren vergi alt kültürünün mevcudiyetine vurgu yapmıştır.⁷⁶ HYUN, vergi kültürünü “*vergi uyum davranışını açıklamak için üzerinde durulmamış arta kalan faktörler*” olarak tanımlamıştır⁷⁷. HYUN bu şekilde vergi kültürüne atf yaparken vergi uyumuna

⁷² Birger Nerre, "The Role Of Tax Culture In Transformation Processes The Case Of Russia", **Assodation For Studies In Public Economies**, Working Paper No:03. 2001, s.2, (Çevrimiçi) <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.516.4822&rep=rep1&type=pdf> , 24 Temmuz 2019.

⁷³ Birger Nerre, "The Role Of Tax Culture In Transformation Processes The Case Of Russia", s.3.

⁷⁴ A.e., s.4.

⁷⁵ Vito Tanzi, George Tsibouris, “Fiscal Reform Over Ten Years Of Transition”, **IMF Working Paper**, No:113, 2000, s.14, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Fiscal-Reform-Over-Ten-Years-of-Transition-3649> , 24 Temmuz 2019.

⁷⁶ Alan Lewis, **The Psychology Of Taxation**, Oxford: Martin Robertson, 1982, s.144.

⁷⁷ Jin Kwon Hyun, “Tax Compliances in Korea And Japan: Why Are They So Different?”, **The Journal Of The Korean Economy**, Vol.7, No:1, Spring, 2006, s.146, (Çevrimiçi)

dikkat çekmekte ve farklı ülkelerde vergi uyumunun farklılık göstermesini vergi kültürü ile ilişkilendirmektedir. Benzer şekilde, vergi direncinin anlaşılması ve vergi sisteminin verimli ve etkili bir şekilde işleyebilmesi için vergi zihniyetinin araştırılmasının bir zorunluluk olduğuna vurgu yapan SCHMÖLDERS, vergi direncinin altında yatan temel fenomenin vergi zihniyeti olduğunu belirtmiştir⁷⁸. XIX. Yüzyıl Osmanlı maliyecisi ve siyaset adamı Süleyman Sudi'nin "*Batıda maliye uzmanı olan bir kişi, doğuya ayak bastığı anda mali konulardan habersiz hükmünde kalır*" söylemi de ülkelerin farklı vergi kültür geleneklerine vurgu yapmakla beraber, mali olayların toplumsal olanla iç içe geçmişliğine dikkat çekmektedir⁷⁹. FARALYALI, vergi kültürünü "*toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları*"⁸⁰ şeklinde tanımlayarak vergi ödemedeki içsel motivasyona vurgu yapmaktadır. BALOĞLU, *bir toplumda tüm bireylerin vergi ödeme alışkanlığına sahip olması ve vergiye gönüllü uyumun içselleştirmesinin gelişmiş bir vergi kültürüne işaret ettiğini* belirterek aynı şekilde vergi ödeme kültürüne dikkat çekmiştir⁸¹. Yapılan diğer bir tanıma göre ise vergi kültürü, vergi yasalarından doğan yükümlülükleri, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranış düzeyi ile ilgilidir⁸². Vergi kültürünü içerdiği karşılıklı iletişimden kaynaklanan bağımlılıklar ve bağlar ekseninde ülkenin kültürü içerisine tarihsel olarak birikmiş uygulamalar ile açıklayan IŞIK, vergi kültürünün *vergilemenin kültüründen ve vergi ödeme kültüründen daha fazlasını içerdiğini* ifade etmektedir. Kültürel normlar, değerler, yerleşmiş gelenekler ve uygulamalar, iktisadi yapıdaki tarihsel dönüşümler bir toplumun *vergi kodunu veya şifresini* oluşturmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi kültürü bir toplumun mali

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.526.7049&rep=rep1&type=pdf> , 24 Haziran 2019.

⁷⁸ Günter Schmolders, "Mali Psikoloji", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, On Beşinci Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1313, Sermet Matbaası, 1968, s.13.

⁷⁹ İsmail Özsoy, "Süleyman Sudi'nin Osmanlı Maliyesi ve Vergi Sistemi İle İlgili Görüş Ve Tespitleri", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 4-5, 1999, s.616.

⁸⁰ Rafet Faralyalı, "Vergi Kültürü", **İSMMM Mali Çözüm Dergisi**, Nisan, 1992, s.1, (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/03-02_Agustos_2019.

⁸¹ Burhan Baloğlu, **Sosyolojik Açıdan Halkın Vergiye Bakışı**, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2010, s.93.

⁸² Tuncer Özgül, Razihaan Abdieva, Jusup Pirimbaev, "Kırgızistan'da Vergi Kültürü Ve Belirleyenleri", **International Conference On Eurasian Economies 2011**, SESSION 5C: Orta Asya Ekonomileri II, 2011, s.335.

yapısının DNA'sıdır⁸³. Vergi kültürü kavramının tanımlanmasıyla ilgili yapılan tanımlarda çoğunlukla, bireyin içsel motivasyonunda etkili olan tarihsel belirleyicileri ile toplumsal içsel duyguların vergi ile ilgili davranışlara yansımalarına dikkat çekilmiştir.

Vergi kültürü ile ilgili daha kapsamlı bir tanım veren Birger Nerre, literatürdeki vergi tanımlarını kapsayan ve farklı bir perspektif sunan bir vergi kültürü tanımında bulunmuştur. Ona göre bir ülkenin vergi kültürü, "*tarihsel olarak ülkenin kültürüne gömülü olan vergi sistemi ve vergi uygulamaları ile doğrudan etkileşim içinde olan resmi ve gayri resmî kurum ve kuruluşların etkileşimlerin bütünüdür.*" Bu bağlamda vergi kültürü, bir ülkenin hem vergilendirme kültürünü hem de vergi ödeme kültürünü kapsamaktadır.⁸⁴ Bir ülkenin vergi kültürünü, sadece vergi sisteminin inşa edenlerle sınırlandıran ve mükellefleri vergi kültürünün bir parçası olarak görmeyen klasik anlayışı eleştiren NERRE, vergi kültürünün devlet ve birey ilişkisinden, tarihsel koşullardan ve kurumsal yapılardan bağımsız olmadığına vurgu yapan bir tanım yapmıştır. Politikacılar, akademisyenler, vergi uzmanları, vergi memurları ve mükellefler arasındaki karşılıklı etkileşimler vergi kodlarını yaratır ve vergiye yönelik tutum ve davranışı şekillendiren bu kodlar vergi kültürünün alt kümesidir⁸⁵. Bu yönüyle sadece vergi sisteminden ve vergi idaresinden ibaret olmayan vergi kültürü, vergi otoriteleri ve mükellefler arasındaki özgün ilişkiye de vurgu yapmaktadır⁸⁶. Vergi kültürü konusu ekonomi, sosyoloji ve tarihin kesişim noktasıdır ve bir ülkenin ulusal kültüründen de bağımsız düşünülemez.

Yukarıdaki yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, esasen vergi kültürü, hem vergilendirme geleneğini hem de vergi ile ilgili tüm aktörlerin karşılıklı etkileşimini hem de dürüstlük, adalet, görev bilinci gibi kültürel iç içe

⁸³ Abdulkadir Işık, "Kültür Ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği", **Ege Akademik Bakış**, Cilt:9, Vol:2, Nisan, 2009, s.852.

⁸⁴ Birger Nerre, "The Role Of Tax Culture in Transformation Processes The Case Of Russia", s.9.

⁸⁵ Birger Nerre, "Tax Culture: A Basic Concept For Tax Politics", **Economic Analysis And Policy**, Vol.38, No:1, March, 2008, s.153-156, (Çevrimiçi) <https://ideas.repec.org/a/eee/ecanpo/v38y2008i1p153-167.html> , 24 Temmuz 2019.

⁸⁶ Bruno Frey, Manfred J. Holler, "Tax Compliance Policy Reconsidered", **Homo Economicus**, Vol.15, 1998, s. 27-44, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/5099434_Tax_Compliance_Policy_Reconsidered , 24 Temmuz 2019.

geçmişliğin bir karmasıdır. Kültürel değerlerin vergisel analizlerde dikkate alınması gerektiğine işaret eden maliye, sosyoloji, iktisat ve psikoloji disiplinleri tarafından sentezlenen bir alandır. Bireyin vergiye karşı tutum ve davranışlarının belirlenmesinde etkili olan sosyal etkileşim aktörleri, hâlihazırda mevcut olan ilişkiler ve kurumlar ile sınırlı değildir. Toplumun kuşatıcı vergi tarihi içindeki kırılmalar ve süreçler de istisnai içerikler taşıyor olmalarından ötürü öz itibarıyla bireyin içsel vergi davranışını etkileyebilmektedir.

Ekonomik bir aktör olan mükellefin, vergiye karşı geliştirdiği tutum ve davranışları ile vergilendirme sürecinin diğer aktörlerini etkileyebilmektedir. Mükellefin üyesi olduğu toplumdan edindiği kişisel özellikleri ile beraber, toplumdan edindiği sosyo-kültürel kazanımlar da vergi kültürüne etki edebilmektedir.

Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde vergi kültürü kavramının tanımlanmasında literatürdeki tüm farklı yaklaşımları bir araya getirerek sentezleyen ve vergi kültürü kavramına ilişkin kapsamlı bir tanım sunan Birger Nerre'nin İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli kapsamında vergi kültürünün inşası ve Türk vergi kültürünün oluşunu irdelenecektir. Vergi kültürünün aktörleri arasındaki ilişkilerin kurumsallaşmasının ve vergi ödemeye ilişkin tutum ve davranışların nasıl belirlendiği, aktörlerin karşılıklı ilişkileri üzerinde etkili olan değişkenlerin neler olduğu, vergi dünyasına ilişkin aktörlerin tutum, değer ve algılarının nasıl yaratıldığı ve bunların davranışa dönüşerek ne şekilde vergi kültürünü inşa ettiği çözümlenmeye çalışılacaktır. Bu kapsamda öncelikle Birger Nerre'nin İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli hakkında açıklamalar yapılacak olup, akabinde vergi kültürünün inşası süreci değerlendirilecektir.

1.2.2. İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli

Vergi kültürü kavramına ilişkin, çalışmanın önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere, pek çok tanımlama mevcuttur. Tanımlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde vergi kültürü kavramının tam olarak neye işaret ettiği konusunda görüş birliği olmadığı ve kavramın sıklıkla vergi ahlakı, vergi uyumu, vergi bilinci ile ilişkilendirildiği anlaşılmaktadır. Ancak, Birger Nerre'nin de

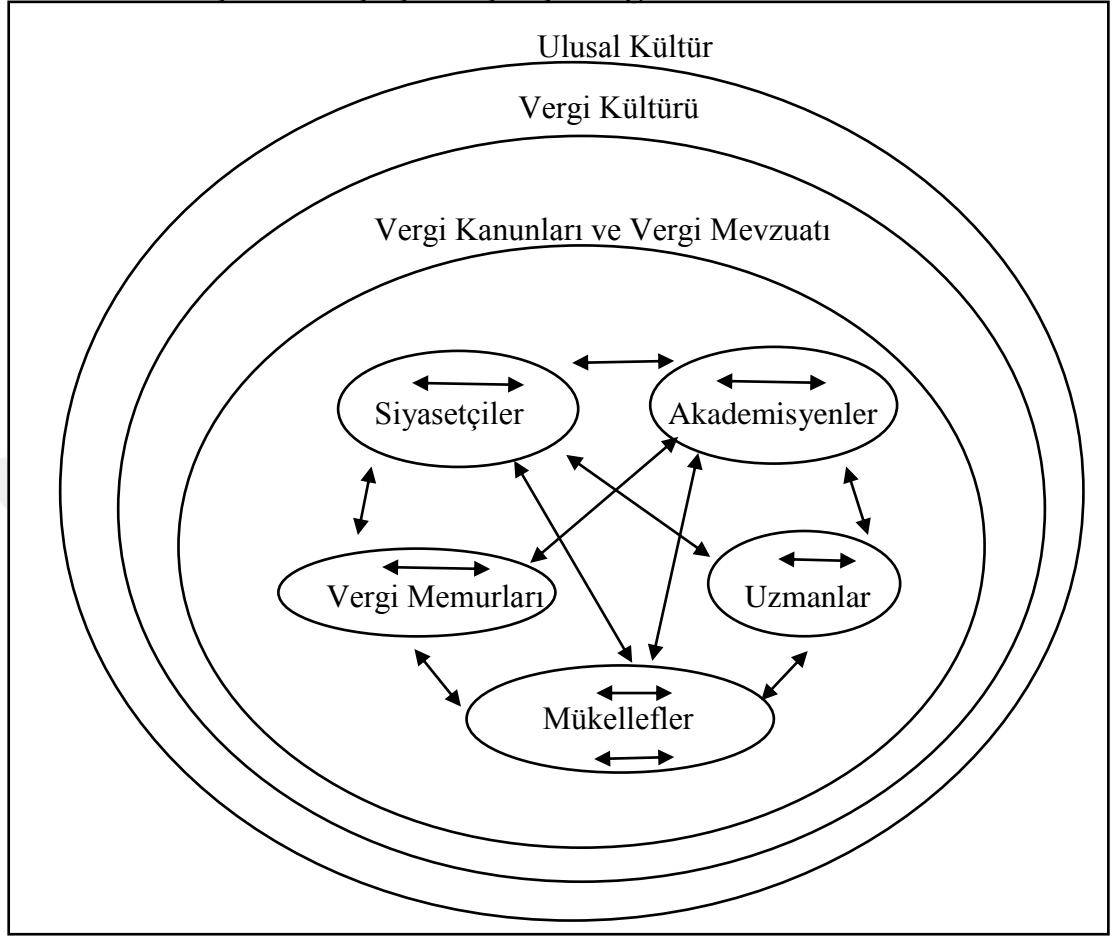
vurguladığı gibi vergi kültürü kavramı, vergi ahlakı, vergi bilici, vergi ödeme kültürü ve vergilendirme kültürünü kapsayan bir üst yapıdır. Buradan yola çıkılarak NERRE, İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modelini Şekil 3’de yer aldığı gibi şemalandırmıştır⁸⁷.

Bu modele göre vergi kültürünü oluşturan aktörler siyasetçiler, akademisyenler, vergi uzmanları, vergi memurları, politikacılar ve mükelleflerdir. Tüm bu aktörler ulusal kültürün bir parçasıdır ve vergi kültürünün ulusal kültür ile iç içe olmasının da nedeni budur. Ulusal kültürdeki yerleşik normlar ve tarihsel olarak geliştirilen kurumlar ve kurumsal ilişkiler vergi yasalarını ve yazılı olmayan vergi prensiplerinin belirlemektedir. Modeldeki aktörleri oyuncuya benzeten NERRE, oyunun kurallarının vergi yasaları ve çevresel faktörler ile belirlendiğini ifade etmiştir⁸⁸. Bu açıdan, tüm aktörler arasında karşılıklı bir etkileşim ve iletişim sonucu ortaya çıkan sosyal bağlar, bağımlılıklar, yaratılan değerler ve algılar, geliştirilen tutum ve davranışlar vergi kültürünü ortaya koymaktadır.

⁸⁷ Birger Nerre, “The Concept Of Tax Culture”, **Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Vol.94 2001, s.289, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/41954732> , 08 Kasım 2018.

⁸⁸ A.e., s. 288.

Şekil 3: İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli



Kaynak: Birger Nerre, "The Concept Of Tax Culture", **Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Vol.94 2001, s.289, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/41954732> , 08 Kasım 2018.

Bu model çerçevesinde vergi kültürünü oluşturan unsurlar diğer bir deyişle vergi kültürünün aktörleri incelenirken siyasetçiler ve vergi memurlar esasen vergi otoritesinin birer parçası olmaları sebebiyle vergi otoritesi alt başlığı altında incelenecektir. Akademisyenler ise eğitim sisteminin ve sosyal çevrenin birer parçası olarak düşünüldüğünden ayrı bir aktör olarak değerlendirilmemiştir. NERRE'nin İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modelinde *uzmanlar* olarak bahsedilen aktör ise; vergi mükellefleri ile sürekli etkileşim içinde olan, mükellefleri yönlendiren, bilgilendiren ve danışmanlık yapan muhasebe meslek mensupları olarak vergi kültürünün ayrılmaz bir parçası olarak işlenmiştir. Dolayısıyla vergi kültürünü inşa eden aktörler vergi mükellefleri, vergi otoritesi ve muhasebe meslek mensupları ile bunlar arasındaki çok yönlü ilişkilidir. Ancak bu ilişkiler ağı da

tarihsel çerçeveden bağımsız değildir ve geçmişten gelen mirasın etkisi altındadır. Bu oyuncuların yaratmış olduğu yasal çerçeve ile yasal olmayan pratikler, ulusların sosyolojik yapısından bağımsız olmayan vergi kültürünü yaratmaktadır. Bir ülkenin vergi kültürü, öz itibarıyla, mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışlarını açıklamada başvurulan bir kaynaktır. Mükelleflerin ve vergi idarelerinin vergilendirme ile ilgili hususlarda neyi ne şekilde yaptıkları vergi kültüründe gömülmüştür. Vergi kültürü analizi ve vergi kültürü inşa süreci tüm aktörler açısından vergi davranışını açıklamada kullanılmaktadır.

Kültür bireylerin toplumsal yaşam içerisindeki maddi ve manevi birikimlerinin eseri olmakla birlikte bireylerin algı, tutum ve davranışları *kültürel zihinsel kodlamaların* etkisinden bağımsız değildir. Kültür, bir toplumdaki bireylerin zihniyetinin anlaşılmasının aracıdır. Dolayısıyla vergi kültürü bir ülkenin vergi zihniyetini ortaya koyar. Bireylerin vergi ödeme veya ödememe motivasyonlarının temel belirleyicileri ülkenin vergi kültüründe gizlidir⁸⁹. Bu çerçevede bir ülkede “bireyler vergiye niçin direnç göstermektedir” veya “neden vergi kaçırmaktadır” gibi soruların hepsi o ülkenin tarihsel süreç içerisinde deneyimlediği milli kültür ile kültürel aktörlerin uygulamalarının gelenek haline gelmiş değerleridir. Vergi kültürüne temel teşkil eden bu değerler vergi anlayışının toplumlar arasında farklılaşmasının nedeni olarak ortaya çıkmaktadır.

Bir yönüyle devleti diğer yönüyle toplumdaki bireyler arasındaki ilişkilerle alakalı olmasından dolayı vergileme, toplumsal bir olgudur ve sosyolojinin de alanına girmektedir⁹⁰. Diğer taraftan modern vergi devletinde kamu harcamalarının finansmanı açısından vergilerin sahip olduğu önem hayatidir. 18.yüzyılda yaşamış olan devlet adamı Edmund Burke vergi gelirlerinin modern devletler için arz ettiği önemi “*devletin geliri devlettir*⁹¹” söylemi ile dile getirmiştir. Bu çerçevede devletin varlığının devamının sahip olduğu mali kaynaklar ile ilişkilendirilmesi

⁸⁹ Halil İbrahim Demir, “Kültür, Vergi Kültürü Ve Vergi Anlayışı”, **Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 2, Sayı:2, 2018, s.105.

⁹⁰ Şamil Ünsal, “Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 1987, s.22.

⁹¹ Susan B. Long, Judyth A. Swingen, “Taxpayer Compliance: Setting New Agendas For Research”, **Taxpayer Compliance: Vol. 2**, Editör: Jeffrey A. Roth And John T. Scholz, Social Science Perspectives. Philadelphia: University Of Pennsylvania Press, 1989, s. 638, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/3053731> 19 Temmuz 2019.

yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla devletler için son derece önemli olan vergilere karşı takınılan tutum ve davranışların anlamlandırılması, yönlendirilmesi ve vergi uyumunun temin edilmesi bakımından vergi kültürünün analiz edilmesi ve unsurlarının tek tek değerlendirilmesi mutlak bir gerekliliktir.

1.3.VERGİ KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL BELİRLENİMİ

Tarih boyunca mekâna ve zamana göre sürekli değişme içinde olan vergi kavramı mutlak olmayıp, tarihi ve sosyal bir hadise olarak tarif edilmektedir⁹². Vergi kültürü tarihsel bir gelişme sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin her uygulama ve vergiye karşı takınılan her tutum ve davranış ülke şartlarının geçirdiği tarihsel değişim ve dönüşümden etkilenerek şekillenmiş ve kişilik kazanmıştır. Vergi kültürünün tarihsel geçmişinin incelenmesi salt bir ilgi alanı olmayıp, vatandaşların vergi uyum veya vergiye tepki davranışlarının anlaşılabilmesi ve anlamlandırılabilmesi için bir zorunluluktur.

KURTKAN, hiçbir ülkenin hâlihazırdaki sosyal yapısının ve kurumlarının tarihinden izole edilmesinin mümkün olmadığına vurgu yapmıştır⁹³. Benzer şekilde ERGUN'da, bazı alışkanlıkların bilinçlere yansımalarının ve bilinçaltında saklanmasının yüzyıllar boyunca süregelen ve kuşaklar boyunca aktarılma özelliği gösterdiğini ifade etmiştir⁹⁴. Bir ülkenin içerisinde bulunduğu kültürel, ekonomik ve teknolojik münasebetlere; bireylerin o anki dünya görüşüne, mevcut hukuk bilincine ve kamu hukuku normlarına sıkı sıkıya bağlı olan vergileme salt mantiki bir belirlenim olmayıp, aynı zamanda tarihi bir kategoridir⁹⁵. Tarih boyunca yaşanan siyasal ve sosyal değişmeler, vergi kültürünün oluşumuna etkiide bulunmuştur. Bireyler fizyolojik, düşünsel ve ahlaki açıdan kendinden önce gelen ve kendinden sonra gelecek olanla bir varlıklar zinciri ile birbirine bağlıdır. Dolayısıyla tarihten miras kalan yapısal kalıntılar ve yaşanan toplumsal kırılmalar

⁹² Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s. 135.

⁹³ Amiran Kurtkan, **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, Fakülteler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1312, 1968, s. 3.

⁹⁴ Doğan Ergun, **Türk Bireyi Kuramına Giriş Türk Kültürünün Olanakları**, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1991, s.115.

⁹⁵ Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, Çeviren: İclal Feyzioğlu Cankorel, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1975, s.20.

vergilendirme alışkanlıklarının şekillenmesinde son derece kayda değer görülmüştür.

Çalışmanın bu bölümünde, vergiye karşı takınılan tutumların ve sergilenen davranışların tarihsel kökenleri araştırılacak olup, kültürleşmiş vergi davranışının iktisadi temelleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.3.1. Osmanlı Devletinde Vergi Geleneği

AYDIN'ın, Osmanlı Devletinin merkezden kilometrelerce uzakta ve dağınık olan, etnik ve dini yönden pek çok farklılığı içinde barındıran toplumları, “*merkezi ve yerel bir vergi tahsil sistemi içerisinde buluşturulup tek bir gaye istikametinde sevk ve idare edilmesi elbette insanlık tarihinin en ilginç idare tecrübelerinden birisi*”⁹⁶ olduğu söylemi Osmanlıda vergi pratiklerinin pek kolay olmadığına işaret etmektedir. Osmanlı İmparatorluğu hükmettiği; kültürel, iktisadi ve jeopolitik koşullar bakımından birbirinden farklı olan vilayetlerde, halihazırda uygulanan vergi politikalarını değerlendirmeye tabi tutmuş, eksik yönlerini değerlendirmiş ve o bölgeye özgün vergi kanunları geliştirerek uygulamıştır. Vergi kanunlarının merkezde düzenlenip, tüm ülkede zorunlu kılınması söz konusu olmamıştır⁹⁷.

Sultan Orhan döneminde Osmanlı iktisadi sisteminin hukuki çerçevesinin çizildiğinin belirten SAYAR, Sultan Orhan'ın kardeşi Alâeddin Bey tarafından ilkeleri belirlenen “*ilm-i tedbir-i devlet*” anlayışına hizmet eden bir tutum içerisinde, ekonomik çarkın elit bürokratlar eliyle yürütüldüğüne işaret etmektedir. Tebaanın ekonomik bir birim haline gelmesinin, şirketlerin kurulmasının, politik toplumdan ekonomik topluma geçişin, devlet için bir beka meselesi yaratacağından bahisle kabul edilmediği belirtilmektedir. Böyle bir güdümün neticesi olarak Osmanlı-Türk insanında bir atalet meydana gelmiş; kar ve fayda peşinde koşma zihniyeti oluşmamıştır⁹⁸.

⁹⁶ Bilgin Aydın, “XVI. Yüzyıl Osmanlı Bürokrasinde Tımar Tevcih Sistemi”, **Osmanlı Araştırmaları XXIV**, 2004, s.29.

⁹⁷ Şinasi Altundağ, “Osmanlı İmparatorlu'nun Vergi Sistemi Hakkında Kısa Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih Coğrafya Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 1947, s.189.

⁹⁸ Ahmed Güner Sayar, **Osmanlı'dan 21. Yüzyıla Ekonomik, Kültürel ve Devlet Felsefesine Ait Değişmeler**, İstanbul, Ötüken Yayınevi, 2008, s.134-144

XVI. yüzyıla kadar Osmanlı Devletinde toprak mülkiyeti devlete aitti. Kentlerde üretim ve ticaret ise devletin kontrolünde gerçekleştirilmekteydi. Batı'da feodalitenin doğuşu ve çöküşü boyunca bu sistemle en güçlü yıllarını yaşayan Osmanlı Devleti, yükselen kapitalizm karşısında sarsılmıştır⁹⁹. Osmanlı Devleti gücünü sağlamlaştırmanın bir yolu olarak vergileri etkin bir şekilde kullanmıştır. Tımar sisteminde, toprağı işlemekle askerlik harcamalarını birleştirerek toprağı dayalı vergi toplayabilmekteydi. Toprağın işlenmesini tımarlı sipahilere verilmesi hem toprakların verimini hem de devletin gücünü kuvvetlendirme bakımından etkili olmuştur. Vergileri gelirlerinin çoğunlukla arazi ve araziye bağılı unsurlardan elde edilmesi Osmanlı mali yapısı açısından uzun dönem devam etmiştir. Sermaye ve teşebbüsün vergilendirilmesi ve servet kaynağı addolunması ise Osmanlı'da görece yenidir¹⁰⁰. Osmanlı'da tarım topraklarının devlet malı sayılması ve miras yolu ile devrinin olanaklı olmaması yani mirasın toprağı bölmemesi İslam hukukunun katı bir şekilde uygulanmadığına işaret edilmektedir. Toprağın sahibi olan köylülerin nüfuslu kişilerce sömürülmesinin önüne geçmek ve bölünmeyen tarım topraklarından daha fazla verim almak amacıyla, İslam hukukunun miras hükümlerine, ERGUN'un söylemiyle, *Türk sentezi* getirilmiştir¹⁰¹. Esasen Türkler, ekonomik şartlara daha fazla önem veren toplumsal örgütlenme şeklini içselleştirmiştir. Bu bağlamda İslam hukukundaki miras hakkını toplumsal örgütlenmenin ve iktisadi şartların belirleyicisi olmasını yeğlememişlerdir¹⁰².

XVI. yüzyılda sayıları 37.000'i aşan tımar sahipleri, Osmanlı devletinin kuruluşundan itibaren hem askeri hem de idari bir sistem olarak uygulanmıştır. İdari sistemin, gelir kaynağı olan toprağın tasarruf şekliyle birleşmesi anlamına gelen bu olgu, aynı zamanda bürokratik bir kurumsallaşmayı da beslemektedir. Gelirlerinin çoğunluğu tarıma dayalı olduğu Osmanlı'da, vergilendirme şekli ve bu vergilerin toplanması amacıyla meydana getirilen müesseseler son derece önemli

⁹⁹ Abdüllatif Şener, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul, İşaret, 1990, s.18.

¹⁰⁰ Özsoy, **a.g.m.**, s.642.

¹⁰¹ Doğan Ergun, **100 Soruda Sosyoloji El Kitabı**, 4.Baskı, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1984, s.17.

¹⁰² Ergun, **Türk Bireyi Kuramına Giriş Türk Kültürünün Olanakları**, s.130.

olmaktaydı¹⁰³. AKTAN, tımar olarak verilen arazilerin, devletin mülkü olarak kabul edildiğini ve miras bırakılmasının söz konusu olmadığını belirtmiştir¹⁰⁴.

ELDEM, Osmanlı vergi sisteminde yer alan temel vergilerin *öşür*, *ağnam*, *arazi ve müsakkafat*, *gümrük ve temettü vergi* ve *resimler*den oluştuğunu belirtmiştir¹⁰⁵. Osmanlı hazinesinin gelirlerinden büyük bir kısmı, toprak ürünlerinden onda bir nispetinde tahsil edilen aşardan sağlanmaktaydı. Aşar, *mukataa* denilen mali ve idari birimlerce tahsil edilmekteydi. Kendi içerisinde iki farklı uygulaması olan bu yöntemde; öncelikle ya *mültezimler* vergiyi toplar, içinden kendi paylarını alır geri kalan kısmı ise devlete verirdi. Diğer şekli ise *iltizam* adı verilen çiftlik sahipleri asker veya bürokrat beslemek karşılığında tüm vergi gelirini kendi adına toplamaktaydı. Aşar dışında kentsel üretim ve tüketim vergisi olan tekalif-i örfiye vergilerinin Osmanlı İmparatorluğu maliyesinde yer aldığı belirtilmektedir.

SHAW'a göre Osmanlı vergi sisteminde uzun süre varlığını sürdüren tımar ve iltizam, devlet gelirlerinin büyük bir kısmını hazinenin dışında tutmakla birlikte, bu sistemi uygulayan yetkilerin, sistemi suiistimal edilip daha fazla vergi toplanma gayretine girilmesine de neden olmuştur. Bunun kaçınılmaz sonucu olarak, tebaanın vergi yükünü muazzam bir artış göstermiştir¹⁰⁶. ÇAKIR, Osmanlı Devleti'nde uygulanan iltizam sisteminin, devletin siyasi ve mali faaliyetlerini tek bir kişinin inisiyatifine bırakma anlamına geldiğini belirtmiştir¹⁰⁷.

Osmanlı Devleti'nin 19.yüzyılın ortalarına kadar *memleketin iktisadi hayatıyla pek az ilgilendiğini* ifade eden ELDEM, devletin yaptığı hizmetlerinin büyük kısmının karşılanması için tımar ve zeamet sahiplerine yüklediğini; onların da bu hizmeti angarya olarak, diğer bir deyişle köylülere ücretsiz olarak

¹⁰³ Bilgin Aydın, **a.g.m.**, s.29-30.

¹⁰⁴ Coşkun Can Aktan, "Tımar Sistemi Ve Osmanlı İmparatorluğu'ndaki Uygulaması", **Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi**, Sayı:52, Şubat,1988, s.69-78.

¹⁰⁵ Vedat Eldem, **Osmanlı İmparatorluğu'nun İktisadi Şartları Hakkında Bir Tetkik**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, VII. Dizi-Sa.96, 1994, s. 173.

¹⁰⁶ Stanford Shaw, "Tanzimattan Sonra Osmanlı Vergi Sistemi", Çeviren: Ahmet Günlük, **Tanzimattan Cumhuriyete Türkiye Ansiklopedisi- 4 içinde**, 1985, s. 934.

¹⁰⁷ Coşkun Çakır, "Tanzimat Dönemi Vergi Uygulamalarında Karşılaşılan Güçlükler ve Vergi İhtilalleri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:51, Sayı:1, 2001, s.72.

yaptırdığını belirtmekte ve kamu maliyesi konusunun uzun bir süre dar bir kapsamda kaldığına vurgu yapmaktadır¹⁰⁸.

Osmanlılar şer'î hukuka bağlı kalmaya özen göstermişlerdir. Diğer taraftan üç kıtada çok geniş topraklara sahip olan bu devlet bünyesinde çeşitli ırk, din, dil, örf, adet ve kültürlerle sahip vatandaşlar da varlıklarını sürdürmüşlerdir¹⁰⁹. Bunun sonucu olarak Osmanlı Devleti'nin tarıma dayalı vergi sisteminde vergiler, şer'î vergiler ve örfî vergiler olarak iki temel grupta toplanmıştır¹¹⁰. Şeriat hükümlerine göre uygulanan vergiler zekât, aşar, haraç ve cizye olmak üzere dört grupta toplanmaktadır. Şer'î kaidelere bağlı kalmak suretiyle toplanan vergilerin türleri tedricen çoğaldığı ve 80 çeşit vergi türüne ulaşıldığı ifade edilmektedir¹¹¹. Zamanla savaş masraflarının karşılanması ve mali zorunluluklardan dolayı örfî vergiler konulması ihtiyacı hâsıl olmuş, II. Bayezid'in son yıllarında *imdadiye-i seferiyye* adı ile ilk kez şer'î vergiler dışında bir vergi konulmuş bulunmaktaydı¹¹².

NADAROĞLU, Osmanlı Devleti'nin 1839 yılına kadar uyguladığı vergi sisteminin *ilkel, aynî karakterli, bölgesel ve çağının oldukça gerisinde* bulunduğunu ifade etmiştir. Şeriat ve fıkıh hükümlerinin hâkim olduğu bu vergi sisteminde, şeriatın kendi doğasından gelen değişmezliğinin, vergilerin toplumsal değişmeleri kavramasını engellediği, buna ilaveten vergilerin tarh ve tahsil işlemlerini rasyonel bir şekilde gerçekleştirecek vergi idaresinin bulunmayışının vergi yapısını daha da kötüleştirdiği belirtilmektedir. İdari yapıdaki bozulmaların adil olmayan vergi uygulamalarına sebebiyet verdiği, hatta zorbalıkla sonuçlandığı aktarılmaktadır¹¹³. Adil olmayan vergi uygulamalarının, vergi direncine dönüşmesi ve vatandaşların tutum ve davranışları üzerinde etkili olması Osmanlı'dan günümüze değin vergi kültüründe kökleşmiş bir norm olarak ortaya çıkmaktadır.

¹⁰⁸ Eldem, **a.g.e.**, s. 164.

¹⁰⁹ Ziya Kazıcı, **Osmanlı'da Vergi Sistemi**, İstanbul, Bilge Matbaacılık, 2005, s.26.

¹¹⁰ Mehmet Emin Türklü, "Tanzimat Döneminde Ancemaatin Vergi Uygulaması ve Yaşanan Usulsüzlükler Üzerine Bazı Şikayetler (1841-1865)", **Current Research in Social Sciences**, Cilt:2, Sayı:3, 2016, s.140.

¹¹¹ Eldem, **a.g.e.**, s.164-165.

¹¹² Ziya Kazıcı, "Osmanlılarda Örfî Vergiler Ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfî Hukuk", **Marmara, Üniversitesi İlahiyat Fakültesi**, Sayı:4, 1986, s.289.

¹¹³ Halil Nadaroğlu, "Vergi Sisteminin Etkinliği, Kamusal Finansman Sorunları", **Türkiye II. Maliye Sempozyumu**, Eskişehir, 1987, s.12.

1.3.2. Osmanlı Devletinde Uygulanan Vergiler

1.3.2.1. Şer-i Vergiler

Osmanlı vergi sisteminin menşei hakkında tetkiklerde bulunan VELAY, Osmanlı'da uygulanan şer-i vergilerin vergi uyumu bakımından son derece önemli olduğuna vurgu yapmaktadır. VELAY'a göre, teokrasi esasına dayanan bir devlette, bütün siyasi ve içtimai kurumlara Allahtan geldiği anlayışı ile bakıldığından tebaanın devlet masraflarına iştirak payını tespit eden hükümlerin mukaddes kitapta bulunması son derece faydalıdır. Tebaa gerek vergiyi öderken gerek vergiyi tahsil edenlere itaat ederken, beşerin koyduğu kaidelere değil, ilahi bir kanuna riayet ettiğine inanırsa, katlandığı fedakârlık gözünde küçülecek ve gösterdiği uyum artacaktır¹¹⁴. Bu çerçevede Osmanlıdaki vergilerin dini karakterinin vergi uyumunu sağladığını, devletin işini kolaylaştırdığını ve Batıdaki şekliyle vergi isyanları çıkmasını engellediği söylenebilir.

Osmanlı devletinin şer-i hükümlere dayanan vergi sisteminin dört esastan ibaret olduğunu belirtilmiştir. Bu dört temel gelir kaynağı ise zekât, aşar, haraç, cizyedir¹¹⁵. Osmanlı Devleti'nde klasik dönemde hazinenin temel kaynağının sadece toprak olarak algılandığı için genel olarak gelir kaynakları arazi ve araziye bağlı ögeler üzerine yoğunlaşmıştır. İslam mali sisteminde Müslümanları yakından ilgilendiren vergilerin başında gelen aşar, Kur'an-ı Kerim'de açıkça geçmemekle birlikte mahsullerin zekâtı, sadakası olarak kabul edilmiştir¹¹⁶.

Osmanlı maliyecisi Süleyman Sudi, Osmanlı devletinin en önemli olağan gelirleri olarak sınıflandırdığı zekât, aşar, haraç ve cizye vergilerine tebaanın uyumunu dinsel motiflere dayandırmaktadır. Ülkenin savunması ve korunması için örfi vergilerin toplanması meşru kabul edilmiş iken; şeri vergiler kaynağını Kur'an ve sünnetten aldığından halk bunların doğruluğuna kanat getirmekte, kendi payına

¹¹⁴ A.Du Velay, **Türkiye Maliye Tarihi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:178, Damga Matbaası, 1978, s.9.

¹¹⁵ Eldem, **a.g.e.**, s.164.

¹¹⁶ Kazıcı, **a.g.e.**, s.41.

düşen vergiyi herhangi bir direnç göstermeden ödemektedir¹¹⁷. Verginin kaynağının dini olması, Osmanlı Devletinde Batı'dakine benzer vergi isyanları çıkmasını engellemiştir. Pek az olan vergi isyanlarının nedeni ise genellikle siyasi konjonktür ve dış baskılarla açıklanmaktadır.

1.3.2.2. Örfi Vergiler

Osmanlı Devletinde vergi kanunları genel olarak kaynağını İslam hukukundan almakla birlikte, İslam hukukuna uygun padişah tarafından ihdas edilen örfi vergilerde vergi sisteminde yer almıştır¹¹⁸. Düzenlenen seferler sırasında halktan alınan imdadiye seferiye, cihad ilan edildiğinde alınan iane-i cihad, geçitlerden alınan derbend vergisi ve olağanüstü durumlarda alınan avarız vergileri uygulanan örfi vergilerden bazılarıdır.

Örfi vergilerin Osmanlı Devleti'nde tam olarak ne zaman uygulandığına dair üzerinde uzlaşılan kesin bir söylem olmamakla birlikte, bazı kaynaklarda XVI. yüzyıldan itibaren vergi sisteminde yer aldığı genel olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan bazı yazarlar ise örfi vergilerin I.Beyazıd devrinde “küçük kıyamet” olarak adlandırılan depremden sonra başladığını iddia etmektedir¹¹⁹. Dönemin özelliği gereği sürekli meydana gelen savaşların devlet masraflarını arttırdığını ifade eden KAZICI, Şer-i vergilerin artan masrafları karşılamak için yeterli olmadığını, askerin beslenmesi, donatılması ve bunun gibi zorunluluklardan dolayı örfi vergilere başvurulması gerektiğini aktarmıştır¹²⁰.

Osmanlı Devleti son dönemi maliyecisi ve iktisatçısı İbrahim Fazıl Pelin'e göre Osmanlı vergi sistemi, sistemli ve düzenli gelirlere dayanmamakla birlikte yer ve zamana göre de uygulamalar farklılıklar göstermiştir. Pelin, bu olguyu “*Osmanlı İmparatorluğu'nda ekseriyeti aşiret ve kabilelerden mürekkep olan birçok şark ve garp vilayetleri, tımar ve zeamet usulüne ve diğer vergilerde olduğu gibi aşar ve ağnama tabii tutulmamıştır... Bu yerlerde örfi vergilerde cari değildi. İstanbul'da*

¹¹⁷ Özsoy, **a.g.m.**, s.642,643.

¹¹⁸ Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007, s.65.

¹¹⁹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1992, s.402.

¹²⁰ Kazıcı, **a.g.e.**, s.194.

*örfi vergiler hiç tatbik olunmamıştır*¹²¹” ifadeleri ile dile getirmiştir. Dolayısıyla şeri vergiler ile eşgüdümlü uygulanan örfi vergiler genel olarak olağanüstü durumlarda başvuru ve belirli bir sistematığe dayanmayan bir yapıda olmuştur.

1.3.3. Tanzimat Dönemi Vergi Reformu

Osmanlı devletinde XVII. yüzyılın sonuna değin vergi devleti anlayışının değil, fütihat devleti anlayışının hâkim olduğunu aktaran Mutlu, vergileme konusunda devletin Tanzimat’tan önce ve sonra olmak üzere iki bölüme ayırmak gerektiğini iletmiştir. Hazinesi fetihlere ve savaşırlara bel bağlayan Osmanlı klasik döneminde vergilendirme anlayışı bölgesel düzeyde aynı vergilere dayanmakta iken; Tanzimat’tan sonra vergi anlayışı değışmiş ve hazinenin merkezileşmesi vergilerin ise nakdi olması öngörölmüştür¹²². Vergileri aynı ödemek Osmanlı vergi kültürünün önemli bir parçası iken Tanzimat sonrası dönemde bu ödeme yöntemi değışmeye başlamıştır.

Tanzimat ile birlikte vergi zihniyetinde, sisteminde ve uygulamasında kayda değer değışimler olmuştur. KENANOĞLU, Tanzimat döneminin mali özelliklerini ‘*örfi vergilere, iltizam usulüne, angarya ve aynî yükümlölüklere son verme çabaları, maliyede merkezileşme, vergi tasnif biçimlerinde değışim, yeni vergi konuları ve tahsil şekilleri oluşturma*’ şeklinde tarif etmiştir¹²³. Osmanlı devletinin mali alanda giriştiğı mali reformların temel gayesinin *vergi yükünü tarım üreticilerinden, tüccar ve sanayicilere kaydırmak; vergileri mültezimler aracılığıyla toplamak yerine kamu görevlileri tarafından toplanmasını sağlamak; bazı azınlıklara tanınmış olan muafiyet ve istisnaları kaldırmak; ödeme gücü ilkesine göre tebaayı vergilendirmek olduğu ifade edilmektedir*¹²⁴.

¹²¹ İbrahim Fazıl Pelin, **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1945, s. 197, 296.

¹²² Turan Yay, “Atatürk Döneminde Vergiler ve Vergi Politikaları”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 9, Sayı:1-2, Mart-Kasım 1988,s.66’dan Aktaran: Abdullah Mutlu, **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009, s.61.

¹²³ M. Macit Kenanoğlu, **Vergi**, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, 2013, (Çevrimiçi) <https://islamansiklopedisi.org.tr/vergi>, 17 Nisan 2019.

¹²⁴ Shaw, **a.g.e.**, s. 935.

SHAW, Tanzimat dönemindeki vergi reformlarının II. Mahmud zamanında kurulan ordunun masraflarını karşılayabilmek için şehirli tüccarlara ve atölye sahiplerine yeni üretim vergileri konmasıyla başladığını belirtmektedir. Sonrasında tüm üretim ve pazar vergileri kaldırılarak ülke genelinde artan oranlı vergilendirmeye yönelik girişimlerde bulunulmuştur¹²⁵.

Tanzimat döneminde *müsavat ilkesi* çerçevesinde halktan toplanan örfi vergiler yerine *an cemaatin* vergi olarak adlandırılan ve tahrirlerle tespit edilme ilkesine dayanan tek bir vergi getirilmiştir. An cemaatin verginin, varlığa ve mali güce göre tevzi edilmesi öngörülmekteydi¹²⁶. An cemaatin verginin tahsili, mültezimler ya da tımar sahipleri yerine *muhassıllar* olarak adlandırılan muhtar, imam veya papazlar tarafından gerçekleştirilmekteydi¹²⁷. Muhassıllar, toplamış oldukları verginin tamamını devlete teslim eden ücretli memurlar konumundaydı¹²⁸. Bu yönüyle verginin toplanma şeklinin cemaatler nezdinde olacağı; Müslüman veya gayrimüslim halkın kendi cemaati içinde vergisini ödemekle mükellef olduğu ifade edilmektedir¹²⁹. Bu sistemin işlerlik kazanması ile birlikte iltizam sisteminin uygulanmasından vazgeçileceği ve herkesin geliri nispetinde vergi ödeyeceği belirtilmektedir¹³⁰. Buna ek olarak vasıtalı ve vasıtasız vergi ayrımının ortaya çıkması da Tanzimat dönemi gelişmelerindedir. Vasıtasız vergiler emlak, arazi, patent, temettü ve eşhas vergileriyle bedel-i askerîdir. Vasıtalı vergiler ise resim olarak adlandırılan mevrûât, hayvanât, gümrük, damga, müskirât ve saydiye şeklinde ifade edilmiştir¹³¹.

Tanzimat'ın vergileme alanında getirmek istediği önemli yeniliklerden bir diğeri de vergi sisteminin basitleştirilmesi ve sadeleştirilmesidir¹³². Tanzimat ile

¹²⁵ A.e.

¹²⁶ Eldem, **a.g.e.**, s.166.

¹²⁷ Çakır, **a.g.m.**, s.75.

¹²⁸ Shaw, **a.g.e.**, s.935.

¹²⁹ Mehmet Emin Türklü, "Tanzimat Döneminde Ancemaatin Vergi Uygulaması Ve Yaşanan Usulsüzlükler Üzerine Bazı Şikâyetler (1841-1865)", **Current Research in Social Sciences**, Cilt:2, Sayı: 3, 2016, s.138.

¹³⁰ Yavuz Cezar, "Tanzimat'tan Sonra Osmanlı Vergi Sistemi", **Tanzimat'tan Cumhuriyete Türkiye Ansiklopedisi- 4**, 1985, s.932.

¹³¹ M. Macit Kenanoğlu, **Vergi**, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, 2013, (Çevrimiçi) <https://islamansiklopedisi.org.tr/vergi>, 17 Nisan 2019.

¹³² Murat Özyüksel, "İmparatorluk ve Cumhuriyet Dönemlerinde Gelir, Gider, Servet Vergileri", **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:7, Nisan, 1985, s.54.

hedeflenen bu gaye günümüzde de vergi reformlarının hala en popüler amaçlarından biri olmaya devam etmektedir. Türk vergi kültürünün karmaşıklığı ve sadeleşme çabası yüzyıllar boyunca olagelmış kültürel bir kod olarak varlığını sürdürmüştür.

Tanzimat Döneminde Osmanlı İmparatorluğu'nun meydana getiren iktisadi ve sosyal bakımdan farklı gelir grupları arasında mali gücü gözetilen bir vergi sistemi kurulmaya çalışılmıştır. Vergilendirmede adaletin ilkesinin temin edilmesi gözetilen temel amaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüm hukuki düzenleme gayretlerine rağmen, Tanzimat döneminde herhangi bir hukuki metne dayanmayan vergi tahsilleri de mevcuttur. Özellikle Tanzimat'ın uygulama sahası dışında geleneklere göre toplanan pek çok vergi vardır. Tanzimatı Hayriye hakkında Divanı Hümayundan Hazineye gönderilmiş olan ilmühaberlerin yedinci maddesinde “*öşürün her yerde başka başka nam ve miktarlarda ve muhtelif usullerde alındığı*” yazıldıktan sonra “*aşarın Tanzimat'ı Hayriye tatbik edilen yerlerde aelumum lafzına ve manasına muvafık olarak müsavaten onda bir olmasına karar verildiği*” ifadeleri yer almıştır. Bu ilmühaber ile Tanzimat'ın uygulandığı her yerde vergi oranının eşit bir şekilde uygulanması talep edilmiştir. Aşar haricinde, bazen toprak mahsulleri üzerinden başka isimlerde ek vergiler de alındığı belirtilmektedir¹³³.

Diğer taraftan Cezar'ın dikkat çektiği bir nokta Tanzimat'ın, vatandaşlara da bazı yükümlülükler getirmiş olmasıdır. Buna göre emlak, arazi ve temettü sahiplerinin hepsi ayırım yapılmaksızın vergi mükellefi addolunmakta; imtiyazlı askerî sınıf mensuplarının vergi muafiyetleri sonlandırılmaktaydı. Ayrıca, vergilendirmenin eşitlik ilkesine dayanması gerekliliği nosyonu taşıyan Tanzimat reform hareketi, sadece gayri Müslüman erkeklerden alınan “cizye” nin de kaldırılmasını öngörmekteydi.¹³⁴

ÜLGENER, Batı Avrupa ülkelerinde burjuvazinin iş hayatı ile birlikte yoğrulurken, bizim toplumumuzda üst tabaka ve halkın ağalık şuuru ile iş yaşantısından elini ayağını çektiğine dikkat çekmiş ve çalışmaya, kazanmaya önem

¹³³ Ziya Karamursal, **Osmanlı Malî Tarihi Hakkında Tetkikler**, Türk Tarih Kurumu Yayınları, VIII. Dizi-Sa.11A, 2.Baskı, Ankara, 1989, s.168.

¹³⁴ Cezar, **a.g.m.**, s.933.

vermeyen bir sınıfın mevcudiyetine işaret etmiştir¹³⁵. Benzer şekilde BARKAN da Türk müteşebbisinin uluslararası piyasalarda büyük karlarla ticaret yaparak zenginleşmeyi ve sermayeyi büyük işletmelerde toplamayı düşünmediğini vurgulamıştır¹³⁶. XVIII. yüzyılda sanayi ihtilalini gerçekleştirmiş Batı toplumlarında sermaye birikimi gerçekleşmiş ve parasal ekonominin tüketim kalıpları yaygınlaşırken, Osmanlı'daki tüketim kalıpları bundan oldukça farklıydı. Batı ile yaşanan münasebetler ve sürekli gerçekleşen toprak kayıpları ile birlikte özellikle Tanzimat Fermanı'ndan sonra toplumun ekonomik ve mali kalıplarında, geleneklerinde değişimler başlamıştır¹³⁷.

Tanzimat ile her ne kadar istenilen amaca tam olarak ulaşılmamış olsa da vergi sisteminin aynilikten nakdiliğine dönüşmesinde ve mahallî yapıdan merkezîye bir vafa erişmesinde önemli kazanımlar elde edilmiştir. Şer'i ve örfî vergiler yerine daha rasyonel vergileri uygulamaları uygulanması için çaba gösterilmiştir¹³⁸. Amiran Kurtkan'a göre Tanzimat toplumun içsel motivasyonu ile değil, batı devletlerinin baskısı ve dönemin idarecileri tarafından belirli grupların menfaatini korumak için başvurulan bir harekettir¹³⁹. Aynı şekilde BARKAN da Tanzimatı *içtimai bünyenin tekâmülünden doğmuş tabii bir hadise olmaktan ziyade harici tesirlerin empoze ettiği bir ıslahat teşebbüsü* olarak değerlendirmektedir¹⁴⁰. Vergi mücadeleleri, Batı toplumlarının mali tarihi ile demokrasi tarihinin paralel seyretmesini sağlamıştır. Ancak doğu medeniyeti olarak kategorize edilen Osmanlı Devleti'nde dini yapı, tebaa şuuru, vatandaşın iktisadi hayattaki pasif rolü ve paternalist devlet anlayışı vergi mücadeleleri veya vergi isyanlarının doğumunu engellemiştir. Yapılan vergi reformları, bürokratların tepeden inmece uygulamaları ile sınırlı olmuş, 'kulluk bilinci' vatandaşlık bilincine dönüştürülenmiş ve modern vergi sistemi kurulamamıştır. Vergi kültüründe, köklü vergisel düzenlemeler karşılıklı uzlaşma ile tesisi edilmeyip, bürokrat elitler eliyle uluslararası politikanın

¹³⁵ Sabri Fehmi Ülgener, **İktisadi Çözülmenin Ahlak ve Zihniyet Dünyası**, 2. Baskı, İstanbul, Der Kitapevi, 2006, s. 264.

¹³⁶ Ömer Lütfi Barkan, **Osmanlı Devleti'nin Sosyal ve Ekonomik Tarihi: Tetkikler-Makaleler**, Cilt:1, Hazırlayan:Hüseyin Özdeğer, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Rektörlük Yayın No:4214, 2000, s.167.

¹³⁷ Sayar, **a.g.e.**, s.59-193.

¹³⁸ Nadaroğlu, **a.g.m.**, s.12.

¹³⁹ Kurtkan, **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, s. 133.

¹⁴⁰ Barkan, **a.g.e.**, s.285.

baskısı ile şekillenmiştir. Bu kültür, yakın Türkiye tarihinde, Avrupa Birliği üyelik sürecinde yapılan çeşitli reformlarda da varlığını sürdürmüştür.

1.3.4. Meşrutiyet Dönemindeki Vergisel Düzenlemeler

Meşrutiyet döneminde vergi reform çalışmaları daha sistemli ve geniş kapsamlı yapılmaya çalışılmıştır. Öncelikle maliye teşkilatının daha işler ve modern bir görünüm kazanması hedeflenmiştir. Yeni teşkilat birimleri kurulmuş, bazı vergilerin matrahları değiştirilmiştir¹⁴¹. Mali sisteme hâkim olan karmaşıklığın giderilmesi amaçlanmıştır. Meşrutiyet döneminde bütçede birlik sağlanması, devlet gelir ve giderlerinin tek merkezden yönetildiği bir mali yapı oluşturulması hedeflenmiştir. Gerçekten de ilk kez bir bütçeye sahip olunması bu döneme denk gelmektedir¹⁴².

İngiltere’de vergi uygulamalarından rahatsız olan ve keyfi vergilere karşı direnen halk, adil ve meşru bir vergi sisteminin oluşturulması için devamlı olarak mücadele vermiş, mutlak monarşilerin yıkılması ile meşruti monarşilerin kurulması akabinde vergileme yetkisi kralların elinden alınarak kısmen halkın temsilci olan parlamentoya verilmiştir. 1215 yılında krala karşı derebeylerinin ilan ettiği Magna Carta Libertatum vergileme yetkisini sınırlandıran ilk belge olarak addolunmaktadır¹⁴³. Osmanlıdaki vergisel reformlar tetkik edildiğinde itici gücün, Batı toplumlarından farklı olarak, yukarıdan aşağıya doğru geliştiğini söylemek mümkündür. SAYAR’da Türk insanın evreninden kopuşunun içsel bir motivasyonla değil, Batılı tazyik ve yol göstermelerle gerçekleştiğine vurgu yapmıştır¹⁴⁴.

Vergi Reform Komisyonları Raporlarında Meşrutiyet dönemi vergi reformlarının başarılı olamamasının nedenlerinden biri olarak, vergicilik alanında

¹⁴¹ Eldem, **a.g.e.**, s.167.

¹⁴² Necmettin Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1981, s.49

¹⁴³ Coşkun Can Aktan, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları**, Sayı:118, Temmuz, 1998, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergileme-yetkisinin-sinirlandirilmasi-ve-anayasal-vergi-duzeni/2961>, 18 Nisan 2019.

¹⁴⁴ Sayar, **a.g.e.**, s.62.

İngiltere ve Almanya'ya nazaran geride kalmış olan Fransız maliyesinin kaynak seçilmesi gösterilmiştir¹⁴⁵.

1.3.5. Osmanlı Devletinde İktisadi Zihniyet

Osmanlı devletinin iktisadi koşulları incelendiğinde, hiçbir dönemde planlı bir şekilde önceden belirlenmiş bir amaç doğrultusunda vergi politikaları oluşturulmadığı, gerek Tanzimat gerek meşrutiyet dönemlerinin reform programlarının da sistemli uygulanmadığı, sadece gelişen iktisadi koşullara acil çözümler sunma gayesi ile hareket edildiği değerlendirilmektedir¹⁴⁶. Vergi otoritesinin karşılaştığı kısa vadeli siyasi ve ekonomik baskılar sonucu uygulamaya geçirilen kısa vadeli külfetsiz çözüm yolları sorunu en kısa yoldan çözümüne kavuşturmamaktadır. Bu şekilde getirilen kısa vadeli vergisel çözümler tedaviden ziyade sorunu daha da ağırlaştırdığı ifade edilmektedir¹⁴⁷.

Batı toplumlarında kadın erkek nüfus dikkate alınarak vergiler mali güce göre dağıtılırken, Osmanlı Devletinin nüfus defterlerinin ve istatistik cetvellerinin bulunmadığı, ülkenin nüfus sayımının yapılmadığı; hatta kadın nüfusun kale dahi alınmadığı Osmanlı maliyecisi Süleyman Sudi tarafından aktarılmıştır¹⁴⁸. Devletin toplaması gereken vergileri tam ve adaletli bir şekilde toplayabilmesinin iyi bir tahrir gerektirdiğine vurgu yapan BARKAN, Osmanlı Devleti'nde yapılan tahrirlerde halkın hilelere başvurduğunu; varlığını gizlediğini ve ismini tahrir defterlerine yazdırmadığını belirtmektedir. Hatta tahrir sırasında bir takım kimselerin bulunduğu livalarda geçici olarak ikamet ettiklerini; aşar ve rüsumunu başka yerde zaten ödediğini idda ederek vergi ödemekten kaçmaya çalıştığı ifade edilmektedir¹⁴⁹.

Osmanlı vergi sisteminde göze çarpan çok önemli bir hususu ise SHAW, kentlilerin büyük bir kısmının vergiden muaf olması olarak aktarmaktadır.

¹⁴⁵ Vergi Reform Komisyon Raporları Cilt I, İstanbul, 1969, Damga Matbaası, s.XXVII.

¹⁴⁶ Eldem, a.g.e., s. 233.

¹⁴⁷ David Williams, "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Alanında Yeni Eğilimler", Çeviren: Mustafa Çalışkan, Vergi Dünyası, Ocak, 1998, s. 6, (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1861>, 29 Mart.2019.

¹⁴⁸ Özsoy, a.g.m., s.613-614.

¹⁴⁹ Ömer Lütfi Barkan, Osmanlı Devleti'nin Sosyal ve Ekonomik Tarihi: Tetkikler-Makaleler, Cilt:1, Hazırlayan:Hüseyin Özdeğer, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Rektörlük Yayın No:4214, 2000, s.220.

Devamında *dini topluluklar, esnaf ve sanatkarlar loncaları ve vakıf gibi kurumlar dışında hiçbir belediye örgütünün bulunmadığına*; dini toplulukların ve loncaların üyelerini vergilendirip onlara hizmet götürdüğünü belirtmiştir. Vakıfların ise sağladıkları gelirleri dini faaliyetler ile ilgili olarak harcadıklarını eklemiştir¹⁵⁰. Aynı şekilde ELDEM’de Osmanlı vergi sisteminde kent ile köy arasındaki vergi yükünün adil olmadığını ileri sürmüştür. Çeşitli veriler vergi yükünün yaklaşık %87’sinin köy halkına yüklendiğini göstermektedir. Tanzimat döneminde bu eşitsizlik giderilmeye çalışılmış olsa da başarı sağlanamamıştır¹⁵¹. Mali devlet olarak adlandırılan Osmanlı devletinin ekonomi politikasının kırsal ekonomiden en az vergi alımı dinamiğine dayandığını ifade eden MARDİN¹⁵² Devletin Batı toplumlarında olduğu gibi merkantilist bir evreden geçmediğine işaret etmektedir.

Sivil toplumun yokluğu, devletin ve kentlinin birlikte rol aldığı, zengin ilişkiler ağının olduğu, Osmanlı toplumunun, devlet karşısındaki durumunu Fuzuli’nin “ Ne etseler ona sâkir, ne kılsalar ona sâd” beytinde görmemiz mümkündür. Osmanlı insanı, tevekkül eden, Allaha güvenen ve işleri ona bırakan, kanaatkâr, yoksulluğun da zenginliğinde hep Allahtan geldiğine inanan, halinden memnun ve bahtiyar olan insandır. Dolayısıyla bu insan tipolojisinin hantal ve telaşsız bir zihniyet güdümünde olduğu kabul edilmelidir¹⁵³. İslami tasavvuf, Türk Töresi ve Bizans’tan kalan feodal ağalık şuurunun yetiştirdiği ve cumhuriyete miras kalan toplumsal yapıda yerleşen ‘bir hırka, bir lokma’ anlayışı, maddi kazanım peşinde koşmayı engellemiş ve kanaatkâr bir tipoloji yaratmıştır¹⁵⁴. Doğu insanı olarak da tasvir edilen bu insan tipolojisini ERGUN, *inancın ağır bastığı, her şeyin bir çözümü bulunduğu inanan ve bu doğruların öğrenilmesi gerektiği, bu yüzden araştırmaya gerek duyulmadığı* bir toplum olarak ifade etmiştir. Ayrıca Doğu toplumlarının gelenek ve görenekle iç içe bulunduğu; üretim araçlarının mülkiyet

¹⁵⁰ Shaw, **a.g.e.**, s. 934.

¹⁵¹ Eldem, **a.g.e.**, s. 172.

¹⁵² Şerif Mardin, **Türk Modernleşmesi Makaleler 4**, 26. Baskı, İstanbul, İletişim Yayınları, 2018, s.205.

¹⁵³ Sayar, **a.g.e.**, s.70.

¹⁵⁴ A.e., s.209.

şeklinin ve sınıflı toplum yapısının Batı toplumlarınınkinden farklı olduğu da göz önünde bulundurulmalıdır¹⁵⁵.

Osmanlı devletindeki toplumsal yapı hakkında HEPER; askerlik, memurluk, çiftçilik ve din işlerinin saygın meslekler olarak kabul edildiğini, buna karşın saygın bir alan olarak görülmeyen ticaret ve sanayiciliğin ise Müslüman olmayan azınlıklara bırakıldığını dile getirmiştir¹⁵⁶. Osmanlı vergi sisteminde ticari ve mali teşekküllerin, kazanç ve hizmet erbabının 1914 yılına kadar hemen hemen hiç vergi ödemediği belirtilmiştir¹⁵⁷. Aynı şekilde yabancı pasaport alan azınlıkların ticari gelirlerinin vergilendirilmesi kapitülasyonlar nedeniyle vergi dışı bırakılmıştır. Vergilendirme kapasitesini sınırlandıran ve vergi tabanını daraltan kapitülasyonların kaldırıldığını ilan eden Sait Halim Paşa 9 Eylül 1914 tarihindeki konuşmasında: “ ...Osmanlı İmparatorluğunda ticaret yapan yabancıların, her türlü bağımsızlık ve ayrıcalıktan yararlanması ve Osmanlılardan daha az vergilendirilmesi gerçeği aynı zamanda açık bir adaletsizlik ve devletin onurunu zedeleyici bir etki yarattı ”¹⁵⁸ ifadelerini kullanmıştır.

1.3.6. Cumhuriyet Dönemi Vergi Geleneği

Türkiye'nin vergi kültürünü Osmanlı'dan soyutlayarak yeni bir dönem şeklinde başlatmak mümkün değildir. Türkiye Cumhuriyeti kurulduğunda Osmanlı'dan kalan siyasi ve iktisadi bir mirası da beraberinde taşımıştır¹⁵⁹. Cumhuriyet döneminde uygulanan vergi politikaları öncelikle Osmanlı Devletinden kalan gayri şahsi ve adaletsiz vergilerin ıslah edilerek uygulama usulüne devam etmiştir.

Osmanlı Devleti, Türkiye Cumhuriyetine ekonomik ve mali açıdan olumsuz bir miras bırakmıştı. Ekonomiyi çevirecek orta sınıf girişimcilerin olmayışı bu olumsuzluğun bir yanındı. Diğer taraftan kaderci anlayışın ve batını tasavvufun

¹⁵⁵ Ergun, **Türk Bireyi Kuramına Giriş Türk Kültürünün Olanakları**, s.53.

¹⁵⁶ Fethi Heper, **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:126/148, Eskişehir, 1981, s.6.

¹⁵⁷ Eldem, **a.g.e.**, s. 234.

¹⁵⁸ Çağlar Keyder, “Osmanlı Ekonomisi ve Osmanlı Maliyesi (1881-1914)”, **Toplum ve Bilim**, İstanbul, Kış, Mart 1979, s.40-41.

¹⁵⁹ Nazan Susam, **Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikaları 1923-2008**, İstanbul, Derin Yayınları, 2009, s.79.

tesirinde olan bireyin ruhi ataletinin kırılıp ekonomik hayata kazandırılmasının zorluğu tebellür etmekteydi¹⁶⁰. Cumhuriyetin, Osmanlıdan devraldığı ekonomi tarımsal ağırlıktaydı ve küçük işletmeler çoğunlukta idi¹⁶¹. Osmanlı döneminden cumhuriyete miras kalan rasyonel bir iş organizasyona sahip firmaların, tüccar sınıfının ve tacirlerin bulunmadığı belirtilmektedir¹⁶². Rasyonellikten uzak olan vergi sisteminin ise siyasi faktörler ve devletin bekası söylemlerinden beslendiği ve bu devletçilik ideolojisinin Osmanlıdan cumhuriyete aktarıldığı belirtilmektedir¹⁶³.

Atatürk, vergilendirme hususunda mükelleflerin memnuniyetine önem vermiş, vatandaşlara vergi vermenin hazineye karşı bir yükümlülük olduğunun mütemadiyen izah edilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Atatürk'ün 1 Kasım 1936 tarihinde 5'inci Dönem İkinci Toplanma Yılı Açılış Konuşmasındaki: “...*Bundan başka, vergi usullerinin ıslahı çarelerinin aranmasına da ehemmiyetle devam olunmalıdır. İyi usul ve iyi tatbikin memnun edici neticelerini vatandaş, hiç bir işte vergi mevzuu kadar hassasiyetle takdir etmez. Diğer taraftan vatandaşa hazineye karşı mükellefiyetinin, en mühim vazifesi olduğunu anlatmak için, yorulmamak lâzımdır...*” ifadesi ve Halk Partisini kurarken 06.12.1922 tarihinde yer verdiği “*Köylülerimizi ve halkımızı ezen ve fakir düşüren adaletsiz vergilerin ne suretle ıslahı lâzım geleceğine... Ehemmiyetle nazarı itibara alınacaktır.*” sözleri mükellefin vergilendirmenin neticelerine karşı çok hassas olduğunu ve vergilendirmede adaletin sağlanması için düzenlemeler yapılması gerekliliğine vurgu yapmaktadır¹⁶⁴. Osmanlı devlet yöneticilerinden, cumhuriyeti kuranların ve nihayet günümüz vergi politikasının amaç gözettiği temel prensip daima vergilendirmede adaletin sağlanması ve adil uygulamalara vatandaşların inandırılması olmuştur. Bu çerçevede Türk vergi kültüründeki *adil vergileme arayışının* kökleşmiş bir değer olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

1863-64 yılı Osmanlı malî bütçesinin %47,6'sını oluşturan önemli gelir kaynaklarından olan aşar; bugünkü Gelir Vergisi Kanununu ifade ettiği ve her türlü

¹⁶⁰ Sayar, **a.g.e.**, s. 231.

¹⁶¹ A.e., s. 70.

¹⁶² A.e., s. 130.

¹⁶³ Mutlu, **a.g.e.**, s.148.

¹⁶⁴ Atatürk'ün Söylev ve Demeçleri (I-III), (Çevrimiçi) <http://atam.gov.tr/wp-content/uploads/S%C3%96YLEV-ORJ%C4%B0NAL.pdf>, 20 Nisan 2019.

ziraî faaliyeti kapsayan geniş bir kapsamlı bir vergi olarak kabul edilmektedir. Aşar vergisinde matrah ziraî ürünlerin gayrisafi toplamından oluşmaktadır. Aşar vergisinin tahsili iltizam usulü ile yapılmakla birlikte, toprak düzeninin bozulmasını takiben mültezimlerin daha fazla kazanç elde etme gayretleriyle vatandaşlardan fazla vergi tahsil etmesi, halk arasında hoşnutsuzluğa neden olmuştur. Cumhuriyet dönemine miras kalan aşar vergisinin 1924 malî bütçesinde 27,5 milyon lira gelir sağladığı belirtilmiştir¹⁶⁵.

Mültezimlerin her koşulda kazançlı çıktığı aşar sistemine karşı köylülerin takındıkları tavır ise oldukça dikkat çekicidir. KIRKPINAR'ın aktarımıyla, vatandaşların vergi kültürüne ışık tutan tutum ve davranışları “*Günümüze kadar gelen bir söz vardır: kendi malının hırsız olmak. Bu söz, devlete karşı kişilerin söylediği sözdür. Şöyle ki; devlet alacağını tahsil etmek için memurunu gönderir, köylü vergi vermektan öteden beri kaçınmaktadır. Bu sebeple tahsile gelen memurları atlatmak için, malını hileli yollarla saklar. İşte Anadolu’da buna ‘kendi malının hırsız olmak’ derler... Köylünün ahlakının bozulmasının en önemli sebeplerinden biri aşardır. Zavallı köylü hiç olmazsa aldığı istifadedir, diye hesap yapar... Hatta samandan ayrılmış buğdayı tekrar samanla karıştırarak buğdayı az gösterme yolunu bile göstermişlerdir. Bir başka saklama yolu da harman yerini kazıyarak buğdayı çukura doldurmaktır... Çünkü buğday olduğu yerde durduğu için, suç unsuru da pek bulunmuyordu... Diğer bir yöntem ise açıkça hırsızlıktı. Şöyle ki, geceleyin gelip, sayımı yapılmayan mahsulün bir kısmını başka yere taşımak şeklinde oluyordu” ifadelerinde görülmektedir¹⁶⁶. Konu ile ilgili olarak 1923 yılında toplanan, toplumun hemen hemen her kesiminden temsilcinin katıldığı İzmir İktisat Kongresi’nde vergi değişiklikleri ve kamu hizmetlerine ilişkin tercihler açıklanmış, akabinde aşarın kaldırılması gündeme gelmiştir¹⁶⁷. Mecliste işçi ve çiftçi grubu aşarın kalkmasını oybirliği ile talep etmiş yerine daha adil bir vergi getirilmesini istemişlerdir. Diğer taraftan tüccar ve sanayi grubunun aşarın kaldırılmamasını, aksayan yönlerinin revize edilmesini talep*

¹⁶⁵ Mehmet E. Palamut, “Aşar ve Düşündürdükleri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Prof. Dr. Sabri Fehmi Ülgener’e Armağan, Cilt: 43, 1987, s.70-72.

¹⁶⁶ Kenan Kırkpınar, “Aşar Vergi Sisteminin Kaldırılışı”, **Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, 1992, s.112-113.

¹⁶⁷ A.e., s. 106.

etmekte olduğu aktarılmaktadır¹⁶⁸. Çiftçiler kendilerini hedef alan aşarın kaldırılmasını talep ederken; aşarın yaratacağı gelir boşluğunun kendileri üzerine salınan yeni vergiler ile telafi edileceğini düşünen tüccar ve sanayiciler aşarın kaldırılmasını istememişlerdir.

ÖNDER, aşarın kaldırılmasını vergi kanunları ile ilgili değişikliklerde lobicilik faaliyetlerine ve baskı gruplarının rolüne vurgu yaparak değinmiştir. Ona göre, tüccarlar ve sanayiciler aşarın tamamıyla kaldırılmasını arzulamamış, aşarın yerine en azından daha modern bir verginin getirilmesini talep etmişlerdir. Ancak aşar işçisinden, çiftçisine, hatta bazı tüccar kesimleri ile bile ilintili halde bulunmaktaydı. Dolayısıyla aşarın kaldırılması farklı çıkar gruplarının ortak faydasına hizmet edecekti¹⁶⁹. Bu kapsamda tarım kesiminin 1960'lı yıllara kadar etkin bir şekilde vergilendirilmemesinin ve dolaysız vergi kapsamına alınamaması ÖNDER'e göre toplumdaki güç dengesinin tezahürüdür¹⁷⁰.

Ülkemizde özellikle çok partili yaşama geçildikten sonra, mecliste bir baskı grubu olan zenginler ve toprak ağaları tarımsal alanların vergilendirilmemesini başarmış, ilerleyen yıllarda da bu grup başarısını devam ettirebilmiştir. Diğer taraftan KAYA, vergi kanunlarını yapan milletvekillerinin bizzat kendilerinin de çoğunun toprak ağası olduğunu aktarmaktadır¹⁷¹.

TÜRK'e göre, toplumun büyük bir kısmını oluşturan köylü nüfusun yeni rejime katkısının sağlanması amacıyla bu sınıfa bazı imtiyazlar tanımak ve bazı yükümlülükleri de kaldırmak rejimlerin genel geçer bir kuralıdır. Dolayısıyla rejimin benimsenmesi amacıyla tarım sektörü üzerindeki vergi yükünün kaldırılması, sosyal ve siyasal bir zorunluktur¹⁷².

¹⁶⁸ Nezih Varcan, "Aşarın Düşündükleri", T. C. Anadolu Üniversitesi Yayın No:205, İİBF Yayınları No: 42, **Prof. Dr. Suat Mirza'nın Anısına Armağan içinde**, Cilt: I, Eskişehir, 1986, s.158.

¹⁶⁹ Gülsevin Okçuoğlu, İzzettin Önder, "Aşarın Kaldırılması", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:45, Sayı:1-4, 1987, s.263.

¹⁷⁰ A.e., s.268-270.

¹⁷¹ Yahya Kemal Kaya, **İnsan Yetiştirme Sanatımız**, 5. Baskı, Ankara, Pegem Akademi, 2009, s.34.

¹⁷² İsmail Türk,"Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişimi", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:36, Sayı:1, 1981,s.339.

1942 yılına gelindiğinde vergilemede sınıra ulaşılmış olduğu ve vergi yükünün ücretliler üzerinde yoğunlaştığı ifade edilmektedir¹⁷³. İkinci dünya savaşı sırasında ağnam vergisi kaldırılıp yerine kazanç vergisi getirilmiştir. TÜRK, getirilen ilave zamlar ve yürürlüğe konulan yeni vergiler ile birlikte beyanname veren mükellefler neredeyse gelirinin %80'ini vergi olarak devlete aktarmasının, vergide adalet konusunda tereddütler meydana getirdiğini ve vergi direncine sebebiyet verdiğini belirtmiştir. Bunun tabii sonucu olarak II. Dünya Savaşından sonra gelir vergisi sistemine geçilmesi çalışmaları başlatılmıştır¹⁷⁴.

Aşarın kaldırılması ile birlikte vergi gelirlerinde son derece ciddi bir azalma meydana gelmiştir. Bunun telafisi amacıyla hasılatı bol, Türk Vergi sistemini batıdaki çağdaş gelir vergisi sistemine yakınlaştıracak Kazanç Vergisi yürürlüğe konulmuştur. Beyanname ve karine usulüne dayanan bu uyarlanmış vergi türünde verginin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Ancak, matrahın tespiti, mükellefiyetin tesisi ve denetim hususlarının son derece müphem olması ve karışıklıkların belirmesi ile birlikte, 1934-1950 yılları arasında uygulanacak olan sedüleri tipteki gelir vergisi ilham alınarak hazırlanan, tevkifat usulünü içeren ve vergi denetim hususlarını kapsayan yeni bir kazanç vergisi ile değiştirilmiştir¹⁷⁵.

İkinci dünya savaşı yıllarının yarattığı kötü iktisadi koşullardan en fazla tarım kesimi etkilenmiştir. Tarım kesiminden toplanamayan vergilerin telafisi kentli nüfus üzerine konulan yeni vergilerle edilmeye çalışılmıştır. Bu dönemde bordro vergileri olarak adlandırılan ve hizmet erbabını kapsayan vergileme yöntemi kullanılmıştır. Benzer şekilde yalnızca ücretlileri ve maaşlıları kapsayan yeni vergiler ihdas edilmiştir. Vergilendirmede stopaj usulü daha yaygın kullanılmaya başlanmıştır. Dolaylı bir vergi çeşidi olan muamele vergilerinin de kapsamı genişletilmiştir¹⁷⁶.

İkinci dünya savaşı nedeniyle artan kamu harcamaları karşısında kamu gelirlerini arttırmak için vergilerde pek çok kez artırıma gidilmiş, dolaylı vergilere

¹⁷³ Nevin Coşar, “Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:58, Sayı: 2, 2003, s.8.

¹⁷⁴ Türk, **a.g.m.**, s.342.

¹⁷⁵ A.e., s.340-341.

¹⁷⁶ Yay, **a.g.m.**, s.68.

“müdafaa vergisi” ismiyle zamlar yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle vergi sistemindeki karışıklığın giderek arttığını ifade eden COŞAR, verginin dar kapsamlı ve adaletsiz yapısına vurgu yaparak vergi gelirlerinin büyük bir kısmının dolaylı vergilerden ve ücretlilerden alındığını belirtmiştir. COŞAR’a göre Türk vergi sistemi ülke ekonomisini kavrayacak esneklikle ve etkinlikte değildir¹⁷⁷.

Osmanlı devletinde olduğu gibi cumhuriyetin ilk yıllarında da ekonomi ve burjuvazi çoğunlukla gayrimüslimlerin elinde bulunmaktaydı. İktisadi yaşamın yabancıların ve azınlıklara bırakıldığını dile getiren SARÇ, İstanbul’da Beyoğlu caddesindeki istisna bir iki dükkân dışında hiç bir Türk’e rastlamanın mümkün olmadığını aktarmaktadır¹⁷⁸. Birinci dünya savaşı ile yükselen ulusçuluk akımı *Müslüman Türklerden* oluşan bir sınıfı işaret etmekteydi. Devlet, kısa vadeli çıkarları ulusal çıkarların önünde tuttuğunu iddia ettiği burjuva sınıfına karşı; *milli ahlak, milli vazife, milli vicdan ve vatan sevgisi gibi bireyin çıkarını toplumsal çıkarla bütünleştireceği ilkeleri* pekiştirmeye çabalamıştır. Savaş yıllarında idareciler vatandaşların bu zorlu dönemde kanaatkârlık göstereceğini ve dayanışma içinde olacağını düşünmüş olmakla birlikte, ne yazık ki bu gerçekleşmemiş vatanseverlik söylemleri kazanç güdüsünü engelleyememiştir. Savaş ortamının getirdiği fırsattan istifade etmek isteyen ve Osmanlı döneminden beri gayri Müslümanlar lehine olan ekonomik eşitsizlikleri gidermek gayesiyle hareket eden hükümetin çabasıyla, azınlıkların ekonomi içindeki payını azaltmak için 12 Kasım 1942’de Varlık vergisini yürürlüğe girmiştir¹⁷⁹.

Varlık Vergisi esas olarak belirli komisyonlarca tarh edilen ve ticaret burjuvazisini kapsayan, itiraz hakkı bulunmayan ve ödenmemesi durumunda mükellefin çalışma yükümlülüğüne tabi tutulduğu bir vergidir. BORATAV’a göre ırk ve din ayırımına dayanan bir vergi olarak tarihimize geçmiştir¹⁸⁰. Varlık Vergisinin uygulandığı yaklaşık bir yıl içinde, *tarım dışı kesimlerde yaratılan*

¹⁷⁷ Coşar, **a.g.m.**, s. 5.

¹⁷⁸ Ömer Celal Sarç, “50 Yıllık Cumhuriyet Döneminde Ekonomik ve Sosyal Bünyedeki Başlıca Değişmeler”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 30, Sayı: 1-4, 1970-1971, s.3.

¹⁷⁹ Coşar, **a.g.m.**, s.6-7.

¹⁸⁰ Korkut Boratav, **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2002**, 15. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi,2011, s.85.

*toplam hasılanın % 8'inin, tümüyle orta ve büyük kent büyük şehir burjuvazisinden oluşan 100.000 civarında mükellef tarafından ödenmesi, gelir ve servet dağılımı açısından vergide eşitlik ve adalet açısından son derece kötü bir deneyimdir*¹⁸¹. Varlık Vergisi vergilendirmeyi hedeflediği burjuvazi sınıfına kendi içinde objektif kriterler uygulamamıştır. Özellikle iktidarla güçlü bağı bulunmayanlar ile azınlıklar ezilmiş; vergi borçlarını sermeyenlerini ve mülklerini ellerinden çıkararak ödemek zorunda kalmışlardır. Elden çıkarılan bu servetler ve mülkler iktidara yakın olan Anadolu kökenli yeni zenginlere devrolunmaktaydı¹⁸². Diğer taraftan kanunun hazırlanması ve kabul edilmesinde bizzat bulunan BARUTÇU, vergi ile ilgili İsmet İnönü'nün meclis kürsüsündeki şu sözlerini aktarmaktadır: “...elinden gelse soluduğumuz havayı bile ticaret mali yapmaya yeltenen, gözü doymaz vurguncu tüccar... büyük bir ulusun bütün yaşamına küstah bir şekilde kundak koymaktadır... Bu insanların vatana olan açık zararlarını gidermek yolu elbet vardır”¹⁸³. BARUTÇU'nun aktardığına göre varlık vergisinin hazırlanması ve kabul edilmesi aceleye getirilmiştir ve bu vergi, vergi hukuku açısından eksik çıkarılmıştır¹⁸⁴. Ne var ki devlet bir çıkmaza girdiğinde, bu şekilde şiddetli düzenlemeler yapılması olağan karşılanmalıydı¹⁸⁵.

Varlık Vergisinin uygulamasında farklı siyasi ve bürokratik grupların ve hatta güçlü baskı gruplarının çıkarlarının gözetildiği; keyfi ve adil olmayan muamelelerin olduğu ifade edilmiştir.

Keyfi uygulamalara, siyasi ve bürokratik rant kollamanın ortaya çıktığını belirten Güçlü, bazı mükelleflerin vergi borcunu ödediğini; bazılarının ise vergi ödememek için yetkililer ile görüşme yolunu denediğini belirtmiştir¹⁸⁶. Verginin ödenmesi için tanınan sürenin bitiminde ise Tahsil-i Emval kanunu uyarınca, mükelleflerin ev eşyası, emlaklarına haciz uygulanmış ve müzayede yolu ile

¹⁸¹ A.e., s.87.

¹⁸² A.e., s.88.

¹⁸³ Faik Ahmet Barutçu, **Siyasi Anılar 1939-1954**, Milliyet Yayınları, 1977, s.263.

¹⁸⁴ A.e., s. 264.

¹⁸⁵ A.e., s. 265.

¹⁸⁶ Muhammet Güçlü, “Varlık Vergisi ve İzmir Uygulaması”, **Tarih İncelemeleri Dergisi**, Cilt 8; Sayı:1, 1993, s.170-171.

satılmıştır¹⁸⁷. Ayrıca vergi borcunu ödemeyenlerin toplama kamplarına gönderilmesi de diğer bir yaptırım olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁸⁸.

Varlık vergisi yürürlüğe girdiğinde babası sanayici olan ve kendisi de ticarete yeni başlayan Alber Bilen'in anılarında varlık vergisi ile ilgili olarak “*babam, biraz ödersen kurtulursun diye tavsiye verenlere uyararak evdeki bir gramofon ve duvar saatini satmış ve mühürlü bir vergi makbuzu sayesinde rahatlamış görünüyordu*”¹⁸⁹ ifadesini aktarmıştır. Vergi uygulanmaya başlandıktan sonra mükellefler genellikle sembolik bir miktar yatırıp gelişmeleri beklemekteydi. Vergiye karşı direnç büyük olmakla birlikte, vergiye itiraz mümkün değildi. Kanun metninde kanun hükümlerinin kesin olduğuna yer verilmişti. Genel uygulama vergi borcu en fazla olanlar ile borcunu hiç ödemeyenlerden başlayarak çalışma mükellefiyetini uygulamaya sokuldu. Dönemin iktisadi zor şartları altında bir an önce tahsilatın sağlanması için hukuk normları ile bağdaşmayan yaptırımlarla kısa sürede tahsilat sağlanmıştır. Varlık vergisi 15 Mart 1944 tarih 4530 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılırken, tahsilat oranının %90 olarak gerçekleştiği aktarılmaktadır¹⁹⁰. TÜRK, varlık vergisinin geride *huzursuzluk, perişanlık ve şaşkınlık* bıraktığını belirtmiştir¹⁹¹.

Varlık Vergisinin tahakkuk sürecinde, kanunun yarattığı hukuksal boşluklar keyfi uygulamalar ile doldurulmuştur¹⁹². Bürokratik ilişkiler, komşuluk ilişkileri, tanıdık, akraba kollama şeklinde tezahür eden keyfi uygulamalarla mükellefler arasında eşitsiz tarh ve tahakkuklar yapılmaktaydı. Dönemim İstanbul defterdarı Faik Ökte, dönemim valisi Lütfi Kırdar'ın eşinin terzisi ve berberi için kolaylıklar sağlandığını anılarında aktarmıştır¹⁹³. Benzer şekilde Varlık Vergisi uygulamasını yöneten Suat Hayri Ürgüplü, sınıf arkadaşı Prens Halim'in Alem dağındaki av çiftliği nedeniyle salınan emlak vergisinin asgari düzeye indirilmesi için

¹⁸⁷ A.e., s.174.

¹⁸⁸ A.e., s.177.

¹⁸⁹ Alber Bilen, **Türk Sanayiinde Kırk Zorlu Yıl, İstanbul**, Final Ofset Matbaacılık, 1988, s.32.

¹⁹⁰ Güçlü, **a.g.m.**, s. 181.

¹⁹¹ Türk, **a.g.m.**, s.344.

¹⁹² Ayhan Aktar, **Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları**, İletişim Yayınları, 11.Baskı, İstanbul,2012, s.153.

¹⁹³ Faik Ökte, **Varlık Vergisi Faciası**, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul, 1956, s.97,98.

uğraşmıştır¹⁹⁴. Fuad Ağralı telefonla Sezai Ömer Madra'ya Ayvalık'taki şirketten vergi konulacağını ve şahıs üzerine konacak verginin 70 bin lirayı aşmamasını rica etmiştir¹⁹⁵. Varlık vergisi uygulamasında azınlıklar ile Müslüman gruplar arasında ayırım yapılırken, her grup içinde aynı işe sahip vergi yükümlüleri arasında da ayırım yapılmıştır. Her ikisi de avukat olup, aynı büroda ortak çalışan iki avukattan sosyal hayatı bakımından daha gösterişli olan, seçkin kulüplere üye olan, yılın belirli dönemlerinde tatile çıkan Jak Hatem'e, aynı gelire sahip olan ancak daha mütevazı bir hayat süren Bensiyon Garin'e göre daha fazla vergi tahakkuk edilmiştir. Bu şekilde tüketim kalıpları da cezalandırılmıştır¹⁹⁶.

Varlık Vergisi uygulamasında hükümetin vergi mükelleflerine duyduğu yakınlık ve düşmanlık hislerinin mükellefin vergisinin artmasında veya azalmasında etkili olduğu anlaşılmıştır¹⁹⁷. Vali Lütfi Kırdar meslektaşları olan doktorları vergiden kurtarmıştır¹⁹⁸.

Varlık vergisi mükelleflerinin %7'sinin Müslüman, %87'sinin ise gayri Müslümanlardan meydana geldiği belirtilmektedir¹⁹⁹. Varlık Vergisi uzun dönemde ekonomik hayattaki güven ilişkisini olumsuz etkilemiştir. Vergi nedeniyle Hristiyan ve Musevi ticaret erbabı yatırım yapma hususunda temkinli davranmış ve hatta pek çoğu Türkiye'den ayrılmıştır²⁰⁰.

MUTLU'ya göre Varlık vergisinin uygulanmasında ve yürürlükten kalkmasında bir baskı grubu olarak basın son derece etkili olmuştur. Özellikle dış basın, azınlıkların uğramış oldukları zararları ve haksızlıkları dile getirmeye başlamış, buna mukabil çok geçmeden söz konusu vergi yürürlükten kalkmıştır²⁰¹.

1950'li yıldan sonra vergi alanında pek çok reform yapılmış olup, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konmuştur. Reform sürecinin yöneten aktörlerin bilgi ve yönelimleri doğrultusunda Alman ekolü benimsenmiş olup,

¹⁹⁴ Ayhan Aktar, "Varlık Vergisi ve İstanbul", **Toplum ve Bilim**, 71 Kış, 1996, s. 94-147.

¹⁹⁵ Ökte, **a.g.e.**, s.98.

¹⁹⁶ Aktar, **a.g.e.**, s.155.

¹⁹⁷ Ökte, **a.g.e.**, s.86-128.

¹⁹⁸ A.e., s. 84.

¹⁹⁹ Mutlu, **a.g.e.**, s. 88.

²⁰⁰ Coşar, **a.g.m.**, s. 16.

²⁰¹ Mutlu, **a.g.e.**, s.90-91.

üniter vergi sistemi, dolaysız vergiler ve vergi hukuku alanında önemli adımlar atılmış bulunmaktaydı²⁰². Cumhuriyet dönemi dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %49 olduğu belirtilmiştir. TÜRK, dolaysız vergi grubunu oluşturan vergi çeşitlerinin gayrişahsi olduklarını ve vergi adaletini gerçekleştiremediklerini ifade etmiştir²⁰³. 1950 yılında kabul edilen Gelir Vergisi, genellik prensibinden uzak olduğu belirtilmiştir. Çok fazla indirim, istisna ve muafiyet içermekle beraber, götürü usulde vergilemenin de kapsamı oldukça geniş tutulmuştur²⁰⁴.

Osmanlı imparatorluğu döneminden kalan, bürokratların sınırsız ve sorumsuz gücü ile halkın sorunlarına duyarsız olması algısı; hala Türkiye'deki bürokratin temel görüntüsü olmaya devam etmektedir²⁰⁵. Bürokratların kırsal kesimi vergi ile sürekli baskı altında tutup sıkıştırdıkları anlayışın, köylünün efendimiz olduğu söylemine dönüşmesi 1860-1920 yıllarına tekabül eden ekonomik bir kodun dönüşümüne işaret etmektedir²⁰⁶.

Cumhuriyet döneminde vergi yükünün dağılımıyla ilgili olarak çıkar gruplarının ve özellikle sermaye kesiminin etkisi özellikle göze çarpmaktadır. Bilinçli olarak kurumsallaşmış çıkar grupları, politikacı ve bürokratlara yakın olmak suretiyle çıkarlarını maksimize etme çabasında olmuşlardır²⁰⁷. Her ne kadar gerçek durumda baskı gruplarının Cumhuriyet dönemi vergi politikalarında etkin olduğu açık olsa da; politika yapıcılar tarafından Cumhuriyet döneminde izlenen vergi politikasının, devletin vergilendirme yetkisini mutlak kılmak üzerinde yoğunlaştığı ifade edilmiştir. Benzer şekilde faydalanma prensibinden ziyade ödeme gücünü ilkesinin dikkate alarak vergilendirme işlemini gerçekleştirmek; vergi yükünü iktisadi faaliyetleri etkilemeyecek şekilde adil dağıtılmasını sağlamak ilkelerinin gözetmeye çalışılması da söylem düzeyinde ifade edilmiştir.

²⁰² Nadaroğlu, **a.g.m.**, s.16.

²⁰³ Türk, **a.g.m.**, s.336.

²⁰⁴ A.e., s.346.

²⁰⁵ Üstün Ergüder, Yılmaz Esmer, Ersin Kalaycıoğlu, **Türk Toplumun Değerleri**, İstanbul, TÜSİAD, Yayın No: TÜSİAD-T/91, Boyut Matbaacılık, 1991, s.23.

²⁰⁶ Mardin, **a.g.e.**, s.209.

²⁰⁷ Hakan Ay, Latif Haydanlı, "Vergi Yüku Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi", **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, s.142.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KÜLTÜRÜ UNSURU OLARAK MÜKELLEFLER

Vergilendirmenin süjesi olan mükelleflerin, vatandaş ve seçmen olma pozisyonları dolayısıyla, vergi ve vergilendirme ile ilgili politika ve uygulamaların oluşuma etkide bulunması mümkündür. Diğer yandan yürürlükte olan vergi uygulamalarına ilişkin mükelleflerin takındıkları tutum ve davranışlar, mevcut uygulamaların değişmesine veya revize edilmesine neden olabilmektedir. Bu bağlamda bireylerin kültürel birer koda dönüştürdükleri ve vergisel uygulamalarda başvurdukları, bireysel ve toplumsal birer pratiğe dönüşmüş olan vergi değerlerinin ve vergi zihniyetlerinin anlaşılması, vergi kültürünün ne şekilde inşa edildiğini açıklamada son derece önemlidir.

Vergi karşısında mükellefin sahip olduğu zihniyet daima dikkat çekici bulunmuş olmakla birlikte bu zihniyetin anlaşılması oldukça güç bir mesele addolunmuştur. Hatta REYNAUD, vergi yükünün mükellefler üzerinde yarattığı algının ya mükellefi üretime teşvik edeceğini ya da hazine için çalışmamaya sevk edeceğini ifade edip, bir ülkenin maliye politikası üzerinde vergi zihniyetinin önemine dikkat çekmiştir¹.

Mükelleflerin vergi kültürünün oluşum sürecini incelerken bir yandan mükellefin kişilik yapısı üzerinde durmak ve çevresel faktörlerden bağımsız olan belirleyicilerin incelenmesi gerekirken; diğer yandan bireyi şekillendiren ve davranışlarına yön veren toplumun yani sosyalleşme sürecinin irdelenmesi gerekmektedir. NEUMARK, vergi mükellefleri ile devlet ekonomisi arasındaki ilişkilerin son derece çapraşık olduğunu; liberal iktisadi doktrinin iddiasının aksine, mükellefin bireysel menfaati ile kamunun menfaatlerinin hiçbir suretle her zaman aynı şeyler olmadığını vurgulamaktadır². Bireyler vatandaşlık bağı gereği ülkelerine sadakat ve sorumluluk duysalar dahi, mükellef pozisyonuna

¹ Pierre- Louis Reynaud, “İktisadi Psikoloji ve Maliye”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri:12, Yayın No:26, İÜFME Yayınları, İstanbul, 1966, s.20.

² Neumark, **a.g.e.**, s.23.

geçtiklerinde uzun dönemli ulusal çıkarlar yerine kısa vadeli bireysel menfaatlerini gözetebilir ve vergiye tepki gösterebilirler.

Mükellefin vergiler ve vergilendirme hakkında sahip olduğu tüm olumlu ve olumsuz bilgiler pek çok farklı kanaldan edinilebilir. Mükellefin verginin alıcısı olan devlet kurumuna bakış açısı, vergiye ve vatandaşlık kavramına yüklediği anlam; sosyal çevresinden öğrendiği vergisel pratikler ve öğrenmeler ile mükellefin kendi kişisel özellikleri onun vergi davranışını etkiler. Bir ülkede, bireylerin neden vergi ödemediği, bireylerin neden vergi kaçırdığı ve kimlerin vergiye mukavemet ettiğinin demografik analizi vergi zihniyetinin çözümlenmesinde oldukça önemlidir.

2.1. VERGİYE KARŞI GÖSTERİLEN DAVRANIŞLARIN SINIFLANDIRILMASI

Bireyler kendi özel borçlarında çoğunlukla titiz ve uysal olmalarına rağmen devlete karşı olan vergi sorumluluklarını yerine getirirken ve borçlarını öderken sık sık inatçı, hileci ve kayıtsız olmaktadır³. Vergi kültüründe yer alan çok çeşitli sebeplerden kaynaklanan bu tepkiler esasen bir sonuç niteliğindedir⁴. Bireyin vergiye karşı göstermiş olduğu davranışın temelinde iktisadi, sosyal, mali ve siyasi birçok değişken bulunmaktadır. Çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı yer verildiği üzere insan davranışı belirli bir süreç içermektedir. Bireyler deneyimledikleri farklı olay ve olgular karşısında çeşitli tutumlar takınmaktadır. Bireyin tutumu gözlemlenebilen bir davranış olmamakla birlikte, davranışa hazırlayıcı bir eğilimdir ve gözle görülebilen davranışlara dönüştüğünde varlığı gözlemlenebilir⁵. Bireylerin vergilemeye karşı olan tutumları zamanla kültürel normlar haline dönüştüğünde ve süreklilik kazanıp davranışın kaynağı olduğunda vergi kültürünün bir değeri haline gelmektedir.

Bireyin vergiye karşı gösterdiği tepkiler aktif veya pasif nitelikte olmakla birlikte oldukça çeşitlidir. Vergilemeye karşı aylıklığın tercih edilmesi, tüketim ve

³ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 18.Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010, s.159.

⁴ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Ankara, Phoenix Yayınları, 2002, s.117.

⁵ Halit Çiçek, **Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2006, s.42-43.

tasarruf tercihlerinin değiştirilmesi, üretimi azaltma, vergiden kaçınma şeklinde pasif tepkilerin yanında; vergi kaçakçılığı, vergi isyanı ve verginin reddi gibi aktif tepkiler de bulunmaktadır⁶. Ayrıca vergi arbitrajından yararlanma gayreti, vergi ertelemesi, gelir aktarımı, vergi matrahını kaydırma, verginin yansımaları gibi daha birçok tepki çeşidinin olduğu da bilinmektedir⁷. Çalışmanın bu kısmında kültürel boyutları ön plana çıkan vergiye gösterilen tepkilerden bir kısmı ele alınacaktır.

2.1.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergilendirme mükellef ile hazine arasında bir menfaat çekişmesidir. Bu menfaat çatışması verginin doğal yapısında var olagelmıştır⁸. Bu çerçevede pek çok çalışmada ve teoride mükellefin yasal ve yasal olmayan yollarla vergi kaçırmaya yönelmesi rasyonel bir davranış olarak değerlendirilmiştir.

Vergi kaçakçılığı; mükellefin vergi kanunlarını açık biçimde ihlal ederek *üzerindeki vergi yükünü azaltma eylemidir*⁹. Yasal olmayan yollara başvurarak vergiden kurtulma veya kurtulma girişiminde bulunma davranışdır¹⁰. Üretilen malın faturasız olarak satılması veya fatura bedelinin az gösterilmesi, ticari ve sınai kazançlarda muhasebe hileleri ile maliyetlerin şişirilmesi, serbest meslek sahiplerinin yaptıkları işler dolayısıyla aldıkları bedelleri serbest meslek defterine kaydetmemeleri, emlak bedellerinin tapuda düşük beyan edilmesi¹¹ birer vergi kaçakçılık yöntemidir.

Vergi kaçakçılığı mali, ekonomik ve sosyal etkilere sahiptir. Mali açıdan bütçe gelirlerinin azalmasına, açık veren bütçenin vergi oranlarının arttırmasına ve enflasyona neden olan vergi kaçakçılığı; ekonomik hayatta rekabet eşitsizliğine neden olarak serbest piyasa şartlarını bozduğu değerlendirilmektedir. Buna ek olarak sosyal bakımdan kamu kurumlarına, kanunlara ve devlete duyulan güven ve saygıyı azalttığı da sık sık vurgulanmaktadır. Bireylerin kanunları ve kamu

⁶ Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.e.**, s.125-132.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz.: “Yasemin Taşkın, Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri**, Yıl:2010, s.79-84.

⁸ Ahmet Esen, “Vergi Yasalarında Yapılan Değişikliklerin Genel Bir Değerlendirilmesi ve Vergilendirilmeye Karşı Gösterilen Direnç”, **Maliye Postası**, Ankara, Sayı:322, 1 Şubat 1994, s.7.

⁹ Serkan Benk, Birol Karakurt, “Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları”, **İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:4, 2010, s.137.

¹⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.280.

¹¹ Erginay, **a.g.e.**, s.162.

otoritesini dikkate almama alışkanlığı edineceği ise vergi kaçakçılığının diğer bir sonucu olarak göze çarpmaktadır¹². Ayrıca vergi kaçakçılığı, ülkenin vergi kültürüne *hile, aldatma, sahtecilik, gizleme, kandırma*¹³ şeklindeki olumsuz norm ve davranışları eklememesi bakımından da sosyal açıdan son derece dikkat edilmesi gereken bir olgudur.

Tarihte vergi kaçakçılığı olgusunun yaygınlaşmasının vergi matrahına esas teşkil eden matrahların, bizzat mükellefler tarafından beyan edilmesi ile başladığı ifade edilmektedir¹⁴.

Vergi kaçakçılığının vergilemede eşitlik ilkesini zedelediğini ifade eden NADAROĞLU, vergi kaçakçılığındaki fırsat eşitliğine dikkat çekmektedir. NADAROĞLU'na göre vergi kaçakçılığını sadece mükelleflerin vergi ahlak düzeyleri ile açıklamak doğru değildir. Çünkü ülkeler karşılaştırıldığında yükümlülerin ahlak düzeyleri arasında büyük farklılıklar bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı analiz edilirken vergi tekniğine odaklanmak gerekmektedir. Söz gelimi, ücretlilerin geliri stopaj usulü ile vergilendirildiğinden vergi kaçırma imkânları yoktur. Ücretlilerin vergi kaçırması, vergi kaçırma imkânları son derece sınırsız olan tüccar ve serbest meslek erbablarından daha ahlaklı olduğundan değil kaçakçılık imkânlarına sahip olamamalarından kaynaklanmaktadır¹⁵. Hiçbir modern vergi sistemi vergi kaçırma fırsatlarını genişletmeyi istemeyeceğinden, yapılacak şey vergi tekniğinin vergi kaçakçılığına sunduğu imkânları en aza indirmektir¹⁶.

Vergi kaçakçılığının bir yönü kanuni olmakla birlikte diğer yönü psikolojik ve kültürelidir. Vergi kaçakçılığının psikolojik yönü çoğunlukla bireysel algı ve tutumlara odaklanırken, kültürel yönü toplumda norm haline gelmiş genel geçer kabullere işaret etmektedir. Kültür, toplum halinde yaşayan bireylere bir takım ahlaki alışkanlıklar aktarmaktadır. Vergi kültürü söz konusu olduğunda ise kaçakçılık olgusu ile vergi ahlakı sıklıkla birlikte değerlendirilmektedir.

¹² Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.213.

¹³ Binhan Elif Yılmaz, **Maliye**, 2.Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2016, s.124.

¹⁴ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 8.Bası, Ankara, Turhan Kitapevi, 2010, s.201.

¹⁵ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.280.

¹⁶ A.e., s. 281.

İnsanı sadece bencil bir varlık kabul etmek doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmemektedir. Nitekim EDİZDOĞAN'a göre insan aynı zamanda ahlaki duygular ile de hareket eder ve dolayısıyla davranışlarını sınırlandırabilir¹⁷. Her ne kadar ekonomistler insanı kendi rasyonel çıkarları peşinde koşan bencil bir varlık olarak tasvir etse de insanın diğer insanlara karşı yükümlülüklerini içeren ahlaki bir yönü de bulunmaktadır¹⁸.

Ahlaki güdüler pek çok yönden kazanma güdüleriyle çatışır. Bireyin kendi faydasını tatmin etmeye yönelik eylemi, muhtemel rakiplerle ilişkilerde öncelikle kendini düşünmekten ve acımasızlıktan yanadır. Ahlaki eylem ise dayanışma, çıkar gözetmeden yardım, işbirliği isteği ve toplumsal faydayı gözetme istenci gerektirir. Ahlaki bir tutum, daha fazla kişisel kazançtan gönüllü bir feragatle neticelenir. İlke olarak öz çıkar ve ahlaki görev zıt yönleri gösterir¹⁹. Ancak diyalektik sürece işaret eden kültür, bireysel rasyonellik ve toplumsal determinizm gibi iki uç yaklaşımının sentezini vergilendirme olgusunda gerçekleştirmeye çalışır. Kendi kişisel menfaati için kamusal mal ve hizmetlerin finansmanından imtina edilmesini kültürel olarak negatif normlar içerisine yerleştirir. Bu şekilde vergi ile genel ahlak arasında ilişki kurulmuş olur. Genel kültür seviyesinde bu şekilde vuku bulan vergi davranışı, vergi kültüründe çeşitli dışsal faktörlerden dolayı aynı düzeyde kabul görmez. ÜLKER'in işaret ettiği gibi Türkiye'de vergi ile ahlakın birbirine çok yakından bağlı konular olduğu anlayışı henüz yayınlık kazanmamıştır²⁰. Kişisel ahlak ile vergi ahlakı arasındaki bu uyumsuzluk vergi kaçakçılığı olgusunda vergi kültürüne iki yönden etkide bulunmaktadır. Bunlar, toplumda yerleşmiş olan "*Devletten ne koparırsak zihniyeti ve zihninde meşruluğuna inanmadığı vergi sistemine kendi adaleti ile cevap verme stili*" olarak karşımıza çıkmaktadır. Öznil ve diğerlerinin bu husustaki "*mükellefler ödemiş oldukları vergilerin "adaletsiz olduğu kanaatinde*

¹⁷ Nihat Edizdoğan, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 3-025-0073, Bursa, 1982, s.48

¹⁸ Fukuyama, **a.g.e.**, s. 57.

¹⁹ Zygmunt Bauman, **Sosyolojik Düşünmek**, Çeviren: Abdullah Yılmaz, 7.Basım, İstanbul, Ayrıntı Yayınları, 2010, s.148.

²⁰ Muhsin Ülker, "Mali İdare", **Maliye Enstitü Konferansları 1965**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları Yayın No:199-181, Maliye Enstitü Yayınları Yayın No:23, Sevinç Matbaası,1966, s.112.

olurlarsa, vergi kaçırmak da onlar için adaletli olacaktır²¹” çıkarımı da aynı noktaya işaret etmektedir.

Vergi kaçakçılığının tamamen vergi tekniğine bağlı olmadığı ve sosyolojik ve psikolojik temelleri bulunduğu için tamamen önlenmesi mümkün görünmemektedir. Nitekim ne vergi kanunları ne de ceza kanunu çok çeşitli somut durumları tamamen öngöremeyeceği gibi mükelleflerin yaratıcılık çeşitliliğini de kestiremez.

2.1.2. Vergiden Kaçınma

Vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini kanuna uygun bir şekilde azaltmaları vergiden kaçınma olarak tanımlanmaktadır²². ÜNSAL vergiden kaçınmayı “ *konulan herhangi bir vergiye tepki olarak, bu vergiyi hiç ödememek veya az ödemek için kanuna uygun olarak vergi matrahının daraltılması veya yok edilmesi*”²³ şeklinde tanımlamıştır. Vergiden kaçınma davranışına kanunlarda herhangi bir ceza öngörülmemiş olmakla birlikte, bazen kanunlarda buna imkân tanıyan maddeler dahi bulunmaktadır²⁴. Vergi kanunlarını vergilendirme bakımından herkesi kapsam içine alırken, düzenlemeleri yaparken çeşitli grupları, kişileri kısmen veya tamamen vergi ödeyemez duruma getirirse kanunundan kaynaklı vergiden kaçınma söz konusu olmaktadır²⁵. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu’nda gayrimenkul sermaye iratları için getirilen istisna haddi vergiden kaçınmaya fırsat sunan bir düzenlemedir.

Vergiden kaçınma pek çok farklı şekilde gerçekleşebilmektedir. İlk olarak vergiyi doğuran olaya hiç sebebiyet verilmeden, mükellef ile verginin konusu arasında bağlantı kurumayabilir. İkinci olarak kanunlardaki boşluklardan yararlanılarak vergiden kaçınma mümkündür. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi ödememek için araç satın alınmayıp, aracın kiralanması vergiden kaçınmadır. YILMAZ, stok yaparak da vergiden kaçınmanın mümkün olduğuna işaret etmiştir. Mükelleflerin vergi oranının artacağını düşündüğü mallardan stok yapması bir çeşit

²¹ Özdil, Abdieva, Pirimbaev, **a.g.m.**, s.336.

²² Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.209.

²³ Ünsal, **Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler**, s.28.

²⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.279.

²⁵ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, s.199.

vergiden kaçınma olarak değerlendirilmektedir²⁶. Vergiden kaçınmanın diğer bir yöntemi ise vergi matrahının küçültülmesi veya yok edilmesidir. Daha çok dolaylı vergilerde malların ikame edilmesi şeklinde ortaya çıkan bu yöntemin kısmen dolaysız vergilerde de görülmesi mümkündür. Örneğin gelir vergisi oranının yüksek olduğu algına sahip mükellef bir üst gelir dilimine girmemek için daha az kazanmayı tercih edebilir²⁷. İşletmelerde ayrıntılı düzenlenmeyen ve doğrulama denetimi oldukça sınırlı olan genel yönetim giderlerinde işletmenin bazı giderleri olanca arttırarak vergi matrahını azaltması vergiden kaçınmadır.

Fransız maliyeci Gaston Jeze'e göre "*siyasal iktidarı elinde tutan sosyal tabaka vergiden kaçınma eğilindedir*". TÜRK'e göre demokratik sistemlerde hiçbir sosyal tabaka ayrıcalık istediğini; hiçbir siyasal iktidarda kendi destekçilerine ayrıcalıklar tanıdığını itiraf etmek istemez. Dolayısıyla toplumdan gizlenmek istenen ayrıcalıklar kanunlar yolu ile peçelenir ve vergiden kaçınma kanunla düzenlenmiş olur²⁸.

2.1.3. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı

Verginin reddi, çeşitli ekonomik, mali ve politik sebeplerden dolayı vergi mükelleflerinin vergi ödememesi şeklinde ortaya çıkan toplu ve yasadışı bir eylemdir. Vergi kaçakçılığı vergiye gösterilen bireysel bir tepki iken verginin reddi ve vergi grevi mükelleflerin toplu olarak gerçekleştirdikleri bir tepki çeşididir²⁹. Nadir olarak vergiye karşı gösterilen bir tepki olmasına rağmen, hiç görülmemiş bir hadise değildir³⁰. Dikkat edilmesi gereken bir husus ise vergiye karşı bu şekilde bir tepki verilebilmesi için öncelikle kanunlara uygun olarak yürürlükte olan vergi veya vergilerin bulunması gerekmektedir.

²⁶ Yılmaz, **Maliye**, s.91.

²⁷ Ünsal, **Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler**, s. 29.

²⁸ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, s.199.

²⁹ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s.214.

³⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.283.

2.2. BİREYİN VERGİ KÜLTÜRÜNDEKİ DEĞERLERİNİN VE TUTUMLARININ BELİRLEYİCİLERİ

2.2.1. Bireyin Devlet Algısı

Demokratik yönetimlerin ortaya çıkması ile birlikte eskiden prensler, krallar ya da padişahlar tarafından karşılanan toplumsal maliyetler karşılıklı yükümlülük haline dönüşmüştür. Devletin toplumsal bir kurum olarak ortaya çıkmasıyla üstlendiği fonksiyonlar çeşitlenmeye başlamış ve “*vergi devleti*” ortaya çıkmıştır³¹. Vergi devletinde kendisine yükümlülükler yüklenen bireylerin devlet hakkındaki sahip oldukları olumlu veya olumsuz algılar, devlete karşı olan vergisel ödevleri yerine getirmede bireylerin davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Birey ve devlet arasındaki ilişki bu bakımından yalnızca kanunlar ve hukuk düzeyinde olmayıp; aynı zamanda karşılıklı bakış açıları ile de ilgili olmaktadır.

Vergilendirme iki taraf içeren bir konsensüstür. Bu konsensüsün bir tarafında bulunan devlet ile diğer tarafı olan mükellefin beklentileri ve çıkarları ise birbirinden farklı olabilmektedir. Devletlerin yürütme organı olan hükümetlerin beklentisi sahip oldukları politikaları gerçekleştirebilmek için maksimum vergiyi toplamak iken, rasyonel bireyler olduğu varsayılan mükellefler ise en az vergiyi ödeme gayretindedirler. Bireylerin devlet kurumu hakkındaki algıları, devlete duydukları güven, sadakat ve devletten beklentileri gibi faktörler vergi uyum fonksiyonuna eklendiğinde ise bireylerin rasyonel davranışlarında sapmalar gözlenebilmektedir. BAUMAN, rasyonelliği ‘*yürekten çok kafa tarafından yönlendirilmek*’ olarak tanımlamıştır³². Ne var ki bireyin devlet algısı onun rasyonel aklının ve menfaatinin önüne geçebilme gücüne sahip olabilmektedir.

Osmanlı Devleti döneminden günümüze kadar uzanan kültürel yapıda Türk insanı oldukça devletçi olarak tanımlanmaktadır. ATATÜRK de halkın yaratılıştan devletçi olduğunu, her türlü ihtiyacı devletten beklemeyi kendisinin doğal bir hakkı olarak gördüğünü dile getirmiştir³³. Benzer şekilde ERGUN’da Türk kültürünün,

³¹ Halil İbrahim Demir, “Türk Vergi Kültürüne Etkisi Açısından Türk Vergi Uygulamaları Tarihine Kısa Bir Bakış”, *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, Cilt:5 Sayı:18, 2018, s.69.

³² Bauman, *a.g.e.*, s.148.

³³ Bilsay Kuruç, *Mustafa Kemal Döneminde Ekonomi*, Ankara, Bilgi Yayınevi, 1987, s.128.

kamu ekonomisi ağırlıklı bir toplum düzeni için uygun olduğunu savunmuştur³⁴. Türk insanının devlet kavramına bakışını ve her şeyi devletten bekleme alışkanlığını Tamer Müftüoğlu ganimet kültürü ile ilişkilendirmektedir. Yüzyıllar boyunca devletin savaşlarla başka ülkelerden getirdiği ganimetleri gidip devletten alan vatandaşların; doğrudan bir karşılığı olmayan vergiyi devlete verme hususunda direnç göstermeleri ganimet kültürünün eseridir³⁵. Türk bireyi için devlet *babadır*, veren taraftır. Dolayısıyla bireyin (vergi) vermeden herhangi bir şey (kamu hizmeti) alamayacağı bilinci gelişmemiştir.

Osmanlı devletinde köle sınıfı ve soylular sınıfı şeklinde bir ayırım görülmemiştir. ERGUN'a göre, Osmanlı Devletinde ekonomik bir işlev üzerine kurulmuş reaya ve devletin anonim varlığı, *birey-insanın* yetişmesini engellemiştir. Osmanlı Devletinde, devlet ve birey arasında birlik yaratan ekonomik mantık, bireyin toplumdaki bağımsız konumlanmasını engellemiştir. Dolayısıyla toplum içinde bireyin varlığının ancak devlete bağlılık ile mümkün olacağı anlayışı vergi kültüründe yüzyıllarca var olagelmıştır³⁶. 1923-1946 yılları arasında tüm kuvvetler yürütmenin elinde toplanmış, Osmanlı İmparatorluğundan miras kalan *devletin her şeye muktedir olduğu düşüncesi* ise korunmaya devam etmiştir³⁷. Nihayet 1946 sonrası yaşanan liberalizasyon sürecinde *her şeye muktedir devlet* anlayışı değişmeye başlamış; bireyin ekonomik alanda görünürlüğü artmıştır³⁸. Dolayısıyla bireyin devlet aygıtı içerisindeki görünümü iktisadi kültürümüzde görece yenidir.

Kökünü Aristo'ya kadar uzanan devletin bireyin üzerinde ve üstün bir varlık olduğu, her vatandaşın mali gücüne göre bu üstün varlığa vergi ödemesi gerektiği anlayışında vatandaşlara yüklenen vergisel yükümlülüklerin meşruiyeti temellendirilmemektedir. Vergi ödeyicisi vatandaş ile devlet arasındaki ilişkinin bu derece *ruhsuzlaştırılması* verginin reddi şeklinde olmasa da vergiye karşı ilgisizlik

³⁴ Ergun, **Türk Bireyi Kuramına Giriş Türk Kültürünün Olanakları**, s.140.

³⁵ Tamer Müftüoğlu, **Ekonomik Suç Ve Ceza Sempozyumu 4. Oturum**, Ankara, TOBB Yayın No: 2005 – 25, 30 Nisan - 1 Mayıs 2005 - Patalya Otel Kızılcahamam, Ekim, 2005, s.234.

³⁶ Ergun, **Türk Bireyi Kuramına Giriş Türk Kültürünün Olanakları**, s.157.

³⁷ Kemal H. Karpat, **Türk Demokrasi Tarihi**, İstanbul, Timaş Yayınları, 2010, s.371.

³⁸ A.e., s.372.

şeklinde kendisini göstermektedir. Bunun sonucu olarak *devlet düşmanlığı ve vergi mukavemeti* artış göstermektedir³⁹.

Somut bir kavram olan devletin, mükellefler tarafından değerlendirilmesi ise somut olaylara dayanmaktadır⁴⁰. Devletin görünen yüzü kamu harcamaları olduğu için, vatandaşların kamu harcamalarının algılama şekli devleti algılama şekli ile özdeşleşmektedir⁴¹. Mükelleflerin ödedikleri vergileri devlete bağlılık anlayışı ile ödeyip, devletin her koşulda yanlarında olacağına inanması durumunda vergiye karşı direnç göstermekten kaçınacağı belirtilmektedir. Devlet ile güven bağı gelişmemiş vergi kültürlerinde, mükellefler devleti salt vergi alan ve askeri hizmet sunan bir kurum olarak değerlendirme eğiliminde olup; vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışlar sergileyebilmektedir⁴². Avrupa ülkelerinde yapılan bazı çalışmalarda vatandaşların devletin varlığını götürdüğü hizmetler ve iyi yönetimle hissettirdiğini; hizmetlerden ve iyi yönetimden memnuniyetin ise devlete bağlılığı kuvvetlendirdiği ortaya koyulmuştur⁴³.

Milliyetçilik anlayışı çerçevesinde devlete bağlılık ve vergi ödeme birlikte değerlendirildiğinde devlete duyulan aidiyet duygusu vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir faktör olduğu ileri sürülmektedir⁴⁴. Sistemin adaleti, devlete duyulan karşılıklı sosyal güven ve vatandaşların devlete aidiyet duygusu algıları, ulusal kimliği güçlendirmekte ve verginin uyumsuzluğunu hafifleten çok önemli sonuçlar taşımaktadır⁴⁵. Vatanseverlik ve milliyetçilik Türk insanının güçlü bir şekilde benimsediği manevi değerler olarak kabul edilmektedir⁴⁶.

³⁹ Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Çeviren: Salih Turhan, İlaveli 4.Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından Yayın No: 2149, Fakülteler Matbaası, 1976, s.68.

⁴⁰ Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995, s.37.

⁴¹ İhsan Cemil Demir, Kamu Harcamalarının Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.210.

⁴² Şenyüz, **a.g.e.**, s.38.

⁴³ A.e.

⁴⁴ Maarten Rothengatter, “Sticks, Carrots Or Sermons?’ – Improving Voluntary Tax-Compliance Among Migrant Smallbusiness Entrepreneurs of A Multi-Cultural Nation”, **Centre for Tax System Integrity, Working Paper 82**, November 2005, s.3, (Çevrimiçi) https://epubs.scu.edu.au/sass_pubs/549/ , 25 Temmuz 2019.

⁴⁵ A.e., s.9.

⁴⁶ Amiran Kurtkan, **Türk Milletinin Manevi Değerleri**, İstanbul, MEB Eğitim Dizisi, 2000, s.58.

2.2.2. Bireyin Vergi Algısı

Bireylerin vergi davranışını etkileyen faktörlerden bir diğeri vergilerin algılanış şeklidir. Kuşkusuz vatandaşların vergiyi ne üzerinden tanımladığı ve ne ile özdeşleştirdiği vergi uyumunu ve vergi direncinin önemli belirleyicilerindedir. Bireyin vergiye atfettiği değer ve toplumda yerleşmiş normlar vergi kültürünün nasıl şekillendiğine dair ipucular içerir. Tüm mükellefler vergiye karşı aynı davranışları göstermez. Vergi kültürü aktörlerin, etkileşimlerin ve ilişkilerin yeniden yarattığı norm ve değerlerin inşa ettiği bir kültürdür. Diğer taraftan toplumların ekonomisinin yapısal dönüşümü ile devlet yönetiminde söz hakkı elde etme süreçleri de bireylerin vergiye bakış açıları ile ilişkilidir.

Verginin lengüistik kullanımı dahi toplumların vergiye atfettiği anlamlar hakkında ipuçları vermektedir. Söz gelimi Fransa, İtalya, İspanya gibi Akdeniz ülkelerinde vergi sözcüğü karşılığı olarak zorlama ve mecburiyet anlamı içeren *teklif (impot, imposto, impuesto)* kullanılmıştır. Oysa Almanya’da mali yardım anlamına gelen *steuer*, İskandinav ülkelerinde ise kamu hizmetleri karşılığında fona yapılan katkı payı şeklinde isimlendirilen *skat* sözcüğü ile ifade etmiştir. Günter Schmolders’e göre Türk vergi kültüründe vergi karşılığı olarak kullanılan *salma* sözcüğü gönüllü olarak bağışlanan tutarları ifade etmektedir. Ayrıca Türk vergi kültürününün vergiye sadık olmasında ve gönüllü uyum göstermesinde dini bir vecibe olan zekâtın tarihsel etkisi de bulunmaktadır⁴⁷.

Verginin, tarihsel ve sosyal bir fenomen olmasından dolayı en eski zamanlardan günümüze kadar vergiye ilişkin yapılan tüm tanımlamalarda, toplumların siyasi, sosyolojik ve iktisadi yapıları hakkında ipucular görmek mümkündür. Çalışmanın bu kısmında vergi kavramına ilişkin literatürde yer alan tanımlamalar ile verginin teorik yapısını açıklamaya çalışan teoriler üzerinde durulduktan sonra, vatandaşların vergi algıları analiz edilecektir.

⁴⁷ İnci User, “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, s.21.

2.2.2.1. Vergi Kültüründe Vergi Kavramının Tanımlanması

Bireyin vergiler karşısındaki tutumlarının ve davranışlarını şekillenmesinde bireyin vergi hakkında ne düşündüğü ve vergiye ilişkin bilgi düzeyi oldukça önemlidir. Bireyin vergiyi algılama, tanımlama ve amaçları arasında ilişki kurması vergilemeye karşı tepkisini etkileyebilmektedir. Bireylerin bilmedikleri bir konu, olay ve olguya temkinli yaklaştıkları ve önyargılı olduğu, sınırlı bilgi sahibi olunan şey hakkında olumsuz tutum geliştirme eğiliminin daha fazla olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla ülkenin vergi kültüründe vergiye ilişkin mali bilgi düzeyi ve vergi algısı vergisel davranışı anlamlandırmada son derece kıymetlidir.

Verginin tarihçesinin Roma İmparatorluğuna kadar dayandırıldığı ilk çağlarda, vergi yenilen devletlerin yenen devletlere ödediği bir bedel olarak ifade edilmektedir. Ortaçağ Avrupa'sında verginin karşılığı olarak 'yardım, hediye, armağan, fedakârlık' gibi ifadeler kullanılmıştır. Derebeylerin, dini sebeplerle, bir hediye şekli olarak hükümdarlara vergi verdiği aktarılmaktadır. Devletler savaş dönemlerinde masrafların karşılanması için, vatandaşları katkıya davet etmiştir. Bu dönemler de vergi Türkçe 'de *'iane, imdadiye'*, İngilizce'de *'aid'*, Fransızca'da *'aide'* şeklinde verginin yardım niteliğine vurgu yapan terimler ile ifade edilmiştir⁴⁸. 1789 tarihinde toplanan Fransız Millet Meclisi vergiyi, vatandaşların müşterek borcu ve toplum tarafından kendilerine sağlanan faydaların fiyatı olarak tanımlamıştır⁴⁹. Bu şekilde bir tanım vergilerin yararlanma ve fayda teorisine işaret etmektedir. Günümüzde yardım olma niteliğinden öte devletin veya devletten vergilendirme yetkisi almış olan diğer kurum ve kuruluşların karşılık isteme hakkı vermeden talep edebileceği ödemeler vergi olarak adlandırılmaktadır. Ekonomik açıdan vergilendirme konusu ile bağlı olan ve kanunun öngördüğü vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren kişi ve kurumlar da verginin mükellefi olmaktadır⁵⁰.

Osmanlı'daki vergi tarifini "*umumi masrafların yükünü, efrat arasında tevzi için müracaat olunan usul*" şeklinde ileten KAZICI'ya göre vergi; devletin ve toplumun ihtiyaç duyduğu giderlerini, fertler tarafından karşılanmasını ifade

⁴⁸ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s. 135-136.

⁴⁹ Schmolders, **a.g.e.**, s. 41.

⁵⁰ Neumark, **a.g.e.**, s.19.

etmektedir⁵¹. Osmanlı maliyecisi Süleyman Sudi'nin vergi tanımı ise oldukça dikkat çekicidir. SUDİ, *milleti bir şirkete, vergileri ise şirketteki ortaklık hissesine* benzetir. Vergiler, milletin, hukukun üstünlüğünün sağlanması ve özel mülkiyetin korunması, hak ve özgürlüklerin korunması karşılığında devlete ödediği bedel olarak tanımlanmıştır⁵². Bu iki tanımlama devletin yüceliğini sorgulaması ve mali bağlantı ilkesine dikkat çekmesi bakımından vergi kültürü açısından son derece kayda değerdir.

Bazı ülkelerin Vergi Usul Kanunlarında vergi kavramının tanımına açıkça yer verilmiş olmakla birlikte, Türk vergi mevzuatında verginin ne olduğu, vergi kavramından ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bir tanımlama yapılmamıştır⁵³. Türk vergi sisteminde mükellef olmak fiil ehliyeti gerektirmemektedir. Vatandaşlar, vergi mükellefi olarak vergi dairesine gerekli bildirim yaptıklarında, kendilerinin vergi kanunlarına vakıf oldukları varsayılmakta; hak ve ödevleri ile mükellef olma vasfı hakkında herhangi bir eğitime tabi tutulmamaktadır. Verginin anlamını, neden vergi ödediğini eğitim sisteminin hiçbir basamağında öğrenmemiş olan birey, mükellef olduğunda, ödemek zorunda olduğu vergiyi devletin gasp ettiği geliri olarak algılamakta ve '*devletten ne koparsak kardır*' anlayışı ile vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yollarını aramaktadır.

Vergilerin üzerinde yükseldiği bireysel ve toplumsal menfaat çatışmasının temeli, verginin fiyatın aksine zorunlu bir ödeme olması noktasındadır. Kamu harcamalarından her birey faydalanmakta iken, mükellef ödediği vergiye karşılık herhangi bir edim bekleyememekte ve vergi ödemesini koşulunu olarak herhangi bir kişisel değer verilmesine bağlayamamaktadır⁵⁴. Mükellef, vergi ödeyicisi olarak değil vatandaş olarak kamu hizmetlerinden faydalanmaktadır⁵⁵.

Türk vergi kültüründe vatandaşların vergi kavramından ne anladıkları diğer bir deyişle vergi algıları yapılan çeşitli araştırmalara konu olmuştur. Söz konusu çalışmaların birinde deneklerin yüzde 55'i vergiyi yasal bir ödeme olarak; yüzde 21

⁵¹ Kazıcı, **a.g.e.**, s.61-62.

⁵² Özsoy, **a.g.m.**, s.619.

⁵³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5.Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1993, s.22.

⁵⁴ Neumark, **a.g.e.**, s. 24.

⁵⁵ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s. 23.

ise vergiyi "boynumuzun borcu" şeklinde, yasal normların ötesinde devlete karşı olan ödevlerine vurgu yaparak değerlendirmiştir. Oranlar incelendiğinde bireylerin yaklaşık dörtte birlik bir kısmı vergiye olumsuz bir anlam yüklerken; buna karşın, deneklerin büyük bir bölümü vergiyi gerçek tanınma uygun şekilde "yasal ödeme" olarak değerlendirmektedir⁵⁶. Benzer bir diğer çalışmada vatandaşların vergiden ne anladığı ile ilgili olarak elde edilen bulgular son derece dikkat çekicidir. ZENGİNOBUZ ve diğerlerinin yapmış olduğu çalışmada vatandaşların %40'ı devlet ve ülke kalkınması için zorunlu bir ödeme olarak tanımlamıştır. %30'ise verginin vatandaşlık görevi olduğunu dile getirmiştir. Kamu hizmetlerinin karşılığı olarak vergileri görenlerin oranı ise %10'dur⁵⁷. Yapılan benzer çalışmalarda göstermektedir ki Türk vergi kültüründe verginin devletin egemenlik hakkından kaynaklanan karşılıksız zorunlu bir ödeme olduğu algısının hâkim olduğunu destekler niteliktedir⁵⁸. Bu veriler incelendiğinde vergi kültüründe vergiler ile kamu harcamaları arasındaki mali bağlantının yeterince kurulmasının gerçekleşemediği anlaşılmaktadır. Vergiye karşı sahip olunan tutumları etkileyen önemli bir faktör mali bağlantıdır. Yapılan çalışmalar göstermektedir ki Türk vergi kültüründe mali bağlantı farkındalığının düşük olması vergiye karşı olumsuz tutum takınılmasına neden olmaktadır.

Bireylerin vergiyi karşılıklılık esasına dayanan faydalanma teorisi çerçevesinde algılaması veyahut devletin egemenliğinden kaynaklanan karşılıksız bir ödeme olarak algılamasının vergiye karşı takınılan tutum ve davranışı etkilediği gözlenmiştir. Bu kapsamda vergi kültüründe bireyin vergi algısının temel vergi değerlerinin oluşumuna etkisi son derece önemli görülmektedir. Verginin kamu harcamalarının karşılığı olarak algılaması durumunda vergi uyumunun daha güçlü olduğu; ancak bu şekilde geliştirilen algının, kamu harcamaları vergilerle finanse

⁵⁶ Baloğlu, **Sosyolojik Açıdan Halkın Vergiye Bakışı**, s. 63.

⁵⁷ Ünal Zenginobuz, Fikret Adaman, Fatoş Gökşen v.d., **Türkiye’de Vergiler, Temsiliyet ve Demokrasi**, 1.Basım, İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi, 2010, s.39.

⁵⁸ İsa Sağbaş ve Adem Başoğlu tarafından yapılan çalışmada ilk öğretim çağındaki öğrencilerin vergileri nasıl algıladığı incelenmiş ve öğrencilerin vergiler ile kamu hizmeti arasında bağlantı kuramadığı gözlenmiştir. Aynı çalışmada gelecekte birer mükellef olma potansiyeli taşıyan öğrencilerin %69'u "Siz olsanız vergi vermek ister misiniz?" sorusuna "hayır" yanıtını vermiştir. Dolayısıyla vergiye negatif anlam yüklenmesi erken yaşta başlamış olmaktadır. Kültürel kod haline dönüşen bu negatif anlamlandırmanın ileriki yıllarda değiştirilebilmesi daha zordur. Bakınız: İsa Sağbaş, Adem Başoğlu, "İlköğretim çağındaki öğrencilerin vergileri algılaması: Afyonkarahisar Örneği", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: VII, Sayı: 2, 2005, s.123-144.

edildiğinden hesap sorma hakkı ile desteklenmesi gerekmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verilebilirlik ve şeffaflık skorları arttıkça vergi uyum kültürü artmaktadır.

2.2.2.2. Vergilendirmede Karşılıklılık Esasının Vergi Algısına Etkisi

Roma ve İslam İmparatorluklarında arazi vergilerinin meşruluğu, devletin ele geçirdiği arazileri o bölgedekilere dağıtmasına dayanmakta ve devletin bu hizmetine karşılık vergi verilmesi kabul edilmektedir. Bu bakımdan verginin hizmet karşılığı olduğu düşüncesinin temellerinin Roma ve İslam İmparatorluklarında bulunduğunu ileri süren çalışmalar bulunmaktadır⁵⁹.

17. ve 18. yüzyılların doğal hukuk anlayışına dayanan faydalanma teorisi *bireyci* anlayışın bir ürünü olarak değerlendirilmektedir⁶⁰. Doğal hukuk anlayışına uzanan faydacı devlet düşüncesinde vergilerin temel dayanağı bireylerin vatandaşlar ile yaptığı sözleşmedir. Bu sözleşmeye göre devlet, tek tek bireylerin kendi başlarına gerçekleştiremeyecekleri kamu hizmetlerinin temini amacıyla meydana getirdikleri bir birliktir. Dolayısıyla vergiler karşılıklılık esasına dayanır ve vergi kamu hizmetinin bedelidir⁶¹. İlk kez HOBBS ve LOCKE tarafından dile getirilmiş olan bu görüş günümüzde MUSGRAVE, HALLER gibi teorisyenler tarafından vergilendirmenin temel ilkeleri arasında değerlendirilmektedir⁶².

Vatandaş ve devlet arasında adeta zimmi bir sözleşmeye dayanan karşılıklı hak ve yükümlülükler vurgu yapan ROUSSEAU'nun sosyal sözleşme teorisine göre, vatandaşların sahip olduğu haklar devlete karşı bir yükümlülüğün karşılığıdır. Vatandaşın devletten bir şey talep edebilmesi için öncelikle kendisine düşen görevi yerine getirmesi gerekmektedir. Sosyal sözleşme teorisinde Devlet, bireylerin ortak amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturdukları yapay bir menfaat örgütüdür⁶³. YERELİ ve MERİÇ, *hizmet talep edenlerin, bu hizmeti kendi adlarına gerçekleştirecek bir grubu benimsemeleri* ile vergilendirme yetkisini yapay menfaat

⁵⁹ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s. 141.

⁶⁰ A.e.

⁶¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 9.

⁶² Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.211.

⁶³ A.e., s.13-17.

örgütü olan devlete verildiğini belirtmiştir⁶⁴. Vergilerin karşılıklılık esası çerçevesinde ödendiği anlayışında vergiler devlete kamusal hizmetler sunma yükümlülüğü, bireylere de kamusal hizmetlerin finansmanına katılma sorumluluğu getirmektedir.

Vergi mükellefleri, devlet kendine düşen görev ve sorumlulukların doğru bir şekilde yerine getirmediği sürece, devlet ile vatandaşları arasındaki kurumsal sözleşmedeki rollerini yerine getirme konusunda ahlaki bir zorunluluk hissetmemektedir⁶⁵. Benzer şekilde iki aktör arasındaki örtük veya psikolojik sözleşmeye atıfta bulunan FELD ve FREY, sözleşmenin varlığının temin edebilmesi için iki taraf içinde belirli bazı davranışların yerine getirilmesi gerektiğini savunmuşlardır. Bu kapsamda vergi otoriteleri, mükelleflerle olan zımni sözleşmede her şeyden önce onlara saygılı davranmalı ve dürüst mükelleflerin sömürülmesini önlemelidir⁶⁶. Vergilemedeki karşılıklı işlevsel ilişkinin bir yönü vergi verme diğer bir yönü hizmet almadır. Eğer toplumda ödenen vergilerin karşılığının alınmayacağı algısı hâkim olursa, bu mükelleflerin gönüllü işbirliği istencini ve vergi ahlakını olumsuz etkileyecektir. Yukarıda ayrıntılarına yer verilen çalışmalardan elde edilen veriler, toplanan vergilerin kullanımı veya harcanması noktasında vergi otoritesine yeterince güvenilmediğine işaret etmektedir.

Gerçekten de günümüzde artık vergilendirme devlet ve birey arasındaki karşılıklılık içeren psikolojik bir sözleşmeye dayanmaktadır⁶⁷. Vergilerin karşılıksız olduğu yönündeki doktrin sadece devlet tarafından vergilendirmeye bakıldığında görülmektedir. Vergilerin karşılıksız oluşu kamusal mal ve hizmetlerin bölünmezliğinin teknik bir ifadesidir. Vatandaşlar kamu hizmetinin karşılığı olarak gördükleri vergilerin ne şekilde ve nereye harcandığını bilme arzusu taşımaktadır⁶⁸. Mükellefler ödemiş oldukları vergilerin, iyi yönetilmediği algısına sahip olursa ve

⁶⁴ Ahmet Burçin Yereli, Metin Meriç, "Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı", **Vergi Sorunları**, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergilendirme-yetkisi-ve-kamu-kaynaklarinin-etkin-kullanimi-hazirlayanlar/3793> , 18.04.2019.

⁶⁵ Birger Nerre, "The Role of Tax Culture in Transformation Processes The Case of Russia", s.15.

⁶⁶ Lars P. Feld, Bruno S. Frey, "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated", **Economics of Governance**, Vol.3, 2002, s. 89, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/24054196_Trust_Breeds_Trust_How_Taxpayers_Are_Treated , 25 Temmuz 2019.

⁶⁷ Kitapçı, **a.g.e.**, s. 27.

⁶⁸ İhsan Cemil Demir, **a.g.m.**, s. 211.

ödenen vergi karşılığı alınan kamu hizmetlerinin yeterli olmadığı kanaati geliştirirlerse; buna ek olarak kamu harcamaları ile ilgili suiistimallerini kamuoyunda sıkça gözlemlerse vergi ödemek yerine, ilgili tutarları kendileri şahsen daha verimli gördükleri alanlara yönlendirme düşüncesinde olurlar⁶⁹.

Bireyler ödenen vergilerin memnuniyet verici derecede kamu hizmetine dönüştüğüne ikna olurlarsa vergiyi kabul etmeleri ve gönüllü işbirliğine istekli olmaları kolaylaşacaktır. Açık Toplum Enstitüsü Türkiye Temsilciği ve Boğaziçi Üniversitesi Araştırma Fonunun yürüttüğü çalışmada bireylere, kamu hizmetlerinin dağıtım şekli veri iken 100TL'lik gelirlerinin ne kadarını vergi vermeye istekli olacakları sorusu yöneltilmiş ve 10.7TL'nin vergi olarak ödenmesine gönüllü olduklarını beyan edilmiştir. Akabinde adil bir vergi sisteminde ve bireylerin talep ettiği kamu hizmetlerinin yapılması durumunda 100TL'lik gelirlerinin ne kadarını vergi vermeye istekli olacakları sorulmuştur. Bu sefer bireylerin gönüllü olarak ödemeye razı olduğu vergi miktarı 16 TL'ye yükselmiştir⁷⁰.

Vergilerin algılanması; vergilere gösterilen psikolojik tepkiyi ve vergiler karşısında takınılan tutumunda belirleyicisi olmaktadır. Yapılan çalışmalar göstermektedir ki ödenen vergi, *kamu hizmetlerinin fiyatı* olarak algılandığında, vergiye karşı olan antipati azaltmakta ve vergiler daha katlanılabilir karşılanmaktadır⁷¹. Nitekim bu algılama şekli zorunlu karşılıksız ödemeler olan vergilerin toplumsal faydası ile bireyin kişisel menfaatinin bir noktada uzlaşmasını sağlamaktadır. Benzer şekilde AKDOĞAN da mükelleflerin vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görmeleri durumunda vergiye bakışlarının olumlu olduğunu; diğer taraftan vergiyi devlet tarafından zorla alınan bir yük olarak gördüklerinde vergiye bakışlarının olumsuz olduğunu ifade etmiştir. Dolayısıyla verginin kamu hizmeti ile ilintisinin kurulamadığı vergi kültürlerinde bireylerin vergi ödeme istenci azalmakta ve kayıt dışı ekonomi artmaktadır⁷². Yapılan çalışmalar Türk vergi kültüründe uyum ve gönüllü işbirliği için zaruri olan

⁶⁹ Fehamettin Ervardar, "Memleketimizde Vergi Kaçaklıkları ve Vergi Murakabesi", **Maliye Enstitü Konferansları 1965**, 11. Seri, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları Yayın No:1147, Sermet Matbaası, 1965, s.39.

⁷⁰ Zenginobuz, Adaman, Gökşen v.d., **a.g.e.**, s.65.

⁷¹ Halil İbrahim Demir, **a.g.m.**, s.107.

⁷² Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitapevi, 1999, s. 98.

karşılıklılık esasının içselleştirilemediğini göstermektedir. Bireyler çoğunlukla ödediği vergi ile devletten sağladığı hizmet arasında doğru orantılı bir bağ kuramamakta, ödedikleri vergilerin boşa gittiğini ve kamu hizmeti olarak kendilerine dönmeyeceğini düşünmektedir⁷³. Vergi kültüründe mali bilginin yetersizliği vergilerin mali değişim yönünün algılanmasını olumsuz etkilemektedir.

Kamusal harcamalar çoğunlukla vergilerle finanse edildiğinden, vatandaşlar ödenen vergileri kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılanmaktadır. *Vergiler ile kamu harcamaları arasındaki mütekabiliyet esasına dayanan bu ilişki mali değişim olarak* adlandırılmaktadır⁷⁴. Mali bilinç ve mali farkındalık kamu harcamaları ile vergi arasında illiyet bağının kurulabilmesine işaret eder. Mali farkındalığı yüksek olan bireylerin vergi bilincinin yüksek olduğu ve vergiye uyum davranışı gösterdiği belirtilmektedir⁷⁵. Eğer bireyler vergilerin kamu harcamalarının karşılığı olduğunu hususunda mali bilgisizlik içerisinde olurlarsa vergilendirmeye karşı negatif hisler besleyecek ve vergiye tepki göstereceklerdir⁷⁶. Buna karşın verginin temel amacını bilinip içselleştirilmesi ve vergilerin harcanması noktasında yeterince tatmin olunması durumunda vergiye karşı direnç azalmaktadır⁷⁷. Dolayısıyla yüksek bir vergi kültürünün öncelikli hedeflerinden biri vatandaşların vergiye ilgisini arttırmak ve mali değişimin öğrenilmesinin sağlanması olmalıdır.

2.2.2.3. Vergilerin Egemenlik Gücüne Dayandırılmasının Vergi Algısına Etkisi

Egemenlik teorisinin gelişmesine önemli katkı sağlayan Alman filozof G.W. Friedrich Hegel'e göre toplumun tüm isteklerini tek başına yerine getirme kudreti olmayan bireyler, iş bölümü esasına dayanan bir birlik kurmuşlardır. Devlet olarak adlandırılan bu birlik bir zarurettir ve bireylerin özgürleşme alanıdır. Birey, kendi kişisel ihtiyaçlarını karşılarken devletin kurduğu yasalara uygun hareket ettiği

⁷³ Çiçek, **a.g.e.**, s.137.

⁷⁴ İhsan Cemil Demir, **a.g.m.**, s. 223.

⁷⁵ Kitapçı, **a.g.e.**, s.54.

⁷⁶ Benno Torgler, **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**, Basel, Der Universitat Basel, 2003, Yayınlanmış Doktora Tezi, s.138, (Çevrimiçi) https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf, 04 Ağustos 2019.

⁷⁷ Burhan Baloğlu, **Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi**, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010-62, 2010, s.81.

sürece özgürleşecektir. Özgürlüğün teminatı yasalar ve anayasadır⁷⁸. Benzer şekilde J.S.Mill’de, devletin toplumsal bir sözleşmeden doğduğunu görüşüne karşı çıkmaktadır. Ona göre devlet, bireyler vatandaşlık bağı ile bağlı oldukları devletin birer üyesi olduklarından devletin varlığına katkı sağlamak zorundadırlar⁷⁹. Organik devlet anlayışı olarak adlandırılan bu yaklaşıma göre devlet bireyin üzerinde ve ondan yüce bir varlıktır.

Organik devlet düşüncesine göre, devletin vatandaşlar karşısında mutlak bir üstünlüğü bulunmaktadır. Devlet, herhangi bir hizmet karşılığı olmaksızın ve kanun emrine dayanarak vergi toplama erkine sahiptir. Vergilerin kaynağı meşru siyasi otoritedir⁸⁰.

İslam dünyasında ve Avrupa’da ortaçağın sonlarına kadar verginin dini bir vazife olduğu anlayışı kabul edilmiştir. Bunun sebebi ise verginin kaynağının doğrudan kutsal kitaptan alması ve şer-i olma özelliği gösterilmektedir. Bu şekilde mutlakiyet rejimlerinde kral ya da padişah Allah’ın yeryüzündeki temsilcisidir ve her şey ilahi bir sığata sahip olan krala veya padişaha aittir. Mutlakiyet rejimlerde vergiye bakış açısını XIV. Louis’e devlet adamlarından LOUVUIS’in yazdığı bir bildirimde görmek mümkündür. Söz konusu bildirimde “*Teb’anız size her şeyi vermekle, hakikatte bir şey vermiş olmuyorlar; çünkü onların elinde bulunanlar zaten sizindir*” denilmektedir⁸¹. Osmanlı İmparatorluğu’nda, Halife sıfatına sahip padişahın mutlak gücü dini lider statüsünde olmasından kaynaklanmakta olup; bu dini güç padişahın vergilendirme yetkisi konusunda geniş bir yetki alanına sahip olmasını sağlamıştır⁸². Sınırsız vergileme yetkisine sahip olan padişahın bu yetkisi ancak 1808 yılında kabul edilen Sened-i İttifak ile ilk kez sınırlandırılmıştır.

Sened-ittifak ile vergilemede adalet ilkesine riayet edileceği, vergi konulurken ayanlarla görüşüleceği ve görüşmeler neticesinde alınacak kararlara padişah tarafından uyulacağı yine padişah tarafından kabul edilmiş olmaktadır. Bu

⁷⁸ Demet Konur, Salih Toprak, “Hegel’in İnsan Anlayışı”, **ETÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Temmuz, 2016, s.123-127.

⁷⁹ Metin Aydın, “John Stuart Mill’in Faydacı Ahlâkı”, **Sakarya Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Cilt: XV, Sayı: 28, 2013, s.143-167.

⁸⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 9-10.

⁸¹ M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, Birinci Cüz, Sermet Matbaası, 1958, s.65.

⁸² Ahmet Emrah Akyazan, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **TBB Dergisi**, Sayı: 80, 2009, s.3.

kapsamda vergi kültürümüzde vergilerin kanuniliği ve temsilsiz vergi olmaz ilkesinin ilk nüveleri 1808 yılında atılmış bulunmaktadır⁸³.

Batıda ise keyfi vergilemenin sınırlandırılması ve vergilendirme yetkisinin parlamento ile paylaşılması 1215 yılında kabul edilen Magna Carta Libertatum ile gerçekleşmiş; vergileme hususunda kralın sınırsız ve sonsuz yetkilerine sınır çekilmiştir⁸⁴. Avrupa ve Amerika tarihinde ortaya çıkan vergi isyanları ile demokrasinin; hak ve özgürlüklerin gelişimi paralellik göstermektedir. Hatta Amerika'da İngilizler tarafından alınan vergilerin ağır oluşu birleştirici bir işlev görmüş ve dağınık koloniler bir araya gelerek Amerikan İhtilalini gerçekleştirmişlerdir⁸⁵. ABD, İsviçre, Avustralya ve Kuzey Avrupa ülkelerindeki vergi uyum kültürünün İspanya, İtalya, Yunanistan, Türkiye gibi ülkelerdekine göre daha yüksek olması çoğunlukla bu ülkelerdeki doğrudan demokrasi deneyiminin ve siyasi karar alma sürecine bireylerin aktif katılımının, diğer bir deyişle demokratikleşme kültürünün daha kökleşmiş olması gösterilmektedir⁸⁶. Türk vergi kültüründe Batı toplumlarından asırlar sonra devleti konumlandırma ve vergi zihniyetinin dönüşümü gerçekleşmeye başlamıştır. Bu gecikmenin bugünkü vergi ahlakının, vergi bilincinin ve vergi davranışının Batı toplumlarından oldukça farklı olmasında etkisi bulunmaktadır. Nitekim vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, vergilerin kaynağının devletin meşru varlığından ileri geldiği inancının dönüşümü Batı toplumlarına nazaran, Türk vergi kültüründe görece yenidir.

2.2.3. Bireyin Vatandaşlık Algısının Etkisi

Batı toplumlarında vatandaşlık kavramının gelişimi toplumsal sınıfların ve siyasi mücadelelerin tarihi ile paralellik göstermektedir. Türkiye'de ise vatandaşlık Osmanlı Devleti zamanından beri yönetici sınıfın Batı'dan esinlenerek uygulamaya koydukları jakoben bir proje olmuştur⁸⁷. Bu bakımdan devlet ile birey arasındaki organik bağ olan vatandaşlık Batı toplumlarında sosyal ve siyasal mücadeleler

⁸³ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, s.78.

⁸⁴ A. Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, 2007, s.147.

⁸⁵ Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.e.**, s.155-186.

⁸⁶ Sarkınç, Cura, **a.g.e.**, s.55.

⁸⁷ Birol Caymaz, **Türkiye'de Vatandaşlık Resmi İdeoloji Ve Yansımaları**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007, s.158.

sonucu elde edilmişken, Türkiye’de devlet tarafından içselleştirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

TÜRK, Cumhuriyetin ilanının Anadolu köylüsü için tebaalıktan vatandaşlığa geçişi⁸⁸ olduğunu ifade ederken esasen vatandaşlık kavramının Türk toplumu için ne kadar yeni bir kavram olduğuna vurgu yapmaktadır. Bireylerin vatandaşlık algısı milliyetçilik olgusu ile birlikte değerlendirildiğinde kimlik, aidiyet, bir grubun parçası olmak gibi duyguları ve değerleri beslediğinden verginin toplumsal gerekliliği farkındalığına olumlu yönde etki edebilmektedir. Dolayısıyla vatandaşlık bağının güçlü ve milliyetçilik duygusunun yüksek seviyede olduğu vergi kültürlerinde bireylerin vergiye direnç göstermemesi ve vergi uyumu hususunda gönüllü işbirliğine açık olması beklenmektedir.

Ancak toplumda vergi sisteminin ve vergi uygulamalarının uygulamaların adil olmadığı ve yüksek gelir gruplarının ödemesi gereken vergileri ödemediği düşüncesi yaygın olduğunda vergi ödemek bir vatandaşlık görevi olarak algılanmamaktadır. Bireylerin vergi ile vatandaşlık arasındaki bağı kurmasını engelleyen temel faktör ise vergi sisteminin genel olarak meşruiyeti sorunsal olarak görünmektedir. Vergi sistemi adil olarak algılanmadığından *kendini meşrulaştıramamakta, verginin bir vatandaşlık görevi olmaktan çok bireylerin üzerine haksız olarak yıkılmış bir yük olarak* algılanmasına neden olmaktadır⁸⁹. Bu bağlamda TAYLOR, vergi mükelleflerinin, vergi kaçırın sayısının fazla olmasından şikâyetçi olmakla birlikte daha çok hükümetin farklı gelir gruplarına eşit olmayan fırsatlar sunmasından yakındıklarını belirtmiştir⁹⁰. Türk vergi kültüründe bu olguyu destekler pek çok ampirik çalışma mevcuttur. BAYRAKLI, SARUÇ ve SAGBAŞ tarafından Afyon ilinde vergi kaçırmanın nedenlerinin araştırıldığı çalışmanın sonuçlarına göre ankete katılan katılımcıların % 75’i geliri

⁸⁸ Türk, **a.g.m.**, s.337.

⁸⁹ Ünal Zenginobuz, Gökhan Özertan, İsmail Sağlam v.d., "Yurttaşların Cebinden Devletin Kasasına: Türkiye’de Kim Ne Kadar Vergi Ödüyor 2006?", **Bogazici University, Department of Economics Working Papers 2006/18**, s.84, (Çevrimiçi) http://www.econ.boun.edu.tr/content/wp/ISS_EC_06_18.pdf , 25 Temmuz 2019.

⁹⁰ Natalie Taylor, "Understanding Taxpayer Attitudes Through Understanding Taxpayer Identities", **Center for Tax System Integrity, Working Paper**, No:14, The Australian National University Australian Taxation Office, July 2001, s. 14, (Çevrimiçi) <https://openresearch-repository.anu.edu.au/handle/1885/41631> , 22 Temmuz 2019.

kendilerinden fazla olanların kendilerinden fazla vergi ödemediklerini düşünmektedirler⁹¹. ÇİÇEK tarafından İstanbul ilinde yapılan anket çalışmasında katılımcıların %40,6'sı vergi sisteminin adaletsizliğini *devletin hala bazı kesimleri vergilendirememesi* ile ilişkilendirmiştir⁹².

Vatandaşlık bağının etkilerini daha iyi anlamlandırabilmek için toplumlarda vatandaşlık bağının nasıl kurgulandığının anlaşılması gerekmektedir. Devlet perspektifinden, Türkiye'de vatandaş devlete tabi edilgen bir özne olarak kurgulanmakta ve tabiiyet ilişkisine indirgenmektedir. Bu indirgemeci anlayışın ise aidiyet duygusu ile anlamlandırılması beklenmektedir⁹³. Türkiye'de, eğitim ve öğretim programlarında idealize edilen prototip vatandaş, kanun ve nizamlara uyan itaatkâr, milli aidiyet duygusu ve milli değerlerin aktarımının muazzam bir şekilde gerçekleştirildiği kişidir⁹⁴. Sosyalleşme süreci içerisinde vatandaş milli değerleri içselleştirmiş ve vatandaş kimliğiyle üyesi olduğu devlete karşı hak ve yükümlülüklerinin bilincindeymiş gibi bir görüntü verse de vergi otoritelerinin uygulama pratikleri nedeniyle içselleştirmiş olduğu norm ve değerlerden farklı tutum ve davranışlar geliştirebilmektedir. Bu noktada ulusal karakter ile örtüşmeyen bir vergi kültürü karşımıza çıkmaktadır.

Soyut bir kavram olan devlet, kurumları vasıtası ile soyut hale gelir. Bireyin vatandaşlık bağı ile bağlı olduğu devleti hissetmesi ise onun devlet kurumları ile karşılaşması neticesinde gerçekleşir. Birey kendisini vatandaşlık bağından doğan psikolojik bir sözleşme ile devlete bağlı hisseder. Bu psikolojik sözleşme her iki taraf için karşılıklı edimler içermektedir. Vergi özelinde değerlendirildiğinde işlerin yavaş yürümesi, bürokrasinin fazla olması, kamu hizmetlerinin yetersiz olması, vergi memurlarının kötü davranışları, eşitsiz uygulamalar ile karşılaşan mükellef psikolojik temellere dayanan vatandaşlık sözleşmesinde devletin görevlerini yerine

⁹¹ Hüseyin Bayraklı, Naci Tolga Saruç, İsa Sağbaş, "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Mayıs, Belek-Antalya, 2004, s.249.

⁹² Çiçek, **a.g.e.**, s.135.

⁹³ Caymaz, **a.g.e.**, s.57.

⁹⁴ Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz.: Mükerrer Ayel , Niyazi Akşit, **Ortaokullar İçin Yurttaşlık Bilgisi**, Ankara, Milli Eğitim Bakanlığı, 1950; M. Saffet Rona, Halit Aksan, **Yurttaşlık Bilgisi**, İstanbul, İnkılap Kitabevi, 1958.

getirmediği inancını geliştirmektedir. Bu inanç tutuma dönüştüğünde ise verginin bir vatandaşlık görevi olduğu değeri dışlanmaktadır.

Vatandaşlık yetkinliği, mükelleflerin verginin ekonomik maliyetine bakmaksızın vergi kanunlarına ve düzenlemelerine uymanın ahlaki bir ödev olduğunun bilincinde olmasını işaret etmektedir. Yapılan çalışmalar mükelleflerin esasen vatandaşlık bilincine sahip olduğuna; ancak *devletin prosedürel adalet normlarını ihlal etmesi ve yürütülen politikaların adaletsiz olduğu* algısının vatandaşlık bilincini dışlayıcı bir özellik gösterdiğine dikkat çekmektedir⁹⁵. CAYMAZ tarafından vatandaşlık kavramının vatandaşa ne çağrıştırdığı hususunda yapılmış olan çalışmada bireylerin vatandaşlık kavramından ne anladıkları hususunda iki temel düşüncenin belirginlik kazandığı ortaya konulmaktadır. Bunlardan ilki, görüşülenlerden bir kısmı, vatandaşlık kavramına dair ülke sınırları içinde yaşamak ve devlete tabii olmak gibi mekanik bir anlayışa sahiptir. Görüşülenlerden diğer bir kısım ise vatandaşlığı Türk olma kimliğine vurgu yapan milliyetçi duygusal bağ ile açıklamaktadır⁹⁶. Gerçekten de Türk bireyinin %75'i Türk olmaktan gurur duymaktadır. Milliyetçilik endeksinde bu oran Almanya, Hollanda ve Belçika gibi pek çok ülkenin oldukça üzerinde yer almaktadır⁹⁷. Esasen güçlü vatandaşlık bağı toplumsal normlara uyumu kuvvetlendirmekte ve topumdaki menfaatçi güduları törpülemektedir. Bu bakımdan vergi uyumunu ve davranışını olumlu etkileyebilecekken vergi otoritesinin iş ve işlemleri bunun gerçekleşmesini engellemektedir.

Devlet ile birey arasındaki vatandaşlık ilişkisinin gözle görülür yüzü vergilerdir. Bireylerin ödedikleri vergilerle finanse edilen kamu harcamalarından kimin ne derece yararlandığı algıları vatandaşlık bağının anlamlandırılmasının diğer bir yönünü oluşturmaktadır.

Türkiye'de sosyal yapı incelendiğinde, toplumsal ilişkilerin vatandaşlık bilincini içeren bağımlı yükümlülüklerden çok aile, akraba, etnik grup, aynı dine

⁹⁵ Kitapçı, a.g.e., s. 111.

⁹⁶ Caymaz, a.g.e., s.64-68.

⁹⁷ Yılmaz Esmer, **Değişimin Kültürel Sınırları Türkiye Değerler Atlası 2012**, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi, 2012, s.42.

mensubiyet gibi bağlar ile sağlandığı görülmektedir⁹⁸. Vatandaşlık kimliğinin ötesindeki bu bağlar cemaatleşme olarak adlandırılan önemli bir kültürel motife işaret etmektedir⁹⁹. Vergi kültürü açısından ise bu kültürel motif birçok olumsuzluğu beraberinde getirmektedir. Verginin toplumsal faydasının göz ardı edilmesi, bireysel çıkarlar ve cemaat çıkarları için çalışılması, vergi ile ilgili hilelerde cemaat üyelerine yardım etmek veyahut cemaat üyeleri tarafından yapılan hileleri görmezden gelmek bu olumsuzluklardan bazılarıdır. Batı toplumlarında bireysel fayda sağlayan ve paylaşılan ortak bir değer olan vatandaşlık bağının, Türk toplumunda da kuvvetli olması; ancak kamusal düzenlemelere ve kamu kurumlarına duyulan güven eksikliğinden dolayı aynı amacı gerçekleştiremediği gözlemlenmektedir.

2.2.4. Bireyin Vergi ile İlgili Sosyal Etkileşimi ve Toplumsal Kabuller

Normlar, değerler ve karşılıklı ilişkilerle alakalı olan etkileşim, sosyal hayatın ana sürecidir. Bu süreçte birey diğerlerinin farkına varır, diğerlerinin davranışları hakkında ön kestirimde bulunur¹⁰⁰. Mükellefin vergiye karşı algı, tutum ve davranışları da etkileşim kurduğu ağlar olan aile, arkadaşlar, diğer mükellefler ve vergi otoritesi yetkilileri tarafından yönlendirilir. Bu doğrultuda mükellefin iletişim içinde olduğu bu ağlar mükellefin inanç ve kararlarının ayrılmaz bir belirleyicisi olmaktadır.

Bireyin habitusu, mensubu olduğu topluma, kültüre ve sınıfa aidiyetini gösteren tüm belleği, bilgi ve tecrübesi, alışkanlıklarını, önyargılarını, inançlarını ifade eder. Habitus bireyin tutum ve davranışları ile görünür hale gelir¹⁰¹. John Locke 1690'da kaleme aldığı İnsan Anlığına Dair Bir Deneme isimli kitabında *tabula rasa* (boş levha) kavramını dile getirmiş ve yeni doğan bir insanın zihninin boş bir levha gibi olduğunu, söz konusu bu boş levhanın insanın deneyimi ile

⁹⁸ Baloğlu, **Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi**, s.44.

⁹⁹Orhan Türkdoğan, **Kültür-Değişme ve Toplumsal Çözülme**, İstanbul, IQ Kültür Sanat Yayıncılık, 2004, s.400-415.

¹⁰⁰ Vildan Akan, "Toplum ve Birey", **Sosyolojiye Giriş**, Editör: İhsan Sezal, Ankara, Martı Kitap ve Yayınevi, 2002, s.104.

¹⁰¹ Aylin Görgün Baran, "Yaşlılıkta Sosyalizasyon Ve Yaşam Kalitesi", **Yaşlı Sorunları Araştırma Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2008, s. 89.

dolacağını ifade etmiştir. Yani belirli bir toplumun üyesi olan tüm bireyler dünyaya geldiklerinde biyolojik açıdan doğuştan özdeş oldukları halde kültürel deneyimleri onları sonradan farklılaştırır. LOCKE'a göre bilginin temeli deneyimlerdir¹⁰². Bu bağlamda bireylerin davranışları sosyal mevcudiyeti tarafından belirlenmektedir¹⁰³. Dolayısıyla bireyin kabullerinin ve yargılamalarının bireysel olmayıp toplumsal olduğunun altını çizmek gerekir¹⁰⁴. Birey içinde bulunduğu toplumda vergiye karşı takınılan tutumları ve gösterilen tepkiyi analiz eder. Bununla birlikte vergi otoritesinden kaynaklanan yasal çerçeveyi ve uygulamaları geçmiş deneyimleri ile değerlendirmeye tabi tutar. Ayrıca vergi kaçırdığında toplumda karşılaşacağı muhtemel yaptırımlar ile kazanacağı şahsi menfaati karşılaştırır. Toplumdan edinilen tüm bu deneyimler vergi ile ilgili olarak bireyin *tabula rassa*'sına işlenir.

Toplumsal hayatta bireylerin ve grupların tutum ve davranışlarının nasıl olması gerektiğini belirleyen ve çeşitli yaptırımlarla desteklenen kolektif kurallar norm olarak adlandırılır¹⁰⁵. Normların yaptırımı yasalarla, statü, onur gibi ödüllerle gerçekleştirilir¹⁰⁶. Devlete vergi ödeme ödevi bulunması sosyal bir normdur¹⁰⁷. Ancak tüm toplumlar bu sosyal norma aynı derecede önem atfetmemektedir. Vergi kültürüne ait değerler ve normlar toplumda yaşayan bireyler tarafından yaratılır ve birlikte paylaşılır. Aynı toplum üyesi bireylerin paylaştığı bu değerler, kabul edilen meşru ve yasal davranışlara işaret edebileceği gibi; yasal olmayan ancak meşru kabul edilen tutumlar geliştirilmesi yönünde de olabilir. Örneğin af beklentisi içinde olan kimselerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi hukuki bir normun ihlalidir. Ancak bu toplumda oldukça makul bir norm olarak kabul edilebilir. Sosyal normlar ile ahlaki normlar ve kanuni normlar her zaman aynı olmayabilir¹⁰⁸. Bir kültürün normal olarak tanımladığı standartlar, bizatihi kültürün kendisi tarafından belirlenir. Ahlaki kurallar ise iyi ve kötü değerleri kültürel

¹⁰² John Locke, **İnsan Anlığına Dair Bir Deneme**, Çeviren: Vehbi Hacıkadiroğlu, 2.Baskı, İstanbul, Kabalcı Yayıncılık, 2017, s.97-108.

¹⁰³ Peter L. Burger, Thomas Luckmann, **Gerçekliğin Sosyal İnşası**, Çeviren: Vefa Saygın Ögütler, Ankara, Atıf Yayınları, 2018, s.7.

¹⁰⁴ Baran, **a.g.m.**, s. 89.

¹⁰⁵ Mine Gerni, **Sosyal Sermaye Ve Örgütsel Boyutu**, İstanbul, Beta Yayınları, 2013, s. 18.

¹⁰⁶ James S. Coleman, "Social Capital in the Creation of Human Capital, The American Journal of Sociology", Vol. 94, 1988, (Çevrimiçi) s. 104, <http://links.jstor.org/sici?sici=0002-9602%281988%2994%3C95%3ASCITCO%3E2.0.CO%3B2-P>, 25 Mart.2019.

¹⁰⁷ Torgler, **a.g.e.**, s. 84.

¹⁰⁸ Elster, **a.g.e.**, s. 101.

kabullere uyduran katalizörlerdir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ahlakın kültür tarafından şekillendiğini hatta daha ileriye giderek yaratıldığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla toplumsal kabullerin, hukuki olanı ahlaki adletmesi vergi uyum kültürü için oldukça önemlidir.

Bireyin toplumdaki sosyal etkileşimi vergi davranışına kontrol ve motivasyon¹⁰⁹ noktasında etkide bulunmaktadır. Motivasyon; bireyi davranışa iten ve davranışın şiddet düzeyini belirleyen, davranışa yön veren ve devamını sağlayan çok çeşitli dinamiklerdir¹¹⁰. Örneğin vergi kaçırmanın bir kimsenin motivasyon motifi daha fazla kazanç olabilir. Genel olarak toplumdaki bireylerin vergiye aktif tepkiler vermesi veya vermemesi konusundaki önemli motivasyonlardan biri, içinde bulunulan toplumun vergi kültüründe vergiye verilen tepkilerin nasıl değerlendirildiği ile ilgilidir. Eğer toplumun çoğunluğu, vergi kaçırma davranışını ahlaki ve etik olarak kabul edilebilir bir olgu şeklinde algılıyor ve olumlu tutum takınıyorsa; dahası bunu içselleştiriyorsa (“helal olsun”, “devlet malı deniz yemeyen keriz” şeklinde kalıplaşmış söz dizinleri eşliğinde) bireylerin vergi kaçırma ihtimali yükselecektir. LEWIS “*eğer vergiye karşı tutum ve davranışlar kötüleirse, mükelleflerin vergi antipatileri sergileyecekleri tek kanalın vergi kaçakçılığı olacağını*”¹¹¹ ifade ederek vergi tutumları ile vergi davranışındaki ilişkinin önemine dikkat çekmiştir.

Birey, mensubu olduğu toplumda istenmeyen davranışların baskı altına alınıp, arzulan davranışların yüceltildiği bir sosyalleşme süreci içindedir. Okul, aile, medya ve sosyal çevre tarafından yönlendirilen bu süreç vasıtasıyla birey kültürü içselleştirilmekte; toplumda var olan değerler ve normlar öğrenmektedir¹¹². Bireyin çevresinde gerçekleşen olayları anlamlandırması ve açıklaması kendisi tarafından bizzat deneyimlenen veya ailesi, öğretmenleri ve diğer sosyal aktörler

¹⁰⁹ Mustafa E. Erkal, **Sosyoloji**, İstanbul, Der Yayınevi, 1999, s. 174.

¹¹⁰ Benk, Karakurt, **a.g.m.**, s.136.

¹¹¹ Benno Torgler, “Tax Morale In Latin America”, **Third International Research Conference Responsive Regulation: International Perspectives On Taxation**, 2003, s. 16, (Çevrimiçi) <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.203.5579&rep=rep1&type=pdf> , 25 Ocak 2019.

¹¹² Sarıncı, Cura, **a.g.m.**, s. 34 – 35.

tarafından kendisine aktarılan tecrübe stokuna dayanmaktadır¹¹³. Bireyin eylemi, çevresi ile karşılıklı etkileşiminden edindiği algı ve tutumlar direktifinde vuku bulur. Diğer bir anlatımla, birey yaşadığı toplumda kendinden önce var olan norm ve değerleri sosyalleşme sürecinde özümsemektedir. Bireylerin sosyalleşme pratiği içerisinde edindiği kazanımların vergi dünyasında kültüre evrilmesi, vergi kültürü bağlamında kurumsallaşmadır. Toplumun vergi kültüründe vergi kanunlarına itaat vatandaşlık bağınının gereği olarak değerlendirilip rızaya dayalı norm ve değer sistemleri geliştiriliyorsa kişi sosyal etkileşimden vergi uyumunu öğrenecektir. Tam tersi durumda, toplumda vergi uyumu ve kanunlara itaat bireyler için bir külfet olarak içselleştirilmiş kişi bu defa sosyal etkileşimden vergi uyumsuzluğunu öğrenecektir. Vergi kaçakçılığının psikolojik yönlerini irdeleyen GRASMICK ve BURSİK 1990 yılında yapmış oldukları çalışmada, vergi kaçırma davranışında caydırıcı etkiye sahip üç faktör bulunmaktadır. Bunlar ceza şeklinde uygulanan yasal yaptırımlar, bireyin ait olduğu toplumda kabul gören normlara uygun davranmadığı zaman yaşayacağı utanç duygusu ile saygınlık kaybı ve son olarak suçluluk duygusudur¹¹⁴. Beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminde, vergi ahlakının gelişmiş olması oldukça önem taşımaktadır. Toplum, vergi kaçakçılığını hoş görüp, yadırgamıyorsa vergi kaçakçılığı davranışının kültürel bir norm olarak yerleşmesi kolaylaşır. Diğer taraftan, toplum vergi kaçakçılığına müsemma göstermiyorsa, kaçakçılığı önleme sorumluluğu tüm bireyler üzerine yerleşir ve kaçakçılığın önlenmesinde etkin bir dışsal motivasyona dönüşür. Nitekim, bireyin vergi kaçakçılığını onaylaması, diğer vatandaşların vergi direncine olan eğilimini kolaylaştır¹¹⁵. Gerçekten de ALM, MCCLELLAND ve SCHULZE tarafından yapılan deneysel bir çalışmada sosyal normların vergi uyumu üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmada toplumun çoğunluğunun vergi vermediği yönünde telkin

¹¹³ Alfred Schutz, Thomas Luckmann, "Structure Of The Life-World", Vol.1, Northwestern University Press, 1973, s.7, (Çevrimiçi) <https://books.google.com.tr/books?id=LGXbXIOXsh8C&lpg=PR27&dq=The%20Structures%20of%20the%20Life%20World%201962&hl=tr&pg=PR28#v=onepage&q=The%20Structures%20of%20the%20Life%20World%201962&f=false>, 14 Mart 2019.

¹¹⁴ Halit Çiçek, Mehmet Karakaş, Abdunnur Yıldız, **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2007, s. 55.

¹¹⁵ Hasan Gül, "Vergi Sisteminin Optimum Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2001, s.161.

edilen deneklerin vergiye uyum davranışlarının dikkat çekici bir şekilde düştüğü görülmüştür¹¹⁶.

Toplumlar üyelerin toplumsal normlara uyumunu sağlamak için ödüller, unvanlar, kabul görme gibi olumlu ve toplumdan dışlanma gibi olumsuz yaptırımlar geliştirir. Bu yaptırımlar kanun şeklinde resmi ve bağlayıcı olabileceği gibi gayri resmi şekilde de olabilir. Yaptırımlardan beklenen sonucun alınması için mutlaka tüm toplum bireyelerine tutarlı bir şekilde uygulanması ve tüm üyelerin bilgisi dâhilinde olmalıdırlar. Muhtemeldir ki birey toplumsal yaptırımlara uymamanın üstünlüğüne inanmıyorsa, yaptırımlara uymamanın sonuçlarını kabul etmede istekli olacaktır.

Toplumda gönüllü vergi uyumunu sağlamak ve vergiye mukavemetin engellenmesi için vergi kültüründe yer edinmiş bazı pejoratif söylemlerin toplumsal hafızadan çıkarılması gerekmektedir¹¹⁷. Yapılan bir çalışmada vergisini tam ödeyen yükümlünün iflas edeceği veya ekonomik olarak gelişimi sağlayamayacağını düşünenlerin oranı %48,5'dir¹¹⁸. Diğer bir çalışmada vergi kaçırmayı becerebilen mükellefler için kullanılan sıfat 'kurnaz'lıktır¹¹⁹. Toplumda bu şekilde vergi vermemenin kurnazlık veya beceriksizlik olarak kabul edilmesi sosyalleşme yolu ile negatif vergi kodları yaratılmasına neden olmaktadır. Vergi kaçıran mükelleflerin kurnaz bir ticaret erbabı olarak değerlendirilmesi sadece Türk toplumuna özgü bir özellik değildir. Vergi pedagojisi hususunda çalışmalar yapan Köln Maliye Araştırma Enstitüsünün çalışmaları Alman halkının da benzer şekilde, vergi kaçakçılığını ahlaki yönden zararsız bir eylem olarak değerlendirdiğini ortaya koymaktadır¹²⁰.

Bireylerin belirli bir vergi kanuna veya normuna uyum/uyma davranışının temelini açıklanmasında üç farklı faktöre başvurmak mümkündür. Öncelikle kişi üstün bir güce ya da kontrole inanarak itaat şeklinde uyum gösterebilir. Örneğin

¹¹⁶ James Alm, Gary H. McClelland, William D. Schulze, "Changing The Social Norm of Tax Compliance By Voting", **KYKLOS**, Vol. 52, 1999, s.141-171, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/298819253_Changing_the_social_norm_of_tax_compliance_by_voting, 25 Temmuz 2019.

¹¹⁷ Kitapçı, **a.g.e.**, s.97.

¹¹⁸ Çiçek, Karakaş, Yıldız, **a.g.m.**, s. 73.

¹¹⁹ Sağbaş, Başoğlu, **a.g.m.**, s.123-144.

¹²⁰ Schmolders, **a.g.m.**, s.14.

devletten korktuğu ve cezai yaptırımlardan çekindiği için vergi kanunlarına itaat edebilir. İkinci olarak kişi grubun fikrine benzemek için özdeşim kurarak uyum davranışı gösterebilir. Uyanın gözündeki değer devam ettikçe uyma davranışı devam eder, bu değer sona ererse davranışta sona erer¹²¹. Son olarak kişi bir kurala ya da düşünceye onun gerçekten doğru olduğuna inandığı için uyar¹²². Vergi itaati ve vergi uyumu bireyin yakalanma korkusu ve ceza tehdidi ile utanma duygusu gibi dışsal faktörlerden dolayı vergi ödeme gereği hissetmesidir¹²³. Bu yönüyle dışsal faktörlerden etkilenen bir vergi davranışıdır. Verginin özdeşleştirilmesinde ise bireyin vergi bilinci yüksektir, verginin önemini kavrar ve toplumsal normlar doğrultusunda vergi ödemenin gereğine inandığı için içsel bir motivasyonla vergisi öder. Eğer vergi ödemeyen kimse toplum içinde itibar kaybına uğramayacağına inanırsa vergi direnci eğilimi artacaktır. Bu kapsamda yüksek bir vergi kültürü için toplumda vergi ödemenin bir itibar kaynağı olması olarak görülmesinin sağlanması oldukça önem arz etmektedir.

2.2.5. Bireyci ve Toplumcu Kültürlerin Etkisi

HOFSTEDE, yaptığı kültür çalışmalarında kültürlerin ayırt edici yanlarını yansıtan farklı boyutlara dikkat çekmiştir. Bu boyutlardan biri bireycilik/çoğulculuktur¹²⁴. HOFSTEDE'nin işaret ettiği bireysellik boyutu; bireyler için kendi gereksinimleri mi yoksa bağlı olduğu toplumun faydasının mı daha önemli olduğu hususu ile ilgilidir. Bireysellik katsayısı yüksek olan toplumlar, kendilerinin bağlı oldukları toplumdaki daha önemli olduklarını düşünürler. Bireysellik katsayıları düşük olan toplumlarda ise bireyler kendilerinden önce bağlı oldukları grubu düşünürler. Kendilerini tanıtırken önce bağlı oldukları grubu ifade ederler¹²⁵. Bireycilik özelliği ağır basan toplumlarda insanlar şahıs olarak hareket ederken; aksine kolektivist yönü ağır basan toplumlarda birey, grubun üyesi olarak

¹²¹ Çiğdem Kağıtçıbaşı, **Günümüzde İnsan ve İnsanlar Sosyal Psikolojiye Giriş**, 15.baskı, İstanbul, Evrim, 2013, s.100.

¹²² A.e., s. 101.

¹²³ Kitapçı, **a.g.e.**, s.69.

¹²⁴ Geert Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, And Organizations Across Nation**, Second Edition, Sage Publications, 2001.

¹²⁵ A.e., s.209-214.

hareket eder¹²⁶. HOFSTEDE, toplumdaki bireycilik/çoğulculuk derecesinin yaşam şekline de yansıdığını ileri sürmekte ve çekirdek aile ya da geniş aile halinde yaşamayı buna örnek göstermektedir.¹²⁷ HOFSTEDE'nin ABD, Hollanda, Kanada, Yeni Zelanda'nın ilk sıralarda yer aldığı 53 ülkenin değerlendirdiği bireycilik endeksinde Türkiye, 28. sırada yer almaktadır¹²⁸. Dolayısıyla Türkiye yüksek çoğulculuk değerlerine sahiptir. Bunu sonucu olarak Türk kültüründe “biz” şuurunun hâkimiyetten bahsetmek mümkündür.

Ekonomik şartların belirleyici olduğu Osmanlı toplumunda, kamu bilincinin bireysel bilincin önüne geçecek şekilde örgütlendiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla bu örgütlenme, bireyliğin gelişmesini engellemiştir. Burada vurgulanması gereken diğer bir nokta ise kamu bilincinin kültürel öğrenmeler ile edinildiğidir. Batı toplumlarında ekonomik alandan başlayarak otonomluk kazanan birey, acımasız rekabet koşullarında sömürme ve ezme politikaları ile bireylik kazanmıştır¹²⁹. Buna karşılık Osmanlı devletinden günümüze değin Türk vatandaşı devletin koruma ve kollama politikaları ile ekonomik yaşamda varolmuş ve otonomluk kazanamamıştır.

Bireyi ön plana çıkaran batı toplumlarından farklı olarak, Osmanlı devletinde bireyi kontrol altına alan, mali oyunun kurallarını belirleyen ve iktisadi aktörleri başıboş bırakmayan her şeyin üstünde olan devlet anlayışı (*ilm-i tedbir-i devlet*) bulunmaktaydı. Batıdaki gibi gücünü paradan alan iktisadi bir sınıfın yani bir çeşit burjuvazinin oluşması arzulanmadığından mali alanda birey daima devletin tahakkümü altında varlık gösterebilmiştir¹³⁰. Tüm bu kalıtsal miras yeni toplumsal kodlar üretilmesine neden olmuş, bireycilik ve bencillik yönü ağır basan mükellef prototipinin yaratılmasına katkı sağlamıştır.

Çoğulcu kültürleri inceleyen KAĞITÇIBAŞI, toplulukçu kültürlerde bireyin toplumun onayını almayı önemseddiğini; onay alamadığı takdirde ise utanç duygusu

¹²⁶ Oya Aytemiz Seymen, Defne Akdeniz, “Diagnosing National And Organizational Culture Differences: A Research In Hotel Enterprises”, *NEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 2, 2012, s.203.

¹²⁷ Geert Hofstede, *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, And Organizations Across Nation*, s. 209.

¹²⁸ A.e., s. 215.

¹²⁹ Ergun, *Türk Bireyi Kuramına Giriş Türk Kültürünün Olanakları*, s.138-139.

¹³⁰ Sayar, *a.g.e.*, s.123.

yaşadığını ortaya koymuştur¹³¹. Çoğulculuğun sonucu olan ortaklaşa davranışçı kültürlerde bireyler, toplumsal baskı ile denetlenir ve bu denetim metodunda utanma duygusu anahtar role sahip olmaktadır. Bunun aksine bireycilik özelliği gösteren kültürlerde denetim içsel baskı ile sağlanır ve öze saygı ön plana çıkar. Bu noktada SARGUT Türk toplumunun çoğulcu/kolektivist davranmayı tetikleyen bir yapıda olduğuna dikkat çekip, hemşericilik ve adam kayırma kültürünün temelinde bu olgunun yattığına vurgu yapmaktadır¹³². Bu değerlendirmeler ışığında çoğulcu yapıya sahip Türk kültüründe verginin toplumsal faydasının içselleştirilmiş olması beklenen bir durumdur. Ancak yapılan çalışmalar bireysellik yönü ağır basan toplumlarda vergi bilinci ve vergi ahlakının daha yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

Temelde kültür kavramının iki düşmanı vardır. Bunlardan biri bireyin topluma karşı olan dayanışma yükümlülüğünü olumsuz etkileyen bencillik diğeri ise bireyin kişilik özelliklerini yok eden uygitsinciliktir. Vergisel görev ve sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde ve zamanında ifa etmeyi alışkanlık edinen bir mükellefin toplumsal menfaati düşünerek hareket ettiğini söylemek mümkündür¹³³. Vergi kültürü bireyin şahsi çıkarları ve bütünsel olarak toplumun ihtiyaçları arasında bir denge kurmalıdır¹³⁴. Çünkü vergiler doğası gereği çoğulcu kolektivist bir yapıdadır. Bireyi, kolektivist olan bu yapıya uyumunun bireysel menfaatine olduğuna ikna edilmesi ve rızasının alınması kültürel bir hadisedir.

Bireyin, başkalarının kendi davranışları hakkında ne düşündüğüyle ilgili inançları ve beklentileri, bireyin niyeti üzerinde etkili olmaktadır¹³⁵. Çoğulcu yapıya sahip vergi kültürlerinde bireyler varlığını devam ettirirken kendini tanımlayabileceği bir referans gruba ihtiyaç duymaktadır¹³⁶. Bireyin davranışları üzerinde etkili olan referans gruplarının önemli işlevlerinden biri kıyaslamadır.

¹³¹ Kağıtçıbaşı, **a.g.e.**, s. 97.

¹³² A.Selami Sargut, **Kültürler Arası Farklaşma ve Yönetim**, 3.Baskı, Ankara, İmge Kitapevi, 2010, s.185.

¹³³ Baloğlu, **Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi**, s.56.

¹³⁴ William A. Haviland, **Kültürel Antropoloji**, Çeviren: Hüsamettin Inan, Seda Çiftçi, 1.Basım, İstanbul, Kaktüs Yayınları, 2002, s.64.

¹³⁵ Kağıtçıbaşı, **a.g.e.**, s.124.

¹³⁶ Oya Aytemiz Seymen, Defne Akdeniz, “Diagnosing National And Organizational Culture Differences: A Research in Hotel Enterprises”, **NEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2**, 2012, s.204.

Birey düşüncesini desteklediğini görmek ve davranışlarını desteklemek için referans gruplara bakar¹³⁷. Bireyin çevresindeki referans grubu vergi kaçırma benimsiyor ve onaylıyorsa birey kendini referans grubuyla özdeşleştirdiği ölçüde o yönde eğilim gösterecektir. Sosyal yaptırımların gücü azalmış olacağından vergi kaçırma davranışı neticesinde katlanılacak utanma duygusunun rahatsız ediciliği azalacaktır¹³⁸.

2.2.6. Toplumsal Örgütlenme Şekli

Vergi kültürünün gelişim seyrinin daha iyi anlaşılabilmesi için toplumsal yapının tarihsel süreç içerisinde nasıl bir yapıda olduğunu irdelenmesi gerekmektedir. Bu şekilde mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının anlamlandırılması daha makul bir çerçevede gerçekleşebilecektir.

Geleneksel toplumlarda rastlanılan ekonomik yaşamın sosyal ilişkiler ile iç içe geçmişliğinin aksine, modern toplumlarda vergi alanı gittikçe sosyal ve akrabalık yükümlülükleri ile değil, bireysel güdülerin rasyonel hesapları ile ele alınmaktadır¹³⁹.

Kültürün iletim ve aktarım sürecinde yani kültürleşmenin gerçekleşmesinde aile öncelikle karşımıza çıkmaktadır. Aile içinde bulunduğu toplumun öğretilerinden etkilenir ve kendisi de toplumun değerlerine etkiye bulunur. Ailenin, bireyin vergi kültürüne katkısını analiz edebilmek için ebeveynlerin değerleri, alışkanlıkları, uygulamaları, ritüelleri ve normlarını irdelemek gerekir. Kimlik ve aidiyet duygusunun çok gelişmediği statik toplumlarda temel kurum ailedir. Kimlik ve aidiyet kavramlarının aile kurumunun ötesine geçemediği bu toplumlarda yolsuzluk ve vergi kaçırma eğiliminin daha fazla olduğu belirtilmektedir¹⁴⁰. Yapılan bir çalışmanın verilerine göre de Türk insanının büyük bölümünün aile bağlarına sadık bireyler olduğu, ancak aile dışı kişilere güvenmediği ifade edilmiştir¹⁴¹. Bu olgu Türk kültüründe atasözlerine de yansımış bulunmaktadır. “Güvenme dostuna, saman doldurur postuna”, “Akan suya

¹³⁷ Akan, **a.g.m.**, s.113.

¹³⁸ Kitapçı, **a.g.e.**, s.114.

¹³⁹ Granovetter, **a.g.m.**, s. 482.

¹⁴⁰ Baloğlu, **Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi**, s.43.

¹⁴¹ Tezcan, **a.g.e.**, s.243.

inanma, eloğluna güvenme” şeklindeki pek çok atasözü Türk kültüründe içselleştirilmiştir. Ayrıca yapılan çalışmalara göre yeryüzünde kişilerarası güvenin en düşük düzeyde olduğu birkaç toplumdan biri Türk toplumdur¹⁴². Geniş aile haricinde toplumun diğer üyelerine güvenmemek verginin toplumsal öneminin anlaşılmasını engellediği için vergi kültürüne sosyal sermayenin artmasını engellemektedir.

Vergi kültürü bağlamında, mükellefler sürekli olarak diğer mükellefler tarafından aldatılacakları ve kandırılacakları kaygısı taşırılsa, kurum ve kuruluşlara hatta kanunlara itimat etmek yerine kendisi ile kan bağı taşıyanlara itimat eder¹⁴³. Buna bağlı olarak vergiye gösterilen tepkiler güvenilir ortamda paylaşılmış olur. Esnaf muaflığı limitleri dâhilinde kalmak maksadıyla, ticari faaliyetin güvenilir eş, dost, akraba arasında bölünmesi veya bir kısım ticari faaliyetin sayılan bu kişiler üzerine yapılması¹⁴⁴ şeklinde gerçekleşen bu tepkiler aile kurumunun ve aile işletmelerinin öncelikli olduğu vergi kültürlerinde kolaylıkla gerçekleşebilmektedir.

FUKUYAMA, modern ve rasyonel olarak örgütlenmiş ve profesyonel yönetime sahip büyük ölçekli firmaların gelişim gösterdiği ilk ülkelerin ABD, Japonya, Almanya gibi ülkeler olduğunu ve bunun bir tesadüf olmadığını vurgulamıştır. Bu ülkelerde toplumsal yapının örgütleniş tarzında birbiriyle akrabalık ilişkisi bulunmayan insanlar arasındaki güvenin yüksek olması, diğer bir deyişle sosyal sermayenin güçlülüğü bunun temel nedenidir¹⁴⁵. Üretimin büyük bir kısmının büyük ölçekli işletmeler tarafından gerçekleştirildiği ekonomik yapılarda vergi kaçakçılığı olması ihtimalinin daha az olduğu belirtilmektedir. Diğer taraftan, ekonomideki küçük işletme sayısı arttıkça ve örgütlenme daha çok aile şirketi şeklinde gerçekleştikçe vergi kaçakçılığı yapabilme imkânlarının arttığı ifade edilmektedir¹⁴⁶. Sosyal ilişkilerin yapısını informel bağlarla birbirine bağlı

¹⁴² Esmer, **a.g.e.**, s. 21.

¹⁴³ Ergüder, Esmer, Kalaycıoğlu, **a.g.e.**, s. 20.

¹⁴⁴ Ervardar, **a.g.m.**, s.35.

¹⁴⁵ Francis Fukuyama, **Güven**, Çeviren: Ahmet Buğdaycı, 3. Baskı, Ankara, Türkiye İş bankası Kültür Yayınları, 1998.

¹⁴⁶ Vito Tanzi, “Parthasarathi Shome, APrimer on Tax Evasion”, **IMF Staff Papers**, Vol.40, No.4, December,1993,s.809, (Çevrimiçi)
[https://books.google.com.tr/books?id=SZ7P5O8G1hIC&lpq=PA885&dq=Vito%20Tanzi%2C%20%](https://books.google.com.tr/books?id=SZ7P5O8G1hIC&lpq=PA885&dq=Vito%20Tanzi%2C%20%20)

olan geleneksel aile tipi ve formel bağlarla birbirine bağlı kurumsal yapılarda vergi kültürünün vergi direncine daha eğilimli olması beklenen bir sonuçtur¹⁴⁷. Kurumsallaşmanın yeterince gelişmemiş olduğu toplumlarda, kurumlar kişilerden ve ailelerden bağımsız düşünülmemekle birlikte, halka açık şirketlerin oranı ise son derece az kaydedilmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin çoğu aile işletmesi özelliği gösteren küçük ve orta ölçekli işletmelerdir¹⁴⁸. Tarihsel arka plana bakıldığında Osmanlı Devleti’nde de hakiki arz sahibi olarak devletin kabul edildiği, müstakil çiftçi işletmelerinin yaygın olduğu ifade edilmektedir¹⁴⁹. Kurumsallaşma seviyesinin oldukça düşük olduğu ve daha çok kişisel ilişkilerin egemen olduğu aile organizasyonu şeklindeki küçük işletmelerde gelirin vergi dışı bırakılması koşulları bakımından daha muhtemeldir.

Cemaat, aile ve akrabalık sisteminin esas teşkil ettiği sosyal bir birimdir. Sosyal değişmelere karşı direnç sağlayan cemaatlerde akrabalık ilişkileri de sıkı özellikler göstermekte ve cemaatin bütününe kapsamaktadır¹⁵⁰. DUVERGER insan topluluklarının saptanmasının esas olarak kültürlerin saptanması anlamına geldiğini ifade etmiştir. Topluluğu meydana getiren bireylerin arasındaki dayanışma özellikle bir değer ve inanç ortaklığının sonucudur¹⁵¹. Cemiyet tipi toplumlarda ise rekabetçi ve hırslı bireylerin birbiriyle çatışan menfaatleri vardır. Bu çatışan çıkarlar hem birliğin amaçları doğrultusunda uyuma hem de menfaat gruplarının oluşumuna katkı sağlar. Cemaat toplumlarının aksine, cemiyet toplumlarında üyelerin sosyal

E2%80%9CParthasarathi%20Shome%2C%20A%20Primer%20on%20Tax%20Evasion%E2%80%9D&hl=tr&pg=PP1#v=onepage&q=Vito%20Tanzi,%20%E2%80%9CParthasarathi%20Shome,%20A%20Primer%20on%20Tax%20Evasion%E2%80%9D&f=false , 31 Temmuz 2019.

¹⁴⁷ Robert D. Putnam, ‘Foreword’, **Housing Policy Debate**, Vol. 9, No.1, 1998, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1080/10511482.1998.9521283> , 31 Mart 2019.

¹⁴⁸ Vergi Denetim Kurulu 2017 Yılı Faaliyet Raporuna verilerine göre 29 ilde (İstanbul’da 6, Ankara’da 4 olmak üzere) 37 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı bulunmakta iken; İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı sayısı 3’tür.

¹⁴⁹ Barkan, **a.g.e.**, s.166.

¹⁵⁰ Mehmet Gezgin, “Cemaat-Cemiyet Ayırımı ve Ferdinand Tönnies”, **Sosyoloji Konferansları**, Sayı:22, Ocak, 1988, s.188-189.

¹⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Maurice Duverger, **Siyaset Sosyolojisi**, Çeviren: Şirin Tekeli, İkinci Basılış, İstanbul, Varlık Yayınları, Sebat Matbaası, 1982, s.105-165.

statüsü ve itibarı aile ve akrabalık münasebetinden değil, cemiyet içindeki fonksiyonlarından kaynaklanmaktadır¹⁵².

Osmanlı ekonomisinin, kendi alt kültürleri ve kuralları bulunan cemaatlerden oluştuğu ve bölümlenmiş bir yapı sergilendiği ifade eden MARDİN, ‘millet’ olarak adlandırılan her bir cemaatin kendi yurttaşlık kanunları olduğunu belirtmektedir¹⁵³. NEUMARK bu hususu daha da ileriye taşımış ve yakın bir tarihe kadar İslam ülkelerinde cemaat ile devletin aynı şeyleri ifade ettiğini iddia etmiştir¹⁵⁴. Türk kültürünün cemaatçi özelliklerinin baskın olduğu dile getiren BOZKURT, özellikle 1950’lerden itibaren yaşanan göç hareketleri ve şehirleşmenin, bireyleri hemşerilik ve cemaat bağı etrafında örgütlediğine vurgu yapmaktadır¹⁵⁵. Toplumun tamamında egemen olması gereken güven ve karşılıklılık gibi çimento normların sadece cemaat içinde işlevsel olması vatandaşlık bilincinin gelişmesine olumsuz etki edip, vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışların gelişmesine neden olmaktadır.

KURTKAN da toplum yapısının cemaatleşmesinin vergi miktarını azaltacağını ve mükelleflerin alternatif kullanım alanlarına yöneleceğini; diğer taraftan bireyselliğin arttığı toplumlarda ise vergi miktarının artacağına dikkat çekmiştir¹⁵⁶.

2.2.7. Bireylerin Akranlara İlişkin Düşünceleri ve Güven Olgusu

Davranış tamamen bireysel seçimin bir fonksiyonu değildir: bireyler, eylemin kurulduğu sosyal bağlamda neyin kabul edilebilir, makul, beklenen olduğuna karar vermek için başkalarına bakar ve değerlendirmelerde bulunur¹⁵⁷.

¹⁵² Ayrıntılı bilgi için bkz. Amiran Kurtkan, **Cemiyet**, İstanbul, 100 Temel Eser Milli Eğitim Basımevi, 1969.

¹⁵³ Mardin, **a.g.e.**, s. 211.

¹⁵⁴ Fritz Neumark, “Verginin Tarifi ve Mahiyeti”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, s.379 (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8806>, 20 Nisan 2019.

¹⁵⁵ Veysel Bozkurt, “Cemaatler: Kavramsal, Kuramsal Temeller ve Türkiye”, **USE 2.Uluslararası Sosyoloji ve Ekonomi Kongresi Tebliğler Kitabı 2018**, Ed: Elvan Yalçınkaya, Kasım, 2018, s. 436-449.

¹⁵⁶ Amiran Kurtkan, **Maliye Sosyolojisi**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1984, s.161.

¹⁵⁷ John G. Cullis, Alan Lewis, “Why People Pay Taxes” From A Conventional Economic Model To A Model Of Social Convention”, **Journal Of Economic Psychology**, Vol.18, 1997, s.311,

Bireyler başkalarına uyar, çünkü davranış ve inançlar sosyal normlara dayanır. Mükelleflerin vergiye yönelik gösterdikleri tutum ve davranışlar da onların kendilerine referans grup olarak gördüğü diğer mükellefler hakkında sahip olukları subjektif algılara göre farklılık gösterebilmektedir.

İnsanlar sosyal varlıklardır ve davranışları sosyalleşmiş oldukları çevreden bağımsız değildir. Vergilendirmeyi de pek çok aktör içeren sosyal bir aksiyom olarak değerlendirdiğimizde mükellefin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar diğer mükelleflerin eylemleri tarafından yönlendirilebilmektedir. Mükelleflerin sosyal çevrelerinde gerçekleşen olgulara karşı oldukça duyarlı olması iki farklı motifte vergi kültür kodu olarak karşımıza çıkmaktadır. Öncelikle FREY ve TORGLER'in vurguladığı gibi mükellefler vergilerini şartlı olarak öderler ve eğer diğer mükelleflerin kendileri gibi dürüst olduklarına inanırlarsa vergiye gönüllü uyumda vergi otoritesi ile işbirliğinde daha istekli olurlar¹⁵⁸. Eğer içinde yaşanılan toplumda, vergiye karşı bir olumsuz algı ve tutum mevcutsa, vergi ödememe alışkanlığı yaygınsa, vergi kaçırmanın cezalandırılmayacağı düşünülüyorsa dürüst mükelleflerin bu yaygın inanıştan olumsuz etkileyerek vergilendirme pratiklerine olumsuz tavır takınmaları söz konusu olmaktadır¹⁵⁹.

Bireyler vergi kaçakçılığının yaygın olduğunu algıladıklarında vergi ahlakı azalır, diğer taraftan diğer mükelleflerin dürüst olduklarını ve vergilerini ödediklerine inanırlarsa vergi ödeme istençleri artar¹⁶⁰. Buna ek olarak vergi kaçakçılığının toplumda yaygın bir fenomen olduğu algısının popülerleşmesi ve bunu üyelerin paylaştığı kültürel bir kod olarak içselleştirilmesi durumunda vergi ahlakı azalır ve vergi ödememe davranışı meşru bir pratik olarak kabul görmeye başlar. Herkesin vergi kaçırdığı düşüncesi uyum kültürünü olumsuz etkileyebilmektedir. FREY ve TORGLER tarafından yapılan bir çalışmada mükelleflerin demokrasiye, parlamentoya, yargı sistemine duydukları güvenin vergi

(Çevrimiçi) <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S016748709700010X> , 25 Temmuz 2019.

¹⁵⁸ Bruno Frey, Benno Torgler, "Taxation and Conditional Cooperation", **SSRN Electronic Journal**, IEB Institut d'Economia de Barcelona, 2004, s. 2, (Çevrimiçi) https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=662083, 02 Ocak 2019.

¹⁵⁹ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, 1998, s.24.

¹⁶⁰ Frey, Torgler, **a.g.m.**, s. 8.

ahlakını arttırma eğilimde olduğunu; ancak diğer mükelleflerin davranışlarının yarattığı algı neticesinde vergi ödemeye ilişkin oluşan isteksizliği ve işbirliğine yaklaşmama tutumunu etkilemesinde doğrudan bir etkisinin bulunmadığı belirtilmiştir¹⁶¹. Sosyolojik olarak, her bireyin davranışı çoğunlukla diğer bireylerin tutumuna ve diğerlerinin kendisine göstereceği olası tepkiye göre şekillenmektedir¹⁶². Bazı mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken hilelere başvurmalarının toplumda yaygınlık kazanması, diğer mükelleflerin de hileye başvurmalarına ve bu durumu olağan kabul edilmesine neden olabilmektedir. Böylece, toplumda vergi kaçakçılığına olan bakış ‘kurnazlık’ olarak toplumda yer edinebilir¹⁶³. ÇİÇEK, KARAKAŞ ve YILDIZ tarafından Güneydoğu Anadolu Bölgesinde vergi yükümlülerinin vergiyi algılama ve tutumlarının analizi üzerine yapılan araştırmada, mükellefler *herkesin vergisini tam olarak ödeyip ödemedikleri* sorusuna % 97,1 oranında hayır yanıtını vermiştir¹⁶⁴. Aynı çalışmada vergi mükellefleri vergi kaçakçılığının nedeni olarak *“herkes kaçırıyor bende kaçırırım mantığının yaygın olması”* şeklinde açıklamada bulunmuşlardır¹⁶⁵. Bu veriler ışığında anlaşılmaktadır ki mükelleflerin tamamına yakını kimsenin vergisini doğru bir şekilde ödemediğine inanmaktadır.

Bir toplumda çoğu insanın güvenilir olduğu düşünülen bireylerin oranı sosyal sermayenin ne denli yüksek olduğunu gösterir¹⁶⁶. FUKUYAMA, güveni *‘topluluğun üyelerinin ortaklaşa normlara dayanan, düzenli, dürüst ve işbirlikçi davranış’*¹⁶⁷ olarak tanımlarken iki aktör arasındaki karşılıklılık belirleyicisine vurgu yapar. LUHMAN’da¹⁶⁸ benzer bir tanımla ‘aktörlerden birinin, diğer aktörün adil bir şekilde, ahlaki kurallara uygun ve öngörülebilir şekilde hareket edeceğine ilişkin beslediği inanç’ olarak ifade eder. Bu bağlamda vergisini düzenli ödeyen ve kanunlara uygun hareket eden bir mükellefin, diğer mükelleflerinde kendisi gibi hareket ettiğine inanması ve bunu içselleştirmesi gerekir. Nitekim aksi durumda

¹⁶¹ A.e., s. 23.

¹⁶² Akan, **a.g.m.**, s.97.

¹⁶³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.33.

¹⁶⁴ Çiçek, Karakaş, Yıldız, **A.g.m.**, s. 80.

¹⁶⁵ A.e., s. 88.

¹⁶⁶ Gerni, **a.g.e.**, s. 14.

¹⁶⁷ Fukuyama, **a.g.e.**, s.37.

¹⁶⁸ Niklas Luhmann, **Trust and Power**, Chichester: John Wiley&Sons, 1979, s.24.

kayıt dışılığın yaratmış olduğu haksız rekabet ortamından vergisel sorumluluklarını yerine getiren uyumlu mükellef ilave maliyete katlanmak zorunda kalacaktır. Etkileşim içinde olan mükellefler bu şekilde birbirini olumsuz etkileyebilir veyahut tam tersi olumlu kültürel kodların gelişmesini teşvik edebilir.

Vergi mükellefi, günlük yaşamları sırasında temasta bulunduğu diğer vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarını mukayese ederek, kendisinin vergiye ait yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini kolaylıkla sezinleyebilmektedir¹⁶⁹. Edindiği bilgiler ışığında mükellef daha fazla vergi ödediğini, vergisini ödemeyen mükellefler karşısında haksızlığa uğradığını hissederse, sübjektif vergi yükü artacak ve vergiye tepki gösterebilecektir¹⁷⁰. Gerçekten de değerler üzerine yapılan bir çalışmada, Türk katılımcıların büyük çoğunluğunun *diğerlerine* güvenmedikleri anlaşılmaktadır. Araştırmada “*sizce genel olarak insanlara güvenilebilir mi?*” sorusuna deneklerin %90’ı diğerlerine güven hususunda dikkati elden bırakmamak gerektiği yönünde görüş bildirmiştir¹⁷¹. Aynı araştırma yaklaşık 20 yıl sonra tekrar yapılmış ve Türk toplumunda *insanların çoğuna güvenilebilir* sorusuna evet şeklinde cevap verenlerin sayısı %12 şeklinde gerçekleşmiştir¹⁷². Dolayısıyla aradan geçen süre zarfında dahi kültürel bir değer olarak güvenin tesisi sağlamamıştır. Bu çerçevede diğer mükelleflere güvenin inşa edilmediği vergi kültürlerinde kişisel çıkarlar daha fazla önem kazanmakta ve verginin toplumsal gerekliliğinin önüne geçmektedir.

2.2.8. Bireyin Vergi Otoritesi ile Güven Bağı

Verginin içselleştirilmesinde vergi otoritesine duyulan güven önemli bir etken olarak kabul edilmektedir. Mükelleflerin vergi politikalarına, kanunlara ve idarecilere güven duyması karşılıklı işbirliği ortamını destekler ve vergi ahlakını arttırır. Vergi otoritesinin vatandaşların istekleri ile uyumlu ve istikrarlı politikaları vatandaşların güveninin sağlanmasında oldukça kayda değerdir. Bu noktada vergi kültüründeki güven unsurunu bir bütün olarak ele almak doğru olacaktır. Vergi idarelerine, vergi kanunlarına, vergi yargısına duyulan güven bir bütün olarak vergi

¹⁶⁹ Ervardar, **a.g.m.**, s.35.

¹⁷⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.40.

¹⁷¹ Ergüder, Esmer, Kalaycıoğlu, **a.g.e.**, s.20.

¹⁷² A.e., s. 22.

otoritesi ile mükellef arasındaki güven ilişkisini tesis etmektedir. Mükellefin yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için vergi otoritesine güven duymaya, adalete ve işbirliğine inanmaya ihtiyacı vardır.

Devlet ile vatandaş arasındaki güvenin vergi kültürüne iki türlü katkısından bahsetmek mümkündür. Öncelikle egemen devlet ile mükellefler arasındaki dikey güven ilişkisinin tesis edilmesi durumunda, mükellefler her türlü problemin yasal otorite tarafından çözüme kavuşturulacağına inanır ve güvenilir kamu kurumlarıyla işbirliğine girer. İkinci olarak mükelleflerin kendi aralarındaki yatay güven ilişkisi ise gönüllü uyumu teşvik etmek suretiyle denetim maliyetini azaltabilir. Dolayısıyla güvenirliliği sağlayan güven işbirliğini teşvik eder ve sosyal sermayeyi artırır.

KURUCA'ya göre çalışma ve kazanç motifi, iyi bir gelir seviyesine sahip olma ve geleceği güvence altına alma içgüdüsüne dayanır. Geleceklerini güvence altına alacak devletin olanaklarına ve kurumlarına güven duymayan bireylerin bu çerçevede vergi kaçırma da çalışma ve kazanç motifi ile aynı içgüdüye dayanır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı rasyonel bir davranış olarak değerlendirilebilir¹⁷³. CULLIS ve LEWIS'e göre, vergi karşısında bireylerin vergiye gösterdikleri davranışlar doğrudan bireysel bir seçime dayanmayıp, birçok sosyal unsura dayanmaktadır. Çatısı altında yaşadığı devlete olan bağlılığı ve güven duygusu ise bu unsurlardan en önemlisidir¹⁷⁴. Mükellef ile vergi otoritesi arasında güven olgusu inşa edilmediği sürece ne toplumsal faydaya vurgu yapan özgecil bakış açısı ne de denetim ve cezalandırma mekanizması vergiye karşı tutumu pozitif yönde geliştirebilir.

Vatandaşların vergiye tutumunda kayda değer bir değişiklik yaratmak için atılacak en önemli adım, vatandaşların vergi ile ilgilenmesini sağlamaktır¹⁷⁵. Vatandaşların toplumsal amaçlara olan ilgisini kaybetmesi, vergi ahlakında bir dibe vuruşa neden olabilir. Böyle bir durumda vatandaşların vergi ödeyerek daha iyi bir

¹⁷³ Zeki Kuruca, "Vergi Kaçakçılığı", **Maliye Enstitü Konferansları 1965**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları Yayın No:199-181, Maliye Enstitü Yayınları Yayın No:23, Sevinç Matbaası,1966, s.209.

¹⁷⁴ Tosuner, Demir, **a.g.m.**, s. 4.

¹⁷⁵ Muzaffer Şerif, Carolyn W. Şerif, **Sosyal Psikolojiye Giriş II**, Çeviren: Mustafa Atabay, Aysun Yavuz, İstanbul, Sosyal Yayınlar, 1996, s. 547.

topluma ulaşma inancının ve ümidinin yerini kinizm alır¹⁷⁶. Kinizmin hâkimiyet sürdüğü toplumlarda vatandaşların bir şeyleri değiştirebilme inançları kaybetmiş olmalarından ötürü hükümete duyduğu güven azdır¹⁷⁷. Açık Toplum Enstitüsü Türkiye Temsilciği ve Boğaziçi Üniversitesi Araştırma Fonunun yürüttüğü çalışmada; kamu kurumlarına güven ile ilgili yapılan bir anket çalışmasında, vatandaşların en az güven duyduğu kurumlar vergi daireleri ve maliyeciler olarak belirtilmiştir. Yine 5,4 skoru ile en az memnun olunan kamu hizmeti vergi hizmetleri ve maliye olarak belirtilmiştir¹⁷⁸. Bu şekilde vatandaşların vergiye tutumunda kayda değer bir değişiklik yaratmak için atılacak en önemli adım, vatandaşların vergi otoritesine olan güven düzeyinin yükseltilmesi olarak ortaya çıkmaktadır.

Devlete olan bağlılık ve devlet kurumlarına duyulan güven arttıkça, vatandaşların vergiye karşı tahammül seviyesinin artacağı ve bunun doğal bir sonucu olarak vergi ahlâkının artacağı belirtilmektedir. Diğer yandan, meşruiyeti kabul edilmeyen devlet ve güven vermeyen kurumlarının varlığı ise vergi ahlâkı azaltmak suretiyle vergi kültürüne olumsuz normlar ekleyecektir¹⁷⁹. Vergi otoritesinin, vatandaşları vergilerin meşruluğuna ikna edebilmesi kendisine duyulan güven ölçüsünde mümkündür. Toplumsal ve ekonomik açıdan sık sık gelgitlerin yaşandığı Türk vergi kültüründe vergi otoritesine duyulan güven çoğu kez vatandaşlar tarafından sorgulanmaktadır. Mükelleflerle yapılan görüşmelerde, vergi otoritesi ile bireyler arasındaki güven ilişkisinin pamuk ipliğine bağlı olmasının, vergi sisteminin ve uygulamalarının adil ve eşit olmadığı, vergi yükünün eşit dağıtılmadığı algısına dayandırıldığı anlaşılmıştır¹⁸⁰. Bireylerin devlete olan bağlılığı ve vergi otoritesine duyduğu güvenin, uygulamaların ve kanunların adillğine olan inancı ile paralellik gösterdiği söylenebilir.

¹⁷⁶ Valerie Braithwaite, Eliza Ahmed, "The Thread to Tax Morale: The Case of Australian Higher Education Policy", **Journal of Economic Psychology**, Vol. 26, 2005, s.526, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0167487004000753>, 25 Temmuz 2019.

¹⁷⁷ Emre Erdoğan, "Siyasal Psikoloji Siyasal Katılım Hakkında Ne Öğretebilir? Gezi Protestoları'na Katılanlar Üzerinden Bir Değerlendirme". **Siyasal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:1, 2015, s.31-58.

¹⁷⁸ Zenginobuz, Adaman, Gökşen v.d., **a.g.e.**, s.37.

¹⁷⁹ Ünsal, **Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler**, s.50.

¹⁸⁰ Ayırtılı bilgi için Bkz.: Ünal Zenginobuz, Gökhan Özertan, İsmail Sağlam v.d., "Yurttaşların Cebinden Devletin Kasasına: Türkiye'de Kim Ne Kadar Vergi Ödüyor 2006?", **Bogaziçi University, Department of Economics Working Papers 2006/18**, s.90, (Çevrimiçi) http://www.econ.boun.edu.tr/content/wp/ISS_EC_06_18.pdf, 25 Temmuz 2019.

Kamu kurumları için algılanan şeffaflık ve hesap verilebilirlik düzeyi de bireylerin vergi otoritesine olan güveni üzerinde etkili olmaktadır. Yapılan çalışmalar göstermektedir ki vatandaşlar, devlet ile aralarındaki psikolojik sözleşmenin kendilerine vergilerle finanse edilen kamu harcamalarını denetleme hakkı verdiği konusunda bilinç sahibidirler. Ancak hesap sorma hakları bulunduğu inanmalarına rağmen muhatap olabilecekleri güvenilir kurum ve kuruluşlar olduğuna inanmamaktadır¹⁸¹. Dolayısıyla kurumlara hesap sormanın imkânsızlığını içselleştiren bireyler demokratik yollarla ödemiş oldukları vergilerin harcanma şekillerini denetlemediği için harcamacı birimlere güvenmemektedir.

2.2.9. Bireyin Demografik Özellikleri

Bir yandan bireylerin tutum ve davranışları veri toplumsal yapı tarafından biçimlendirilirken diğer yandan bireyin sahip olduğu bazı demografik özelliklerde bu yapıyı şekillendirmektedir. Dolayısıyla vergi kültürüne muhtemel etkileri bakımından bu özelliklerin incelenmesi gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümünde yaş, cinsiyet, aile yapısı, dindarlık ve eğitim unsurları bakımından demografik özellikler incelenecek olup vergi kültürüne katkıları analiz edilecektir.

2.2.9.1. Yaş

Mükelleflerin yaşının vergi tutum ve davranışı üzerinde etkili olduğu ve farklı yaşlarda vergiye gösterilen tepkilerin de farklılık gösterdiği yönünde yapılmış çalışmalar bulunmaktadır. Yapılan çalışmalar çoğunlukla gençlerin yaşlılara oranla daha fazla vergiye direnç gösterdiğini ve vergi uyumsuzluğu sergilediklerini ortaya koymuştur.

Genç yaş grupları gelirlerini çoğunlukla ya tüketime ya da tüketime yönelik kısa vadeli tasarrufa yönlendirmektedirler¹⁸². SCHMÖLDERS henüz yüksek bir gelire sahip bulunmayan 25-30 yaşlarındaki kimselerin, yüksek olmayan gelirlerine karşın, bir aile kurmak ve daha yüksek bir hayat standardı elde etme gayelerinden dolayı vergi taleplerine karşı isteksiz oldukları ve vergiye daha fazla tepki

¹⁸¹ Vatandaşlar ile yapılan görüşmelerin ayrıntıları için bkz.: Unal Zenginobuz, Gokhan Ozertan, Ismail Saglam vd., "Yurttaşların Cebinden Devletin Kasasına: Türkiye'de Kim Ne Kadar Vergi Ödüyor 2006?", **Bogazici University, Department of Economics Working Papers 2006/18**, s.95.

¹⁸²Schmölders, **a.g.e.**, s.231.

gösterdiklerini ifade etmiştir¹⁸³. Ayrıca daha genç insanların risk alma konusunda yaşlılardan daha cesur olması ile 55 yaş üzeri insanların daha tutucu olduğu birlikte değerlendirildiğinde kamu hizmetlerinin istikrarı açısından, daha yaşlı olanlar vergiye daha fazla uyum göstermektedir¹⁸⁴.

Yaşlılar yıllar içinde edindikleri mal, mülk, statü gibi kazanımlarından dolayı diğerlerinden gelen tepkilere daha güçlü bir bağımlılık içindedirler. Çünkü çoğunlukla aynı yerde belirli bir süre yaşadıkları ve dolayısıyla topluma daha fazla bağlı oldukları için yaptırımların potansiyel maliyetlerinin daha yaşlı insanlar için arttığı savunulmuştur¹⁸⁵. Dolayısıyla yaş ilerledikçe kanunlar ve yaptırımlar daha anlamlı bulunmakta ve vergi ahlakı artmaktadır. Sorumluluk duygusunun yaşlandıkça gelişmesi; buna karşın genç bireylerde sorumluluk duygusunun yeterince gelişmemiş olmasından dolayı vergi bilinci ve mali bağlantı yaşlılarda daha güçlüdür. Yaşlılar vergiye karşı daha olumlu düşüncelere sahiptir.

Dikkat çekilmesi gereken önemli olan konu ise insanların yaşlandıkça mı daha az vergi kaçırdığı yoksa yeni neslin eskisine göre daha fazla mı vergi kaçırdığı konusudur¹⁸⁶. Ancak bu konuda bireysel düzeyde veriye ihtiyaç duyulmakla birlikte bu konuda yapılmış herhangi bir çalışma bulunmamaktadır.

Demografik açıdan nüfusun bileşimi bilimsel olarak incelenmiş, toplumun etkileşimi üzerinde etkili olduğu görülmüştür¹⁸⁷. Türkiye’de TÜİK’in açıkladığı verilere göre 65 yaş üzeri yaşlı nüfus oranı%8,8’dir¹⁸⁸. Vergi kültürü açısından mükelleflerin genç kabul edilebilmesi mümkündür.

2.2.9.2. Cinsiyet

Vergi mükelleflerinin cinsiyeti konusunda yapılan çalışmalar cinsiyet farklılığının vergi davranışları üzerinde farklı etkiler yarattığı tespit edilmiştir. BALDRY, vergiye uyum gösterme konusunda kadınların erkeklerden daha uyumlu

¹⁸³Schmölders, **a.g.m.**, s.15.

¹⁸⁴User, **a.g.e.**, s.42.

¹⁸⁵Torgler, **a.g.e.**, s.217.

¹⁸⁶ Naci Tolga Saruç, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:178, Temmuz, 2003, s.161.

¹⁸⁷ Akan, **a.g.m.**, s.123.

¹⁸⁸TÜİK Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi Sonuçları, 2007-2018, (Çevrimiçi) http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1047, 25 Temmuz 2019.

olduğunu ortaya koymuştur. JACKSON ve JAOUEN, kadınların erkeklere göre vicdani rahatsızlıktan daha fazla etkilendiğini belirtmiştir¹⁸⁹. Kadın mükelleflerin erkek mükelleflere göre daha vicdani sorumluluk hissetmeleri ve erkeklere göre daha itaatkâr olmaları vergiye olumlu yaklaşımlarını sağlamıştır. Kadınların erkeklere göre vergiye daha az direnç gösterdikleri ve vergiye olumlu yaklaştıkları yapılan pek çok araştırmada görülmüştür¹⁹⁰. Ne var ki Gelir İdaresi Başkanlığı'na mükelleflerin cinsiyet dağılımını gösteren herhangi bir veri yayınlanmadığından mükellef portföyündeki cinsiyet dağılımı bilinmemektedir. Dolayısıyla Türk vergi kültüründe erilik ve dişilik hakkında bir çıkarım yapılabilmesi için yayınlanmış yeterli nicel veri mevcut değildir.

Kadınların Türk toplumunda ekonomik güçlerinin az olması ve büyük koruyucu olarak baktıkları devlete ödenen vergilere daha ılımlı bakması beklenebilir¹⁹¹. Kadınların eğitime, sosyal ve ekonomik hayata katılma oranı katılmanın düşük olması ve baskılanması vergi kaçakçılığına yönelme konusunda kadınların daha çekingen davranmasına sebep olmaktadır. Yapılan son çalışmalar göre vergi davranışı bakımından cinsiyet farklılığına dayanan ayrışmalar gittikçe azalmaktadır. Bunun başlıca nedeni kadının sosyal ve ekonomik hayatta daha fazla görünür olmasıdır¹⁹².

2.2.9.3. Dindarlık

Ahlaki kabuller ile dini öğretiler arasındaki ilişkinin varlığı daima söylene gelmiştir. Toplumdaki ahlaki normlar genel olarak kaynağını dinden almaktadırlar. Toplumdaki genel geçer ahlak ölçüleri çoğunlukla dinsel motiflerle

¹⁸⁹ John Hasseldine, Peggy A. Hite, "Framing, Gender And Tax Compliance", **Journal Of Economic Psychology**, Vol. 24, 2003, s.521, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/223504822_Framing_gender_and_tax_compliance, 25 Temmuz 2019.

¹⁹⁰ Bu konuda yapılmış çalışmalar için bakınız: Selçuk İpek, İlknur Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları", **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık, 2009, s.128.

¹⁹¹ Hilmi Çoban, "Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli İli Örneği", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s.47.

¹⁹² Saruç, **a.g.m.**, s.161.

örtüşmektedir¹⁹³. Kamusal alanı düzenlemede etkin bir değişken olan din, vergiye yönelik davranışın geliştirilmesinde de son derece önemli olmaktadır. Esasen vergi ödemenin dini bir yükümlülük olarak algılanması ve vergi kaçırma davranışının dini kurallara aykırı olması bireylerin uyum davranışını olumlu etkilemektedir. Kendini dindar olarak tanımlayan kimselerin vergi kaçırma davranışını rahatsız edici bulması ve bu davranışı sergilememesi dinsel motiflerle uygunluk göstermektedir.

Adam Smith de iktisadi yaşamda rasyonel ekonomik davranış gösteren bireyin üzerinde, dini inançların içsel motivasyon unsuru olarak daha etkili olduğunu ve dinin bireyi ahlaki davranışa zorladığını belirtmektedir¹⁹⁴. TORGLER, World Values Survey verilerini kullanarak 32 ülke üzerinde dindarlık ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Söz konusu çalışmada tıpkı alışkanlıklar gibi dindarlığın da eylemleri ekonomikleştirme ve basitleştirme işlevine sahip olduğu ve belirsizlikle ilgili endişelerin giderilmesinde güvenle başvurulmuş bir kültürel kabul olduğu belirtilmiştir¹⁹⁵. Sadece vergi oranları ve denetim ihtimalinin bir olasılığı olmayan vergi uyumunun daha iyi anlaşılabilmesi için din ve dindarlık gibi sosyal değişkenlerinde uyum fonksiyonuna eklenmesi gerekmektedir.

Batı toplumlarında din ve ekonomik faaliyet arasında bir sınır bulunmaktadır. Hazreti İsa'nın "*Tanrı'ya ait olanı Tanrı'ya, Sezar'a ait olanı krala veriniz*" aforizmasından doğan bu ayrılık din ve vergilendirme ilişkisinin yoğun olmamasını sağlamıştır¹⁹⁶. Osmanlı toplumunun ise iktisadi ve kültürel davranışının din olgusu tarafından şekillendiği belirtilmektedir¹⁹⁷. Sadece vergi kültürü bakımından değil, Türk kültürünün tamamı dâhilinde İslam dininin son derece

¹⁹³ Erol Güngör, **Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak**, 3. Basım, İstanbul, Ötüken Yayınları, 2000, s.115.

¹⁹⁴ Adam Smith, **The Theory Of Moral Sentiment**, Editör: D.D. Raphael, A.L.Maclie, Liberty Fund, 1984, s.170-177.

¹⁹⁵ Torgler, **a.g.e.**, s.542.

¹⁹⁶ Karpat, **a.g.e.**, s. 27.

¹⁹⁷ Sayar, **a.g.e.**, s.70.

önemli bir rolü ve etkisi olduğu belirtilmektedir¹⁹⁸. İslam’da birey ile toplumu, fert ile devleti birleştirmiştir ve bunların arasında bir tevazün bulunmaktadır¹⁹⁹.

İslam’ın önerdiği bir toplumsal yapıda, Batı toplumlarında HOBBS, LOCKE ve ROUSSEAU tarafından işaret edilen sosyal sözleşmeye dayanan yapıdan farklı olarak, organik bir bileşim kendisini göstermektedir. Toplumda bu bileşimin üyelerinin birbirinden ve kendilerinin doğru ve yanlış edimlerinden, günah ve sevap kazanmalarından etkilendikleri varsayılır. Hz. Peygamber’in toplumsal yaşamı bir insana benzetmesi ve vücudun bir organı hastalanınca, vücudun diğer kısımları, uykusuz kalarak ve ateşlenerek, birbirlerini hasta organın elemine paylaşmaya çağırırlar söylemi ile hadislerde geçen ‘İslam toplumunda müminin mümine bağlılığı, taşları birbirine kenetleyen duvar gibidir’ ifadesi toplumsal yapıdaki karşılıklı organik yapıyı işaret etmektedir²⁰⁰. Dolayısıyla Batıdaki vergi sistemlerinin gelişim seyri görev, vatandaşlık ve sorumluluk kavramları ile inşa edilirken, İslam toplumlarında bu seyir kulluk, zekât gibi kavramlar çevresinde olmuştur.

Tevbe Suresinin 103’üncü ayetinde “onların mallarından, onları kendisiyle arındıracağın ve temizleyeceğin bir sadaka (zekât) al” denilmektedir. İslâm hukukçuları ayet ve hadislerle binaenaleyh zekâtın dayanağının mal olduğunu ifade etmişlerdir. Gerçekten de zekâtın sebebinin mal olduğuna ilişkin hadisler mevcuttur. Hz. Muhammed “Çünkü zekât mali bir haktır” buyurmuştur²⁰¹. İslam ekonomisinde başka toplumlarda rastlanılmayan benzersiz bir vergi sistemi uygulandığını vurgulayan ESKİCİOĞLU, İslam dininde verginin üretime dayandığını, tüketimden vergi alınmadığını, bir üretim meydana gelmediği için miras ve intikal işlemlerinin vergilendirilmediğini belirtmiştir. Buna ek olarak dolaylı vergilerin İslam toplumlarında bulunmadığına ve oranların maktu olarak belirlendiğine, yüzde üzerinden alınmadığına da dikkat çekmiştir²⁰². Dolayısıyla vergilerin nihai tüketiciye yansıtılması İslam’ın maliye mantığı ile

¹⁹⁸ Ergun, **Türk Bireyi Kuramına Giriş Türk Kültürünün Olanakları**, s.142.

¹⁹⁹ Osman ESKİCİOĞLU, “İslam’da Ekonomik Sistem”, **İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi**, Sayı:16, 2010, s.36.

²⁰⁰ A.e., s. 39-40.

²⁰¹ A.e., s. 38.

²⁰² A.e., s. 44.

uyuşmamaktadır²⁰³. Gerçekten de Osmanlı devletinde dolaysız vergilerden sağlanan hasılat daha yüksek olmuştur. İslam dinine göre, mükelleflerin hissetmeden vergi ödemelerini değil, ödedikleri vergiyi (zekâtı) hissederek ödemelerini buyurmuştur²⁰⁴. Yapılan çeşitli çalışmalar Müslümanların vergi ahlâkının verginin konusuna göre değiştiğini belirtmektedir. Bilhassa emlak vergileri karşısında Müslümanların diğer vergilere göre daha yüksek bir ahlâka sahip oldukları, dolaylı vergilere karşı ise görece olarak daha düşük bir ahlâka sahip oldukları ifade edilmektedir²⁰⁵. Bu olgu vergiye karşı tepkinin büyük ölçüde verginin dini inanca uygunluğuna bağlı olduğunu göstermektedir.

Baloğlu ve diğerleri tarafından yapılan bir çalışmada, mükelleflerin bir kısmının zekât verdiği için vergi ödemeye gerek duymaması²⁰⁶ anlayışının bu temele dayandığını ileri sürmek mümkündür. Bu varsayımın marjinal dindarlık seviyesinin vergi uyumunu azalttığını ve vergi direncini arttırdığını söylemek mümkündür.

Diğer taraftan Batı toplumlarında vergiye uyum ve vergi ahlakı üzerinde dindarlık ve/veya dinin etkisinin ölçüldüğü çalışmaların büyük bölümünde, dinin veya dindar olmanın vergi ahlakını pozitif bir şekilde etkilediği ve vergi ödeme davranışını teşvik edici olduğu belirtilmiştir²⁰⁷.

2.2.9.4. Eğitim ve Vergi Eğitimi

Vergi ahlakının ve vergi bilincinin geliştirilmesinde; beyan esasına dayanan vergi sisteminde yükümlülüklerin mükellefler tarafından iyi anlaşılması ve vergisel ödevlerin içselleştirilmesinde eğitimin rolü son derece büyüktür. Vergi ahlakının geliştirilmesi ve vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığının önlenmesi için bireylere verginin bir ödev olduğu bilincinin yerleştirilmesi gerekmektedir.

1959 yılında hazırlanan Brasarat raporunda Fransa'daki vergi kaçakçılığının sebepleri şu şekilde açıklanmıştır: *“Fransa her şeyden önce bir Latin ülkesidir.*

²⁰³ Ahmet Tabakoğlu, **İslam ve Ekonomik Hayat**, Ankara, Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları, 1987, s.110-111.

²⁰⁴ Mutlu, **a.g.e.**, s.148.

²⁰⁵ Tosuner, Demir, **a.g.m.**, s. 8.

²⁰⁶ Baloğlu, **Sosyolojik Açısından Halkın Vergiye Bakışı**, s.59.

²⁰⁷ Frey, Torgler, **a.g.m.**, s.12.

Latin ülkelerinde Anglosakson ülkelerine göre vergi kaçakçılığı yaygındır. Fransız kamuoyu ... vergi kaçakçılığına önem vermemektedir. Kaçakçılığa, becerikliliği sayesinde idareye karşı kazanılmış bir zafer gözüyle bakmaktadır...Bu vatanseverlik anlayışının derin bir şekilde bozulmasının sonucudur”²⁰⁸. Türkiye’de de benzer olan bu zihniyetin değiştirilmesi uzun vadeli eğitim programları ile mümkündür. Okul çağına gelen çocuklara verginin önemi anlatılarak verginin içselleştirilmesi sağlanmalıdır.

Bazı ülkelerde bireylerin vergi idaresine karşı olan duygularını inceleyen ayrı bir birimin bulunduğu ve mükellef davranışlarının raporlandığı, bu raporlar gözetilerek gerekli değişiklikler yapıldığı belirtilmektedir. Ülker, Amerika Birleşik Devletlerinde vergi eğitiminin ilkokul 3’ncü sınıftan başladığına dikkat çekmekte ve mükellef olan bir kimseye mükellef olmanın hak ve yükümlülüklerinin anlatıldığını, konu ile ilgili broşürlerle derhal bilgilendirildiğini ifade etmektedir²⁰⁹. SAYAR, Batı toplumlarında iktisat biliminin bağımsız bir disiplin haline gelmesinin ve iktisat eğitiminin verilmesinin 1776 yılında başladığını; buna mukabil Türk toplumunda ise 1840 yılına kadar iktisat eğitiminin olmadığını ifade etmiştir²¹⁰.

Eğitim ile vergiye yönelik davranışların yönlendirilmesi mümkündür²¹¹. Gelecekte birer mükellef olacak olan kuşaklara, eğitimlerinin ilk safhalarından itibaren verginin önemini aktarılması, vergi bilinci oluşturulması ve vergiye karşı direncin engellenmesi bakımından önemli görülmektedir. Bireylere verilecek eğitimler Hazine ve Maliye Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı, Üniversiteler, TRT gibi çeşitli kurum ve kuruluşlarca çok kanallı bir uygulama ile verilebilir²¹². Vergi eğitimi; bir yandan şekilsel vergi ödevlerinin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesini işaret ederken; diğer yandan vergi otoritesinin de görevlerine ve

²⁰⁸ Halit Ek, **Fransa’da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:169, Damga Matbaası, 1976, s.42.

²⁰⁹ Ülker, **a.g.m.**, s.113.

²¹⁰ Sayar, **a.g.e.**, s. 128

²¹¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.34.

²¹² Abdurrahman Akdoğan, “Vergi Uygulamasının Etkinliği Açısından Eğitim Fakültelerinde Maliye ve Vergi Eğitiminin Önemi”, **Gazi Üniversitesi, Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Haziran, 1993, s.17.

sorumluluklarına işaret eder. Vergi eğitiminin ilkokuldan başlatılması gerektiği savunulmaktadır²¹³.

ÖNCEL'e göre, vergisel konularda mükelleflerin eğitim düzeyinin düşük olması, mükelleflerin, vergiye karşı sergilemiş oldukları olumsuz davranışları meşrulaştırmalarına neden olabilmektedir. Vergi kanunlarına yeterince vakıf olunmadığı ve teknik detayları bilinmediği için vergi avantajlarından yararlanamadığını iddia eden bazı mükellefler vergi kaçakçılığına yönelmeyi haklı görebilmektedirler²¹⁴. Şenyüz, vergiye yönelik verilecek olan ve medeni kültür seviyesi ile vergi bilincini arttırmayı hedefleyen eğitim ile birlikte, mükelleflere teknik anlamda da vergi eğitimi verilmesi gerektiğine; ikinci sınıf bir tüccarın kendi defterini kendisinin tutabilmesi gerektiğine dikkat çekmektedir²¹⁵.

Bireylerin sahip olduğu eğitim seviyesi vergiye gösterilen tepkileri iki yönlü etkileyebilmektedir. Öncelikle iyi eğitim almış kişiler verginin gereği ve uzun dönemde bunun ülke ekonomisine yararı hakkında daha bilinçli olacakları için vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasında etkili olabilecek ve vergiye gönüllü uyumu destekleyeceklerdir. Diğer taraftan vergi kanunlarını ve vergi sisteminin genel işleyişi hakkında daha fazla bilgiye sahip olan eğitilmiş bireyler vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisna hükümlerinden faydalanarak vergi yüklerini azaltabileceklerdir.

Vergi mükelleflerinin yüksek eğitim düzeyine sahip olmasının verginin iktisadi ve sosyal etkilerinin bilincinde olmalarına; buna bağlı olarak vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeylerinin yüksek, vergi kaçırma istençlerinin düşük olması gerektiği hususu belirtilmektedir²¹⁶. Bazı Avrupa ülkelerinde yapılan çalışmalarda mükelleflerin eğitim seviyesi yükseldikçe vergiye karşı tutumlarının daha olumlu olduğu görülmüştür. Çalışmalarda, eğitimsiz kişilerin vergilemeye karşı takındıkları olumsuz tutumların, özellikle mali konulardaki eğitimsizliklerine bağlı

²¹³ Sadık Kırbaş, "Üniversitelerde Vergicilik Eğitimi", **Vergicilik Eğitim Paneli**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1990, s. 36.

²¹⁴ Yenal Öncel, "Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı", İstanbul, İstanbul Üniversitesi, 1974, **Basılmamış Doçentlik Tezi**, s. 62.

²¹⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.35.

²¹⁶ Erdogan Teyyare, Ensar Kumbaşı, "Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü", **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2016, Cilt:16, Yıl:16, Sayı: 4, s.7

olarak şiddetlendiği gözlenmiştir²¹⁷. Ancak FREY ve TORGLER'e göre yüksek eğitim seviyesine sahip bireylerin hükümetin vergi gelirleri harcamalarına daha eleştirel yaklaşmakta ve gelirleri vergi olarak aktarmaktansa, vergi kaçırmayı tercih etmektedirler. Bu yönüyle ilginç bir şekilde eğitim vergi ahlakını olumsuz yönde etkilemektedir²¹⁸. Gerçekten de yapılan bazı çalışmalar bu görüşü desteklemektedir. BALOĞLU v.d. tarafından yapılan bir çalışmada eğitim düzeyi arttıkça vergi ödemeyenlerin haklı, normal olarak değerlendirildiği; eğitim düzeyi azaldıkça ise vergi kaçırın kimselerin günahkâr, vatan haini olarak görenlerin sayısının arttığını ortaya koyulmaktadır²¹⁹. Konu ile ilgi dikkat çeken bir diğer çalışmada ise vergi ile ilgili bilginin artışının yasal olarak vergiden kaçınma ile doğru orantılı, yasadışı vergi kaçakçılığı ile ters orantılı olduğu ortaya koyulmuştur²²⁰.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Performans Programı'nda vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla vergilemede toplumsal farkındalık ve vergi bilinci artırılacağını stratejik amaç ve hedefleri arasında saymıştır²²¹. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı" kapsamında "Vergibilir" öğrenci içerikleri hazırlanmıştır. Öğrencilerin yaş gruplarına göre hazırlanan videolar, çizgi filimler, broşürler ve şarkı içerikleri ile verginin ne olduğu, neden ödendiği ve ülkemize ne faydası olduğu temaları işlenmiştir. Hem öğretmenler hem de öğrenciler için oluşturulan bu içerikler <http://f.eba.gov.tr/gib/> adresi üzerinden erişime açılmıştır. Milli Eğitim Bakanlığı da vergi haftalarında öğrencilerde vergi bilincini ve farkındalığını arttırmak amacıyla, okullarda bu içeriklerin izletilmesini okul yönetimlerine yazı ile bildirmektedir. Bu kapsamda 2018 yılında beş milyon öğrenciye vergi bilinci eğitimi verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, geleceğin mükelleflerine vergi bilincinin, vergi ahlakını ve vergi kavramını tanıtmak amacıyla uyguladığı diğer bir proje ise

²¹⁷ User, a.g.e., s. 43.

²¹⁸ Frey, Torgler, **a.g.m.**, s. 12.

²¹⁹ Baloğlu, **Sosyolojik Açıdan Halkın Vergiye Bakışı**, s.90

²²⁰ Erich Kirchler, Boris Maciejovsky, Friedrich Schneider, "Everyday Representations Of Tax Avoidance, Tax Evasion, And Tax Flight: Do Legal Differences Matter?", **Journal of Economic Psychology**, Vol.24, Issue 4, August 2003, s. 535-553. (Çevrimiçi) [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00164-2](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2):28 Aralık 2018.

²²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **2018 Yılı Performans Programı**, s.21.

<http://www.vergibilinci.gov.tr/> erişim adresi üzerinden kullanıcıların erişimine açılan “vergi bilinci” sayfasıdır. Söz konusu sayfada oyunlar, şarkılar, videolar içerisinde vergisel farkındalık yaratılmak amacıyla vergi eğitimleri verilmektedir.

Sık sık değişen kanunların anlaşılması ve değişikliklere kolaylıkla uyum sağlanması eğitim düzeyi yüksek olan mükellefler için daha kolaydır²²². Diğer taraftan eğitim vergi ile kamu harcamaları arasında mali bağlantı kurulmasında oldukça önemli bir katalizördür²²³. Bu kapsamda genel olarak eğitimin yüksek bir vergi kültürüne katkı sağladığı anlaşılmaktadır.

2.2.9.5. Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı, vergi ödemede sahip olunan içsel motivasyondur. Diğer bir deyişle, bireylerin vergi ödemeye istekli olması, vergi ödemeyi ahlaki bir yükümlülük addetmesi, vergi ödeyerek yaşadığı topluma katkı sağladığına olan inancıdır²²⁴. Başka bir tanıma göre vergi ahlâkı, bireyin vergi ödemekle yükümlü olduğunu kendi vicdanında hissetmesidir²²⁵. Vergi ahlakı, vergi ödeme davranışının çok önemli bir belirleyicisidir. Vergi ahlakının genel ahlaktan farklı bir kavram olduğunu aktaran ŞENYÜZ, genel ahlakı yüksek olan bir mükellefin, vergi ahlakının düşük olabileceğine işaret etmektedir²²⁶.

Vergi ahlakı ile kişinin vicdanında kökleşen ahlak arasında çoğu zaman doğrudan bir ilişki bulunmaz. Toplumlarda vergi ahlakı, genel ahlaka göre daha düşük düzeyde gerçekleşir²²⁷. Diğer bir anlatımla vergi ahlakı ile bireyin kişisel ahlaki değerleri her zaman örtüşmeyebilir. Ahlaki düşünceler her zaman ahlaki davranışlar doğurmaz. Toplumda güçlü ahlaki söylemler popüler olduğu halde iktisadi davranışta bu ahlaki söylemler ve değerler göz ardı edilebilir. Bu şekilde kişisel ahlaki değerlerin kamusal alanda önem arz etmemesi ikiyüzlülüğü veya içtensizliği bireyin kendi inancı ve çabası ile değil yönetsel ve toplumsal bir dizi

²²² Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, “Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editör: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2006, s.148.

²²³ İhsan Cemil Demir, **a.g.m.**, s.223.

²²⁴ Frey, Torgler, **a.g.m.**, s. 7.

²²⁵ Orhan Hançerlioğlu, **Ekonomi Sözlüğü**, 5.Basım, İstanbul, Remzi Kitapevi, 1993, s. 471.

²²⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 33.

²²⁷ Schmolders, **a.g.e.**, s.110.

süreçle gerçekleşmektedir. Başkasının malını çalan hırsız ahlaksız kabul edilirken fırsatını bulduğunda vergi kaçırın kimse ahlaksız olarak isimlendirilmemektedir. Bu dilemma vergi kültüründe yer alan kamusal pratiklerin içsel vergi motivasyonu olan vergi etiğinin aşınmasına sebep olmaktadır. Verginin gerekliliği ve ödenmesi gerektiği inancına sahip olan bireyin bu inancı, vergi otoritesinin tutarsız ve adil bulunmayan eylemleri tarafından baskılanmaktadır.

Bir tutarlılık kuramı olan bilişsel çelişki kuramına göre bireyin sahip olduğu inanç, bilgi ya da tutum, bireyin sahip olduğu başka inanç, tutum ve bilgi ile psikolojik olarak çelişirse; tercih edilen davranış ile bu davranışa ters düşen tutum arasında bir tutarsızlık ön plana çıkar²²⁸. Bireyin tutumu ile davranışının uyumlu olması gerekmektedir, aksi takdirde oluşan çelişki bireyi rahatsız edecektir. Bu kapsamda kişi tutumu ile uyuşmayan bir davranışta bulunduğunda, davranış hâlihazırda vuku bulduğu için değiştireceği şey tutumu olacaktır. Davranışını destekleyen bilgilere açık olacak ve psikolojik maliyetini azaltmaya yönelecektir²²⁹. Davranışı makul kılacak bir gerekçe bulunduğunda tutumunu değiştirilip iç tutarlılık sağlanacaktır. Davranışı açıklayan gerekçeler bulunamazsa bu sefer tutum değişimine gidilecek ve iç tutarlılık sağlanmaya çalışılacaktır²³⁰. Bilişsel çelişki kuramı yardımıyla vergi kültüründe vergiye mukavemet şeklinde tezahür eden ve çelişkili görülen bazı durumları açıklamak mümkündür. Örneğin dindar ve milliyetçi değerlere sahip ve vergilerin devletin sürekliliği için gerekli olduğu hakkında bilinçli olan bir kimse vergi ödemenin gerekliliğinin farkındadır. Bu bilişinin yanında kamu hizmetlerinin yeterli olmadığı ve vergi yükünün vatandaşlar arasında adil dağıtılmadığı bilgisine sahip olabilir. Bu birbirine ters düşen tutum ve değerler neticesinde vergi kaçırınmayı tercih eden birey; ilk inancı ile çelişecek ve psikolojik olarak kendisini rahatlatmak ve davranışını rasyonel göstermek için gerekçeler arayacaktır. Çıkarılan vergi afları, dolaylı vergilerin oranının yüksekliği, vergi sistemindeki muafiyetlerin fazlalığı gibi davranışına uyan bilgileri zihninde formüle edip ilk inancının aksine davranışını makul kılacaktır. Vergi sisteminde bu şekilde vatandaşların vergi kaçırınma davranışını haklı gösteren sebeplerin artması

²²⁸ Kağıtçıbaşı, **a.g.e.**, s. 170.

²²⁹ A.e., s. 174.

²³⁰ A.e., s. 175.

psikolojik olarak onları rahatlatacaktır. Bireyler vergi ödemenin doğruluğuna inansa da, vergi uygulamalarının yarattığı psikolojik rahatsızlıktan dolayı vergi kaçırma davranışlarını kabullenirler.

Türk insanın özellikleri ve değerleri üzerine yapılan bir çalışmada Türk insanı, yurtsever, komşuculuk ve hayırseverlik yönü ağır basan kanaatkâr olarak ifade edilmektedir²³¹.

Vergi ahlakının ölçümüne yönelik yapılan çalışmalarda serbest meslek sahipleri ile boşanmış ve ayrılmış kişilerin daha düşük bir vergi ahlakına sahip olduğu görülmüştür²³². Bir kısım çalışmalarda ise yaş, medeni durum, cinsiyet, gelir düzeyi gibi bireysel farklılıkların vergi ahlakı düzeyinin belirlenmesinde açıklayıcı olmadığı tespit edilmiştir²³³.

²³¹ Mahmut Tezcan, **Türklerle İlgili Stereotipler (Kalıp Yargılar) Ve Türk Değerleri Üzerine Bir Deneme**, s.26, 96, 98, 109.

²³² Frey, Torgler, **a.g.m.**”, s. 12.

²³³ Cevat Bilgin, Handan Kaynar, "Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Vergi Ahlakının Belirleyicileri", **Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt:3, Sayı:3, 2014, s. 113-144.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KÜLTÜRÜ UNSURU OLARAK VERGİ ÖRGÜTÜ

Vergi politikasının belirlenmesi ve uygulanması vergi yasaması ile başlayıp vergi idaresi ile devam eden bir süreçtir. BAUMAN, bireylerin değerlerine tesir etme yetisinin otoritenin bir vasfı olduğunu ifade etmiştir¹. Bu bağlamda, vergi mükelleflerinin, vergilendirme sürecinin başından sonuna değin, etkileşim içerisinde oldukları vergi yönetimi, politikaları, uygulamaları ve söylemleri ile mükellefin vergiye karşı algısını etkilemekte ve mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışına yön verebilmektedir.

Vergi kanunlarının oluşturulması; vergi denetimi, mükellef ile kurulan diyalog, kullanılan dil, uygulamaların etkinliği, etkililiği ve ekonomikliği gibi pek çok hususa tesir eden vergi yönetimi, bu alanlardaki istikrar kazanmış içtihatları ile vergi kültürünün en önemli inşacı aktörü olmaktadır. Vergi kültürü, vergilendirme alanına dair tüm uygulamaların kurumsallaşması biçimidir. Varlığını idame ettirmek zorunda olan her devletin vergi toplaması ortak fenomen iken; bu süreçte benimsenen tutumlar, algılar, değerler, uygulamalar ve tercihler farklılaşan vergi kültürüdür.

Mükelleflerin vergi sistemine ve vergi otoritesine karşı farkındalığı ve içselleştirme süreci değişken, teknik ve idari prosedürlerle birlikte sosyal ilişkileri de kapsayan çok boyutlu bir yapı arz eder². Bu çalışmada vergi yönetimi, kanunların icracısı olan vergi idaresi ile sınırlandırılmamış olup; en geniş haliyle vergi kanunlarının kabul edilmesi, uygulanması, gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması; vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi ve vergi ile ilgili halkla ilişkiler politikalarının her safhasında bulunan ve vergi kültürüne katkı sağlayan tüm kurum ve kuruluşlar olarak ele alınmıştır. Çalışmanın bu kısmında, mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlarda vergi yönetiminin etkileri üzerinde durulacaktır. Esasen mükellef ile vergi yönetimi arasındaki karşılıklı etkileşimler

¹ Bauman, a.g.e., s.134.

² Valerie Braithwaite, "Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions", **Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion**, Editör: Valerie Braithwaite, 2003, s.16, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.4324/9781315241746>, 03 Şubat 2019.

sonucu öğrenilen pratikler, içselleştirilen edimler ve yaratılan ritüeller vergi kültürünün vücut bulduğu kurumsallaşmalardır.

3.1. VERGİ KÜLTÜRÜ VE VERGİLENDİRME KÜLTÜRÜ BAĞLANTISI

Vergileme kültürü, devletin ve vergi toplama yetkisine sahip kamu kurum ve kuruluşlarının vergileme alanındaki yasama faaliyetleri, gerçekleştirdikleri uygulamaları, politikaları, kurumsal yapılarının bizatihi kendisinden ve bunun mükelleflerin algı, tutum ve davranışları üzerindeki etkilerinden meydana gelmektedir. Demokratik sistemlerde kanun yapma gücüne sahip olan parlamentolar vergi kültürüne etki eden temel kurumlardandır³. Ulusal vergi sisteminin yapısı; vergi politikaları ve vergi uygulamalarının tamamı vergileme kültürünün birer bileşenidir.

Vergi olgusunun bir tarafında aktif süje olan devlet; diğer tarafında pasif süje olan kişi ve kurumlar bulunmaktadır. Devlet ile mükellefler arasındaki vergilendirme ilişkisi, hukuken meşru otoriteler tarafından usulüne uygun olarak konulan hukuk kuralları ile düzenlenmiştir⁴. Devlet, hâkimiyet hakkına dayanarak vergi kanunları çıkarmakta ve bu kanunlara binaen vatandaşlardan vergi toplamaktadır.

Pek çok zorlayıcı uygulama ve davranış kuralları içeren kanunlar, insan davranışının dış sınırını çizmektedir. Kanunlar, herkes tarafından uyulduğunda düzen yaratır ve keyfi uygulamaların önüne geçer⁵. Bireysel güdüler sosyal olarak istenmeyen sonuçlara neden olduğunda, kanunlar toplum üyesi bireylerin görev ve sorumluluklarını tanımlamak suretiyle bireysel çıkarlar ile toplumsal menfaatler

³ Tülin Canbay, Güneş Çetin, "Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü", **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 2007, s.59.

⁴ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.Bası, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2010, s.5.

⁵ Lucio R. Renno, "Micro Foundations of Social Capital: Membership to Associations in Latin America", **Meeting of the Latin American Studies Association**, Hyatt Regency Miami, March 16-18, 2000, s.9, (Çevrimiçi), https://www.academia.edu/2453358/Microfoundations_of_Social_Capital_Membership_to_Associations_in_Latin_America , 25 Mart 2019.

arasında uzlaşa sağlar⁶. Anayasal sistemlerde yasama organı, anayasa ve kanun metinleri meydana getirerek vergi kültürünün iskeletini belirlemektedirler.

Kanunlarla yönetilen tüm toplumlarda vergi kanunları bir zorunluluktur⁷. Kanun, vergi hukukunun en önemli kaynağı olmakla birlikte; vergilerin kanunla konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi Magna Carta'dan beri tüm modern vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemizde de kabul edilen temel anayasal ilkelerdendir. Söz konusu husus 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda da yer almıştır⁸. Aynı şekilde Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73'ncü maddesinde de "...*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü yer almaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu'nda da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kanunla değiştirileceği hüküm altına alınmıştır⁹.

Vergi yönetimi olarak ifade edilen ve vergilendirmenin her aşamasında bulunan aktörleri işaret eden kurumsal yapı, vergi hukukunun da temel kaynağı olan yasama faaliyeti ile başlamaktadır. Parlamentolarda vergiler ile ilgili kabul edilen kanunlar ve anayasa metinleri ihtiva ettikleri ilişkiler, yaptırımlar, kapsam ve kullanılan dil ile ülkenin vergi kültürüne dair önemli belirlemeler sunabilmektedir. SONG ve YARBROUGH bireylerin vergi uyumunun sağlanmasında yasal çerçevelerin önemli bir faktör olduğunu ifade etmiştir. Yasaların meşruluğu, yasaların uygulanmasında idarenin etkinliği ve mükelleflerin yasaları anlayabilme düzeyleri vergi kültürünün yasal çerçevesini şekillendirmektedir¹⁰. Vergi kanunlarının sırf kanuni düzenlemeler olması, vergi kanunlarının meşruluğunu sağlamamaktadır. Bazı durumsal faktörler mükelleflerin meşruluk algısı üzerinde etkili olmakta ve vergi uyumunu etkileyebilmektedir.

⁶ John T. Scholz, Mark Lubell, "Trust and Taxpaying: Testing the Heuristic Approach to Collective Action", **American Journal of Political Science**, Vol. 42, No:2, April, 1998, s. 398, (Çevrimiçi) https://www.jstor.org/stable/2991764?seq=1#metadata_info_tab_contents, 22 Temmuz 2019.

⁷ David Williams, **a.g.m.**, s. 2.

⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2013, s.33.

⁹ A.e., s. 34.

¹⁰ Young-Dahl Song, Tinsley E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", **Public Administration Review**, Vol. 38, No. 5, 1978, s.444 (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/975503>, 12 Aralık 2018.

Ülkemizde uygulanan vergi kanunları kültür düzeyi ve ekonomik koşulları ülkemizden son derece farklı olan ülkelere uyarlanarak hazırlanmıştır. İngiltere’de gerçekleşen mali reformların belli bir süreci kapsadığını ve organik bir ilerleme gösterdiğini ifade eden KURTKAN, burada gelir vergisinin belirli bir sosyal yapının dönüştürücü tesiri altında kendiliğinden ortaya çıktığını ve toplumun bireyci özelliğine uygun tasavvur ettiğini belirtmiştir. KURTKAN’a göre Türk vergi yapısı kendiliğinden gelişim göstermeyip mekanik özellik göstermektedir. Bu sebeple Batıdan alınan kanun ve yöntemler cemaatçi toplum yapısına uygulandığında bir takım tereddütler içermektedir¹¹.

Türkiye’de çoğunlukla, yasama sürecinde yürütme organının hâkim olduğunu ifade eden KUMRULU; 1961 Anayasası döneminde, 1961-1976 yılları arasında çıkan kanunların yaklaşık % 80 i hükümet tasarısı olarak hazırlandığını, bilhassa hükümetin güçlü olduğu dönemlerde, hükümetin ekonomi politikası doğrultusunda vergi kanunlarını tasarladığını ifade etmiştir¹².

3.1.1. Vergilendirme Yetkisi

Vergi, iktisadi ve hukuki temellere dayanır. Verginin iktisadi temeli ödeme gücü iken, hukuki temeli ise devletin vergileme yetkisi olarak ifade edilmektedir. Kanun şeklinde somutlaşan bu yetki, devlete vatandaşlık bağı ile bağlı olan veyahut mülkîlik esasına dayalı olarak kişi ve kurumlardan vergi talep edebilme meşruluğudur¹³. ÇAĞAN, vergilendirme yetkisini, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine binaen vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlamaktadır¹⁴. Benzer şekilde SÖNMEZ’de vergilendirme yetkisini *devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu güç olarak* ifade etmiştir¹⁵. Ülkemizde vergilendirme yetkisi TBMM ait olup, meclis bu

¹¹ Kurtkan, **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, s.2-3.

¹² Ahmet Kumrulu, "Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)", **A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XL, S:1-4, 1988, ss.198.

¹³ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s. 140.

¹⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, 1. Baskı, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.3.

¹⁵ Nezihe Sönmez, Ali Galip Ö.Halıcı, **Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, Ankara, TOOB Yayınları, No: Genel 144, Sevinç Matbaası, 1990, s.4.

yetkisini kanun koymak, kanunları değiştirmek ve kaldırmak şeklinde kullanabilmektedir¹⁶.

Vergisel dzenlemeler kaynağını Anayasadan almaktadır. Vergi koyma yetkisi ve bu hususta yol gsterici olan ilkelere anayasa metninde yer verilmiştir. 1982 Anayasası'nın 73'ncü maddesinde vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, vergilerin kanun ile konulacağı yükümüne yer verilmiştir. Anayasanın 73'ncü maddesinin 3'ncü fıkrası hükmü mucibince vergilendirme olayında kanunlar temel kaynak niteliğindedirler. Bununla birlikte Anayasa yürütme organına bazı durumlarda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanımıştır. 1982 Anayasası ile kanun hükmünde kararnamelerin uygulama alanı genişletilmiş, olağanüstü durumlarda TBMM'den yetki almadan kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanınmıřtır¹⁷. Türk vergi mevzuatının kayda değer bir bölümü Bakanlar Kurulu Kararları ile dzenlenmekte; yürütme organı tarafından tüzük, yönetmelik, genelge ve muktezalarla vergilendirmeye yön verilmektedir.

Anayasanın 73'üncü maddesinin son fıkrası uyarıca, kanunun belirttiği yukarı ve aşarı sınırlar içinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin, muafiyet istisna, indirim ve oranlarına ilişkin dzenlemeler yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebilir. Cumhurbaşkanının bu yetkisini kullanması durumunda yürütme organı vergi ilişkisinin bir kısım unsurlarına yeni dzenlemeler getirmiş olmaktadır. Sözelimi Cumhurbaşkanının belli kazanç ve irat çeşitlerinde tevkifat oranlarını değiştirmesine ilişkin kararları buna örnektir¹⁸. Fransa ve İtalya gibi çeşitli ölkelerde olduğu gibi ölkemizde de verginin aslını etkileyen, matrah ve nispetini değiştiren hüküm ve kurallar yürütme organı tarafından çıkarılabilmektedir. Ölkemizde hem 1961 Anayasasında hem de 1982 yasında yürütme organına tanınan bu özel yetkinin kapsamı, 1981 Anayasasında daha geniş tutulmuřtur¹⁹.

¹⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.12.

¹⁷ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.35.

¹⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 2018, s.17.

¹⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.16.

Bir verginin konulması ve uygulanması açısından, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, matrahı, oranı, tarh ve tahakkuk ile ilgili her bir aşamanın kanunlarla düzenlenmiş olması, vergiye taraf olacak olanların, keyfi uygulamalara maruz kalmasını önlemek ve objektif esaslar ile vergilendirme sürecini yönetmek bakımından son derece önemlidir²⁰.

Bir vergi yasasının konulması ve uygulanması hususunda toplumun özelliklerinin bilinmesinin yanında, bu özelliklere uygun tasarrufta bulunulması da son derece önem arz etmektedir²¹. Vergi ile ilgili kanunlar, toplumun tarihsel gelişimine ve toplumsal yapısına uygun olarak çıkartılmalıdır.

Vergilendirme yetkisi erkine sahip olan otoritenin, verginin kaynağı olan kanunların teklif edilmesi, görüşülmesi, kabul edilmesi aşamalarındaki tutum ve etkileşimleri, hangi hukuki durumun veya ekonomik olayı verginin konusuna dâhil edeceğine ilişkin tercihleri; toplam vergi yükünü kişi, kurum ve sektörler arasındaki dağıtma öncelikleri; vergi kanunları yazma dili ve sistematığı kültürel bir süreçtir. Bu bakımdan ulusal vergi kültürünün anlaşılmasında yasama faaliyetlerinin incelenmesi son derece kayda değerdir.

3.1.2. Vergi Kültürü ile Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı İlişkisi

Vergi sisteminin kendisinin bizatihi yükümlüler tarafından tam anlaşılması vergi sisteminin basitliği olarak ifade edilebilir²². Vergi kanunlarının ve vergiyle ilgili diğer hukuki metinlerin açık, anlaşılır ve net olmaması, uygulama aşamasında mükellef ile vergi idaresi arasında ihtilaflara yol açmakta; mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir.

Verginin asli ve en mühim kaynağı kanunlardır. Dolayısıyla vergi kanunları öyle bir şekilde formüle edilmelidir ki, çok zeki olmayan mükellefler için dahi

²⁰Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 9.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009, s.17.

²¹A.e., s. 15

²²A. Rıza Gökbunar, "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan içinde**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, Anadolu Matbaacılık, 1997, s.303.

anlaşılır olmalıdır²³. Vergi tekniğinin ön önemli ve meşakkatli vazifesi *vergi kanunlarının formüle edilmesidir*. Vergiyi oluşturan tüm unsurların tam ve açık bir şekilde belirlenmesi ve uygulanması bu kapsamda önem arz etmektedir²⁴. Vergi kanunlarının açık, basit ve adaletli olması, vergi oranlarının mükellefler için uygun eşikte olması bireylerin vergi kültürlerinin yüksek olmasını sağlayan önemli siyasi faktörlerdendir²⁵.

Bir ülkede uygulanan tüm vergiler, bu vergilerin mali sistem ve toplumsal yapı üzerindeki etkileri, iktisadi ve siyasi koşulların vergiler ile karşılıklı etkileşimi bir bütün olarak vergi sistemini meydana getirir. Her bir vergi özgülendiği amaç çerçevesinde tek başına uyum içine işler görünmekle birlikte, tüm vergilerin yükümlüler üzerinde yarattığı etkinin tek olması, vergi sistemini meydana getiren vergilerin ahenk değil karmaşa içerisinde olduğunu göstermektedir. Çok sayıda vergi kanunun olması ve birbirleriyle bağlantısının kurulmaması vergi sistematiğinde karmaşıklığa neden olmaktadır.

NEUMARK, vergi kanunların hukukçular tarafından hukukçular için yapılmış kanunlar olduğundan bahsederken; kanunların hukukçular tarafından hazırlandığını, komisyonlarda hukukçular tarafından ele alındığını ve nihayet parlamentoda oylandığını ve yürürlüğe konulduğunu ifade etmiştir²⁶. Hem vergi uyumunun sağlanması, vergiye karşı direncin azaltılması ve vergi idaresi ile mükellef arasında güven ilişkisinin tesis olunması amacını gerçekleştirmek; hem de mükellef ve vergi idaresi nezdinde hak ve yükümlülükler hususunda zihinde oluşabilecek şüpheleri en aza indirmek için vergi kanunlarının, yönetmeliklerin, sirkülerin ve diğer tüm vergi mevzuatının açık, anlaşılır ve kesin olması gerekmektedir. Açık, anlaşılır ve kesin olmayan mevzuat dizininin verginin tarh ve tahsilinde keyfi uygulamalara sebebiyet vermesi mümkündür. Vergi hukuku normlarını yeterince açık olmaması durumunda mükellef grupları bu açık olmama durumunu farklı ölçülerde duyumsar. Dolayısıyla açık, anlaşılır ve kesin olmayan

²³ Neumark, **a.g.e.**, s. 374.

²⁴ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s. 43.

²⁵ Feld, Frey, **a.g.m.**, s. 87–99.

²⁶ Neumark, **a.g.e.**, s. 373.

hukuk normları ve mevzuat dizini, vergilendirme olayı ile mükellef arasında asimetrik bilginin doğumuna yol açmaktadır.

Karmaşık kanunlar ile karşı karşıya kalan mükellefler kasıtlı olarak veyahut bilmeden vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilmektedir. Kanunlarda yer alan anlaşılması zor dağınık hükümler ile biçimsel müeyyideler, mükelleflerin vergiye tepki geliştirmesine neden olabilmektedir²⁷. J. S. Mill' e göre vergilemede sistemdeki belirsizlik mükelleflerdeki yüzsüzlüğü cesaretlendirir ve yozlaştırmayı kolaylaştırır²⁸. Vergi kayıp ve kaçakçılık düzeyinin görece düşük seviyede olduğu ülkelerde yapılan araştırmalarda, vergi sisteminin karmaşıklık seviyesi ile vergi kaçakçılığı seviyesi arasında doğru orantı tespit edilmiştir. Çalışmalarda elde edilen verilere göre karmaşıklık seviyesi azaldıkça, vergi kaçakçılığının seviyesi de azalış göstermektedir.

Bir ülkede mevcut olan vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve kanun metinlerinin uzun olması karmaşıklık düzeyinin önemli göstergelerinden biridir. Zira “*çok mal haramsız, çok laf yalansız olmaz*”²⁹ aforizmasında yola çıkarak vergi kanunlarının fazla, metinlerin uzun oluşunun kanunların içerisinde birçok yanlış barındıracağını, hukuki boşluklar yaratacağını ve kanunun bizatihi kendisinin uzun uzadıya açıklanmaya muhtaç olacağı ileri sürülmektedir. Türk vergi sistemi incelendiğinde 2019 Yılı Bütçe Gerekçesinde yer alan verilere göre, bütçe gelirlerinin tahsilatında 12 farklı vergi kalemi ayrı ayrı belirtilmiştir³⁰. Bu vergiler Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, , Gümrük Vergileri ve İthalde Alınan Katma Değer Vergisi olarak belirtilmektedir.

²⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.62-63.

²⁸ John Stuart Mill, “Principles of Political Economy”, London, Longmans, Green&Company, Reprinted 1987 by Augustus M.Kelly, Publishers, s. 802-803'den çeviren: İrfan Haşlak, **Uluslararası Politik Araştırmalar Dergisi**, 2016, Yıl:2, Cilt:2, Sayı:1, s.75.

²⁹ Yusuf Karakoç, “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp Ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Mayıs, Belek-Antalya, 2004, s.105.

³⁰Bkz. 2019 Yılı Hazine Bütçe Gerekçesi, s. 18. (Çevrimiçi), <https://www.hmb.gov.tr/butce-gerekcesi>, 31 Mayıs 2019.

Beyanname verilme sırasında kullanılan kodlar açısından bakıldığında 01 Gelir Vergisi ile başlayıp 9425 ile biten 559 adet vergi beyanname kodu bulunmaktadır³¹.

Türk vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini ölçmek amacıyla KARABACAK tarafından yapılan çalışmada vergi hukuku temel bilgilerine sahip olmayan deneklerin vergi kanunlarını okuyup anlamakta güçlük çektikleri hatta katılımcıların okuduklarından hiçbir şey anlamadıkları gözlemlenmiştir³². Temel vergi hukuku bilgisine sahip kimselerin ise vergi kanunlarını okuyup anlama çıkartma test puanları ise yine oldukça düşük bulunmuştur³³. Genel normlar daha kolay anlaşılırken, özel düzenlemelerin anlaşılması daha zor olmaktadır. İstisnalar, muafiyetler, farklılaşan oranlar, iadeler, yardımlar, indirimli oranlar ve bunların her birinin farklılaşan koşullarının son derece fazla olması vergi kanunlarını karmaşık hale getirmekte, vergi uzmanı olmayan bir mükellefinin anlaması imkânsız olmaktadır. Söz gelimi 5520 sayılı KVK'nın İstisnalar başlıklı 5/1-c'nci maddesinde yer alan istisna şu şekildedir: "*Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları...*"³⁴. Tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kazançlarına getirilen bu istisna hükümden, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından beyan edilen 2013 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesine göre sadece 5 Kurumlar Vergisi mükellefi yararlanmıştır. Kanunun metninin formüle edilmesi sırasında yaratılan metinsel karmaşıklık hem vergi uzmanları hem de vergi idaresi personeli tarafından zor anlaşılmaktadır. Oranların ve sürelerin hangi değişkenleri hangi şekilde etkilediğini kanun metninden anlamak mükellefler için mümkün görünmemektedir.

³¹(Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-turu-kodlari>, 31 Mayıs 2019.

³² Yakup Karabacak, "Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme", **Maliye Dergisi**, Sayı:165, Temmuz-Aralık, 2013, s.48.

³³ A.e., s. 49.

³⁴ **Türk Vergi Kanunları 1.Cilt**, Ankara, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019, s. 439.

Kütahya ilinde faaliyet gösteren gelir vergisi mükelleflerinin vergi sisteminin karmaşıklığı ile ilgili algılarının tespiti amacıyla yapılan başka bir çalışmada da *vergi mevzuat, vergi işlem ve vergi idaresi karmaşıklığından oluşan vergi sistem karmaşıklığının* mükelleflerin vergi uyumu üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğunu ortaya koyulmuştur³⁵.

Vergi politikasından azami verimi elde etmek ve mükellefin vergiye uyumunu temin etmek için vergilendirme sistematığı, mükellefin zihni anlayışına; diğer taraftan tarh, tahsil ve denetim makamlarının kurumsal ve mesleki kapasitelerine uygun biçimlendirilmelidir³⁶. Kanunların dilinin açık ve anlaşılır olmaması, kanunların anlamının anlaşılabilmesi için daha kapsamlı rehberler ve yorumlar ve düzenlemeleri gerektirmektedir. İdarenin kurumsal yapısı da aynı zamanda karmaşık kanunların uygulamasını da zorlaştırmaktadır³⁷. Dolayısıyla vergi sisteminin karmaşıklığı vergi kültüründe uyum maliyetlerini hem idare hem de mükellef bakımından artırmaktadır.

Modern vergi sistemlerinde, tarh işleminde matrah mükellef tarafından saptanır ve vergi idaresine bildirilir. Türk vergi sisteminde gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer vergisi gibi temel vergilerin hepsinde beyan usulü benimsenmiştir³⁸. Gelir Vergisi Kanununun 83'ncü maddesinde de "*Hilafına hüküm olmadıkça Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlularının beyanı üzerine tarh olunur*³⁹" denilmekle verginin tarhının mükellefin kendi yazılı beyanına dayandığı belirtilmektedir. Vergi kanunlarının yanı sıra vergi beyannamelerinin de karmaşık bir yapıya sahip olması mükelleflerin vergi beyannamelerini doğru bir şekilde doldurabilmelerini zorlaştırmaktadır. Gelir Vergisi mükelleflerinin gelirlerini beyan ederken doldurma zorunda oldukları Gelir Vergisi Beyannamesi 72 satırdan oluşmaktadır. Vergi mükelleflerinin herhangi bir müşavirlik yardımı almadan tek başlarına 72 satırdan oluşan Gelir Vergisi Beyannamesini verebilmesi imkânsız

³⁵ Söz konusu çalışmanın ayrıntıları için bkz.: Özgür Saygın, Ulvi Sandalcı, İnci Sandalcı, "Vergi Sistemi Karmaşıklığının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma", **Vergi Sorunları**, Sayı: 366, Mart, 2019, s.144-162.

³⁶ Neumark, **a.g.e.**, s.388.

³⁷ Saygın, Sandalcı, Sandalcı, **a.g.m.**, s.147.

³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.98.

³⁹ **Türk Vergi Kanunları Cilt 1**, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2019, s.325.

görülmektedir. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yer alan satır sayısı ise 129'dur. Şayet mükellefler vergiyle alakalı formları doldururken sorun yaşarlarsa, bu teknik karmaşıklığın tepkiye dönüşmesi ve vergi uyumsuzluğunu doğurması oldukça muhtemeldir⁴⁰. Aynı şekilde mükelleflerin kurum kazançlarını sadece beyan etmeleri dahi bir külfet olmaktadır. Birkaç sayfa olan vergi kanunlarının açıklama ve tefsirleri için yazılmış binlerce sayfa kitap bulunmakta iken mükellefin vergi kanunlarını iyice okuyup anlaması ve vergi beyannamesini doldurması mümkün görünmemektedir.

3.1.3. Vergi Kültüründe Mevzuatın Değişim Sıklığı

Bir verginin konulması, kaldırılması, oranın yükseltilmesi veya düşürülmesi son derece zor ve ciddi bir iştir.

Kanunlar ve Kanun Hükmünde Kararnameler ile 1962-2019 yılları arasında Gelir Vergisi Kanunu'nda toplam 96 defa çeşitli değişiklikler yapıldığı anlaşılmıştır⁴¹. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 1963-2018 yılları arasında Kanunlar ve Kanun Hükmünde Kararnameler ile yapılan değişiklik sayısı 73 olduğu görülmüştür⁴². Benzer şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda 1984-2019 tarihleri arasında 61 farklı kanunla çeşitli değişiklikler yapılmıştır⁴³. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundaki değişiklik yapan kanun ve kanun hükmünde kararname sayısı ise 2008-2019 yılları arasında 29 olarak tespit edilmektedir⁴⁴. Her biri mükellefe ayrı yükümlülükler yükleyen vergi çeşitliğinin artması belli bir noktadan sonra mükellefleri bezdirmekte ve vergilere karşı duyarsız hale getirmektedir⁴⁵. Yapılan bu değişikliklerden sonra mükelleflerin vergi mevzuatına yabancılaşmasına ek olarak, mevzuatı uygulayan personel ve denetleyen denetim birimleri dahi güncellemeleri takip etmekte zorluk çekmektedir. Yapılan değişiklikler neticesinde yeni formaliteler ile yüzleşmek zorunda kalan vergi mükellefleri, bu durumu kapsamlı kanunlar yapmaya muktedir olmayan

⁴⁰ Yasemin Taşkın, "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010, s.76.

⁴¹ (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> , 29 Nisan 2019.

⁴² (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> , 29 Nisan 2019.

⁴³ (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf> , 29 Nisan 2019.

⁴⁴ (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> , 29 Nisan 2019.

⁴⁵ Kuruca, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 192.

maharetsiz vergi idarecilerinin yanlış öngörülerini ile ilişkilendirdiklerinde vergiye karşı direnç geliştireceklerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Performans Programı verilerine göre sadece 2018 yılında yayınlanan bakanlar kurulu kararı, yönetmelik, tebliğ ve sirkülerden oluşan ikincil mevzuat sayısı 78; güncellenen ve idarece yeni düzenlenen beyanname, bildirim, form sayısı 69'dur⁴⁶. Her yıl ardı ardına devam eden revizyon çalışmaları vergi mevzuatının basit ve kolay uygulanabilir olmasını engellemekle birlikte, mükellefin istikrar ve öngörülebilirlik algısını olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi tarifesinin ve vergi oranlarının sık sık değişmesi karşısında vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişiler öngörülerini doğru yönlendiremeyebilir ve nasıl davranacakları konusunda güçlükler karşılaşılabılır.

Mükellefler yapılan değişikliklerin devamlı olarak kendileri aleyhine olduğunu hissetme eğilimindedirler. Vergi kültürümüze işlemiş olan bu mükellef algısında, vergi idaresi sürekli kendisinden bir şeyler koparmaya çalışan, "alacağına şahin, vereceğine karga"⁴⁷ misali hareket eden bir yapıdır. Dolayısıyla sık sık değişen mevzuat, vergiye direnç gösterme eğilimini kuvvetlendirmektedir. Vergi hukuku yazınının karışık olması ve sık sık değişmesi, kanunların belirsiz olması ve yönetmelik, yönerge, genelgelerle düzenlenmeye muhtaç olması bazı mükelleflerin kasıt olmaksızın vergi kaçırmaya dahi neden olabilmektedir.

3.2. VERGİ KÜLTÜRÜNDE BASKI GRUPLARININ ETKİSİ VE LOBİCİLİK FAALİYETİ

Vergi kanunlarının, vergiyi doğuran olayı bağladıkları hukuki veya fiili durumun gerçekleşmesi ile vergi doğar. Vergilendirmenin ilk basamağı olan vergiyi doğuran olayın belirlenmesi, yani hukuki ya da fiili bir durumun gerçekleşmesine vergisel sonuç bağlanması, politik bir süreçtir. Hangi olayların vergilendirme kapsamına alınacağı her ne kadar devletin yasama organı tarafından, ülkenin sosyal ve ekonomik koşulları dikkate alınarak belirlense de bazen baskı gruplarının etkisi ile vergilendirilmesi gereken konuların vergi dışına bırakıldığı göze çarpmaktadır.

⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Performans Programı, s.50, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2018_Performans_Programi.pdf, 27 Mayıs 2019.

⁴⁷ Ervardar, **a.g.m.**, s.42.

Baskı gruplarının vergi hukukuna ve vergi siyasetine etkileri pek yeni sayılmamaktadır.

Aralarında fiili menfaat münasebeti olan bireylerin meydana getirdiği oluşumlar çıkar grubu olarak adlandırılmaktadır. Bir çıkar grubunun, diğer gruplar yerine siyasal iktidardan taleplerde bulunması veya istem ve beklentilerini bu kuruluş ve organlar vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda, o çıkar grubu baskı grubu olarak adlandırılmaktadır⁴⁸. Kelime anlamı olarak koridor, hol anlamına gelen lobi, çoğunlukla baskı grupları ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Lobi genel olarak parlamentodaki koridor olarak anlaşılmaktadır. AKAD'ın ifadesiyle *kanun simsarları* meclis koridorlarında siyasi irade ile ilişki kurarak, siyasi iradeyi ikna ederek belirli bir konuda kanun çıkarılması veyahut çıkarılacak kanunlara menfaatleri doğrultusunda yön vermek için faaliyet göstermektedirler. Ülkemizde lobicilik genellikle bir kurum veya bir grup adına kulis yapmak şeklinde değerlendirilmektedir⁴⁹.

Modern maliye teorisinin yükselişi ile birlikte liberal doktrinin savunduğu tarafsız vergi, müdahaleci bir vergiye dönüşmüştür. Gittikçe müdahaleci bir karakter kazanan devlet, geleneksel kamu harcamalarının yanında, bir takım iktisadi ve sosyal görevlerde yüklenmiştir. Dolayısıyla, vergi gelirlerinin milli gelire oranı 1930'lardan sonra gittikçe artmıştır. Sonuçta vergi, *20.yüzyıl müdahaleci devletinin elinde iktisadi ve sosyal hayatı düzenlemenin ve iktisadi faaliyetleri kendisinin saptayacağı istikametlere yöneltmenin de bir aracı* olmuştur⁵⁰. Devlet anlayışındaki dönüşümle birlikte devletin, ekonomik faaliyetleri müdahalelerle yönlendirebilme kabiliyetinin farkına varılması, baskı gruplarının taleplerini, kolaylıkla karar organlarına iletmelerine zemin hazırlamıştır⁵¹. Devletin uyguladığı vergi politikaları ile ekonomik saiklerin değişmesinin mümkün olduğunun fark edilmesi, kendi menfaatlerinin temini ve korunması için hareket eden baskı gruplarının lobicilik faaliyetinin beraberinde getirmektedir.

⁴⁸ Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.4-7.

⁴⁹ Mehmet Akad, **Çoğulcu Demokraside Siyasal İktidar ve Baskı Grupları**, İstanbul, Z Yayınları, 1979, s.69.

⁵⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 219.

⁵¹ Ay, **a.g.e.**, s. 102.

Baskı grupları ve lobicilik faaliyetleri, vergilendirme sürecine, sadece kanunların parlamentoda görüşülmesi ve kabul edilmesi aşamasında değil; kanun tekliflerinin hazırlanması, karar alma sürecinin yönlendirilmesi, kanunun değiştirilmesi gibi adımların her birinde etkili olabilmektedir. Bunla birlikte, vergi idaresinin iş ve işlemleri üzerinde de baskı gruplarının etkili olduğu bilinmektedir.

Türkiye’de sivil toplumun baskı grupları şeklinde örgütlenmesi XIX.’ncü yüzyılın ortalarına kadar, "Odalar" biçiminde organize olmuş, devletin desteklediği Osmanlı Devleti dönemindeki "Kahya" sisteminin değiştirilmiş şekli olarak kalmıştır. Tanzimat döneminde ve sonrasında Odalar hem mesleki kuruluşlar olarak hem de hükümete danışmanlık yapan bir birim olarak yapılanmıştır. Cumhuriyet döneminde Odalar sanayi ve ticarete önemli roller üstlenmişlerdir. 1929’da yürürlüğe giren kanunla Odalar kamu yararına iş gören kurumlar olarak kabul edilmiştir. 1943’de diğer bir kanunla Ticaret Bakanlığı’na gerekli olan yerlerde Oda kurma yetkisi tanınmıştır. Bakanlığa Odaların kararlarına müdahale etme ve yönetimini değiştirme yetkileri verilmiş, böylece Odaların hükümetin uzantısı olma özelliği korunmuştur⁵².

Baskı grupları bazen kamu harcamalarının yönü değiştirerek bazen de bizzat mecliste baskı grubunun temsilcisi gibi hareket ederek vergi politikaları üzerinde etkili olabilmektedir. Bu politika belirleniminin etkili olmasında oy maksimizasyonu peşinde koşan siyasetçilerin oy kaygıları da etkili olmaktadır. Vergi mevzuatımızda ve vergi sistemimizde çeşitli baskı gruplarının farklı zamanlarda etkili olduğu bilinmektedir.

Dönemler itibariyle TBMM’nin milletvekili meslek kökenlerine ilişkin yapılan bir incelemede 20. Dönem milletvekillerinin %47,3’ünün serbest meslek erbabı olduğu, %20,2’sinin esnaf, sanayici ve tüccar olduğu; işçi ve sendikacı milletvekili oranının ise %1,1 olduğu belirtilmiştir⁵³. Bazen parlamento içerisindeki milletvekilleri bizzat baskı grubunun temsilcisi konumunda olabilmektedir. Baskı gruplarının mecliste sahip oldukları temsilciler bazen menfaatleri doğrultusunda

⁵² Ay, **a.g.e.**, s. 119.

⁵³ A.e., s. 128.

kanun yapabilmekte, sayı itibariyle istenilen kanunun çıkarılması mümkün olmazsa kilitleyici rol oynayabilmektedirler⁵⁴.

Anayasamıza göre Bakanlar Kurulu tarafından kanunların nasıl uygulanacağını göstermek ve kanunların emrettiği hususları tespit etmek için çıkarılan ve Cumhurbaşkanı'nın imzası ile yürürlüğe giren tüzükler vergi hukukunun tali kaynaklarındandır. Tüzükler her ne kadar vergi ile ilgili hüküm ifade etseler de yasama organı tarafından değil, yürütme organı tarafından çıkarılmaktadırlar. AKSOY, doğrudan olmasa bile vergi kanunlarını uygulamasını etkilemek suretiyle tüzüklerin vergi uygulamalarını etkilediğini ifade etmiştir⁵⁵. Baskı grupları, vergi politikasını yönlendirme tekeli sadece yasama organında toplanmadığı için, yürütme sürecini de lobicilik faaliyeti yaparak, danışma kurullarına temsilciler göndermek gibi faaliyetlerle baskı altına almaya çalışmakta; menfaatleri doğrultusunda yürütme aygıtındaki personellerin değişmesine etki edebilmektedirler⁵⁶.

Hükümetlerin politika üretmeden önce baskı gruplarının mütalaasına başvurması çoğunlukla karşılaşılan bir durum olarak belirtilmektedir. Esasen baskı gruplarının görüşlerinin hükümet üzerinde etkili olması, iki aktör arasındaki sürekli etkileşimin sonucu olarak değerlendirilmelidir⁵⁷. Türkiye'de hükümet programları oluşturulurken baskı gruplarının vergi konusundaki menfaatlerinin dikkate alındığı belirtilmektedir. Baskı gruplarının göz ardı edilmesi ise istisnai bir durum olarak ifade edilmektedir⁵⁸.

Baskı grupları daha da ileriye giderek kanun tasarılarını bizzat kendileri hazırlayabilmektedir. Kanun yapmanın teknik bilgi gerektirmesi ve meşakkatli bir süreç olmasından ötürü yasama organı, kendi alanlarında uzmanlaşmış baskı grupları tarafından hazırlanan kanun tekliflerini olumlu karşılamaktadırlar⁵⁹. Baskı grupların hazırlamış oldukları kanun tekliflerinde kendi menfaatlerini gözetecekleri ve bu yönde hükümler önerecekleri muhakkaktır. Maliye Bakanlığı'nda Gelirler

⁵⁴ A.e., s. 129.

⁵⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s. 17.

⁵⁶ Ay, **a.g.e.**, s. 136.

⁵⁷ Yaşar Gürbüz, **Siyasal Sistemler**, İstanbul, MAY Yayınları, 1980, s.63.

⁵⁸ Kumrulu, **a.g.m.**, s. 213.

⁵⁹ Ay, **a.g.e.**, s.140.

Genel Müdürlüğü Yapmış ESEN, baskı gruplarının vergi kanunları etkilemek suretiyle sağladıkları menfaatlere ilişkin olarak “ ...eskiden vergi kanun tasarıları çok gizli olarak hazırlanıp Meclise verilmeye kadar dışarı hiçbir şekilde yansıtılmıyordu. Buna karşı olmama rağmen; bunun gerekçesi olarak ‘vergileme ilkelerine göre hazırlanan tasarının, çeşitli menfaat gruplarının baskısı ile normal boyutundan saptırılacağı ve tasarının yasalaşmasının engelleneceği’ ileri sürülüyordu. Uzun zamandır edindiğimiz gözlemlerimiz maalesef bunun doğru olduğunu gösterdi... Tasarıda öngörülen bazı hükümler ile, özellikle sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi önlenmiş oldu. Halbuki Anayasamıza göre herkesin ekonomik gücüne göre vergilendirilmesi gerekiyor; yapılan değişikliğin bu ilke ile bağdaşması mümkün değildir.⁶⁰” ifadesinde bulunmuştur. Dolayısıyla baskı gruplarının kanunların hazırlanması ve kanunlaşması Türk vergi kültüründe tarihsel dinamiklerde yerleşmiş bir norm olarak ortaya çıkmaktadır.

Baskı gruplarının lobicilik faaliyetinin Türk vergi kültürüne etkisinin gözlemlendiği görece yeni bir olgu torba kanunlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Siyasi iktidarlar özellikle seçim öncesi dönemde çeşitli baskı gruplarının etkisi ve seçmenleri hoşnut etme amacıyla birbiriyle konu bakımından ilgisiz ve çok fazla sayıda başka kanuna ek ve değişiklikler yapan kanunlar içeren *torba kanunlar* çıkarabilmektedir. Torba kanunlar içine iliştirilen *öteberinin* her zaman öngörülemeyeceği için son derece gizemli olduğu belirtilmektedir. İBA, torba kanun uygulamasının Türk vergi kültüründe Türk insanının kıvrak zekâsının bir ürünü olduğuna vurgu yapmaktadır. Diğer taraftan kanun isminin başına gelen torba sözcüğünün bizatihi kendisi de belirsizlikler içermekte ve resmi yasama dilinde hiç kullanılmayan bir niteleme sıfatı olarak değerlendirilmektedir⁶¹.

Ülkemizde hemen hemen her dönem uygulanan vergi politikalarının vergi kültürüne yerleştirdikleri önemli bir norm kuşkusuz *sermayenin kaçması korkusu*'dur. Sermaye birikimin yeterince gelişmemiş olmasından dolayı, sermaye

⁶⁰ Ahmet Esen, “Vergi Yasalarında Yapılan Değişikliklerin Genel Bir Değerlendirilmesi ve Vergilendirilmeye Karşı Gösterilen Direnç”, **Maliye Postası**, Ankara, Sayı: 322, 1994, s. 8-9.

⁶¹ Şeref İba, “Ülkemizde Torba Kanun ve Temel Kanun Uygulamaları”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:1, 2011, s. 199.

kazançlarının vergilendirilmesi ülkemizde her zaman kırılgan bir mesele olagelmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda şer'i ve örfi vergiler şeklinde alınan tarımsal kazançlardan alınan vergiler önemli tutarlara ulaştığı pek çok kez belirtilmektedir. Tarımsal kazançları vergilendirmeyi hedefleyen bu vergiler, uzun yıllar verimli ve başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Osmanlı dönemi dışında 1960 yılına kadar tarım kazançları vergilendirme mevzuuna alınmamıştır⁶². Ülkemizde ilk kez Gelir Vergisi sisteminin uygulanmasına karar verildiği 1946 tarihli gelir vergisi uygulamasında zirai kazançlar verginin kapsamına alınmıştır. AKSOY'a göre bu şekilde bir düzenleme ile gelir vergisini benimsemiş modern vergi sistemlerinde mükelleflerin vergi ödeme kabiliyetlerinin kavranmasından hareketle, vergilendirmede adalet ve genellik ilkeleri gerçekleştirilmek istenmekteydi. Çiftçilerin büyük bir kısmının okuma yazma bilmemesi ve defter tutma kabiliyetlerinden yoksun olmalarından ötürü küçük zirai işletmelere muafiyet getirilmiş ve mükellef sayısının çokluğundan ötürü götürü gider usulü benimsenmiştir⁶³. Sonrasında 24.04.1947 tarihinde meclise sunulan ve Gelir Vergisi Kanunu'na esas teşkil eden ikinci Gelir Vergisi projesinde ise tarım kazançları vergiden istisna edilmiştir⁶⁴. Aynı şekilde 10.06.1949 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesi de zirai kazançları vergiden istisna edilmiştir. Milli Birlik Komitesi tarafından çıkarılan 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile zirai kazançlar vergi mevzuuna alınmış olmakla birlikte; büyük çiftçi kitlelerinin duyduğu memnuniyetsizlik siyasi organlar üzerinde baskı kurmuş 28.02.1962 tarih ve 35 sayılı kanunla zirai kazançların vergilendirilmesi ertelenmiştir⁶⁵. Dolayısıyla cumhuriyetin ilk kuruluş yıllarından itibaren vergi sisteminin modernleşme çabaları içerisinde tarım kesimi etkin bir baskı grubu olmuştur. Ekonomideki niceliksel büyüklüğüne karşın tarımın vergilendirilmemesi hem iktisadi hem sosyal bir takım değişkenlerle ilişkilendirilmektedir.

⁶² İsmail Aktürk, "İktisadi Kalkınmada Tarım Sektörünün Önemi ve Zirai Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 39, Kasım-Aralık, 1988, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/iktisadi-kalkinmada-tarim-sektorunun-onemi-ve-zirai-kazanclarin-vergilendirilmesi/4074> , 22 Haziran 2019.

⁶³ Şerafettin Aksoy, "Vergi Yargısının Bağımsızlığı ve Vergi Yargı Sistemleri Zirai Kazançların Gelir Vergisi İçinde Vergilendirilmesi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 28. Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Yayın No:497, 1982, s.74.

⁶⁴ A.e., s. 75.

⁶⁵ A.e., s. 77.

Tarım kesimde en önemli baskı grubu olarak Türkiye Ziraat Odaları Birliği ifade edilmektedir. Bu baskı grubu, Türkiye Çiftçi Teşekkülleri Konfederasyonu ile beraber tarım kazançlarının vergilendirilmesi çalışmalarına aktif olarak katılmıştır. Tarım kesiminin vergilendirilmesi çalışmalarında Vergi Reform Komisyonuna temsilciler göndermiş, buralarda çeşitli önerilere karşı çıkmışlardır. Tarımın vergilendirilmesi ile ilgili çeşitli taslaklar hazırlamış ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na sunmuşlardır⁶⁶. Dolayısıyla Türk vergi kültür geleneğinde tarım kazançlarının vergilendirilmesi gerek yürütme organı ile iletişim kurularak gerek yasama organı nezdinde lobicilik faaliyeti yapılarak baskı grupları tarafından yönlendirilmiştir.

Kişilerim belli bir dönemde elde ettikleri gerçek gelirlerinin vergilendirilmesi gelir vergisi uygulamasında esastır. Ancak, bazen kişilerin gerçek gelirlerinin saptanmasının zor olması bazen de belirli baskı gruplarının vergilendirmeye karşı tepkilerinin etkisi ile esas olan gerçek vergileme yönteminin yerini götürü vergilemeye bıraktığı görülmektedir⁶⁷. Gerçek usulde vergilemeye yardımcı bir yöntem olarak kullanılması gerekirken, Türk vergi sisteminde uzunca bir süre yaygın olarak kullanılan götürü usulün kapsamı, 22/07/1998 tarih 4369 sayılı kanunla büyük ölçüde daraltılmış, yerine basit usul getirilmiştir⁶⁸. AKSOY'a göre kültür seviyeleri düşük olması sebebiyle gerçek usulün gerektirdiği defter ve belge düzenini yerine getiremeyecek ve envanter işlemlerini yapamayacak bakkal, kasap gibi küçük esnafın bu usulden yaralanması oldukça verimlidir⁶⁹. Diğer yandan küçük esnafla birlikte, şehir içi taşımacılık faaliyetinde bulunan taksi işletmeciliği ve minibüsçüler hizmet işletmelerinin de basit usulden yararlandığı ifade edilmektedir⁷⁰. Götürü veya basit usul vergileme yönteminin önemli ölçüde mesleki baskı gruplarının etkisiyle Türk Vergi Mevzuatına girdiği ve uzun süre uygulandığı değerlendirilmektedir. Bir meslek grubu olarak taksiciler ve minibüsçüler mensup oldukları meslek odalarının etkinliği ve lobicilik faaliyeti

⁶⁶ Ay, **a.g.e.**, s.145.

⁶⁷ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 11.Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2011, s.234.

⁶⁸ Salim Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s.85.

⁶⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.5.

⁷⁰ Sedat Apak, "Ticari Kazançta Basit Usul Uygulaması Ve Özellikli Durumlar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 357, Haziran, 2018, s.102.

neticesinde Türk vergi tarihinde çoğunlukla götürü usulde veyahut basit usulde vergilendirilmiştir. Zaman zaman gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınsalar dahi lobicilik faaliyeti neticesinde tekrar götürü usule veya basit usule tabi olmayı başarabilmişlerdir⁷¹.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2015 Dönemi Yıllık Gelir Vergisinin 6'lı Faaliyet Kodu Bazında Dağılımı'nı gösteren verilere göre taksici ile yolcu taşımacılığı yapan bir mükellef yılda 2.220,55 TL tutarında vergi ödemektedir⁷². Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre 2019 yılında asgari ücretlinin ödediği vergi ise aylık 326,20-TL, yıllık yaklaşık 3.914,40-TL'dir⁷³. Bir taksici plakasının İstanbul'da mali değeri ise bir buçuk milyondan fazla zikredilmektedir. Bir hak olan taksici plakasının elden çıkarılması Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'nci maddesi uyarınca değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekirken, 19/03/2018 tarihli 7104 sayılı kanun ile taksici, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamının, plakaların elde tutulma süresi gibi şartlar aranmaksızın gelir vergisinden istisna tutulmasını öngören kanun kabul edilmiş ve plakaların elden çıkarılmasından elde edilen kazanç vergilendirme kapsamı dışında bırakılmıştır. Özel olarak bir faaliyet kolunun kanun maddesinde isminin zikredilmesi ve mali değeri oldukça yüksek olduğu halde vergilendirme dışına bırakılması, bir baskı grubu olarak taksici lobicisinin etkinliğini göstermektedir.

Baskı gruplarının vergilendirme süreci üzerinde etkilerinin görülebileceği diğer bir uygulama Türk vergi sistemine 1980 yılında giren peşin vergi uygulamasıdır. 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabına cari takvim yılı kazancının gelir vergisinden mahsup edilmek üzere 50.000 lira ile 600.000 lira

⁷¹ Ay, a.g.e., s.147.

⁷² Gelir İdaresi Başkanlığı NACE kodu bazında ödenen vergiler ile ilgili olarak en son veri açıklamasını 2015 yılında yapmıştır. (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/NACE.htm ,17 Haziran 2019.

⁷³ (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/damga_asgari.html 24 Haziran 2019.

arasında peşin vergi ödeme mecburiyeti getirilmiştir⁷⁴. Odalar Birliği ile bir serbest meslek kuruluşu olan Türkiye Barolar Birliği peşin vergi uygulamasına karşı çıkmıştır. Öncelikle yapılan kanun değişikliği ile vergilendirme yerine ciro ile bağ kurulmaya çalışılmış, sonrasında ise uygulama yürürlükten kalkmıştır. Ancak 1985 yılında 3239 sayılı kanunla peşin ödeme esasını yeniden yürürlüğe konulmuştur. 3239 sayılı kanunda eski uygulamadan farklı olarak Kurumlar vergisi mükellefleri ile gerçek usule tâbi ziraat erbabını da kapsamaktaydı⁷⁵. Akabinde Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapan 3505 sayılı kanunla 01.01.1989 tarihinden itibaren geçerli olmak vergi sistemimize bu kez de Geçici Vergi uygulaması getirilmiştir. Bu yeni uygulamada da serbest meslek kazançları yine vergilendirme kapsamı dışında tutulmuştur.

Verginin doğru hesaplanması ve ödenmesi noktasında önemli görevleri bulunan yeminli mali müşavirlik kurumunun düzenlenmesi noktasında da baskı gruplarının etkinliğini görmek mümkündür. Yeminli mali müşavirlik kurumunun düzenlenmesine ilişkin ilk hamle 1932 yılında gerçekleştirilmiştir. Müteakiben 1938 yılında Avukatlık Kanunu yasalaşırken mevzu tekrar gündeme gelmiştir. 1949 yılında Vergi Usul Kanun tasarısında yer alan serbest malî müşavirlik için 1956, 1962, 1966 ve 1980’de yeni tasarılar hazırlanmıştır. Ayrıca bu konuya hükümet programlarında da yer verilmiştir. Ancak söz konusu tasarılar meclise geldiğinde baskı grupları yoğun lobicilik faaliyetine girişmişlerdir. Çoğu vekilin de avukat olduğu mecliste, esas menfaat çakışması yargı makamları önünde temsil mevzuunda hukukçular ile muhasebeciler arasında olmuştur. Serbest malî müşavirliğin uzunca bir süre kurum olarak kabul edilmemesinde hukukçular etkili olmuşlardır⁷⁶.

Baskı gruplarının vergilendirme sistemini olumlu etkileyen davranışlarından da söz etmek mümkündür. Sözelimi, TÜSİAD, 5.Beş Yıllık Kalkınma Planının önerdiği finans ihtiyaçları ile sermaye kaynakları arasındaki açığın daha yüksek kurumlar vergisi ile değil; tüccar ve esnaf tarafından kaçırılan verginin ekonomiye

⁷⁴ Sakıp Şeker, “Peşin Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Bir Öneri”, **Vergi Sorunları**, Sayı:42, Mayıs-Haziran, 1989, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/pesin-vergi-uygulamalarinin-degerlendirilmesi-ve-bir-oneri/4052> ,25 Haziran 2019.

⁷⁵ Kumrulu, **a.g.m.**, s. 217.

⁷⁶ A.e., s.218.

kazandırılması, KDV sisteminin etkin uygulanması ve tarım sektöründen daha fazla vergi alınması yolu ile kapatılması gerektiğini dile getirmiş ve bu hususta önemli bir baskı grubu olmuştur⁷⁷.

Gelir kavramı iktisadi bir olgu olması sebebiyle, kapsamı konusunda temel iki teori geliştirilmiştir. Bunlardan ilki kaynak teorisidir. Kaynak teorisine göre gelir, belirli bir kaynaktan düzenli olarak sağlanan varidatı ifade eder ve vergilendirilebilmesi için sadece iktisadi açıdan gelir kavramına dâhil olması yeterli olmayıp, devamlı ve düzenli bir şekilde sağlanması gerekmektedir. Safi artış teorisine göre ise servette safi bir artış meydana getiren her türlü irat ve kazanç vergilendirilebilir. Bu tanımlamaya göre bir kişinin geliri, belirli bir dönemde tüketime ayrılan tutar ile aynı dönemin başı ve sonu arasında servetinde meydana gelen net artıştan meydana gelmektedir⁷⁸. Gelir Vergisi Kanunu ilk haliyle kaynak teorisini benimsemiş ve geliri dar anlamıyla kabul etmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde yedi gelir unsuru sayılmış ve kazanç ve iratların vergilendirilmesi için bu yedi gelir unsuruna dâhil olması öngörülmüştür.

1988 yılında gelirin daha geniş anlamda tanımlanması yönünde düzenlemeler yapılmıştır⁷⁹. 4369 sayılı Kanunla⁸⁰ GVK'nın 1. maddesi de değiştirilerek, gelir kavramı "*tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratlar*" olarak yeniden tanımlanmıştır. Yapılan bu değişiklikte gelirin belirlenmesinde safi artış kabul edilmiş, bir kimsenin tüketimi ve tasarrufu o kimsenin geliri olarak kabul edilmiştir. Mali Milat olarak adlandırılan bu düzenleme henüz kanunlaşmadan bazı gruplar ve çevreler tarafından tepki gösterilmiştir. Şiddetli tepkiler neticesinde yeni düzenlemenin uygulanması üç yıl süreyle ertelenmiştir⁸¹. Düzenlemenin çıkarılmasında önemli katkıları olan dönemin maliye bakanı TEMİZEL düzenlemenin gerekliliğini "*...sıcak para hareketlerinden elde edilen kazançlar, aklanmak üzere her yolu deneyen kara paranın dünyada ulaştığı boyut, bunların o ülkede yarattığı ahlak bunalımı böyle*

⁷⁷ Hakan Ay, "Baskı Gruplarının Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri", **Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ, İİBF, Maliye Bölümü, İzmir, 1997, s.133.

⁷⁸ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.341.

⁷⁹ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.284.

⁸⁰ Bkz. 22.07.1998 Tarih 4369 sayılı Kanun (**R.G:29.07.1998- 23417**).

⁸¹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.342.

bir değişikliği zorunlu kılıyordu. İnsanlara 'sen bu kaynağı nereden buldun' derken aslında 'sen bu kazancın vergisini ödedin mi?' deniliyordu"⁸² cümleleri ile ifade etmiştir. 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı kanun ile 2002 yılsonuna kadar uygulaması ertelenen düzenleme; nihayetinde 7 Ocak 2003 tarih ve 4783⁸³ sayılı kanunla tamamen yürürlükten kalkmıştır.

SÖNMEZ'e göre rant ekonomisinden ve kayıt dışı ekonomiden beslenen sermaye kesimi, söz konusu düzenlemenin uygulanmasını engellemede etkili bir baskı grubu olmuştur. Öyle ki bu büyük baskı grubunun desteğini almak isteyen siyasi parti, henüz hükümet olmadan Acil Eylem Planı'nda ilk ayda gerçekleştirilecek uygulamaların başında 'kapsamlı bir vergi reformu çalışmasının başlatılması' ve 'Mali Milat'ın kaldırılmasını koymuş ve nitekim baskı grupların desteği ile hükümet olabilmıştır⁸⁴.

Türkiye'de, Osmanlı Devletinden beri hâkim olan yönetim anlayışı, bireylerin ve sivil toplum örgütlerinin yönetime katılmasına devletin izin verdiği ölçüler içerisinde izin verilmesi şeklinde olmuştur. Bunun sonucu olarak, bireyler neredeyse her şeyi devletten talep eder duruma gelmiş; bu taleplerin siyasal karar mercilerine iletiminde, şahsi ilişkiler, rüşvet, akrabalık, dostluk ve cemaat ilişkileri hâkim olmuştur⁸⁵. Türkiye'de baskı gruplarının etkilerine hemen hemen tüm hükümet programlarında rastlamak mümkündür. 1954 Menderes Hükümeti Programında, Gelir Vergisi mevzuatının iş yaşamını etkilememesi ve sermaye birikimine zarar vermemesi, küçük esnafın vergi dışı bırakılması gibi politikalara yer verilmiştir. 1961 İnönü Hükümeti Programında ise ziraat arazi vergisinin kaldırılması; 1962 İnönü Hükümeti Programında, servet beyanlarının iade edilmesi yer almıştır. 1975 Demirel Hükümeti Programında, tarım kazançlarının vergilendirilmesinde istisna ve muafiyetlerin genişletilmesi vaat edilmiştir. 1977 Ecevit Hükümeti Programında, ücretliler lehine vergi tedbirlerine yer verilmesi ve asgari ücretin vergi dışı bırakılması yer almıştır. Özal Hükümeti Programında, vergi

⁸²Zekeriya Temizel, Nazif Ekzen, Sinan Sönmez v.d., "Mali Milat/ Nereden Buldun?" Düzenlemelerin Kaldırılmış Olmasının Etkileri: Vergi Almak Yerine Vergi Vermeyenlerden Borç Almanın Hazin Öyküsü", **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXVII, Sayı: 238, s.23.

⁸³ Bkz. 07.01.2003 Tarih 4783 Sayılı Kanun, (R.G: 09.01.2003- 24988)

⁸⁴Temizel, Ekzen, Sönmez v.d., **a.g.m.**, s. 28.

⁸⁵ Ay, **a.g.e.**, s.211.

iadesi uygulamasına yer verilmesi, çiftçilerin vergilerinin basitleştirilmesi ve vergi oranlarının daha adil bir hale getirilmesi⁸⁶; AKP Hükümeti Programında Mali Milat olarak adlandırılan servet beyanının kaldırılacağı gibi konuların yer alması, baskı gruplarının tesirlerini göstermektedir. Türk vergi sisteminin şekillenmesinde baskı gruplarının olumlu ve olumsuz etkileri olmuştur. Önemle üzerinde durulması gereken konu, baskı grupların etkinliğinin mutlaka belirli bir kontrol dâhilinde olmasının sağlanmasıdır. Vergi politikaları ve vergi kanunları inşa edilirken baskı gruplarının menfaatlerini önceleyen düzenlemelerin hâkim olması durumunda; vergi kanunları birçok haksızlığın neticesinde ortaya çıkan bir vergi adaletini ve meşruluğu yansıtır duruma gelebilmektedirler.

3.3. VERGİ KÜLTÜRÜ VE BÜROKRASI İLİŞKİSİ

Mükellefiyet tesisi edilmesinden, verginin tarh ve tahsiline kadar olan pek çok aşamada, mükellefler çeşitli yükümlülükler ve formaliteler ile karşı karşıya kalmaktadır. Özellikle beyan esasına dayanan vergi sisteminde vergisel bürokrasinin fazla olması mükelleflerin davranışları üzerinde etkili olabilecektir.

Vergi kanunları gerçek ve tüzel kişi mükelleflere vergi dairelerine işe başlamayı ve değişiklikleri bildirme, defter tutmak, beyanname vermek, vesikaları tanzim etmek ve kaydetmek, her türlü ticari ve sınai iş ve işlemleri eksiksiz kaydetmek gibi pek çok yükümlülük yüklemiştir⁸⁷. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken harcadıkları zaman vergi kültüründeki uyum maliyetleri hakkında önemli addolunmaktadır. Yükümlülükler yerine getirilirken harcanan süre ne kadar fazla ise, vergi kanunlarının o denli karmaşık olduğu kabul edilmektedir⁸⁸. Dünya Bankası öncülüğünde 2018 yılı için, 190 ekonominin incelendiği bir araştırmada, Türkiye’de kurulu bir şirketin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme, beyanname hazırlama ve bildirme ve vergilerini ödemek gibi yükümlülükler nedeniyle bir yılda 215.5 saat, yani yılda yaklaşık 27 gün harcamak zorunda olduğu belirtilmiştir. Söz konusu süreler İsviçre için 63 saat, İngiltere için 110 saat, Norveç için 64 saat ve Fransa için 139 saat olarak tespit

⁸⁶ A.e., s. 213.

⁸⁷ Kuruca, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 194.

⁸⁸ Karabacak, **a.g.m.**, s. 41.

edilmiştir⁸⁹. Mali bürokrasinin geleneksel muhafazakâr niteliği vergi sisteminin iyi bir şekilde işlemlerini engellemekte ve mükellef uyum davranışlarını olumsuz etkilemektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi internet sayfasında açıklanan vergi takvimine göre 2019 yılı Haziran ayı içerisinde mükellefler için duyurulan yükümlülükler incelendiğinde, 21 farklı vergi beyanı ve ödeme süresinin, mal alış ve satış bildirimlerinden oluşan iki adet bildirim ile bir taksit ödemesinden oluşan toplam 24 bildirim ve ödeme yükümlülüğü olduğu anlaşılmıştır⁹⁰. Mali yükümlülüklerle ilişkin bir ay içinde verilen beyanname ve bildirimlerin çokluğu, mükellefler ile vergi idaresi arasında çatışmaların yaşanmasına sebep olabilmektedir. İdari aşamadaki bürokrasinin fazlalığı dolayısıyla mükellef ile idare arasında yaşanan ihtilafların her geçen gün arttığı belirtilmektedir⁹¹. Türkiye'de yürürlükte bulunan gelir vergisi kanunu, Alman vergi sisteminden alınarak 1950 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulan sisteme dayanmaktadır⁹². Ömer Lütfi Barkan'ın vurguladığı gibi kendilerine özgü şartlar ve yaşam tarzları göz önüne alınmadan Batı medeniyetlerinden alınan hukuk kurallarının ülkenin toplumsal yapısında bir takım huzursuzluklar doğurması muhtemeldir⁹³. Vergi okuryazarlığı gelişmiş olan ülkelere alınarak uyarlanan vergi mevzuatlarında, mükellefler için öngörülen yükümlülüklerle verilen tepkilerin farklılık göstermesi mümkündür. Dolayısıyla vergi ile ilgili hukuki düzenlemeler yapılırken mükellefin tutum ve davranışları ile vergi okuryazarlıkları göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergiye karşı gösterilen tepkilerin en büyük sebeplerinden biri mükellef ile vergi otoritesi arasındaki ilişkilerde mükelleflerin psikolojik durumlarının dikkate alınmamasından kaynaklanmaktadır. Vergi kültüründe gönüllü uyumun temini için

⁸⁹ A World Bank Group Flagship Report, Doing Business 2018 Reforming to Create Jobs, s.200, (Çevrimiçi) <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>, 06 Haziran 2019.

⁹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/vergi-takvimi>.

⁹¹ Sadı Çetin, "Beyanname ve Bildirimlerde Bürokrasiyi Azaltacak İki Öneri", **Vergi Sorunları**, Sayı:169, Ekim 2012, s.16.

⁹² Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Derya Kitapevi, 2009. s.143.

⁹³ Barkan, **a.g.e.**, s.273.

vergilerin sadeleştirilmesi, yumuşatılması ve politik olmayan bir hale getirilmesi büyük önem taşımaktadır⁹⁴.

3.4. VERGİ KÜLTÜRÜNDE VERGİ YAPISI VE VERGİLENDİRME TEKNİĞİ

Vergi yapısının iki kategoride incelenmesi mümkündür. Mali açıdan vergi yapısı, kamu harcamalarının özellikleri, mükelleflerle kurulan ilişkilerin yönü, vergi oranları, cezalar, vergi uyumu gibi alanlara işaret etmektedir. Vergi yapısının teknik yönü ise vergi yükünün hangi kesimlerin yükleneceği, konulacak vergilerin çeşidi, vergi oranlarının ne olacağı, vergilerin milli gelire oranı gibi hususları değerlendirmektedir⁹⁵.

Vergileme ile gözetilene hedeflerin gerçekleştirilmesi ile ilgili düzen olan vergi tekniği TURHAN tarafından “*bir vergi fikrini gerçekleştirme sanatı*” olarak aktarılmıştır⁹⁶. NADAROĞLU ise bir verginin konulmasından tahsil edilmesine kadar geçen evrelerde, vergiye ilişkin yapılan tüm iş ve işlemleri kapsayan süreç vergi tekniği olarak isimlendirmektedir⁹⁷. Bir verginin konulması, tarhi, tahsili, vergi yükünün dağılımı, hukuk tekniğinin rasyonelliği gibi hususların hepsine müteallik olan vergilendirme tekniği, mükellefin vergiye karşı oluşan algısına ve geliştirilen tutumuna tesiri bakımından vergi kültürü açısından son derece önem arz etmektedir.

Vergileme tekniğine ilişkin tanımların pek çoğu, vergi kanunlarında yer almaktadır. Vergi kanunlarında yer alan tanımlardan hareketle vergilendirme sürecinin seyrini analiz etmek gerekmektedir.

⁹⁴ Ünsal, **Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler**, s. 51.

⁹⁵ Ay, Haydanlı, **a.g.m.**, s.137.

⁹⁶ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.41.

⁹⁷ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 233.

3.4.1. Vergi Kültüründe Verginin Konusunun Tespiti

Verginin konusu, vergi kanunlarına göre verginin üzerinden alındığı, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur⁹⁸. DİKMEN, verginin konusunu, *kanuni mükellefiyetin teveccüh ettiği eşya ve hizmetler, ticari ve hukuki muameleler, ekonomik kıymetler* olarak tarif etmiştir⁹⁹. Nelerin vergi konusunu oluşturacağını önceden kesin olarak saptamak ve sınırlandırmak imkânı bulunmamaktadır. Kanun koyucu, gerekli görürse daha önce vergi ile ilişkilendirilmemiş bir unsur üzerinden vergi alınmasını öngörebilir¹⁰⁰. Verginin konusu, gelir, mal veya hizmet olabileceği gibi üretimin kendisi de olabilir. Günümüz modern vergi sistemlerinde verginin konusu kanun ile düzenlenir ve gelir, servet ve harcamayı kapsayan bir yapı arz eder. Verginin konusunun tam ve açık bir şekilde belirlenmesi, vergi kanunların başarılı bir şekilde uygulanması açısından vergi tekniğinin son derece önemli konularındandır.

Türk vergi mevzuatında, vergi kanunları genellikle isimlerini ilgili buldukları vergi konularından almaktadır. Söz gelimi Gelir Vergisinin konusu gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarıdır. Emlak vergisinin konusu, binalardır. Kurumlar Vergisi Kanununun konusu kurumların elde etmiş oldukları kazançlardır.

TÜRK'ün ifadesi ile *vergi kanunları, mali ve teknik bir mimari çalışma gerektirir; vergi kanunlarının hazırlanması bir inşaat projesinin hazırlanması aşamaları gibidir. Vergi ihdas edilirken en önemli husus verginin konusunun iyi belirlenmesidir*¹⁰¹. Verginin konusunun seçilmesi her ne kadar maliye politikasına ilişkin bir sorun olsa da siyasi, kültürel, iktisadi ve teknik sebeplerle, verginin konusuna giren bazı olaylar veya durumlar kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılabilmektedir¹⁰². Diğer yandan belirli faaliyet alanlarını desteklemek için verginin konusuna giren bir takım durumlar vergiden istisna tutulabilmektedir.

⁹⁸ Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 39.

⁹⁹ Dikmen, **a.g.e.**, s. 101.

¹⁰⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 233.

¹⁰¹ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 8.Bası, Ankara, Turhan Kitapevi, 2010, s. 166.

¹⁰² Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.44.

Sosyal devlet anlayışı ile gelir gruplarına göre verginin konusu daraltılabilmekte, özellikli durumlar düzenlenebilmektedir.

Bir ülkede toplanması planlanan vergi gelirleri ve bu gelirlerin hangi kaynaktan sağlanacağı çok yönlü bir husustur. Vergi politikası ve vergi yapısı kurulurken ülkenin ekonomik, siyasi ve sosyal yapısı ile vatandaşların tercihleri ve vergiye yaklaşımları belirleyici olmaktadır¹⁰³.

Vergi politikaları kolay vergilendirilebilen kaynaklara yönelme eğiliminde olsalar dahi ülkenin içerisinde bulunduğu sosyal ve ekonomik durum, baskı gruplarının etkinliği, mükelleflerin vergi bilinci, kalkınma gibi değişkenlerden ötürü bu her zaman mümkün olamamaktadır. TURHAN, *vergi konularının seçiminin genellikle siyasi ve iktisadi partiler arasında büyük mücadelelere yol açtığını* ifade etmiştir. Verginin konusunda ülkelerin vergi kültürü bakımından yarattığı farklılık bir yandan servet ve gelirin; diğer yandan tüketimin vergilemeye esas alınması noktasında ortaya çıkmaktadır. Dolaysız vergiler servet ve gelir vergilerini hedeflerken, dolaylı vergiler alt gelir gruplarını yükümlü kılmaktadır¹⁰⁴.

Verginin konusunun mümkün olabildiğince genişletilmesi, yani verginin tabanının genişletilmesi ülkenin vergi kapasitesi artırır. Vergi tabanının genişletilmesi ise vergi muafiyet ve istisnalarının olağanca az olmasını gerektirir. Türk vergi kültüründe vergi tabanının yeterli genişlikte olmadığı kabul edilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre vergi gelirlerinin sadece %1,12'si beyanname veren mükelleflerden tahsil edilmiştir¹⁰⁵. Beyanname veren mükellef sayısının azlığı, vergi tabanının dar olduğu ve verginin konusunun sınırlılıklar içerdiğini hususunda temel göstergedir.

3.4.2. Vergi Kültüründe İndirim, İstisna ve Muafiyetler

Verginin genelliği ilkesi kapsamında, vergi ödeme gücü bulunan kimselerin; mali güçleri oranında vergilendirilmesi esas kuraldır. Ancak bazen, çeşitli mali ve

¹⁰³ Doğan Şenyüz, "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuz Beşinci Seri, Yıl 1991/1992, İ.Ü. Yayın No:3694, İstanbul, 1993, s.207.

¹⁰⁴ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.44.

¹⁰⁵ (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm, 17 Haziran 2019.

sosyal nedenlerle vergi ödeme gücü bulunmasına rağmen bazı kişilerden veya konulardan vergi alınmaması tercih edilebilmektedir¹⁰⁶.

Vergi kültürümüzde geçmişi çok eskilere dayanan muafiyet ve istisnalara Osmanlı Devleti döneminde de rastlamak mümkündür. Din adamlarına, önemli bir hizmet ifa edilmesi durumunda yapılan hizmetin karşılığı olarak; bazen de insan ve malların yer değiştirmesinde güven sağlamak, ulaşım ve ticareti kolaylaştırmak için toplu muafiyetler tanındığı bilinmektedir. XVI. yüzyıldan sonra muafiyet alanlarının artması gelir kaynaklarının azalmasına neden olmuştur. Bunun sonucu olarak muafiyet şartlarının ağırlaştırılması yoluna gidilmiştir¹⁰⁷.

Her vergi, konusu bakımından nesnel; mükellef bakımından öznel bir yükümlülük doğurmaktadır. Verginin kapsamına girmesi gereken belirli konuların vergi dışında bırakılması *istisna*; belli kişi veya firmaların vergi dışı bırakılması ise *muafiyet* olarak adlandırılmaktadır¹⁰⁸. *Vergi konusunun daraltılması (sınırlandırılması)*¹⁰⁹ olan vergi istisnaları, bazı vergi konularının vergi kapsamı dışında tutulmasıdır. Vergi istisnası objektif yükümlülüğü, vergi muafiyeti subjektif yükümlülüğü ortadan kaldırmaktadır.

Bazı niteliklere sahip vergi mükelleflerinin gayrisafî vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belirli tutarlarda eksiltmeler yapılması ise vergi indirimi olarak adlandırılmaktadır¹¹⁰. Vergi sisteminde, objektif vergi mükellefiyetini ilişkin istisnaların çokluğu hem vergi matrahının aşınmasına sebep olmakta, hem de vergilemede eşitlik ilkesinin uygulanabilirliğini azaltmaktadır¹¹¹.

İndirim, istisna ve muafiyet uygulanmasının idari, iktisadi ve mali gerekçeleri olabilmektedir. Örneğin dağıntık ve küçük ölçekli esnafın gelirlerini doğru tespit etmek ve denetlemek idare için son derece maliyetli olacağından bu mükellef grubuna muafiyet tanındığı söylenebilir. İhracatı teşvik etmek amacıyla ihracata istisnalar getirildiği ileri sürülebilir. Gerekçesi ne olursa olsun vergi

¹⁰⁶ Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.48.

¹⁰⁷ Kazıcı, **a.g.e.**, s.521.

¹⁰⁸ Uluatam, **a.g.e.**, s. 261.

¹⁰⁹ Oktar, **Vergi Hukuku**, s.89.

¹¹⁰ Cemil Rakıcı, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:190, Temmuz, 2004, s.116.

¹¹¹ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.46.

gelirlerinde azalmaya sebep olan bu müesseslerin mevcudiyeti, Türk vergi kültüründe mali ve iktisadi olmaktan ziyade politik gerekçelere dayanmaktadır.

Diğer yandan esnaf muaflığının her ne kadar vergi idaresi için ve vergide kolaylık, vergide adalet ve hakkaniyet ilkeleri bakımından uygun olduğu ileri sürülse de; diğer taraftan bu uygulamanın ticaret ve sanayi erbabının vergilendirilmesinde önemli bir açık kapı teşkil ettiği ifade edilmektedir. Esnaf muaflığı, vergilendirilmesi gereken gelirin tamamıyla kavranmasında oldukça önemli bir engel olarak değerlendirilmektedir. Beyanname veren mükelleflerin, vergi matrahlarının doğru bir şekilde denetlenmesi bakımından, tanınan muafiyetler yararlı olmamaktadır¹¹².

KURUCA'ya göre, kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalar vergi kaçakçılığı tanımına girmese de, özünde bu muafiyet ve istisnalar siyasi baskı gruplarının etkisi ile çoğunlukla ekonomik ve sosyal nedenlere dayanmayan kanuni vergi kaçakçılığıdır¹¹³. Ayrıca vergi sisteminde yer alan muafiyet ve istisnaların oldukça fazla olması, vergi yükünün mükellefler arasında adil dağıtılmasını engellemekte ve mükelleflerin vergiye karşı negatif tutum ve davranış göstermelerine neden olmaktadır.

Kapsamı geniş tutulan muafiyet ve istisnalar yoluyla kanun koyucunun vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olarak bazı kişi ve grupları vergi dışı bırakması, vergi yükünün diğer mükelleflerin omuzlarına yüklenmesine neden olmaktadır. Bu şekilde bizzat kanun koyucunun kendisi mükellefleri kanunlara saygı duymamaya ve hatta vergilemeye mukavemete teşvik etmektedir¹¹⁴. Vatandaşlara yüklenen vergiler, bazı sınıf ve gruplar üzerinde daha belirgin bir şekilde hissedilebilmektedir. Bir kısım sınıf ve zümrelere vergisel avantajlar ve ayrıcalıklar sağlandığına inana mükellefler, hem vergiye hem devlete hem de ayrıcalıklı oldukları kanısına sahip oldukları sınıflara karşı olumsuz tutum takınabilmektedirler¹¹⁵.

¹¹² Bedi Necmettin Feyzioğlu, “Gelir Ve Kurumlar Vergilerinde Muafiyet ve İstisnalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı:1, Ocak-Aralık, 1978, s.46-67.

¹¹³ Kuruca, **Vergi Kaçakçılığı**, s.192.

¹¹⁴ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.45.

¹¹⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 13.

Siyasi otoritenin, eski dönemlerin krallarına benzer şekilde vergilendirme yetkisini bazen keyfi kullandığını dile getiren AKTAN, vergi otoritesinin keyfilğini sınırlandırıcı bir mekanizmanın özünde bulunmadığına vurgu yapmıştır. Anayasamızın 73'üncü maddesi dördünü fıkrası "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*" hükmünün temsilsiz vergi olmaz ilkesine aykırı olduğunu savunmuştur. Ayrıca vergileme alanında anayasal güvencenin olmadığını; anayasanın 73'üncü maddesinin vergilendirme yetkisinin keyfilğe yetki verdiğini de ifade etmiştir¹¹⁶. Vergide genellik ilkesi, bir vergi mükellefiyetinin, vergi mevzuunun bütününe kavramasını, matrahın tamamını vergilendirmesini ve tüm mükellefleri kavramasını amaçlar. Vergi kanunlarının genel olması, vergilendirmede eşitliğin de ön koşuludur.

FEYZİOĞLU, genellik ilkesinin, eskiden kral, asilzade ve din adamları gibi belirli sınıfların vergi dışı tutulmalarına tepki olarak ortaya çıkmış bir prensip olduğunu belirtmiştir. Günümüz modern maliyesinde genellik ilkesi neredeyse hiçbir vergide tamamıyla uygulanmamış ve her vergi kanununda ya mevzu ve matrahla ilgili objektif istisna sebeplerine ya da mükellefle ilgili sübjektif muafiyet sebeplerine yer verilme gereği duyulmuştur. Muafiyet ve istisna hükümlerinin vergilendirmedeki temel sorunsal, adalet, eşitlik gibi evrensel vergi ilkeleri ile vergi dışında güdülen ekonomik ve sosyal amaçların tespit ve tayin edilmesi noktasında ortaya çıkan dengenin sağlanması üzerinde yükselmektedir¹¹⁷.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre esnaf muaflığı ve diplomat muaflığı olmak üzere iki grup muafiyet bulunmaktadır. Diğer muaflıklar, Kazançlarda İstisnalar, Sermaye İratlarında İstisnalar ve Müteferrik İstisnalar olmak üzere dört grupta toplam 16 istisna kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 18'nci maddesinde de bazı serbest meslek kazançlarına istisna getirilmiştir. Ayrıca gayrimenkul sermaye iratları menkul sermaye iratları; diğer kazanç ve iratlarda

¹¹⁶ Coşkun Can Aktan, "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması Ve Anayasal Vergi Düzeni", **Vergi Sorunları**, Sayı:118, Temmuz, 1998, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergileme-yetkisinin-sinirlendirilmesi-ve-anayasal-vergi-duzeni/2961>, 18 Nisan 2019.

¹¹⁷ Feyzioğlu, **a.g.m.**, s.46-67.

tutar istisnalarına yer verilmiştir. Kanuna eklenen bazı geçici maddelerde çeşitli süreli istisna hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda yer alan en önemli önemli vergi avantajlarından biri en az geçim indirimidir. Modern vergi teorisinde, herkes iktidarı nispetinde vergi ödemelidir savı kabul edilmektedir. Gerçek anlamda vergi iktidarı, kişinin fizyolojik varlığının idamesi için gerekli vasıtaları sağlamasından sonra başlamaktadır. Dolayısıyla maddi imkânları sadece varlığını idame için yeterli olan kimselerin gerçekte vergi ödeme gücü olduğundan bahsedilmesi mümkün değildir¹¹⁸. Diğer bir deyişle gelir vergisi mükellefiyeti ancak en az geçim indirimi oranının üzerinde gelir elde eden kimseler için mümkündür. SİSMONDİ, bugün vergi tekniğinin önemli ve vazgeçilmez bir unsuru olan en az geçim indirimini “*vergi insandan kendisine hayatını devam ettirmesi için gerekli olanı istemekten kaçınmalıdır. Zira açlığa mahkûm olan bir kimseye devletin kendisine sağladığı faydadan bahsetmek gülünç olacaktır.*” ifadeleri ile savunmuştur¹¹⁹. Ancak, en az geçim indirim oranının fizyolojik ihtiyaçlara göre mi yoksa sosyal ve kültürel ihtiyaçlara göre mi hesaplanacağı hususu literatürde tartışmalıdır¹²⁰.

En az geçim indirimi oranının tespiti, mükellefin fizyolojik, sosyal ve kültürel ihtiyaçları yanında Hazinesinin Gelir Vergisi hasılatından yapabileceği fedakârlıkla da ilgilidir. DİKMEN’e göre, bu fedakârlığın düzeyi ise gayri safi milli hâsıla ve fert başına düşen milli gelir tutarına göre değişiklik gösterecektir. Söz gelimi, ABD’de uygulanan en az geçim indirimi oranı Avrupa ülkelerine uygulanırsa gelir vergisi hasılatının yarı yarıya azalacağı; Avrupa ülkelerindeki en az geçim indirimi oranının Orta Doğu ülkelerine veya Türkiye’ye uygulanması durumunda benzer şekilde gelir vergisi hasılatının yarı yarıya belki daha fazla azalacağı ifade edilmektedir¹²¹.

Türkiye’de yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu, Alman vergi sisteminden alınarak 1950 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe

¹¹⁸ Dikmen, **a.g.e.**, s .231.

¹¹⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 318.

¹²⁰ Konuya ilişkin tartışmalar için bkz.: M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, Birinci Cüz, İstanbul, Sermet Matbaası, 1958, s.232.

¹²¹ Feyzioğlu, **a.g.m.**, s.46-67.

konulan sisteme dayanmaktadır¹²². Türk Gelir Vergisinin kabul edildiği 1949 yılından günümüze değin en az geçim indirimi esas amacına uygun bir düzeye erişmekten uzak kalmıştır. Enflasyonist baskınlardan dolayı pek çok dönemde en az geçim indirimi fizyolojik ihtiyaçları dahi karşılayamamıştır. En az geçim indirimi oranının değiştirilip artırılması konusunda yaşanan siyasi tartışmaların, oranın hiç değilse fizyolojik ihtiyaçlarını karşılama gereği ile hazinenin gelir kaybını yaşaması üzerinde yükseldiği görülmektedir.

5510 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'ncü maddesinde 18 bent halinde düzenlenen muafiyetler çoğunlukla kamu idare ve kuruluşları ile sosyal yardım ve eğitim işletmelerine tanınmış bulunmaktadır. Mezkur kanunun 5'nci maddesinde 13 bent halinde istisna kapsamına alınan kazançlar düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/A maddesinde yabancı fon kazançlarına; 5/B maddesinde ise sınai mülkiyet haklarına istisna getirilmiş bulunmaktadır. 32/A kapsamında ise bazı kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı indirimli uygulanmaktadır. Kurumlar Vergisi, Cumhuriyet döneminden beri, özel sektörü geliştirmeye çalışan bir politikanın sonucu olarak sürekli politik muamelelere maruz kalmış, etkin bir gelir kaynağına dönüştürülememiştir. Kurumların vergi kültürümüzde elde etmiş oldukları ayrıcalıklar pek fazladır.

2013 hesap döneminde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilan ettiği Kurumlar Vergisi Beyannamesine göre istisna ve muafiyetlerden faydalanan mükellef sayıları ile bu çerçevede hazineye intikalinden vazgeçilmiş vergi geliri tutarı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Türkiye'de 2013 yılında toplam kurumlar vergisi mükellef sayısı 660.944 olarak açıklanmıştır¹²³.

¹²² Pehlivan, a.g.e., s.143.

¹²³ Söz konusu veriler için bkz.: (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20181.htm, 26 Temmuz 2019.

Tablo-1: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirim ve İstisnalardan Yararlanan Mükellef Sayıları

İndirim ve İstisna	Mükellef Sayısı	Tutarı
İştirak Kazançları	1.759	13.748.874.756,65
Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı	539	2.704.154.219,43
Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar	446	3.327.790.554,51
Eğitim ve Öğretim Kurumları ile Rehabilitasyon Merkezleri Kazançları	164	118.787.225,57
İştirak Kazançları İstisnası	630	4.461.037.169,97
İştirak Kazançları İstisnası	62	197.272.018,00
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	476	1.536.971.149,00
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	962	851.232.920,37
Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Sağlanan Kazançlar	347	937.159.351,13
Yurtdışı İştirak Kazançları	79	2.198.252.776,64
Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları	5	529.893.626,13
Emisyon Primi Kazancı	29	669.771.586,19
Taşınmaz ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senet, İntifa Senedi ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı	1.155	8.257.917.937,47
Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taşınmaz Ve İştirak Hisseleri	38	372.365.828,71
Yurtdışı Şube Kazançları	55	698.872.466,58
Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin istisna	3	13.123,49
GVK geçici Mad. 85 Kapsamındaki Yurt Dışı İstisna Kazançlar	27	2.528.535.220,55
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	72	102.601.313,76
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	51	378.909.430,95
Diğer İndirimler ve İstisnalar	7.239	35.156.350.020,47
TOPLAM		78.776.762.695,57

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi)

https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/201385.htm, 26.06.2019.

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, toplam Kurumlar Vergisi mükellef sayısı ile karşılaştırıldığında istisna hükümlerinden yararlanan mükellef sayısı son derece azdır. İştirak Kazançları istisnası ise en fazla mükellefin faydalandığı istisna olarak ortaya çıkmaktadır. Mevzuatın sık sık değişmesi ve istisna hükümlerinin amacının ve uygulamasının yeterince açık olmaması nedeniyle sonradan cezalı

tarhiyatlarla karşılaşmak istemeyen mükellefler istisnadan yararlanmama yolunu tercih edebilmektedir.

Her ülkede olduğu gibi Türk Katma Değer Vergisi Kanununda da bir takım istisna ve muafiyetler mevcuttur. Ancak ilgili Kanunda benimsenen yüklenilen KDV'nin iade usulü mükellefleri vergi kaçırmaya ve vergisel ödevlere direnç göstermeye teşvik etmekte, alınan haksız iadeler rekabet eşitsizliğini bozmaktadır.

Türk Gelir Vergisi sisteminde vergi yükünün en fazla olduğu mükellef grubu ücretlilerdir. Buna karşılık milli gelirden daha fazla pay alan ticaret ve sanayi erbabının ödedikleri Gelir ve Kurumlar vergileri toplamının önemi ücretliler ile kıyaslandığında daha azdır. Muafiyet ve istisna hükümlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisinde, çeşitli gelir kalemleri ve gelir unsurları arasında vergi yükü açısından uyumsuzluğun ve haksızlığın meydana gelmesinde etkili olmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarında yer verilen muafiyet ve istisna müesseseleri mükelleflerin vergi yükü ve vergi adaleti konularında negatif algı geliştirmelerine neden olmakta ve vergiye karşı tepki gösterilmesini tetiklemektedir. Bu müesseselerin çokluğu karşısında özel şartların bir veya bir kaçını taşımayan veyahut istisna hükümlerinden yararlanma kabiliyeti olmayan daha küçük işletmelerin vergi idaresi ile işbirliğine kapalı olması da ortaya çıkan diğer bir durumdur. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnalar bir kısım mükellef için vergi sığınağı iken, diğer yandan bir kısım mükellef için ilave vergi yükü anlamına gelmektedir.

3.4.3. Türk Vergi Kültüründe Tercih Edilen Vergi Karması

Vergilendirme, modern devletin ayrılmaz bir parçası¹²⁴, vergi sistemi ise devletin temel vasıtasıdır¹²⁵. AKDOĞAN, vergi sistemini bir ülkede uygulanan tüm vergilerin meydana getirdiği bütün olarak tanımlamaktadır¹²⁶. Kamu hizmetlerinin, kamusal yükünün topluma dağıtılması ve bu dağıtımın hangi vergi karması ile

¹²⁴ Fritz Karl Mann, "The Sociology of Taxation", **The Review of Politics**, Vol. 5, No: 2, April, 1943, s.225, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/1404264>, 09 Mart 2019.

¹²⁵ Valerie Braithwaite, "Perceptions Of Who's Not Paying Their Fair Share", **Australian Journal Of Social Issues**, Vol.38, No: 3, 2003, s. 341, (Çevrimiçi) <http://ctsi.org.au/soc2003/fairshare.pdf>, 26 Temmuz 2019.

¹²⁶ Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 173.

yapılacağı hususu son derece önemli bir konudur¹²⁷. Sözgelimi mükellefin, bir defada alınan, bariz bir şekilde göze çarpan ve fiyat olarak addedilmeyen bir vergiye katlanması, dolaylı vergilerde olduğu gibi fiyat olarak adlandırılabilen, taksitle ödenebilen ve fiyat içine gizlendiği için tesiri fazla olmayan vergilere kıyasla daha güç olacaktır¹²⁸. Bir ülkenin vergi gelirlerinin vergi türü bakımından dağılımı, vergi kanunlarının evrensel vergi ilkelerine ne derece uygun tasarlandığı; vergi kanunlarının ihlaline uygulanan yaptırımlar ne ölçüde etkili olduğu, vergi yükünün nasıl dağıldığı gibi alanlar üzerinde yapılan incelemeler, o ülkenin vergi kültürü hakkında belirlemeler yapabilmesi için yol gösterici olarak değerlendirilmektedir.

Günümüz çağdaş vergi sistemlerinde çok gelişmiş ve çok farklı vergiler bulunmakla birlikte, gelirin elde edildiği kaynak bakımından vergiler tasnif edilirken en çok kullanılan sınıflandırma verginin ne üzerinden alındığı kıstasıdır. Verginin elde edildiği kaynağa göre gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılması en yaygın kullanımdır. Vergilerin ekonomik faaliyetler bakımından dolaylı ve dolaysız olarak sınıflandırılması ise yapılan diğer bir sınıflandırma çeşididir. Dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alınırken; dolaysız vergiler gelir üzerinden ve servet üzerinden alınmaktadır¹²⁹. Ülkemizde de modern vergi sistemlerinde olduğu gibi öncelik verilen sınıflandırma şekli gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklindeki tasniftir.

Her ülke için her zaman geçerli olan bir vergi yapısı söz konusu olmadığı; bir kısım ülkelerin dolaylı vergileri tercih ederken, bazı ülkelerin vergi sistemlerinde dolaysız vergilere ağırlık verdiği bilinmektedir. Bu bakımdan, her ülkenin kendine münhasır, toplumsal yapısını yansıtan özgün vergi yapısı bulunmaktadır¹³⁰. TÜRK, gelir, servet ve harcama üzerinden vergi alma

¹²⁷ Gökbnar, **a.g.m.**, s.301.

¹²⁸ Reynaud, **a.g.m.**, s.21.

¹²⁹ Susam, **a.g.e.**, s.51

¹³⁰ Fethi Heper, **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:126/148, 1981, s.19-20.

mevzusunun siyasal bir tercih olduğunu; toplumdaki güç dengeleri, ekonomik ve sosyal yapı ile vergi sistemi arasında bir ilişki bulunduğunu ifade etmiştir¹³¹.

Dolaysız vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan, kanunun bizzat mükellef olan şahsın vergi ödeme kabiliyetini hedef tuttuğu vergilerdir. Dolaysız vergilerde, kanuni mükellef aynı zamanda nihai olarak vergilendirilmek istenen kimsedir. Dolaylı vergiler ise bir olay, mübadele ve işlem nedeniyle alınır. Diğer bir deyişle yapılan üretim, tüketim ve mübadele olaylarını mükellef kılar. Verginin asıl yükümlüsü kanuni mükellef olmayıp, vergilendirmesi hedeflenen başka kimselerdir¹³². Gelir ve Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi dolaysız vergi iken; Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gümrük Vergisi dolaylı vergilerdir.

Mükelleflerin büyük çoğunluğu, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Servet Vergisi ve Emlak Vergisi olarak ne kadar vergi ödediğini kuruşu kuruşuna bilmekte, buna karşın dolaylı vergi olarak ne kadar vergi ödediğini bilmek bir yana tahmin dahi edememektedir. Dolayısıyla mükelleflerin dolaysız vergilere karşı gösterdikleri tepkiler dolaylı vergilerle kıyaslandığında daha kuvvetlidir. Özellikle ferdiyetçi zihniyetin hâkim olduğu ülkelerde bu tepkiler son derece hassas bir hal almaktadır. M. LAURE bu hassasiyete “vergi alerjisi” adını vermektedir¹³³.

Gelir, vergi iktidarının bir göstergesidir. Ancak gelirin tek başına vergi iktidarını yansıttığını ileri sürmek eksik bir çıkarımdır. Bir kimsenin ihtiyaçlarını tatmin edebilme imkânları yani harcama iktidarı vergi ödeme gücünün diğer bir göstergesidir. Aynı zamanda para ile ölçülebilen stok varlığı yani kişinin serveti de vergi ödeme gücünü göstermektedir.

Ülkemizde Gelir Vergisi uygulamasındaki en temel sorun, mükellefler tarafından verilen beyannamelerin gerçek gelirle olan ilişkisinin zayıflığı ve kaçakçılığın denetiminin güçlüğüdür. Şayet ülkemizde gelir vergisi başarılı bir şekilde yürüyor görünüyorsa, bunun, tevkifat usulü ile toplanan gelirlerin toplam

¹³¹ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 8.Bası, s.41.

¹³² Dikmen, **a.g.e.**, s.177-181

¹³³ A.e., s.189.

gelir vergisi içinde geniş bir yer tutması sayesinde olduğu ifade edilmektedir¹³⁴. Dolayısıyla vergi bilincinin çok gelişmediği, vergi ahlakının içselleştirilemediği ve kaçakçılık oranının oldukça yüksek olduğu mali yapılarda, vergi sistemi içerisinde mali hissizliği tetikleyen vergilerin tercih edilmesi vergi kültürünün belirleyici özelliklerinden biri olmaktadır.

Diğer yandan, dolaylı vergilerin mali hissizliğine yapılan vurgulamalara rağmen Türkiye’de yapılan bazı çalışmaların sonuçları göstermektedir ki vatandaşların çoğu verginin kaynağının tüketim vergileri olduğu bilgisine haizdir. Aynı zamanda bu olgunun vergi sistemindeki en önemli sorun olduğu da yine vatandaşlar tarafından beyan edilmiştir¹³⁵.

Vergi ödeme gücünün göstergesi olan gelirin tam anlamıyla kavranması için, ödeme gücünün bir başka göstergesi olan harcamaları vergilendirmeyi amaçlayan dolaylı vergiler gelir vergisini tamamlayıcı işlev görmektedir. Tarihi eski Mısır, Yunanistan ve Bizans’a kadar uzanan genel satış vergilerinin modern vergi sistemine girişi 1916 yılında Almanya’da olmuştur¹³⁶.

Dolaylı vergi Türk vergi tarihinde aşarın kaldırılmasını müteakip, ilk defa 1926 yılında Almanya ve Fransa’daki uygulamaları örnek alınarak *umumi istihlak vergisi* ismi ile hazırlanmış, bazı mal ve hizmetlere pul yapıştırmak suretiyle %2,5 oranında uygulanmıştır¹³⁷. Türk vergi tarihinde tüketimi vergilendirmeyi amaçlayan dolaylı vergilerin Türkiye’nin iktisadi, siyasi ve sosyal yapısının etkisinde seyreden uzun bir serüveni bulunmaktadır.

Ülkelerin vergi yapıları, temel vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı esas alınarak değerlendirilir. 2016 yılında, 36 OECD ülkesinin vergi yapıları incelendiğinde, aralarında Norveç, Lüksemburg, Kanada, Belçika ve Almanya gibi ülkelerin bulunduğu 16 ülkenin en çok vergi gelirini, Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergilerden; aralarında Slovakya, Çek Cumhuriyeti, Türkiye, Yunanistan, Estonya ve Macaristan’ın bulunduğu 8 ülkenin ise en fazla vergi gelirini Katma Değer Vergisi gibi mal ve hizmet üzerinden alınan dolaysız

¹³⁴ Kenan Bulutoğlu, **Vergi Politikası**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1962, s.134.

¹³⁵ Zenginobuz, Adaman, Gökşen v.d., **a.g.e.**, s.40.

¹³⁶ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.141-142.

¹³⁷ A.e., s.147.

vergilerden elde ettiği görülmektedir. Veraset ve İntikal vergisi gibi servet üzerinden alınan vergiler ise OECD ülkelerinin hemen hemen hepsinde vergi gelirlerinin cüzi bir tutarını teşkil etmektedir¹³⁸. AKDENİZ'e göre, gelirin kişiselleştirilmesi ve vergilendirmede adaletin sağlanmasında, bireylerin ödeme gücünü en iyi şekilde kavrayan vergi, gelir vergisidir. Gelir vergisi sistemi, içerisinde bulunan asgari geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma prensibi gibi yapılar sayesinde, gelişmiş ülkelerde oldukça mükemmel bir aşamaya erişmiştir¹³⁹. Benzer şekilde NEUMARK'da vergi borcu mükellefiyetinin gittikçe daha fazla bireyselleştirilmesinin hem iktisadi hayatın gereklerine hem de vergilemede adalet düşüncesine uygun olduğunu dile getirmiştir¹⁴⁰.

Ekonomik ve sosyal yapı ile vergi sistemi arasındaki korelasyona vurgu yapan TÜRK, iktisadi olarak kalkınmış ülkelerde devlet gelirlerinin büyük çoğunluğunun dolaysız vergilere dayandığını belirtmektedir. Amerika Birleşik Devletlerinde federal devlet gelirlerinin %75'i, İngiltere'de yaklaşık %60'ı, Fransa ve Almanya'da yaklaşık %50-60 dolaylarında vergi geliri dolaysız vergiler olarak adlandırılan şahsi vergilerden oluşmaktadır¹⁴¹.

Aşağıdaki tabloda Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu'nda yer alan vergi türleri bakımından vergi gelirlerinin bilişimi gösterilmektedir.

¹³⁸ Revenue Statistics 2018 Tax Revenue Trends In The OECD, s. 8. (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>, 31 Mayıs 2019.

¹³⁹ Gıyas Akdeniz, "Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:19, 1959, s. 47.

¹⁴⁰ Neumark, **a.g.e.**, s.381.

¹⁴¹ İsmail Türk, **Maliye Politikası: Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, Ankara, Turhan Kitapevi, 2010, s.104.

Tablo-2:Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk - Tahsilat Sonuçları (Brüt)

GELİRİN ÇEŞİDİ	2017 (BİN TL)	2018 (BİN TL)
Vergi Gelirleri	626.082.415	737.954.270
Gelir Vergisi	143.962.939	175.413.615
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	6.063.839	8.254.208
-Basit Usulde Gelir Vergisi	229.742	210.808
-Gelir Vergisi Tevkifatı	135.343.662	164.344.473
-Gelir Geçici Vergi	2.325.696	2.604.126
Kurumlar Vergisi	57.868.208	84.131.335
-Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	4.430.191	6.795.535
-Kurumlar Vergisi Tevkifatı	361.567	371.901
-Kurumlar Geçici Vergisi	53.076.450	76.963.899
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	11.592.260	13.855.527
-Veraset Ve İntikal Vergisi	732.087	968.547
-Motorlu Taşıtlar Vergisi	10.860.173	12.886.980
Dâhilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri	331.367.945	372.859.049
-Dâhilde Alınan KDV	163.327.452	201.889.605
- ÖTV	149.389.186	147.517.616
-BSMV	13.572.634	18.484.492
-Şans Oyunları Vergisi	1.019.070	1.181.282
-Özel İletişim Vergisi	4.059.576	3.786.053
-Dâhilde Alınan Diğer Mal Ve Hizmet Vergileri	27	1
Uluslararası Ticacer Ve Muamelelerden Alınan Vergiler	113.157.304	138.563.874
Damga Vergisi	21.008.073	23.410.685
Harçlar	23.500.572	26.690.796
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	1.834.161	2.037.955

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporu, s.168, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf , 26 Temmuz 2019.

Tablo incelendiğinde vergi gelirlerinin büyük kısmının dolaylı vergilerden karşılandığı anlaşılmaktadır. Bu oranlar ayrıca vergi kültürümüzde vergi yükünün mali iktidarı kavrama noktasında etkin olmadığına işaret etmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının da görece olarak düşük olduğu anlaşılmaktadır. Türkiye’de servet vergilerinin mali önemi incelendiğinde,

Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze değin servet gelirlerinde önemli bir artış olmadığı ve vergi gelirleri içerisinde cüzi kaldığı görülmektedir.

Servet vergileri hem milli gelirdeki artışları yeterince izleyememekte hem de mali getirileri çok fazla olmamaktadır. Servet vergilerine vergi sistemlerinde yer verilmesinin nedenin mali olmadığı, çoğunlukla sosyo-ekonomik amaçlar olduğu kabul edilmektedir¹⁴². Servet kişilere gelir sağlamakla birlikte, güven, bağımsızlık, fırsat gibi gelirin ötesinde yararlar da sağlamaktadır. Servetler gelir getirsin ya da getirsin, sahibi için ek ödeme gücü yarattığında vergilemede yatay eşitliğin sağlanması için mutlaka vergilendirilmeleri gerekmektedir¹⁴³.

Türk vergi kültüründe genel bir servet vergisi bulunmamakta; genellikle kolay saptanabilen emlak, arazi, motorlu taşıt gibi servet unsurları üzerinden servetler kısmi vergilendirilmektedir.

Bireylerin yatırım portföyünün çok gelişmemiş olduğu ülkemizde sermaye piyasası araçları ve sabit sermaye yatırımı gerektiren yatırım araçlarından ziyade; bireyler sermayesini bir yatırım aracına yönlendirme aşamasında çoğunlukla gözle gördüğü, elle dokunduğu ve getirisinden şüphe duymadığı gayrimenkulleri tercih etmektedir. Dolayısıyla servetlerin vergilendirilmesinde gayrimenkullerin vergilendirilmesi, vergilendirmede adalet ilkesi bakımından önem arz etmektedir.

Birleşmiş Milletler'in özel mülkiyet üzerinden alınan vergiler ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmada, Türkiye'de emlak vergisi imtiyaz ve teşviklerinin yaygın olarak uygulandığı belirtilmektedir¹⁴⁴.

Gayrimenkuller özellikle alım satım, işletmeye sermaye olarak konulması gibi iktisadi durumlarda vergi alanına girmektedir. Gayrimenkullerin tapudaki rayiç değerlerinin mükellefler tarafından düşük bildirilmesi tahsil edilmesi gereken vergi, resim ve harçların alınamamasına neden olmaktadır. Benzer şekilde

¹⁴² Fethi Heper, **Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 246/166, Eskişehir, 1982, s. 43.

¹⁴³ A.e., s. 45.

¹⁴⁴ **The Global Urban Economic Dialogue Series**, Property Tax Regimes In Europe, Nairobi in 2013 by UN-HABITAT, s.34, (Çevrimiçi) <https://unhabitat.org/books/property-tax-regimes-in-europe/>, 27 Haziran 2019.

işletmelerin taşınmazları bilançolarının aktif tarafında rayiç değer üzerinde kaydetmesi yine verginin tahsil edilememesine neden olmaktadır.

Tablo-3’de Emlak Vergisinin OECD ülkelerinde GSYİH içindeki payı gösterilmiştir.

Tablo-3: Emlak Vergisinin OECD Ülkelerinde GSYİH İçindeki Payı

Ülke	Emlak Vergisinin GSYİH İçindeki Payı (2016)
Avustralya	10.8
Belçika	8.0
Kanada	12.0
Danimarka	4.0
Finlandiya	3.2
Fransa	9.4
Yunanistan	8.1
İzlanda	34.2
İngiltere	12.6
Almanya	2.8
Lüksemburg	9.3
İtalya	6.6
Türkiye	4.8
Şili	5.1
Litvanya	1.1
Meksika	1.9
Kore	11.6

Kaynak: **Revenue Statistics 2018**, OECD, s.3. (Çevrimiçi) https://doi.org/10.1787/rev_stats-2018-en, 22 Nisan 2019.

OECD tarafından hazırlanan raporda, 2016 yılında OECD ülkelerinde emlak vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %5,7 olarak belirtilmiştir. Türkiye %4.8 oranı ile emlak vergisi gelirlerinde OECD ortalamasının altında bulunmaktadır. Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün açıkladığı 2018 dönemi Yıllık Gelir Tablosuna göre Türkiye’de

taşınmaz mallar üzerinden alınan sürekli vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı %0,012'dir¹⁴⁵.

Dolaylı bir vergi türü olan özel tüketim vergisi, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisinden farklı olarak, spesifik olarak kanunda belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan bir vergi çeşididir¹⁴⁶. Belirli mal gruplarını vergilendirmeyi hedefleyen bu vergi çeşidi, gelir elde etme gayesi ile hareket eden kamu otoritelerinin başvurduğu en eski vergilerdendir. NEUMARK, rasyonel bir vergi sisteminde özel dolaylı vergilerin yer almaması gerektiğini ifade etmektedir¹⁴⁷. Esasen özel tüketimi vergilemeyi hedeflediğinden, özel tüketim vergilerinde vergilendirmeye karşı oluşabilecek tepkilerin asgari seviyede olması beklenirken, verginin konusunun seçimi ve oranları mükelleflerin vergiye olumsuz tepki göstermelerine neden olmaktadır.

Vergi direncinin en fazla olduğu ülkelerde vergilendirme sistemi, çoğunlukla dolaylı vergileri dolaysız vergilere tercih etmektedir. Diğer yandan İngiltere ve İsveç gibi yüksek oranda doğrudan vergi gelirin sahip ülkeler ise indirim, istisna, prim gibi psikolojik etkiye sahip enstrümanlar kullanarak karma bir sistem geliştirmiştir¹⁴⁸.

3.4.4. Vergi Kültürü ve Vergi Yükü İlişkisi

Mükelleflerin vergi ve vergilendirme karşısında tutum ve davranışlarının en önemli belirleyicilerinden biri, mükellef üzerinde oluşan vergi yüküdür.

Mükelleflerin devlete ödediği vergilerin zamanla artması ile birlikte vergilerin karşılıksız ödemeler olması, bu ödemelerin iktisadi ve sosyal alanda çeşitli etkilere sahip olmasına neden olmaktadır. Bu etkilerin yönetilmesi, sektörler, gruplar ve kişiler arasında vergilerin dağıtılması vergi yükü kavramını

¹⁴⁵ Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Genel Yönetim Sektörü Mali İstatistikleri**, (Çevrimiçi) <https://muhasabat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-sektoru-mali-istatistikleri> , 27 Haziran 2019.

¹⁴⁶ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s. 260.

¹⁴⁷ Neumark, **a.g.e.**, s.367.

¹⁴⁸ Schmolders, **a.g.m.**, s.14.

karşımıza çıkarmaktadır¹⁴⁹. Mükellefler için şüphesiz bir yük olan verginin, mükellefin ekonomik gücünde meydana getirdiği azalmanın hissettirdiği tazyik subjektif vergi yükü olarak adlandırılmaktadır. Subjektif vergi yükü hesaplanamaz, nitekim iktisadi bir olayın sebep olduğu psikolojik bir durumdur¹⁵⁰. Objektif vergi yükü ise mükellefin ödediği vergi ile sahip olduğu gelir arasındaki ölçülebilir sayısal bir değerdir¹⁵¹. REYNAUD'a göre, mükellef rasyonelse ve titiz hesaplamalar yapabilme kabiliyeti varsa psikolojik vergi yükü, objektif vergi yüküne diğer bir deyişle matematik vergi yüküne yaklaşacaktır¹⁵².

Dar anlamda vergi yükü mükellefin ödediği toplam verginin, mükellef gelirlerine oranını ifade etmektedir. Geniş anlamda vergi yükü ise toplam ödenen vergilerin GSYH'ne oranı olarak belirtilmektedir. Dolayısıyla vergi yükünün ölçülmesinde yapılan toplam ödemeleri gelirin toplamına oranlanması gerekir¹⁵³.

Toplumda vergi yükünün nasıl dağıtılacağı hususunda çıkar grupları veya baskı grupları etkili olmaktadır. Bilinçli ve organize olmuş çıkar grupları, vergi politikalarını üretenlerle yakın ilişki içinde olmakta ve vergi politikalarının oluşturulması safhasında kendi çıkarlarını maksimize etme şansına sahip olabilmektedirler¹⁵⁴. Hem Osmanlı hem de Cumhuriyet döneminde devletin sosyal gruplar üzerine yerleştirildiğini ifade eden YILMAZ, çıkar grubu siyasetinin “yukarıdan aşağıya” düzenlemeler ile belirlendiğini ifade etmiştir¹⁵⁵.

2018 yılında merkezi yönetim vergi gelirlerinin %23,77'ü gelir vergisi mükelleflerinden; %11 kurumlar vergisi mükelleflerinden, %41'i Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi mal ve hizmet üzerinden alınan dolaylı

¹⁴⁹ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, s.214.

¹⁵⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 263.

¹⁵¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.14.

¹⁵² Reynaud, **a.g.m.**, s. 21.

¹⁵³ Esra Uygun, Hicran Kasa, “Vergi Yükü Kavramı: Türkiye Ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965 -2014 Yılları)”, **International Journal Of Academic Value Studies**, Vol: 3, Issue:14; 2017, s.31.

¹⁵⁴ Ay, Haydanlı, **a.g.m.**, s. 142.

¹⁵⁵ Ahmet Yılmaz, “Neo-Liberal Dönüşüm Sürecinde Türkiye’de Devlet-Toplum İlişkileri, Toplumsal Sınıf Merkezli Bir Yaklaşım”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: XX, Sayı:1, 2005, s.116.

vergilerden oluşmaktadır¹⁵⁶. Vergi gelirlerinin %23'ünü oluşturan Gelir Vergisinin %22,27'si kaynaktan kesinti suretiyle, %1,12'si beyanname veren mükelleflerden tahsil edilmiştir¹⁵⁷. Dolayısıyla gelir vergilerinde vergi yükünün çoğu ücretliler üzerindedir.

“*Bordro mahkûmları*”¹⁵⁸ olarak tanımlanan bu durumun vergi algısı üzerinde etkileri oldukça ciddidir. Vergilendirmede dikey adaletin sağlanamadığına işaret eden bu oranlar çerçevesinde, hizmet erbabının vergiye uyumunun temin edilmesi ve adil bir vergi sisteminin varlığına inandırılması mümkün görülmemektedir¹⁵⁹. Benzer şekilde, gelir vergisi tahsilatlarının büyük kısmının işçi ve memur tarafından ödenmekte olduğunu belirten TÜRK, tarım sektörünün gelir vergisine katkısının derecesinin önemsizliğine işaret etmektedir. Bu çerçevede gelir vergisi kanununda yer alan en az geçim indirimi gibi uygulamalar ve gelir dilimlerinin enflasyonist baskılara karşı durumu ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmadığı sürece, gelişmiş ülkelerde son derece modern bir vergi olan gelir vergisinin adaletsiz bir vergiye dönüşeceği belirtilmektedir¹⁶⁰. Kazançları tevkifat yolu ile vergilendirilen ücretliler vergi yükünü en ağır hisseden mükellef grubu olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim ülkemiz vergi kültürünün kemikleşmiş bir sorunu olan vergi kaçakçılığı bağlamında, ücretlilerin vergi kaçırma imkânları bulunmamakta ve kaçakçılığın ilave olarak yarattığı vergi yüküne de katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Toplumlarda sosyal kontrol sağlanması iki şekilde gerçekleşir. Bunlardan ilki bireyin utanma duygusuna ve doğaüstü güçler tarafından cezalandırma korkusuna dayandırılan iç kontrol sistemidir. İkincisi ise toplum üyesi diğer bireylerin olumlu veya olumsuz tavır sergilemesine dayanan yaptırımlardır¹⁶¹. Her ne kadar vergi kaçırma olanakları bulunmasa da ücretliler üzerindeki ağır vergi yükü, vergi kaçakçılığına karşı

¹⁵⁶ Ayrıntılı veriler için bkz. (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm, 17 Haziran 2019.

¹⁵⁷ (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm 17 Haziran 2019.

¹⁵⁸ İzzettin Önder, “Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi”, **İ.Ü.İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları**, 29. Seri, 1983-1984, s.144.

¹⁵⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.61.

¹⁶⁰ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, s.76.

¹⁶¹ Haviland, **a.g.e.**, s.373.

duyarsızlaşma, vergi hilesine başvuruları yadırgamama, fiş ve fatura kullanımı gibi en basit vergi ödevlerini yerine getirmeme şeklinde tezahür eden bir davranış simetrisi geliştirmektedir. Nihayetinde vergi direnci, utanma duygusu örselenen ve toplumsal kınama mekanizmasının zayıflamasıyla birlikte vergi kültürünün bir değeri olarak ortaya çıkmaktadır.

Dolayısıyla ülkedeki ekonomik şartlar ve vergilendirmede adalet ilkesi gereğince vergilendirme kapsamına alınması gereken bir takım unsurlar politik sebeplerle verginin konusuna dâhil edilmemekte, muafiyet ve istisna uygulamaları ile hazineye intikali sağlanamayan bu gelirler nedeniyle vergi gelirleri azalmaktadır. Bunun sonucu olarak azalan vergi gelirlerinin arttırılması için en kolay vergilendirme yöntemi olan tevkif usulüne başvurulmakta; ücretliler ya da diğer sektörler daha ağır bir vergi yüküne katlanmak zorunda kalmaktadır.

Türkiye'deki vergi yükünün OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığı bir çalışmada, OECD ülkelerinde vergi yükü %34,2 seviyelerinde iken; Türkiye'de vergi yükü oranı %29,3 olarak belirtilmiştir. Bu oranlar karşılaştırıldığında vergi yükü oranları arasında çok fazla bir fark olmadığı görülmektedir. Hatta Türkiye'de vergi yükü OECD ortalamasının gerisinde bulunmaktadır. Ancak yapılan anket çalışmalarında mükelleflerin yaklaşık %73'ü ödedikleri vergiyi ağır bulmaktadır¹⁶². Gelir dağılımının ve vergi yükünün adaletsiz dağılımı subjektif vergi yükünün daha fazla olmasına sebebiyet verebilmektedir¹⁶³. Bu noktada ülkeler arası vergi kompozisyonu incelendiğinde 1960 yılında OECD ülkelerinde %39 olan dolaylı vergilerin oranı giderek artmış ve 2014'de %32 olarak gerçekleşmiştir. Dolaysız vergiler ise yine aynı zaman diliminde %61 iken 2014'de %68 olmuştur. Türkiye'de ise dolaylı ve dolaysız vergilerin karşılaştırmalı oranlarında tam aksi bir gelişim izlenmiştir¹⁶⁴. Türkiye'de toplam vergi gelirlerinin % 44,1'ini dolaylı vergiler, % 21,1'ini dolaysız vergilerden meydana gelmekte iken; OECD ortalamasında bu oranlar dolaylı vergiler için % 32,6; dolaysız vergiler % 33,7

¹⁶² İhsan Cemil Demir, **a.g.m.**, s.221.

¹⁶³ Harun Kılıçaslan, Sercan Yavan, "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, 2017, s.49-50.

¹⁶⁴ Bünyamin Demirgil, "Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma", **C.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2018, s.121.

olarak ifade edilmektedir¹⁶⁵. İstatistikler incelendiğinde Türkiye’de vergi gelirlerinin yaklaşık 2/3’ünün dolaylı vergilerden oluştuğu; buna karşın OECD ülkelerinde ise vergi gelirlerinin 2/3’ünün dolaysız vergilerden oluştuğu görülmektedir¹⁶⁶.

Vergi mükellefleri vergiye karşı mukavemet etmelerinin içinde yaşadıkları toplumun refahına zarar verebileceğinin farkında olsalar dahi, yani hilecilik konusunda rahat olmasalarda devlet tarafından kendilerine sağlanan kamu hizmetlerine kıyasla çok fazla vergi ödediklerine ikna olduklarında, psikolojik maliyetleri azalacaktır¹⁶⁷. Yapılan çalışmalar göstermektedir ki vergi yükünün münferit gelir sınıflarına dağılımının adil olmadığı algısı vergi kültüründe hâkim fenomendir. Mükellefler katlandıkları vergi yüküne karşılık aldıkları kamu hizmetinin orantılı olmadığını düşünmektedir. İlginç bir şekilde geliri daha düşük olanlara kıyasla, orta sınıf vergi yükünün adil dağıtılmadığı hususunda daha hoşnutsuzdur. Isparta ilinde yapılan bir incelemede, mükelleflerin çoğunluğu, vergiden kaçınma nedenleri konusunda fikirlerin alındığı çoktan seçmeli soruda, vergi oranlarının yüksek olmasını ve vergi yükünün dağılımındaki adaletsizliği başlıca sebepler olarak göstermişlerdir¹⁶⁸. Bu anlayış göstermektedir ki mükellefler rasyonel ve adil olduklarına inanmadıkları bir vergi sisteminde, bizzat sistemin kendisinin sunduğu fırsatları kullanarak, kendileri adalet yaratma girişimde bulunmaktadır. Bu olgu ise yeni vergi kültür kodlarının yaratılmasında etkili olmaktadır.

Türk vergi sisteminde vergi gelirlerinin sektörler bazında adil dağıtılmadığı ifade edilmektedir. Özellikle tarım ile ticaret ve sanayi sektörlerinin milli gelirden aldıkları paylara oranla, bu sektörlerden tahsil edilen vergi tutarları bu sektörlerle tanınan vergisel avantajları, muafiyet ve istisnaları daha görünür kılmaktadır¹⁶⁹.

¹⁶⁵ Esra Uygun, Hicran Kasa, “Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye Ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965 -2014 Yılları)”, *International Journal Of Academic Value Studies*, Vol:3, Issue:14; s.38.

¹⁶⁶ Revenue Statistics 2018 Tax revenue trends in the OECD, s.3. (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>, 31 Mart 2019.

¹⁶⁷ Torgler, **a.g.e.**, s.138.

¹⁶⁸ Serdar Çiçek, Jale Sabbağ, "Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği", *Sosyoekonomi*, Vol. 24, 2016, s.59.

¹⁶⁹ Kuruca, **Vergi Kaçakçılığı**, s.200.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açıkladığı 2015 dönemi sektörler bazındaki vergi ödemelerini gösteren veriler Tablo-4'de gösterilmiştir. Tablodaki verilere göre bir taksici yıllık 2.220,55-TL, avukat 2.664,57-TL, kuyumcu 1.602,43-TL, bakkal 723,26-TL, emlakçı 1.368,06-TL, galerici 792,27-TL, muhasebeci 140,20-TL gelir vergisi ödemektedir. Süpermarket ve hipermarketlerde yapılan perakende ticaret nedeniyle işletme başına ödenen vergi tutarının ise 1.365,10-TL olduğu görülmektedir.

Tablo-4: 2015 Dönemi Yıllık Gelir Vergisinin Faaliyet Kodu Bazında Dağılımı¹⁷⁰

2015 Dönemi Yıllık Gelir Vergisinin 6'lı Faaliyet Kodu Bazında Dağılımı			
Faaliyet	Mükellef Sayısı	Ödenecek	Mükellef Başına Ödenen Vergi (Yıllık) (TL)
Taksi İle Yolcu Taşımacılığı	8.457	18.779.164,48	2.220,55
Avukatlık Faaliyetleri	49.876	131.900.325,98	2.644,57
Kuyumculuk	10.409	16.679.740,41	1.602,43
Eczacılık	23.908	155.183.704,45	6.490,87
Bakkal Ve Marketlerde Yapılan Perakende Ticaret	77.157	55.804.198,37	723,26
Süpermarket Ve Hipermarketlerde Yapılan Perakende Ticaret	561	765.822,58	1.365,10
Yaş Sebze Ve Meyvelerin Toptan Satışını Yapan Araçılar (Kabızmallık)	3.771	8.628.081,75	2.288,01
Gayrimenkul Acentelerinin Faaliyetleri (Emlakçılık)	48.429	66.253.708,42	1.368,06
Muhasebe Ve Defter Tutma Faaliyetleri (Muhasebecilik)	24.225	3.396.318,96	140,20
Galeri Faaliyetleri	7.999	6.337.381,25	792,27

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (Çevrimiçi)
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/damga_asgari.html.

2015 yılı için, 16 yaşını doldurmuş bekâr ve çocuksuz bir asgari ücretlinin 812,04-TL gelir vergisi ödediği;111,74-TL damga vergisi ödediği tespit

¹⁷⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı NACE kodu bazında ödenen vergiler ile ilgili olarak en son veri açıklamasını 2015 yılında yapmıştır. (Çevrimiçi)
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/NACE.htm, 17 Haziran 2019.

edilmiştir¹⁷¹. Asgari ücret elde eden bir kimse galerici, muhasebeci ve bakkaldan daha fazla vergi ödemektedir. İktisadi değeri 1.600.000,00-TL¹⁷² olan taksi plakası, asgari ücretin 1256 katı iken; taksiye sahip olan bir kimse asgari ücretlinin yaklaşık 3 katı kadar fazla vergi ödemektedir. Sektör bazında, yüksek kazançların ve sermayenin vergi yükünün, düşük kazanç gruplarına göre daha fazla olması mükelleflerin vergi yükünün adaletli dağıldığına olan inancını zedelemektedir.

Yapılan çalışmalarda, geliri daha fazla olan varlıklı gelir gruplarının yeterli vergi ödemediği algısının yerleşmiş olduğu ve bu algının, vatandaşların devletin vergi yükünün dağılımı hususunda vatandaşlara eşit ve tarafsız davranmadığını ve farklı grupları lehine vergi uygulamaları tasarladığını düşünmesine neden olduğu görülmektedir. Yöntem adaletsizliği olarak literatürde yer alan bu durum mükelleflerin vergi uyumunu azaltmaktadır¹⁷³. Vergi adaleti ile birlikte değerlendirilmesi gereken bu hususta, farklı meslek grupları ve sektörlerin ödeme güçleri ile ödedikleri vergi arasındaki makasın gittikçe vergi yükünün ve verginin adilliğine olan inancı zedelemektedir.

REYNAUD, mükellefleri vergi kaçakçılığına sevk eden yegâne unsurun ağır vergi yükü olmadığını, mükelleflerin vergi yönetimine ve uygulanan maliye politikasına karşı duydukları hoşnutsuzluğun da mükellefleri vergi kaçakçılığına sevk ettiğini dile getirmiştir¹⁷⁴.

3.5. TÜRK VERGİ KÜLTÜRÜNDE VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI NORMU

Tüm toplumlar kültürün devamlılığını sağlama arzusu taşırlar ve bu amaçla çeşitli mekanizmalar geliştirirler. Çeşitli üstün değerler yaratarak, sözgelimi ‘kamu

¹⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yıllar itibariyle açıklamış olduğu tablolarda yer alan veriler aylık veriler yıllık olarak hesaplanmış ve söz konusu tutarlar bulunmuştur. (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/damga_asgari.html.

¹⁷² (Çevrimiçi) <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/taksi-plakalari-yine-kazandirdi-27895600>
28 Haziran 2019.

¹⁷³ Kristina Murphy, “Procedural Justice And Tax Compliance”, **Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences**, Australian National University, Working Paper, No: 56, February 2004 s.1-29, (Çevrimiçi) <https://pdfs.semanticscholar.org/4112/582d87ef733e4b41aa9e9ccd193af0bcb3f3.pdf>, 22 Temmuz 2019.

¹⁷⁴ Reynaud, **a.g.m.**, s. 22.

yararı' gibi, onlara saygı duyulmasını sağlarlar¹⁷⁵. Yani kültürlerin idealize edilmiş değerleri vardır. Ancak aynı kültürün üyeleri oldukları halde ideal olana uymayan bireyler de vardır. Vergiye direncin birer örneği olan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının varlığı ve büyüklüğü, mükelleflerin davranışları üzerinde etkili olmak suretiyle vergi kültürüne katkıda bulunduğu için ayrıca incelenmesi gerekmektedir.

Vergisel yükümlülüklerin gereğini yerine getirme noktasında çok seçeneğe sahip olmayan mükelleflerin beklenen davranışları tahdididir. Öncelikle meşru otorite olarak kabul ettikleri idarenin bu isteği mükelleflere doğru görünebilir; yükümlülükler uymamanın kendilerinin görev ve sorumluluğu olduğunu düşünebilirler. Ya da vergisel ödevlerin doğru olduğuna inanmasalar dahi sonuçlarından korktukları için uyum gösterebilirler¹⁷⁶. Vergi sisteminin tesirini görmek için, mükelleflerden hangilerinin vergi kanunlarına uyup uymadığını bilmek son derece önemlidir¹⁷⁷.

Vergi kaçakçılığı için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar ve para cezaları ağır olmakla birlikte, vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişileri vergi kaçırmaya iten farklı motivasyonlar olabilmektedir. Bu motivasyonlardan bir kısmı her ülke için farklılık gösterebileceği gibi, her ülkede ortak olan motivasyonlar da mevcuttur.

Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkiler pek çok olmakla beraber, bunlardan en tehlikelisi vergi kaçakçılığı olarak ifade edilmektedir¹⁷⁸. Nitekim 1969-2003 yılları arasında, yani 35 yıllık bir süreçte toplam bütçe gelirlerinin %83'ünü vergiler oluşturmaktadır¹⁷⁹. Dolayısıyla vergi gelirlerinin kamu ekonomisi içerisindeki önemi son derece hayatidir.

¹⁷⁵ Güvenç, **a.g.e.**, s.104.

¹⁷⁶Valerie Braithwaite, **Defiance in Taxation and Governance:Resisting and Dismissing Authority in a Democracy**, UK Northampton, Edward Elgar Publishing, 2009,(Çevrimiçi) <https://static1.squarespace.com/static/5c05f8595cfd7901fc57139d/t/5c130f0eaa4a99798c7c813f/1544752928514/defiance+in+taxation+book.pdf> , s.63, 01 Ağustos 2019

¹⁷⁷ Torgler, **a.g.e.**, s. 80.

¹⁷⁸ Kuruca, **Vergi Kaçakçılığı**, s.186.

¹⁷⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu veriler kullanılarak hesaplanmıştır. Söz konusu veriler için bakınız (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm 12 Haziran 2019.

KURUCA, vergi kaçakçılığını; vergiyi doğuran olay meydana geldiği halde, mükellefin elde ettiği geliri hiç beyan etmemesi veya eksik beyan etmesi olarak tanımlamaktadır. Ayrıca mükelleflerin, verginin tahakkukundan önce vergisel ödevlerini yanlış ve eksik yerine getirmelerini de kanuni vergi kaçakçılığı olarak ifade etmiştir¹⁸⁰.

Vergi kaçakçılığı mükellefler arasında rekabet eşitsizliğine neden olmaktadır. Vergi kaçırarak daha az vergi ödeyen mükellefler vergi kayıplarına neden olmaktadır. Sonuçta oluşan bütçe açıklarının finansmanı için vergi oranları arttırılmakta ya da yeni vergiler konulmaktadır. Bu durumda dürüst mükelleflerin vergi yükü artmaktadır¹⁸¹. Devletin yerine getirdiği kamu hizmetlerinden tüm vatandaşlar yararlanma hakkına sahipken; bu hizmetlerin finansmana bir kısım vatandaşların katılmaması, mağduru yine kamu olan bir suç teşkil etmektedir¹⁸². Haksızlığa uğranış olma duygusu, bütün suç işleme durumlarında bir tetikleyici olarak kabul edilmektedir. Söz gelimi İngiltere’de hazırlanan bir raporda İrlandalıların daha fazla vergi ödediğinin belirtilmesi üzerine, haksızlığa uğranıldığı düşüncesi ile İrlandalılar vergi kaçırmaya yönelmişlerdir. Vergilendirme alanındaki haksızlıklar, mükellefler açısından meşru savunma olarak değerlendirilmektedir¹⁸³.

Türk vergi kültüründe kurallardan çok pratiğin önem kazandığı ve yoğun vergi reformlarının da beslediği belirsizlik ortamı hüküm sürmektedir. Bu koşullar altında, vergiye direnç gösterme ve vergi kaçırma meşru sosyal bir davranışa dönüşmektedir. Hatta bu sosyal pratiği gerçekleştiremeyen mükellefler toplumda ‘enayi’ olarak addedilebilmektedir¹⁸⁴. BRAITHWAİTE, mükelleflerin, yasal makamlar karşısında kendilerini aklamak ve haklı çıkarmak için ideolojileri ve değerleri kullandığını ileri sürmüştür¹⁸⁵. Toplumda vergi kaçırmanın genel geçer bir kabul olarak benimsenmesi durumunda “vergi kaçırma normu” kültürel bir değere

¹⁸⁰ Kuruca, **Vergi Kaçakçılığı**, s.187.

¹⁸¹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 60.

¹⁸² Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:95, s. 82.

¹⁸³ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.48.

¹⁸⁴ Burhan Baloğlu, **Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi**, s.128.

¹⁸⁵ Braithwaite, "**Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions**", s. 18.

dönüşür. Vergi kaçırın kimse “zaten herkes kaçırıyor” savunması ile toplum önünde kendini aklama davranışı sergiler.

Mükelleflerin mevcut koşullar ve değişen şartlar altında sayısız vergi kaçırma halleri mümkün olabilmektedir. Mükellefiyetin bildirilmemesi, vergi beyannamelerinin verilmemesi, defter tutulmaması, satış ve hasılatın belgelendirilmemesi, sahte fatura düzenlenmesi ve kullanılması, gelirin yasal defterlere intikal ettirilmemesi fiillerinden her biri birer kaçakçılık usulüdür¹⁸⁶. Verginin konusu ile ilişki kurulmayarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması önlenmektedir. Diğer bir yöntemde de şirketlerin nevi değişikliği ve ticari faaliyetin muafiyet ve istisna hadleri dâhilinde icrasını mümkün kılacak şekilde bölümlere ayrılması veya mükellefiyetin paylaşılması olarak ortaya çıkmaktadır.

KDV mükellefleri için ödeme yöntemi öncelikle verginin satış fiyatına eklenmesi şeklinde uygulanmış daha sonra alıcı ile satıcı arasında belge alıp vermeme şeklindeki anlaşmaların önlenmesi için verginin satış fiyatı içerisinde yer alması yöntemi kabul edilmiştir. Yine de müşterinin vergi mükellefi tüccara yönelttiği “fatura almazsam ne kadar?” sorusu mukabilinde satışını arttırma gayretinde olan satıcı ile daha az para ödemek isteyen müşteri vergi kaçırma hususunda uzlaşmakta, bu şekilde fiş ve fatura tanzim edilmeden milyonlarca tutar vergi kaçırılabilir. Yapılan bir anket çalışmasında ankete katılanların % 28,4’ü nakit alışlarda satıcıdan gelecek olan fiş vermeme teklifini kabul edeceğini; 27,1’i kira indirimi karşılığında kira kontratında düşük gelir beyan edilmesine göz yumacağını beyan etmiştir¹⁸⁷. Bu yanıtlar da göstermektedir ki Türk vergi kültüründe vergi uyum eğilimi oldukça düşüktür.

Vergiden kaçınma kanun boşluklarından faydalanmak suretiyle ödenecek olan verginin azaltılmasıdır¹⁸⁸. Vergiden kaçınma vergi suçu olmadığından cezası bulunmamaktadır. Nitekim vergiden kaçınma fırsatını sunan bizzat vergi

¹⁸⁶ Ervardar, **a.g.m.**, s.37.

¹⁸⁷ Zenginobuz, Adaman, Gökşen v.d., **a.g.e.**, s.46-47.

¹⁸⁸ Friedrich Schneider, Erich Kirchler, Boris Maciejovsky, “Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?”, **Department of Economics of Johannes Kepler University, Working Paper**, No. March, 2001, s. 3, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/5141451_Tax_avoidance_tax_evasion_and_tax_flight_Do_legal_differences_matter, 22 Temmuz 2019.

kanunlarının kendisidir¹⁸⁹. Kanunlar Mecliste tasarlanırken veya kabul edilirken istenen amacın tersine hukuk manipülasyonunu içerebilmektedir. Bu sebeple bazen kanun hükmünün özünden sapması söz konusu olmaktadır¹⁹⁰. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, kurumsal sistemdeki eksiklikler, kaynak yetersizliği, yetkin tecrübeli kadroların bulunmayışı gibi sebeplerden ötürü vergiden kaçınma, mükellefler tarafından aktif olarak kullanılan bir mekanizma olarak ortaya çıkabilmektedir.¹⁹¹ Kanun boşluklarının bulunması, vergiden kaçınmaya müsemma gösterilmesi vergi ahlakında aşınmaya sebebiyet vermek suretiyle vergi kültürünü olumsuz etkiler. Nitekim yapılan çeşitli çalışmalar da benzer şekilde mükelleflerin vergiden kaçınmayı yasal ve ahlaki; buna karşın vergi kaçakçılığını ise yasadışı ve ahlaksız¹⁹² olarak tasavvur ettiklerini göstermektedir. ÇİÇEK ve SABBAĞ tarafından yapılan bir çalışmada da mükelleflerin %52'si, yasal yollardan daha az vergi ödemeye gayret göstermenin rasyonel bir davranış olduğunu ifade etmiştir¹⁹³. Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği kanunlarda belirtilse de, kanun koyucu tarafından vergiden kaçınmayı olanaklı kılan boşlukların bırakılması, mükellef algısında, vergiden kaçınmanın meşru, rasyonel ve doğru bir davranış olarak kodlanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla kanunların etrafından dolanmanın her zaman bir yolu olduğu yönündeki algı mükellefin zihniyetinde kurumsallaşmaktadır.

Aşağıdaki tabloda 2000-2018 yılları arasında genel bütçe vergi gelirleri tahsilat oranları, diğer bir deyişle toplam tahsilatın toplam, toplam tahakkuka oranını gösteren tablo yer almaktadır.

¹⁸⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 279.

¹⁹⁰ Çiçek, Sabbağ, **a.g.m.**, s.44.

¹⁹¹ Patricia Lampreave, "Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions", **Bulletin For International Taxation**, Vol. 67, No.1 2013, s.51, (Çevrimiçi) <https://ssrn.com/abstract=2200321> , 22 Temmuz 2019.

¹⁹² Schneider, Kirchner, Maciejovsky, **a.g.m.**, s.11.

¹⁹³ Çiçek, Sabbağ, **a.g.m.**, s. 59-60.

Tablo-5: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları¹⁹⁴

GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLAT ORANLARI	
Yıllar	Toplam Tahsilat / Toplam Tahakkuk
2000	90,5
2001	90,3
2002	91,4
2003	92,5
2004	93,0
2005	92,0
2006	92,2
2007	91,1
2008	89,7
2009	87,4
2010	86,2
2011	85,6
2012	86,4
2013	86,8
2014	85,2
2015	84,7
2016	81,2
2017	82,3
2018	81,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (Çevrimiçi)
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm, 12
Haziran 2019.

Modern vergi sistemlerinin temel ilkelerinden biri, vergilendirmenin mükellefine beyan ettiği bilgiler doğrultusunda yapılmasıdır. Bu çerçevede, beyana dayanan modern vergiciliğin başarılı olabilmesi için mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin bilgileri tam ve eksiksiz vergi idaresine sunulması gerekmektedir¹⁹⁵. Yukarıdaki oranlar, mükelleflerin beyan ve bildirimleri neticesinde vergi idaresi kayıtlarına intikal eden veriler ışığında tespit edilen oranlardır. Yâni, kayıtlarda ödenmesi gerektiği tespit edilmiş olan, ancak hazineye intikali gerçekleşmemiş

¹⁹⁴ 2006 - 2018 yılları tahsilat oranı mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil tutarlara göre alınmıştır. 1970-2018 yılları arasındaki oranlar için bkz.: (Çevrimiçi)
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm 12
Haziran 2019.

¹⁹⁵ Nadaroğlu, a.g.e., s. 246.

tutarların oranını göstermektedir. Tabloda görüleceği üzere hazineye intikal edemeyen vergi gelirleri yıllar itibariyle sürekli artış göstermiştir.

Suçluluk ve utanma gibi ahlaki hisler, mükelleflerin birbiriyle olan ilişkileri, algıladıkları denetim olasılığı ve gerçek denetim fonksiyonu üzerinde etkili olmaktadır. Hatta algılanan denetim olasılığı üzerinde suçluluk hissinden çok utanma düşüncesinin etkili olduğu vurgulanmaktadır¹⁹⁶. ERARD ve FEİNSTEİN de yaptıkları çalışmada mükelleflerin vergi kaçırdıklarında suçluluk hissettikleri ve denetim sonucunda tespit edildiklerinde ise utandıklarını ortaya koymuştur¹⁹⁷.

Etkin olmayan denetim ve ceza sistemi, vergi suçlarının kabul edilebilir olduğu algısı yaymaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 yılı Faaliyet Raporunda yer alan verilere göre GMSİ hariç Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yıllar itibari ile vergi incelemesine tabi tutulma oranları aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 6: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu, s. 43 (Çevrimiçi) <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0.22> Temmuz 2019.

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere Türkiye’de mükellef sayısı itibari ile denetleme oranı son derece düşüktür. 2017 yılında vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişilerin yalnızca %1,68’i vergi incelemesine tabii tutulmuştur. İncelenen mükelleflerin tamamı hakkında tarhiyat yapılsa ve hatta adli ceza hükmölünse dahi, bu etkinin geri kalan %98,32’lik mükellef popülasyonu üzerinde caydırıcı bir etkisinin olacağını iddia etmek mümkün görünmemektedir. GOODE, vergiye

¹⁹⁶ Brian Erard, Jonathan Feinstein, “The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance”, **Public Finance**, Vol.49, January, 1994, s.70-89, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/227471404_The_Role_of_Moral_Sentiments_and_Audit_Perceptions_in_Tax_Compliance 22 Temmuz 2019.

¹⁹⁷ A.e.

mukavemetin, daha az vergi ödeme ve denetim ihtimali arasında oynan bir kumar olduğunu söylemiştir¹⁹⁸. Bu kumarda, SCHOLZ ve PİNNEY'in çalışmasının desteklediği gibi, yakalanma olasılığındaki belirsizlik, bireyleri tahmin ettikleri subjektif sezgisel risk tahminine güvenmeye zorlamaktadır¹⁹⁹. Nitekim yukarıdaki veriler incelendiğinde mükelleflerin vergi uyumu konusundaki tercihlerinin daha az vergi ödemekten, yani vergi uyumsuzluğu yönünde olacağı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda vergi kültürlerinde uyum davranışının norm olarak yerleşmesi için mükelleflerin denetlenmesinin bir sürpriz, piyango, olasılık olmaktan öte istikrarlı ve düzenli bir şekilde yapılması oldukça önem taşımaktadır.

Vergi denetiminin maliyeti ve tüm mükelleflerin denetlenmesinin imkânsızlığı göz önüne alındığında; vergi uyumunun sağlanması için asıl olanın denetim oranını olanca arttırmaktan ziyade '*gerçek yakalanma olasılığı*' ile '*algılanan yakalanma olasılığı*' üzerine incelemeler yapmaktır. Denetimin etkinliği, çok fazla denetim yapmak değil; mükellefin denetlenme olasılığı algısını artırma yönünde tasarlanmalıdır. Nitekim mükellefin vergi davranışını yönlendiren bu algıdır²⁰⁰. Mükelleflerin çoğu denetim olasılığı hakkında tam bilgiye sahip değildir. Hatta SCHOLZ ve LUBELL'in çalışmasında vergi kaçırmaya meyilli mükelleflerin denetim olasılığı hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğunu gözlemlenmiştir²⁰¹. Ayrıca daha önce vergi denetimi geçirmiş olmanın da vergi denetim ihtimalinin abartılması neden olduğu bilinmektedir²⁰². Son olarak denetim algısı üzerinde etkili olan diğer bir unsur, vergilerin kaynağı olan kazançların beyan edilmesi sırasında üçüncü kişilerin teyidini gerektirip gerektirmesi noktasında ortaya çıkmaktadır.

¹⁹⁸ Richard Goode, "Some Economic Aspects of Tax Administration", **International Monetary Fund Staff Papers**, Vol. 28, No. 2, Jun, 1981, s.269-270, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/3866931>, 20 Haziran 2019.

¹⁹⁹ John T. Scholz, Neil Pinney, "Duty, Fear, and Tax Compliance: The Heuristic Basis of Citizenship Behavior", **American Journal of Political Science**, Vol. 39, No.2, May, 1995, s.492, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/2111622>, 22 Temmuz 2019.

²⁰⁰ Fatih Savaşan, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı", **Seta Analiz**, Mart 2011, s.17.

²⁰¹ Scholz, Pinney, **a.g.m.**, s.508.

²⁰² Amos Tversky, Daniel Kahneman, "Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases", **American Association for the Advancement of Science**, Vol. 185, No. 4157, Sep. 27, 1974, s. 1124-1131. (Çevrimiçi) <http://www.jstor.org/stable/1738360>, 22 Temmuz 2019.

Buna göre vergilerin beyanında üçüncü bir kişinin beyanı gerekmiyorsa yakalanma riski daha düşük algılanmaktadır²⁰³.

BECKER, bireyin vergi kaçırma davranışını belirleyicisinin yakalandığında uygulanacak cezalar ile yakalanmadığında elde edeceği kazanımlar arasında yaptığı fayda maliyet analizinin olduğunu ifade etmiştir²⁰⁴. Literatürde mükelleflerin vergi uyumu ile ilgili tutum ve davranışlarını açıklayan hâkim görüşlerden olan ve bireyin kişisel çıkarına vurgu yapan klasik modele göre bireyler rasyonel aktörlerdir; vergi ödeme davranışı da mükellefin yaptırımlar ve denetim olasılıkları arasında yapmış olduğu fayda maliyet analizine dayanır. Eğer yakalanma olasılığının yüksek olduğu varsayılırsa mükelleflerin vergi uyumu yüksek olacaktır²⁰⁵.

Diğer yandan vergi kayıp ve kaçaklarının daha yoğun izlenmesi ve cezaların arttırılması, mükelleflerin vergiye uyum davranışında olumlu dışsal motivasyon yaratmakla birlikte; uyumu destekleyici içsel motivasyonu da dışlayıcı etkiye sahip olabilmektedir. Bu bağlamda, katı bir vergi denetimi veya ağır cezaların vergi uyumuna net etkisinin ortaya konması müphem bir mevzu olarak varlığını korumaktadır²⁰⁶. TORGLER de vergiye uyum veya mukavemetin sadece bir fırsat meselesi veyahut denetim ihtimali ile ilgili olmadığını ifade ederek, mükellefin gönüllü işbirliğine olan istencine vurgu yapmaktadır²⁰⁷. Yüksek denetim olasılığı sadece vergisel konularda hileye başvurmaya meyilli olan mükellefler üzerinde etkili olurken, verginin bir görev ve sorumluluk olduğu bilinci normal mükellefleri olduğu kadar hile yapmaya meyilli olanları da etkileyebilmektedir²⁰⁸. CANDAN, vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükellefler için öngörülen cezaların temelde iki amacı olduğunu ifade etmektedir. Bunlardan ilki, vergi alacağıının tahsilinin

²⁰³Savaşan, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı**, s. 17.

²⁰⁴Gary S. Becker, “Crime and Punishment: An Economic Approach”, s.43, (Çevrimiçi) <http://www.nber.org/chapters/c3625>, 22 Temmuz 2019.

²⁰⁵Michael G. Allingham, Agnar Sandmo, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, 1972, s.323-338, (Çevrimiçi) , <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>, 22 Temmuz 2019.

²⁰⁶ Bruno S. Frey, **Not Just for Money. An Economic Theory of Personal Motivation**, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 1997, s.13-20, (Çevrimiçi) <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.464.255&rep=rep1&type=pdf> 26 Temmuz 2019.

²⁰⁷ Torgler, **a.g.e.**, s. 80-81.

²⁰⁸ Scholz, Pinney, **a.g.m.**, s. 490.

mümkün olan en kısa zamanda gerçekleştirilmesi; ikincisi ise mükellefe ve vergi sorumlularına azap çektirmek ve bu yolla vergi kanunlarına aykırı hareket etmeyi engellemektir²⁰⁹. Ağır cezalar ve sıkı caydırma politikaları vergi uyumunu sağlamak için iyi bir başlangıç noktası olmakla birlikte, iyi bir bitiş noktası olmayacağı açıktır²¹⁰. Bu kapsamda mükellef odaklı politikaların, sosyolojik ve psikolojik değişkenlerin uyum fonksiyonuna eklenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda daha yüksek bir vergi kültürü hedefinde önleyici dışsal motivasyonlardan ziyade, yönlendirici içsel motivasyonla vergi bilincinin yükseltilmesi daha makul görünmektedir.

Vergiden kaçınmanın ve vergi kaçırmanın, meşru zeminde yaygınlık kazanması ve sürdürülebilirliğini sağlaması bazen vergi idaresinin uygulamaları ile desteklenebilmektedir. Vergi otoritesinin, vergi kaçakçılığına ve hilelerine karşı eylemsizlik hali veya bağışlayıcı tutumu (vergi afları, icra takiplerinin yapılmaması, haciz işleminin sınırlandırılması), vergi kültüründe mutad hale gelen bir müsemma ve görmezden gelme alışkanlığı üretmektedir.

Meşruluk, insanların kendileri ile aynı fikirde olup olmadıklarına bakmaksızın otoritelerin aldıkları kararları kabul etmesi veya kurallara itaat edilmesi olarak tarif edilmiştir²¹¹. Vergi otoritesinin kanunlardan kaynaklanan meşruiyeti bulunmakla birlikte, mükelleflerin nazarında bu psikolojik bir meşruiyetin garantisini vermeyebilmektedir. Mükellefler vergi otoritesinin neyi, kimi ve nasıl temsil ettiklerini ve performansını değerlendirir ve vergi otoritesi hakkında bir görüş geliştirir²¹². GÜRKAN, meşruluğun denetim ve zora dayanması bir yana, sosyolojik bir süreç olduğunu da ifade etmiştir²¹³. Bireylerin rızalarına dayanmaksızın yürürlüğüne konulan vergilerin kanuni olmasının, bu vergilerin meşru olduğu anlamına gelmediği belirtilmektedir²¹⁴. Vergi uygulamaları kanunlara dayanıyor olsa da bu uygulamaların toplumda adil bulunmaması ve evrensel

²⁰⁹ Candan, **a.g.e.**, s. 80.

²¹⁰ Torgler, **a.g.e.**, s. 112.

²¹¹ Taylor, **a.g.m.**, s.12.

²¹² Braithwaite, **Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions**, s. 18.

²¹³ Ülker Gürkan, **Hukuk Sosyolojisine Giriş**, Ankara, Siyasal Kitapevi, 1994, s.106.

²¹⁴ Coşkun Can Aktan, "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması Ve Anayasal Vergi Düzeni".

vergileendirme ilkelerini yansıtmaması durumunda bir meşruiyet krizi bulunduğu dikkat çekilmesi gerekmektedir. Vergi sistemi adil olmadığında vatandaşlar vergilerin meşru konusunda ikna edilememektedir. Buna binaen vergi bir vatandaşlık görevi olmaktan çok, devlete ödenen bir yük olarak kabul edilmektedir.

Bireylerin, kamusal harcamalardan elde ettikleri bireysel fayda ile katlandıkları maliyetleri karşıladıklarında; iki değişken arasındaki makasın büyüdüğünü algısına sahip olurlarsa vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı eğilimlerini artmaktadır²¹⁵.

Mükelleflerin vergi yasalarını ihlaline tesir eden kişisel ve dış faktörler, önleyici etki yapan iç ve dış müeyyidelerin ağırlığına göre, mükellefi vergi kanunlarını ihlalden alıkoyabileceği gibi, tersine ihlal fiilini kolaylaştırıcı rolde oynayabilir²¹⁶. Teorik çalışmalar vergi kaçakçılığı ile mücadelede ceza miktarlarındaki artışın denetim oranlarının artırılmasından daha etkili olduğunu göstermektedir²¹⁷. Vergi cezalarında amaç, devlete gelir sağlamak değil vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanmasını temin etmektir. Vergi cezalarının önleyici karakteristiği olarak öne çıkan bu husus gereğince vergi cezasının vergi suçu ile uyarlık içermesi, cezanın ruhunda ve manasında hakkaniyeti gözetmesi gerekmektedir. Sonuç itibarıyla tutarı çok yüksek cezaların somut olayda uygulanma ihtimalleri azalabilecektir.

3.6. VERGİ AFLARININ SIKLIĞININ VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ

Vergi ile ilgili olarak çıkarılan af kanunlarının, toplumu oluşturan bireyler, vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişiler üzerinde bir takım etkileri olabilmektedir. Vergi sisteminde başvuru af kanunlarının kapsamı, sıklığı ve uygulama yöntemleri bireylerin vergi algısı, vergi ahlakı ve vergiye gönüllü uyumu üzerinde yönlendirici olmakta, bu uygulamalar zamanla değer ve tutum formuna girerek vergi kültürünün bir ögesine dönüşmektedir.

²¹⁵ Zeynep Arıkan, Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri Ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan, 2004, s.61.

²¹⁶ Zeki Kuruca, “Türkiye’deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine Bir Deneme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 15, 1968, s.277.

²¹⁷ Gül, **a.g.m.**, s. 280.

Vergi affi kurumu, ÇETİN'in ifadesi ile *yüz yıllardan beri uygulanan, devlet olma geleneğinin sonucu olan vergi toplama faaliyetlerinde yaşanan aksaklıklara bir çözüm olarak ortaya konan* devamlı bir olgudur. Vergi afları, sadece ülkemizde değil²¹⁸; başka pek çok ülkede de uygulanmış ve hâlihazırda uygulanmaya devam edilmektedir. Çoğunlukla gelir elde etmek için başvuru alan vergi aflarının giderek siyasi ve ekonomik endişelerle çıkarılması ve afların sık tekrarı mükelleflerin tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemektedir. Mükellefler olağan bir uygulamaya dönüşen aflar için devamlı olarak beklenti içine girmekte; vergiye gösterilen tepkileri hoş görme eğiliminde olmaktadır²¹⁹.

OKTAR, vergi affının eşitlik ilkesine aykırı, cezaların caydırıcılığını ve etkinliğini azaltan yönüne vurgu yaparak; *kanunla konulan vergi veya cezanın, vergiyi veya cezayı doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren başka bir kanunla kaldırılması* olarak tanımlamıştır²²⁰. Diğer bir tanımlama ise 'vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması'²²¹ şeklindedir. SAVAŞAN'a göre vergi affı, *dürüst olmayan vergi mükelleflerini birçok durumda cezasız aklama mekanizmasıdır*²²². Vergi afları ile mükellefler beyan ve bildirimleri düzeltme, kaçırılan vergileri bildirme ve ödeme, kayıtlı olmayan malvarlığını kayıt altına alma, vergiye bağlı zam ve faizlerden kurtulma; hatta matrah artırımı düzenlemesi ile birlikte vergi idaresinin vergi denetiminden muaf olma gibi ayrıcalıklar elde etmektedir.

Vergi aflarının çıkarılmasının siyasi, sosyal, ekonomik, mali teknik ve idari, psikolojik pek çok nedeni olabilmektedir²²³. Vergi afları, birikmiş ve tahsili zor güçleşen vergi alacaklarının bir kısmının tahsilinin sağlanması, idarenin birikmiş

²¹⁸ Türkiye'de uygulanan vergi afları ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz: Yasemin Taşkın, Vergi Aflarının Etkinliği: Teori Ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2006, s.75-137.

²¹⁹ Güneş Çetin, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", **Yönetim Ve Ekonomi**, Cilt:14 Sayı:2, 2007, s.171.

²²⁰ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 168.

²²¹ Arıkan, Yurtsever, **a.g.m.**, s. 60.

²²² Savaşan, Fatih. "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: VIII, Sayı:1, 2006, s.41-65.

²²³ Zeki Doğan, Ramazan Besen, "Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellef Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe ve Vergi Uygulama Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Ankara SMMM, 2008, s.25-32.

vergi işlemlerinin eritilmesi, vergi denetiminin yükünün azaltılması bakımından faydalar sağlasa da vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefler bakımından ve vergi psikolojisi yönünden mühim sakıncalar içermektedir²²⁴. Vergisini ödemeyen ve aftan yararlanan mükellefler; gerçekten de Türkiye gibi enflasyon oranının yüksek seyrettiği bir ülkede, vergisini düzenli ödeyen mükellefler karşısında ödemedikleri vergi kadar kazançlı çıkmaktadır.

Daha fazla vergi geliri elde etmeyi amaçlayan vergi afları, Türk vergi kültüründe kronik bir uygulama halini almıştır. Vergi afları bir yönüyle iyilik, bağışlayıcılık, lütuf gibi normatif değerler içerdiğinden ahlaki bir sorundur.

Türk vergi tarihinde ilk vergi affının çıktığı 1906 yılından günümüze kadar çoğunlukla siyasi, teknik ve ekonomik sebepler ileri sürülerek 2-3 yılda bir, toplam otuzdan fazla vergi affı çıkarılmıştır. Dikkat çekici bir şekilde af kanunu çıkarıldıktan sonra, yeni bir affın getirilmeyeceği kanaati yerleştirilmek istenmesine rağmen, artan bütçe açıkları, ekonomik istikrar göz önüne alınarak vergi gelirlerinin artırılması gayesiyle²²⁵ sık sık vergi affına başvurma gereği hâsıl olmuştur²²⁶. Bu hususta yapılan bir çalışmanın sonuçları oldukça dikkat çekicidir. Yapılan araştırmaya göre mükelleflerin gelecekteki af beklentisi, vergiye gönüllü uyumu ve işbirliğini azaltmaktadır. Vergi affından önce çok yüksek gönüllü uyum gösteren mükellefler af sonrasında da uyum davranışlarını sürdürürken; vergi affı öncesi uyum dereceleri daha az olanların ise af sonrası uyum dereceleri dikkat çekici bir şekilde düşmektedir²²⁷.

Diğer yandan, vergi af yasalarının çıkarılması, af kapsamının belirlenmesinin siyasi bir tasarruf olduğu ifade edilerek, mali afların sosyo-politik

²²⁴ Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.96.

²²⁵ Hem çeşitli kaynaklarda hem de af gerekçelerinde; vergi afları ile vergi gelirlerinin arttırılmasının amaçlandığı belirtilse de yapılan bazı ampirik çalışmalar af uygulamasının bazen vergi gelirlerini hiç arttırmadığını; bezen de küçük bir artış meydana getirdiğini göstermektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Zeki Doğan, **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.105-109.

²²⁶ Arıkan, Yurtsever, **a.g.m.**, s. 60.

²²⁷ James Alm, Michael Mckee, William Beck, “Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance”, **National Tax Journal**, Vol.43, No:1, March, 1990, s. 28-37, (Çevrimiçi) <https://www.ntanet.org/NTJ/43/1/ntj-v43n01p23-37-amazing-grace-tax-amnesties.pdf>, 22 Temmuz 2019.

yönüne vurgu yapılmaktadır²²⁸. Vergi sistemleri hemen hemen her dönem siyasi tasarruf aracı olarak kullanılmış olmakla birlikte; oy kaygısı ve kısa vadeli siyasi menfaatler gözetilerek getirilen vergi afları mali sisteme olan itimadı zedeleyerek, kişilerin adalet duygusunun körelmesine neden olmaktadır²²⁹. ÇETİN, mükelleflerin vergi karşında tutum ve davranışlarının belirlenmesinde en önemli etkenin adalet kavramı olduğunu ve adaletsiz uygulamalar söz konusu olduğunda mükelleflerin davranışlarında büyük ölçüde değişiklik meydana geldiğini ifade etmiştir²³⁰.

Farklı nedenlerle uygulanan vergi afları, vergi adaleti hususunda bazı sakıncalar içermektedir. Sadece vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler açısından değil; denetim sonucu veya başka vesilelerle cezalı tarhiyat ödemek zorunda kalan mükellefler bakımından da eşitlik ilkesi ihlal edilmektedir. Vergi afları bir bakıma vergi yükümlülüğünü yerine getirmeme riskini üstlenen mükelleflerin mükâfatlandırma anlamı taşımaktadır. Adaletsiz vergi uygulamaları ile sık sık karşılaşan mükelleflerin gönüllü işbirliğine ikna edilmesi ve güvenlerinin sağlanması zorlaşmaktadır.

Sık sık vergi af yasalarının çıkması mükelleflerde alışkanlık yaratmakta; *'nasıl olsa af çıkar'* düşüncesine sahip olan mükellef vergiye muhalefet etmeyi tercih etmektedir. Mükelleflerde yıkılamayan bu beklenti vergi direncine dönüşmekte; vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmaktadır²³¹. BAYRAKLI, SARUÇ ve SAĞBAŞ tarafından 2004 yılında yapılan çalışmada katılımcıların %50'sinin vergi kaçırırken yakalandıklarında bunun başına büyük dertler açacağını düşünmedikleri algısına sahip oldukları sonucu tespit edilmiştir²³². Türk vergi kültüründe bireyler vergi kanunlarına saygı duymakla birlikte, vergi kanunlarına aykırı hareket ettiklerinde ciddi bir ceza veya yaptırım ile karşılaşmayacakları değerini içselleştirmiş görünmektedir.

²²⁸ Hasan Yalçın, Arif Başer, "Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, Ocak, 1996, s. 104.

²²⁹ Duran Bülbül, "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım, 2003, s.208.

²³⁰ Güneş Çetin, **a.g.m.**, s. 178.

²³¹ İbrahim Yumuşak, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, Nisan 1997, s.39.

²³² Bayraklı, Saruç, Sağbaş, **a.g.m.**, s. 248.

Mali suçların çoğunluğunun bilinçli bir şekilde işlendiğine vurgu yapan KELEŞ, af yasalarının beyanname veren mükellefleri kapsadığını; sonuçta vergi kaçırma olanağı bulunmayan vergisi kaynakta kesilen veya dolaylı vergi ödeyen mükellefler arasındaki vergi yükü dengesizliğinin giderek arttığına işaret etmektedir²³³. Gerçekten de vergi mükellefleri nezdinde yapılan bir araştırmada, mükellefler vergi suçlarının bilinçli olarak tasarlandığını ve affa layık olmadığını dile getirilmiştir²³⁴.

Dürüst mükellefler vergi af kanunlarının vergi kaçırarak mükelleflere getirdiği imtiyazlar karşısında psikolojik olarak rahatsız olmaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları azalmakta ve gelecekteki vergi ödeme istençleri zarar görmektedir²³⁵. Sık sık çıkarılan af kanunları ile kendilerine haksızlık yapıldığına inana dürüst mükelleflerin vergilemeye tepki göstermesi söz konusu olmaktadır.

Mali sistemde vergi aflarına sık sık başvurulması, af beklentisinin yaygınlaşması vergi adaletine ve kanunlarına olan güveni azaltmakla birlikte; vergi cezalarının caydırıcılığının azalması da mükellefleri vergi suçu işlemeye teşvik etmekte ve cesaretlendirmektedir. Benzer şekilde vergi suçunu sık sık affetmek, kişilerde cezalandırılmama ümidinin uyanmasına, vergi kanunlarına olan uyumun gittikçe azalmasına sebep olacaktır²³⁶. Vergi mükelleflerinin katıldığı bir anket çalışmasında “*af dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin azalarak zamanla vergi kaçurmalarına neden olur*” önermesinde mükelleflerin görüş birliği içinde oldukları anlaşılmıştır²³⁷.

Gerçek usulde gelir vergisi mükellefleri ile vergi afları konusunda yapılan bir anket çalışmasının sonuçları dikkat çekicidir. Yapılan bu çalışmaya göre; ankete katılan vergi mükelleflerinin % 91,1’i Türkiye’de vergi sisteminin adil olmadığını

²³³Yusuf Keleş, “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:249, Mayıs 2002, s. 83.

²³⁴Ramazan Besen, “Devletin Vergi Alacağına Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisine İlişkin Bir Araştırma”, Niğde, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2007, s.191.

²³⁵Arıkan, Yurtsever, **a.g.m.**, s. 60-64.

²³⁶Yalçın, Başer, **a.g.m.**, s. 109.

²³⁷Besen, **Devletin Vergi Alacağına Ortadan Kalkması Ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, s. 191.

düşünmekte, % 52,4'ü vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığına inanmaktadır. Ayrıca vergi mükelleflerinin % 52,8'i vergi affına tamamen karşı olmakla beraber %80,7'si yeni bir vergi affı çıkacağı beklentisi taşımaktadır. % 29,5'lik mükellef grubu af uygulamasının bazı mükellefleri kayırmak anlamı taşıdığını düşünmektedir. Vergi mükelleflerinin % 37,5'i vergisel yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmemesini vergi affı çıkacağı beklentisi ile ilişkilendirmektedir²³⁸.

Vergileme karşısında mükelleflerin psikolojik tutumlarının incelenmesi, tutumların davranışlara dönüşmesinden dolayı öncelikli kabul edilmektedir. Ayrıca mükelleflerin vergiye karşı takındıkları olumsuz tutumlar ve sergiledikleri tepkiler mahiyeti itibariyle birer sonuç özelliği taşımaktadır²³⁹. Vergi afları, hem bireylerin vergi yükünün adil dağılımına olan inancını örselemekte hem de hukuki belirlilik ve kanunların kesinliği ilkelerini zedelemektedir. Sonuçta ise mükellefin vergiye direnci ve vergisel yükümlülükleri öteleme alışkanlığı içselleştirilmektedir. Vergi affı veya matrah artırımını şeklindeki mali aflar vergi kültürü olumsuz bir karakteristik yüklemektedir. Bir kereye mahsus elde edilecek gelirler veya kazanılacak siyasi menfaatler; yıllar boyu devam edecek vergi direnci ile karşılaştırıldığında uzun dönemde affın gelir etkisi negatif olacaktır.

3.7. VERGİ ÖRGÜTÜNÜN EVRENSEL VERGİLENDİRME İLKELERİNE YAKLAŞIMININ VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ

Vergilendirme prensipleri, vergilendirme kuralları veya vergilendirme ilkeleri olarak adlandırılan normatif prensipler, vergi sisteminin gerçekleştirmeyi amaç edindiği kuramsal ve uygulamalı hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için konulmuş kriterlerdir.

Mali literatürde vergilendirme ilkelerinin tartışılması A. Smith ve A. Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlamıştır. Günümüzde

²³⁸ Güneş Çetin, **a.g.m.**, s. 179-183.

²³⁹ Aktan, Dileyici, Saruç, **a.g.e.**, s.119-120.

de vergi tekniğinin ve vergi politikasının temelini oluşturan bu ilkeler, modern maliye literatüründe F.Nuemark ve H.Haller tarafından geliştirilmiştir²⁴⁰.

Vergilendirme ilkeleri, tüm vergi sisteminde hâkim olması gereken ve vergi sisteminin başlıca esaslarını gösteren bir anayasa olarak ifade edilmektedir²⁴¹. Başka bir tanım da ise *vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için, vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında göz önüne tutulması gereken hususlar* olarak tanımlanmıştır²⁴². Vergi ilkelerine bağlı kalınarak hazırlanan vergi sistemleri, mükellefin vergiye negatif tepki göstermesini engelleyebilecektir. Bu kapsamda vergi kültürünün araştırılmasında, vergi sisteminde evrensel vergilendirme ilkelerinin ne denli yer aldığı ve bu ilkelere gerçekten ne kadar bağlı kalındığı önem arz etmektedir.

DİKMEN, vergileme ilkelerinin değişmez, ezeli ve ebedi olmadığını; bu ilkelerin sırf mantıki değil bilakis tarihi bir hadise olduğunu vurgulamıştır. Batı toplumlarında “doğru” “adil” ve “rasyonel” kavramlarına atfedilen anlamlar ile Doğu toplumlarında bu kavramlara yüklenen anlam çoğu zaman aynı olmamaktadır²⁴³. İktisadi ve sosyal hayatta meydana gelen değişmeler; devlet anlayışında yaşanan dönüşümler sonucunda, vergileme ilkeleri zaman içerisinde değişiklik göstermiş olsa da günümüzde, toplumlar tarafından arzulanır vergi sistemlerinin belli başlı bazı karakteristiklerinden bahsetmek mümkündür. Vergilerin adil olması, hakkaniyetli olması, belirli ve yeterli olması, esnek ve iktisadi olması her vergi sisteminde arzulanmakla birlikte, mükellef talebiyle de desteklenmektedir.

Çalışmanın bu kısmında oldukça geniş kapsamlı olan vergi ilkelerinden adalet ve genellik ilkelerinin mükelleflerin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi incelenecektir.

²⁴⁰ Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, s.191.

²⁴¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 13.

²⁴² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 299.

²⁴³ Dikmen, **a.g.e.**, s.101.

3.7.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Bireyler, üyesi oldukları toplumda üretilen kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmak için bu hizmetlerin karşılığı olan vergiye katılmak zorundadırlar. Fakat kamusal mal ve hizmetlerin doğası gereği bölünemez oluşu, bireylerin kamusal mal ve hizmetlerden yararlandıkları ölçüde vergi ödemelerini olanaksız kılmaktadır. Bu durum karşımıza toplumsal vergi yükünün mükellefler arasında adil dağıtılması meselesini çıkarmaktadır.

Toplumsal vergi yükünün, adil dağıtılabilmesi için herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Vergide eşitliğin ve adaletin sağlanabilmesi için gelir, servet, kişisel durumları eşit olanların eşit (yatay eşitlik); farklı koşullarda olanların farklı (dikey eşitlik) vergi ödemeleri gerekmektedir²⁴⁴. Yatay adaletin sağlanabilmesi için vergi matrahının tüm gelir unsurlarını kapsamaması gerekmektedir. Fakat, Türk vergi sisteminde yer alan muafiyet ve istisnaların çokluğu ve vergisel teşviklerin fazlalığı yatay eşitlik kuralını bozmaktadır²⁴⁵.

Bireyler vergi sisteminin adil olmadığını düşündüklerinde vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışlar geliştirebilir ve sorumluluklarını yerine getirirken isteksiz davranabilir. Bireyin bu şekilde tavır takınması ve bu yönde hareket etmesi esasen rasyonel bir davranıştır. Dolayısıyla vergi politikasının ve vergi sisteminin başarılı olabilmesi için mutlaka mükelleflerin sistemin adil olduğuna dair inancının temin edilmesi gerekmektedir.

Literatürde vergiden kaçınan veya vergi kaçırarak rasyonel bireyin sınırlarını belirleyen ahlaki kısıtlamaların bulunduğunu belirtilen iki kuram bulunmaktadır. Bu teorilerden özgecil yaklaşıma göre birey sadece kendi faydasının doyumunu için hareket etmez, aynı zamanda yaşadığı toplumun refahına da hizmet etmeyi amaçlar²⁴⁶. LAFFONT²⁴⁷ ve SUGDEN²⁴⁸'in çalışmalarında vurgu yapılan ikinci

²⁴⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 226, 311.

²⁴⁵ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, **a.g.e.**, s. 255.

²⁴⁶ Pham Chung, "On Complaints About High Taxes, An Analytical Note", **Public Finance**, Vol.31, 1976, s. 36-47, (Çevrimiçi) <https://ideas.repec.org/a/pfi/pubfin/v31y1976i1p125-31.html>, 19 Aralık 2018.

²⁴⁷ Jean-Jacques Laffont, "Macroeconomic Constraints, Economic Efficiency And Ethics: An Introduction To Kantian Economics", **Economica**, Vol. 42, No:168, November 1975, s. 430-437, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/2553800>, 23 Nisan 2019.

yaklaşım ise, KANT'ın ahlak anlayışından esinlenmiş olarak, vergilerin adillğine vurgu yapmaktadır. Bu çerçevede bir mükellef vergilerin ve vergi sisteminin kendisi ve diğer mükellefler için yeterince adil olduğuna inandığı için vergi yükümlülüğünü yerine getirir. Yanıltıcı beyanlarda bulunarak vergi direnci gösteren bir mükellefin kaygı, suçluluk ve öz saygısında azalma gibi psikolojik maliyetleri olacaktır. Ama mükellef vergi sisteminin ve vergi yükünün adillğine olan inancını yitirmişse bu psikolojik maliyetleri ve gönüllü işbirliği istencini azalacaktır.

Mükelleflerin, vergi otoritelerinin adil, meşru, güvenilir ve kesin olduğuna inandığı durumlarda, kendilerini vergi sisteminin bir parçası olarak gördükleri; kurallara ve düzenlemelere daha fazla uyum gösterdikleri belirtilmektedir²⁴⁹. Mükelleflerin vergi tarhiyatına uygun davranması, ancak vergi tarhiyatının adil olduğu durumlarda söz konusu olabilir. Bu şekilde, mükellefler verginin adil olarak dağıtıldığına inanır ve herkesin kendi payına düşen vergiyi ödemesi gerektiği algısı geliştirirler. Aksi durumunda ise bireyler vergiden ne kadar kaçınırsa, diğer bireyler de aynı ölçüde vergiden kaçınmak isteyecektir²⁵⁰. NEUMARK, vergi mükelleflerinin, diğer tüm şartlar aynı olduğu durumlarda dahi, karşılaştırmalı vergi dağılımı adaletinden emin oldukları oranda, vergiye mukavemetin azalacağını ve vergiyi kabullenme oranının artacağını ifade etmektedir²⁵¹.

Vergilendirme hususunda devlet ile mükellef arasında uzlaşmanın sağlanması ve gönüllü işbirliğinin temini için bireyler arasındaki vergi yükünün dağılımında ahlaken herkesin tatmin olduğu bir mekanizma kurulması son derece önemlidir. Bazen tüm toplumun üzerinde hemfikir oldukları kabul edilemez haksızlıkların varlığı, vergiye direnç gösterilmesini toplumda meşru kılmaktadır.

Devlete duyulan güven, vergi yapısının eşitlikçi olduğu inancı ve vergi adaletinin mevcudiyetine olan inanç, vergi otoritesinin toplumsal meşruiyetini sağlamak bakımından önem arz etmektedir. Toplumda vergi adaletine ve eşitliğine olan inanç zayıflarsa, devlete duyulan güven azalır; nihayetinde vergi otoritesi için

²⁴⁸ Robert Sugden, "Reciprocity: The Supply Of Public Goods Through Voluntary Contributions", **The Economic Journal**, Vol.94, No. 376, December, 1984, s.772-787, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/2232294>, 17 Mart 2019.

²⁴⁹ Taylor, **a.g.m.**, s.12

²⁵⁰ David Williams, **a.g.m.**, s. 6.

²⁵¹ Neumark, **a.g.e.**, s. 22.

meşruiyet sorunsalı ortaya çıkar²⁵². Adaletsizlik algısı artış gösterdiğinde bireyler için vergiye gösterilen tepkilerin ahlaki maliyeti azalacaktır²⁵³. Gerçekten de mükelleflerin vergi ödeme veya ödememe tercihinin önemli belirleyicilerinden birinin algılanan eşitlik ve adalet düzeyi olduğu kabul edilmektedir²⁵⁴. ABD’de yapılan bir anket çalışmasında vergi sisteminin adaletsiz olduğunu algılayan mükelleflerin vergi kaçırma ihtimallerinin daha yüksek olduğu ortaya koyulmuştur²⁵⁵. Ülkemizde de yapılan benzer bir çalışmada vergi mükelleflerinin %71,2’si vergi sisteminin adil olmadığını²⁵⁶ ifade etmiş; adil olmamasının sebeplerini ise % 26,7 vergi kanunlarının yapısı, 29,8 vergi kaçakçılığı ve %38,3 devletin bazı kesimleri vergilendirmemesi olarak sıralamışlardır²⁵⁷. Vergilemede adaletten ne anlaşıldığı hususunda halk arasında en popüler söylem ‘az kazanan az çok kazanan çok’ vergi alınması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Kayıt dışılık seviyesinin yüksekliğine bağlı olarak az ve çok kazananı ayırt edemeyen tüketim vergilerinin vergi sistemi içerisindeki baskınlığı bireylerin vergi sisteminin adillğine olan inancını zedelemektedir.

ZENGİNOBUZ ve diğerleri tarafından yapılan çalışmada Türk vergi sisteminde en yüksek gelire sahip olan ilk %20’lik dilimde yer alan kesim gelirin %16,3’ünü; en son %20’lik gelir diliminde yer alan kesim ise gelirin %22,9’unu tüketim vergisi olarak ödemektedir²⁵⁸. Dolayısıyla fakir zenginden daha fazla vergi yükü hissetmektedir. Gelirinin beşte birden fazla tutarını tüketim vergisi olarak ödeyen kimse, geliri fazla olduğu halde kendinden daha az oranda tüketim vergisi ödeyen kişi ile kendisini kıyasladığında vergide adalet algısı olumsuz

²⁵² Braithwaite, Ahmed, **a.g.m.**, s. 524.

²⁵³ Erich Kirchler, “Differential Representations Of Taxes: Analysis Of Free Associations And Judgments Of Five Employment Groups”, **The Journal Of Socio-Economics**, Vol. 27, Issue: 1, 1998, s.119. (Çevrimiçi) [https://doi.org/10.1016/S1053-5357\(99\)80080-8](https://doi.org/10.1016/S1053-5357(99)80080-8), 22 Temmuz 2019.

²⁵⁴ Aktan, Çoban, **a.g.m.**, s.141.

²⁵⁵ Thomas M.Porciano, “Correlates Of Tax Evasion”, **Journal of Economic Psychology**, Vol. 9, Issue:1, March 1988, s. 47-67. (Çevrimiçi) [https://doi.org/10.1016/0167-4870\(88\)90031-1](https://doi.org/10.1016/0167-4870(88)90031-1), 13 Ocak 2019.

²⁵⁶ Çiçek, Karakaş, Yıldız, **a.g.m.**, s. 73.

²⁵⁷ A.e., s. 74.

²⁵⁸ Zenginobuz, Özertan, Sağlam vd., **a.g.m.**, s.14.

etkilenecektir. Sosyoloji biliminde algılanan ne ise gerçek odur²⁵⁹. Dolayısıyla bu mükellef kesiminin vergilerin adilliği konusunda ikna edilmesi oldukça zordur.

3.7.2. Genellik İlkesi

Vergi ödeme gücüne sahip olan herkesin, vergi kanunlarının belirlediği mükellefiyet şartlarının oluşması durumunda, tabiiyet, sınıf, din, ırk, yaş, gibi durumlar dikkate alınmaksızın vergiye tabi tutulmaları vergilendirmede genellik prensibini ifade eder. Diğer taraftan objektif ve sübjektif mükellefiyetten muaf tutulma durumlarına ancak siyasi, sosyal, kültürel ve vergi tekniği nedenleri ile istisnai durumlarda izin verilebilir²⁶⁰. Vergi ödeme hususunda kimsenin ayrıcalıklı olmadığı vurgusu her ülkenin anayasasında olduğu gibi ülkemizde de 1982 Anayasası'nın 73'ncü maddesinde "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmü ile ifade edilmiştir.

Vergilendirmede genellik ilkesi çerçevesinde her birey, kamusal hizmetlerin vergi ile finanse edilmesine iktidarı oranında katılır. Ülkelerin vergi kültürlerinde, genellik prensibine uygun tasarlanan vergi politikaları mükellef psikolojisine oldukça uygundur. Mükellefler ve sektörel gruplar arasında kimseye ayrıcalık tanınmadığına olan inanç, vergi uyumunu teşvik edebilecektir.

3.8. VERGİ İDARESİNİN VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ

Vergi uyumunun sağlanması ve vergi ile hedeflenen amaçlara ulaşılması için, mükemmel vergi yasaları ile birlikte vergi sistemine işlerlik kazandıran, deneyimli bir organizasyon tarafından yönetilen vergicilik hizmetine gereksinim bulunmaktadır²⁶¹. Modern vergi yönetimi, kamu giderlerini toplamak, denetim yapmak suretiyle vergi uyumunu gerçekleştirmek, cezalar ile uygulamalarını kabul ettirmenin ötesinde bir öneme sahiptir. Mükelleflerin eğitilmesi, gönüllü uyuma teşvik edilmesi ve işbirliği için rızalarının sağlanması modern vergi sistemi yöneticilerinin asıl ilgilenmesi gereken meseleler olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi mükellefleri vergi uygulamaları ile karşılaştığında seçebilecekleri tutum ve

²⁵⁹ İhsan Cemil Demir, **a.g.m.**, s.211.

²⁶⁰ Neumark, **a.g.e.**, s. 82.

²⁶¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 51.

davranışlar tahdididir. Mükellefler vergi uygulamaları ile ilgili olarak vergi otoritesi ile işbirliğine gidip gönüllü uyumu pekiştirebilir. Diğer taraftan vergi uygulamalarını reddedip direnç gösterebilir. Ayrıca vergi uygulamalarını içselleştirmiş görünmekle birlikte vergi kaçırmanın/kaçınmanın yollarını aramaya başlayabilir

Mükellefler vergi idaresi tarafından yapılan açıklamalara ve uygulamalara güvenme ihtiyacı hisseder. Vergi idaresince uygulanan politikaların, mükellef beklentilerine ve psikolojilerine uygun tasarlanması en azından prosedürel yatay ve dikey eşitliğin sağlandığı algısı bakımından oldukça önemlidir. İdarece yapılacak tutarsız açıklamalar ve istikrarsız politikalar mükellefleri belirsizliğe sevk edebilecektir. Vergi otoritesinin neyi nasıl yaptığı, vatandaşlarla ve mükelleflerle nasıl ilişki kurduğu vergi kültürünün tek belirleyeni olmamakla birlikte en etkili belirleyendir. Egemen grup olarak vergi yönetimi her zaman toplum içindeki bireylerin anlamlandırma sistemini yönlendirebilir.

Mükellefler ödediği vergi ile tahsil edilen vergi gelirlerinin tahsis alanları arasındaki bağlantıyı açık bir şekilde idrak ederse, toplanan vergi gelirlerinin okul, sağlık, eğitim, güvenlik gibi kamusal ihtiyaçlar için harcadığını içselleştirirse vergiye daha fazla uyum gösterecek; aksi durumda vergi kişisel gelirin karşılıksız devlete aktarılan kısmı olarak değerlendirilecektir²⁶². Vergi ödeyen her bireyin, ödedikleri vergileri bir fedakârlık ve kayıp olarak değerlendirmemeleri için vergilerin niçin alındığının anlatılması gerektiği belirtilmektedir²⁶³. Vergi mükelleflerine verginin tanıtılması, mükelleflerin vergiye gösterecekleri tepkileri belirler²⁶⁴. Vergi yönetiminin ve idarecilerin, mükellefleri vergilerini ödemeleri konusunda razı etmeleri gerekir. Mükelleflere, vergi ödemenin sağlayacağı avantajları gösterebilmeleri gerekir. Buna bağlı olarak da, vergi ödemenin halka birtakım avantajlar sağlayacağını da kanıtlamaları gerekir.

Mükelleflerin gönüllü uyumunun temini ve vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergi yönetimi tarafından yürütülen etkin bir halkla ilişkiler politikasını gerekli

²⁶² Reynaud, **a.g.m.**, s. 25.

²⁶³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 118.

²⁶⁴ Reynaud, **a.g.m.**, s. 21.

kılmaktadır. ŞENYÜZ²⁶⁵, vergi bakımından halkla ilişkiler kavramından ne anlaşılması gerektiğini şu şekilde ifade etmektedir: “ *Gelir idaresinin izlediği politikanın halka açıklanması ve benimsetilmesi, idarenin faaliyetlerinin halka duyurulması ve böylece halkta idareye karşı olumlu bir tutum yaratılması yanında, halkın gelir idaresi hakkında ne düşündüğünün ve idareden ne istediğinin öğrenilmesi ve halkla işbirliğinin sağlanmasıdır*”. Sadece vergi mükelleflerini kapsayan politikalar geliştirmek yeterli olmayıp, tüm vatandaşların bilinçlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın halkla ilişkiler programları çerçevesinde hazırlanmış olduğu afişlerin analiz edildiği çalışmadaki göstergeler vergi otoritesinin mükellef psikolojisini gözeten uygulamalar hedeflediğini ortaya koymaktadır. Kullanılan vergi afişlerinde genel olarak *ödül ve ceza mekanizmaları* yerine *gelecek* vurgusu ön plana çıkarılmış; koşul cümlelerine yer verilmemiş, *ödül ve korku çekiciliği* yerine *değer* motifine dikkat çekilmiştir. Bu şekilde vergilerin toplum için katlanılan bir yük değil; kalkınmış bir ülke için ödenmesi gereken maliyet olarak içselleştirilmesi hedeflenmiştir. Sık sık “vergi geleceğimizdir” cümlesi kullanılarak devlet ve birey arasındaki karşılıklılık esasına dayanan psikolojik vergi sözleşmesine uyum teşvik edilmeye çalışılmıştır²⁶⁶. Tarihsel olarak vergi kültüründe yer edinmiş *vergilerin meşruluğunun kaynağının devletin egemenliği olduğu* kodunun dönüşümü ve vergilendirmenin diğer tarafı olan bireyin psikolojisinin vergi politikalarında dikkate alınmaya çalışıldığını göstermesi bakımından vergi otoritesi tarafından kullanılan bu afişler önemli görülmektedir.

Vergi otoritesi tarafından uygulanacak olan iyi bir halkla ilişkiler politikası, geniş halk kitlelerinin vergi sisteme aidiyetini güçlendirmek suretiyle vergiye direnç oluşunu engelleyebilir. Kamusal niteliği göz önüne alındığında, vergilendirmeye ilişkin bilginin ve bilinçlendirmenin bireylerin kendi iradesine bırakılması mümkün görünmemektedir. Hayatın her alanında etkili olan reklam, sosyal medya, haberleşme araçları ile verginin ve vergi ahlakına yönelik kodların

²⁶⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 57.

²⁶⁶ İsmail Kitapçı, “Vergiye Psikolojik Bir Bakış: Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yayınlanan Vergi Afişlerinin Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:173, Temmuz-Aralık, 2017, s. 462.

görünür kılınması sağlanmalıdır. Nitekim günümüzde hâkim olan vatandaş profili hizmetin her türlü kolaylıkla ayağına gelmesini beklemektedir.

Bireylerin vergilendirmeye ilişkin tutum ve algılarını olumlu yönde etkilemeye ve değiştirmeye, vergileme alanında toplumsal farkındalığı ön plana çıkarmaya yönelik faaliyetlerin artırılması sağlamaya çalışmak vergi idaresinin halkla ilişkiler politikasının stratejik hedeflerinden biri olmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef memnuniyetini artırmak ve mükelleflerin geri bildirimlerini almak ve değerlendirmek üzere *Vergi İletişim Merkezi (VİMER)*, *Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER)*, *Mükellef Geri Bildirim Sistemi (MÜGEB)*, İnternet Vergi Dairesi gibi pek çok uygulamayı yürürlüğe sokmuştur. 2018 yılında VİMER tarafından cevaplandırılan çağrı sayısı 825.000 olarak belirtilmektedir²⁶⁷. Benzer şekilde mükelleflere vergi ile ilgili konularda danışmanlık hizmeti veren *Vergi İletişim Merkezi* kurulmuş, vatandaşların telefon ile bilgiye ulaşmaları kolaylaştırılmıştır. *Mükellef Portal* uygulaması ile vergi incelemesi geçiren mükelleflerin incelemenin her safhasını takip etmesi sağlanmıştır.

Mükelleflerin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken doğru bilgiye hızlı bir şekilde ulaşabilmesi vergi davranışı üzerinde oldukça pozitif etkiye sahip olacaktır. Devasa bir yazın alanı olan vergi mevzuatı içerisinde mükellefe bilgiye ulaşma kolaylığı sağlanmalı, vergi ile ilgili konularda yazılı ve görsel içerikler, rehber ve broşür çeşitleri hazırlanmalı ve ilgililerin bunları kolayca temin edebilmeleri vergi idaresi tarafından sağlanabilmelidir.

3.8. SOSYAL SERMAYENİN ARTIRILMASI VE VERGİ KÜLTÜRÜNDE GÜVEN NORMU

Karşılıklılık ve güven normları ile karakterize edilen sosyal sermaye bir sosyal ilişkiler ağıdır²⁶⁸. Bu ağ örgüsü insanların bireysel güdülerini için değil, ortak

²⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018 Yılı Performans Programı, s.44, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2018_Performans_Programi.pdf, 22 Temmuz 2019.

²⁶⁸ Wendy Stone, "Measuring Social Capital: Towards A Theoretically Informed Measurement Framework For Researching Social Capital In Family And Community Life", **Australian Institute**

yarar için çalışmalarını teşvik eder. Sosyal sermayesi yüksek olan vergi kültüründe vergi otoritesi ile bireyler arasında sağlıklı ilişkiler gelişir. Vergi otoritesi ile birey arasındaki sosyal sermayenin niteliksel özellikleri ve karakteristiğini inceleyerek, vergiye karşı geliştirilen tutum ve davranışlarında etkisi ölçülebilir.

Bireylerin beklentilerinin, tutum ve davranışlarının oluşmasında kurumların ve kurumsal düzenlemelerin etkin bir rolü olduğu belirtilmektedir²⁶⁹. Dolayısıyla bireylerin, vergi özelinde mükellefin, devlete ve devletin kurumlarına olan güveni, vergiye ilişkin muhtemel tutum seçimini şartlandırır. Toplumsal olarak var olan her kurum ve kuruluşun varlığının temini taraflar arasında güvenin tesis edilmesine bağlıdır.

Güven ve güvenilirlik sosyal ve ekonomik işlemleri kolaylaştıran bir katalizördür²⁷⁰. Güven ilişkisini büyük ölçüde beklentiler ve yükümlülükler biçimlendirmektedir. Mükellefin beklentileri vergi otoritesinin uygulamalarında karşılıklı bulunduğu zaman güven düzeyi artacak ve vergiye karşı geliştirilen tutum ve davranışlarda toplumsal motivasyonu ön plana çıkacaktır²⁷¹.

Yüksek güvenin olduğu mükellef- vergi idaresi düzleminde iletişim ağlarının da yüksek olacağı; güven eksikliğinin bulunması durumunda ise işbirliği yapılmasının zor bir ihtimal olduğu belirtilmektedir²⁷². Mükelleflerin vergi ödeme konusundaki gönülsüzlükleri ve vergi uyumunun sağlanmasındaki isteksizliğinin temelinde vergi otoritelerine ve uygulamalarına duyulan güven eksikliğinin bulunduğu görülmektedir.

Devlete ve mükellef ilişkisi *yükümlülükler, beklentiler, karşılıklı olma* normları üzerine inşa edilmiştir. Toplumda mevcut olan karşılıklılık normlarının toplumda ne kadar yaygınsa, aktörler arası güven ilişkisi kurulması o denli çabuk

of Family Studies Research Paper, No.24, s. 4, (Çevrimiçi) http://www.cedarscenter.org/resources/Measuring_Social_Capital.pdf, 15 Mart 2019.

²⁶⁹ Renno, a.g.m., s.10.

²⁷⁰ John Field, *Sosyal Sermaye*, Çeviren: Bahar Bilgen-Bayram Şen, 2. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 89.

²⁷¹ Edward L. Glaeser, "What is Social Capital? The Determinants of Trust and Trustworthiness", *NBER Working Paper*, No.7216, 1999, (Çevrimiçi) <http://www.nber.org/papers/w7216>, 07 Mart 2019.

²⁷² Field, a.g.e., s. 89.

sağlanır²⁷³. Vergi otoritelerinin, vergiye gönüllü uyumun temin edilmesinde mükelleflerin kendileriyle işbirliği içinde olmalarını beklemesinin sosyo-psikolojik nedeni vergilerin karşılıklılık ilkesidir. Mükellefler ödedikleri vergiler ile devlet tarafından sunulan hizmet arasında doğru orantının olduğuna inanırlarsa vergiye uyumları o kadar artacaktır.

Aktörler arası bir mübadele²⁷⁴ sürecine işaret eden vergilendirmenin karşı aktörü olan mükellef vergi idaresi ile işbirliği yaptığı takdirde ileride kandırılmayacağına ve işbirliğinin kendisinin sonraki muhtemel çıkarına olduğuna inanmalıdır²⁷⁵. İki tarafı olan sosyal ve siyasal bir ilişkinin temininde, taraflardan biri diğeri için bir şey yaptığında gelecekte bunun karşılığının olacağına inanır. Özgecil edimin sahibi tarafından gerçekleştirilmiş olan yükümlülüğün karşılığı gelecekte alınacaktır²⁷⁶. Ancak koşullar, mükellefleri vergi uyumdan uzaklaştıran fırsatlar sunduğunda, mükelleflerin düşünceleri ile tutum ve davranışları arasındaki örtüşme, yerini göreceli bir rasyonelliğe bırakmaktadır²⁷⁷. Bu durumda mükelleflerin işbirliğini ret etmeleri söz konusu olabilmektedir. Fırsatların ve bireysel güdülerin yönlendirdiği bu süreçte mükellefin kanunlara aykırı davranmak suretiyle veya vergi ödeme sorumluluğunu yerine getirmeyerek işbirliğini bozması söz konusudur.

BECKER'in beklenen standart fayda teorisine göre makul bir insan, öznel olarak beklenen faydasının gerçekleşen faydasından fazla olacağını düşündüğünde fayda maksimizasyonu sağlamak için suç işleyecektir²⁷⁸. Dolayısıyla bireyin suç işlemesi rasyonel aklın faydayı maksimize etme yoludur. Mükellefin vergi sahtekârlığı yapmaya karar vermesinde sadece denetim ve yakalanma riskini belirleyici değildir. Güven göstergesinin vergi ödeme davranışına etkisini hipotetik olarak test eden ampirik çalışmada SCHOLZ ve LUBELL, mükelleflerin hükümete ve diğer vatandaşlara duyduğu güvenin, içselleştirilmiş görev algısı ve yakalanma

²⁷³ Gerni, **a.g.e.**, s. 20.

²⁷⁴ A.e., s. 20.

²⁷⁵ Field, **a.g.e.**, s. 88.

²⁷⁶ Stone, **a.g.m.**, s. 25.

²⁷⁷ Braithwaite, **Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions**, s. 17.

²⁷⁸ Guido Mehlkop, Rolf Becker, "Social Class and Delinquency", **Rationality and Society**, Vol. 18, No. 2, 2006, s. 196, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1177/1043463106063323>, 22 Temmuz 2019.

orkusunun ötesinde, vergi uyumunu arttırdığını ve mükelleflerin vergi kanunlarına uymada daha istekli olduklarını belirtmiştir²⁷⁹.



²⁷⁹ Scholz, Lubell, **a.g.m.**

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ BAKIMINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI VE MALİ MÜŞAVİRLER

Yüksek bir vergi kültürü için bireylerin içselleştirilmiş vergi ahlakına sahip olmaları, bunun pozitif hukuk tekniğine uygun geliştirilmiş bir vergi sistemi ile desteklenmesi, psiko-sosyal faktörleri de göz önüne alan etkin bir vergi idaresi ve mükelleflerin vergi bilincine olumlu etkide bulunabilecek meslek mensuplarının işbirliğine ihtiyaç vardır. Nitekim mükellefler karmaşık vergi mevzuatının gereklerini çoğu zaman kendi başlarına yerine getiremez ve yardıma başvurur. Dolayısıyla etkin bir vergileme için muhasebe meslek mensuplarının ve mali müşavirlerin önemi göz ardı edilemez.

4.1. MUHASEBE MESLEK MENSUBU VE MALİ MÜŞAVİRLİK KAVRAMININ TANIMLANMASI

Muhasebe meslek mensupları ve mali müşavirler bir taraftan mükellefler tarafından muhasebe ve vergi işlemlerinde ilk olarak muhatap alınan kişi olmakta, diğer taraftan vergi otoritesi tarafından da mükellefin temsilcisi olarak görülmektedir¹. Vergileme alanındaki ilişkilerden bahsedilirken ilk olarak vergi otoritesi ile mükellef arasındaki ilişkiler anlaşılmaktadır². Vergileme sürecinin iki aktör olan vergi otoritesi ve mükellef arasındaki ilişkiye indirgenmesi mümkün değildir. Vergilemenin hemen hemen her aşamasında iki aktör arasında köprü görevi gören muhasebe meslek mensupları sürecin bilgi taşıyıcısı ve aktarıcısı konumundadırlar. Verginin doğru bir şekilde hesaplanıp hazineye intikalinin sağlanmasında son derece önemli rolleri bulunmakla birlikte, muhasebe meslek mensuplarını yalnızca mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergi tutarını hesaplayıp vergi idaresine bildiren birer aracı şeklinde değerlendirmek doğru

¹ İmren Peker Kılıçer, “İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması İle İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, 2018, s. 233.

² Doğan Şenyüz, “Maliye Mükellef İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:7, Ocak-Mart, 1992, s.17.

değildir³. Uygulamada verginin tahsili dışında, neredeyse mükellefin tüm vergisel iş ve işlemlerini ve vergi ödevlerini muhasebe meslek mensupları veya mali müşavirler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Kamu harcamalarının en önemli kaynaklarından vergi ve vergileme süreci oldukça karmaşık ve tekniktir. Bu karmaşık ve teknik karar alma sürecinde verginin öznesi olan mükellefe vergisel yükümlülükleri yerine getirirken çoğunlukla muhasebe meslek mensupları destek olmaktadır⁴. Bu kapsamda mükellef ve muhasebe meslek mensupları arasında dinamik ve daimi bir etkileşim tebellür etmektedir. Bu çalışmada, vergi yardımcısı, vergi danışmanı, vergi müşaviri, vergi hazırlayıcıları gibi isimlerle literatürde yer alan ve vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde mükellefe yardım ve tavsiyede bulunan yetkili kimselerin tümü için *meslek mensubu* kavramsallaştırması kullanılmıştır.

4.2. TÜRK VERGİ KÜLTÜRÜNDE MESLEK MENSUBU

Ticari örf ve teamüllerin genellikle şahsi itibar, dostluk, akrabalık gibi tamamen şifahi ve kişisel ilişkilere dayandığı vergi kültürümüzde beyan esasına geçilmesi ve ticari iş ve işlemlerin belgelendirilmesi ve kaydedilmesi zorunluluğunun olması, milli karakteri gereği hesap kitaptan hoşlanmayan⁵ mükelleflerin meslek mensuplarına başvurmalarını zorunlu kılmıştır. Türkiye’de yaklaşık 112.827 (SMMM ve YMM) meslek mensubu faaliyet göstermektedir⁶. Hem vergi denetiminin bir parçası olması hem de mükellef üzerindeki etkileri bakımından meslek mensuplarının vergi kültürüne katkısı göz ardı edilemez.

Oldukça eski bir geçmişi olmasına rağmen muhasebe uğraşısının meslek olarak kabul edilmesi 1985 yılında kabul edilen 3568 sayılı kanunla mümkün olmuştur⁷. Böylece meslek ile ilgili genel kuralların belirlenmesi mümkün olmuş ve vergi sisteminde yer alan bir boşluk doldurulmuştur. Muhasebecilik hizmetinin

³ Hüseyin Ali Kutlu, “Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:63, Sayı:2, 2008, s.145.

⁴ Erkan Üyümez, Sema Ünlüer, Aytül Bişgin, “Muhasebe Meslek Mensupları ve Mükelleflerin Motivasyonlarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:363, Aralık, 2018, s.10.

⁵ Ervardar, **a.g.m.**, s.40.

⁶(Çevrimiçi) <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/b074a3e0-6282-41ef-8dd6-526e9f2ed59e/meslek-mensubu-egitim-tablosu#>, 28.03.2019.

⁷ Kutlu, **a.g.m.**, s. 145.

kamusal yönü itibariyle kanuni çerçevede disipline edilmesi ve kurumsallaşması bir ölçüde sağlanmaya çalışılmıştır. İlgili kanunda mükellefe mali hizmet veren meslekler serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik olarak üç kategoride ele alınmıştır. Kanunun 2'nci maddesinde muhasebecilik mesleğinin konusu “*gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak*⁸” şeklinde açıklanmıştır. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde meslek mensupları terimi söz konusu üç kategoriyi de kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Çalışmanın bu kısmında muhasebe meslek mensuplarının mükellefin tutum ve davranışlarına etkisi ve kültürel normların oluşumuna katkısı teorik düzeyde inceleneceğinden, mesleğin Türkiye’deki gelişim evrelerine daha fazla yer verilmeyecektir.

Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin ve mevzuatın çok fazla olması, buna karşılık zor anlaşılması; mevzuatın sık sık değişmesi; kullanılan dilin ağır olması⁹ mükelleflerin çeşitli şekillerde danışmanlık hizmeti almalarını gerekli kılmaktadır. Türk vergi sistemi genel hatlarıyla oldukça karmaşık ve sürekli değişen bir yapı arz etmektedir. Mükelleflerin sahip oldukları bilgi seviyeleri göz önüne alındığında, vergi ile ilgili durumlarını tek başlarına takip etmelerinin mümkün olmadığı belirtilmektedir¹⁰. Sadece Türk vergi kültüründe değil, pek çok ülkenin vergi kültüründe mükellefler meslek mensuplarından yardım almaktadırlar. Örneğin ABD’de mükelleflerin %50’si beyannamelerinin hazırlanmasında muhasebe meslek mensuplarından yardım alırken; Türkiye’de mükelleflerin %59,9’unun mali konularda meslek mensuplarından yardım aldığı belirtilmiştir¹¹. MUTER v.d. tarafından yapılan bir çalışmada “*Vergi kanunlarındaki değişimleri ve vergi*

⁸ R.G:13.06.1989- 20194

⁹ Abdurrahman Akdoğan, “Vergi Uygulamasının Etkinliği Açısından Eğitim Fakültelerinde Maliye ve Vergi Eğitiminin Önemi”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Haziran, 1993, s.18.

¹⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.73.

¹¹ Geri kalan mükelleflerden %18,5’si gazete ve dergi, %9,4’ü vergi dairesi, %8,9’u iş arkadaşları ve çevresinden, %3,3’ü ise internetten aldıkları yardımlarla vergisel yükümlülüklerini yerine getirmektedir. Bakınız: Ali Çelikkaya, Hüseyin Gürbüz, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, **İktisat İşletme ve Finans**, Cilt:21, Sayı:247, 2006, s.131-132.

uygulamalarını nasıl izliyorsunuz?” sorusuna katılımcıların %60,2 vergisel konuların takibinin öncelikli olarak muhasebeci vasıtası ile gerçekleştirdiğini belirtmiştir¹². Yapılan başka bir çalışmada ise mükelleflerin %94,60'ının muhasebe işlemlerini bir meslek mensubu aracılığı ile yaptığı ve bunun mükelleflerin eğitim düzeylerinin düşük olması ile paralellik gösterdiği ifade edilmektedir. Aynı çalışmada deneklerin %96'sı muhasebe mesleğinin gerekliliği konusunda hemfikirdir¹³ ve % 89,82 bilgisine en çok itibar edilen kişi olarak muhasebe meslek mensubunu göstermiştir¹⁴. Bu veriler değerlendirildiğinden mükellef algısında muhasebe mesleğinin bir uzmanlık alanı olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla meslek mensubunun mükellefin vergi ahlakını, davranışını ve vergiye karşı tutum ve davranışını kolaylıkla manipüle etme kabiliyeti bulunmaktadır.

OECD'nin 2005 yılında yapmış olduğu bir araştırmada, farklı ülkelerdeki mükelleflerin meslek mensuplarına başvuru düzeyleri karşılaştırılmıştır. Gelir vergisi beyannamesinin hazırlanması gayesiyle muhasebe meslek mensubuna başvuru yapan mükelleflerinin oranı ülkeler nezdinde karşılaştırıldığında ise meslek mensubuna başvurma oranının en yüksek olduğu ülkenin İtalya olduğu görülmüştür. Ayrıca listenin ilk sıralarını Avustralya, İrlanda ve Avusturya, Türkiye ve ABD gibi ülkeler bulunmaktadır. Mükelleflerin beyanname düzenlerken meslek mensuplarına en az başvurma gereği hissettiği ülkeler Danimarka, Norveç, Lüksemburg, Çek Cumhuriyeti, Portekiz ve Slovakya Cumhuriyeti olarak sıralanmıştır¹⁵. Veriler incelendiğinde Türk vergi kültüründe meslek mensuplarının mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirmesinde önemli bir işlevinin bulunduğunu, buna binaen mükellefin tutum ve davranışları üzerindeki etkisinin son derece kayda değer olduğu ileri sürülebilir.

¹²Mükelleflerin % 29,4'ü gazete, dergi veya diğer resmi yayınlardan; % 5,6'sı vergi dairesine danışarak; % 4'ü iş arkadaşları ve çevremden duyduklarını; % 0,7'si televizyon yanıtını vermiştir. Çalışmanın tamamı için bkz.: Birol Naci Muter, Süreyya Sakıncı, Ahmet Kemal Çelebi, “Mükelleflerin Vergi Karşısında Tutum ve Davranışları Araştırması”, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Araştırma Projesi, Manisa, 1993, s. 17;

¹³ Şamil Ünsal, “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konumu ve Geleceği Konusunda Uygulamalı Bir Yaklaşım”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:3, 2000, s.28.

¹⁴Ünsal, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konumu ve Geleceği Konusunda Uygulamalı Bir Yaklaşım**, s.31.

¹⁵ Karabacak, **a.g.m.**, s.43.

4.3. MESLEK MENSUBUNA BAŞVURULMASININ NEDENLERİ

Vergi kanunlarındaki boşluklardan istifade etmek veya kanunun verdiği fırsatlardan yararlanarak daha az vergi ödemek, vergi kanunlarına ve mevzuatına hâkim olunmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla mükellefler vergiden kaçınmak ve daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensupları olan müşavirlerden yardım talep etme yoluna başvurmaktadırlar¹⁶.

Vergi sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olmayan ve bilgiye ulaşmak için yeterli zamanı olmayan veya vergisel hesaplamalardan kaynaklı cezalı tarhiyatlarla karşılaşmak istemeyen mükellefler vergisel konularda uzman yardımına başvurarak vergi danışmanları aracılığı ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirmektedirler¹⁷.

Mükelleflerin meslek mensuplarına en çok başvurdukları konuların başında mevzuattaki değişikliklerin geldiği belirtilmektedir. Bunu iş yeri açma ile ilgili prosedürlerin izlendiği aktarılmaktadır¹⁸. Bu kapsamda vergi kültüründe mükelleflerin meslek mensubuna başvurma nedenlerinin genel olarak mevzuatın takip edilmesi, defterlerin tutulması, beyannamelerin hazırlanması ve mali danışmanlık üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

4.4. MESLEK MENSUBUNUN VERGİ KÜLTÜRÜNE ETKİSİ

Meslek mensupları mükellefe çok çeşitli hizmetler sunabilmektedirler. Vergi beyannamelerinin hazırlanması, kanun değişikliği hakkında mükelleflerin bilgilendirilmesi, mükelleflerin tereddüt yaşadıkları işlemlerde yönlendirilmesi, vergi planlaması yapılması, mükellefi vergi otoritesi karşısında temsil etme bu hizmetlerden bazılarıdır. Meslek mensuplarının bu süreçlerin hepsinde veya bir kısmında mükellef tutum ve davranışını etkilemesi mümkündür.

¹⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 92.

¹⁷ Saygın, Sandalcı, Sandalcı, **a.g.m.**, s. 147.

¹⁸ Cemal Yükselen, Gülhan Suadiye, “Mükelleflerin Ve Muhasebecilerin Birbirlerinden Beklentileri: Hatay İlinde Bir Araştırma”, **Mali Çözüm**, Sayı:56, 2001, s. 17.

Vergi mükelleflerinin vergi bilinci ile vergi ahlakı ve bu iki değişkenin doğrudan bir fonksiyonu olan vergi davranışının çevresel ve bireysel çeşitli faktörlerden etkilendiği belirtilmektedir¹⁹. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının düşük olduğu vergi kültürlerinde vergileme kapasitesine tam olarak ulaşılması mümkün değildir. Bu durum beraberinde bir dizi olumsuzluğu getirmektedir. Kamu harcamalarının aksamaması, cari açık, devlet borçlarının artması ve nihayet vergi yükünün daha ağır hale gelmesi bu olumsuzluklardan bazılarıdır²⁰. Bu bakımdan vergi kültüründe bireylerin yüksek vergi bilinci ve vergi ahlakına sahip olmalarının desteklenmesi oldukça önem arz etmektedir. Mükellefin vergi kültürüne etki eden çevresel bir faktör olarak kabul edilen meslek mensuplarının vergileme ile ilgili takındıkları tutum ve içselleştirdikleri normlar oldukça hayatidir.

Meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyi üzerinde olumlu ya da olumsuz etkileri, mükelleflerin vergiye yönelik algılarını ve tutumlarını etkilemek suretiyle vergi davranışını yönlendirebilmektedir. Bir yönüyle meslek mensupları vergisel hakları ve ödevleri konusunda mükellefleri bilinçlendirip, bilgilendirerek vergi bilinci ve vergi ahlakının geliştirilmesinde katkı sağlayabilecekken; diğer yandan vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını cesaretlendiren söylemlerle yüksek vergi kültürünün altını kazıyabilmektedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının vergi kültürüne iki yönü etkisi bulunmaktadır.

Meslek mensupları, vergi beyannamelerinde yer alan sütunların doldurulması ve usulüne uygun bir şekilde süresinde idarenin bilgisine sunulması gibi karmaşık bir konuda mükelleflere yardımcı olarak vergileme sürecine etkili ve ekonomik bir katkı sunmaktadır. Bu yönüyle vergi kültürüne sosyal fayda sağlamaktadır²¹.

¹⁹ James Alm, Benno Torgler, "Culture Differences and Tax Morale in The United States and Europe", **Journal of Economic Psychology**, Vol:27, s. 224-244, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/4848005_Culture_Differences_and_Tax_Morale_in_the_United_States_and_Europe, 26 Temmuz 2019.

²⁰ İbrahim Organ, Baki Yegen, "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:27, Sayı:4, 2013, s.244.

²¹ Mahmut Tuncer, "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2005, s.221.

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin tutumlarına etkide buldukları diğer bir alan ise risk algısıdır. Yapılan çalışmalar mükelleflerin denetim olasılığını gözünde büyütme eğilimde olduklarına işaret etmektedir²². Bu noktada meslek mensupları vergi düzenlemelerine ilişkin bilgisi ve deneyimleri sayesinde mükellefe denetim olasılığı ve ceza riski olasılığı hakkında tespitlerde bulunur²³. Yapılan vergi incelemeleri esnasında mükellefler için poliçe özelliği taşıyan matrah artırımında bulunan veya bulunmayan mükelleflerin “*muhasibecim gerek yok dedi*” veya “*muhasibecim arttıralım dedi*” şeklindeki ifadeler meslek mensuplarının mükellefin vergi davranışı üzerinde oldukça etkili bir referans grubu olduğunu göstermektedir.

Yapılan bir çalışmada meslek mensupları “*defterlerini tuttuğum mükelleflerin çoğunluğu vergi konusunda bana danışırlar*” sorusuna çoğunlukla evet yanıtını verdikten sonra akabinde mükelleflerin “*Mükellefler vergi kaçırımları halinde nasıl bir yaptırım ile karşılaşacaklarını muhasebe meslek mensuplarına sormaktadırlar*” sorusuna da aynı yönde cevap verdikleri görülmüştür²⁴. Dolayısıyla mükelleflerin vergi kaçırmak ya da vergisini ödeme seçenekleri arasındaki tercihinde karar vermesinde meslek mensubunun yönlendirici bilgi aktarımı anahtar role sahiptir.

Yapılan çeşitli çalışmalarda meslek mensuplarının vergiye ilişkin kanuni düzenlemelerin mükellefe doğru bir şekilde aktarılmasını sağlayarak vergi uyumuna katkı sağladığı; ancak müphem şartlar mevcut olduğunda fırsattan yararlanarak vergi uyumsuzluğuna neden olduğu tespit edilmiştir²⁵.

Eğitim düzeyinin çoğunlukla ilkokul ve lise düzeyinde olduğu mükellef portföyü ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının mükellefin eğitim düzeyi

²² Bkz.: Amos Tversky, Daniel Kahneman, Paul Slovic, **Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases**, Cambridge, Cambridge University Press, 1982, s.285-287; Amos Tversky, Daniel Kahneman, “**Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases**”, **American Association for the Advancement of Science**, Vol.185, No.4157, 1974, s.1124-1131. (Çevrimiçi) <http://www.jstor.org/stable/1738360>, 5 Nisan 2019.

²³ Tuncer, **a.g.m.**, s. 222.

²⁴ Murat Uzun, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi: Sakarya İli Örneği”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2015, s. 74.

²⁵ Steven Klepper, Daniel Nagin, “The Role of Tax Preparers in Tax Compliance”, **Policy Sciences**, Vol.22, No.2, 1989, s. 167. (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/4532166>, 5 Temmuz 2019.

hakkında çoğunlukla doğru bilgiye sahip olduğu göz önüne alındığında²⁶; son derece teknik bir olgu olan vergileme konusunda mükelleflerin yönlendirici bir aktör olarak meslek mensuplarına itimat edeceği beklenen bir sonuçtur. Bundan ötürü muhasebe meslek mensuplarının, *mesleklerinin gerektirdiği teknik bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalarının yanı sıra* ahlaki ve etik bazı değerlere bağlı olmaları ve bu değerleri davranışlarına yansıtmaları son derece önemlidir²⁷. Vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde sadece cezalar ve yakalanma olasılığının değil, aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının tutumların da etkili olduğunu yapılan çalışmalarda ortaya konulmuştur²⁸.

4.5. MÜKELLEFLERİN MESLEK MENSUBUNDAN BEKLENTİSİ

Vergi uyumu mükellefin vergi beyannamesini yürürlükte olan mevcut kanunlara ve diğer vergi uygulamalarına uygun olarak düzenlemesi ve zamanında ilgililere bildirilmesidir. Mükellefler uyum davranışından çoğunlukla kasıtlı sapmalar göstermekle birlikte dikkatsizlik ve hatalardan kaynaklanan uyumsuz davranışlarda sergilemektedirler. Gerçekten de mükelleflerin vergisel ödevleri tam bir şekilde yerine getirebilmesi iyi derecede okuma, anlama, yorumlama, muhakeme etme yeteneği gerektirmektedir²⁹.

Klasik vergi uyumu modellerinde vergi mükelleflerinin *beyan ve bildirimleri ile ilgili bütün durumlar hakkında tamamen bilgilendirilmiş olduğu* varsayılmaktadır. Ancak gerçek durumda kanunların oldukça girift yapısı ve uygulanması sırasında karşılaşılan belirsizlik nedeniyle çoğu mükellef *şaşkınlık* içerisinde. Mükellefler bu durumun üstesinden gelmek için muhasebe meslek mensuplarının yol göstericiliğine güvenmektedirler³⁰.

²⁶ Bu hususta yapılmış olan anket çalışmasının ayrıntıları için bakınız: Ünsal, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konumu ve Geleceği Konusunda Uygulamalı Bir Yaklaşım**, s. 20-21.

²⁷ Gülsevil Yıldız, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:36, Ağustos-Aralık, 2010 s. 158.

²⁸ Organ, Yegen, **a.g.m.**, s. 257.

²⁹ Üyümez, Ünlüer, Bişgin, **a.g.m.**, s.10.

³⁰ Tuncer, **a.g.m.**, s. 220.

Vergi kanunlarına vakıf olmayan, değişiklikleri takip etme zamanına ve kabiliyetine sahip bulunmayan mükelleflerin neredeyse tamamı defter tutma usullerini bilmemekte ve meslek mensuplarından yardım almaktadırlar. Piyasa koşulları içerisinde daha fazla müşteri kazanma arzusu taşıyan meslek mensupları ise ekseriya mükellefin ödeme kabul ettiği vergi tutarına göre defter ve belgeleri düzenlemekte; bu şekilde en az vergi çıkaran muhasebeci piyasada ün sahibi olmaktadır³¹. Gerçekten de yapılan çalışmalar Türk vergi kültüründe mükelleflerin, meslek mensubunun başarısını daha az vergi matrahı tespit etmesi ile ilişkilendirme eğiliminde olduklarını göstermektedir³². Hatay ilinde YÜKSELEN ve SUADIYE tarafından yapılan çalışmada mükelleflerin %49'u danışmanlık aldıkları muhasebeciden beklentileri sorulduğunda “az vergi çıkarma” yanıtını vermiştir³³.

Türk vergi kültüründe “muhasebecinin en az vergi çıkararı makbuldür” inancı mükellef algısında yerleşmiştir. Hatta diğer mükelleflerden daha fazla ödeyen mükellefler bu durumlarını *muhasebecinin beceriksizliği* söylemi ile açıklama eğilimindedir.

4.6. TOPLUMUN MESLEK MENSUBU ALGISI

Kutadgu Bilig’de muhasebecinin özelliklerinin: "Muhasebecini çok doğru, itimat edilir, iyi ve dürüst olması lazım. Gözü tok, tavrı ve karakteri güvenilir olmalı. Akıllı olmasının yanında hayâ sahibi bulunmalı” şeklinde sıralandığını aktaran SÜRME³⁴ meslek mensuplarının tüm toplumun menfaatin gözeterek bilgi üretiminde ve aktarımında gerçeğe uygun, tarafsız, güvenilir ve dürüst davranma yükümlülüğünün geçmişten günümüze değin aranan kültürel bir norm olduğuna işaret etmektedir. Verginin toplumsal yapısından ve vergilenenin kamusal ağırlığından ötürü bu sürecin önemli aktörleri olan meslek mensuplarının, kanunları doğru bir şekilde uygulamakla ilgili olarak devlete karşı; vergi uyumunu teşvik edici güven veren mali duruşlarıyla ilgili olarak topluma karşı sorumlulukları bulunmaktadır.

³¹ Kuruca, **Vergi Kaçakçılığı**, s.208.

³² Hayrettin Usul, Burcu Ateş Aslantaş, “Muhasebeci - Mükellef Çatışması”, **Muhasebe Ve Denetime Bakış**, Mayıs, 2007, s. 96.

³³ Yükselen, Suadiye, **a.g.m.**, s.18.

³⁴ Yusuf Sürmen, “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:7, Ocak-Mart, 1992, s.25.

Literatürde yapılan birçok çalışma, meslek mensuplarının toplum tarafından algılanma şeklinin olumsuz olduğunu ve muhasebenin karşılaştığı en büyük güçlüğü imaj sorunu olduğu vurgulamıştır³⁵. Muhasebe meslek mensuplarının icra ettiği faaliyetin öneminin ve bizzat meslek mensubunun meşruluğuna yönelik toplumun algısı yalnızca muhasebecilerin kendileri tarafından değil; toplumu oluşturan bireylerin bakış açılarına göre de şekillenen sözel ve zihinsel imajlarda kendini göstermektedir³⁶. ALTAN tarafından muhasebecilik mesleğinin toplumda algılanma biçimi üzerine yapılan araştırmada muhasebecilerin sürekli ilişki içerisinde olduğu toplum kesimlerinde, muhasebe meslek mensupları bütün yönleriyle olumlu algılanırken, ilişki içerisinde olmadığı toplum kesimlerinde olumsuz yönde algılandığı veya tanınmadığı sonucuna ulaşılmıştır³⁷. Bu sonucun, mükelleflerin meslek mensuplarının sunduğu hizmetten genel olarak memnun olduğu şeklinde anlamlandırılması mümkündür.

Vergi uyumunu açıklayan teorilerde mükellefler her ne kadar bağımsız karar veren birimler olarak değerlendirilseler de yapılan çalışmalarda mükellefin uyum veya uyumsuzluk davranışının bağımsız olmadığı ortaya koyulmuştur. Dahası mükellefin kararı üzerinde etkili olan meslek mensuplarının mükellefleri çoğunlukla uyumsuzluk davranışına yönlendirildiği ifade edilmektedir³⁸. Bundan dolayı meslek mensuplarını kanunlardaki gri alanları kullanarak vergi uyumsuzluğunu cesaretlendiren vergi yasalarının istismarcıları olarak değerlendirildiği görülmektedir³⁹.

SÜR MEN, gelişmiş ülkelerde meslek mensuplarının saygı ve ilgi gördüğünü; ancak Türk vergi kültüründe aşağılandığını hatta muhasebecinin mesleğini dile getirmekten utandığını belirtmiştir. Ona göre muhasebeci Türk vergi

³⁵Hasan Şenol, “Muhasebe Mesleğinin Toplum Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:6, Sayı:11, Aralık, 2014, s. 103.

³⁶ A.e., s. 103.

³⁷ Mikail Altan, “Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:11, 2004, s. 53-54.

³⁸ Klepper, Nagin, **a.g.m.**, s. 167.

³⁹ Tuncer, **a.g.m.**, s. 224.

kültüründe pejoratif bir anlam taşımaktadır⁴⁰. Muhasebecilerin bu şekilde kültürel norm haline gelen davranışları fıkralara dahi konu olmuştur⁴¹.

4.7. MESLEK MENSUBU-MÜKELLEF ÇATIŞMASI

Muhasebe meslek mensupları ile vergi mükellefleri arasındaki ilişki özel hukuk sözleşmeleri ile kurulsa da sunulan hizmetin niteliği gereği ilişkinin kamusal yönü ağır basmaktadır. Muhasebe meslek mensupları işlemlerin ve belgelerin mevzuat hükümlerine uygun kayıt altına alınması ile birlikte toplumun tamamı için büyük öneme sahip olan vergiler hususunda mükellefi doğru bilgilendirmek, bilinçlendirmek ve yönlendirmek suretiyle kamusal hizmet sunmaktadırlar⁴². Bu bakımdan muhasebe meslek mensupları toplum yararına hizmet eden ve vergi idaresine ya da ilgi duyan diğer tüm kişilere mali durum hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunan kişiler olmalıdırlar⁴³.

Meslek mensubu, muhasebecilik hizmeti karşılığında kendisi için müşterisi olan; vergi otoritesi için mükellef olan kişiden belli bir ücret almaktadır. Normal koşullarda hizmet arz eden için müşteri memnuniyetinin sağlanması öncelikli iken; muhasebe meslek mensubunun, müşterisi olan mükellefin taleplerinden önce dikkate alması gereken yasal ilkeler ve hükümler bulunması iki aktör arasında şiddetli bir çıkar çatışmasının doğmasına neden olmaktadır. Ücret karşılığı aldığı

⁴⁰ Sürmen, **a.g.m.**, s. 26.

⁴¹ Şükrü Kızılot'un 30 Temmuz 2006 tarihli Hürriyet gazetesinde "İki kere iki kaç eder" başlıklı köşe yazısında aktardığı fıkra şöyledir: "*Bundan çok uzun yıllar önce, yani muhasebecilik mesleğinin bugünkü saygınlığına kavuşmadığı, meslek yasaının da henüz çıkmadığı bir dönemde, bir işadamı muhasebeci arıyormuş. Sekreterine, gazeteye ilan vermesini ve gelenler bir ön elemeye tabi tutulduktan sonra, seçilecek üç kişiyle görüşüp, birini seçeceğini söylemiş. Daha sonra, seçilen üç kişiyle de ayrı ayrı görüşmeye başlamış. Odasına ilk aldığı muhasebeci adayına sormuş; Söyle bakalım, iki kere iki kaç eder? Dört eder efendim! Peki, teşekkür ederim. Çıkabilirsiniz. Benim aradığım kişi siz değilsiniz. Biraz sonra ikinci aday da, odaya çağırılmış. Patron yine aynı soruyu sormuş; Söyle bakalım, iki kere iki kaç eder? Bir saniye efendim... İzin verirseniz hesaplayayım. Bizimki kâğıdı kalemi almış ve iki kere ikinin kaç olduğunu hesapladıktan sonra, patrona dönmüş; Hesapladım, dört ediyor efendim. Peki, çok teşekkür ederim. Siz de aradığım kişi değilsiniz. Biraz sonra, üçüncü aday da odaya çağırılır. Patron yine aynı soruyu yöneltir. Söyle bakalım, iki kere iki kaç eder? Üçüncü aday, soruyu duyunca hemen pencereye yönelmiş. Perdeleri sıkı sıkıya kapatmış. Ardından kapıyı da kilitledikten sonra, etrafı dinlemiş bakmış hiç ses yok. Sessizce patronun yanına yaklaşmış kulağına eğilmiş ve yavaşça; Kaç etmesini istiyorsunuz efendim? Demiş.*" Bkz.: Şükrü Kızılot, "İki kere iki kaç eder", Hürriyet, 30.07.2006, (Çevrimiçi) <http://www.hurriyet.com.tr/iki-kere-iki-kac-eder-4837209>, 10 Temmuz 2019.

⁴² Kılıçer, **a.g.e.**, s. 232.

⁴³ Recep Güneş, Fikret Otlu, "Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2003, s.111.

muhasebe hizmetinden kendi şahsi menfaatine uygun taleplerde bulunan mükellef ile yasal ve ahlaki normlara uygun hareket ederek kamu yararını gerçekleştirmek zorunda olan meslek mensubu arasındaki çatışma *amaçların uyuşmaması* şeklinde kendini gösterir⁴⁴. Örneğin mükellef ustalıkla yapılacak muhasebe kayıtlarıyla vergi matrahının asgari seviyede tutulmasını isterken; meslek mensubu hem mali hem de disiplin sorumluluğundan dolayı yasal sınırların dışına çıkmamayı tercih eder.

YILDIZ tarafından Kayseri ilinde muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği konusuna ilişkin bilgi, düşünce, algılama ve uygulamalarını tespit etmek amacıyla yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında çatışma yaşadıkları ortaya koyulmuştur⁴⁵. ORGAN ve YEGEN tarafından Adana ilinde mükellef meslek mensubu ilişkisini inceleyen diğer bir çalışmada elde edilen verilerde benzerlik göstermektedir. Söz konusu çalışmada katılımcı meslek mensuplarının %62'si "*Mükellef-mali müşavir çatışması daima vardır*" önermesine olumlu yanıt vermiştir⁴⁶. Bu bakımdan mükelleflerin meslek mensupları üzerinde etkili bir baskı grubu olduğu belirlenimi ortaya çıkmaktadır.

Türk vergi kültüründe, vergi mükellefleri vergi yüklerini en aza indirmek için meslek mensuplarından vergi kaçırımlarını talep etmektedirler. Bu kültürel tutumun dikkat çeken başka bir motifi ise meslek mensubunun da bu talebe açık olması ve hatta bunu istemesi olarak meydana çıkmaktadır⁴⁷. Buna ek olarak muhasebe meslek mensuplarının, müşteri kaybetme endişesini taşıdıkları ve bundan dolayı mesleki etik normları ihlal ettikleri de belirtilmektedir⁴⁸. Aralarında bir nevi işçi-işveren ilişkisi bulunan iki aktör arasında böyle bir durumda meslek mensuplarının vergi mevzuatıyla ilgili oldukça geniş bilgisini ve takdir hakkını aynı zamanda müşterisi olan mükellef lehine kullanacaktır⁴⁹.

⁴⁴ Usul, Aslantaş, **a.g.m.**, s.85.

⁴⁵ Gülsevil Yıldız, "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama", s.170.

⁴⁶ Organ, Yegen, **a.g.m.**, s. 258.

⁴⁷ Usul, Aslantaş, **a.g.m.**, s. 96.

⁴⁸ Kutlu, **a.g.m.**, s. 166.

⁴⁹ Tuncer, **a.g.m.**, s. 222.

Çıkar çatışması yaşayan muhasebe meslek mensupların, kendi şahsi menfaatleri doğrultusunda müşteri memnuniyetini toplumsal faydanın önüne koydukları yapılan pek çok çalışmada bizzat meslek mensuplarının kendileri tarafından ifade edilmiştir. Ankara ilinde yapılan bir çalışmada meslek mensuplarının %87,10'nu bazı meslektaşlarının kişisel çıkarlarını gözeterek vergi kaçırma davranışını desteklediği ve bazen de bu eyleme iştirak ettiğini; bu şekildeki kişisel suiistimallerin mesleğin saygınlığını azalttığını düşünmektedirler⁵⁰. Benzer şekilde Adana ilinde yapılan başka bir çalışmada da katılımcıların çoğunluğu bazı meslektaşlarının müşteri talepleri söz konusu olduğunda kanuni hükümlerin ikinci planda ittiğini, mükellefin memnuniyeti için vergi kaçırılmasına göz yumduğunu ve hatta mükellefe yardım bile ettiğini düşündüğü anlaşılmıştır⁵¹.

Göller Yöresinde herhangi bir işverene bağlı olmaksızın kendi bürolarında çalışan muhasebe meslek mensupları ile yapılan anket çalışmasında, katılımcıların %62'si, mükelleflerin *kendilerini emrinde çalışan personel olarak gördüklerini* ifade etmişlerdir. Mükelleflerin bu algısının, istek ve arzularının sorgulama olmaksızın yerine getirilmesi beklentisine neden olduğu oldukları belirtilmiştir⁵². SAKARYA ve KARA tarafından Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir'de SMMM ve YMM odalarına kayıtlı faaliyet gösteren meslek mensupları ile yapılan anket çalışmasında, meslek mensupları meslek etiğine aykırı davranmalarının nedeni olarak mükellef baskısını ve yasaların yetersizliğini işaret etmiştir⁵³.

4.8. MESLEK MENSUBU VE ÇOĞULCU CEHALET YAKLAŞIMI

Türk vergi kültüründe muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinci, vergi ahlakı ve kamu yararı kavramlarının farkında olduğu; meslek mensubu olarak vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerinde etkilerinin son derece önemli olduğunun bilincinde oldukları görülmektedir. Vergi kültüründe özellikle dikkat

⁵⁰ Hamide Özyürek, "Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara'da Muhasebeciler Üzerine Araştırma", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2012, s.134.

⁵¹ Organ, Yegen, **a.g.m.**, s. 258.

⁵² Usul, Aslantaş, **a.g.m.**, s. 91.

⁵³ Şakir Sakarya, Suat Kara, "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması", **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:12 Sayı:18, 2010, s.65,71.

çeken bir diğer husus ise muhasebe meslek mensuplarının meslektaşları ile ilgili olarak yaşadıkları çoğulcu bilgisizliktir. Dolayısıyla Türk vergi kültürüne genel olarak hâkim olan güven normunun eksikliği muhasebe meslek mensupları içerisinde de gözlenmektedir.

Çoğulcu cehalet yaklaşımı bir kimsenin toplumda reddettiği bir normu; yanlış bir düşünüşle, diğer üyelerin onu onayladığını varsayarak, bu norma uyarak yaşamını devam ettirmesini ifade etmektedir⁵⁴. Çoğulcu cehalet yaklaşımına göre bireyler kendilerinin çok nadir olumsuz davranışta bulunduğunu ifade ederken, diğerlerinin sıklıkla olumsuz davranış gösterdiğini düşünme eğilimindedir. Bu kapsamda belirli somut bir neden olmaksızın kolaylıkla başkalarının dürüst olmadığını; ancak kendisinin dürüst olduğunu iddia ederek toplumda kendini kabul ettirme ve kendisini yüceltme gayreti göstermektedir⁵⁵.

Meslek hayatında sergilenen davranışların belirli etik sınırları bulunmaktadır. İş hayatıyla alakalı iyi ve kötü; doğru ve yanlış gibi normların incelenmesi esasen meslek etiğinin konusudur. Etik kuralların bazıları kanunla düzenlenirken bir kısmı meslek teşekkülleri tarafından belirlenmektedir⁵⁶. Muhasebe meslek mensupları; ancak meslek etiği ilkelerine uygun faaliyet gösterdikleri zaman *toplumun menfaatini gözeterek şekilde vergi kanunlarına uygun tutum ve davranış* sergileyebilirler⁵⁷. Muhasebe meslek mensupları kişisel olarak kendilerinin kanunlara ve meslek etiğine uygun davrandıklarını, mükellefleri kanunlar hakkında yeterince bilgilendirdiklerini ve müşteri kaybetme pahasına vergi kaçakçılığını teşvik edici söylemlerde ve davranışlarda bulunmadığını ifade etmektedir. Buna karşın kendisi dışındaki diğer meslek mensuplarının aynı şekilde hareket etmediklerini, daha fazla kazanç güdüsüyle hareket eden meslektaşlarının

⁵⁴ Daniel Katz, Floyd Henry Allport, "Student's Attitudes: A Report Of The Syracuse University Reaction Study", **Syracuse**, New York, The Craftsman Press, Inc., 1931 (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1177/000271623115500160> ,21 Temmuz 2019.

⁵⁵ Michael Wenzel, "Misperceptions of Social Norms About Tax Compliance: From Theory to Intervention", **Journal Of Economic Psychology**, Vol.26, Issue.6, 2005, s.878, (Çevrimiçi) <https://ideas.repec.org/a/eee/joepsy/v26y2005i6p862-883.html> , 26 Temmuz 2019.

⁵⁶ Kutlu, **a.g.m.**, s. 147.

⁵⁷ Organ, Yegen, **a.g.m.**, s. 269.

mükellefleri vergi kaçırma konusunda yönlendirdiklerini ve cesaretlendirdiklerini düşünmektedirler⁵⁸.

Muhasebe meslek mensupları salt ekonomik çıkar gözeterek hareket ettiklerinde çeşitli etik dışı davranışlarda bulunarak vergi kültüründe uyum maliyetlerini arttırıcı rol oynamaktadırlar. Kendileri dürüst olsa dahi diğer meslektaşlarının dürüst olmayacağı inancına sahip olduklarından gerçekleştirilen etik dışı davranışın haklı gösterilmesi için başvurulan çeşitli bahaneler bulunmaktadır. Diğer tüm meslektaşların vergi kaçırma eylemine katıldığını ileri sürme en sık başvurulan bahanelerden sayılmaktadır⁵⁹. Bu kapsamda vergi kültürünün meslek mensubu unsurunda “*ben yapmıyorum ama yapan meslektaşlarım var*⁶⁰” savunma mekanizmasının içsel bir norma dönüştüğü görülmektedir.

⁵⁸ Bu konuda yapılmış anket çalışmaları için bkz.: Mustafa Zeytin, “Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışa Yönlendiren Faktörler”, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2007, s.120.

⁵⁹ Ersin Güredin, “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayın No:20, Nisan- Mayıs, 1997, s. 118.

⁶⁰ Gerçekten de yapılan pek çok çalışmada meslek mensupları kendilerinin değil ama bazı meslektaşlarının vergi kaçırma konusunda mükellefleri engelleyici telkinlerde bulunmadığını hatta mükellefi vergi kaçırmaya teşvik ettiklerini düşünmektedirler. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Organ, Yegen, **a.g.m.**, s.260.

SONUÇ

Vergileme süreci, iktisadi, mali, sosyal, siyasal, sosyolojik ve psikolojik yönleri olan bir fenomendir. Bu süreç hem mükelleflerin algı, tutum ve davranışlarından etkilenmekte, hem de mükellefin vergi davranışı üzerinde etkili olmaktadır. Etkin bir vergi sistemi inşa etmek için vergilendirme sürecinde mükelleflerin davranış tipolojilerinin ve altında yatan temel nedenlerin iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

Bireylerin vergiye karşı davranışlarını açıklayan klasik modeli referans alan birçok bilimsel çalışma yapılmış; ancak güven, ahlak, sosyal sermaye, kurumsal yapı gibi değişkenlerin meydana getirdiği standartlaşmış davranış stilleri sunan vergi kültürü kavramı çoğunlukla bu çalışmaların dışında tutulmuştur. Vergileme sürecinde yer alan her bir aktörün tepkilerinin verili koşullar ile açıklanmasının yeterli olmayışı, bireylerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının şekillendiren tarihsel vergi zihniyetinin ve kurumsal yapının araştırılmasını gerekli kılmıştır. Bir kimsenin vergiye gösterdiği tepki rastlantısal ve gelişigüzel değildir. Toplumda kökleşmiş vergi kültürünün sunmuş olduğu tercihler arasında yapılmış bir seçimdir. Bu çerçevede bir ülkede bireyler vergi kaçırmayı aklından bile geçirmiyorken; diğer bir ülkede vergi kaçırmak beceriklilik kabul ediliyorsa bu farklılığın nedeni ülkelerin vergi kültüründe yüceltilen değerlerin ve normların farklı olmasıdır.

Literatürde yapılmış çeşitli vergi kültürü tanımları olmakla birlikte, çalışmanın üzerinde inşa edildiği en kapsamlı tanımlama, toplumun tarihsel geçmişinden beslenerek yüzyıllar boyunca nesilden nesile aktarılmış, mali kurumlar, mükellefler ve toplumun diğer mensupları tarafından kabul görmüş yasal veya yasal olmayan standartlaşmış uygulamalar şeklindedir. Bu çalışmada vergi kültür yapısının göstergeleri olduğu kabul edilen çeşitli değişkenler kullanılarak bir vergi kültürü modeli geliştirilmiştir. Vergi kültürü, tarihsel geçmiş, verginin süjesi olan mükellef, mali kurumları ve yapıları ifade eden vergi otoritesi ve muhasebe meslek mensupları tarafından inşa edilmektedir. Toplumda örf ve adet halini alan vergi uygulamaları ve kabullerini işaret eden vergi kültürü bireylerin vergiye

göstermiş oldukları tepkilerin ülkeler nezdine farklılık göstermesini açıklayan önemli parametrelerden biridir. Vergi kültürü, bireylerin algısını ve tutumunu biçimlendirerek vergi davranışına yön vermektedir. Bu kapsamda, ülkelerde yürürlükte olan vergi kanunları ve vergi politikaları özde olsa bile vergi davranışının ve vergi zihniyetinin farklılık göstermesi ülkelerdeki kabul görmüş ve içselleşirmiş vergi kültüründen kaynaklanmaktadır.

Çalışmada öncelikle bir değer, normun veya inancın ne şekilde kültürel kategoriye dâhil edildiği açıklanmıştır. Her ülkenin kendine münhasır biricik vergi kültürü bulunmaktadır ve yüzyıllar boyunca var olagelmiş bu vergi kültüründe kemikleşmiş değerler ve normlar toplum tarafından üretilmektedir. Bu bakımdan söz gelimi bir ülkenin vergi kültüründe mali kurumlara duyulan güven oldukça yüksekse bu vergi uyumunu desteklemektedir. Diğer tarafta vergi kültüründe baskı gruplarının etkinliği fazlaysa, bu vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini zedelediği için vergi direnci gelişmesine sebep olmaktadır. Benzer şekilde vergi mevzuatı ve kanun sistematigi yüzyıllar boyunca karmaşık bir yapı göstermişse verginin anlamlandırılması ve mali değişimin anlaşılması oldukça zor olmaktadır.

Vergileme olgusuna ait herhangi bir hususun kültürleşmesi için tarihsel süreçte tekerrür etmiş olması ve toplum tarafından benimsenmiş olması gerekmektedir. Tarihsel belirlenimde vergi yönetimlerince sıklıkla vergi aflarına başvurulması ve tekerrür etmesi durumunda meydana gelen *af beklentisi* artık bir vergi kültür koduna dönüşmektedir. Yüzyıllar boyunca paternalist devlet anlayışı ile yönetilen toplumlarda verginin kamu hizmetlerinin karşılığı şeklinde algılanamaması mali farkındalık veya mali bilinç skorunun düşük seyretmesine sebep olmaktadır. İşte bu noktada düşük mali farkındalık ve mali bilinç vergi kültüründe bir kod olarak değerlendirilmektedir. Değerlerin ve tutumların norm haline gelmesi ve süreklilik kazanması sonrasında kültür olarak kabul edilmesi oldukça çeşitli şekillerde gerçekleşmektedir. Vergi tarihinin her evresinde devletten bir şey koparmak zihniyetinin hâkim olması neticesinde, toplumun vergi kaçakçılığını bir fırsat; vergi kaçıranı ise kurmaz addetmesi vergi kültürünün bir bileşenidir. Verginin toplumsal dönüşümlere sebep olduğu ve vergi isyanlarının demokrasileri doğurduğu ülkelerde vergi, demokrasinin gereği ve vatandaşlık

bağının bir sonucu olarak algılanırken; vergisel reformların jakoben yaklaşımlarla gerçekleştiği toplumlarda kulluk bilincinin vatandaşlık özlemine dönüştürülememesi kültürel bir değerdir.

Çalışmanın pek çok kısmında vurgulandığı üzere kültür bir arada yaşamının gereği olarak, bireylerin belirsizlikle baş etme metodudur. Birey vergileme alanına dâhil olduğunda ‘*nasıl davranmalı?*’ problematiği ile karşılaşmaktadır. Akabinde yeni baştan probleme çözüm üretmemekte; bu hususta gelenek, görenek, örf, adet ve norm olarak toplumun kabul ettiği kültüre yönelmektedir. Toplumda var olan vergi kültürünün daima hukuki düzenlemelere uygun olması ise söz konusu değildir. Örneğin cemaat tipi örgütlenmenin yaygın ve sosyal sermayenin düşük olduğu vergi kültürlerinde ticari faaliyetin eş, dost, akraba arasında bölümlenerek vergi kaçırılması yasal olmamakla birlikte, bu olgu vergi kültüründe kabul edilmekte ve bu şekilde bir davranış yadırganmamaktadır. Benzer şekilde vergi kaçakçılığı yasal bir davranış değildir. Ne var ki vergilerin eşit ve adil olmadığı inancının yaygın olması; vergi yönetimlerinin kaçakçılığa müsemma gösterdiğinin içselleştirilmesi, subjektif vergi yükünün fazla hissedilmesi gibi nedenlerle vergi kaçakçılığı rasyonelleştirilmektedir. Dolayısıyla ülkenin vergi kültürünün bireye sunduğu ve meşru kabul ettiği davranış stilleri bireyin vergiye gösterdiği tepkinin nedeni olmaktadır.

Türk vergi kültürünün, vergi ve vergilemeye ilişkin oldukça pejoratif değerler içerdiği anlaşılmıştır. Türk bireyi yüzyıllar boyunca vergiyi devlete ödenen bir yük olarak algılamış; bunun neticesinde daima vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarını aramıştır. Verginin dini karakteri ve İslam’dan beslenen yapısı ile yüzyıllar boyunca hâkim olan organik devlet anlayışından ötürü vergi isyanları şeklinde tepkiler geliştirilmemiş; bunun yerine vergiye gösterilen olumsuz tepkileri *makul gösterme* ve *meşrulaştırma* yolu tercih edilmiştir.

Türk vergi kültüründe göze çarpan en belirgin özelliklerden biri güven normunun mevcut olmayışı olarak ortaya çıkmıştır. Öncelikle vergi mükellefleri neyin makul, kabul edilebilir ve beklenen olduğunu değerlendirmek için kendilerine referans seçtikleri *diğer mükelleflere* güven duymamaktadırlar. Herkesin vergi kaçırdığı; kimsenin vergisini tam ödemediği inancı kültürel olarak yerleşmiş

bulunmaktadır. Diğer yandan bireylerin, vergi politikalarını belirleyen, uygulayan vergi otoritesine ve vergi kanunlarına da güven duymaması sonucunda vergi kültüründe alturistik bakış açısı yerleşmemiştir. .

Vergilemede istenilen amaca ulaşabilmek için vergi kültürünün aktörlerini iyi analiz etmek gerekmektedir. Vergilendirme sürecinin süjesi olan mükellef tarafına bakıldığında, vergi mükelleflerinin vergi zihniyetlerinin, vergi dirençlerinin, sübjektif vergi yükü hislerinin, vergi ahlakı, güven ve istikrar algılarının tümünün oluşumunda vergi otoritesinin uygulamalarının, tutum ve davranışlarının öncelikle etkili olduğu görülmektedir. Çalışmada elde edilen verilere göre vergi kültürünün inşa eden aktörlerden biri olan vergi otoritesinin uygulama pratikleri diğer tüm aktörlerden önceliklidir. Bireylerin vergiye karşı olumsuz davranışlarını meşrulaştırmak için kullandıkları tüm aforizmalar vergileme kültürüne, vergi kanunlarının karmaşıklığına, vergilendirme yetkisinin keyfiliğine, vergi mevzuatının karmaşıklığına ve yasamanın baskı grupları tarafından yönlendirilmesine referans vermektedir. Ayrıca vergi otoritesinin evrensel vergileme ilkelerini lafzı ve ruhu ile uygulamadığı; prosedürel adaletin dahi gerçekleştirilemediği inancı kültürel bir kabul olarak değerlendirilmektedir. Bireylerin daha adil ve rasyonel bir vergi sistemine olan inancını kuvvetlendirme gereği Türk vergi kültüründe yükselen bir problematik olarak görünmektedir.

Vergi bir taraftan kültürel değerlerden etkilenirken diğer taraftan kültürel değerlere yeni normlar eklemektedir. Aynı zamanda vergilendirme süreci kültürel değerlere uygun yeni uygulamalar geliştirme yoluna da gitmektedir. Denetim oranlarının son derece düşük olması; buna karşın vergi kayıp ve kaçakların oldukça yüksek seyretmesi, kayıt dışılığın artması, vergi aflarının süreklilik kazanması vergi kültüründe hem bireylerin hem de mali kurum ve kuruluşların desteklediği müsemma anlayışını vergi kültürüne eklemiştir. Bu anlayışın milli karakterde olduğuna vurgu yapılan bağışlayıcılık, affetme ve devletin yüceliğine işaret eden kültürel normlara uygunluk arz ettiği görülmektedir.

Türk vergi kültüründe muhasebe meslek mensuplarının ilişki içinde buldukları mükellefler tarafından olumlu algılandığı; ancak ilişki içinde olmadıkları toplumun diğer kesimi tarafından olumsuz algılandığı ve negatif bir

imaja sahip olduğu görülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının vergiye gösterilen olumsuz tepkilerde katalizör görevi üstlenmektedir. Mükellef-muhasebeci çatışması ise vergi kültürünün yaygın fenomenlerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi kültürünün en önemli aktörü olan vergi otoritesi ne kadar etkili ve etkin olursa bunun vergi kültürüne katkısı o denli olumlu olmaktadır. Mükellefin nazarında, vergi gelirlerinin toplayıcısı olan devletin somut varlık kazandığı vergi otoritesi aktörlerinin uygulamaları, davranışları ve maliye politikaları mükellefin vergiye yönelik algının belirlenmesinde, bu algının tutuma dönüşmesinde ve nihayetinde bir uyum veya uyumsuzluk davranışı olarak dış âlemde görünür kılınmasında vergi kültürünün diğer aktörlerinden daha fazla ehemmiyet taşıdığı anlaşılmıştır.

Vergi kültür seviyesi düşük, vergi ile kamu hizmeti arasındaki bağın içselleştirilemediği, verginin önemini iyi kavranmadığı, vatandaşlık bilincini ile verginin ilişkilendiremeyen; vergiyi devletin gasp ettiği gelir olarak değerlendiren mükellef popülasyonundan beyan esas çerçevesinde, defter ve kayıtların gerçeğe uygun tutulmasını ve ödenmesi gereken verginin tam ve zamanından ödenmesini beklemek makul bir beklenti olarak görülmemektedir.

Vergi kültürünün dejenere olmasında bireysel nedenlerden çok vergi otoritesinden kaynaklanan kolektif sebeplerin etkili olduğu anlaşılmıştır. Vergi politikası ile politikacını icracı aygıtı olan vergi idaresinin uygulamaları neticesinde ortaya çıkan somut tablo, mükellef algısında kanunlarda yer alan eşitlik ve adalet normlarına zarar vermektedir. Mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar, diğer tüm değişkenlerden daha fazla idari davranıştan diğer bir değişle vergi otoritesinin uygulamalarından etkilenmektedir. Vergi kültürünün, direnç ve tepki kültürüne doğru evrilmesinde idari davranışın göz ardı edilmesi mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla vergi ahlakı ile kişisel ahlakın ilişkilendirildiği halkla ilişkiler politikaları ve reklam çalışmalarının yapılması, vergi mukavemetinin topluma karşı işlenen bir ahlaksızlık olduğu vurgusunun işlenmesi son derece kayda değerdir. Vergi otoritesinin kurumsallaşmanın teminin sağlanması ve idarenin rasyonel örgütlenmesinin yüksek bir vergi kültürü elzem olduğu

değerlendirilmiştir. Vergi uyumunu teşvik edip, verginin içselleştirilmesini olanaklı kılacak olan yüksek bir vergi kültürünün yaratılması için en önemli şart bilimsel ve ahlaki yönden yeterliliğe sahip, iç tutarlılığı olan bir vergi otoritesinin tesisidir.

Özgür bir millet olarak var olmanın karşılığının devlete ödenen vergiler olduğu teması ile vergi bilinci ve vatandaşlık arasındaki bağın kurulması hem eğitim politikası hem de vergi politikasının önceliği olmalıdır. Vergi bilincinin içselleştirilmesi için, günümüz refah devletinde bir yandan kamusal hizmetlerin yoğunluğu diğer taraftan bunların finansmanı temin etmek için gerekli vergiler arasındaki iktisadi bağı tüm vatandaşların gözleri önüne sermek vergi otoritesinin görevi olmalıdır. Nitekim kamu hizmetleri ile vergiler arasındaki bağın kurulamadığı vergi kültürlerinde vergiye mukavemetin daha fazla olduğu çalışmanın pek çok bölümünde açıklanmıştır.

Yüksek bir vergi kültürünün inşası için izlenecek her politikada kısa zamanlı kesin çözümler beklenmemelidir. Nitekim kültürel kodların değişmesi toplumda uzun bir sürece işaret etmektedir.

KAYNAKÇA

- Akad, Mehmet: **Çoğulcu Demokraside Siyasal İktidar ve Baskı Grupları**, İstanbul, Z Yayınları, 1979.
- Akan, Vildan: “Toplum ve Birey”, **Sosyolojiye Giriş**, Editör: İhsan Sezal, Ankara, Martı Kitap ve Yayınevi, 2002.
- Akdeniz, Gıyas: “Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:19, 1959, ss. 45-59.
- Akdoğan,
Abdurrahman; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 9.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009.
- Akdoğan,
Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitapevi, 1999.
- Akdoğan,
Abdurrahman: “Vergi Uygulamasının Etkinliği Açısından Eğitim Fakültelerinde Maliye ve Vergi Eğitiminin Önemi”, **Gazi Üniversitesi, Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Haziran, 1993, ss.17-23.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.Bası, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2010.
- Aksoy, Şerafettin: “Vergi Yargısının Bağımsızlığı ve Vergi Yargı Sistemleri Zirai Kazançların Gelir Vergisi İçinde Vergilendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 28. Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Yayın No:497, 1982, ss. 74 – 96

Aktan, Coşkun Can: “Tımar Sistemi Ve Osmanlı İmparatorluğu’ndaki Uygulaması”, **Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi**, Sayı:52, Şubat,1988, ss.69-78.

Aktan, Coşkun Can: “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması Ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları**, Sayı:118, Temmuz, 1998, (Çevrimiçi)<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergileme-yetkisinin-sinirlandirilmesi-ve-anayasal-vergi-duzeni/2961>, 18 Nisan 2019.

Aktan, Coşkun Can; **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Ankara, Phoenix Yayınları, 2002.
Dileyici, Dilek;
Saraç, Özgür:

Aktan,Coşkun Can; “Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi
Çoban, Hilmi: Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Editör: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2006.

Aktar, Ayhan: **Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları**, İletişim Yayınları, 11.Baskı, İstanbul, 2012.

Aktar, Ayhan: "Varlık Vergisi ve İstanbul", **Toplum ve Bilim**, 71 Kış, 1996, s. 94-147

- Aktürk, İsmail: "İktisadi Kalkınmada Tarım Sektörünün Önemi ve Zirai Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 39, Kasım-Aralık, 1988, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/iktisadikalkinmada-tarimsektorununonemivezirai kazanclarinvergilendirilmesi/4074> , 22 Haziran 2019.
- Akyazan, Ahmet Emrah: "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi", **TBB Dergisi**, Sayı: 80, 2009, ss.1-30.
- Allingham, Michael G.; Sandmo, Agnar: "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, 1972, s.323-338, (Çevrimiçi), <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>, 22 Temmuz 2019.
- Alm, James; McClelland, Gary H.: "Changing The Social Norm of Tax Compliance By Voting", **KYKLOS**, Vol. 52, 1999, s.141-171, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/298819253_Changing_the_social_norm_of_tax_compliance_by_voting , 25 Temmuz 2019.
- Alm, James; Torgler, Benno: "Culture Differences and Tax Morale in The United States and Europe", **Journal of Economic Psychology**, Vol:27, s. 224-246, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/4848005_Culture_Differences_and_Tax_Morale_in_the_United_States_and_Europe , 26 Temmuz 2019.

- Alm, James; Mckee, Michael; Beck, William: “Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance”, **National Tax Journal**, Vol.43, No:1, March, 1990, ss. 28-37, (Çevrimiçi) <https://www.ntanet.org/NTJ/43/1/ntj-v43n01p23-37-amazing-grace-tax-amnesties.pdf>, 22 Temmuz 2019.
- Altan, Mikail: “Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:11, 2004, ss.29-54.
- Altundağ, Şinasi: “Osmanlı İmparatorlu’nun Vergi Sistemi Hakkında Kısa Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih Coğrafya Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 1947, ss.187-197.
- Alver, Köksal: “Emile Durkheim ve Kültür Sosyolojisi”, **Sosyoloji Dergisi**, 3. Dizi, Sayı:21, 2010, ss. 199-210.
- Antel, Sadrettin Celal: **Kültür Nedir**, İstanbul, 1942-1943 Üniversite Konferanslarından Ayrı Bası, Kenan Matbaası, 1944.
- Apak, Sedat: “Ticari Kazançta Basit Usul Uygulaması Ve Özellikli Durumlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 357, Haziran, 2018, ss.101-108.
- Atatürk, Mustafa Kemal: Atatürk’ün Söylev ve Demeçleri (I-III), (Çevrimiçi) <http://atam.gov.tr/wp-content/uploads/S%C3%96YLEV-ORJ%C4%B0NAL.pdf> , 20 Nisan 2019.
- Ay, Hakan: **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

- Ay, Hakan: “Baskı Gruplarının Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri”, **Nezihe Sönmez’e Armağan**, DEÜ, İİBF, Maliye Bölümü, İzmir, 1997, ss.125-135.
- Ay, Hakan;
Haydanlı, Latif: “Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, ss. 136-153.
- Aydın, Bilgin: “XVI. Yüzyıl Osmanlı Bürokrasinde Tımar Tevcih Sistemi”, **Osmanlı Araştırmaları XXIV**, 2004, ss.28-35.
- Aydın, Metin: “John Stuart Mill’in Faydacı Ahlâkı”, **Sakarya Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Cilt: XV, Sayı: 28, 2013, s.143-167.
- Ayel, Mükerrerem;
Akşit, Niyazi: **Ortaokullar İçin Yurttaşlık Bilgisi**, Ankara, Milli Eğitim Bakanlığı, 1950.
- Aytemiz Seymen,
Oya; “Diagnosing National And Organizational Culture Differences: A Research In Hotel Enterprises”, **NEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2**, 2012, ss.197-217.
- Akdeniz, Defne: **Sosyolojik Açıdan Halkın Vergiye Bakışı**, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2010.
- Baloğlu, Burhan: **Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi**, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010-62, 2010.

- Baran, Aylin Görgün: “Yaşlılıkta Sosyalizasyon Ve Yaşam Kalitesi”, **Yaşlı Sorunları Araştırma Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2008, ss.86-97.
- Barkan, Ömer Lütü: **Osmanlı Devleti’nin Sosyal ve Ekonomik Tarihi: Tetkikler-Makaleler**, Cilt:1, Hazırlayan:Hüseyin Özdeğer, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Rektörlük Yayın No:4214, 2000, s.167.
- Barutçu, Faik Ahmet: **Siyasi Anılar 1939-1954**, Milliyet Yayınları, 1977.
- Bauman, Zygmunt: **Sosyolojik Düşünmek**, Çeviren: Abdullah Yılmaz, 7.Basım, İstanbul, Ayrıntı Yayınları, 2010.
- Bayraklı, Hüseyin; Saruç, Naci Tolga; Sağbaş, İsa: “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Mayıs, Belek-Antalya, 2004.
- Becker, Gary S.: “Crime and Punishment: An Economic Approach”, ss. 1 - 54, (Çevrimiçi) <http://www.nber.org/chapters/c3625> , 22 Temmuz 2019.
- Benk, Serkan; Karakurt, Birol: “Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları”, **İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:4, 2010, ss. 133 – 148.

- Besen, Ramazan: “Devletin Vergi Alacağı Ortadan Kalkması Ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, Niğde, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2007.
- Bicchieri, Cristina: **Norms In The Wild: How to Diagnose, Measure, And Change Social Norms**, New York, Oxford University Press, 2017.
- Bilen, Alber: **Türk Sanayiinde Kırk Zorlu Yıl, İstanbul**, Final Ofset Matbaacılık, 1988.
- Bilgin, Cevat; Kaynar, Handan: "Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Vergi Ahlakının Belirleyicileri"**Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt:3, Sayı:3, 2014, ss. 113-144.
- Bobaroğlu, Metin: **Aydınlanma Sorunu Ve Değerler**, İstanbul, Ayna Yayınevi, 2002.
- Boratav, Korkut: **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2002**, 15. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi,2011.
- Bostancı Naci: “Toplum ve Kültür”, **Sosyolojiye Giriş**, Editör: İhsan Sezal, Ankara, Martı Kitap ve Yayınevi, 2002.
- Bozkurt, Veysel: “Cemaatler: Kavramsal, Kuramsal Temeller ve Türkiye”, **USE 2.Uluslararası Sosyoloji ve Ekonomi Kongresi Tebliğler Kitabı 2018**, Ed: Elvan Yalçınkaya, Kasım, 2018, ss. 436-449.

Braithwaite, Valerie: **Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy**, UK Northampton, Edward Elgar Publishing, 2009, (Çevrimiçi) <https://static1.squarespace.com/static/5c05f8595cfd7901fe57139d/t/5c130f0eaa4a99798c7c813f/1544752928514/defiance+in+taxation+book.pdf>, 01 Ağustos 2019.

Braithwaite, Valerie; Ahmed, Eliza: "The Thread to Tax Morale: The Case of Australian Higher Education Policy", **Journal of Economic Psychology**, Vol. 26, 2005, ss. 523-540, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0167487004000753>, 25 Temmuz 2019.

Braithwaite, Valerie: "Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions", **Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion**, Editör: Valerie Braithwaite, 2003, ss.15-39, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.4324/9781315241746>, 03 Şubat 2019.

Braithwaite, Valerie: "Perceptions Of Who's Not Paying Their Fair Share", **Australian Journal Of Social Issues**, Vol.38, No: 3, 2003, ss. 335-362, (Çevrimiçi) <http://ctsi.org.au/soc2003/fairshare.pdf>, 26 Temmuz 2019.

Bulutoğlu, Kenan: **Vergi Politikası**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1962.

Burger, Peter L.; Luckmann, Thomas: **Gerçekliğin Sosyal İnşası**, Çeviren: Vefa Saygın Öğütle, Ankara, Atıf Yayınları, 2018.

Bülbül, Duran: "Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım, 2003, ss.206-209.

Canbay, Tülin; "Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi

- Çetin, Güneş: **Kültürü”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 2007, ss.52-66.
- Candan, Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:95.
- Çaymaz, Birol: **Türkiye’de Vatandaşlık Resmi İdeoloji Ve Yansımaları**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007.
- Cezar, Yavuz: “Tanzimat’tan Sonra Osmanlı Vergi Sistemi”, **Tanzimat’tan Cumhuriyete Türkiye Ansiklopedisi- 4**, 1985, ss.924-933.
- Coleman, James S.: “Social Capital in the Creation of Human Capital, The American Journal of Sociology”, Vol. 94, 1988, ss. S95-S120. (Çevrimiçi)
<http://links.jstor.org/sici?sici=00029602%281988%2994%3CS95%3ASCITCO%3E2.0.CO%3B2-P>, 25 Mart 2019.
- Coşar, Nevin: “Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:58, Sayı: 2, 2003, ss.1-27.
- Cullis, John G.; Lewis, Alan: “Why People Pay Taxes" From A Conventional Economic Model To A Model Of Social Convention”, **Journal Of Economic Psychology**, Vol.18, 1997, s. 305-321, (Çevrimiçi)
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S016748709700010X>, 25 Temmuz 2019.
- Çağan, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, 1. Baskı, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

- Çakır, Coşkun: “Tanzimat Dönemi Vergi Uygulamalarında Karşılaşılan Güçlükler ve Vergi İhtilalleri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:51, Sayı:1, 2001, s. 71 - 95.
- Çelikkaya, Ali: “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, **İktisat İşletme ve Finans**, Cilt:21, Sayı:247, 2006, s.122-139.
- Gürbüz, Hüseyin: “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum Ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim Ve Ekonomi**, Cilt:14 Sayı:2, 2007, ss.171-187.
- Çetin, Güneş: “Beyanname ve Bildirimlerde Bürokrasiyi Azaltacak İki Öneri”, **Vergi Sorunları**, Sayı:169, Ekim 2012, s.16-20.
- Çiçek, Halit: **Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayınlanmış Doktora Tezi**, 2006.
- Çiçek, Halit; Karakaş, Mehmet; Yıldız, Abdunnur: **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması** Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2007.
- Çiçek, Serdar; Sabbağ, Jale: "Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği", **Sosyoekonomi**, Vol. 24, 2016, ss.43-64.

- Çoban, Hilmi: “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli İli Örneği”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.
- Demir, Halil İbrahim: “Kültür, Vergi Kültürü Ve Vergi Anlayışı”, **Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 2, Sayı:2, 2018, ss. 99 - 111.
- Demir, Halil İbrahim: “Türk Vergi Kültürüne Etkisi Açısından Türk Vergi Uygulamaları Tarihine Kısa Bir Bakış”, **Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi**, Cilt:5 Sayı:18, 2018, ss. 64 – 92.
- Demir, İhsan Cemil: Kamu Harcamalarının Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, ss.210-226.
- Demirgil, Bünyamin: “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”, **C.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2018, ss.118-131.
- Dikmen, Orhan: **Maliye Dersleri**, Birinci Cüz, Sermet Matbaası, 1958.
- Doğan, Zeki: **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Doğan, Zeki; Besen, Ramazan: “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellef Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Vergi Uygulama Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Ankara SMMMO, 2008, ss. 23 - 39.

- Duverger, Maurice: **Siyaset Sosyolojisi**, Çeviren: Şirin Tekeli, İkinci Basılış, İstanbul, Varlık Yayınları, Sebat Matbaası, 1982.
- Eagleton, Terry: **Kültür Yorumları**, 2.Basım, Çeviren: Özge Çelik, İstanbul: Ayrıntı Yayınları, 2011.
- Edizdoğan, Nihat: **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları**, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 3-025-0073, Bursa, 1982.
- Edizdoğan, Nihat, **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.
- Çetinkaya, Özhan
Gümüş, Erhan:
- Ek, Halit: **Fransa’da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:169, Damga Matbaası, 1976.
- Eldem, Vedat: **Osmanlı İmparatorluğu’nun İktisadi Şartları Hakkında Bir Tetkik**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, VII. Dizi-Sa.96, 1994.
- Elster, Jon: **The Cement of Society**, Cambridge, Cambridge University Press, 1989.
- Eskicioğlu, Osman: “İslam’da Ekonomik Sistem”, **İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi**, Sayı:16, 2010, ss. 35-46.

- Erard, Brian; Feinstein, Jonathan: "The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance", **Public Finance**, Vol.49, January, 1994, ss.70-89, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/227471404_The_Role_of_Moral_Sentiments_and_Audit_Perceptions_in_Tax_Compliance 22 Temmuz 2019.
- Erdoğan, Emre: "Siyasal Psikoloji Siyasal Katılım Hakkında Ne Öğretebilir? Gezi Protestolarına Katılanlar Üzerinden Bir Değerlendirme". **Siyasal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:1, 2015, s.31-58.
- Erdoğan, İlhan: **İşletmelerde Davranış**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1990.
- Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi**, 18.Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010.
- Ergun, Doğan: **Türk Bireyi Kuramına Giriş Türk Kültürünün Olanakları**, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1991.
- Ergun, Doğan: **100 Soruda Sosyoloji El Kitabı**, 4.Baskı, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1984.
- Ergüder, Üstün; Yılmaz Esmer; Ersin Kalaycıoğlu: **Türk Toplumun Değerleri**, İstanbul, TÜSİAD, Yayın No: TÜSİAD-T/91, Boyut Matbaacılık, 1991.
- Erkal, Mustafa E.: **Sosyoloji**, İstanbul, Der Yayınevi, 1999.

- Ervardar, Fehamettin: “Memleketimizde Vergi Kaçaklıkları ve Vergi Murakabesi”, **Maliye Enstitü Konferansları 1965**, 11. Seri, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları Yayın No:1147, Sermet Matbaası, 1965, ss.35-49.
- Esen, Ahmet: “Vergi Yasalarında Yapılan Değişikliklerin Genel Bir Değerlendirilmesi ve Vergilendirilmeye Karşı Gösterilen Direnç”, **Maliye Postası**, Ankara, Sayı:322, 1994, ss.7-13.
- Esmer, Yılmaz: **Değişimin Kültürel Sınırları Türkiye Değerler Atlası 2012**, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi, 2012.
- Faralyalı, Rafet: “Vergi Kültürü”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Nisan, 1992, (Çevrimiçi)
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/03-02_Agustos_2019.
- Feld, Lars P.; "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated", **Economics of Governance**, Vol.3, 2002, ss. 87–99, (Çevrimiçi)
https://www.researchgate.net/publication/24054196_Trust_Breeds_Trust_How_Taxpayers_Are_Treated , 25 Temmuz 2019.
- Feyzioğlu, Bedi Necmettin: **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1981.
- Feyzioğlu, Bedi Necmettin: “Gelir Ve Kurumlar Vergilerinde Muafiyet Ve İstisnalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı:1, Ocak-Aralık, 1978, s.46-67.
- Field, John: **Sosyal Sermaye**, Çeviren: Bahar Bilgen-Bayram Şen, 2. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.

- Frey, Bruno "Tax Compliance Policy Reconsidered", **Homo Economicus**, Vol.15, 1998, ss. 27-44, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/5099434_Tax_Compliance_Policy_Reconsidered , 24 Temmuz 2019.
- Holler, Manfred J.:
- Frey, Bruno S.: **Not Just for Money. An Economic Theory of Personal Motivation**, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 1997, (Çevrimiçi) <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.464.255&rep=rep1&type=pdf> 26 Temmuz 2019.
- Frey, Bruno; Torgler, Benno: "Taxation and Conditional Cooperation", **SSRN Electronic Journal**, IEB Institut d'Economia de Barcelona, 2004, s. 2, (Çevrimiçi) https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=662083, 02 Ocak 2019.
- Fukuyama, Francis: **Güven: Sosyal Erdemler ve Refahın Yaratılması**, 1. Baskı, Çeviren: Ahmet Buğdaycı, Ankara, Türkiye İş bankası Kültür Yayınları, 1998.
- Geertz, Clifford: **Kültürlerin Yorumlanması**, Çeviren: Hakan Gür, Ankara, Dost Kitapevi Yayınları, 2010.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-turu-kodlari>, 31 Mayıs 2019.
- (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/damga_asgari.html, 10 Mart 2019.

(Çevrimiçi)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2018_Performans_Programi.pdf, 27 Mayıs 2019.

(Çevrimiçi)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/NACE.htm, 17 Haziran 2019.

(Çevrimiçi)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/damga_asgari.html 24 Haziran 2019.

(Çevrimiçi)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20181.htm, 26 Temmuz 2019.

(Çevrimiçi)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm, 17 Haziran 2019.

(Çevrimiçi)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm , 18 Mart 2019.

Gerçek, Adnan;

Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa, Bursa

Yüce, Mehmet:

Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, 1998.

Gerni, Mine:

Sosyal Sermaye Ve Örgütsel Boyutu, İstanbul, Beta Yayınları, 2013.

Gezgin, Mehmet:

“Cemaat-Cemiyet Ayırımı ve Ferdinand Tönnies”, **Sosyoloji Konferansları**, Sayı:22, Ocak, 1988, ss.183-201.

- Gibbs, Jack P.: “Norms: The Problem of Definition and Classification”, **American Journal of Sociology**, s. 586-594, (Çevrimiçi) <http://dx.doi.org/10.1086/223933>, 25 Mart 2019.
- Gini, Al: “Moral Leadership and Business Ethics”, **Journal of Leadership & Organizational Studies**, Vol:4, Issue:4, 1997, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1177/107179199700400406> , 05.06.2019.
- Glaeser, Edward L.: “What is Social Capital? The Determinants of Trust and Trustworthiness”, **NBER Working Paper**, No.7216, 1999, ss. 811-846. (Çevrimiçi) <http://www.nber.org/papers/w7216>, 07 Mart 2019.
- Goode, Richard: “Some Economic Aspects of Tax Administration”, **International Monetary Fund Staff Papers**, Vol. 28, No. 2, Jun, 1981, ss. 249-274, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/3866931> , 20 Haziran 2019.
- Gök, A. Kerim: “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, 2007, ss. 143 - 163.
- Gökalp, Ziya: **Türk Medeniyeti Tarihi**, Hazırlayan: İsmail Aka, Kazım Yaşar Koprıman, 1. Seri, Kültür Bakanlığı Ziya Gökalp Yayınları No:8, 1976.
- Gökbunar, A. Rıza: "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan içinde**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, Anadolu Matbaacılık, 1997, ss.301-324.

- Granovetter, Mark: “Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness”, **American Journal of Sociology**, Vol. 91, No. 3, November, 1985, s. 481-510, (Çevrimiçi) https://www.jstor.org/stable/2780199?seq=1#metadata_info_tab_contents , 25 Temmuz 2019.
- Güçlü, Muhammet: “Varlık Vergisi ve İzmir Uygulaması”, **Tarih İncelemeleri Dergisi**, Cilt 8; Sayı:1, 1993, ss.157-182.
- Gül, Hasan: “Vergi Sisteminin Optimum Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2001.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları.
- Güneş, Recep;
Otlu, Fikret: “Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2003, ss. 107-126.
- Güngör, Erol: **Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak**, 3. Basım, İstanbul, Ötüken Yayınları, 2000.
- Gürbüz, Yaşar: **Siyasal Sistemler**, İstanbul, MAY Yayınları, 1980.
- Güredin, Ersin: “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayın No:20, Nisan- Mayıs, 1997.

Gürkan, Ülker: **Hukuk Sosyolojisine Giriş**, Ankara, Siyasal Kitapevi, 1994.
Arıkan, Zeynep; Yurtsever, Hatice: “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri Ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan, 2004, ss. 59-64.

Güvenç, Bozkurt: **İnsan ve Kültür**, 3. Basım, İstanbul, Remzi Kitapevi, 1979.

Hançerlioğlu, Orhan; **Ekonomi Sözlüğü**, 5.Basım, İstanbul, Remzi Kitapevi, 1993.

Hasseldine, John; “Framing, Gender And Tax Compliance”, **Journal Of Economic Psychology**, Vol. 24, 2003, ss. 517-533, (Çevrimiçi)
Hite, Peggy A.: **Economic Psychology**, Vol. 24, 2003, ss. 517-533, (Çevrimiçi)
https://www.researchgate.net/publication/223504822_Framing_gender_and_tax_compliance, 25 Temmuz 2019.

Haşlak, İrfan: **Uluslararası Politik Araştırmalar Dergisi**, Yıl:2, Cilt:2, Sayı:1, 2016, ss75-76.

Haviland, William A.: **Kültürel Antropoloji**, 1.Basım, Çeviren: Hüsamettin İnan, Seda Çiftçi, İstanbul, Kaktüs Yayınları, 2002.

Heper, Fethi: **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:126/148, Eskişehir, 1981.

Heper, Fethi: **Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 246/166, Eskişehir, 1982.

- Hofstede, Geert: “The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories”, **Journal of International Business Studies**, 1983, ss.75-89, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/222593> 24 Temmuz 2019.
- Hostede, Geert: **Cultures and Organizations Software of The Mind**, 2nd Edition, New York, McGraw-Hill, 2005.
- Hofstede, Gert Jan:
- Hofstede, Geert: **Culture’s Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, And Organizations Across Nation**, Second Edition, Sage Publications, 2001.
- Hyun, Jin Kwon: “Tax Compliances in Korea And Japan: Why Are They So Different?”, **The Journal Of The Korean Economy**, Vol.7, No:1, Spring, 2006, ss.135-153, (Çevrimiçi) <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.526.7049&rep=rep1&type=pdf> , 24 Haziran 2019.
- Işık, Abdulkadir: “Kültür Ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, **Ege Akademik Bakış**, Cilt:9, Vol:2, Nisan, 2009, ss. 851-865.
- İba, Şeref: “Ülkemizde Torba Kanun ve Temel Kanun Uygulamaları”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:1, 2011, ss.192-202.
- İpek, Selçuk;
Kaynar, İlknur: “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık, 2009, ss.116-130.
- Kağıtçıbaşı, Çiğdem: **Günümüzde İnsan Ve İnsanlar Sosyal Psikolojiye Giriş**, 15.Baskı, İstanbul, Evrim, 2013.

Katz, Daniel;
Floyd Henry: Allport, “Student’s Attitudes: A Report Of The Syracuse University Reaction Study”, **Syracuse**, New York, The Craftsman Press, Inc., 1931 (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1177/000271623115500160> ,21 Temmuz 2019.

Karabacak, Yakup: “Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:165, Temmuz-Aralık, 2013, ss.38-53.

Karakoç, Yusuf: “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp Ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Mayıs, Belek-Antalya, 2004, ss.100-126.

Karamursal, Ziya: **Osmanlı Malî Tarihi Hakkında Tetkikler**, Türk Tarih Kurumu Yayınları, VIII. Dizi-Sa.11A, 2.Baskı, Ankara, 1989.

Karpat, Kemal H.: **Türk Demokrasi Tarihi**, İstanbul, Timaş Yayınları, 2010.

Kaya, Yahya Kemal: **İnsan Yetiştirme Sanatımız**, 5. Baskı, Ankara, Pegem Akademi, 2009.

Kazıcı, Ziya: **Osmanlı’da Vergi Sistemi**, İstanbul, Bilge Matbaacılık, 2005.

Kazıcı, Ziya: “Osmanlılarda Örfi Vergiler ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk”, **Marmara, Üniversitesi İlâhiyat Fakültesi**, Sayı:4, 1986, ss.286-310.

- Kenanoğlu, M. Macit: **Vergi**, Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, 2013, (Çevrimiçi) <https://islamansiklopedisi.org.tr/vergi>, 17 Nisan 2019.
- Keleş, Yusuf: “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:249, Mayıs 2002, ss.76-83.
- Keyder, Çağlar: “Osmanlı Ekonomisi ve Osmanlı Maliyesi (1881-1914)”, **Toplum ve Bilim**, İstanbul, Kış, Mart 1979, ss.35-43.
- Kılıçaslan, Harun; Yavan, Sercan: “Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, 2017, ss.33-51.
- Kılıçer, İmren Peker: “İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması İle İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2018.
- Kırbaş, Sadık: “Üniversitelerde Vergicilik Eğitimi”, **Vergicilik Eğitim Paneli**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1990.
- Kırkpınar, Kenan: “Aşar Vergi Sisteminin Kaldırılışı”, **Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, 1992, ss.105-125.
- Kızılot, Şükrü: “İki Kere İki Kaç Eder”, **Hürriyet**, 30.07.2006, (Çevrimiçi) <http://www.hurriyet.com.tr/iki-kere-iki-kac-eder-4837209>, 10 Temmuz 2019.

- Kirchler Erich: “Differential Representations Of Taxes: Analysis Of Free Associations And Judgments Of Five Employment Groups”, **The Journal Of Socio-Economics**, Vol. 27, Issue: 1, 1998, ss. 117-131. (Çevrimiçi) [https://doi.org/10.1016/S1053-5357\(99\)80080-8](https://doi.org/10.1016/S1053-5357(99)80080-8), 22 Temmuz 2019.
- Kirchler, Erich; “Everyday Representations Of Tax Avoidance, Tax Evasion, And Tax Flight: Do Legal Differences Matter?”, **Journal of Economic Psychology**, Vol.24, Issue 4, August 2003, ss. 535-553. (Çevrimiçi) [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00164-2](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2) , 28. Aralık 2018.
- Kitapçı, İsmail: **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi**, 3.Baskı, Ankara, Seçkin Kitapevi, 2015.
- Kitapçı, İsmail: “Vergiye Psikolojik Bir Bakış: Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yayınlanan Vergi Afişlerinin Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:173, Temmuz-Aralık, 2017, s. 462.
- Klepper, Steven; “The Role of Tax Preparers in Tax Compliance”, **Policy Sciences**, Vol.22, No.2, 1989, s. 167. (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/4532166>, 5 Temmuz 2019.
- Konur, Demet; “Hegel’in İnsan Anlayışı”, **ETÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Temmuz, 2016, s.117-130.
- Toprak, Salih: **Dergisi**, Temmuz, 2016, s.117-130.
- Kumrulu, Ahmet: "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950 1985)", **A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XL, S:1-4, 1988, ss.193-235.

- Kurtkan, Amiran: **Türk Milletinin Manevi Değerleri**, İstanbul, MEB Eğitim Dizisi, 2000.
- Kurtkan, Amiran: **Maliye Sosyolojisi**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1984.
- Kurtkan, Amiran: **Sosyal İlimler Metodolojisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1978.
- Kurtkan, Amiran: **Genel Sosyoloji**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No:2144, 1976.
- Kurtkan, Amiran: **Cemiyet**, İstanbul, 100 Temel Eser Milli Eğitim Basımevi, 1969.
- Kurtkan, Amiran: **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, Fakülteler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1312, 1968.
- Kuruca, Zeki: “Türkiye’deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine Bir Deneme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 15, 1968, ss.277-294.
- Kuruca, Zeki: “Vergi Kaçakçılığı”, **Maliye Enstitü Konferansları 1965**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları Yayın No:199-181, Maliye Enstitü Yayınları Yayın No:23, Sevinç Matbaası,1966.
- Kuruç, Bilsay: **Mustafa Kemal Döneminde Ekonomi**, Ankara, Bilgi Yayınevi, 1987.
- Kutlu, Hüseyin Ali: “Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:63, Sayı:2, 2008, ss. 143-170.

Laffont, Jean-Jacques: “Macroeconomic Constraints, Economic Efficiency And Ethics: An Introduction To Kantian Economics”, **Economica**, Vol. 42, No:168, November 1975, s. 430–437, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/2553800> , 23 Nisan 2019.

Lampreave, Patricia: “Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions”, **Bulletin For International Taxation**, Vol. 67, No.1 2013, ss. 49-60, (Çevrimiçi) <https://ssrn.com/abstract=2200321> , 22 Temmuz 2019.

Lewis, Alan: **The Psychology Of Taxation**, Oxford: Martin Robertson, 1982.

Locke, John: **İnsan Anlığına Dair Bir Deneme**, Çeviren: Vehbi Hacıkadiroğlu, 2.Baskı, İstanbul, Kabalcı Yayıncılık, 2017.

Long, Susan B. “Taxpayer Compliance: Setting New Agendas For Research”,

Swingen, Judyth A.: **Taxpayer Compliance: Vol. 2**, Editör: Jeffrey A. Roth And John T. Scholz, Social Science Perspectives. Philadelphia: University Of Pennsylvania Press, 1989, s. 637-684, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/3053731> 19 Temmuz 2019.

Luckmann, Thomas: University Press, 1973, (Çevrimiçi) <https://books.google.com.tr/books?id=LGXBxIOXsh8C&pg=PR27&dq=The%20Structures%20of%20the%20Life%20World%201962&hl=tr&pg=PR28#v=onepage&q=The%20Structures%20of%20the%20Life%20World%201962&f=false>, 14 Mart 2019.

- Luhmann, Niklas: **Trust and Power**, Chichester: John Wiley&Sons, 1979.
- Mann, Fritz Karl: "The Sociology of Taxation", **The Review of Politics**, Vol. 5, No: 2, April, 1943, ss. 225-235, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/1404264> ,09 Mart 2019.
- Mardin, Şerif: **Türk Modernleşmesi Makaleler 4**, 26. Baskı, İstanbul, İletişim Yayınları, 2018.
- Mehlkop, Guido;
Becker, Rolf: "Social Class and Delinquency", **Rationality and Society**, Vol. 18, No. 2, 2006, ss. 193-235, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/237434202_Social_Class_and_Delinquency_An_Empirical_Utilization_of_Rational_Choice_Theory_with_Cross-Sectional_Data_of_the_1990_and_2000_German_General_Population_Surveys_ALLBUS , 22 Temmuz 2019.
- Mill, John Stuart: Principles of Political Economy, London, Longmans, Green&Company, Reprinted by Augustus M.Kelly 1987.
- Murphy, Kristina: "Procedural Justice And Tax Compliance", **Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences**, Australian National University, Working Paper, No: 56, February 2004, (Çevrimiçi) <https://pdfs.semanticscholar.org/4112/582d87ef733e4b41aa9e9ccd193af0bcb3f3.pdf> ,22 Temmuz 2019, ss.1-38.
- Mutlu, Abdullah: **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009.

- Mutluer, Kamil
Öner, Erdoğan,
Ahmet Kesik: **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- Muter, Birol Naci;
Sakinç, Süreyya;
Çelebi,
Ahmet Kemal: “Mükelleflerin Vergi Karşısında Tutum ve Davranışları Araştırması”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Araştırma Projesi**, Manisa, 1993.
- Müftüoğlu, Tamer: **Ekonomik Suç Ve Ceza Sempozyumu 4. Oturum**, Ankara, TOBB Yayın No: 2005 – 25, 30 Nisan - 1 Mayıs 2005 - Patalya Oteli Kızılcahamam, Ekim, 2005.
- Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1992.
- Nadaroğlu, Halil: “Vergi Sisteminin Etkinliği, Kamusal Finansman Sorunları”, **Türkiye II. Maliye Sempozyumu**, Eskişehir, 1987, ss.1-33.
- Nerre, Birger: "The Role Of tax Culture in Transformation Processes The Case Of Russia", **Association For Studies In Public Economics**, Working Paper No:03. 2001, ss.1-21, (Çevrimiçi)
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.516.4822&rep=rep1&type=pdf> , 24 Temmuz 2019.

- Nerre, Birger: “Tax Culture: A Basic Concept For Tax Politics”, **Economic Analysis And Policy**, Vol.38, No:1, March, 2008, ss.153-167,(Çevrimiçi)<https://ideas.repec.org/a/eee/ecanpo/v38y2008i1p153-167.html> , 24 Temmuz 2019.
- Nerre, Birger: “The Concept Of Tax Culture”, **Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Vol.94 2001, ss. 288-295, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/41954732> , 08 Kasım 2018.
- Neumark, Fritz: **Vergi Politikası**, Çeviren: İclal Feyzioğlu Cankorel, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1975.
- Neumark, Fritz: “Verginin Tarifi ve Mahiyeti”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, ss.371-396, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8806> , 20 Nisan 2019.
- Ockenfels, Axel
Weimann, Joachim: “Types And Patterns: An Experimental East–West German Comparison Of Cooperation And Solidarity”, **Journal Of Public Economics**, Vol.71, 1999, s. 275–287, (Çevrimiçi) <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272798000723> , 24 Temmuz 2019.
- OECD: Revenue Statistics 2018 Tax revenue trends in the OECD, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf> , 31.05.2019.

- Okçuoğlu, Gülsevin “Aşarın Kaldırılması”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt:45, Sayı:1-4, 1987, ss.261-276.
- İzzettin ÖNDER:
- Oktar, Salim Ateş: **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016.
- Oktar, Salim Ateş: **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016.
- Organ, İbrahim; “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Yegen, Baki: Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:27, Sayı:4, 2013, s.241-271.
- Ökte, Faik: **Varlık Vergisi Faciası**, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul, 1956.
- Öncel, Mualla; **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 2018
- Kumrulu, Ahmet;
- Çağan, Nami:
- Öncel, Yenal: “Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi, 1974, **Basılmamış Doçentlik Tezi**.
- Önder, İzzettin: “Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi”, **İ.Ü.İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları**, 29. Seri, 1983-1984, ss.139-147.
- Özdil, Tuncer “Kırgızistan’da Vergi Kültürü Ve Belirleyenleri”, **International Conference On Eurasian Economies 2011**, SESSION 5C: Orta Asya Ekonomileri II, 2011, ss.335-342.
- Abdieva, Raziahan
- Pirimbaev, Jusup

- Özsoy, İsmail: “Süleyman Sudi'nin Osmanlı Maliyesi ve Vergi Sistemi İle İlgili Görüş Ve Tespitleri”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 4-5, 1999, ss. 611-656.
- Özyüksel, Murat: “İmparatorluk ve Cumhuriyet Dönemlerinde Gelir, Gider, Servet Vergileri”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:7, Nisan, 1985, ss.51-68.
- Özyürek, Hamide: “Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara’da Muhasebeciler Üzerine Araştırma”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2012, ss.125-137.
- Palamut, Mehmet E.: “Aşar ve Düşündürdükleri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Prof. Dr. Sabri Fehmi Ülgener’e Armağan, Cilt: 43, 1987, ss.69-78.
- Pehlivan, Osman: **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Derya Kitapevi, 2009.
- Pelin, İbrahim Fazıl: **Finans İlmi ve Finansal Kanunlar**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1945.
- Pham, Chung: “On Complaints About High Taxes, An Analytical Note”, **Public Finance**, Vol.31, 1976, s. 36-47, (Çevrimiçi) <https://ideas.repec.org/a/pfi/pubfin/v31y1976i1p125-31.html>, 19 Aralık 2018.

Pratkanis Anthony R.; “A Sociocognitive Model of Attitude Structure and Function”, **Advances in Experimental Social Psychology**, Greenwald, Vol.22,1989, ss. 245-285, (Çevrimiçi) Anthony G.: [https://doi.org/10.1016/S0065-2601\(08\)60310-X](https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60310-X) 05 Haziran 2019.

Porcano, Thomas M.: “Correlates Of Tax Evasion”, **Journal of Economic Psychology**, Vol. 9, Issue:1, March 1988, (Çevrimiçi) [https://doi.org/10.1016/0167-4870\(88\)90031-1](https://doi.org/10.1016/0167-4870(88)90031-1) (Erişim Tarihi:13.01.2019), ss. 47-67.

Putnam, Robert D.: ‘Foreword’, **Housing Policy Debate**, Vol. 9, No.1, 1998, ss. 5-8, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1080/10511482.1998.9521283> , 31 Mart 2019.

Rakıcı, Cemil: “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:190, Temmuz, 2004, ss.116-129.

Renno, Lucio R.: "Micro Foundations of Social Capital: Membership to Associations in Latin America", **Meeting of the Latin American Studies Association**, Hyatt Regency Miami, March 16-18, 2000, (Çevrimiçi), https://www.academia.edu/2453358/Microfoundations_of_Social_Capital_Membership_to_Associations_in_Latin_America, 25 Mart 2019.

- Reynaud, "İktisadi Psikoloji ve Maliye", Çeviren: Nafia Somel, **Maliye**
- Pierre- Louis: **Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri:12, İstanbul, İÜİFME Yayınları, Yayın No:26, 1966, ss.19-26.
- Robbins, Stephen P.: **Örgütsel Davranışın Temelleri**, Çeviren: Sevgi Ayşe Öztürk, Prentice-Hall International Inc, 1994, ETAM A.Ş.
- Rona, M. Saffet; **Yurttaşlık Bilgisi**, İstanbul, İnkılap Kitabevi, 1958.
- Aksan, Halit:
- Ros, Maria, "Basic Individual Values, Work Values, and the Meaning of Work", **Applied Psychology: An International Review**
- Schwartz, Shalom H., 1999, ss.49-71, (Çevrimiçi)
- Shoshana Surkiss: https://www.researchgate.net/publication/228079327_Basic_Individual_Values_Work_Values_and_the_Meaning_of_Work, 05 Haziran 2019.
- Rothengatter, "Sticks, Carrots Or Sermons?' – Improving Voluntary Tax-Compliance Among Migrant Smallbusiness Entrepreneurs of A Multi-Cultural Nation", **Centre for Tax System Integrity, Working Paper 82**, November 2005. (Çevrimiçi) https://epubs.scu.edu.au/sass_pubs/549/ , 25 Temmuz 2019.
- Sağbaşı, İsa; "İlköğretim çağındaki öğrencilerin vergileri algılaması: Afyonkarahisar Örneği", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: VII, Sayı: 2, 2005, s.123-144.

- Sakarya, Şakir; Kara, Suat: “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:12 Sayı:18, 2010, ss.57-72.
- Sarç, Ömer Celal: “50 Yıllık Cumhuriyet Döneminde Ekonomik ve Sosyal Bünyedeki Başlıca Değişmeler”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 30, Sayı: 1-4, 1970-1971, s. 3.
- Sargut, A.Selami: **Kültürler Arası Farklılaşma ve Yönetim**, 3.Baskı, Ankara, İmge Kitapevi, 2010.
- Sarıbay, Ali Yaşar: **Toplumun Mantığı**, 1.Baskı, İstanbul, Alfa Aktüel, 2006.
- Sakınç,Süreyya, Cura, Serkan: Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi”, **Mali Sosyoloji Üzerine “Denemeler**, Editör: Ahmet Kemal Çelebi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418 Hermes Matbaacılık, 2012.
- Saruç, Naci Tolga: “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:178, Temmuz, 2003, ss.152-165.
- Savaşan, Fatih: “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı”, **Seta Analiz**, Mart 2011, ss.1-40.
- Savaşan, Fatih: “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: VIII, Sayı:1, 2006, s.41-65.

- Sayar,
Ahmed Güner: **Osmanlı'dan 21. Yüzyıla Ekonomik, Kültürel ve Devlet Felsefesine Ait Değişmeler**, İstanbul, Ötüken Yayınevi, 2008.
- Saygın, Özgür;
Sandalcı, Ulvi;
Sandalcı, İnci: “Vergi Sistemi Karmaşıklığının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 366, Mart, 2019, ss.144-162.
- Schein, Edgar H.: **Organizational Culture and Leadership**, Four Edition, San Francisco, Jossey-Bass, ,2010.
- Schmölders, Günter: **Genel Vergi Teorisi**, Çeviren:Salih Turhan, İlaveli 4.Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından Yayın No: 2149, Fakülteler Matbaası, 1976.
- Schmölders, Günter: “Mali Psikoloji”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, On Beşinci Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1313, Sermet Matbaası, 1968.
- Schneider, Friedrich; Kirchler, Erich;
Maciejovsky, Boris: “Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?”, **Department of Economics of Johannes Kepler University, Working Paper**, No. March, 2001, ss. 1-27, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/5141451_Tax_avoidance_tax_evasion_and_tax_flight_Do_legal_differences_matter, 22 Temmuz 2019.

- Scholz, John T.;
Pinney, Neil: “Duty, Fear, and Tax Compliance: The Heuristic Basis of
Citizenship Behavior”, **American Journal of Political
Science**, Vol. 39, No.2, May, 1995, ss. 490-512,
(Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/2111622>, 22
Temmuz 2019.
- Scholz, John T.;
Lubell, Mark: “Trust and Taxpaying: Testing the Heuristic Approach to
Collective Action”, **American Journal of Political
Science**, Vol. 42, No:2, April, 1998, ss. 398-417,
(Çevrimiçi)
[https://www.jstor.org/stable/2991764?seq=1#metadata_info
_tab_contents](https://www.jstor.org/stable/2991764?seq=1#metadata_info_tab_contents) ,22 Temmuz 2019.
- Schutz, Alfred;
Schulze, William: “Structure of the Life-World”, Vol.1, Northwestern
University Press, 1973, (Çevrimiçi)
[https://books.google.com.tr/books?id=LGXBxIOXsh8C&lp
g=PR27&dq=The%20Structures%20of%20the%20Life%20
World%201962&hl=tr&pg=PR28#v=onepage&q=The%20
Structures%20of%20the%20Life%20World%201962&f=fa
lse](https://books.google.com.tr/books?id=LGXBxIOXsh8C&lp_g=PR27&dq=The%20Structures%20of%20the%20Life%20World%201962&hl=tr&pg=PR28#v=onepage&q=The%20Structures%20of%20the%20Life%20World%201962&f=false) , 14 Mart 2019.
- Şenol, Hasan: “Muhasebe Mesleğinin Toplum Tarafından Algılanması
Üzerine Bir Alan Araştırması”, **Mehmet Akif Ersoy
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:6,
Sayı:11, Aralık, 2014, ss.102-120.
- Shaw, Stanford: “Tanzimattan Sonra Osmanlı Vergi Sistemi”, Çeviren:
Ahmet Günlük, **Tanzimattan Cumhuriyete Türkiye
Ansiklopedisi- 4 içinde**, 1985, ss. 934-946.

- Sinkuniene, Kristina; Levisauskaite, Kristina: “Analyzing Macroeconomic Indicators of The Tax System From A Tax-Cultural Perspective”, **Taikomoji Ekonomika: Sistemini Tyrimai**, Vol.4, 2010, ss. 242-81, (Çevrimiçi) <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.6.3.242> , 24 Temmuz 2019.
- Slovic, Paul; Tversky, Amos; Kahneman, Daniel: “**Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases**”, **American Association for the Advancement of Science**, Vol.185, No.4157, 1974, s.1124-1131. (Çevrimiçi) <http://www.jstor.org/stable/1738360>, 5 Nisan 2019.
- Smith, Adam: **The Theory Of Moral Sentiment**, Editör: D.D. Raphael, A.L.Maclie, Liberty Fund, 1984.
- Song, Young-Dahl; Yarbrough, Tinsley E.: “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, **Public Administration Review**, Vol. 38, No. 5, 1978, ss. 442-452 (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/975503>, 12 Aralık 2018.
- Sönmez, Nezihe; Halıcı, Ali Galip Ö.: **Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, Ankara, TOOB Yayınları, No: Genel 144, Sevinç Matbaası, 1990.
- Stone, Wendy: “Measuring Social Capital: Towards A Theoretically Informed Measurement Framework For Researching Social Capital In Family And Community Life”, **Australian Institute of Family Studies Research Paper**, (Çevrimiçi) http://www.cedarscenter.org/resources/Measuring_Social_Capital.pdf, 15 Mart 2019.

- Sugden, Robert: “Reciprocity: The Supply Of Public Goods Through Voluntary Contributions”, **The Economic Journal**, Vol.94, No. 376, December, 1984, s.772-787, (Çevrimiçi) <https://www.jstor.org/stable/2232294>, 17 Mart 2019.
- Susam, Nazan: **Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikaları 1923-2008**, İstanbul, Derin Yayınları, 2009.
- Sürmen, Yusuf; “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:7, Ocak-Mart, 1992, ss.25-29.
- Şeker, Sakıp: “Peşin Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Bir Öneri”, **Vergi Sorunları**, Sayı:42, Mayıs-Haziran, 1989, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/pesin-vergi-uygulamalarinin-degerlendirilmesi-ve-bir-oneri/4052>, 25 Haziran 2019.
- Şener, Abdüllatif: **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul, İşaret, 1990.
- Şenyüz, Doğan: **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995.
- Şenyüz, Doğan: “Maliye Mükellef İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:7, Ocak-Mart, 1992, ss.17-24.
- Şenyüz, Doğan: “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuz Beşinci Seri, Yıl 1991/1992, İ.Ü. Yayın No:3694, İstanbul, 1993, ss.207-216.
- Şerif, Muzaffer
Şerif, Carolyn W.: **Sosyal Psikolojiye Giriş II**, Çeviren: Mustafa Atabay, Aysun Yavuz, İstanbul, Sosyal Yayınlar, 1996.

Tabakoğlu, Ahmet: **İslam ve Ekonomik Hayat**, Ankara, Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları, 1987.

Tanzi, Vito; “Fiscal Reform Over Ten Years Of Transition”, **IMF Working Paper**, No:113, 2000, ss.1-31, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Fiscal-Reform-Over-Ten-Years-of-Transition-3649> , 24 Temmuz 2019.

Tanzi, Vito: “Parthasarathi Shome, A Primer on Tax Evasion”, **IMF Staff Papers**, Vol.40, No.4, December,1993, ss. 807-828. (Çevrimiçi) <https://books.google.com.tr/books?id=SZ7P5O8G1hIC&lpg=PA885&dq=Vito%20Tanzi%2C%20E2%80%9CParthasarathi%20Shome%2C%20A%20Primer%20on%20Tax%20Evasion%2%80%9D&hl=tr&pg=PP1#v=onepage&q=Vito%20Tanzi,%20E2%80%9CParthasarathi%20Shome,%20A%20Primer%20on%20Tax%20Evasion%2%80%9D&f=false> , 31 Temmuz 2019.

Taşkın, Yasemin: Vergi Aflarının Etkinliği: Teori Ve Türkiye Uygulaması, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2006, s.75-137.

Taşkın, Yasemin: “Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010, ss.67-90.

- Taylor, Natalie: "Understanding Taxpayer Attitudes Through Understanding Taxpayer Identities", **Center for Tax System Integrity, Working Paper**, No:14, The Australian National University Australian Taxation Office, July 2001, ss.1-36, (Çevrimiçi)
<https://openresearchrepository.anu.edu.au/handle/1885/41631> , 22 Temmuz 2019.
- Temizel, Zekeriya; Ekzen, Nazif; Sönmez Sinan; Doğan, Zülfiyar; Başağaç Halil: "Mali Milat/ Nereden Buldun?" Düzenlemelerin Kaldırılmış Olmasının Etkileri: Vergi Almak Yerine Vergi Vermeyenlerden Borç Almanın Hazin Öyküsü", **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXVII,Sayı: 238, ss. 19 – 56.
- Teyyare, Erdogan; Kumbaşlı, Ensar: "Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü", **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2016, Cilt:16, Yıl:16, Sayı: 4, s.1-29.
- Tezcan, Mahmut: **Türklerle İlgili Stereotipler (Kalıp Yargılar) Ve Türk Değerleri Üzerine Bir Deneme**, Ankara, Ankara Üniversitesi Eğitim Fakültesi, 1974.
- The Global Urban Economic Dialogue Series: Property Tax Regimes In Europe, Nairobi in 2013 by UN-HABITAT, (Çevrimiçi)
<https://unhabitat.org/books/property-tax-regimes-in-europe/>, 27 Haziran 2019.
- Torgler, Benno: **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**, Basel, Der Universitat Basel, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2003, (Çevrimiçi)
https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf , 04 Ağustos 2019.

- Torgler, Benno: “Tax Morale In Latin America”, **Third International Research Conference Responsive Regulation: International Perspectives On Taxation**, 2003, s. 1-32, (Çevrimiçi)
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.2.03.5579&rep=rep1&type=pdf> , 25 Ocak 2019.
- Tosuner, Mehmet;
Demir, İhsan Cemil: “Vergi Ahlakının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2009, s. 1-15.
- Tuncer, Mahmut: “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2005, ss. 217-228.
- Turhan, Mümtaz: **Kültür Değişmeleri**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Yayınları, 1951.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5.Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1993.
- Tutar, Hasan: **Davranış Bilimleri Kavramlar ve Kuramlar**, 3.Baskı, Ankara, Seçkin Kitapevi, 2016.
- Türk, İsmail: **Kamu Maliyesi**, 8.Bası, Ankara, Turhan Kitapevi, 2010.
- Türk, İsmail: ”Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişimi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:36, Sayı:1, 1981, ss.335-357.
- Türk, İsmail: **Maliye Politikası: Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, Ankara, Turhan Kitapevi, 2010.
- Türk Vergi Kanunları**:1.Cilt, Ankara, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019.

- Türkdoğan, Orhan: **Kültür-Değişme ve Toplumsal Çözülme**, İstanbul, IQ Kültür Sanat Yayıncılık, 2004.
- Türklü,
Mehmet Emin: “Tanzimat Döneminde Ancemaatin Vergi Uygulaması ve Yaşanan Usulsüzlükler Üzerine Bazı Şikayetler (1841-1865)”, **Current Research in Social Sciences**, Cilt:2, Sayı:3, 2016, ss. 130-142.
- Tversky,Amos;
Kahneman, Daniel; **Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases**, Cambridge, Cambridge University Press, 1982.
- Uluatam, Özhan: **Kamu Maliyesi**, 11.Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2011.
- User, İnci: “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**.
- Usul, Hayrettin;
Ateş Aslantaş,
Burcu: “Muhasebeci - Mükellef Çatışması”, **Muhasebe Ve Denetime Bakış**, Mayıs, 2007, ss. 85-104.
- Uygun, Esra;
Kasa, Hicran: “Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye Ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965 -2014 Yılları)”, **International Journal Of Academic Value Studies**, Vol: 3, Issue:14; 2017, ss.30-38
- Uygun, Mermi: **Kültür Kuramı**, İstanbul, Remzi Kitapevi Yayınları, 1984.

Uzun, Murat: “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi: Sakarya İli Örneği”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2015.

Ülgener,
Sabri Fehmi: **İktisadi Çözülmenin Ahlak ve Zihniyet Dünyası**, 2. Baskı, İstanbul, Der Kitapevi, 2006.

Ülker, Muhsin: “Mali İdare”, **Maliye Enstitü Konferansları 1965**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları Yayın No:199-181, Maliye Enstitü Yayınları Yayın No:23, Sevinç Matbaası,1966, ss. 87-114

Ünsal, Şamil: “Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler”, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 1987.

Ünsal, Şamil: "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konumu ve Geleceği Konusunda Uygulamalı Bir Yaklaşım", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:3, 2000, s.1-67.

Üyümez, Erkan;
Ünlüer, Sema;
Bişgin, Aytül: Muhasebe Meslek Mensupları ve Mükelleflerin Motivasyonlarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:363, Aralık, 2018, s.9-19.

Varcan, Nezh: “Aşarın Düşündürdükleri”, T. C. Anadolu Üniversitesi Yayın No:205, İİBF Yayınları No: 42, **Prof. Dr. Suat Mirza'nın Anısına Armağan**, Cilt: I, Eskişehir, 1986, ss.157-162.

Velay, A. Du: **Türkiye Maliye Tarihi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:178, Damga Matbaası, 1978.

Vergi Reform **Cilt I**, İstanbul, Damga Matbaası, 1969.

Komasyon Raporları:

Yalçın, Hasan; “Türkiye’deki Mali Aflar Ve Vergi Sistemi Üzerine
Başer, Arif: Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, Ocak, 1996, ss.104-110.

Yay, Turan: “Atatürk Döneminde Vergiler ve Vergi Politikaları”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 9, Sayı:1-2, Mart-Kasım 1988.

Yereli,
Ahmet Burçin;
Meriç, Metin: “Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı”, **Vergi Sorunları**, (Çevrimiçi)
<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergilendirme-yetkisi-ve-kamu-kaynaklarinin-etkin-kullanimi-hazirlayanlar/3793> , 18.04.2019.

Yıldız, Gülsevil: “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:36, Ağustos-Aralık, 2010 s. 155-178.

Yılmaz, **Maliye**, 2.Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2016.

Binhan Elif:

Yılmaz, Ahmet: “Neo-Liberal Dönüşüm Sürecinde Türkiye’de Devlet-Toplum İlişkileri, Toplumsal Sınıf Merkezli Bir Yaklaşım”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: XX, Sayı:1, 2005, ss.107-140.

Yumuşak, İbrahim: “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, Nisan 1997, ss.39-43.

Yükselen, Cemal;
Suadiye, Gülhan: “Mükelleflerin ve Muhasebecilerin Birbirlerinden Beklentileri:Hatay İlinde Bir Araştırma”, **Mali Çözüm**, Sayı:56, 2001.

Zenginobuz, Ünal; Adaman, Fikret; Gökşen, Fatoş; Savcı, Çağrı; Tokgöz, M. Emre: **Türkiye’de Vergiler, Temsiliyet ve Demokrasi**, 1.Basım, Boğaziçi Üniversitesi, İstanbul, 2010.

Zenginobuz, Ünal; Özertan, Gökhan; Sağlam İsmail: "Yurttaşların Cebinden Devletin Kasasına: Türkiye’de Kim. Ne kadar Vergi Ödüyor 2006?", **Bogazici University, Department of Economics Working Papers 2006/18**, (Çevrimiçi) http://www.econ.boun.edu.tr/content/wp/ISS_EC_06_18.pdf, 25 Temmuz 2019.

- Zeytin, Mustafa: “Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışa Yönlendiren Faktörler”, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2007.
- Wenzel, Michael: “Misperceptions of Social Norms About Tax Compliance: From Theory to Intervention”, **Journal Of Economic Psychology**, Vol.26, Issue.6, 2005, ss. 862-883, (Çevrimiçi) <https://ideas.repec.org/a/eee/joepsy/v26y2005i6p862-883.html> , 26 Temmuz 2019.
- Williams, David: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Alanında Yeni Eğilimler”, Çeviren: Mustafa Çalışkan, **Vergi Dünyası**, Ocak, 1998, ss.1-11,(Çevrimiçi)<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1861>, 29 Mart 2019.
- Williams, Raymond: **Kültür**, Çeviren: Suavi Aydın, Ankara, İmge Kitapevi, 1993.
- Williams, Raymond: **Culture and Society 1780-1950**, Londra, Yeni Baskı, Harmondsworth, 1963, s.307'den aktaran: Terry Eagleton, **Kültür Yorumları**, 2.Basım, Çeviren: Özge Çelik, İstanbul, Ayrıntı Yayınları, 2011.