



**T.C.  
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI**

**KÜLTÜRÜN VERGİ MÜKELLEFLERİNİN TUTUMLARI  
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BATI AKDENİZ ÖRNEĞİ**

**Halil İbrahim DEMİR  
1040214304**

**DOKTORA TEZİ**

**Danışman  
Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN**

**ISPARTA 2018**



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Halil İbrahim DEMİR	
Anabilim Dalı	Maliye	
Tez Başlığı	TÜRKİYE'DE VERGİ KÜLTÜRÜ VE VERGİ KÜLTÜRÜNÜN BELİRLEYİCİLERİ	
Yeni Tez Başlığı <sup>1</sup> (Eğer değişmesi önerildi ise)	KÜLTÜRÜN VERGİ MÜKELLEFLERİNİN TUTUMLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BATI AKDENİZ ÖRNEĞİ	
<p>Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Doktora Tez Savunma Sınavında Jürimiz 20.10.2018 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Doktora tezi için;</p> <p><input type="checkbox"/> OY BİRLİĞİ <input checked="" type="checkbox"/> OY ÇOKLUĞU<sup>2</sup></p> <p>ile aşağıdaki kararı almıştır.</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez <b>KABUL</b> edilmiştir. <input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin <b>DÜZELTİLMESİ</b><sup>3</sup> kararlaştırılmıştır. <input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin <b>REDDEDİLMESİ</b><sup>4</sup> kararlaştırılmıştır.</p>		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Kürşat ÖZDAŞLI	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Harun CANSIZ	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. Abdülkerim ÇALIŞKAN	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi Ceyda ŞATAF	

<sup>1</sup> Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

<sup>2</sup> OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

<sup>3</sup> DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 39-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç altı ay içinde gerekçini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

<sup>4</sup> Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.



T.C.  
**SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



**YEMİN METNİ**

Doktora tezi olarak sunduğum “Kültürün Vergi Mükelleflerinin Tutumları Üzerindeki Etkisi: Batı Akdeniz Örneği” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’ da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

İmza  
Halil İbrahim DEMİR  
20.04.2018

(DEMİR, Halil İbrahim, *Kültürün Vergi Mükelleflerinin Tutumları Üzerindeki Etkisi: Batı Akdeniz Örneği*, Doktora Tezi, Isparta, 2018)

## ÖZET

Yaratılış itibarıyla sosyal bir varlık olan insanların bir araya gelerek yaşama ihtiyacı, iki temel kurum olan devletlerin ve kültürlerin doğmalarına neden olmuştur. Devlet denildiğinde ise akla ilk gelen kavram olan vergi, devletlerin yönetim biçimlerinden bağımsız olarak kamu gelirleri içerisindeki % 80 – 90 payla birinci – temel gelir kaynağını oluşturmakla birlikte egemenlik gücünün de temel göstergesi olması nedeniyle hayati öneme sahiptir. Bu nedenle devletlerin vergi uygulamalarında ki başarı seviyeleri sadece kamu hizmetlerinde devamlılığın sağlanmasının değil aynı zamanda vergi toplayan devletin varlığını ve meşrutiyetini sürdürmesi açısından da önemlidir. Devletler ise egemenlik güçlerini, topluluğun(milletin) gerek toplum içi ve gerekse toplumlar arası ilişkilerinin ve yaşadıkları çevrelerinin etkisi altında, kültürel yapılarına uygun olarak kullanmaktadırlar. Dolayısıyla devlet uygulamaları içerisinde önemli bir yere sahip olan vergi uygulamaları da toplumsal yaşamda zaman içerisinde ortaya çıkan değişimlerden ve toplumlar arası farklılıklardan etkilenerek, kendisinin de bir parçasını oluşturduğu milli kültürün altında vergi kültürlerini oluşturmaktadır. Vergi kültürleri ise mükelleflerin vergilendirme karşısında sergileyecekleri tutum ve davranışlar üzerinde büyük etkilere sahip olan bir kurumdur. Bir insan grubunu diğer guruplardan ayıran ortak zihinsel programlama ve her zaman toplumsal bir fenomen ve milli veya kurumsal düzeyde ortaya çıkan bir olgu olan kültür, kendilerini oluşturan toplumların, dolayısıyla bireylerin ortak ürünü olmakla birlikte bireylerin tutum ve davranışları üzerlerinde büyük etkilere sahiptir. Bu nedenle vergi uygulamalarına karşı mükelleflerce sergilenecek tepkilerin anlaşılması ve önceden öngörülebilmesi vergi uyum maliyetlerinin düşürülmesi ve vergi uygulamalarında başarıya ulaşılması açısından büyük öneme sahip olmaktadır.

“Kültürün Vergi Mükelleflerinin Tutumları Üzerindeki Etkisi: Batı Akdeniz Örneği” başlıklı çalışmada, birinci bölümde vergilendirmenin sosyolojik yönü ele alınarak öncelikle mali sosyoloji, kültür ve vergi kültürü kavramları ile milli kültürün ölçme çabasına yönelik Hofstede tarafından geliştirilen milli kültür ve değerler modeli

açıklanmıştır. İkinci bölüm, vergi ilişkisinin psikolojik yönüne ayrılarak mali psikoloji, vergi psikolojisi kavramları irdelenmiş ve mükellef tutumları açıklanmıştır. Üçüncü bölüm ise Isparta, Burdur ve Antalya’da tesadüfi örnekleme metodu ile belirlenen gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerine yönelik 920 adet anket araştırması verilerinin analizine ayrılmıştır. Ankete katılan Gelir Vergisi mükelleflerine yönelik, Milli Kültür ve Değerler ölçeği ile Mükellef Tutumları ölçeği uygulanarak elde edilen veriler SPSS ve AMOS istatistik programları yardımıyla Yapısal Eşitlik Modeli(YEM) (Structural Equation Model – SEM), yol(path) analizi ile milli kültürün mükellef tutum ve davranışları üzerindeki etkisi analiz edilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:**

Vergi kültürü, mükellef tutumları, vergi psikolojisi, vergi uyumu, mali sosyoloji, yapısal eşitlik modeli(YEM)

## **ABSTRACT**

The need to live together by people who are social beings as a result of creation has led to the birth of two main institutions, states and cultures. When referred to as the state, the tax which is the first concept that comes to mind, has a vital prospect because it is the basic indicator of sovereignty power as well as constituting the basic income source with 80 - 90% share in the public revenues, regardless of the public governance. For this reason, the success levels of state tax applications are not only important in ensuring continuity in public services, but also important to maintain the state's existence and legitimacy. States use their sovereign powers in accordance with their cultural structures and the community (nation) is under the influence of social and even inter-communal relations and the environments in which they live. Therefore, tax practices, which have an important place in state practices, are influenced by the changes occurring in social life over time and differences among societies, and they form tax cultures under which is the part of the national cultures. Tax cultures are an institution that has a great influence on the attitudes and behaviors that attitude of taxpayers against the taxation. Common mental programming that separates a group of people from other groups and culture that is always a social phenomenon and a phenomenon that emanates at national or institutional levels and the culture has a great influence on the attitudes and behaviors of individuals, as well as being a common product of their constituent communities and therefore of individuals. For this reason, understanding and anticipating the reactions to taxpayers' has a huge important that reducing tax compliance costs and achieving success in tax applications.

In the first part of this study is discussed the fiscal sociology aspect of the taxation and firstly the concepts of fiscal sociology, culture and tax culture and the model of national culture and values developed by Hofstede for the effort of measuring national cultures are explained. In the second part, the concepts of financial psychology and tax psychology are examined and the attitudes of taxpayers are explained. The third part is devoted to the analysis of 920 questionnaire data for income taxpayers determined by random sampling method in Isparta, Burdur and Antalya. The data obtained by applying

the National Culture and Value Scale and the Taxpayer Attitudes Scale to the Income Taxpayers who participated in the survey were analyzed using the SPSS and AMOS statistical programs analyzed the effect of the National Cultures on the Taxpayer Attitudes and Behaviors with the Structural Equation Model (SEM) with path analysis .

**Key Words:**

Tax culture, taxpayer attitudes, tax psychology, tax harmony, fiscal sociology, structural equality model (SEM)



## İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI .....	i
YEMİN METNİ .....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ .....	xi
TABLOLAR DİZİNİ .....	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ .....	xiv
ÖNSÖZ.....	xv
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİLENDİRMEİNİN SOSYOLOJİK YÖNÜ: KÜLTÜR VE VERGİ KÜLTÜRÜ

<b>1.1. VERGİ KAVRAMI.....</b>	<b>6</b>
<b>1.2. MALİ SOSYOLOJİ .....</b>	<b>8</b>
1.2.1. Mali Sosyoloji Kavramı.....	9
1.2.2. Mali Sosyolojinin Tarihsel Gelişimi.....	11
1.2.3. Mali Sosyolojinin Amaçları.....	11
1.2.4. Mali Sosyolojinin Önemi.....	13
<b>1.3. KÜLTÜR KAVRAMI.....</b>	<b>14</b>
1.3.1. Kültürün Tanımı .....	15
1.3.2. Kültürlerin Doğuşu .....	20
1.3.3. Kültürel Süreçler.....	24
1.3.4. Kültürün Öğeleri .....	27
1.3.4.1. İnançlar – Semboller – Teknoloji.....	28
1.3.4.2. Temel Değerler – Normlar .....	29
1.3.5. Kültürün Unsurları .....	30
1.3.6. Kültürün İşlevleri.....	31
1.3.7. Kültürün Çeşitleri .....	32
1.3.7.1. Genel Kültür – Alt Kültür .....	33
1.3.7.2. Maddi Kültür – Manevi Kültür .....	34
1.3.7.3. Sonradan, Birlikte ve Önceden Oluşan Kültür Ayrımı .....	34
<b>1.4. MİLLİ KÜLTÜRÜN ÖLÇÜLMESİ VE HOFSTEDE DEĞERLER MODELİ .....</b>	<b>36</b>
1.4.1. Milli Kültür ve Değerler Modeli.....	36
1.4.2. Milli Kültürün Boyutları.....	38
1.4.2.1. Güç Aralığı (Mesafesi) (Power Distance) Boyutu .....	39
1.4.2.2. Bireycilik - Toplumculuk(individualism-collectivism) Boyutu.....	41



1.4.2.3. Erillik – Dişilik (Masculinity – Feminity) Boyutu.....	44
1.4.2.4. Belirsizlikten Kaçınma(Uncertainty Avoidence) Boyutu .....	46
1.4.2.5. Uzun ve Kısa Döneme Yönelme(Long and Short Term Oriented).....	47
1.4.2.6. Heveslilik - Hoşgörü ve Kısıtlılık(Indulgence Versus Restraint) .....	49
1.4.3. Hofstede Milli Kültür ve Değerler Modeli Türkiye Sonuçları .....	50
<b>1.5. VERGİ KÜLTÜRÜ .....</b>	<b>54</b>
1.5.1. Vergi Kültürü Kavramı .....	56
1.5.2. Vergi Kültürünü Açıklamaya Yönelik Modeller .....	61
1.5.2.1. Basitleştirilmiş Vergi Kültürü Modeli .....	62
1.5.2.2. İç İçe Geçmiş (Gömülü) Vergi Kültürü Modeli.....	64
1.5.3. Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler .....	68
1.5.4. Vergi Kültürünü Ölçme Çabası ve Vergi Kültürü Endeksi .....	70
1.5.5. Vergi Kültürü Açısından Türkiye Cumhuriyeti Devleti Vergi Uygulamaları .....	75
1.5.5.1. Osmanlıdan Devir Alınan Miras .....	76
1.5.5.2. Türkiye Cumhuriyeti Devleti Kuruluş Dönemi Mali Uygulamaları.....	77
1.5.5.3. II. Dünya Savaşı Sonrası Vergi Uygulamaları.....	80
1.5.5.4. 1960 – 1980 Yılları Arası Vergi Uygulamaları .....	83
1.5.5.5. 1980 – 2000 Yılları Arası Vergi Uygulamaları .....	84
1.5.5.6. 2000’li Yıllar Mali Uygulamaları .....	86

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİLENDİRMENİN PSİKOLOJİK YÖNÜ: MÜKELLEF VE MÜKELLEF TUTUMLARI

<b>2.1. VERGİ KAVRAMININ PSİKOLOJİK YÖNÜ .....</b>	<b>92</b>
2.1.1. Mali Psikoloji – Vergi Psikolojisi Kavramları .....	95
2.1.2. Vergileme Açısından Algı, Tutum ve Davranış Kavramları .....	97
2.1.2.1. Algı Kavramı ve Vergi Algısı .....	98
2.1.2.2. Tutum Kavramı ve Mükellef Tutumları.....	107
2.1.2.3. Davranış Kavramı Ve Mükellef Davranışları .....	114
2.1.3. Vergi Psikolojisinin Amaçları .....	119
2.1.4. Vergilendirmenin Psikolojik Sınırları.....	122
<b>2.2. VERGİLENDİRMEYE KARŞI MÜKELLEF TUTUM VE DAVRANIŞLARI.....</b>	<b>125</b>
2.2.1. Mükellef Tutumları – Vergi Uyumu Çalışmalarında Tarihsel Gelişim.....	126
2.2.2. Vergi Uyum Davranışlarını Açıklamaya Yönelik Modeller.....	133
2.2.3. Mükelleflerin Vergi Uyum Davranışlarını Etkileyen Faktörler .....	138
2.2.3.1. Demografik Faktörler.....	138
2.2.3.1.1. Yaş .....	138
2.2.3.1.2. Cinsiyet.....	139
2.2.3.1.3. Medeni Durum .....	139
2.2.3.1.4. Eğitim Durumu.....	140

2.2.3.1.5. Meslek, Gelir Düzeyi ve Gelirin Kaynağı.....	140
2.2.3.2. Mali ve İdari Faktörler .....	142
2.2.3.2.1. Vergi Oranları ve Tarife Yapısı.....	142
2.2.3.2.2. Vergi Denetimleri ve Vergi Cezaları.....	145
2.2.3.2.3. Mali Af .....	146
2.2.3.2.4. Vergi Sistemlerinin Karmaşıklığı ve Vergiye Uyum Maliyetleri ..	147
2.2.3.2.5. Vergi İdareleri ve Vergi Mükellefi İletişimi .....	149
2.2.3.3. Psikolojik ve Sosyal Faktörler .....	150
2.2.3.3.1. Vergi Ahlakı .....	150
2.2.3.3.2. Vergilemede Adalet Algısı .....	153
2.2.3.3.3. Devlet ve Kamu Kurumlarına Güven Algısı .....	154
2.2.3.3.4. Diğer Mükellefler(Akran Mükellef Etkisi) .....	155
2.2.3.3.5. Din ve İnançın Vergi Uyumuna Etkisi .....	156
2.2.3.3.6. Milli Gurur ve Vergileme .....	157
2.2.3.3.7. Demokrasi Algısı ve Siyasal Katılım .....	158
2.2.3.4. Ekonomik Faktörler .....	160
2.2.3.4.1. Genel Ekonomik Göstergeler .....	160
2.2.3.4.2. Yolsuzluklar .....	162

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## MİLLİ KÜLTÜR'ÜN MÜKELLEF TUTUM VE DAVRANIŞLARI ÜZERİNDE ETKİSİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: ISPARTA, BURDUR VE ANTALYA İLLERİ ÖRNEĞİ

<b>3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....</b>	<b>164</b>
<b>3.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....</b>	<b>164</b>
<b>3.3. ARAŞTIRMANIN EVRENİ .....</b>	<b>165</b>
<b>3.4. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEMİ.....</b>	<b>165</b>
<b>3.5. VERİ TOPLAMA ARAÇLARI.....</b>	<b>169</b>
3.5.1. Demografik Özellik ile İlgili Bilgiler .....	169
3.5.2. Kültür Ölçeği .....	170
3.5.3. Mükellef Tutumları Ölçeği .....	172
3.5.3.1. Mükellef Tutumları Ölçeğinin Geliştirilmesi.....	175
3.5.3.2. Ölçeğin Yapılandırılması .....	175
3.5.3.3. Mükellef Tutumları Ölçeği' nin Pilot Alan Araştırması .....	176
3.5.3.4. Geçerlik Analizleri .....	177
3.5.3.5. Güvenirlik Analizi.....	178
<b>3.6. VERİLERİN ÇÖZÜMLENMESİ.....</b>	<b>180</b>
3.6.1. Yapısal Eşitlik Modeli (YEM).....	180
3.6.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi .....	181
3.6.3. Gözlenen Değişkenler İle Yol Analizi.....	182
3.6.4. Yapısal Eşitlik Modelinde Kullanılan Uyum İndeksleri .....	182

3.6.5. Yapısal Eşitlik Modellemesinin Varsayımları.....	185
<b>3.7. ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİ .....</b>	<b>189</b>
<b>3.8. ANALİZ SONUÇLARI .....</b>	<b>191</b>
3.8.1. Kültür Ölçeği 1.Düzy Doğrulatory Faktör Analizi.....	191
3.8.2. Mükellef Tutumları Ölçeği 1.Düzy Doğrulatory Faktör Analizi .....	195
3.8.3. Gözlenen Değişkenlerle Yol Analizi .....	201
3.8.4. Hipotez Bulguları.....	207
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>218</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>226</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>250</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>258</b>



## KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Avustralya Gelir İdaresi
CPI	Yolsuzluk Algısı Endeksi
CREMA	Ekonomi, Yönetim ve Sanat Araştırmaları Merkezi
Çev:	Çeviren
Der:	Derleyen
EC	Avrupa Komisyonu
Ed.	Editör
EU	Avrupa Birliği
EVS	Avrupa Değerleri Araştırması
GSYİH	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	Uluslararası Para Fonu
IRS	Amerikan Gelir İdaresi
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İSMMM	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İVDB	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletmeler
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi

PWC	Price Waterhouse Coopers
s.	Sayfa
SGB	Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı
SMMMO	Serbest Muhasebeciler ve Mali Mũřavirler Odası
SOBİAD	Sosyal Bilimler Araştırmaları Derneği
TBMM	Tũrkiye Bũyũk Millet Meclisi
TC	Tũrkiye Cumhuriyeti
TCMB	Tũrkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TL	Tũrk Lirası
TũİK	Tũrkiye İstatistik Kurumu
TVS	Tũrk Vergi Sistemi
VAT	Katma Değer Tipi Vergiler
VİMER	Vergi İletişim Merkezi
VUK	Vergi Usul Kanunu
v.b.	... Ve Benzeri
v.d.	... Ve Diğerleri
WB	Dũnya Bankası
WVS	Dũnya Değerleri Araştırması

## TABLULAR DİZİNİ

Tablo 1.1.Kültürel Sınıflandırmalar .....	33
Tablo 1.2.Güç Mesafesinin Kültürlere Göre Öne Çıkardığı Başlıca Değerler .....	40
Tablo 1.3.Toplulukçu Kültür İle Bireyci Kültür Arasındaki Farklar .....	43
Tablo 1.4.Bireylerin Davranışlarını Etkileyen Eril ve Dişil Değerler .....	45
Tablo 1.5.Belirsizlikten Kaçınma Yönünden Kültürlerarası Farklar .....	47
Tablo 1.6.Kısa ve Uzun döneme Eğilimli toplumlar Arasındaki Farklar .....	49
Tablo 1.7.Hoşgörü ve Kısıtlılık Boyutlarına Göre Karakterler.....	50
Tablo 1.8.Hofstede'in 6 Boyutlu Milli Kültür ve Değerler Modeli Türkiye Sonuçları ..	50
Tablo 1.9.Vergi Kültürü Kavramı Algılamalarının Sınıflandırılması.....	58
Tablo 1.10.Tutum ve Davranışlar Açısından Vergi Kültürünü Belirleyen Genel ve Özel Faktörler.....	60
Tablo 1.11.Genel Sosyo-Ekonomik ve Vergi Sistemi Özelindeki Faktörler ve Faktörleri Etkileyen Göstergeler .....	71
Tablo 1.12.Vergi Kültürü Endeksinde Kullanılan Veriler ve Kaynakları .....	72
Tablo 1.13.Türkiye ve AB ülkelerinin Vergi Kültürü Endeksi(2005-2011).....	74
Tablo 1.14.Türkiye ve AB ülkelerinin Vergi Kültürü Endeksi Ortalaması (2005-2011).....	75
Tablo 2.1.Vergi Uyumuna Yaklaşımlar (Approaches To Tax Compliance) .....	130
Tablo 2.2.Mükellefin Vergi Yardımcısına Başvurmasını Etkileyen Faktörler .....	148
Tablo 3.1.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Medeni Durum).....	166
Tablo 3.2.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Cinsiyet) .....	166
Tablo 3.3.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Yaş) .....	166
Tablo 3.4.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Eğitim Durumu) .....	167
Tablo 3.5.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Mükellefiyet Türü).....	167
Tablo 3.6.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Faaliyet Süresi) .....	168
Tablo 3.7.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(SMMM Tutma).....	168
Tablo 3.8.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Gelir Durumu).....	169
Tablo 3.9.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Aile Gelir Durumu).....	169
Tablo 3.10.Faktör Yükleri.....	179
Tablo 3.11.Yapısal Eşitlik Modellemesine İlişkin İstatistiksel Değerler.....	184
Tablo 3.12.Kültür Ölçeği Çok Değişkenli Normallik Verileri .....	187
Tablo 3.13.Mükellef Tutumları Ölçeği Değişkenli Normallik Verileri.....	188
Tablo 3.14.Araştırma Hipotezleri .....	189
Tablo 3.15.Kültür Ölçeği 1.Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum Değerleri .....	193
Tablo 3.16.Kültür ölçeği 1.Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Regresyon Katsayıları .....	194
Tablo 3.17.Mükellef Tutumları Ölçeği 1.Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum Değerleri.....	197
Tablo 3.18.Mükellef Tutumları Ölçeği 1.Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Regresyon Katsayıları .....	198
Tablo 3.19.Gözlenen Değişkenlerle Yol Analizi Uyum Değerleri .....	201
Tablo 3.20.Gözlenen Değişkenlerle Yol Analizi Regrasyon Değerleri.....	203
Tablo 3.21.Hipotez Ret Kabul Tablosu .....	214

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1.Kültürel Muhteva .....	28
Şekil 1.2.Basitleştirilmiş Vergi Kültür Modeli (The Simplified Model of Tax Culture).....	62
Şekil 1.3.Milli Kültürün Bir Unsuru Olarak Vergi Kültürü.....	64
Şekil 1.4.Vergi Kültürü Endeksinin Matematiksel Formülü .....	73
Şekil 1.5.Osmanlı İmparatorluğu'nda Uygulanan Vergiler .....	77
Şekil 2.1.Algılama Bilgi İşleme Modeli .....	99
Şekil 2.2.Mükellef Davranışları Yönünden Oran – Tutum Analizi.....	112
Şekil 2.3.Mükellef Davranışları Yönünden Oran – Tepki Analizi .....	116
Şekil 2.4.Vergilemede Tutum – Tepki Spektrumu .....	117
Şekil 2.5.Kaygan Yamaç Yaklaşımı(The Slippery – Slope Model) .....	131
Şekil 2.6.Vergi Mükellefi Davranışını Etkileyen Faktörler ve Vergi Uyum Spektrumu.....	132
Şekil 2.7.Vergi İkliminin Belirleyicileri ve Aktörler .....	133
Şekil 2.8.Song ve Yarbrough'un Vergi Uyum Modeli .....	135
Şekil 2.9.Chau ve Leung Tarafından Geliştirilen Fischer Modeli .....	136
Şekil 2.10.Loo, McKerchar ve Hansford'un Vergi Uyum Modeli .....	137
Şekil 2.11.Bireylerin Vergiyi Gönüllü Ödeme Tercihlerini Belirleyen Faktörler .....	137
Şekil 2.12.Laffer Eğrisi(Laffer Curve).....	143
Şekil 2.13.ABD'de Vergi Oranları İndirimi Vergi Gelirleri İlişkisi.....	143
Şekil 3.1.Kültür Ölçeği 1.düzye doğrulayıcı faktör analizi diyagramı .....	192
Şekil 3.2.Mükellef tutumları ölçeği 1.düzye doğrulayıcı faktör analizi diyagramı .....	196
Şekil 3.3.Gözlenen değişkenlerle yol analizi diyagramı.....	202

## ÖNSÖZ

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora programında doktora tezi olarak hazırladığım “Kültürün Vergi Mükelleflerinin Tutumları Üzerindeki Etkisi: Batı Akdeniz Örneği” adlı çalışmanın her aşamasında bilgisine ve fikirlerine başvurarak desteğini aldığım değerli tez danışmanım Prof.Dr.Ramazan ARMAĞAN’a özverili katkılarından dolayı sonsuz teşekkür ediyorum.

Doktora Tez İzleme Komitemde ve Doktora Tez Savunma Sınav Jürisinde yer alarak tezin yönlendirilmesinde görüş, öneri ve eleştirileriyle bana değerli katkılar sağlayan saygı değer hocalarıma anlayış ve desteklerinden ve tezime yapmış oldukları katkı ve önerilerinden dolayı teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca tez çalışmalarım sırasında benden desteklerini esirgemeyen değerli dostlarım; Kürşat ÖZDAŞLI, Şaban HÖL, Özdemir ŞENTÜRK, Hamza KANDEMİR, Abdurrahman ÖKTE ve Hüseyin FİDAN’ a ve tüm bu süreç esnasında anlayış, sabır ve desteklerinden dolayı sevgili eşim Ayşe Hilal DEMİR’ e ve oğullarım Yakup Ziya ile Osman Batur’ a teşekkürü borç bilirim.

**“Kültürün Vergi Mükelleflerinin Tutumları Üzerindeki Etkisi: Batı Akdeniz Örneği”** isimli doktora tez çalışması, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından **4708-D1-16** proje numarası ile desteklenmiştir.

Halil İbrahim DEMİR

Nisan, 2018 – ISPARTA



## GİRİŞ

İnsanoğlunun yeryüzünde ki serüveni ile birlikte gelişim göstermeye başlayan iki temel kavramın birisi kültür, bir diğeri ise devlettir. Kültür kavramının açıklanmasına yönelik birçok tanımlama yapılmakla birlikte genel kabul gören tanımlarda vurgulanan yönü, medeniyet ve kültür kavramlarının farklılığıdır. Medeniyet beynelmilel ve kültürlerin katkıları ile insanlığın başlangıcından bugüne kadar kesintisiz olarak sürekli gelişim gösteren, insan ve toplumların sosyal ilişkileri ile dünya geneline yayılan millet üstü bir yapıya sahiptir. Kültür ise Taylor 'ın tanımıyla "*bilgiyi, imanı, sanatı, ahlakı, hukuku, örf ve âdeti ve insanın toplumun bir üyesi olma yoluyla kazandığı maharet ve ihtiyatları içeren bir bütündür.*" Gökalp'in tanımı ile "*kültür(hars)bir milletin dine, ahlaka, hukuka, estetiğe, dile, ekonomiye, tekniğe ve toplumsal anlaşımara ilişkin hayatlarının ahenkli bir bütünüdür.*" Kültürler de devletler gibi insanoğlunun bir arada yaşamasının ürünüdür ve kendini oluşturan toplum yani millet yaşadığı sürece zamanın şartlarına göre değişmekle birlikte var olmaya devam edecektir. Kültürlerin ve devletlerin ortaya çıkmasına neden olan sebepten tamamen ekonomik olan "*artık ürünün*" üretilmesidir ki kültürün Latince kelime kökeni bu duruma atıf yaparcasına toprağı işleme anlamına gelmektedir. İnsanoğlu, iki temel kaynaktan artık ürün üretme kabiliyetine ulaşmıştır. Bunlardan birisi toprağın işlenmesidir ki devamında tarıma dayalı yerleşik kültürlerin oluşumuna neden olmuştur. Diğeri ise hayvancılık temelli üretimdir ki devamı konargöçer toplum, devlet ve kültürlerin oluşumudur. Tarihi köken olarak hangisinin daha eskiye dayandığı tarih literatüründe tartışılmakla birlikte her iki temel kültürün etkileşimi bugünkü medeniyetin oluşum sebebidir. Devletlerde kültürlerin etkileşimlerinin sonucunda geçmişten günümüze doğru yaklaştıkça yönetsel ekonomik siyasi ve toplumsal açılardan birbirlerine yakınlaşmakla birlikte uygulamalarında kendilerine özgü yönlerini taşımaya devam etmektedirler. Bu nedenle Devletlerin ortaya çıkışı, varlığı, ekonomik kaynakların kullanım yöntemleri, ekonomi içerisinde gerçekleştirdikleri işlevler açısından literatürde çeşitli görüşler öne sürülmektedir. Bir görüşe göre devlet, bir toplumsal sözleşme sonucunda ortaya çıkarken, bir diğeri görüşe göre ise devleti meydana getiren güç, salt o devletin egemenlik hakkından kaynaklanmaktadır.

Benzer şekilde devletin iktisadi ve sosyal yaşamdaki rolü noktasında da tartışmalar sürmektedir. Devletin, bu alanlardaki rolünün minimal düzeyde kalması gerektiğini savunanlar olduğu gibi, toplumcu ve sosyal devlet yönü öne çıkan bir ekonomik düzenin inşası için devletin aktif bir rol üstlenmesi gerektiğini savunan yaklaşımlar da mevcuttur. Ancak yaşanan tüm bu tartışmalara karşın değişmeyen yegane gerçeklik devletin varlığına neden olan sebepler veya ekonomik ve sosyal yaşamdaki rolü her ne olursa olsun, tüm devletlerin fonksiyonlarını yerine getirmesi kamusal harcamalara ve bu harcamaları finanse edecek gelirlere bağlı olmasıdır. Kamusal gelir denildiğin de ise doğal olarak akla ilk gelen, normal gelir kaynağı olan vergilerdir.

Vergiler, devletlerin ortaya çıkışından bu yana devletlerin temel gelir kaynaklarını oluşturmuşlardır. Geçici ve kısa dönemli olmak üzere ekonomik veya siyasal tercihlerden dolayı uygulanan borç ve/veya para basma gibi diğer gelirlerin vergilere alternatif oluşturması pek de mümkün değildir. Öyle ki; devlet otoritesinin para basma yoluyla gelir elde etme çabasının sonucunda ortaya çıkan enflasyonun bireylerin sahip oldukları ekonomik gücü eritmesine dahi enflasyon vergisi adı verilmektedir. Kaldı ki günümüz devletlerinin vergilendirme amacı sadece mali(fiskal) odaklı olmadığı gibi mali olmayan (ekstra fiskal – ekonomik ve sosyal) amaçları da kapsamaktadır. 1929 ekonomik krizine kadar vergilerin mali amaca yönelik fonksiyona sahip olması, kamu harcamalarına kaynak oluşturması yeterli iken Keynesyen devrimden itibaren ekonomik ve sosyal işlevleri artan devletin, bu alanları düzenlemedeki en önemli araçlarından birisini de vergiler oluşturmaya başlamıştır. Böylece vergiler, sosyal ve ekonomik yaşamdaki bu rolleri ile “ekstra fiskal (mali olmayan)” birçok işlevi de (etkin kaynak dağılımı, adil gelir dağılımı, iktisadi konjonktürün kontrolü... v.b) yerine getirmede kullanılmaya başlanmışlardır.

Vergilerin, toplumsal yaşamda ekonomik etkilerinin ötesinde devlet ile toplumun kaynak dağılımının hukuksal ve siyasi yönleri de bulunmaktadır. Günümüzün hukuka saygılı, anayasal – toplumsal sözleşmelere dayalı devletlerinin ortaya çıkmasında da vergilerin oldukça önemli rolü olmuştur. Anayasaların tarihi kökenlerini bir bakıma vergi uygulamaları tarihi oluşturmaktadır. Örneğin, parlamenter demokrasinin beşiği sayılan İngiltere’de, demokratik hareketlerin tarihsel köklerinin 1215 tarihli “Magna Carta Libertatum’a (Büyük Özgürlük Fermanı)” dayandığı ve bu bildirgenin yayınlanmasında ise İngiliz Kralı’nın keyfi vergi uygulamalarına duyulan tepkinin belirleyici olduğu

bilinmektedir. Benzer şekilde 1776 tarihli Amerikan bağımsızlık hareketinin ve Amerikan demokrasisinin ortaya çıkışında da İngilizlerin, koloni halkına yönelik haksız vergi uygulamalarına duyulan tepki belirleyici olmuştur. Yine 1789 Fransız İhtilalini hazırlayan faktörlerden birinin de, ruhban sınıfının ve asillerin vergilerden muaf tutulmalarına duyulan tepki olduğu kabul edilmektedir. Günümüzde ise kamu tercihi ve anayasal iktisat ekolü taraftarları, vergilerin bu yönü üzerinde ısrarla durmaktadırlar.

Vergilerin; kamu finansmanı, ekonomik ve sosyal yaşam ile hukuk ve demokratik düzen açısından büyük öneme sahip oluşu, vergi uygulama ve politikalarının etraflıca incelenmesini de gerekli kılmaktadır. Vergi uygulama ve politikalarının belirleyicisi devlet olarak gözükmekle birlikte devlet yönetiminin seçicisi de olan vergi mükelleflerinin(vatandaş/seçmen) üzerinde önemle durmak gerekmektedir. Çünkü kamu maliyesi literatüründe her ne kadar vergilerin devletin tek taraflı egemenlik gücüyle toplandığı ifade edilse de, uygulamada mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışları, toplumun vergilendirmeye yönelik geliştirdiği vergi kültürü vergi uygulamalarının etkinliğinin temel belirleyicileri olmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu sebepten, devletlerin vergi uygulamalarında başarı elde etmeleri mükelleflerin vergilendirmeye karşı geliştirebilecekleri bireysel ve toplumsal yaklaşımlarının bilinmesi ile mümkün olacaktır.

Mükellefler, vergi uygulamalarına uyma veya uymama davranışlarından birini seçeceklerdir. Vergi kanunlarına uymamayı seçen mükellefin ise vergilendirmeye karşı aktif yada pasif tepkilerden birini seçmeye yönelmesi sonucunu, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı veya vergiye karşı direnme tercihlerinden birisini gerçekleştirmesi söz konusu olmaktadır. Vergiye direnen mükellef, kamu gelirlerinde azalmalara dolayısıyla kamu hizmetlerinde aksamalara neden olabilecektir. Tüm bunların önüne geçilebilmesi, vergi idarelerinin meşru vergi propagandalarının başarısına, içinde bulunduğu topluma uygun vergilendirme uygulamalarına ve kaynağını transfer ettiği mükellefin psikolojik açıdan yormadan ikna edilmesi başarısına bağlıdır tespiti çok da yanlış olmayacaktır. Bunun içinse vergilendirmede başrol oyuncusu olan mükellefin psikolojik ve sosyal yönlerden araştırılması, vergilendirme açısından ne gibi etkenlerden etkilendiğinin tespiti büyük öneme sahiptir.

Bu çalışmada Türk toplumunda vergi kültürü mükellef odaklı olarak incelenmeye çalışılacaktır. Türkiye’deki vergi kültürü ve vergi kültürünün oluşumunda mükellefin ve Türk milli kültürünün etkisini anlamaya yönelik Isparta, Burdur ve Antalya illerindeki beyannameye tabi gelir vergisi mükelleflerine, birisi Hofstede’in Milli Kültür ve Değerler ölçeği diğeri tarafımızca farklı anket çalışmalarından faydalanılarak geliştirilen mükellef tutumları ölçeği anketi gerçekleştirilecektir. Anket çalışmasından çıkan sonuçlar kullanıcı dostu programlar(SPSS ve AMOS) yardımıyla yapısal eşitlik modeli (YEM) (Structural Equation Model – SEM) kullanılarak yol (path) analizi gerçekleştirilecektir. Çalışmada spesifik olarak Türkiye’deki vergi kültürü konusuyla ilgilenilmesi, Türkiye’deki bu konuyla ilgili son zamanlarda gelişmeye başlayan tartışmalara katkı sağlama amacından kaynaklanmaktadır. Çalışmanın bir diğer özelliği ise iki farklı ölçeğin aynı anda değerlendirilmesine izin veren yapısal eşitlik modeli (YEM) ile iki farklı ölçeği birlikte (milli kültürün mükellef tutumları üzerine etkisini) analiz eden Türkiye’deki doktora tezi boyutundaki ilk çalışma olmasıdır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmakta olup, birinci bölümde vergilendirmenin sosyolojik yönü irdelenmeye çalışılacaktır. Bu kapsamda öncelikle mali sosyoloji hakkında özet bilgi verilerek kültür kavramı açıklanmaya çalışılacak, milli kültürün ölçme çabasına yönelik Hofstede tarafından geliştirilen milli kültür ve değerler modeli açıklanacaktır. Vergi kültürü kavramı açıklandıktan sonra kültürlerin oluşumunda geçmiş uygulamaların büyük öneme sahip olması nedeniyle Cumhuriyet Dönemi Türk vergi uygulamaları hakkında özet bilgi verilmeye çalışılarak bölüm sonlandırılacaktır.

İkinci bölüm, vergi ilişkisinin psikolojik yönüne ayrılmıştır. Öncelikle mali psikoloji, vergi psikolojisi kavramları irdelenmekte ve verginin psikolojik sınırı ve mükellef tutumları açıklanmaya çalışılmaktadır. Vergilendirmeye karşı mükelleflerin tutumlarını etkileyen faktörler hakkında açıklamalar ile bölüm sonlandırılmaktadır.

Üçüncü bölüm ise Isparta, Burdur ve Antalya’da gerçekleştirdiğimiz anket araştırması verilerinin analizine ayrılmıştır. Bu kapsamda, gerekli modifikasyonlar gerçekleştirildikten sonra geriye kalan 920 gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerine yönelik gerçekleştirilen, Milli Kültür ve Değerler ölçeği ile Mükellef Tutumları anket araştırması verileri SPSS ve AMOS istatistik programları yardımıyla

Yapısal Eşitlik Modeli(YEM) (Structural Equation Model – SEM), yol(path) analizi ile milli kültürün mükellef tutum ve davranışları üzerindeki etkisi irdelenmektedir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLENDİRMENİN SOSYOLOJİK YÖNÜ: KÜLTÜR VE VERGİ KÜLTÜRÜ

#### 1.1.VERGİ KAVRAMI

Bireylerin toplu halde yaşama ihtiyacı; toplumsal düzenin sağlanması, savunma, sağlık, eğitim gibi bir takım toplumsal nitelikli ihtiyaçlarının kaynağını oluşturmaktadır. Toplu yaşam nedeniyle ortaya çıkan bu hizmetlerinin karşılanma ihtiyacı devlet olgusunun ve vergi kavramının ortaya çıkma gerekçelerini oluşturmaktadır. Vergi uygulamalarının tarihçesine bakıldığında devlet adlı organizasyonun ilk varoluşu kadar eskilere dayandığı görülmektedir. Devlet kurumunun ortaya çıkışıyla birlikte gündeme gelen vergi uygulamaları, maliye teorisinin üzerinde en fazla tartışıldığı konuların başında gelmektedir. Bu bakımdan maliye ilmi içerisinde, vergilerin özel bir yeri ve önemi vardır (Pehlivan, 2013: 92). Toplu halde yaşamanın kaçınılmaz bir sonucu ve devletin varlığını sürdürebilmesinin vazgeçilmez bir şartı olan verginin, ortaya çıkışından buyana çeşitli değişiklikler geçirdiğini, anlam ve kavram olarak farklı dönemlerde farklı yorumlara tabi tutulduğunu tarihi incelemeler göstermektedir. Ayrıca vergi iktisadi, sosyal, hukuki, politik ve ahlaki yönleri ile karmaşık bir müessesedir(Nadaroğlu,1998: 212). Bu nedenle günümüzde geçerli olan vergi uygulama ve politikalarını anlayabilmemiz, bu uygulama ve politikaların ilk görünümünü ve geçirmiş oldukları tarihsel süreci anlamamıza bağlıdır. Çünkü geniş anlamda vergilerin tarihi, ilgili ülkelerin vergi sistemlerinde gerçekleşmiş olan gelişmeleri yansıtmaktadır(Erginay, 1998: 31).

Vergi, başlangıçta yöneticilere ve/veya tapınaklara verilen bir çeşit hediye ve yardım olarak verilirken, zamanla egemenliği elinde bulunduranlar, yardım bekleme yerine bazı sosyal sınıflara başvurarak kendilerine yardım toplamaya başlamışlardır. Bu durum vergi konusunda inisiyatifin hediye verenden hediye kabul edene geçmesi anlamına gelmektedir. Vergi kavramındaki bu dönüşüm kendisine verilen isim üzerinden de açık bir şekilde görülmektedir. Vergi niteliğindeki ödemeleri tanımlayan kelimeler ilk zamanlarda “yardım”, “rica” ve “hediye” anlamlarına gelirken daha sonraları “vazife”,

“fedakarlık” anlamlarına dönüşmüş ve zamanla “zorunluluk” ifade etmeye başlamıştır(Turhan, 1998: 1 – 2). Ülkemizde de verginin gelişimi batı dünyasındaki gelişime paralellik göstermektedir. Osmanlı Devleti döneminde vergi benzeri ödentilere “ımdadiye”, “iane”, “mükellefiyet” gibi isimler verilirken zamanla “vergi” kelimesi uygun görülmüştür. Bu süreçte vergi, özellikle 18 ve 19. Yüzyıllardan itibaren yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük, bir vatan borcu olarak nitelendirilmeye başlanmıştır(Orhaner, 1997: 128).

Vergilerin isimleri çeşitli ülkelerdeki vergi zihniyetleri hakkında da fikir vermektedir. Örneğin, her kademe ve türdeki üst mercilere, özellikle vergi daire ve memurlarına karşı doğuştan bir güvensizlik ve geleneksel bir şephecilik ile bakan latin milletlerinden Fransa, İtalya ve İspanya’da vergi kavramı, *impo*, *imposto* ve *impuesto* kelimeleri ile rahatsız edici bir yükü yüklemek anlamına gelmektedir. Vergi disiplinine daha yüksek düzeyde sahip olduğu kabul edilen İngiliz ve İskandinav ülkelerinde ise, İngilizcede, *tax* ve *duty* Almandada, *abgabe* ve *steuer*, ve İskandinav dillerinde ise *skat* kelimeleri ile harç, görev, yardım ve devlet hazinesi için verilen aidat anlamına gelmektedir(Schömlers, 1976: 113). Türk devletleri vergi terminolojisinde kullanılan temel kelimeler ise *sal*, *salık*; *ber*, *bergü*, *bert*, *berim* ; *bas*, *basıg*, *baksak*; *kod*, *kodgu*; *çık*, *çıkış* ... gibi toplamak, koymak ve vermek anlamlarına gelen kök fiillerden türetildiği görülmektedir. Bugünün modern Anadolu ve Azerbaycan Türkçelerinde vergi terimi köken olarak vermek ve verilmesi gereken anlamlarına gelen “*ber*, *bergü*” terimine dayanmaktadır(Özyetgin, 2004; 23 – 24).

Verginin isimlendirilmesindeki değişime benzer şekilde verginin ödenme şeklinde de zaman içerisinde ortaya çıkan 3(üç) farklı safhanın varlığından bahsetmek mümkündür. Birinci safha iktisadi değişim araçlarının ve özel mülkiyet kavramının henüz ortaya çıkmadığı, bireylerin toplumsal yaşama katkılarını tek üretim kaynakları olan emekleri ile sundukları zamanlarda vergi olarak nitelendirilebilecek ödemeler bedenen(çalışarak) gerçekleştirilirken, ikinci safhada vergi ödeme biçimi çalışma(emek) yerine aynı(mal ile) ödemeye dönüşmüştür. Nihayet üçüncü ve son safhada ekonomik değişim aracının (para) ortaya çıkmasıyla birlikte vergiler para ile ödenmeye başlanmıştır(Sağbaş, 2010: 7–8). Ancak verginin ödenmesinde bu şekilde üçlü bir ayrıma gidilmesi, tarihsel olarak vergi ödeme şekillerinin birbirinden kesin sınırlarla ayrılması ve/veya her bir safhanın bir diğerini takip ederek ortaya çıkması ve aynı zamanda bir

önceki safhanın ortadan kaybolması anlamına gelmemektedir. Vergi toplama yöntemleri, ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyleri ile içerisinde buldukları konjonktürel duruma bağlı olarak bu 3(üç) vergi toplama yöntemlerinin farklı ağırlıklarla bir arada kullanılmasını gerektirebileceği gibi yalnızca bir tane vergi toplama yönteminin kullanılmasını da gerektirebilmektedir (Falay, 1996: 9).

Vergi kavramının, gerek terminolojik gelişiminde ve gerekse vergilendirme yöntemlerinde zamana ve uygulandığı toplumlara bağlı olarak görülen farklılıklar, vergi uygulamalarında başarıya ulaşılması açısından vergilendirmenin sosyolojik yönünün incelenmesi büyük öneme sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle çalışmanın birinci bölümü mali sosyoloji, kültür, milli kültürün ölçülmesi çabası ve vergi kültürü kavramları incelenecektir.

## **1.2.MALİ SOSYOLOJİ**

Psikoloji, insan davranışlarının bireysel yönüne, sosyal psikoloji ve sosyoloji ise insanların bireysel ve toplumsal davranışları ve toplumun birey üzerindeki etkileri üzerine incelemeler gerçekleştiren temel bilim dallarıdır. Ekonomik yaşamın merkezinde bireylerin olması tüm psikolog ve sosyal psikologların iktisadi davranışların ve toplumda meydana gelen ekonomik olayların sadece ekonomik dürtüler ile açıklanamayacağı, bireyin kendisinin de bir parçası olduğu toplumdaki soyutlanarak incelenemeyeceği görüşünde birleşmelerine neden olmaktadır. Birey içerisinde yaşadığı sosyal sistemin içerisinde bir parça olarak yer alması sadece biyolojik olarak olgunlaşması ile değil aynı zamanda kültürleşme, sosyalizasyon ve şahsiyet-kişilik edinme aşamalarını da gerçekleştirmesi ile mümkün olmaktadır(Önder, 1994: 172 - 173). Bu nedenle kamu maliyesi literatüründe ana akım olarak kabul gören devletin sadece piyasa başarısızlıkları ile mücadele eden, ekonomi politikaları ile tutarlı hareket eden ve neo-klasik etkinliği sağlamaya çalışan rasyonel bir aktör görüşü günümüzde yoğun olarak eleştirilmektedir. Bu eleştirilere katılan maliyeciler, mali sosyoloji ile ilgilenmekte ve devletin sayılan bu sorunlarla ilgilenmesi gerektiğini kabul etmenin ötesinde devleti ve toplumu birbirine bağlayan karmaşık sosyal etkileşimlere ve kurumsal ve tarihi bağlamlara odaklanılması gerektiğini savunmaları yönü ile klasik mali görüşten farklılaşmaktadırlar(Çelebi, 2012: 5). Bu bağlamda, mükelleflerin vergi uyum seviyelerinin artırılması çabaları günümüzde



vergilendirmenin sosyolojik yönünün de analiz edilmesini gerekli kılmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde mali sosyoloji kavramı hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

### 1.2.1. Mali Sosyoloji Kavramı

Devletin ekonomik, sosyolojik ve politik bakımdan yarattığı etkiler üzerine yoğunlaşan mali sosyoloji kavramı, I. Dünya savaşı sonrasında Avusturyalı iktisatçı Rudolf Goldscheid' in Avusturya'nın kamu borcunun iyileştirilmesi konusunda Joseph Shumpeter ile yaptığı tartışmalar sonucunda geliştirilmiş bir kavramdır. İlgili alanı, vergi, vergileme ve kamu harcamalarının toplumun ve politik yaşamın üzerindeki ahlaki, ekonomik, kurumsal, kültürel, siyasi ve tarihi yönleri ile etkilerinin sosyolojik analizinin yapılması, bu etkilerin neden ve sonuçlarının ortaya çıkartılmasıdır(Sakinç ve Cura, 2012: 33 – 34).

Goldschied, ülkesinde yaşanan mali krizin nedenlerini açıklama ve çözüm bulma amacıyla kamu maliyesi disiplinine sosyolojinin dahil edilmesi ihtiyacını vurgulamış, sosyoloji, tarih ve mali istatistiği kamu maliyesinin üç temel sütunu olarak görmüştür. Mali sosyolojiyi, *“belirli bir tarihsel kurulumda(historical setting) devletin doğası ile birlikte devletin finansmanı ve toplumsal gelişme arasındaki fonksiyonel karşılıklı bağımlılık”* olarak tanımlamıştır. Gelir ve harcama arasındaki karşılıklı bağımlılık mekanizmasını *“kamu maliyesi biliminin birincil meselesi”* olarak gören Goldschieid bu bileşimin ulusal ve toplumsal evrimin belirleyici etkeni olarak kabul etmektedir(Sert, 2011: 6).

Goldschieid 'le birlikte mali sosyolojinin kurucusu kabul edilen Schumpeter, mali tarihin ulusların tarihi üzerinde muazzam etkilere sahip olduğunu, ekonomik kanamalar olarak isimlendirdiği devletlerin ihtiyaç duydukları mali önlemlerin toplumsal dönüşümlerin dönüm noktasını oluşturduğunu, ekonomik kriz ve bozulmaların ardındaki asıl sebebin toplumsal değişim olduğunu belirtmektedir. Demokratik devletlerin doğumu ile birlikte devlet ve özel alanlar daha da keskinleşmiş ancak önceleri prenslerce karşılanılan toplumsal maliyetler, karşılıklı – ortak gereklilik haline gelmiştir. Devletin toplumsal bir kurum olarak ortaya çıkması faaliyet ve işlevlerinin çeşitlenmesine neden olmuş ve *“vergi devleti”* ortaya çıkmıştır. Ancak devletlerin mali sınırları özel

ekonomilerin vergilendirilme kapasitesi ile çizilmektedir. Bu nedenle savaş, yönetim maliyetleri ve toplumun kamu mallarına olan talep artışları neticesinde devletlerin artan gelir ihtiyaçları özel ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Ekonomi üzerine bu etkiler sadece mali bakış açısıyla anlaşılamayacağından mali sosyoloji doğmaktadır. Schumpeter bu durumu, “*tarihsel mali olaylar modern devleti yaratmış ve biçimlendirmiş, devlette de parçası olduğu toplumu etkileyip biçimlendirmektedir*” tespiti ile ifade etmektedir. Bu karşılıklı etkileşim mali sosyolojinin ilgi alanını oluşturmaktadır(Musgrave, 1992: 90 – 93).

Padget’ e göre mali sosyoloji eğer ortaya çıkacaksa öncelikle devlet ile millet arasındaki eklemlenme ile ilgilenmeli ve operasyon hedefi örgütsel karar verme olan tarih açısından üç temel görevi yerine getirmelidir. Mali sosyolojinin birincil temel görevi, hükümet harcamaları ve vergi politikalarının yapısal analizinin yanı sıra tarihsel tarifinin gerçekleştirilmesidir. İkincil temel görevi, mali sistemlerdeki dış grup veya sınıf çıkarlarının analizi ve üçüncül temel görevi, kamu harcama ve vergi politikalarının ekonomik büyüme, gelir dağılımı, siyasi ve ekonomik ilişkilerin düzenlenmesi ile değişimlerin takibinin birlikte nedensellik analizlerinin yapılmasıdır(Padgett, 1981: 76).

Konuya ilişkin olarak Türkiye’de Fethi Heper tarafından 1978 yılında savunulan “Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler” isimli Doktora tez çalışması Goldschied ve Schumpeter’in tezlerini doğrulamaktadır. Heper çalışmasında, D. Lerner’in toplumların modernleşme süreçlerini üç aşamalı, (I) Geleneksel toplum, (II) Geçiş dönemi Toplumları ve (III) Modern Toplum sınıflandırmasına uygun gelecek şekilde Türkiye’yi, 1923 – 1930 arası Geleneksel toplum, 1930 – 1960 arasını Geleneksel Toplumdan kopuş ve Geçiş Dönemi ile 1960 sonrasını Modern topluma geçiş aşaması olarak sınıflandırmıştır. Heper, vergisel yapının toplumsal yapı ile birlikte değiştiğini de iddia etmektedir(Heper, 1981).

Mali sosyolojinin kavramsal açıklamaları, toplumlardaki değişimin vergilendirme üzerinde doğrudan etkilere sahip olduğunu dolayısıyla vergi uygulamalarında başarıya ulaşmak açısından hukuki düzenlemelere gidilirken içinde bulunulan toplumun yapısının da dikkate alınması gereğini ortaya koymaktadır.

### **1.2.2. Mali Sosyolojinin Tarihsel Gelişimi**

Mali sosyoloji'nin tarihsel temelleri, toplumun gelişimi ve medenileşmesi amaçları ile devlet ve hükümdarca takip edilmesi gereken, zaman zaman liberal ve zaman zaman Keynesyen özellikli önerileri ile dikkat çeken İbni Haldun'a kadar gitmekle birlikte 20. Yüzyılın başında Goldschied ve Schumpeter'in mali sorunları sosyolojik temelli analizlerine kadar ihmal edilmiş bir alandır. Goldschied ve Schumpeter'in vergi ve kamu harcamalarının topluma olan etkilerinin tarihi dönüşümünü de dikkate alan analizleri hakim maliye anlayışının toplumsal gerçeklikten uzaklaşmasını engelleyici, yoksun olduğu tarihsel ve sosyolojik temelleri kazandırıcı etkileri ile hakim maliye anlayışına eleştirel yaklaşım kazandırma açısından olumlu bir gelişme olmakla birlikte mali sosyoloji hak ettiği konuma hala ulaşamamıştır. Çünkü Goldschied ve Schumpeter'in ardından mali sosyolojinin tekrar ön plana çıkması 1970'li yıllarda yaşanan kriz ortamında O'Connor'ın "The Fiscal Crises Of The State(1973)" ve Musgarave'in Theories of Fiscal Crisis: An Essay in Fiscal Sociology(1980)" çalışmaları ile mali kriz odaklı olarak gündeme gelmiştir. Günümüzde, kendine ait araştırma gündemi ve entelektüel kimliği ile hızla gelişen bir alan özelliği gösteren mali sosyoloji daha çok kültürel, ahlaki ve tarihsel çalışmalar ile dikkat çekmektedir(Çelebi, 2011:7-9).

Gerçekleştirilen psikolojik ve sosyal deneyler, bireysel davranışların gerek sonuç ve gerekse davranışlara neden olan dürtüler yönünden içinde buldukları sosyal ortamın etkisi altında şekillendiğini, bireyin diğer birey ve toplumdan aldığı sinyallere göre hareket etme eğilimine sahip olmakla birlikte farklı çevrelerdeki bireylerin iktisadi olayları algılama ve yorumlamalarında da farklılıklar olduğu gözlenmiştir(Önder, 1994: 173). Mali sosyoloji çalışmaları toplumlarda ortaya çıkan bu farklılıkların sebebini araştırma yoluyla vergi uyum maliyetlerini minimize edilmesine katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

### **1.2.3. Mali Sosyolojinin Amaçları**

Mali sosyoloji araştırmaları ile iki yönlü fayda sağlanması beklenmektedir. Bu faydalardan birincisi, normatif iktisat ve maliye kuramlarının dayandırıldığı varsayımların sosyal yapıya ne derece uygun olduğunun test edilmesi ve ihtiyaç

duyulması halinde varsayımların düzeltilmesine olanak sağlamalarıdır. İkinci fayda ise vergi mükelleflerinin eğilim ve davranışları ile vergilerin neden olduğu sosyo-psikolojik etkilerin tespiti sayesinde kanun koyuculara ve maliye çalışanlarına sosyal yapıya uygun yasa ve uygulamaların geliştirilmesinde yol haritası sunulmasıdır(Baloğlu ve Baloğlu, 2010: 16).

Sosyalleşme, bireylerin uzun ve karmaşık süreçler içerisinde, doğrudan öğrenme, dolaylı öğrenme ve taklit olmak üzere üç grupta toplanması mümkün olan sosyal öğrenmelerinin bir sonucudur ve bireyin tutum ve davranışları üzerinde güçlü bir fonksiyona sahiptir. Sosyalleşme süreci içerisinde çevredeki bireylerin davranışları da bireyler üzerinde *sosyal kolaylaştırıcı – güçlendirici(social facilitation)* büyük etkilere sahiptir. Örneğin, vergi kaçırmanın yaygın olduğu toplumlarda başlangıçta vergisini tam ödeyen mükellefin de vergi kaçırmaya yönelmeleri söz konusu olmaktadır(Önder, 1994: 174).

Mali sosyalleşme, bireylerin toplumda yaşanan mali olay ve dönüşümlere karşı göstermesi gereken tutum ve davranışların içselleştirilmesi, içinde yaşadıkları toplumda egemen olan mali kültürün unsurlarına ve gereklerine uygun davranış ve hareket kalıplarını öğrenerek benimsemesi ve gelecek nesillere aktarması şeklinde tanımlanmaktadır. Mali sosyalleşmenin amaçları ise; bireylere mali yapı içerisindeki yerinin öğretilmesi ve mali yapıya katılımının sağlanarak iyi vatandaş olma özlemi ile vergi ahlakının kazandırılmasıdır. Amacına uygun bir mali sosyalleşmenin sağlanması sadece kanuni düzenlemeler yapılarak gerçekleştirilememektedir. Çünkü bireyler, eğitimleri, toplumdaki yerleri, dini inançları, örfleri, çevreleri ve içinde buldukları grupların kısacası kültürlerini etkisi altındadırlar. Sağlıklı bir mali sosyalleşme ancak bireyin mensup olduğu kültürün bireye kazandırılmaya çalışılan vergi kültürüne uyumunun bir sonucu olacaktır(Sakinç ve Cura, 2012: 36 – 38).

Vergi kültürünün sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi ve vergi otoritelerince mevcut vergi kültürüne uygun düzenlemelerin yapılması ülkede vergi uyum maliyetlerini azaltılarak vergi uygulamalarında daha yüksek başarı seviyelerine ulaşılmasını sağlayacaktır.

#### 1.2.4. Mali Sosyolojinin Önemi

Toplum yapısında ortaya çıkan her değişim, kamu yönetimlerince içselleştirilmekte ve topluma sunulan hizmeti, hizmetin sunulduğu şeklini değiştirmektedir. Böylece kamu yönetimlerinde ortaya çıkan yeni örgüt yapısı paralelinde devletlerin sosyo – ekonomik davranış kalıpları ile birlikte ekonomi içerisindeki rollerini de değiştirmektedir. Devlette gerçekleşen bu değişim, bireylerin devletle, toplumla ve bireyler arasındaki ilişkilerinde değişimlere yol açmaktadır. Örneğin, toplumların, tarımsal ekonomiden sanayi ve günümüz bilgi toplumuna dönüşümü ile bireylerin vergiye bakış ve devlet yönetimlerinde söz hakkı talepleri arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Mali sosyoloji, diğer vergi ve kamu maliyesi yaklaşımlarından bu değişimlerin ekonomik etkilerinin yanında kültürel, siyasi ve kurumsal etkilerinin de tarihsel süreç içerisinde değerlendirilerek açıklama getirme çabası ile ayrılmaktadır. Tarım toplumlarında teba olan mükellef, sanayi toplumu ile birlikte vatandaş statüsü kazanmış, bilgi toplumunda ise hizmet talep eden müşteri pozisyonuna ulaşmıştır(Özdemir, 2015: 177). Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki karşılıklı bağımlılıklar, bağlar ve iletişimin tarihsel süreç içerisinde ortaya çıkardığı birikimsel uygulama ve ulusal vergi sistemlerinin bağlantılı olduğu resmi ve gayri resmi kurumların bütünü o ülkenin vergi kültürünü oluşturmaktadır. Vergileme ve vergi ödemenin daha fazlasını ifade eden vergi kültürü, kültürel norm ve geleneklerden oluşan vergi kodlamaları olarak da tanımlanmaktadır(Işık, 2009, 852).

Sosyalleşme kavramı bireylerin sosyal yaşam içerisinde yaşamasını ve değerleri ile etkileşimini sağlayan bilgi, yetenek ve değerlerin kazanılmasını ifade etmekte iken, bir süreç olarak ise normlar, tutumlar, motivasyon ve davranışların aktarılmasını ifade etmektedir. Bu çerçeveden değerlendirildiğinde bireylerin, davranışlarını toplumdaki diğerlerine göre yönlendirdikleri ve karar verdikleri söylenebilir. Ancak toplumlarda nesiller arası farklılıklar, ardışık zaman gecikmesi denilen duruma neden olabilmektedir. Şöyle ki her toplumda yaşlı nesiller çocuklarına kendi değerlerini aktarma eğilimindedirler. Böylece kültürel miras kolay kolay çözülmeyen, sürekli bir hal almaktadır. Fakat bireylerin kendi tecrübeleri ile kendisine aktarılan bilgilerin çatışması söz konusu olursa ki kültürel dönüşüm yaşanan toplumlarda bu çatışma kaçınılmazdır, birey davranış ve seçimlerini geleneğe göre değil rasyonel ve akılcı sebeplere göre

yapmak durumunda kalmaktadır. Toplumdaki dönüşüm ve nesiller arasındaki zaman farkı sosyalleşme ve kültürel aktarımda aksamaya neden olabilmektedir. Bu durum, ardışık zaman gecikmesi denilmektedir(Baloğlu ve Baloğlu, 2010: 24 – 27).

Mali sosyoloji açısından toplumun mevcut kültürel durumu ve özellikle mali – vergi kültürü kavramları büyük öneme sahiptir. Bu nedenle çalışmamızın devamında öncelikle kültür kavramı ve ardından vergi kültürü kavramı açıklanmaya çalışılacaktır. Kültür, daha çok antropoloji ve sosyoloji bilim alanlarının üzerinde çalışmalar gerçekleştirdiği bir kavram olmakla birlikte toplumu oluşturan bireylerin hareket tarzlarını ve toplumsal yaşamda ortaya çıkan kurumların etkinliğini belirleme gücüne sahip olması, ayrıntılı bir şekilde analiz edilmesini gerektirmektedir. Çünkü vergi kültürünün oluşumunda pay sahibi olan devlet kurumları ve mükellefin içinde yaşadıkları toplumun kültürel etkilerinden soyutlanması mümkün olmamakla birlikte vergi kültürü de toplumsal kültürün bir parçasını oluşturmaktadır. Bu nedenle çalışmanın devamında öncelikle kültür kavramı açıklanmaya çalışılacak ve kültürün ölçülmesine yönelik model olarak Hofstede'in “*Milli Kültür ve Değerler*” modeli incelenmeye çalışılacaktır.

### 1.3.KÜLTÜR KAVRAMI

İnsanlık ve dolayısıyla insanoğlu tarafından kullanılan dillerin tarihi çok eski dönemlere dayanmakla birlikte kullandığımız kelimelerin birçoğu oldukça yenidir. Kültür de, bu yeni kelimeler arasında yer almaktadır. Kültür kelimesi kültürel etkileşime örnek olurcasına köken itibarıyla yabancı bir kelimedir ve tanımı oldukça güç bir kavramdır(Saraç,1985:355). Kültürü tarif etmede yaşadığımız güçlük, bilgi ve malzeme eksikliğinden daha çok, terimlerin sürekli değişiminden ve ilimlerin devamlı gelişmesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü her ilim kullandığı terimlerin eski anlamlarını da gözetmekte, önceki tariflerle karşılaştırmalar yapmakta ve içinde yaşanılan zamana uygun, genel ve kullanılabilir anlam vermeye çalışmaktadır. İlim adamlarının bu çabası, çoğu defa ilimsel görevlerini güçleştirmektedir. Günlük dilde kullanılan terimler ile ilmin onlara vermek istediği anlamlar çoğu zaman tamamen farklı olarak kullanılabilir. Bununla birlikte bir terimin, değişik ilim alanlarında başka başka anlamlarda da kullanıldığı görülmektedir.(Turhan,2002: 35). Kültür ve kültüre ilişkin kavramların üzerine en çok ilgili olanlar temel çalışma alanı ve ilgi sahaları kapsamları içinde yer

alması nedeniyle antropoloji, sosyoloji, ve etnoloji olmakla birlikte günümüzde ekonomi ve yönetim uzmanları da kültür konusu üzerine çalışmalar yapmaktadırlar. Kültür kavramının farklı çalışma alanlarınca araştırılması farklı tanımların yapılmasına neden olmaktadır(İşçi,2000: 10-12).

Yeryüzünde insanların, farklı coğrafya ve cemiyetlere sahip, farklı ülke ve milletlerin parçaları olmalarının neticesinde kültürleri de farklılaşmıştır. İnsanoğlunun, tarihi, ahlaki, inançsal, etniksel – gensel, örfsel, iklimsel, ekonomik ...vb. yaşam şartlarındaki farklılıklarından kaynaklanan alışkanlıklarının etkisi altında memleketlere ve milletlere özgü birbirlerinden farklı kültürlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu farklılıklar aynı zamanda terimlerin farklı algılanma ve tanımlanmalarına da neden olabilmektedir. Örneğin, Amerika’da antropoloji uzmanları A. L. Kroeber ve C. Kluckhohn, 1952 yılında yaptıkları çalışmada, kültür teriminin etimolojik olarak Almanca’dan batı dillerine, 1871 yılında antropolojik tanımlama olarak Taylor tarafından Klemo(1843)’dan iktibas edilmesi ile geçtiğini ve kültür kelimesininin 164 farklı tanımının belirtmişler ve 164 farklı kullanımını derlemiş ve yayınlamışlardır. Çalışmanın devamında öncelikle tanımlanması zor bir kavram olan kültürün tanımı yapılarak bireylerin davranışları üzerindeki büyük etkilere sahip olması nedeni ile çeşitli yönleri irdelenmeye çalışılacaktır.

### **1.3.1. Kültürün Tanımı**

Kültür kelimesi Fransız ve İngilizler tarafından medeniyet ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Kelimenin çıkış kaynağı olan Almanlar ise kültür terimini maddi medeniyet anlamında kullanmaktadırlar(Meriç,2002: 87-88). Türkçede ise kültür terimi, Türk Dil Kurumu Felsefe Terimleri sözlüğünde, Latince kökenli bakmak, özenmek anlamına gelen *cultura* < *colere* terimlerinden türetildiği ve Türkçe karşılığı olan “*Hars*” kelimesi ile eş anlamlı olarak kullanıldığı belirtilmektedir. Türk Dil Kurumu(TDK) kelimenin sözlük anlamlarını şu şekilde sıralamaktadır(Akarsu, 1975);

“1. (En dar anlamda) Bedenle ve ruhla ilgili belli yetileri geliştirme: Kültürfizik = Beden yapısını bakımla geliştirme; matematik kültürü = Matematik bilgisini geliştirme.

2. (Daha geniş anlamda) Eğitim görmüş ve bu eğitimle beğenisi, usa vurma ve eleştirme gücü gelişmiş bir kişilik kazanmış durumda olma.

3. Bir toplumun, kendi iç yasalarına göre, biçim kazanması ve gelişmesidir. Bu yönüyle Nietzsche kültürü, bir ulusun bütün yaşama biçimlerinde birlikte bir üslup kazanması diye tanımlar.

4. Bir toplumun yaşama biçimlerinin çeşitli alanlarda olgunlaşması.

5. Tarihin sürekliliği içinde insanlar yoluyla ve insanlarda gerçekleşen tinsel biçimlenme süreci; insanın tinsel başarıları ve yaratışları.

6. Tüm olarak tinsel ve törel yaşam; geniş bir toplumun bütün alanlarında ortak olan dinsel, ahlaksal, estetik, teknik ve bilimsel nitelikteki toplumsal olayların bütünü. Kültürün çeşitli alanları: a. Gerçekliği işlemenin çeşitli biçimleri (tarımdan tekniğe değin), b. Birlikte yaşama biçimleri (toplumsal, eğitimsel, ekonomik, siyasal), c. Özel yaşama biçimleri, d. Tanrı, dünya ve insan üzerinde yaşantı, bilgi ve betimlemeler (söylence, din, dil, sanat, felsefe ve bilim bakımından)”

Kültür, Amerikan sosyologları tarafından çabucak benimsenmesine karşılık, Fransa’da sosyoloji, Durkheim’in kullandığı terminolojiye sadık kalmış ve sosyolojinin kurucuları (Comte, Durkheim, Marx, Weber, Tönnies) bu kelimeyi kullanmamışlardır. Bununla birlikte, kültür kavramının ortaya çıktığı dünya savaşları arasındaki dönemde sosyoloji Fransa’da sönükleşmiştir. Bu sebepten kültür kavramı; Fransa’da sosyoloji ve antropoloji sözlüklerinde yer almaz. Buna karşılık İngilizce sözlüklerin hemen hemen hepsinde kültürün sosyolojik ve antropolojik anlamları bulunur. İslam âlemi ise İbni Haldun’un tasnifine sadık kalarak tarihin, sosyolojinin ve antropolojinin konusu olan Umran terimi İslam’ın medeniyet ve kültürün ifadesi olarak kullandığı ortak kelimedir(Meriç, 1986: 42).

Kültür ve Medeniyet kavramlarını Türkiye’de ilk kez kullanan ve yorumlayan düşünür Ziya Gökalp olmuştur. Ziya Gökalp, kültürle medeniyetin farklı kavramlar olduğunu işaret ederek kültüre hars demiştir. Ona göre halkın ananelerinden, örflerinden, yazılı ve sözlü edebiyatlarından, iktisadi ve estetik ürünlerinden oluşan hars, millidir. Medeniyet ise beynelmilel - uluslararası bir kavramdır. Başlangıçta her kavmin harsı vardır. Hars yükseldikçe medeniyet doğmaya başlar, medeniyet yükselen harsların ortak ürünüdür(Gökalp,1972: 1).



Mümtaz Turhan'a göre kültürün tanımı: "Bir cemiyetin sahip olduğu maddi ve manevi değerlerin toplamından oluşan bir bütündür. Cemiyet içindeki her türlü görüş, alaka, değer ve davranış şekillerini kapsar. Bütün bunlar, o cemiyetin mensuplarının büyük çoğunluğunda ortak olan ve onu diğer cemiyetlerden ayıran kendine has yaşam tarzı sağlayan özelliklerdir"(Turhan,2002: 56).

Erol Güngör'e göre kültür: "Kültür, bir inançlar, bilgiler, hisler ve heyecanlar bütünüdür". Yani maddî değil, manevidir. Fakat kültür manevi olmakla birlikte uygulama esnasında maddî formlara bürünür. Örneğin, dinî inançlar cami, namazdaki beden hareketleri ve dinî kıyafetler... gibi maddi şekillerde görünmektedir(Güngör,1986: 15).

Hilmi Ziya Ülken' e göre kültür, "milletin içinde bulunduğu medeniyet şartlarına göre yarattığı bütün dil, ilim, sanat, felsefe, örf ve âdetler ile bunların toplamıdır"(Ülken,1948: 7).

Tylor ise Kültür'ün "Bilgi, inanç, sanat, hukuk, ahlak, gelenek ve görenekler ile toplumun üyesi olarak insanoğlunca kazanılmış olan alışkanlık ve yetenekleri kapsayan bir bütün" olduğunu belirtmektedir'(Tylor,1924: 1).

Topses ise kültür'ü "Bir halkın yada toplumun maddi ve manevi alanlarda oluşturduğu ürünlerin tümü; yiyecek, içecek, korunak, barınak gibi temel gereksinimlerin elde edilmesi için kullanılan her türlü araç-gereç, uygulanan teknik, düşünceler, bilgiler, inançlar; dinsel, toplumsal, politik düzen ve kurumlar; düşünce, duyuş, tutum, davranış ve yaşam biçimleri" şeklinde tanımlamaktadır(Topses,2010: 12).

Yapılan tanımlardan anlaşıldığı gibi kültür, geçmişten günümüze kadar oluşturulan maddi ve manevi değerler ile insanın doğaya egemenliğini sağlayan tüm araçları kapsayacak şekilde geniş çerçevede kullanılan bir kavramdır. Kültürün bu yönüne dikkat çeken Bostancı, değerlerin maddi – manevi ayırımının *maddi kültür ve moral kültür* ayırımına yol açtığını ve maddi kültürün görünür alanlarla ilgili, toplumda insanlar tarafından üretilen teknoloji, üretim araçları ile diğer kullanılan araçlar ve gereçleri kapsayan tüm ürünleri ifade ettiğini belirtmektedir. Moral kültür ise, o toplumdaki davranış gerisinde egemen veya muhalif her türlü düşünce ve algılamaları etkileyen, dini inançları, ahlaki değerleri, hukuk sistemini, insan ilişkilerini düzenleyen yazılı veya yazılı olmayan kuralları ifade etmektedir(Bostancı, 2003: 111).

Huntington kültürü, bilim adamlarının kendi çalışma alanlarına uygun olacak şekilde farklı tanımladıklarını belirtmekle birlikte genel tanımlamaların *yüksek kültür*' e karşılık gelecek şekilde, toplumun sahip olduğu, sanatsal, musiki, edebi ve entelektüel ürünleri ifade ettiğini belirtmektedir. Ancak, kültür tanımının her şeyi kapsayan bir şekilde yapıldığında hiçbir şeyi açıklayamayacağını vurgulamaktadır. Bu nedenle Huntington, kültürün toplumsal gelişmeyi nasıl etkilediğini açıklayabilmek için daha fonksiyonel bir şekilde tanımlanması gerektiğini belirtmektedir. Huntington' a göre kültür, sübjektif bir yaklaşımla, toplumdaki insanlar arasında yaygın olan inançlar, değerler, davranışlar, varsayımlar ve yönlendirmeler şeklinde değerlendirilebilmektedir(Huntington, 2000: xv).

Schein'a göre kültür, *makrokültür*, *örgütsel kültür*, *alt kültür* ve *mikrokültür* olmak üzere 4 (dört) farklı kültür düzeyinden oluşmaktadır. Makrokültürler, milletlerin, etnik veya dini grupların yada küresel olarak yayılmış olan mesleklerin sahip olduğu kültürlerdir. Örgütsel kültür, kamu veya özel sektör örgütlerin de hakim olan kültürü ifade etmektedir. Alt kültürler, kuruluşların içerisindeki hukuk, tıp, mühendislik gibi mesleklere ait kültürlerdir. Mikro kültürler ise, gerek örgüt içi ve gerekse örgüt dışı mikro sistemlerdir. Örneğin, cerrahi ekipler ve/veya görev timleri gibi(Lamba – Özdaşlı, 2015: 343).

Görüldüğü üzere kültürle ilgili birçok tanım yapılmış olup yapılan bu tanımlamalarda bazı yazarlar kültürün maddi taraflarıyla ilgilenmişlerdir. Örneğin Malinowski kültürü, nesnelere, eylemler ve zihniyetler sistemi ve sistem içerisindeki her parçasının bir amaca hizmet eden, unsurları karşılıklı olarak birbirlerine bağlı olan ve insanın ihtiyaçlarını giderme sürecinde karşılaştığı problemleri çözümlendiği bir araç olarak tanımlamaktadır(Malinowski, 1992: 21).

İbrahim Kafesoğlu ise kültürün çeşitli yazarlarca yapılan tanımını verdikten sonra kültür ve medeniyet kavramlarının farkını vurgulamaktadır. Kafesoğlu'na göre kültür, karakter bakımından hususi, medeniyet ise umumdur. Medeniyet, kültürlerden doğmaktadır. Kültürlerin doğuşunda coğrafi durum ve insan unsuru başrol oynamaktadır. Bu nedenle topluluklar yaşadıkları bölgelerin etkisi ile kendi kültürlerini kurabilmekte ve bir toplumun varlığı kültürün varlığını, kültürün var olması ise bir milletin mevcudiyetini

göstermektedir. Ayrıca çeşitli kültürler arasında ilerilik, yükseklik, üstünlük ve gerilik saymak ilmi anlayışa uygun düşmemektedir(Kafesoğlu,1999: 16 - 17).

Hofstede ise kültürü, bir insan grubunu diğer guruplardan ayıran ortak zihinsel programlama ve her zaman toplumsal bir fenomen ve milli veya kurumsal düzeyde ortaya çıkan bir olgu şeklinde tanımlamaktadır. Ulusal kültürün, bir milleti meydana getiren bireylerin erken çocukluğundan itibaren milletin çoğunluğunca kabul gören inanış, değer ve eğilimlerin etkisi altında ama genellikle kendiliğinden şekillendiğini ancak kurumsal kültürün, bireyin eğitim ve iş hayatındaki tecrübe ve öğrenmelerinin bir sonucu olduğunu vurgulamaktadır(Hofstede, 2011: 3).

Kültüre ilişkin yapılan tanımlamalardan 3 (üç) temel çıkarımda bulunmak mümkündür. Birincisi kültürün, bir dizi anlam, sembol ve uygulamaları kapsayan bir içeriğe sahip olduğudur. İkincisi kültürü, üreten, paylaşan ve sürekliliğini sağlayan bir insan grubuna ihtiyaç olduğu ve üçüncü olarak kültürü üreten, paylaşan, yaşatan ve aktaran üyeler ile kültür içeriğinin sürekli bir etkileşim içerisinde olmasıdır(Sakınç ve Cura, 2012: 39). Kültür, bilim alanında *uygarlık*, beşeri alanda *eğitim sürecinin ürünü*, estetik alanında *güzel sanatlar*, teknolojik ve biyolojik alanda *üretme, tarım, ekin, çoğaltma ve yetiştirme* anlamlarında ve dört temel kavram karşılığında kullanılan soyut bir sözcüktür. Kültürün temel kavramlarından birincisi, kültür, bir toplumun yada bütün toplumların birikimli uygarlığıdır. İkincisi, kültür, belli bir toplumun kendisidir. Üçüncüsü, kültür, bir dizi sosyal süreçlerin bileşkesidir. Dördüncüsü, kültür, bir insan ve toplum kuramıdır(Güvenç, 1999: 95).

Kültür, topluma ve zamana göre değişme gösterse de belli bir yaşam şeklinden kaynaklanan tüm yaşantılarının, topyekûn ortaya çıkmış halidir. Unsurları itibariyle kültürün oluşumu yüzyılları almakta ve bir topluma ait akla gelebilecek her mevzuya dair etmenlerle beslenmektedir. Geçmiş, bugün ve gelecek arasında adeta bir köprü rolü oynayan kültür, bir toplum için mükemmel bilgi aktarım künyelerinin taşıdığı bir unsurdur. Kültürel aktarımlar, bir toplumun geçmişi ve geleceği arasında muntazaman bağlar oluşturan bir kodlar sistemiyle izah edilebilir. Bu kodlar, topluma, geleneğe, coğrafyaya, ırklara, dine, tarihe... vs etmenlere tutunarak taşınılmaktadırlar. Taşınan kodlar bazen gizlice ilerlerken bazen de etkileşimlerle yön değiştirirler; bazen ise hemen olgunlaşarak ortaya çıkarlar(Yılmaz,2014: 14-15). Toplum yaşantısının genel adı olarak

kültür, kaynaklarını toplumun bizzat kendisinden alarak mikro kodlar oluşturur. Mikro kodlar bir kültürün künyelerini belirlemede temel rol oynarlar. Buna göre bir kültürü, mikro kod perspektifinden değerlendirdiğimizde o kültüre haiz toplumun olaylara katılış tarzı ve olaylarda verdiği tepkilerde buna göre özellik kazanacaktır. Örneğin, Türklerde bağımsızlık mikro kodu vardır. Bu bağımsızlık mikro kodu, Türk Kültüründe tüm zamanlarda esarete düşmeme konusunda muazzam bir refleks oluşturmuştur.

Kültüre ilişkin yapılan tanımlarda farklı oranlarda vurgulanmakla birlikte ortak olan bir takım özellikler dikkat çekmektedir. Kültürün insan davranışları üzerindeki etkileri nedeniyle bilinmesi önemli olan özellikleri şunlardır(Erdoğan,1999:101);

- Kültür, öğrenilmiş davranışlar topluluğudur.
- Kültür, tarihi ve süreklidir.
- Kültür, toplumca benimsenmiştir ve toplumun yaşam biçimidir.
- Kültür, toplum üyelerince paylaşılmıştır.
- Kültür, ideal ya da idealleştirilmiş kurallar sistemidir.
- Kültür, insanın biyolojik ve psikolojik ihtiyaçlarını giderici bir yapıdadır.
- Kültür, bütünleştirici bir eğilime sahiptir.
- Kültür, durgun olduğu kadar devamlıdır ve değişebilir. Değişimden, teknolojik ve ekonomik faktörler, fiziki çevre faktörleri, başka kültürlerle temas, kültürün kendi içindeki değişim ve gelişmeler anlaşılmalıdır.

Soyut bir kavram olan kültürün anlaşılması açısından bir takım alt kavramlarında üzerinde durmak gerekmektedir, bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

### **1.3.2. Kültürlerin Doğuşu**

Kültür tarihçilerinin cevap bulmaya çabaladıkları temel soru; “Medeniyet ve medeniyeti oluşturan kültürler, neden, nasıl ve hangi şartlar altında hangi topluluklarda doğmaktadır?” sorusudur. Sorunun cevaplanmasında metafizik, coğrafi, iktisadi farklılıklar ve insan psikolojisi temelli cevaplar bulunmaktadır(Kafesoğlu, 1999: 25).

Toynbee, medeniyetlerin doğumu ve gelişimini uygarlık öncesi toplumların statik durumdan dinamik bir eyleme geçişiyle gerçekleştirdiğini ve bu geçişin,

- I. Coğrafi çevre şartları,

- II. Topluluklarda var olması gereken yaratıcı gruplar
- III. Çevre ve insan arasındaki sürekli bir meydan okuma durumunun varlığına bağlı olduğunu belirtmektedir.

Toynbee' ye göre eğer coğrafi çevre insan yaşamı için çok zorlayıcı ise medeniyetin doğumu söz konusu olmayacaktır veya her hangi bir kültür doğumu olsa bile gelişmeyecektir. Eğer coğrafi çevre şartları yaşamak için insanları zorlayamayacak kadar uygun olursa bu sefer de çevre ile insan arasındaki meydan okuma yeterli düzeyde gerçekleşmeyeceğinden medeniyetin doğumu söz konusu olmayacaktır. İnsan ne aşırı uygun nede aşırı zor şartlar altında meydan okuma durumuna giremez, meydan okuma ve tepki olaylar dizisini temsil etmek yönünden neden sonuç ilişkisine benzemektedir fakat karakter olarak aynı değildir. Çünkü tepki önceden belirlenmiş ve her durumda aynı sonuçlar ortaya çıkaran bir yapıda değildir. Bu nedenle insanlar arasındaki ilişkiler, sonuç yaratan nedenler yerine tepki yaratan meydan okumalar olarak ele alındığında uygarlıkların doğuşunun bir varlığa değil basit olmayan, karşılıklı etkileşim içerisinde karmaşık ilişkilere bağlamak gerekmektedir(Toynbee, 1978: 90 – 119).

Sorokin kültür sistemi ile sosyal gurubun aynı olmadığını, uygarlıkların *gerçek bütünler* olmadıkça doğmuş olamayacaklarını ve gerçek anlamlı – nedensel bütünlerin doğuş safhalarının kesin bir şekilde tespit edilebileceğini savunmaktadır. Sorokin'e göre kültürel sistemlerin doğuşu, öncelikle sistemin zihinde tasarlanması ve ardından bireyler tarafından gerçekleştirilmesi ile mümkündür. Hayatta kalabilmesi yönüyle diğer bireyler ve gruplarca da benimsenip yerleşmesi gerekmektedir(Sorokin, 1964: 22 – 23). Bu yönüyle uygarlığı oluşturan kültürleri;

- I. Yerel Yığınlar,
- II. Dolaylı Nedensellik Bağı ile Bağlı Yığınlar,
- III. Nedensellik Bağı İle Bağlı Birlikler
- IV. Anlamlı Nedensel Sistemler

Şeklinde dört gruba ayıran Sorokin, kültürlerin doğumunda insan unsuruna yoğun bir pay ayırmakta ve sistemin nedensellik ve anlamlılık bakımlarından parçaları birbirine ve bütüne, bütünüye parçalarına bağlı bir organizma kadar sıkı şekilde bütünlenmiş kabul etmektedir. Uygarlık, birey ve sosyal guruplarının oluşturduğu kültür üstü bir kavram olarak bu unsurların karşılıklı etkileşimlerinin bir sonucu olmakla birlikte toplumlar yapı olarak kültürlerden alt seviyededirler(Sorokin, 1964: 1–2).

Kültürlerin doğuşu hakkında farklı yaklaşımlar olmakla birlikte öne çıkan üç unsur; çevre, birey ve topluluktur. Topluluğun hayatta kalması ve kültürün oluşumunda temel belirleyici unsur coğrafi çevre ve iklim şartlarıdır. Bölgenin iklimi, yükseltisi(rakımı), bitki örtüsü, akarsuyu, gölü, denizi, madeni, ormanı... vb etkenler iktisadi ve sosyal yaşamı, hukuk düzenini, ve hatta dini yaşamı belirleme üzerinde büyük etkiye sahip olmakla birlikte tek başına kültür oluşumu için yeterli değildir(Kafesoğlu, 1999: 27).

İnsan unsuru denildiğinde insanın, bedeni ve ruhi-psikolojik yapısının kültür üzerine etkisinde ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir. Önceleri büyük önem atfedilmesine rağmen günümüzde insanların bedeni yapısı, ırk(raciologie) kavramının(ten rengi, kafatası biçimi... vs) günümüzde bilimsel değeri kalmamıştır. Kültürlerin oluşumunda ırksal farklılıkların etkisi yerine günümüzde din, dil, gelenek, davranış, aile terbiyesi, genel eğitim farklılıkları üzerinden *milli kültür* kavramlarına yönelinilmiş ve böylece üstün ırk = üstün kültür, geri ve kabiliyetsiz ırk/kültür sınıflandırmaları hatasından dönülmüştür. Fakat milletlerin ayırımında soy farklılığının(genetiksel farklılık) etkisi de inkar edilememektedir. Örneğin, nüfus hareketlerini inceleyen A. Coste ile fiziki yapı ve hayat şartları üzerine çalışan De Lapouge ve D. Ammon gibi sosyologlarca yapılan ampirik gözlemler milletin, atalardan devir alınan milli kültür' e ek olarak biyolojik – gensel özellikler ile birlikte bir kişilik kazandığını ortaya koymaktadır(Kafesoğlu, 1999: 27 - 28). Bireylerin oluşturduğu toplumlar için değer yargıları ve olaylara karşı geliştirilmiş olan refleksler söz konusu olmaktadır. Fakat söz konusu değer yargıları, bazen bireylerin düşünce sistemi ile çatışabilmektedir. Bireyler içinde yer aldıkları organizasyonların normlarını benimseyebildikleri gibi bazen benimsememelerine rağmen organizasyon içinde kalabilmek için davranışsal değişimlere de gidebilmektedirler(Çarıkçı ve Koyuncu,2010: 2). Bu durumu Maslow bireyin çevreye bağımlı olması ile açıklamaktadır. Çünkü insanın, güvenlik, ait olma, sevgi ilişkileri ve saygıya duyulan gereksinimleri sadece diğer insanlar tarafından giderilebilmektedir. Maslow, toplum birey ilişkisini, “*Hasta insanlar, hasta bir kültürün ürünüdür. Sağlıklı insanlar ise ancak sağlıklı kültürlerde yetişebilirler. Bununla birlikte hasta insanlar yetiştikleri kültürü daha da bozulmasına neden olurken sağlıklı insanlar daha sağlıklı kültürün yaratılmasına destek sağlarlar*” şeklinde özetlemektedir(Maslow, 2001, 18). Bununla birlikte Maslow her ihtiyaç kategorisine bir

kişilik gelişme düzeyi karşılık gelecek şekilde İhtiyaçlar Hiyerarşisi Teorisi'ni oluşturmuştur. Teoriye göre; kişilik sınıflandırmaları kendi içinde bir dizilim oluştururlar ve kişi, bir basamaktaki ihtiyaçları tam olarak karşılamadan bir üst düzeydeki ihtiyaç basamağına, kişilik gelişme aşamasına geçemez. Maslow' a göre bireyin ait olduğu kültüre katkı sunması ancak hiyerarşide üst sırada yer alan fizyolojik(hayatta kalmak için zorunlu) gereksinimler ve güvenlik gereksinimini karşıladıktan sonra his edeceği bir topluluğa veya organizasyona ait olma ihtiyacı ile başlayacaktır. Bu ihtiyacın giderilmesi ise sadece ait olunmak istenen topluluğun normlarının yerine getirilmesi ile mümkün olacaktır. Farklı kültürel toplulukların oluşumu da bu aşamada gerçekleşmeye başlamaktadır(Çarıkçı ve Koyuncu,2010:2-3). Birey, fizyolojik ve güvenlik ihtiyaçlarının tatmininden gerçek yada suni bir şekilde uzaklaştırıldığında kültürel yaratımda bulunamayacağı gibi hiyerarşide daha altta kalan sevgi gereksinimi ve saygınlık(itibar) gereksinimine de ulaşamadığından sağlıklı bir toplumsal yapı da oluşmayacaktır.

Sosyal bir varlık olan insan toplumla karşılıklı etkileşim altındadır. Bireylerin bir araya gelerek oluşturdukları toplum, bireylerin iradeleri ile genel çoğunluk tarafından uygulana gelen, kabul görmüş eylemler ile genelin beğenisini kazanan güncel/yeni eylemlerden oluşan ancak bireylerin iradesi dışında uymak zorunda kaldıkları, örf olarak adlandırılan bir takım toplumsal kurallar oluşturmaktadır. Toplumsal kurallar(örfler), bireysel iradenin bir ürünü olmakla birlikte bireysel iradenin üstünde bir yer edinerek toplumsal baskı yoluyla toplumsal bir ruh olarak toplumca kabul görmektedir(Gökalp, 1981: 30 – 31). Gökalp' e göre insan tarafından gerçekleştirilen hareketler bir takım tarz – tahassüsler(duygulanma – duygulanım), tarz – ı idrakler(anlama) ve tarz – hareketlerdir(algı – tutum – davranış) ki bireyin kendi uzviyetinden kaynaklanan *ferd-i ruhi hadiseler* ve mensup oldukları toplum tarafında telkin olunan *içtima-i ruhi hadiseler* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bireylere mensup oldukları toplum tarafından telkin edilen tarz-ı idrak ve amellere *Anane* denilmektedir. Ananeler, dini, ahlaki, hukuki, iktisadi, lisani, bedii(estetik)... olabilmenin yanında birden fazla millet açısından geçmişteki kökeni itibarıyla birbirine bağlılık gösterebilmektedir. Bu tarz ananeler medeniyetleri oluştururken yalnızca bir millet tarafından ortaya çıkartılması durumunda *örf* olarak kabul edilmelidir. Örf, milletçe kabul edilmiş, kendine has kıymet hükümlerine yani toplumsal vicdana verilen isimdir. Yani Anane beynelmilel, örf ise millidir. Bir milletin ananeleri ile örfleri arasında çatışma ortaya çıktığında anane milletin örfüne

uygun olması durumunda kurumsallaşacak(müessese) ve diğer müesseselerle birlikte milletin harsını meydana getirecektir(Gökalp, 1981: 110 – 111).

### 1.3.3. Kültürel Süreçler

Kültürel süreçler, kültürel olaylara göre daha genel, soyut ve evrensel geçerliliğe sahip kavramsal araç ve gereçlerdir. Birçok kültürel süreç bulunmakla birlikte önemli olanlarını kültürel yayılma, kültürlenme, kültürleşme, kültürlenme, kültür şoku, kültürel asimilasyon ve kültürel değişme olarak saymak mümkündür(Güney, 2006: 44 - 48).

- **Kültürel yayılma:** Kültür öğelerinin coğrafi açıdan yer değiştirmesi, bir toplumdaki başka bir topluma geçme sürecidir. Birbirleri ile ilişki içerisinde bulunan toplumlarda kendiliğinden yaşanan kültürel yayılma özellikle gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru gerçekleşmektedir. Bunun iki temel sebebi vardır. Birincisi, gelişmiş toplumlarca icat edilen birçok nesne(maddi öğeler, elektronik – teknolojik aygıtlar ile manevi öğeler, moda – yaşam standartları) geri kalmış toplumca alınıp kullanılır, ikincisi gelişmemiş ülkeler, kendileri de onlar gibi gelişmek istedikleri için gelişmiş ülkelerin kültürlerinin yayılmasına fırsat tanırırlar(Güney, 2006: 45).
- **Kültürleme:** Toplumsal huzur ve barışın sağlanması amacıyla toplumların kültürel birlik ve beraberliği sağlama, kendilerini oluşturan bireylere belirli kültürü aktarma, kazandırma ve toplumca istenilen insanı eğitip yaratıp ve denetim altında tutma sürecidir. Kültürleme ile bireylere hayatta oynayacakları oyunun, alacakları rolün kurallarının öğretilmesi sürecidir. Bu sürece eğitimciler, eğitim süreci adını vermekteyken toplumbilimciler ise sosyalizasyon(toplumsallaştırma) olarak isimlendirmektedirler. Kültürleme, Erich From'a göre bireye davranışlarımızın gerisindeki biyo-psikolojik örgütlenme olan, yani toplumsal etkilerle insan yeteneğinin şahsına özgü olarak oluşturduğu ve kolayca değiştirilemeyen kişilik(şahsiyet) yapısının kazandırılması sürecidir (Güvenç 2002: 86 – 87).



- **Kültürlenme:** Kültürleme bireye yönelik bir süreç olarak okul öncesinde, ailede başlayıp okul dönemi sonunda hızını alırken, kültürlenme, farklı aile, eğitim, okul, meslek, bölge gibi alt kültür çevrelerinden belli yer ve zamanlarda bir araya gelen, birbirini etkileyen akran gurupları arasındaki kültür etkileşimidir. Kültürleme var olanı iletir. Kültürlenme ise bir kısmı zaman içerisinde aşınıp yok olsa da bir kısmı yeni kültür kalıplarını oluşturacak, kültür değişmelerinin odağı olacak yepyeni kültür nüvelerinde yeni filizleri yaratır ve besler. En çarpıcı örnekleri, yeni yerleşmelerde, toplu konutlarda, yeni endüstri ve işyerlerinde, yeni eğitim kurumlarında, gençlik hareketlerinde, siyasal partilerde, sanat akımlarında görülen kültürlenme kültürel değişim sürecinin ana kaynağıdır ve ilk görüldüğünde aykırı kabul edilse dahi geleceğin egemen kültürünün tohumlarının ekilme sürecidir(Güvenç 2002: 87-88).
- **Kültürleşme:** Kültürleşme ise iki yada daha çok kültürün karşılıklı etkileşim sonucunda değişimlere uğrayarak yeni dinamik sentezlerin ve bileşkelerin yaratılması sürecidir. Kültürleşme(Acculturation) kavramı zenginleşmeyi ifade ederken kültürel yozlaşma (Aculturation) tam zıddını ifade etmektedir. Kültürleşmeyi benimseyen bireyler, dışarıdan alıp benimsedikleri yeni sentezleri kültürleme ile gençlere aktarırken aynı zamanda kültürlenme süreciyle akranlarına aktarırlar. Ancak kültürel değişim süreci genellikle öncüler ile artçılar arasında çatışmalara yol açmaktadır fakat çoğunlukla artçıların direndikleri değişimin gerçekleşmesi ile sonuçlanmaktadır. Günümüzde yaşadığımız küreselleşme ve iletişim teknolojileri devrimi sonucu ortaya çıkan bilgi toplumu kültürleşme sürecine örnek gösterilebilir(Güvenç 2002: 88 - 89).
- **Kültürel Şok:** Kültürel şok yabancı bir yerde tamamen yabancı bir kişinin kendi toplumsal kültürünün yeni kültürel ortamda sarsılması, öğrendiği davranış kalıplarının saldırıya uğramasının sonucudur. Bir kültürden çeşitli nedenlerden dolayı farklı bir kültüre geçen kişilerin yeni kültüre uyum sağlamada karşı karşıya kaldıkları sıkıntılar, güçlükler, bunalımlar ve gösterdikleri tepkilerdir. Alışılmış bir kültür unsurunun farklı bir

kültürün unsuru karşısında şaşırması, vurguna uğraması, garip karşılanmasıdır(Güvenç, 1999: 122; Güney, 2006: 46).

- **Zorla Kültürleme ve Kültürel Asimilasyon:** Zorla kültürleme, bir toplumun kültürünün başka bir toplum üyelerince veya bir kültüre mensup birey ve grupların başka bir kültür tarafından zorla değiştirilme çabasıdır. Kültürel asimilasyon ise bir toplumun kültürünün başka bir toplumun kültürünü zamanla kendisine benzetmeye çalışması ve sonuçta kendine bağlı hale getirmesidir. Zorla kültürlemede hedef birey veya gruplar, kültürel asimilasyonda ise hedef kültürdür(Güvenç, 1999: 122; Güney, 2006: 46).
- **Kültürel Yozlaşma:** Kültürel yozlaşma bir toplumun yerli kültür öğelerini kaybederek tamamen yabancı kültürlerin egemenliği altına girmesi sürecidir. Kültürel yozlaşma, kültürel değişim ve kültürel yayılmanın reddi anlamına gelmemektedir. Burada önemli olan yabancı kültürlerden gelen davranış ve değerler milli kültür unsurlarına oranla artması ve milli kültür özelliklerinin yok olmaya başlamasıdır. Milli kültürden yoksun toplumlarda, maddi – manevi kültür unsurlarında uyumsuzluk yaşayan toplumlarda kültürel bozulma – yozlaşma yaşadıkları görülmektedir. Toplamlar yer altı – yer üstü kaynaklarını, ulusal pazarlarını kendi faydalarına özgürce kullanabildiği sürece toplumsal gelişimle bilimde, yazında, felsefede, sanatta, teknolojiye ve demokratik yönetimde gelişmeler sağlayacak ve böylece kendi kültürü maddi ve manevi unsurları gelişerek kültürel yozlaşmanın önüne geçilecektir. Aksi takdirde yaşanan sömürü düzeni ile birlikte kültür de yozlaşacaktır(Ozankaya, 1992: 218- 222). Gökalp, kültürü(hars) milli, medeniyeti ise beynelmilel, kültürü manevi değerlerden, medeniyeti maddi değerlerden, kültürü duygulardan, medeniyeti ise bilgilerden ve kültürün şuursuz hadiselerden, medeniyetin ise şuurulu hadiselerden oluştuğunu kabul etmektedir. Ona göre “bir kavim harsen yükseldikçe siyasetçe de yükselerek kuvvetli bir devlet vücuda getirir” ancak özellikle iktisadi hayatta etkin olmayan milletler(rençber yada memur) gelişmiş milletlerden ve komşu milletlerin medeniyetinden müesseseler almaları

doğaldır. Ancak kültürel değişim hızı çok önem taşımaktadır. Çünkü, toplumda dışarıdan alınan milletlerarası medeniyet, milli kültüre dayanır ve özümленirse hiçbir zarar vermez, tersine büyük fayda sağlar. Aksi halde ise toplum kültürel yozlaşmaya uğrar ve sonuçta toplum geriler. Gökalp' e göre “zihin fazla inkişafa<sup>1</sup> mazhar olunca seciyeyi<sup>2</sup> bozar, fertte seciye ne ise millette de hars<sup>3</sup> odur”. Çünkü her toplumun temeli kendi milli kültürüdür”(Gökalp,1976: 27 - 35).

#### 1.3.4. Kültürün Öğeleri

Toplumun yaşam tarzını simgeleyen bir soyutlama olarak kültür, bireylerin yaşamlarındaki maddi ve manevi her türlü kurum, kurul ve kurallar ile bunların karşılıklı ilişki süreçlerini kapsamaktadır. Kültürü oluşturan öğeler kısaca; sanat ürünleri, adet ve gelenekler, dil, inanç, ortak tarih, kanun, kural ve doğrular, değer ve yargılar, tutum ve davranış biçimleri... şeklinde sıralamak mümkündür(Yılmaz, 2007: 7). Güvenç, kültür öğelerini kültürel muhteva olarak isimlendirmektedir. Bir yumağa benzeyen kültürel muhtevanın merkezinde dil yer alır ve tüm kültür öğeleri karşılıklı olarak birbirleri ile bağlanmış ve karşılıklı etkileşim içerisinde dinamik bir yapı oluşturur. Yumağın içerisinde ise her birini ayrı bir bilim dalının incelediği aile, gelenek ve görenek, çevre, teknoloji, ekonomi, din ve devlet yönetimi, sanat ve eğitim yer almaktadır.

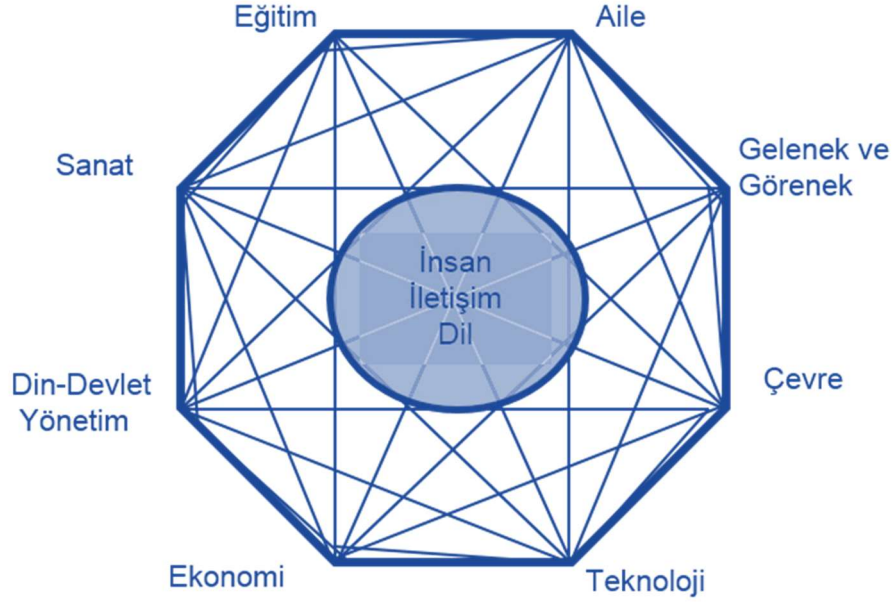
Şekil 1.1.'de Kültür Haritasının basitleştirilmiş şeklinde gösterilen aile, eğitim, sanat, çevre, gelenek ve görenek, din ve devlet yönetimi, ekonomi ve teknoloji doğrudan ölçülebilen küçük basit değişkenler değil soyutlanmış genel kategorilerdir. Uygulamada kültürel çözümlemenin yapılması bu genel kategorilerin değil bu kurumların görünür ve ölçümlenebilir bölüm ve kesimlerinin incelenmesi ile mümkündür(Güvenç, 1999: 112). Kültür oldukça geniş bir muhtevaya sahiptir ve bu içeriğin görünümü ve aktarılmasında, inançlar, semboller ve teknoloji ile temel değerler ve normların özel bir yeri söz konusu olduğundan bu temel öğelerin kısaca açıklanması faydalı olacaktır.

<sup>1</sup> İnkişaf: Gelişme, gelişim(tdk.gov.tr)

<sup>2</sup> Seciye: Yaradılış, huy, krakter(tdk.gov.tr)

<sup>3</sup> Hars: Kültür(tdk.gov.tr)

**Şekil 1. 1.Kültürel Muhteva**



**Kaynak:** Güvenç, (1999): 106

#### **1.3.4.1.İnançlar – Semboller – Teknoloji**

İnançlar (varsayımlar), bir kültürün en derin ve soyut yönünü oluşturan ve şimdinin açıklanması ile geleceğin kestirilmesini sağlayan toplumu oluşturan bireylerce kabul görmüş ve paylaşılan ortak görüşlerdir. Kültürel öğelere şekil veren ve birey ve toplumun içinde yer aldıkları çevreye karşı tavrını belirleyen inançlar, bilim, din veya gelenekten oluşabileceği gibi tüm bunların bir bileşkesinden de oluşabilmektedir. Değerlerden farkı, inançların neyin ne olduğunu açıklamasıdır. Değerler ise neyin ne olması gerektiğini açıklamaktadır(Şişman, 2014: 3).

Birey ve toplum için anlam taşıyan her türlü; işaret, nesne, eylem, renk, davranış... vb sembol olarak kabul edilmektedir. Kültür, büyük bir semboller sistematığıdır. Fakat benzer semboller farklı kültürlerde farklı anlamlar taşıyabilmektedir. Kültürel sembolün en belirgin ve gelişmiş örneği dildir. Çünkü bir kültür büyük oranda bir dil vasıtasıyla üretilmektedir. Benzer şekilde kültürlerin oluşum ve gelişim süreçlerinde etkin olan bir diğer unsurda teknolojidir. Teknik bilim veya üretim bilgisi anlamına gelen teknoloji, kültürlerin gözle görülür, elle tutulur maddi boyutunu oluşturmaktadır. Kafesoğlu, kültür manevidir fakat maddi eylemler ile anlaşılır

demektedir. Teknoloji, hem bir kültürün çevreyle başa çıkmak için ürettiği maddi ürünleri hem de o kültürün bir ögesidir(Şişman, 2014: 4-5).

#### **1.3.4.2. Temel Değerler – Normlar**

Değer en geniş anlamıyla organik ihtiyaçların doyurulmasına yardımcı olan belirli nesnelere, normlara ya da kişilere organizma tarafından gösterilen güçlü ve kaçınılmaz bağlılıktır(Malinowski, 1992: 140). Değerler sistemi, insan ihtiyaçlarını tatmin eden ya da tatmin edeceği kabul edilen ve insan davranışını yönlendiren, harekete geçiren obje, nitelik, standart veya durumdur. Bireylerin ortak değerlere bağlılık seviyeleri, topluluk üyelerinin birbirleri ile özdeşleşmelerine, ortak hedefleri kabul ederek bu hedeflere ulaşmayı sağlayacak normlar üzerinde anlaşmalara katkı sağlaması nedeniyle kültür açısından önemli bir özelliktir. Bu nedenle değerler tek bir şekilde tanımlamak yerine insanın hayatındaki seçenekleri değerlendirme amacıyla kullandığı tezat kutuplar kabul edilmesi gerekmektedir. Bu kutuplar, iyi - kötü, doğru - yanlış, arzu edilen - edilmeyen, eksik - fazla... şeklindedir. Toplumun sosyo-ekonomik kalkınma seviyesi ve demokratikleşme seviyesi ile kurumların örgütlenme şekilleri, kanunlar, bireylerin ve dolayısıyla toplumların değerler sisteminde farklılaşmalara yol açabilmektedir. Çünkü insanlar kendi değerlerini yaşamlarındaki önemli toplumsal kurumların fırsat ve taleplerine uyacak şekilde adapte etmektedirler. Bireyler ve toplum karşılaştıkları olaylar karşısında tercih yapmak zorunda kaldıklarında değerler sistemine göre önceliklerini belirleyecek ve tercihlerini gerçekleştirecektir(Schwartz and Sagie, 2000: 465 - 467; Kilmann,1974: 247 -249 ). Gökalp' e göre de değer hükümleri bireysel değil toplumsaldır ve diğer toplumsal olaylarda olduğu gibi bireysel olgulara göre daha objektiftir(Gökalp, 1977: 52).

Bir kurumun kuralları ya da normları; edinilmiş teknik beceriler, alışkanlıklar, yasal ölçüler ve üyelerin tabi olduğu veya zorlandığı ahlaki hükümlerdir. İnsanlar, normlara, alışkanlıklara, geleneklere ve yasalara göre yaşarlar ve toplumda normlar her zaman ideal davranış belirleyecek şekilde düzenlenmişlerdir(Malinowski, 1992:74-76). Erich Fromm'a göre insan değerler ve normlar olmaksızın yaşayamaz. Normların oluşmasında da iki kaynak söz konusudur; birincisi güçlü liderlerin büyümlü nitelikleri, güçlü makineler ve özdeksel başarı için duyulan coşkunluk, ikincisi ise geçerli ahlaksal

normların yalnızca insan aklı tarafından oluşturulmasıdır. Birincisi otoriter etik ki insan için neyin iyi olduğunu ve davranış kurallarını yalnızca otorite beliler, ikincisi hümanist etik, bu durumda insanın kendisi hem kural koyucu hem de o kuralların öznesi olan kişidir. Otoriter etikte kural koyucu bireyi aşan ve bireyin üstünde bir otoritedir ve bireyin beğenilmeme korkusu ile beğenilme ihtiyacı yaşamında önem verdiği kişilerce gösterilen dostça veya düşmanca tepkilere göre değer sistemini oluşturması sonucunu doğurur, neyin, kimin için iyi(birey mi, otorite mi?) sorgulamasına engel olur. İyi kendisi için övüldüğümüz, kötü yaptığımızda hoş görülmediğimiz eylemlerden ibarettir(Fromm, 1994: 14 – 21). Değerler ve normlar arasındaki fark; değerlerin kişisel ve içselleştirilmiş değer sistemleri olmasına karşın; normlar dışarıdan ve toplum tarafından dolaylı ve dolaysız olarak bireye sunulan beklenti standartlarıdır. Bir kültürel sistemde gerçekliğin yaptırımı ve baskısı normlar tarafından gerçekleştirilirken; ideal kabul edilen hedef ve davranışlara ilişkin yönelişler değerler sayesinde gerçekleşmektedir(Bozkurt, 1999: 254).

### 1.3.5. Kültürün Unsurları

Kültürü oluşturan unsurlar; teknolojik, sosyolojik, duygusal ve estetik, ideolojik unsurlar olmak üzere dört grupta toplanabilmektedir(Eroğlu, 2015: 122-123).

- **Teknolojik Unsurlar:** Maddi fiziki değerlerin toplamıdır. Aletler ile insanlar arasındaki bağı tüm yönlerini kapsamaktadır.
- **Sosyolojik Ve Özel Kültür Unsurları:** Sosyolojik ve özel kültür unsurları ise bireyin belirli topluluklar veya o topluluklar için de hayatını ikame ettirmesinden dolayı ortaya çıkan dil, ahlak, hukuk, çeşitli sosyal kurumlar ve değer yargıları gibi genel normların tamamı kültürün sosyolojik manevi elemanları oluşturmaktadır.
- **Duygusal Ve Estetik Unsurlar:** Duygusal ve estetik unsurlar; Bireylerin sübjektif yönleri ile ilgilenmektedir. Çeşitli tutum ve duygulara hitap eden edebiyat, eğlence gibi unsurları içerisine alan kültür elemanıdır.
- **İdeolojik Unsurlar:** İdeolojik unsurlar; bireylerin ve çeşitli sosyal grupların düşünce yapılarını, inanç değerlerini, kanaatlerini, devlet düzenini, iktidar ilişkilerini ve sendikalar gibi kurumlaşmış organlarını kapsamaktadır.

Kültür, sanat, hukuk örf ve adet, ahlak, semboller, inançlar, tutumlar gibi birçok manevi unsurun etkisi altında kalarak oluşmaktadır. Kültürlerin maddi unsurları evrensel olmakla birlikte manevi unsurları millidir. Bu nedenle bireylerin duyuş, yaşayış ve düşünüş şekillerindeki farklılıklar, toplumların manevi kültür uyumsuzluklarından kaynaklanmaktadır. Kültürü oluşturan manevi unsurların farklı olması kültürel unsurların birbirleri ile olan ilişkinin derecesini etkilemekle birlikte kültürün bir bütün olarak şekillenmesine de yardımcı olmaktadır.

### 1.3.6. Kültürün İşlevleri

Kültür, örf, adet, gelenek ve görenekler gibi kökleşmiş içerikleri ile toplumsal yapının sürekliliğini sağlamakla birlikte bir yandan toplum değerlerinden, diğer yandan da bu doğrultuda ortaya konulan davranış kalıplarından oluşan dinamik bir yapıdır. İnsanların biyolojik niteliği kültür sürecinin işlemesi ve varlığı yönünden zorunlu olmakla birlikte kültürel değişim ve değişiklikleri açıklama yönünden zorunlu değildir. İnsanlar, bir takım davranışları sürekli tekrarlaması ve grubun diğer üyeleri tarafından paylaşılarak, kabul görmesi zamanla belirli davranış kalıplarını meydana getirir. Aile yaşamından hukuk ve devlet yaşamına, arkadaşlık ilişkilerinden yolculuk davranışlarına varıncaya kadar her alanda görülebilen bu davranış kalıpları toplumsal değerler doğrultusunda oluşur ve bireyler üzerinde kültürel etkilere sebep olur. Topluma katılan her birey, kültürün değerleri yanında bu davranış kalıplarını da öğrenir, benimser ve bu kalıplara uygun davranışlar sergiler. Bu yolla kültür, grup yaşamını düzenler, grup yaşamında ve toplumsal ilişkilerde yerleşmiş davranış kalıpları sunarak o topluma diğer toplumlardan farklılaştırır. Kültürün temel işlevleri denilen bu sürecin etkileri şöyle sıralanabilir(Dönmezer, 1999:104 - 106):

- Birey davranışlarını yönlendirerek toplumsal düzeni sağlamaktadır.
- Topluma kimlik kazandırmakta ve toplumu diğer toplumlardan farklı kılmaktadır.
- Toplumsal dayanışma ve birlik duygusu, yani “biz bilinci” vermektedir.
- Toplumsal kişiliğin oluşmasını ve “sosyalleşmeyi” sağlamaktadır.

### 1.3.7. Kültürün Çeşitleri

İnsanların birey yada toplum olarak sınıflandırılmasında XIX. yüzyılın ortalarına kadar, “İnsanlar ve toplumlar neden benzemiyorlar?” Sorusuna verilen “benzemiyorlar çünkü” cevabına göre; “*Irkları Farklıdır*” biyolojik, “*Tanrı onları ayrı yaratmıştır*” teolojik ve “*Akıl ve düşünceleri(zeka ve ruhları) farklıdır*” felsefi olmak üzere üç baz noktasından hareketle sınıflandırmalar gerçekleştirilmiştir. XIX. yüzyılın ortalarından itibaren kültür antropologları(Ratzel, Frobenius) insanları, insan tarafından yaratılmış olan ve insanı yaratan olgu olan kültürün, kültürler arasındaki maddi unsur göçlerine göre sınıflandırmayı denemişlerdir. Ancak bu defada yeryüzünde ne kadar çok kültür türü - insan topluluğu varsa o kadar çok insan tipi sınıflandırması mümkün olacaktır. XX. Yüzyılda Alman etnolog Graebner, “Etnolojinin Metodu” eserinde Berlin etnoloji müzesinde etnoğrafik malzeme örneklerini kültüre göre sınıflandırıldığında aynı gibi görünmesine karşın eşya türlerine göre bir araya getirilip sınıflandırıldığında birbirlerine benzemediğini fark ederek “*Kültür Tarihi Yöntemi*”ni geliştirmiştir(Güvenç, 1999: 330 -332). Doğa tarihi yöntemi; (1) gözlem yapılarak veriler toplanılır, (2) toplanılan verilerin sınıflandırılır, (3) sınıflandırılan veriler arasında genel ya da genelleştirilebilecek görevsel ve anlamlı ilişkiler aranır ve (4) varsa bu genel evrensel ilişkilerden kuram ve yasalara ulaşılmaya çalışılmaktadır. Doğa tarihi yönteminin haricinde de kültür, farklı kültürel ölçütlere göre farklı şekillerde sınıflandırılması mümkün olan bir kavramdır.

Günümüzde, siyasi – iktisadi ve sosyal örgütlerin beşeri yönleri sürekli artmış ve insancıl değerler önem kazanmıştır. Bununla birlikte uluslararası ilişkilerde artış, kültürün her yönüyle yönetimin işlev ve ilkelerini hem doğrudan hem dolaylı olarak etkilemesine neden olmuştur. Bu nedenle, kurum ve örgüt yönetim bilimcileri de kültür üzerine çalışmalar yaparak kurum ve örgütler açısından kültürü tanımlamışlardır. Bu tanımlardan bazıları; “Kültür, bir grubun çevresindeki sorunlarını ve kendi bünyesindeki uyum problemlerini çözerken, bir zaman dilimi süresince bu grup tarafından icat edilmiş, keşfedilmiş, geliştirilmiş ve öğrenilmiş temel varsayımların bir motifidir” şeklinde tanımlanmaktadır. Bir diğer tanım, “bir örgütün değerlerinin merkezinde yer alan öğelerin bütünüdür”, “örgütün ortak aklıdır”, kültür genel olarak benimsenen, üyeler için örgütsel hayatı anlamlı hale getiren ve onların davranışlarını yönlendiren inançlar, tutumlar ve değerler topluluğudur” şeklindedir. Ayrıca örgütsel davranış bilimleri açısından kültür,



genel kültür-alt kültür, maddi kültür-manevi kültür ve üçlü ayırım(sonradan öğrenilen, birlikte oluşan ve önceden oluşmuş kültür) şeklinde sınıflandırılmaktadır(Barlı, 2007: 275).

Çalışmanın kısıtları göz önüne alındığında kültürün örgütsel davranış bilimleri açısından sınıflandırılması kısaca özetlenmeye çalışılacaktır. Ancak bununla birlikte farklı sınıflandırmalara örnek olması açısından Tablo 1.1’ de kültürün geçirdiği evreleri değil kültürel özellikler ve değişkenler ön plana alınarak gerçekleştirilen sınıflandırmalar görülmektedir.

**Tablo 1. 1.Kültürel Sınıflandırmalar**

İnsanlar, Toplumlar, Kültürler (Değişkenler)	Sınıflama Ölçütleri
Doğulu, Batılı, Akdenizli	Coğrafi
Osmanlı, Selçuklu, Romalı	Tarihi
Avcı, Göçebe, Tarımcı, Sanayici	Ekonomik – Teknolojik
Sarı tehlike, Beyaz Sömürgeci, Siyah Köle	İrksal – Biyolojik
Ana soyu, Baba soyu, Tek veya Çok eşlilik	Aile Tipi
Müslüman, Hıristiyan, Budist, Pagan	Dinsel – teolojik
Japon Endüstrisi, İspanyol Müziği, Alman Askeri, Fransız Sanatı	Ulusal
Feodalite, Aristokrasi, Demokrasi	Yönetimsel – politik
Köylü, Kentli, Kasabalı, Adanalı, Parisli	Yerleşme yeri ve büyüklüğü
Okur - yazar, Üniversiteli, Aydın	Eğitim Düzeyi
Aç, Yarı aç ve İyi beslenmiş toplumlar	Sağlık ve Beslenme
Gerçekçiler, Doğacılar, Romantikler	Sanat – estetik
Milliyetçi, Devrimci, Tutumcu, Gerici	İdeolojik

**Kaynak:** Güvenç,(1999): 331

### 1.3.7.1.Genel Kültür – Alt Kültür

Bir ülke yada milletin hakim inançları, değerleri, davranış kalıpları...vb genel kültürü oluşturan ve toplum hakkında bilgi edinilmesi istendiğinde öncelikli incelenecek olan alandır. Alt kültürler ise genel kültür içerisinde yer alır ve genel kültürün bazı özelliklerini taşırlar. Toplumlarda genel kültür daha kapsamlı ve kuşatıcı olmakla birlikte alt kültürlerin bir toplamı olduğu söylenemez daha çok alt kültürlerin bir kesişim kümesidir(Barlı, 2007: 275). Bir alt kültür toplumun temel kültür özelliklerini

paylaşmakla birlikte kendine has değerler, kurallar, tutumlar, yaşam tarzı gibi özellikler içermekte ve sosyal açıdan farklılıklar göstermektedir(Güney, 2006: 44).

Milli kültür, bireysel ve sosyal alanda ortaya çıkan üsluptur. Birey ve toplumun, yaşam şekli, düşünce tarzı, eşyaya, dünyaya ve hayata bakışı, hayata karşı sergilediği duruşu ve tavrı ile oluşturduğu kendilerine has şahsiyet sayesinde diğer birey ve toplumlardan farklılaşmaktadır. Bu farklılaşma yaşam şartları birbirlerine benzeştikçe azalmakla birlikte milletlerin aynışmasına müsaade etmediği gibi kültürel temaslardan doğan etkileşimlerin de kültürleri bütünü ile aynileştirmesine engel olmaktadır. Kısaca milletlerin inanç sistematiği, yaşam şekilleri, güldükleri şeyler ve gülüş biçimleri, ağladıkları şeyler ve yas tutma gelenekleri... vb nedenli büyük farklar gösterir ise kültür de zorunlu olarak o kadar farklı ve milli olur. Yani şahsiyetli olur; kimliği olur, başkalarından ayırt edilebilir (Köseoğlu, 2013:3 - 4)

### **1.3.7.2.Maddi Kültür – Manevi Kültür**

Maddi kültür insanın topluma, doğaya ve kendisine egemen olma ölçüsü olarak çalışıp ürettiği tüm nesne, araç - gereç ve teknolojiyi ifade etmektedir. Manevi kültür ise biraz gecikme ile de olsa maddi kültürle etkileşim sonucunda şekillenen düşünce, değer ölçütü, davranış kuralları ve gelenek – görenek olarak ortaya çıkan ve toplumsal uyum sağlayarak onu destekleyici siyasi, felsefi, sanatsal kurum ve kuralların oluşumunu ifade etmektedir(Ozankaya, 1992: 218). Güngör, bir kültürde maddi olaylar ile psikolojik ve sosyal yani manevi olaylar karşılıklı etkileşim halinde oldukları için hayatın maddi ve manevi nizamları arasında kesin bir ayırım yapılamayacağını, bir ülke başka bir ülkenin sadece teknolojisini veya sadece manevi kültürünü benimsemek istese dahi bunu tam olarak gerçekleştiremeyeceğini belirtmektedir. Teknolojik değişimler manevi kültürde de değişime yol açacak zemin şartlarını hazırlayacak, inanç ve tutumlardaki değişimler ise o teknolojiye ortam hazırlayacaktır(Güngör, 1986: 10 -11).

### **1.3.7.3.Sonradan, Birlikte ve Önceden Oluşan Kültür Ayırımı**

Bu kültür ayırımı öğrenme zamanına göre yapılan ve kültürün üçlü ayırımı da denilen ayırım türüdür. Sonradan öğrenilen kültür(posfigurative) insanların atalarından

öğrendiği kültür çeşididir ve insanlar genellikle yavaş yavaş öğrenme sergilerler. Daha çok ilkel toplumlarda görülmektedir. Birlikte öğrenilen kültürde(configurative) ise toplu yaşamda insanların bir arada yaşamaları ve kültürü kendi akranlarından öğrenmelerine verilen isimdir. Bu kültür çeşidinde önemli olan daha yaşlı bireyler toplum için örnek birer davranış modeli olmaktadır. Önceden öğrenilen kültür(prefigurative) yaşlıların gençlerden öğrendiği kültür biçimidir. Bu kültür biçiminde yaşlılar gençlerin oluşturduğu kültür biçimini benimseyerek eski ve yeni kültürün birleşmesini sağlamaktadırlar(Güney, 2006: 44 – 45).

İnsanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak için var olan kültür, grup ve toplum hayatındaki sosyal ilişkilerde insanların birbirleriyle olan ilişkilerinde ortaya çıkabilecek problemlere çözümler getiren, insanların dünyayı anlamalarında ve yaşam kargaşasında ihtiyaç duydukları modelleri sağlayarak bireysel davranışların ortak bir doğrultuda tutulmasını sağlamaktadır. Kültürün bu etkisi genellikle dolaylı olarak gerçekleşmektedir. Şöyle ki toplumu oluşturan bireylerin sergiledikleri değer, tutum ve davranışların karmaşık etkileşimi kültürü yansıtmaktadır. Bireylerin yaşadıkları dünyaya bakışları bireysel değerlerini ortaya çıkarmakta, bu değerler işe davranışlarının öncüsü kabul edilen tutumları belirlemektedir. Bireylerin ve grupların davranış örüntüleri de kültürleri etkilemekle birlikte kültürleri de tekrardan bireysel değerleri şekillendiren bir etki ortaya koymaktadır. Bununla birlikte kültür, aynı kültürü paylaşan insanların bir takım ortak değerlerin korunması gereğine inanmalarına katkı sağlayarak birbirleri arasında sosyal dayanışmalara neden olmakla birlikte insanların ortak bir dünya görüşünde birleşmelerine de katkı sağlamaktadır(Sığrı ve Tığlı, 2006: 328 -329).

Kültür tanımları değerlendirildiğinde maddi ve manevi unsur, dil, din, tutum, değerler ve eğitim unsurlarını kapsadığı görülmektedir. Bireylerin bilgi birikimlerini hayatlarında kullanmaları sonucunda oluşan kültürün araç gereç ve teknolojik ürünleri maddi kültürü, bu ürünlerin insan yaşamını etkileyen belleksel değerler ve bu değerlerin neden olduğu hayat tarzı manevi kültürü oluşturmaktadır. Dil ise kültürün bir nesilden bir diğerine aktarımını sağlayan unsuru iken din de bireylerin kozmik alemi anlamlandırma ve yaşantılarında bu anlamlandırmaların etkisi ile tutum ve değerlerini belirlemeleri nedeni ile kültürün asli unsurlarından birisini oluşturmaktadır. Toplumda gerek resmi ve gerek sosyal hayat esnasında ortaya çıkan eğitimler ise kültürel değerlerin yeni nesillere aktarımının yanında bireylerin bilgi ve yeteneklerini geliştirilerek kültürlerin gelişimine

katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte her kültürün kendine has değerler ve tutumları olmakta ve bu değerler ve tutumlar farklı kültürlerde farklı fonksiyonlar ortaya koya bilmektedir. Bu nedenle kültürle ilgili yapılan araştırmalarda değerler ve tutumlar incelenmekte, o topluma yönelik geliştirilen pazarlama ve reklam stratejilerinden, seçim stratejilerine ve kamusal uygulamalarda kültürel öğelerin göz ardı edilmeleri uygulamalarda başarısızlıklara neden olabilmektedir(Altay, 2004: 303). Bu nedenle kültürel değerlerin neler olduğunun bilinmesi kamu mali uygulamalarının başarıya ulaşımında büyük öneme sahiptir. Çalışmanın devamında milli kültürün ölçümüne yönelik bir değerler modeli irdelenmeye çalışılacaktır.

#### **1.4. MİLLİ KÜLTÜRÜN ÖLÇÜLMESİ VE HOFSTEDE DEĞERLER MODELİ**

Kültürün toplumlara ve ülkelere göre farklılıklar gösterdiği, bu farklılıklara göre sınıflandırılmaların yapılabileceği fikri XX. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren kabul edilmeye başlanmış ve günümüze kadar gerçekleştirilen çalışmalar ile her toplumun krakter farklılıklarını ortaya koymaya yönelik toplumlar için kültür profilleri oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu çalışmalar içerisinde en çok kabul gören çalışma Hollandalı sosyal psikolog Geert Hofstede'nin günümüzde 90'dan fazla ülke ve bölgeyi kapsayan ve 21 farklı dilde gerçekleştirilen milli kültür ve değerler modelidir(Doğan, 2015: 40).

##### **1.4.1. Milli Kültür ve Değerler Modeli**

Milletlerin kendilerine has kültürel özelliklere sahip oldukları bilinmekle birlikte kültürün soyut bir kavram olması ölçülmesinin oldukça zor olmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte toplumsal kültürün ölçümü ile ilgili olarak en bilindik model Hofstede 'nin milli kültür ve değerler modelidir. 1965 – 1971 yılları arasında IBM'de psikolog olarak çalışan Hofstede, IBM çalışanları üzerine yaptığı anketlerle tutum ve değerler hakkında veriler elde etmiş ve bu tutum ve değerlerin toplumlara göre farklılaştığını tespit etmiştir. 1920'li yıllarda Ruth Benedict ve Margeret Mead başta olmak üzere antropologların, tüm toplumların aynı temelde problemlerle karşılaşmalarına rağmen çözüm yollarının neden farklılıklar gösterdiği üzerine yaptıkları çalışmalardan etkilenen

Hofstede, 1967-1978 yılları arasını kapsayan çalışmasında iki temel hedefi gerçekleştirmek istemiştir. Birinci hedefi, ampirik terminolojiye uygun, iyi tanımlanmış ve yaygın olarak kabul edilebilir bir kültür tanımlama sistemi geliştirmek ve ikincil hedef olarak, kültürel farklılıkları izlenimler yerine geliştireceği sistem ve büyük sayıda gözlemlerle tanımlamak olmuştur. 1954 yılında sosyolog Alex Inkeles ve psikolog Daniel Levinson, tüm toplumların ortak sorunları üzerine yaptıkları alan araştırmasını istatistiki analizini gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonucunda ulusal kültürün, otorite ile ilişkiler, saldırganlığın kontrol altına alınması ve duyguların ifadesi gibi çatışmalarla başa çıkma tarz ve yöntemleri ile birey ve toplum arasındaki ilişkiler ile bireylerin, dişilik – erillik konusu başta olmak üzere temel konularda farklı kültürel doğallığa sahip oldukları sonucuna ulaşmışlardır(Adler ve Jelinek, 1986 : 75). Inkeles ve Levinson’ un çalışmaları ile paralellik gösteren Hofstede’ in araştırmaları;

- Çalışma hayatı ile ilgili değerlerin evrensel olmadığı,
- Çokuluslu bir işletmenin kilit öneme sahip yöneticileri, tüm dış ülke paydaşlarına aynı normları dayatmak istediklerinde işletmenin bulunduğu bölge yerel değerlerince farklı dirençlerle karşılaşmasının muhtemel olduğu,
- Yerel değerlerin işletmelerin kilit yöneticileri(kumanda merkezi) üzerine düzenlemeler konusunda etkiye sahip olduğu,
- Tüm dış ülke yatırımları boyunca örgütsel teklife(tek düze – tek tip) odaklanan çok uluslu bir işletmelerin, bu politikaları sonucunda moral sorunları ve etkinsizliklere neden olabileceği,

Gerçeklerini gözler önüne sermiştir(Mead ve Andrews, 2009: 35).

1967 – 1971 yılları arasında psikolog olarak çalıştığı çok uluslu şirkette(IBM) çalışanları üzerine gerçekleştirdiği, farklı iş hedeflerinin önemini vurgulayan, işle ilgili değerleri ölçmeye çalışan 14 soruluk anket çalışmasını daha sonra 1971 – 1973 yılları arasında geliştirerek 40 ülkeden 53 ülkeye, denek sayısını 116.000’ e çıkartmıştır. Hofstede, gerçekleştirdiği anket çalışması verilerinin analizinde, çalışanların değer yargılarında, tutumlarından daha belirgin ve istikrarlı farklılıklar olduğunu tespit etmiştir. Değerlerin, çalışanların arzularını ve zihinsel programlamadaki dolayısıyla ulusal karakterdeki farklılıkları yansıttığını ifade eden Hofstede, bununla birlikte bir ulusal kültürün karakterizasyonunun o kültür içerisindeki her insanın aynı zihinsel

programlamaya sahip olduğu anlamına gelmediğini de kabul etmektedir. Hofstede'e göre farklılıklar daima istatistikselidir. Örneğin genel olarak Japonlar, İngilizlere göre çok daha güçlü otorite arzusunda olmalarına rağmen herhangi bir İngiliz ortalama bir Japon'a göre daha fazla otorite arzusunda olabilmektedir. Hofstede, 1973 – 1979 yılları arasında Brüksel'de European Institute for Advanced Studies' de yaptığı araştırmalar ile 5'ten fazla ülke üzerinde karşılaştırma yapan yaklaşık 40 çalışmanın sonuçlarının da kendi buldukları ile paralellik göstermesi sonucunda yaptığı tamamlayıcı verilerle 50 ülke ve 3 çok ölkeli bölgeyi kapsayan Kültürel Sonuçlar(Culture's Consequences) kitabını 1980 yılında yayımlamıştır(Hofstede, 1983: 75 – 78). Hofstede, öncelikle yönetim ve milli kültürler ilişkisinden bahsedip ardından kültürler ve farklılıklar yönünden milliyetin önemini açıkladığı çalışmasında başlangıçta dört temel kültür boyutu ortaya çıkmış, daha sonraları modelini geliştiren Hofstede altı(6) farklı temel kültürel boyuta sahip “Milli Kültür ve Değerler” ölçeğini oluşturmuştur.

#### **1.4.2. Milli Kültürün Boyutları**

Hofstede'e göre kültür boyutları, kültürün diğer kültürlerle ilişkide ölçülebilen yönlerini ifade etmektedir. Bunlar, güç mesafesi (power distance), bireysellik-toplulukçuluk(individualism versus collectivism), erillik - dişillik (masculinity versus femininity), belirsizlikten kaçınma (uncertainty avoidance) boyutlarıdır(Hofstede, 1983: 79). Hofstede, 1987 yılında, Michael Harris Bond tarafından 23 ülke öğrencileri üzerine yapılan araştırmanın sonucunda eklediği “Konfüçyüsçü İş Dinamizmi” boyutunu uzun dönemli bakış' a denk gelecek şekilde modeline eklemiştir. Hofstede, modeline eklediği beşinci boyut olan, uzun dönemli ve kısa dönemli bakış açısı ile zaman uyumunun da kültürel boyutlarından birisi olarak ele alınması gerektiğini ifade etmiştir(Hofstede, 2011: 13). Hofstede'in altıncı boyut olarak eklediği hoşgörü ve kısıtlayıcılık boyutu diğer boyutlardan ayrışarak bir “mutluluk araştırmaları” özelliği sergilemektedir. Toplumdaki insanların arzu ve dürtülerini kontrol düzeylerine göre kültürel sınıflandırmaya gidilmiştir.

#### 1.4.2.1. Güç Aralığı (Mesafesi) (Power Distance) Boyutu

Milli kültür boyutu olarak güç mesafesi, toplumdaki eşitsizliği konu etmekte, toplumda insanların, gücün dağılımında algıladıkları eşitsizliğin ölçümlenmektedir. Hofstede güç mesafesini, “Belirli bir kültürün bir özelliği olarak güç aralığı, bir toplumda veya örgütte nispeten daha güçsüz olan bireylerin bu gücün dağılımında bir eşitsizlik olduğunu ve bu eşitsizliğin normal bir durum olduğunu kabul etmeleridir” şeklinde tanımlamaktadır. Gerçekten de toplumlarda bazı kesimler diğerlerine göre daha fazla güce sahip olduklarından dolayı diğerlerine nazaran daha fazla saygı görmekte ve diğerlerinin davranışlarını etkileme olanağına sahip olmaktadır. Ancak toplum veya grupların eşitsizliğe karşı toleransları birbirlerinden farklılık göstermektedir. Bütün toplumlar, yönetenler ve yönetilenler olarak ikili bir ayırım vardır ve yönetenler, gücü elinde tutanlar, hâkimiyet alanlarını genişletme çabasında iken yönetilenler, bu alanları daraltma eğilimindedirler. Toplumlar iki grup arasında sürekli bir çatışma süreci yaşanmaktadır. Çünkü güç herhangi bir toplumda ayrıcalıklar ve statü sembolleriyle kendini gösteren bir olgudur ve bireyler, yaş, eğitim, makam, gelir düzeyi, sosyal sınıf, aile gibi faktörlerle bu olguya sahip olmaktadır. Güç mesafesi ise eşitsizliğin benimsenme düzey farklılıkları şeklinde ortaya çıkan bir kültürel değişkendir. Güç mesafesinin yüksek olan toplumlarda çalışanlar patronları ile yönetilenler yönetenler ile aralarında duygusal uzaklığın fazla olduğuna inanırlar. Güç mesafesinin düşük olduğu toplumlarda ise tam tersine çalışanlar patronlarına karşı, yönetilenler yönetenlere karşı kabul edilmiş bir eşitsizlik içerisinde değildirlir (Hofstede, 2001: 60 - 61).

Tablo 1.2’ de, düşük güç mesafesi ve yüksek güç mesafesi kabulünün kültürde öne çıkardığı davranış kalıpları verilmiştir. Fakat bir toplumda hem yüksek güç hem de düşük güç eğilimleri birlikte yer almaktadır. Ancak yine de bu boyuttan birisi diğerine göre ağır basacaktır. Güç aralığı boyutunun ölçülmesinde bireylere örneğin bir işletme için şu tip sorular yöneltilmelidir; Çalışanlar, patronlarının sahip olduğu gücün kendilerinin sahip olduğu güçten fazla olduğunu hangi derecede kabul ederler? Patron, patron olduğu için mi haklıdır ya da sadece doğru cevapları verdiği zamanlarda mı haklıdır? Çalışanlar işlerini, patronlarının yapmalarını istediği şekilde mi yapar yoksa en iyi yapıma şekli olduğuna inandığı için mi yapar? Bu ve benzeri sorulara verilecek

cevaplar toplumun güç mesafesi boyutuna göre durumunu ortaya çıkaracaktır(Adler ve Jelinek, 1986: 75).

**Tablo 1. 2.Güç Mesafesinin Kültürlere Göre Öne Çıkardığı Başlıca Değerler**

Güç Mesafesi Düşük	Güç Mesafesi Yüksek
İnsanlar arası eşitsizlik asgariye indirilmelidir	İnsanlar arası eşitsizlik beklenir ve istenir
Güçlü ve güçsüz insanlar arasında birbirine bağımlılık vardır ve olmalıdır	Güçsüz olanlar, güçlü olanlara bağımlı olmalıdır
Ana-babalar çocuklarına eşit davranır	Ana-babalar çocuklarına itaati öğretir
Çocuklar, ana-babalarına eşit durumda davranır	Çocuklar, ana-babalarına saygılı davranır
Öğretmenler, kişisel olmayan gerçekleri aktaran uzmanlardır	Öğretmenler, kişisel bilgilerlerini aktaran gurulardır
Sınıf içinde ilk adım öğrenciden beklenir	Sınıf içinde ilk adım öğretmenlerden beklenir
Öğrenciler, öğretmenlerine eşitleri olarak davranır	Öğrenciler, öğretmenlerine saygıyla davranır
Merkeziyetçilikten uzaklaşma önemlidir	Merkeziyetçilik ön plandadır
Üstlerle astlar arasında maaş farkı azdır	Üstlerle astlar arasında maaş farkı fazladır
Astlar, danışılmayı bekler	Astlar ne yapacaklarının söylenmesini bekler
İdeal patron, becerikli demokrattır	İdeal patron, iyiliksever, otokrat ve babacandır
İmtiyaz ve statü sembolleri onaylanmaz	Yöneticiler için imtiyaz ve statü sembolleri beklenir

**Kaynak:** Şişman, (2014): 66.

Güç mesafesinin düşük olduğu toplumlarda insanlar arasında *eşitlik* kavramı ön plana çıkarılıp ilişkilerde karşılıklı etkileşim ve paylaşımlar söz konusu olurken güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda yöneticiler genel olarak *otokrat bir baba* olarak görülmekte dolayısıyla bireyler genellikle yöneticilerine bağımlı olmaktadır. Gruplar arası ilişkilerde güç mesafesi yükseldikçe eşitsizlik ve bağımlılık artmakta, yönetilenlerin grup ve örgüt içi alınan kararlara katılımları düşmekte ve alınan kararlara karşı fikir açıklama eğilimleri azalmaktadır. Ayrıca güç mesafesindeki artış, örgütlerde merkeziyetçiliği arttırıp daha fazla kontrol mekanizmalarına ihtiyaca neden olmaktadır(Şişman, 2014: 66 – 67).

Hofstede elli(50) ülke ve üç bölge için güç aralığı değerleri üzerine yaptığı analizde, Malezya, Guatemala, Panama, Filipinler, Meksika, Venezüella ve Arap ülkelerinde ve Türkiye’de yüksek güç endeksi değerlerine ulaşmıştır. Bu ülke kültürlerinde bireyler gücü ve otoriteyi, hayatın gerçeği, toplumun bir parçası olarak kabul edip benimsemektedirler. Bu nedenle yöneticiler(üstler), yönetilenlerin(astların) kendilerinden farklı olduğunu düşünürken, astlar da kendilerinin üstlerinden farklı



olduğuna inanırlar. Bu toplumlarda sosyal hiyerarşı geçerlidir ve kültür bireylere kültürün, bilinçli ve bilindişı etkileri sonucunda dünyadaki insanların eşit olmadığını ve herkesin dikey bazı düzenlemelerle gösterilen haklı bir yere sahip olduğunu ğretir. Böylece eşitsizlik kurumsal hale getirilmiş olur. Avusturya, Finlandiya, Danimarka, Norveç, Birleşik Devletler, Yeni Zelanda ve İsrail gibi ülkeler düşük güç mesafesine sahip olan ülkelerdir. Bu ülkelerde bireysel haklarda eşitliği sağlamak, toplum içerisinde eşitsizlik olgusunu mümkün olan en alt düzeyde tutmak hedeflenen ideal kültür yapısını ifade etmektedir. Kültürlerin; yayıldığı coğrafı alanlar genişledikçe, sahip oldukları refah düzeyi arttıķa g mesafesinde azalma görülmekte, nüfus arttıķa kültürdeki g mesafesinde artma eğilimleri grlmektedir(Hofstede, 2001: 121 - 122).

#### **1.4.2.2. Bireycilik - Toplumculuk(individualism-collectivism) Boyutu**

Hofstede' in kültürel boyutlar kuramının ikincisi olan bireycilik – toplumculuk boyutu, kültürü oluşturan insanların davranışlarında bireysel mi? Yoksa bir grup yesi olarak mı? İstekliklerini derecelendirmektedir. Bireyciliğin ncelleştirildiği ülkelerde, bireysel başarı, rekabet ve özgürlük kavramları vurgulanırken toplumculuğun ncelleştirildiği ülkelerde bireyler arası anlaşma ve dayanışma önemsenmekte, grup uyumu, bağlılık ve işbirliği ön plana çıkmaktadır(Yüksel ve Bolat, 2016: 177). Birey merkezli toplumlarda birey görece olarak daha zgr, özerk ve gruptan bağımsız bir görüntü sergilemekte, bireysel çıkarlar toplumsal çıkarlardan nde tutulmaktadır. Her bireyin, kendine özgü özel yaşam hakkı ve düşüncelere sahip olduğu birey merkezli toplumlarda ekonomi ve politik süreçte bireysel çıkar ve haklar merkezinde işletilerek her bireyin zgrce kendini ifade etmesi hedeflenmektedir. Toplumculuk ise gruba güven ve bağımlılık ile grup içi uyum kavramlarıyla krakterize edilmektedir. Grup merkezli, toplumsal çıkarı ncelleştiren toplulukçu kültürlerde birey, gruplar içerisinde özel yaşama katılmakta ancak düşünceler grup üyelerince önceden belirlenmektedir. Ekonomi toplumsal çıkarı ön plana alarak işletilmekte ve politik süreç, çıkar ve baskı gruplarınca etki altında tutulmaktadır. Toplumcu kültürlerde temel hedef ise toplumun uyum ve fikir birliği içerisinde olmasının sağlanmasıdır. Birey merkezli kültürde grubun önceliklendirildiği davranış ve eylemler yadsınmakta iken toplulukçu kültürlerde ben merkezli eylemler hoş karşılanmamaktadır(Şişman, 2014: 61). Bireyci kültürler, bireyler

arasındaki bağların gevşek olduğu, yalnız kendisi ve yakın aile üyelerinin bakımının üstlenildiği kültürler iken toplumcu kültürler ise; doğuştan itibaren kendilerini yaşam boyu koruyacak ve bu sebeple de koşulsuz sadakat bekleyen, güçlü ve kapalı biz gruplarına entegre olmuş bireylerden oluşan kültürlerdir(Hofstede and Hofstede, 2005: 76).

Siyasal, sosyal ve ekonomik olay ve olgularla ilgili çalışma, analiz ve alan araştırmalarında kendisine en çok başvurulmuş kavram setlerinden birisi olan bireycilik-toplulukçuluk ayrımında kültür öğelerinden hareketle yapılan karşılaştırmalarda bir tarafa “benmerkezciliği, kişisel çıkarı, kendine güveni, rekabeti, belirsizliği, kişisel hazzı ve grup içerisinde duygusal mesafeyi ön plana çıkarma” öğelerini içeren bireyci kültür, diğer tarafa da “diğerkamlik - başkalarını merkeze alma, karşılıklı bağımlılık, sosyalleşme ve aile bütünlüğü, ihtiyaçları ve beklentileri grup içerisinde karşılama” öğelerini içeren toplulukçu kültür yerleştirilmektedir. Ancak, gerek bireyci ve gerekse toplumcu kültürlerde bireylerin kendi kültür özelliklerinin tümüne sahip oldukları varsayılmamalı insanların hemodiyalizme bağlı olarak hem bireyci hem de toplumcu kültür özelliklerini birlikte sahip olduğu unutulmamalıdır. Bireycilik ve toplulukçuluk, bir kültürün sembol, fikir, dil, inanç, değer yargıları ve normlar gibi maddi olmayan yanlarını temsil eden *öznel kültür*’ ün bir parçasıdır. Dolayısıyla bireycilik ve toplulukçuluk boyutları Hofstede’ in aksine iki karşıt kutup olarak değil aynı kişide farklı seviyelerde var olabilen kültürel sendromlar olarak değerlendirilmelidir(Triandis, 2001: 909 - 912). Bireyciliğin öznel yansıması *özerk benlik*, toplulukçuluğun öznel yansıması ise *ilişkisel benliktir*. Dolayısıyla bireyci topluluklarda(özerk benlikli kişilerde), özgünlük, farklı olmak ve kişisel amaçları gerçekleştirmek öncelikli olduğundan bireyin davranışları daha çok öz yeteneği, duygu, düşünce ve ihtiyaçları temelinde şekillenmektedir. Toplulukçu toplumlarda(ilişkisel benlikli kişilerde), bireyin davranışlarında aidiyet hissettikleri ve ortak kader öngördükleri aile, arkadaş grubu, iş çevresi, ideolojik çevre...vs gibi gruplardan oluşan iç grupların duygu, düşünce ve ihtiyaçları çerçevesinde şekillenmektedir(Wasti ve Eser Erdil, 2007:44 – 46).

Hofstede’e göre her ne kadar ekonomik gelişmede görülen artışın bireycilik düzeyini arttırmaya yol açıp açmayacağını belirlemek mümkün olmasa da ekonomik yönden gelişmiş ülke kültürlerinde bireycilik eğilimi de artmakta, gelişmekte olan ekonomilerde toplumculuk eğilimi daha yüksek olmaktadır. Bireycilik ve toplumculuk

boyutunun en iyi göstergelerinden biriside ekonomik gelişmişlik düzeyi, bir diğeri göstergesi ise iklimdir. İklim soğudukça bireycilik eğilimi artarken daha sıcak iklimlerde toplumculuk eğilimleri artmaktadır(Hofstede, 2001: 272).

**Tablo 1. 3.Toplulukçu Kültür İle Bireyci Kültür Arasındaki Farklar**

	<b>Toplulukçu Kültür</b>	<b>Bireyci Kültür</b>
<b>Bireylerin Kendilerini Tanımlamaları</b>	Diğerleri ile iç bağımlı Aynı kaynakları kullanan Çözümleme birimi olarak grubu kabul eden	Gruba dayalı olmayan ve bağımsız Çözümleme birimi olarak grubu kabul etmeyen
<b>Amaçların Yapısı</b>	Amaçlar iç grubun amaçları ile ortak	Amaçlar iç grubun amaçlarından farklı
<b>Normlara Karşı Tavırlar</b>	Toplumsal davranışın nedenlerini normlar, görevler ve sorumluluklar olarak kabul eden	Toplumsal davranışın nedenlerini tavırlar, kişisel ihtiyaçlar, algılanan haklar ve sözleşmeler olarak kabul eden
<b>İlişki- Akılcılık</b>	Koşulsuz ilişkili olma üzerine yoğunlaşmak Yarar sağlamasa dahi ilişkileri ve başkalarının ihtiyaçlarını öncelikli saymak	Akılcılık üzerine yoğunlaşmak Maliyet/Yarar oranını önde tutmak

**Kaynak:** Sargut, (2001): 188.

Hofstede' nin bireycilik – toplumculuk boyutu üzerine kültürlerin göreceli konumlarını değerlendirmek için bireycilik indeksi oluşturmuştur. Bu indekse göre, Avustralya, Belçika, Hollanda ve Birleşik Devletler göreceli olarak yüksek, Guatemala, Endonezya, Pakistan ve Batı Afrika ülkeleri de düşük bireycilik indeksine sahip kültürlerdir. Bireycilik indeksi yüksek olan toplumlarda bireyler arasındaki bağların gevşek olduğu, yalnız kendisi ve yakın aile üyelerinin bakımının üstlenildiği kültürlerdir. Düşük bireycilik indeksine sahip kültürler ise toplumcu bir yönelimi tercih etmektedirler. Bireycilik – Toplumculuk boyutu sonuçları değerlendirildiğinde, öncelikle büyük oranda kültürel farklılıklar, bireycilik – toplumculuk boyutunda gözlemlenen farklılıklar tarafından açıklanabilmektedir. Toplumcu kültürler grup – temelli olma eğilimi gösterirler. Bu eğilimin uzantısı olarak; grubun üyesi olan bireyler ile (grup içi üyeler) grubun üyesi olmayan bireyler (grup – dışı üyeler) arasında çok büyük bir psikolojik mesafe ortaya çıkmaktadır. Grup içi üyelerden sonsuz bir sadakat göstermeleri istenirken, grup dışı üyeler hemen hemen sonuca etki etmez. Buna karşılık, bireyci kültürün üyeleri, grup içi ve grup dışı üyeler arasında büyük bir uçurum algılamazlar; grubu oluşturan

üyeler çok yakın değildirler, fakat grubun dışındaki üyeler de çok mesafeli değildir. Grup – temelli kültürlerde işveren çalışan ilişkileri genel anlamda ahlaki temellere dayanırken birey – temelli kültürlerde ise adı geçen ilişkiler daha rasyonel temellere ve iş akitlerine dayanmaktadır(Hofstede,2001:242 – 243).

#### **1.4.2.3. Erillik – Dişilik (Masculinity – Femininity) Boyutu**

Hofstede, biyolojik olarak farklı olan kadın ve erkeğin bu farklılığı kültürlerle göre değişen ve toplum içerisinde aile, okul ve akran gruplarında sosyalizasyon yoluyla transfer ettikleri kesin ve sınırlandırılmış cinsiyetçi rollerde farklılıklar ortaya çıkartan bir etken olduğunu belirtmektedir. Ona göre, herhangi bir toplumda göreceli olarak eril veya dişil değerler daha baskın bir şekilde ortaya çıkabilmektedir. Eğer toplumda, maddeci değerler, atılganlık, rekabet ve sertlik ön planda ise eril kültürün, nezaket, merhamet, sadakat, şefkat, duyarlılık, anlayışlılık ve sevgi doluluk gibi insana verilen değerlerin ve yaşamın genel niteliğinin ön planda tutulması söz konusuysa baskın kültürün dişil olduğunu söylemektedir. Toplum tarafından cinsiyetlere yüklenen rollere göre oluşturulan bu kültür boyutunda atılganlık, para elde etme hırsları, rekabetçi ve maddeci değerler eril kültürün özellikleri, insana ve insanlar arası ilişkilere önem verme, yaşamın genel niteliğini önde tutma, şefkat, merhamet, nezaket, sadakat, çocuklara karşı sevgi dolu olmak gibi özellikler ise dişil kültürün özellikleri kabul edilmektedir. Eril ailelerde erkek çocuklarına kararlı, sert ve hırslı olmaları öğretilirken, kızlara alçak gönüllü, duyarlı ve ilişki yönelimli olmaları öğretilir. Dişil ailelerde ise erkek ve kız çocuklarının ikisine de duygularla ilgili olmaları öğretilir. Bu eğitimin sonucunda eril aileler kariyer ve başarı yönelimli, dişil aileler ise uzlaşma ve yaşam kalitesi öncelikli olmaktadır. (Hofstede ve Hofstede, 2005: 117 – 118).

Dişil özelliklerin yüksek olduğu toplumlarda iş hayatında, düşük iş stresi ve kadınların iş hayatında yükselmeleri daha mümkün iken eril özelliklerin yüksek olduğu toplumlarda ise sert rekabet, saldırganlık, yüksek iş stresi ile birlikte kadınlara daha alt düzey ve sınırlı çalışma koşulları sağlandığı görülmektedir. Bir ülkenin cinsiyet rollerine yönelik tarihsel yaklaşımı, aile ve sosyalleşme süreci gibi etkenler ile ekonomik gelişim seviyesi ve iklimsel durumu ülke kültürünün erillik – dişillik boyutu üzerine etkilidir. Ülkenin ekonomik gelişmişlik seviyesi ne kadar artar ise, içinde bulunduğu coğrafi iklim

ne kadar sertleşir ise dişil kültür eğilimi artmaktadır, çünkü soğuk iklim yapısı daha fazla teknolojiyi zorunlu hale getirmekte bu durumda eğitimin ve eşitliğin öncelenmesine neden olmaktadır(Hofstede, 2001: 331).

Hofstede, erillik - dişillik boyutu açısından kültürlerin göreceli konumlarını değerlendirmek amacıyla bir erillik indeksi(MAS) oluşturmuştur. Bu indeksin yüksek erillik indeksi ucunda Japonya, Avusturya, Venezüella, İtalya, İsviçre ve Meksika yer almakta, düşük erillik indeksinde ise İsveç, Norveç, Hollanda, Portekiz, Güney Kore, Tayland ve Türkiye yer almaktadır.(Hofstede, 2001: 287). Sargut'un 1994 yılında yaptığı çalışma da Hofstede' in Türk toplumu üzerinde yapmış olduğu genellemeyi destekler niteliktedir. Yapılan araştırmada dişillik ve erillikle ilgili olarak üniversite öğrencilerine 20 kavramdan oluşan bir anket formu yöneltilmiştir. Elde edilen araştırma sonuçları, Türklerin "erkek egemen toplum" imajına oldukça ters düşen bir görünüm sergilemektedir. Araştırma sonucunda kız öğrenciler, geleneksel kadınsı değerlerin egemen olduğu tavır ve davranışları eksiksiz sergilerken, erkeklerin de aynı oranda olmasa da kadınsı değerleri erkeksi değerlerden daha önde tuttuklarını görmüştür(Sargut, 2001: 178-181).

**Tablo 1. 4.Bireylerin Davranışlarını Etkileyen Eril ve Dişil Değerler**

Eril Kültür	Dişil Kültür
Saldırgan	Şevkat
Yükselme tutkusu	Merhamet
Dediğim dedik	Nazik
Atletik	Çocuklara karşı sevgi dolu
Yarışmacı	Sadık
Egemen	Başkalarına karşı duyarlı
Baskıcı	Halden anlar
Kendine güvenli	Sevgi dolu
Bağımsız	Anlayışlı
Tavır koyucu	Sıcak

**Kaynak:** Sargut, (2001): 179.

Tablo 1.4' de Sargut'un çalışmasında kullandığı birey davranışını etkileyen eril dişil değerler görülmektedir;

#### 1.4.2.4. Belirsizlikten Kaçınma(Uncertainty Avoidence) Boyutu

Hofstede' nin “bir topluluğun üyelerinin belirsizliği ve bilinmeyi tehdit olarak algılama ve bundan tedirgin olma derecesi” olarak tanımladığı belirsizlikten kaçınma boyutu bireylerin dolayısıyla toplumun, sabit olmayan, karmaşık, değişken ve belirsiz ortamlara verdikleri tepkileri ölçmektedir(Fiş ve Wasti, 2009: 139; Hofstede ve Hofstede, 2005: 174). Belirsizlikten kaçınma boyutu için *risk*, *belirsizlik*, *belirsizlik toleransı* kavramları öne çıkmaktadır. Risk, kararların uygulanması neticesinde elde edilecek olan çıktılarda belirsizliği ifade eden bir karar uygulamasıdır. Belirsizlik ise herhangi bir durum yada olay hakkında yeterli veri bulunamaması nedeniyle durumların sağlıklı bir şekilde yapılandırılıp kategorize edilememesi şeklinde tanımlanmaktadır. Birey sınırlı bilgi ve belirsiz bir çevrede aldığı karara güvenebiliyor, karar almak için daha fazla bilgiye ihtiyaç duymuyor ise yüksek toleransa sahip yada belirsizlikten kaçınma oranı düşük olarak kabul edilmektedir(Erdem, 2001: 44).

Belirsizlikten kaçınan toplum, herhangi bir belirsiz ve bilinmeyen durumla karşılaştığında üyelerinin aşırı derecede tehdit algıladığı ve hissettiği toplumdur. Bu algılama ve hissetme toplumun üyeleri arasında belirsizlik dönemlerinde sinir stres yoluyla kendini ifade eder. Ayrıca, belirsizliklerin ve bilinmeyenlerin azaltılması için yazılı ve yazılı olmayan kurallara sıkça başvurulur. Belirsizlikten kaçınmayan toplum, tam tersinden belirsizlik ve bilinmeyene karşı psikolojik açıdan daha dirençli bireylerden oluşmaktadır(Hofstede, 2001: 191).

Hofstede, toplumlarda kültürel değer olarak belirsizlikten kaçınmanın yüksek olması durumunda, bireysel ve grup ilişkilerinde yapılandırılmış durumların tercih edildiğini, belirsizliğin insanlarda korku, stres ve kaygı kaynağı olduğunu vurgulamaktadır. İnsanların, güvenlik ihtiyaçları nedeni ile tahmin edilebilirlik aradıklarını belirten Hofstede, “*risk bir olayın meydana gelme olasılığının oranı iken, belirsizlik ise, bir olasılığa bağlı kalmadan, herhangi bir şeyin olabileceğine yönelik beklentidir ve kaygı yaratır. Eğer belirsizlik risk olarak açıklanabiliyor ise kaygı kaynağı olmaktan çıkar*” demektedir. Belirsizlikten kaçınma eğilimi yüksek olan toplumlar, farklı olanın tehlikeli olduğu inancı genel kabul görmekte iken, belirsizlikten kaçınma eğilimi düşük olan toplumlar için ise farklılık merak konusu olmaktadır. Ayrıca, belirsizlikten kaçınma eğilimi yüksek olan toplumlar, daha güçlü norm ve kurallara sahip olmakta ve

çocuklarını bilinmeyene karşı koruyucu bir eğitim vermekte iken belirsizlikten kaçınma eğilimi düşük olan toplumlar yeniliklere daha açık ve daha esnek kurallarla sahiptirler(Hofstede ve Hofstede, 2005: 174 - 175).

Hofstede kültürün sonuçları çalışmasında, göreceli olarak belirsizlikten kaçınma eğilimi düşük, belirsizliğe karşı yüksek toleranslı ülke(Singapur, Danimarka, Jamaika, İrlanda...vb) üyelerinin sosyal yaşam ve insan davranışı kural ve ritüel sayıları az üyeler arasındaki görüş ayrılıklarını ve davranış farklılıklarının tolere etmeye, risk almaya ve yeni şeyler denemeye daha yatkın olduklarını, Türkiye, Japonya, Kore, Latin Amerika ve Akdeniz ülkelerinin ise belirsizlikten kaçınma eğilimi yüksek, toleransı düşük olan ülkelerin, örgüt yapılarının ileri düzeyde biçimsel(formel), toplumsal yaşamda çok sayıda norm ve kurallın var olduğu, yeniliğe karşı direncin yüksek olduğu sonuçlarına varmıştır(Hofstede, 2001: 151 -152). Türk toplumuna yönelik sonraları yapılan çalışmalar(Sargut 1994; Wasti 1995 ve Erdem 1996) hofstede' i doğrulamaktadır(Erdem, 2001: 46).

Toplum ve örgütleri etkileme açısından kültürün belirsizlikten kaçınma boyutunun temel özelliklerine ilişkin bazı sonuçlar Tablo 1.5'de özetlenmiştir;

**Tablo 1. 5.Belirsizlikten Kaçınma Yönünden Kültürlerarası Farklar**

<b>Belirsizlikten Kaçınma Az</b>	<b>Belirsizlikten Kaçınma Fazla</b>
Yaşamda belirsizliğe olağan, olumlu yaklaşma	Yaşamda belirsizliğe olumsuz yaklaşma
Olayları olağan karşılama	Olup bitenler karşısında tedirginlik
Düşük düzeyde stres	Yüksek düzeyde stres
Çatışma ve rekabetten yararlanma	Çatışma ve rekabetten kaçınma
Toplumsal normlardan sapmalara hoşgörü	Toplumsal normlardan sapmaları tehlikeli
Gençlere olumlu yaklaşma	Gençlere ihtiyatla yaklaşma
Risk almaktan kaçınmama	Risk almaktan kaçınma
Yazılı kurallar az	Yazılı kurallar fazla
Kurallara uyulmuyorsa kurallar sorgulanmalı	Kurallara uyulmuyorsa bireyler sorgulanmalı
Esnek yapılanma	Katı yapılanma
Farklılık ve çeşitlilik olağandır	Olabildiğince standartlaşma tercih edilmelidir
Temel stratejik ön plandadır	Ayrıntılar ön plandadır
Örgütte işgücü devri yüksek	Örgütte işgücü devri düşük
Yeni görüşlere ilgi	Yeni görüşlere ilgisizlik

Kaynak: Şişman, (2014): 65

#### **1.4.2.5. Uzun ve Kısa Döneme Yönelme(Long and Short Term Oriented)**

Micheal Harris Bond'un *Çin Değerler Araştırması*(CVS) üzerine yaptığı çalışmalar ile Hofstede'in IBM araştırması ile geliştirdiği milli kültür ölçeğinin ilk üç

boyutu birbirlerine paralellik göstermesine rağmen dördüncü boyut olan belirsizlikten kaçınma boyutu paralellik göstermemiştir. Micheal Harris Bond'un *Konfüçyüscü İş Dinamizmi* olarak etiketlendirdiği boyut ekonomik büyüme ile güçlü bir korelasyona sahiptir. Bunun sonucunda Hofstede'i Asya kültürlerini ve Konfüçyus' u araştırmaya yöneltmiş ve kültür ölçeğine beşinci boyut olarak uzun – kısa döneme yönelme boyutunu eklemiştir. Kültürün bu boyutunda uzun döneme yönelme, Micheal Harris Bond'un Konfüçyüsçü İş Dinamizmine denk gelmektedir. Hofstede' in beşinci boyutu olan uzun ve/veya kısa döneme yönelme, kültürlerin zaman algısındaki farklılıklar üzerinden oluşturulmuş bir boyuttur. Uzun döneme yönelme, belirli menfaat ve tasarruflarda gelecekteki ödüllere yönelik erdemlerin teşvik edilmesi ifade etmekte iken kısa döneme yönelim ise, geleneğe saygı, toplumsal yükümlülükler tam uyum ile geçmiş ile bugününe ilişkin erdemlerin teşvik edilmesini ifade etmektedir(Hofstede ve Hofstede, 2005: 208 – 210).

Zaman yönelim boyutu, yaşam ve iş hakkında bir kişinin referans noktasını ele alır. Uzun dönem yönelimini teşvik eden kültürlerin üyeleri; birçok şeyi bilirler, yatırım için tasarrufları vardır ve sabırlıdırlar, düşüncelerinde dinamikler, utanma duygusuna sahiptirler. İlişkiler genellikle statüye göre düzenlenmiştir. Yaşlılarla daha genç olanlar arasında dilsel ve sosyal ayrımlar yaygındır ve aile yaşamı ortak görevler vasıtasıyla rehber alınır. Buna karşılık kısa döneme yönelimli kültürler ise; değişen olayların gelenekler, bireysel süreklilik ve dengelilik için derin bir minnettarlığa sahip olduğu, kişinin ve diğerlerinin “ saygınlığı ” nı koruduğu, diğer kişileri selamlarken denge veya karşılıklı gösterildiği, hediyeler ve iyilik alış verişlerinin olduğu ve bir kişinin eylemlerinin hemen sonrasında çabuk sonuç alma beklentisinin önemsendiği bir nitelik taşımaktadır(Hofstede, 2001: 353 - 354).

Toplumlar, zamanla ilgili algı ve davranışlar yönünden birbirlerinden farklılaşabilmektedir. Batılı toplumlar zamanı genel olarak içinde yaşanılan an ve gelecek merkezli, tek boyutlu ve doğrusal bir mekanik süreç olarak algılamakta ve hafta, gün, saat ve dakika olarak planlanmaktadır. Kimi Doğu ve Kuzey Avrupa toplumlarında ise zaman geleneksel olarak tüm yaşam sürecini kapsayan, sınırsız, çevrimsel ve çok boyutlu olarak algılanmaktadır(Şişman, 2014: 78). Tablo 1.6.' da Hofstede kısa ve uzun döneme eğilimli toplumlar arasındaki on farkı saymaktadır.



**Tablo 1. 6.Kısa ve Uzun döneme Eğilimli toplumlar Arasındaki Farklar**

<b>KISA DÖNEM (Short-Term Orientation)</b>	<b>UZUN DÖNEM (Long-Term Orientation)</b>
Hayatta ki en önemli olaylar ya geçmişte oldu veya şimdi oluyor.	Hayatta ki en önemli olaylar gelecekte olacaktır.
İstikrar önemlidir. İyi bir insan her zaman aynıdır.	Koşul ve şartlara uyan kişi iyidir.
İyi ve kötünün ne olduğuna ilişkin evrensel kurallar vardır	Neyin iyi ve neyin kötü olduğu koşullara göre değişir.
Gelenekler mukaddestir.	Gelenekler değişen koşullara uyumludur.
Aile hayatı, zorunluluklar tarafından yönlendirilir.	Aile hayatı paylaşılmış görevlere göre yönlendirilir
İnsan ülkesi ile gurur duymalıdır.	Diğer ülkelerden öğrenme – aktarım olmalı.
Başkalarına hizmet önemli bir hedeftir.	Sabırlı olma ve azim önemlidir.
Sosyal harcama ve tüketim önemlidir	Yatırım yapmaya elverişli birikimler önemlidir.
Öğrenciler başarı yada başarısızlığı şansa bağlarlar.	Öğrenciler çabalamayı başarı, çaba eksikliğini başarısızlık olarak nitelendirirler
Ekonomisi yavaş yada hiç büyümeyen ülkeler	Müreffeh ve hızlı büyüyen ülkeler

**KAYNAK:** Hofstede, (2011): 15

#### 1.4.2.6. Heveslilik - Hoşgörü ve Kısıtlılık(Indulgence Versus Restraint)

Micheal Minkow ile keşfedilip tanımlanan ve nispeten yeni olan Hofstede'in altıncı kültür boyutunun hoşgörü – heveslilik yönü, insanın temel doğasına uygun, hayattan zevk almasını sağlayacak ve eğleneceği eylemlere müsamahalı toplumu temsil ederken kısıtlılık ise, içgüdüsel ihtiyaçları tatmin etmeyi bastıran ve yaşamı sıkı toplumsal kurallar eliyle düzenleyen toplumu temsil etmektedir(<https://www.hofstede-insights.com/models/national-culture>). Bağımlılık ve Engelleme puanı yüksek olan ülkeler, insanların kendi zevk ve hareketlerinin keyfini çıkarırken eğlenmek gibi nispeten özgür tatmine izin verir veya teşvik eder. Bağımsızlık ve Kısıtlama puanı düşük olan bir toplumda, doyumun bastırılması ve insanların davranış ve davranışlarının daha fazla düzenlenmesi üzerinde daha fazla durulması ve daha sıkı sosyal normlar vardır. Modele göre, Rusya da dahil olmak üzere Doğu Avrupa ülkeleri, düşük bağımsızlık ve kısıtlama puanına sahipler. Hofstede, bu ülkelerin kötümserliğe eğilimi olan engellenmiş bir kültürle karakterize olduklarını savunmaktadır. İnsanlar boş zamanlarını pek fazla eğlence ile değerlendirememekte ve adından da anlaşılacağı gibi, insanlar kendilerini yüksek derecede dizginlemeye çalışmaktadırlar ([https://www.mindtools.com/pages/article/newLDR\\_66.htm](https://www.mindtools.com/pages/article/newLDR_66.htm)).

Hofstede'in altıncı boyut olarak eklediği hoşgörü ve kısıtlayıcılık boyutu diğer boyutlardan ayrılarak bir “mutluluk araştırmaları” özelliği sergilemektedir. Toplumdaki

insanların arzu ve dürtülerini kontrol düzeylerine göre kültürel sınıflandırmaya gidilmiştir. Zayıf kontrollü toplumlar hoşgörülü, güçlü kontrollü toplumlar ise kısıtlayıcı – ölçülü olarak tanımlanan ölçekle oluşturulan indekse göre Kuzey ve Güney Amerika, Batı Avrupa ve Sahra Altı Afrika’da yer alan ülkeler yüksek hoşgörü puanlarına sahiptir. Hoşgörü puanı yüksek olan ülke insanları, hayattan zevk alma amaçlı ve mutluluk odaklı bir yaşam sürmektedirler. Türkiye ise bu ölçeğin her iki yönüne de ağırlık koymamakta neredeyse tam ortada kalan bir skora sahiptir(Doğan, 2015: 52).

**Tablo 1. 7.Hoşgörü ve Kısıtlılık Boyutlarına Göre Karakterler**

	Karakteri	İpuçları
<b>Yüksek Hoşgörülü</b>	İyimser Konuşma özgürlüğü önemli Kişisel mutluluk odaklı	Hayatı çok da ciddiye alma Toplantı ve karar alma süreçlerinde tartışma ve diyalogu teşvik edin Geri bildirim, koçluk ve danışmanlık önemlidir Esnek çalışma ve iş – yaşam dengesi
<b>Yüksek Kısıtlayıcılık</b>	Kötümser Daha katı ve kontrollü hareket	Resmi oturumlarda espri yapmaktan kaçın, profesyonel ol Sadece gayri resmi toplantılarda dünyadaki olumsuzlukları dile getir

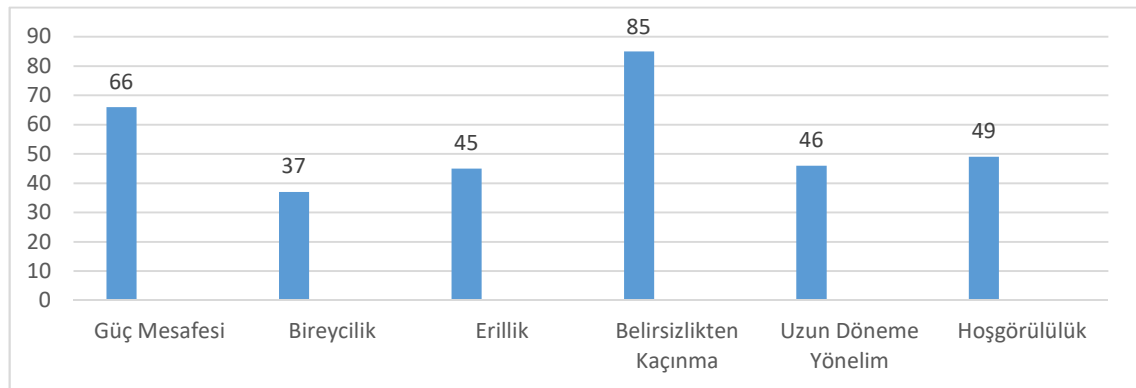
Kaynak: [https://www.mindtools.com/pages/article/newLDR\\_66.htm](https://www.mindtools.com/pages/article/newLDR_66.htm)

Tablo 1.7’de Hofstede ’in kültürün bu boyutuna yönelik öne çıkardığı karakter farkı ve bu farka göre oluşturduğu öneriler görülmektedir.

### 1.4.3. Hofstede Milli Kültür ve Değerler Modeli Türkiye Sonuçları

Türk milli kültürü, Hofstede’ in 6 boyutlu değerler modeline göre mevcut tespit edilen skorları Tablo 1.8’ de görülmektedir.

**Tablo 1. 8.Hofstede’in 6 Boyutlu Milli Kültür ve Değerler Modeli Türkiye Sonuçları**



Kaynak: <https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/turkey/>

Hofstede'in 6 boyutlu değerler modeli sonuçları ise şunlardır;

- **Güç Mesafesi:** Güç mesafesi boyutu, toplumlardaki bireylerin eşit olmadığı gerçeğini ele almakta, kültürün eşitsizliklere karşı tutumunu ifade etmektedir. Güç Mesafesi, bir ülkenin içindeki daha az güçlü kurum ve kuruluş ile üyelerinin, gücün eşitsiz olarak dağılımını hangi ölçüde kabul ettiğini tanımlamaktadır. Türkiye bu boyutta (66 puan) yüksektir, bu da Türk stilini şu şekilde karakterize etmektedir: Bağımlı, hiyerarşik, üstler çoğu zaman erişilemez ve ideal patron bir baba figürüdür. Güç merkezleştirilmektedir. Yönetilenler, yöneticilerine, patronlarına ve kurallara güvenirlir. Çalışanlar, inisiyatif almaktan ziyade ne yapmaları gerektiğinin anlatılmasını beklemektedir. Yöneticilere yönelik tutumlar resmi, iletişim dolaylı ve bilgi akışı seçicidir. Aynı yapı, aile biriminde de görülebilmektedir.
- **Toplulukçuluk & Bireycilik:** Toplulukçuluk ve bireycilik boyutunda ele alınan temel konu, bir toplumun üyeleri arasında sürdürdüğü karşılıklı bağımlılık derecesidir. İnsanların kendi imajlarının “ben merkezli” veya “Toplum merkezli” olarak tanımlanıp tanımlanmadığı ile ilgilidir. Bireyci toplumlarda insanların kendilerine ve doğrudan ailelerine bakmaları gerekmektedirken, toplulukçu toplumlarda insanlar sadakat karşılığında kendilerine özen gösteren “gruplara” mensupturlar. Türkiye, 37 puanla toplulukçu bir toplumdur. Bu, “Biz” in önemli olduğu, insanların sadakat karşılığında birbirlerini takip eden toplumda daha alt gruplara (aileler, klanlar veya örgütler) ait olduğu anlamına gelir. Bireyler açısından grup içi iletişim dolaylı, grup uyumu önemlidir. Bu nedenle bireyler grup içi açık çatışmalardan kaçınmakta ve grup içi ilişkilerinde görevlerin yerine getirilmesini önceliklendiren bir ahlaki temele uygun davranışlar sergilemektedirler. Bir güven ilişkisi kurmak için başlangıçta zaman yatırılmalıdır. Bu tür kültürel değere sahip toplumlarda nepotizm daha sık söz konusu olabilmekte ve iş ortamında geri bildirimler her zaman dolaylı olmaktadır.
- **Erillik & Dişillik:** Bu boyuttaki yüksek bir puan (Eril), toplumun yarışma, başarı ve başarı tarafından yönlendirildiğini, başarının kazanan / en iyi

alan tarafından tanımlandığını, okulda başlayan ve örgütsel yaşam boyunca devam eden bir değer sistemi olduğunu gösterir. Boyut üzerinde düşük bir puan (Dişil), toplumdaki baskın değerlerin başkalarına ve yaşam kalitesine önem vermesi anlamına gelir. Kadınsı bir toplum, yaşam kalitesinin başarıya işaret ettiği ve kalabalığın ötesine geçtiği takdire şayan bir toplum değildir. Burada asıl mesele insanları motive eden, en iyi olmak anlamında “Eril” olmak ya da ne yapmaktan hoşlanmak anlamında “Dişil” olmaktır. Türkiye 45 puanla ölçeğin dişil tarafındadır. Bu, başkalarıyla seviyelendirme, konsensüs, yetersizlik için sempati gibi kültürün daha yumuşak yönlerinin değerli ve teşvik edildiği anlamına gelir. Özel ve iş yaşamında çatışmalardan kaçınılır ve sonunda fikir birliği önemlidir. Boş zamanlar, tüm ailenin, grubun ve arkadaşların hayattan zevk almak için bir araya geldiği zamanlar olması açısından önemsenmektedir.

- **Belirsizlikten Kaçınma:** Belirsizlikten Kaçınma boyutu, bir toplumun geleceğin asla bilinmeyeceği gerçeğiyle ilgilenmesi ile ilgilidir: geleceği kontrol etmeye çalışalım mı, yoksa kendi akışına mı bırakalım? Bu muğlaklık, endişeyi beraberinde getirmektedir ve farklı kültürler bu kaygıyı farklı şekillerde ele almayı öğrenmişlerdir. Bir kültür mensuplarının belirsiz veya bilinmeyen durumlar tarafından tehdit edildiğini hissettikleri ve bunlardan sakınmaya çalışan inanç ve kurumlar oluşturmaları belirsizlikten kaçınma önlemleri puanına yansımaktadır. Türkiye bu boyutta 85 puan aldığından, yasalara ve kurallara büyük ihtiyaç duyulmaktadır. Kaygıyı en aza indirmek için, insanlar birçok ritüelden yararlanırlar. Yabancılar için, “Allah'a” yapılan pek çok referansla dini görülen ritüeller, çoğu zaman geleneksel, gerginlikle başa çıkmak için kullanılan toplumsal kalıplardır.
- **Uzun Döneme Yönelim:** Bu boyut, her toplumun bugünkü ve geleceğin zorluklarıyla uğraşırken kendi geçmişiyle bazı bağları nasıl sürdürdüğünü ve toplumların bu iki varoluşsal hedefi farklı şekilde önceliklendirdiğini anlatmaktadır. Normatif toplumlar, bu boyutta düşük puan alan, örneğin, zamanla şerefendirilmiş gelenekleri ve normları, toplumsal değişime kuşkuyla bakan ve sürdürmeyi tercih eden toplumlardır. Öte yandan,

yüksek puan alan bir kültüre sahip olanlar, daha pragmatik bir yaklaşım benimserler: Gelecek için hazırlanmak için modern eğitimdeki tasarruf ve çabaları teşvik ederler. Türkiye, hesaplanan 46 puanla ölçeğin ortasındadır, bu nedenle baskın bir kültürel öneme sahip çıkmamaktadır.

- **Hoşgörülük & Kısıtlılık:** Hoşgörülülük veya kısıtlılık boyutu insanların, kendi isteklerini ve dürtülerini, nasıl yönetildiklerine bağlı olarak kontrol etmeye çalıştıkları ölçüsü olarak tanımlanır. Nispeten zayıf kontrol “Hoşgörülülük” olarak adlandırılır ve nispeten güçlü kontrol “Kısıtlılık” olarak adlandırılır. Bu nedenle kültürler, Zayıf veya Kısıtlı olarak tanımlanabilir. 49 puanlık bir ara puanla, Türkiye için bu boyuta tekabül eden bir özellik belirlenmemektedir(<https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/turkey/>, erişim: 24.04.2018).

İktisadi analizlerin bireysel davranış şekillerini Neo-klasik iktisat kuramının temel varsayımı olan, ve hatta reddedilemez kural gibi kabul edilen *rasyonel birey(homo economicus)* düzeyinde ele alması günümüzde bu varsayımın, bireyleri her durum ve şartta çevresinden soyutlanmış, sadece içgüdüsel kazanma motivasyonu ile davranış kalıplarını belirleyen varlıkları gibi değerlendirmesi genel olarak eleştirilmektedir. Çünkü bireysel davranışların, bireyin yaşam boyu elde ettiği kazanımlardan ve toplum içerisinde gerçekleştirdiği etkileşimlerden bağımsız değerlendirilmesi bireysel davranışların sebep ve sonuç bağlantılarını açıklamada yetersiz kaldığı kabul edilmektedir. Bireylerin rasyonel olması, her zaman çıkarlarını en üst düzeye yükselten davranışı sergilemesi sonucunu doğurmamakta, birey bazen toplumdan dışlanma korkusu, yada toplumda yer edinme amacı gibi sebeplerden bazen ise sosyal öğrenmeler sonucunda kalıplaşmış hareketleri sergilemeleri nedeni ile iktisadi analizlerin açıklanmasında rasyonel birey varsayımı yetersiz kalabilmektedir(Önder, 1994: 179). Ayrıca bireylerin rasyonel davranış sergilemeleri, reflekslerini kontrol edebilecek güçte kişilik geliştirmelerine ve tutum takındıkları konu hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmalarına bağlıdır. Bu yönü ile insanlar, kimi zaman rasyonel hareket ederlerken kimi zaman da her hangi bir rasyonel akıl yürütme olmaksızın, geçmiş dönem tecrübeleri ve duyguları ile hareket edebildikleri gibi çoğunlukla farklı rasyonellik düzeylerine denk gelecek şekilde farklı muhakeme seviyelerine müsaade eden bilgi ve reflekslerini kontrol etme gücüne sahiptirler(Reynaud, 1955: 12 – 13). Bu nedenle bireylerin sahip oldukları

kültürel değerleri, psikolojik yapıları, toplumun kabul ettiği sosyal değer ve normlar ile vergi uygulamaları arasında doğrudan bir ilişki söz konusu olmaktadır. Bu ilişkinin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi o toplumdaki vergi uygulamalarının başarı seviyelerinin de temel belirleyicisi olacağı düşünülmektedir. Çünkü toplumlarda var olan kültürel farklılıklar toplumları oluşturan bireyleri farklı şekil ve şiddette etkilediği gibi aynı zamanda bizzat bireylerin ortaya çıkardığı bir üründürler.

## 1.5. VERGİ KÜLTÜRÜ

Devletlerin mali faaliyetlerinin arkasındaki sosyal süreçler toplumların araştırılması açısından önemli bir başlangıç noktasıdır. Çünkü toplumların karşılaştıkları ekonomik ve sosyal değişimler devlet yönetimlerinde içselleştirilerek topluma hizmet sunma şekillerinde ve devletin üretim ve bölüşümdeki rollerinde etkili olmakla birlikte bireyler arasında ve bireyin toplumla olan ilişkilerinde de değişimlere neden olmaktadır. Toplumsal yapıda tarım ve hayvancılığa dayalı üretimin öne çıktığı dönemlerde, kültürel ve siyasal sınırlar daha belirgin ve nadiren çakışan bir görünüm sergilemekte iken sanayi toplumu ile birlikte toplumlarda ileri düzeyde iş bölüşümü ve uzmanlığın öne çıkması devleti türdeş ve standartlaştırıcı bir eğitim sunmaya, toplumsal kültürü maddi kültürdeki değişime uyumlaştırmaya yönelik faaliyetlere zorlamıştır. Toplumu oluşturan bireyler, sanayi devrimi ile birlikte teba olmaktan çıkarak vatandaş statüsüne yükselirken günümüzde ise küreselleşme ile birlikte bilgi toplumu statüsünde kabul gören bireylerin devletle olan ilişkileri yeniden tanımlanmaktadır(Özdemir, 2015: 177). Örneğin küreselleşme devletleri, liberalleşen uluslararası sermayeyi göz önünde bulundurarak mali itibarlarını sarsmayacak, mükelleflerce tepki ile karşılanmayacak, ekonomik gelişmeye engel olmayacak ve demokratik denetimlere tabi vergi reformları yapmaya zorlamaktadır(Gökbunar, 2014: 198).

Her ülke kendisine özgü ekonomik, sosyal ve siyasal özelliklerini yansıtan vergi sistemlerini, tarihsel süreçleri içerisinde oluşturmakla birlikte uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonların artması ülke vergi uygulamalarında uluslararası hukuktan kaynaklanan bir takım uygulamaların ülke vergi sistemlerine eklenmesi ihtiyacını doğurmaktadır. Ülke vergi yapıları, ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleri ve ekonomilerin yapıları ile doğrudan bağlantılı olarak kurgulanmakla birlikte farklı

ekonomik gelişmişlik düzeylerinde ekonomide kaynak dağılımları ve ekonomilerin uluslararası piyasalarla ilişki seviyelerinin değişmesi ile vergi sistemlerinde de değişime gidilmesi, reform yapılması ihtiyaçları ortaya çıkabilmektedir. Vergi sistemleri, ülke kaynaklarının etkin ve adaletli dağıtılması, ekonomik büyüme ve gelişme ile ekonomik istikrarın sağlanması gibi amaçlara ulaşılması açısından doğrudan etkili olduğundan değişime yönelik gerçekleştirilen eylemler ülkelerdeki ekonomik, sosyal ve siyasi güçleri etkilemekle birlikte sistemlerin kendisi de bu güçlerin etkisi altında oluşturulmaktadır. Dolayısıyla devletlerin vergi sistemleri, o toplumun ekonomik, sosyal, siyasi ve tarihsel geleneklerine uygun olarak oluşturulmalıdır(Ay ve Talaşlı, 2008: 137).

Mevcut, alışıla gelmiş vergi uygulamalarında kökten değişim olarak bilinen vergi reformu geçmişten bugüne oldukça zor olan politik bir konudur. XX. Yüzyılda, vergilendirme sistemlerinde istenilen başarıya ulaşamayan ülkelerce, vergi sistemlerindeki reform ihtiyaçlarının gerçekleştirilmesi amacıyla yabancı uzmanlardan oluşturulan vergi komisyonları görevlendirmesi sık görülen bir uygulama haline gelmiştir. Ancak, komisyonların, vergi reformu adı altında gelişmiş vergi sistemlerini doğrudan uygulama çabaları beklenen başarıyı sağlayamamıştır. Örneğin, bilinen ilk komisyon, 1931 yılında Küba'da görevlendirilen Kolombiya üniversitesi profesörleri Shoup ve Seligman'ın önerdiği Amerikan vergi sisteminin Küba uyarlaması Küba vergi gerçekleri ile örtüşmemiş ve başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bu başarısızlığın temelinde, ekonomik literatürde nadiren araştırılan, az da olsa tartışıldığı Latin Amerika ülkelerinde de daha çok, vergilendirmede gönüllü uyum ve devletlerin vergi uyumlarını sağlama çabaları temelinde tartışılan vergi kültürü kavramı yer almaktadır. Vergi kültürü, ekonomi, tarih ve sosyolojinin kesişmesi ile açıklanabilecek, milletlerin geçmişten bugüne uygulaya geldikleri vergi eylemlerine verilen bir isimdir(Nerré, 2008: 155).

Toplumlar; dil, din, ırk, tarih, coğrafi özellikler, mülkiyet ve iktisadi anlayışları gibi birçok faktörün etkisi altında oluşturdukları kültürleri nedeni ile kavramları algılamalarında farklılıklar sergilemektedir. Bu nedenle vergi de her toplumda aynı şekilde algılanmamakta, her toplumda kendisine has bir vergi kültürü söz konusu olmaktadır(Tosuner ve Demir, 2009: 10). Dolayısıyla toplumların veri yapıları ile vergi kültürleri yakın ilişki içerisinde bir birleri üzerinde etkide bulunmaları nedeni ile vergi kültürü kavramının sağlıklı tespiti önemli bir konu olmaktadır.

### 1.5.1. Vergi Kültürü Kavramı

Vergi kültürü kavramı ilk olarak 1926 yılında Franz Meisels tarafından kullanılmıştır(Sinkünne ve Levisauskaite, 2010: 31). Ancak, 1929 yılında J.A. Schumpeter tarafından gerçekleştirilen “*Gelir Vergisinin Ekonomisi ve Sosyolojisi(Economics and Sociology of Income Tax)*” isimli çalışmasında vergi kültürü, “*Her vergi idealinin tarihsel, ekonomik ve sosyolojik sınırları bulunmaktadır. Her sosyal kurum gibi vergi sistemleri de ebediyen yaşamazlar, ekonomik ve sosyal yönlerden toplumsal kurallara uymayan yönleri evrim dalgası içerisinde yavaş yavaş eriyerek yok olurlar*” şeklinde tanımlanmaktadır. Schumpeteryan vergi anlayışı ilkel vergilendirmelerden farklı görülmekle birlikte ilkel vergilendirmenin ne olduğu çalışmasında açıklanmamaktadır. Schumpeter, gelir vergilerini, yüksek başarılı vergilendirme tekniği ve vergi eşitliği yönlerinden vergi kültürünün tatlı çiçeği olarak görmekte ve vergi kültürü kavramını, gelişmiş(*cultivated*), ilerici – modern vergi tasarımına adanarak vergilendirmeyi bir sanat olarak görmektedir. Schumpeter’in vergi kültürü anlayışı ulusal vergi sisteminin sanatsal yaratıcıları olan, vergi ekonomistleri, politikacılar ve vergi uygulamacıları üzerine odaklanmaktadır(Nerre, 2001a: 1 – 3).

Vergi kültürü tanımlamasında Schumpeter’ den etkilenen Armin Spitaler(1954), gelişmiş(*cultivated*) ve gelişmemiş(*non-cultivated*) vergi sistemleri ayrımı yaparak vergi sistemlerinin uygar ulusların vergi sistemlerine yaklaşması gerektiğini ancak vergi kültürünün her ülke ve toplum için geçerli olan ekonomik, sosyal, kültürel, tarihsel, coğrafi, psikolojik ve diğer farklılıklardan etkilendiğini ifade etmektedir(Nerre, 2001a: 3). Alfon Pausch(1992) “*Vergi kültürü, insan psikolojisinin ve yaratıcılığının dışı vurumudur*” tanımı ile ülkelerin vergi kültürlerinin vergi sistemlerinin evrimini belirleyen kişiliklerle bağlantılı olduğunu ileri sürmektedir(Canbay ve Çetin, 2007: 57).

IMF ekonomistlerinden Vito Tanzi(1999), bir ülkenin vergi kültürünü, vergi mükelleflerinin belirli bir vergi bilinci algılaması ve vergi konsensüsü ilişkilendirmekte ve vergi kültürünün özünü insanların vergi ödeme algılarının oluşturduğunu ifade etmektedir. Tanzi, dönüşüm ekonomilerinde merkezi plan dönemlerinde doğrudan vergilendirmeden kaçınılıp dolaylı vergilere ağırlık verilmesinden dolayı vergi mükelleflerinin bu bilinci kaybetmelerine neden olduğunu, ekonomik dönüşüm sonucunda açık vergi sistem uygulamalarına bu nedenle olumlu cevap alındığını ifade



etmektedir. Jorge Martinez Vazquez de Tanzi ile benzer bir görüşü sahiptir. On göre vergi reformunun sadece “vergi mükellef kültürü” ve vergi otoritelerinin kapasiteleri göz önünde bulundurarak başarılı bir şekilde yürütülebileceğini ancak çoğu dönüşüm ekonomisinde bu durumun geriye dönük gerçekleşmediğini ifade etmektedir. Georgi Boos(Rusya Maliye Bakanı), Rusya'da endişe verici derecede düşük vergi uyum oranlarının Rusya'da vergi kültürünün henüz ortaya çıkmamasından kaynaklandığını ifade etmektedir. Ayrıca Boos, “*bireylerin vergi ödemekten mutlu olduğu bir ülke yoktur fakat kimsenin gerçekleşmesini istemediği vergi kültürünü oluşturmalıyız*” söylemi ile Rusya'da vergilendirmenin modernizasyonu yönelik kapsamlı bir proje yürürlüğe sokulmuştur. Proje kapsamında okullarda vergi kültürünün öğretilmesine yönelik dersler ile okul öncesi çağdaki çocuklar içinde çeşitli oyun ve aktiviteler geliştirilmekle birlikte kitle iletişim araçları ile bölgesel reklamcılık faaliyetlerinin yoğun olarak kullanılarak halkın vergi okuryazarlığının artırılması amaçlanmaktadır. Yapısı itibarıyla uzun dönemli olan projenin sonuçlarına yönelik henüz bir çalışma bulunmamakla birlikte vergi uyumunda olumlu sonuç vereceği değerlendirilmektedir(Sinkünniene, 2005: 184; Nerre 2001: 3 - 5).

Lary .E. Combest(1997), vergi uygulamaları üzerinde mükelleflerinin daha büyük etkiye sahip olduğunu, dünyada ortak kabul gören vergi kanunlarındaki değişikliklerin vergi kültürlerini etkileyeceği ve değişime neden olacağı görüşünün aksine vergi sisteminde değişiklik yapılmasının sadece vergi kültürünün değiştirilmesi ile mümkün olduğunu ileri sürmektedir. Benzer şekilde R. Berger(1998) vergi kültürünü, vergi sistemlerinin realizasyonu olduğunu, devletin sadece vatandaşların ödemeye razı oldukları kadar vergi toplayabileceğini iddia etmektedir. F. M. Hartman ve U. Hübner(1997) vergi kültürünün sadece vergi mükellefi ve vergi idaresi arasındaki ilişki ile açıklanabileceğini iddia etmektedirler(Sinkünniene. 2005: 185 – 186, Pukeliene ve Sinkünniene, 2006: 266; Nerre 2001: 5).

Vergi kültürü kavramı, F. Meisels(1926) ve J. Schumpeter(1929) çalışmaları ile araştırmalara konu olmaya başlamış ve sosyoloji, psikoloji ve kamu ekonomisi alanlarında özellikle son yıllarda artarak devam eden bir ilgi görmesine rağmen tanımlanmasında ortak bir görüş birliği sağlanamamış, birbirlerinden farklı bakış açıları ile açıklanmaya çalışılan bir kavramdır. Günümüzde birçok araştırmacı vergi kültürü kavramını, vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi zihniyeti ve vergiye gönüllü uyum kavramları

ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Tablo 1.9’da vergi kültürü kavramının algılanmasında ortaya çıkan farklılıklardan bazıları görülmektedir.

**Tablo 1. 9.Vergi Kültürü Kavramı Algılamalarının Sınıflandırılması**

VERGİ KÜLTÜRÜ ALGILAMALARININ SINIFLANDIRMASI			
KLASİKLER	DÖNÜŞÜM İKTİSATÇILARI	DİĞER GÖRÜŞLER	
<b>J.A. SCHUMPETER(1929)</b> : Vergi kültürü, kültürel hizmetleri yaratan sanat olarak tanımlanmakta ve ulusal vergileme sistemini oluşturan vergi ekonomistlerine ve politikacılara odaklanılmaktadır.	<b>M. CAMDESUS(1997)</b> : Vergi ödeme kültürü, vergi kanunları ile vergilendirme gönüllü uyum temelinde yapılmalıdır.	<b>L.E.COMBEST(1997)</b> : Vergi kültürü değişmeden vergi sistemlerinde değişim yapılması mümkün değildir.	
<b>A.SPİTALER(1954)</b> : Vergilendirme, ekonomik, sosyal, kültürel, tarihsel, coğrafi ve psikolojik etkenlerden etkilenmektedir.	<b>V. TANZI(2000)</b> : Vergi kültürü, vergi mükelleflerinin belirli bir vergi bilincidir ve insanların vergi ödeme algıları vergi kültürünün özünü içerir.	<b>F.M. HARTMAN – U. HOBNER(1997)</b> : Vergi kültürü mükellefler ile vergi idaresi ilişkileri iyileştirilerek geliştirilebilir.	
<b>A.PAUSCH (1992)</b> : Bir ülkenin vergi kültürü, vergi sisteminin evrimini belirleyen kişiliklerle yakından ilişkilidir.	<b>J.MARTİNEZ-VAZQUEZ(2000)</b> : Vergi mükellefi kültürü ve vergi otoritelerinin verilen kapasiteleri başarılı vergi reformu yapabilir.	<b>R.BERGER(1998)</b> : Devletler sadece mükelleflerin ödemeye razı oldukları kadar vergi toplayabilirler.	
	<b>SOUTH AFRİCAN REVENUE SERVICE(SARS)</b> : Mükellefler ve vergi idaresi çalışanlarının vergilendirme zihniyetlerine odaklanılmaktadır. Mükelleflere verilen eğitimlerle hak ve sorumlulukları empoze edilmelidir.		
<b>VERGİ POLİTİKACILARI VE TOPLAYICILARI</b>	<b>MÜKELLEFLER</b>	<b>VERGİ EĞİTİMİ</b>	<b>VERGİ SİSTEMİ</b>
<b>VERGİ KÜLTÜRÜ ELEMANLARI</b>			

Kaynak: Pukeliene ve Sinküniene, 2006: 266

Vergi kültürü üzerine yaptığı çalışmaları ile günümüzde öne çıkan teorisyenlerden birisi olan Birger Nerre diğer vergi kültürü tanımlarından farklılaşarak vergi kültürünü sadece vergi otoritesi veya sadece mükellef tutumları açısından değil literatürde bulunan farklı bakış açılarını bir araya getirerek “*Bir ülkeye özgü vergi kültürü, ülkenin tarihsel kültürü içerisinde gömülü olan ve sürekli bir etkileşimin neden olduğu bağımlılıkları ve bağları da içeren ulusal vergi sistemi ve vergi sisteminin uygulamaları ile ilgili tüm formel ve informal kurumların bütünüdür.*” Şeklinde tanımlamaktadır(Nerre 2001, 12).

Vergi kültürü ile ilgili yaptığı çalışmalarında, vergi kültürü tanımlamalarındaki bu farklılığa dikkat çeken bir diğer teorisyen olan Kristina Sinküniene vergi kültürünü, “*Ulusal kültürün bir parçası olarak vergi kültürü, hem vergi mükellefleri ve hem de vergi idaresi üzerinde etkisi olan, sadece ekonomik değil aynı zamanda psikolojik ve sosyal*

*faktörler ile iç ve dış çevreden etkilenen, maksatlı ve sonuca yönelik eğitimlerle vergilendirme araçları ve vergilendirme ilkelerine yansıtılan en önemli vergileme soruları ilgili bir kavramdır.”* Şeklinde tanımlanmaktadır(Sinküniene, 2005: 186). Literatürde vergi kültürüne yönelik yapılan tanımlar, tutumlar ve davranışlar açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi mümkündür(Sinküniene ve Levisauskaite, 2010: 31 -33).

- Vergi kültürünün tutumlar yoluyla ifadesini savunan akademisyenler(G. Boos, M. Mishustin, G. Gref) mükelleflerin vergilemenin amacını algılamaları gerektiğini ve bu nedenle mükelleflerin vergi bilinç seviyelerinin yükseltilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Vergi cehaletinin ortadan kaldırılması ve vergi bilincinin yükseltilmesi için kitle iletişim araçlarından faydalanılması ve okul öncesi eğitim kurumlarından başlanılarak vergi eğitimlerinin verilmesi gerektiğini savunmaktadırlar.
- Vergi kültürünün davranışlar yoluyla ifadesini savunan akademisyenler(F.M. Hartmann, U. Hübner, R. Berger, J. Martinez-Vazquez, G. Bukajev, V. Tanzi) vergi kültürünün mükellefler ile vergi idareleri arasındaki ilişkinin neticesinde şekillenmekte olup hükümetlerin uyguladığı vergilendirme şartlarına bağlıdır. Devletlerin vergi toplamalarında mükelleflerin davranışları belirleyicidir.
- Vergi kültürünün tutum ve davranışlar yoluyla ifadesini savunan akademisyenler(J. Schumpeter, A. Spitaler, A. Pausch, M. Camdesus, L.E. Combest, B. Nerre) vergi kültürünün, vergi sisteminin pratik uygulamaları ile karşılıklı ilişki içerisinde olduğunu, aynı zamanda ulusal kültürden de etkilendiğini ve ülkelerin iktisadi, sosyal, tarihi, coğrafi, sosyolojik ve psikolojik farklılıklarının vergiler üzerinde de farklı etkilere neden olduğunu savunmaktadırlar. Vergiler mükellefler üzerinde ekonomik ve psikolojik etkilere sahiptirler. Mükelleflerin kişiliksel özellikleri ve vergi sistemlerindeki değişimler vergi kültürlerini de etkilemektedir. Ulusal vergi uygulamalarındaki başarı vergi bilinç düzeylerine bağlı olmakla birlikte vergi kanunlarının topluma uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Tutum ve davranışlar açısından vergi kültürünü belirleyen genel ve özel faktörler Tablo 1.10’da görülmektedir.

**Tablo 1. 10. Tutum ve Davranışlar Açısından Vergi Kültürünü Belirleyen Genel ve Özel Faktörler**

<b>FAKTÖRLER</b>	<b>Tutumları Yansıtan</b>	<b>Davranışları Yansıtan</b>
<b>Genel Faktörler</b> İktisadi – Sosyal	<ul style="list-style-type: none"><li>Eğitim Sisteminin Seviyesi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Ülkenin Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi</li><li>Sosyal Statü</li></ul>
<b>Özel Faktörler</b> Vergi Sistemi ile İlişkili	<ul style="list-style-type: none"><li>Vergileme İlkelerine olan Bilinç</li><li>Mükelleflerin Bilinci</li><li>Mükellefler ile Vergi İdaresi arasındaki Vergi İlişkisi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Vergilendirme ile ilgili Analitik Araçlar</li></ul>

Kaynak: Sinküniene ve Levisauskaite, 2010: 32

Genel olarak değerlendirildiğinde vergi sistemlerinin, genel sosyo-ekonomik ve özel faktörleri ulusal kültürün tüm diğer vergi ilişkileri gibi vergi kültürü üzerinde belirleyici etkilere sahiptir. Bununla birlikte vergi sistemlerinin birer parçasını oluşturan, mükelleflerin vergi bilinç seviyeleri, vergilemeye devlete ilişkin alguları, ahlak düzeyleri, sosyal statüleri, vergi idaresinin mükelleflere yönelik davranışları, vergileme ilkeleri, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, eğitim sistemleri... gibi bir çok etkenin vergi kültürü üzerinde etkileri söz konusu olmaktadır(Sinküniene ve Levisauskaite, 2010: 48; Maksvytiene ve Sinküniene, 2012: 68).

Kültür, sosyal bir grubun ortak belleğini temsil eden kazanılmış kültür ve sürekli bir gelişim halinde olan, kesinleşmemiş ve belirsiz bir oluşum anlamına gelen yaşayan kültür olarak ikiye ayrılması mümkün olan bir kavramdır. Bu yönü ile değerlendirildiğinde vergi kültürü kavramı, kazanılmış kültür olmasına rağmen yaşayan kültür özelliği sergilemekte, toplumların ekonomik ve sosyal yapılarına göre değişim göstermektedir. Ekonomik ve sosyal açıdan gelişmiş toplumlarda vergi kültürü kazanılmış kültür kavramına daha yakın iken gelişmekte olan toplumlarda daha çok yaşayan kültür özelliği sergilemektedir. Ayrıca, ahlak, adalet, sorumluluk gibi kültürel kavramların ülkelerin ulusal kültürleri içerisinde kendilerine özgü özellikleri ile belirlenmesi de ulus üstü ve tüm uluslarda uygulanabilir bir vergi kültürünün oluşumunu engelleyen bir diğer sebeptir. Her ne kadar kültürlerin birbirleri ile olan etkileşimi günümüzde yaşanan küreselleşme süreci ile artmış olsa da tüm ülkeler için aynen uygulanabilir bir vergi sistemi tasarlanması mümkün değildir. Hatta vergi sistemlerinin

başarıları uygulandıkları toplumun değerlerine ve sosyo-kültürel yapılarına uyumuna bağlıdır(Canbay ve Çetin, 2007: 58).

### **1.5.2. Vergi Kültürünü Açıklamaya Yönelik Modeller**

Vergi kültürü, mükelleflerin vergi ödeme kültürleri ile özelde vergi uygulayıcıları ve politikacıların, genelde devletin vergileme kültürü olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Vergileme kültürü, vergiyi koyan makamın ideolojisi, iktisadi ahlakı ve benimsediği iktisadi ve siyasi örgütlenme şekli gibi bir çok etkenden etkilenen vergileme zihniyeti ile yakından ilişkili bir kavramdır. Vergileme kültürü, genel anlamda devletin, özel anlamda vergi toplama yetkisine sahip kamu kurumlarının, kuruluşlarından bugüne vergileme alanında gerçekleştirdikleri eylemler, politikalar, kurumsal yapıları ile birlikte bünyelerinde çalışan bürokrat ve memurların algı, tutum ve davranışları ve vergi mükellefleri üzerindeki etkilerine ek olarak mükelleflerle sağladıkları iletişimin etkilerinden etkilenerek şekillenmektedir. Demokratik devletlerde yasa yapma gücünü sahip olan parlamentolar da vergi kültürüne etki eden temel kurumlardan bir tanesidir. Milli vergi sistemi, yapısı ve vergi politikaları ve uygulamaların tamamı vergileme kültürünün birer parçasıdır. Vergi ödeme kültürü ise o ülkede yaşayan vergi mükelleflerinin vergilemeye karşı takındıkları tutum ve davranışları ile devlete yaklaşımlarının etkisi altındadır. Bu nedenle etkin ve olumlu bir vergi kültürü mükellefte, devlete bağlılık seviyesini arttırma, devlete ve dolayısıyla vergi idaresine olan güveni arttırma, vergi ödeme gönüllülüğünde artış ve hem mükellef ve hem de vergi idaresi çalışanlarının davranışlarında olumlu etkiler bırakması beklenmektedir. Ancak her ülkenin kendi tarihsel süreçleri, ekonomik, coğrafi, sosyolojik ve psikolojik yapıları altında ortaya çıkardıkları vergi kültürünün özellikle yanlış devlet politikaları ile yıpratılmaması, devletlerin uygulayacakları politikaların seçiminde toplumun yapısını dikkate aldığı gibi uluslararası arenada kabul görmüş, açıklık, kesinlik, adalet, iktidilik ... gibi vergilendirme ilkelerinin de dikkate alınması büyük öneme sahiptir(Canbay ve Çetin, 2007: 58 - 59).

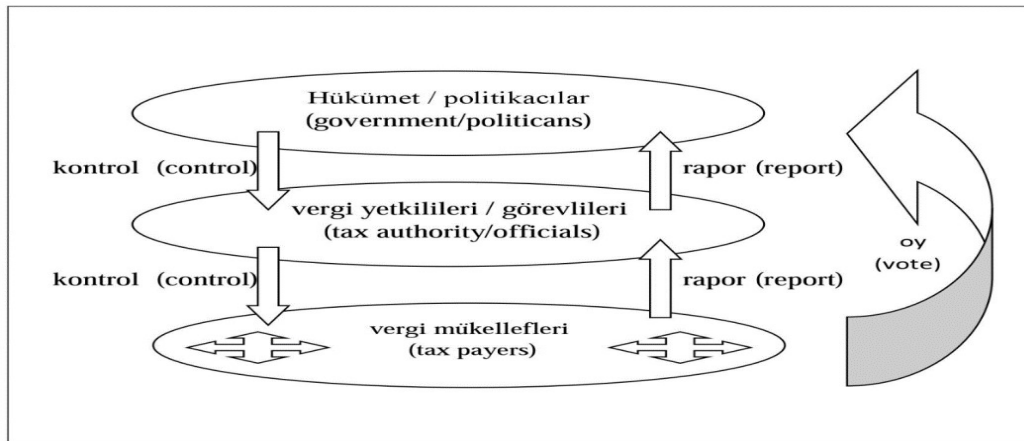
Vergi kültürü vergi mükellefleri ile vergi otoritesinin, mükelleflerin kişilik özelliklerini de kapsayarak bir bütün haline gelen, sürekli bir etkileşim içerisinde olan, toplum içindeki tüm aktörlerle birlikte değişen ve gelişen toplumsal bir kurumdur. Vergi

kültürünü açıklamaya yönelik geliştirilen ilk teoriler mükellef – devlet ilişkilerinin devlet tarafından yönlendirileceğini ileri sürmekte iken daha sonraları ortaya atılan görüşler vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarını öne çıkartmaya başlamışlardır. Günümüzde ise vergi mükelleflerinin psikolojik boyutlarının, vergilemeye karşı tutum ve davranışlarının etkisinin kabul edilmesi ile birlikte vergilemenin sosyolojik etkileri de daha fazla vurgulanmaya başlamıştır. Bu yönde çalışmaları ile dikkat çeken teorisyenlerden birisi olan Birger Nerre bir ülke özelindeki vergi kültürünün; vergileme gelenekleri bireyin dürüstlük, adalet, ve görev bilinci değerlerinin bileşimi sonucunda ortaya çıktığını ileri sürmektedir. Ayrıca vergi kültürünün de diğer kültürel faktörlerde olduğu gibi içsel ve dışsal etkenler nedeni ile sürekli bir değişim ve gelişim içerisinde olduğunu ve vergi kültürünün evrimi üzerinde durulması gerektiğini vurgulamaktadır. Nerre, “Basitleştirilmiş” ve “İç içe geçmiş” modeller olmak üzere vergi kültürünü açıklamaya yönelik iki model oluşturmuştur(Bakırtaş, 2014: 76).

### 1.5.2.1.Basitleştirilmiş Vergi Kültürü Modeli

Nerre tarafından geliştirilmiş olan basitleştirilmiş vergi kültürü modelinin oluşturulmasında modeli oluşturan aktörleri iç içe geçmiş(Gömülü) vergi kültürü modeline kıyasla daha dar kapsamlı olarak ele alınmıştır. Vergi kültürü modelleri; vergi mükellefleri, politikacılar, vergi memurları, vergi uzmanları ve akademisyenler gibi vergi kültürüne etkisi olan birçok aktör bulunmaktadır. Fakat basitleştirilmiş vergi kültürü modelinde tüm bu aktörlere yer verilmemiştir(Bakırtaş, 2014: 77).

### Şekil 1. 2.Basitleştirilmiş Vergi Kültür Modeli (The Simplified Model of Tax Culture)



**Kaynak:** Nerre, (2002): 35

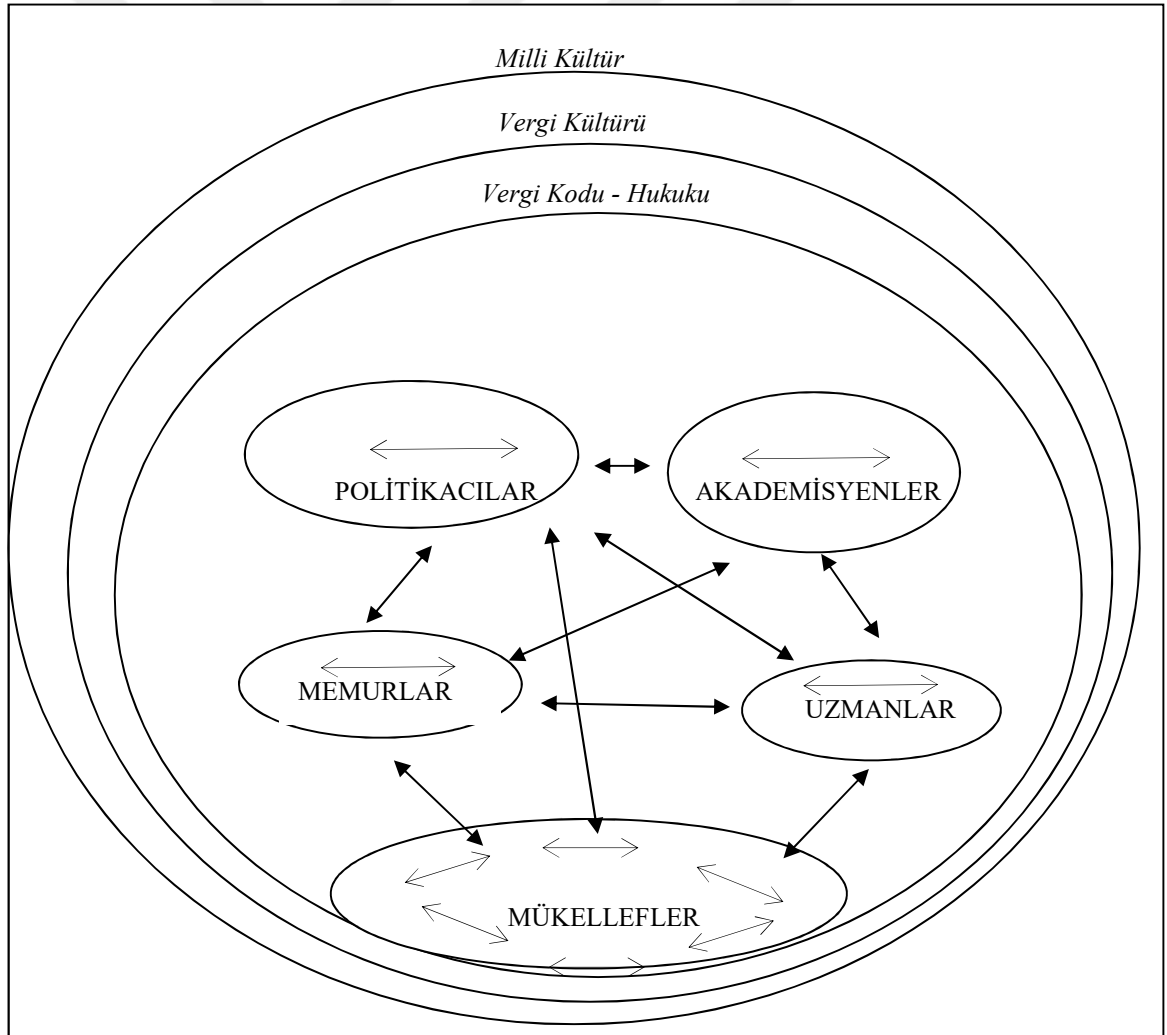
Şekil 1.2’de Nerre’nin Basitleştirilmiş vergi kültürü modeli görülmektedir. Model vergi kültürü üzerinde etkisi olan vergi oyununun tüm oyuncularını kapsamamakta, sadece hükümet, vergi otoritesi ve vergi mükelleflerinden oluşan üç temel aktör yer almaktadır. Vergi kültürü, unsurları olan; vergi idaresi çalışanları, vergi mükellefleri, vergi uzmanları, akademisyenler ve politikacıların etkileşimlerinin bir ürünü olmakla birlikte akademisyenler ve vergi uzmanları sürece daha çok bilgi verme aşamasında dahil olmaktadır. Bu nedenle modelin basitleştirilmesi açısından vergi kültürü unsurları; vergi oyununun oyuncuları, vergi oyununun kural koyucuları olan politikacılar, kuralların uygulayıcısı ve mükelleflerin muhatabı olan vergi idaresi çalışanları ile kurallara uymak zorunda olan ancak kural yapıcıları da demokrasilerde seçen pozisyonundaki vergi mükellefleri olarak kabul edilmesi mümkündür. Oyun teorisi açısından incelendiğinde mükelleflerin vergi ödemeleri devletlerin gelirlerini oluşturmakla birlikte vergi idaresi çalışanlarının da başarı göstergesi olarak kabul edilmesi mümkündür. Hükümetler, sahip (*principal*) sıfatı altında vergi mükellefleri ile vergi otoriteleri arasındaki ilişkide oyunun kurallarını koyma sorumluluğuna sahiptir. Söz konusu sorumluluğunu vergi kanunları oluşturarak yerine getirmektedir. Sahip, vergi otoritesi olarak nitelendirilen vekili (*agent*) tam anlamıyla kontrol edememektedir. Aynı zamanda bu kontrol ve vekilden bilgi sağlanması da belirli bir maliyet gerektirmektedir. Sahip-vekil teorisi yaklaşımı açısından vergi kültürü özeline bakıldığında ise, vergi otoritesi vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışacaktır ancak bu durumda vekilin aldığı maaşın özel sektöre göre tatminkâr olması önem arz etmektedir. Vekilin sahip olduğu özlük hakları ve maaşı yeterince tatminkâr değilse o zaman vekil, hükümetin istediği şekilde davranmayarak veya yolsuzluklara yol açarak toplam vergi gelirlerinin düşmesine neden olabilecektir. Basitleştirilmiş vergi kültürü modelini oluştururken Nerre, sahip-vekil (*principal-agent*), suç ekonomisi (*the economics of crime*) ve evrimci oyun teorisi (*evolutionary game theory*) yaklaşımlarını kullanmıştır. Modellerin bir bölümü, hükümetlerin, vergi otoritelerinin kanunda tasarlandığı gibi görevlerini yerine getirmelerinde doğru teşviklerin geliştirilmesi ve hangi noktaya kadar kontrol edilmesi gerektiği sorusu ile ilişkilidir. Bu durum mikroekonomide sahip-vekil teorisi ile açıklanmaktadır. (Nerre, 2002: 34 – 35). Kültürel unsurlar harici ve dâhili etkenler tarafından uyarılan ve sürekliliği olan bir etkileşim – değişim özelliği taşımaktadırlar. Vergi kültürü de bir yandan vergilendirme gelenekleri, diğer yandan mükelleflerin “dürüstlük”, “adalet” ve “görev duygusu” gibi sosyal

değerlerin etkisi ile vergi idaresi uygulamalarının etkisi altında gelişimini sürdüren dinamik bir olgudur.

### 1.5.2.2. İç İçe Geçmiş (Gömülü) Vergi Kültürü Modeli

Vergi kültürünün, vergi uyumunun içsel ve dışsal faktörlerini birleştirici özelliklere sahip bir kavram olarak kabulü kavramın tarihsel dönüşümünden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki; vergi kültürü kavramının klasik yorumunda sadece vergi sisteminin kurucularına yer verilirken, zaman içerisinde vergi mükellefleri de, vergi kültürü kavramına dahil edilmişlerdir(Nerré, 2006: 189). Böylece mükelleflerle ilişkilendirilen vergi kültürü, vergiye uyum literatüründe yer edinmeye başlamıştır.

#### Şekil 1. 3.Milli Kültürün Bir Unsuru Olarak Vergi Kültürü



Kaynak: Nerré, (2008), 156



Vergi kültürünün bileşenleri Şekil 1.3’de gösterilmiştir. Şekilde de görüldüğü gibi, milli kültürün *içine gömülmüş olan(embeddedness)* vergi kültürü, vergi hukukunun (vergisel kuralların) oluşumunda belirleyici olmaktadır. Gömülü Vergi Kültürü ile vergi kodunun birincil olarak kültürel normlar ve tarihsel olarak gelişmiş olan kurumların sağladığı, ikincil olarak da çevre, kısıtlamalar ve vergi oyunun kuralları vs. faktörlerce belirlendiği varsayılmaktadır. Nerre çalışmasında(2001) Scheer’ in(1996: 156), “vergi talimatlarının zamandan ve mekandan bağımsız olmasını kesinlikle bekleyemezsiniz” sözüne “bir doğru” olarak doğrudan atıf yaparak nesnel ve evrensel iyi bir vergi sisteminin oluşturulmasının imkansızlığını vurgulamakta ve Schumpeter’ in (1929: 383), “her vergi ideali tarihsel, ekonomik ve sosyolojik sınırlara sahiptir” tespitini kabul ve tekrar etmektedir. Nerre’ nin Gömülü Vergi Kültürü Modelinde, vergi uygulamalarının aktörleri olan politikacılar, akademisyenler, vergi memurları, vergi uzmanları ve vergi mükelleflerinin birbirleriyle olan etkileşimleri, zamanla sosyal bağ ve bağımlılıklara yol açmakta böylece vergi uyumunun da çerçevesini belirlemektedir. Kültür kavramını, Hofstede’ e (1983) atıfla “zihinlerin ortak programlaması”, Denzau ve North’ a (1994) atıfla, “bireysel bilişsel sistemlerin çevrenin yorumlanması için oluşturduğu ortak akıl modeli” ve Granovetter’ e (1985) atıfla “sürekliliği olan, devam eden bir süreç” şeklinde algılanması gerektiğini vurgulayan Nerre, vergi ve kültür kavramlarının ikisinin de ulusal tarihi olaylarla geliştiğini ifade etmektedir. Bu düşüncenin neticesinde vergi kültürü, ulusal kültür içerisinde gömülü ve onun bir alt kümesi olarak ortaya çıkmaktadır(Nerre, 2001: 288 – 289). Milli kültürün, vergi kültürünü belirleme gücü, onun bireyin davranış kalıpları üzerindeki etkisinden gelmektedir, kültür, bireysel davranışları içermez, ancak bireysel davranışların şekillenmesinde belirleyici olur. Ayrıca kültür, bir grubun veya kolektif davranış sergileyen bir organizasyonun karakteristiğini de yansıtır, bir toplumla diğer bir toplum arasındaki farklı davranış kalıplarını açıklamada önemli bir rol oynar(Hofstede, 1998: 479). Bundan dolayı da bireylerin bir araya gelmesiyle oluşan topluma ait kültürel birikimin, bireyin tüm faaliyetlerinde olduğu gibi, vergi ödeme motivasyonu üzerinde de belirleyici olacağını söylemek yanlış olmaz. Nerre'ye göre; bir ülkeye özgü vergi kültürü, ülkelerin tarihlerinde kültürel olarak bütünleşmiş olan, sistemdeki resmi ve resmi olmayan tüm kurumların ulusal vergi sistemi ile etkileşimi ve pratik uygulamalarından oluşmaktadır. Bu nedenle bir vergi sisteminin farklı bir vergi kültürüne aktarılma çabası vergi uygulamalarında çatışmalara neden olacaktır. Çünkü

vergi kültürü bünyesinde hem vergilendirme kültürü(culture of taxation)’nü hem de vergi ödeme kültürü(tax-paying culture)’nü bulundurmaktadır. Özellikle vergi ödeme kültürü, toplumun değişik katmanlarından oluşan mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarının somut ifadesi olması nedeniyle vergilendirme kültürüne göre kapsamca daha geniştir. Vergileme kültürü ise, devletin vergileme konusundaki tutum ve uygulamalarından oluşmaktadır. Vergi kültürü, toplumdaki ve kültürel normlardaki değişimin vergi ödeme kültürü ile vergi oyununun kurallarını koyan kurumlardaki değişimden etkilenmesidir. Buchanan’ın (1995:195) dediği gibi “kültürel tarihteki farklılıklar, davranışsal sonuçlar doğurmaktadır(Nerre, 2008: 156).

Öte yandan bir ülkenin vergi kültürü, o ülkenin *vergi anlayışı*(*tax mentality*) ile de yakından ilişkilidir. Öyle ki; “yurttaşların, vergi ödemeyle ilgili tüm davranış ve motivasyonlarını” ifade eden vergi anlayışı, bir boyutuyla da ülkenin vergi kültürünü yansıtır. Böylece gerek milli kültürün ve vergi anlayışının, vergi kültürü üzerindeki etkisi, gerekse kavramın tarihsel süreç içerisinde yaşamış olduğu dönüşümden hareketle vergi kültürünü tanımlamak mümkündür. Buna göre bir ülkenin *vergi kültürü*; “formal, ya da informal olsun bir ülkedeki tüm vergi aktörlerinin, vergi sistemi ve onun uygulamalarıyla(ki bu uygulamalar tarihsel süreç içerisinde şekillenmiş ve milli kültürün içine gömülü bir hale gelmiştir) olan etkileşimi” şeklinde tanımlanabilir (Nerré, 2001: 288-289). Bu nedenle ülke vergi sistemlerinde bir değişim ihtiyacı olduğunda farklı vergi kültürleri için başarılı olan uygulamaların doğrudan hayata geçirilme çabası *vergisel kültürel şoklara* ve *vergisel kültürel gecikmelere* neden olabilmektedir. Mevcut kurum ve/veya bireylerin değişime uyum sağlayamaması olarak özetlenebilecek olan *kültürel şok* kavramı, değişimin boyutu ve içeriğine bağlı olarak bireysel ve/veya toplumsal olabilmektedir. Kültürel şok kavramı, ilk defa 1960 yılında antropolog Kalervo Oberg’ in Amerikalı göçmenlerin, Amerika’ya uyum problemlerini açıklama amacıyla kullanılmıştır. Vergisel kültürel şok kavramı ise vergi mükellefi, vergi idaresi çalışanları, akademisyen ve vergi danışmanlarının vergi kanunlarındaki değişime uyum sağlayamamasını ifade edecek şekilde kullanılmaktadır. Amerikalı ekonomist Thorstien Weblen(1899) ve sosyolog William F. Ogburn (1922) tarafından geliştirilen *kültürel gecikme* kavramı, korelasyon gösteren iki kültür parçasından birisinin diğerinden daha önce veya daha büyük ölçüde bir değişim göstermesi neticesinde ortaya çıkan ve daha önce var olan uyumun daha düşük seviyede gerçekleşmesine neden olan durum olarak

ifade edilmektedir. Ogburn, sosyal değişimin temelini maddi kültürdeki değişim olduğunu, teknolojik icatların toplumlarda değişimlere neden olduğunu vurgulamaktadır. Ona göre kültürel evrim, 1 buluş, 2 birikim, 3 yayılma ve 4 uyum aşamalarından oluşmaktadır. Toplamların kültürel taban genişlikleri ile icat sayıları arasında fonksiyonel bir ilişki olmakla birlikte birikim ve yayılma aşamaları medeniyetimizin oluşumunu açıklamaktadır. Kültürel uyum aşaması ve dolayısıyla kültürel gecikme toplumsal farklılıkları açıklamakla birlikte toplumsal değişimin sürekliliği ve bir süreç içerisinde gerçekleştiğini ifade etmektedir. Toplumsal değişim, toplumda dengesizliklere neden olanlar buluşlar ve bu buluşların yeni bir denge arayışına neden olması şeklinde gerçekleşmektedir(Ogburn ve Duncan: 1964). Vergisel kültürel gecikme kavramı, ülkelerdeki farklı vergi kültürü unsurlarının kültürel değişim sreleindeki farklılıklardan kaynaklanan uyum süreci gecikmelerini ifade etmektedir. Vergisel kültürel şok ve vergisel kültürel gecikmeye Japonya KDV uygulaması çabası(ki 1950’lerde tartışılmaya başlanmakla birlikte ancak 1989 yılında uygulanabilmiştir) ile eski Sovyet bloku ülkelerinin modern vergi uygulamalarına dönüşüm çabaları örmek gösterilebilmektedir. Vergisel kültür şoku ve vergisel kültür gecikmesinin hangi boyutlarda olacağı, birbirleri üzerindeki etkilerin neler olacağının tespiti zor olmakla birlikte yapılacak vergi reformlarının kademeli ve sürece yayılmış bir şekilde yapılması uyumlu bir vergi kültürünün sağlanması için olumlu olacaktır. Ancak, vergi reformu için kademeli bir yaklaşım seçilse dahi dönüşüm sürecinde kültürel gecikmenin ortaya çıkmaması neredeyse imkansızdır(Nerre, 2008: 157- 162).

lkeler, günümüzde küreselleşmenin, sanayileşmeden bilgi toplumuna geçişin ve teknolojiye yaşanan gelişmelerin neticesinde toplumlarda ortaya çıkan değişimlere cevap verecek yani ihtiyaç duyulan hizmetleri yerine getirecek kamu harcamalarını karşılamak amacıyla önemini kaybeden vergi kaynaklarının yerine sürekli yeni vergi kaynakları arayışı içerisindedirler. Bu nedenle vergi sistemlerinin zaman zaman reforma tabi tutulması kaçınılmaz olabilmektedir. Ancak vergi sistemlerinde yapılacak değişim, mevcut vergi kültürünü dikkate almaz, mükelleflerin ve vergi idaresi çalışanlarının tepkilerine neden olur ise yada ekonomik ve teknolojik gelişimleri sekteye uğratici etkilere sahip olursa başarıya ulaşması mümkün olmayacaktır(Gökbunar, 1998: 199). Bu nedenle herhangi bir şekilde yapılacak reformunun vergisel kültür şokuna neden olmaması için uluslararası arenada farklı kültürlerin ortak ürünleri olan ve devletlerce

günümüze kadar tatbik edilmeye çalışılarak kendi vergi kültürlerinin bir parçası haline getirilen vergilendirme ilkelerinin dikkate alınması büyük önem taşımaktadır. Çünkü vergilendirme ilkeleri toplumların vergilendirme alanlarında karşılaştıkları tarihsel çatışmaların birer ürünü olarak vergi kültürlerinin toplumdan topluma farklı düzeylerde olmakla birlikte ortak olan temel vergi kültürü unsurlarıdır.

### 1.5.3. Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler

Vergi kültürüne ilişkin gerçekleştirilen yakın zamanlı tanımlar vergi kültürünün bir parçası olarak vergilendirme kültürünü mükellefler ile vergi idareleri arasındaki ilişkiyi odaklanılmakta, vergi sistemlerinin iki temel oyuncusunun mükellefler ile vergi idaresi çalışanları olduğu ve bu ikilinin arasındaki ilişkilerin vergilendirme kültürünün temel belirleyicisi olduklarını öne çıkarmaktadır. Bilindiği gibi kültürün en kısa tanımı, bireylerin, grupların veya örgütlerin düşündüğü her şeydir. Bu nedenle, vergilendirme kültürü, insanların vergi hakkında ne düşündüklerinden başlayarak, vergi mükellefleri ve vergi tahsildarları arasında ki “vergi bilinci” ve vergi sistemine yönelik algısı ile ilgilidir. Cevap aranan temel soru: insanlar neden vergi ödemektedirler? Bu sorunun cevabı; vergi toplayıcılarının tutumundan, vergi bilincinden, vergi idaresi davranış şekillerinden ve vergi mükellefleri ve vergi tahsildarları arasındaki ilişkilerden etkilenmesi mümkündür. Toplumda ya da organizasyonda bulunanların, vergi sistemine yönelik algı ve tutumları, farklılaşa bilmektedir. Örneğin, bazı insanlar vergilerin ödenmesi gereken bir sorumluluk olduğuna inanırken, diğerleri vergi aldatmanın önemli olmadığını düşünebilirler. Bu algılar, vergi sistemindeki aktörler arasında farklı duruşlar yaratabilmektedir. Vergi sistemine yönelik pozitif değer ve tutumlar sayesinde vergi tahsilatının olumlu sonuçlanması vergi mükelleflerinin “vergi ahlakları” olumlu olarak şekillendiren fikir veya inançların ürünüdür. Vergi ahlakı, bireylerin vergileri ödemek için içsel motivasyonudur. Ayrıca mükelleflerin vergi sistemlerine ve vergi idarelerine olan güvenleri vergilendirme kültürü açısından inanç ve tutumlardan daha üst düzey bir kavramdır, çünkü güvenin diğer şeylerle olan bağları vardır. Güven, adalet algısı ile sonuçlanır: örneğin, vergi mükellefleri, onlara adil ve saygılı bir şekilde davranan vergi tahsildarlarına daha fazla güveneceklerdir. Ayrıca, güven beklentileri de içerebilir. Vergi mükellefleri, vergilerinin vergi mükelleflerine yeterli hizmet vermesine olanak tanıyan

kamu programlarına harcanmasını bekliorsa, vergi mükelleflerinin devlete ve vergi sistemine güvenme olasılığı daha yüksektir. Hükümete, vergi idaresine ve hukuk sistemine, daha fazla güven, mükelleflerin vergi uyum çabalarını arttıracaktır. Ayrıca, Vergi kuruluşundaki merkezileşmiş kültür, vergi tahsildarlarının tutumlarını etkiler. Vergi tahsildarları vergileri uygulamak için meşru bir güce sahip olduklarında, vergi mükelleflerine yönelik duruşları daha yoğun bir şekilde uygulanacak ve beklenmedik davranışlar yaratacaktır. Örneğin, vergi mükellefleri ile vergi tahsildarları arasındaki ilişki hiyerarşik bir örgütte çok resmi olduğu için, bazı vergi mükellefleri vergi makamlarına başvurmadan çekinmekte ve vergi ödemeksizin vergi sisteminden ayrılmaya karar verebilmektedir(Chuenjit, 2014: 17 – 18).

Birçok akademisyen, vergilendirme kültürünün çeşitli vergi davranışlarını açıklamak için kullanılabileceğini belirtmiştir. Kültür ve birey ilişkisi karşılıklı etkileşimin birbirinden ayrılamaz bir örneğidir. Şöyle ki, kültür bireylerin toplumsal yaşam içerisindeki hareketlerinin bir ürünü olmakla birlikte bireylerin algı, tutum ve davranışları kültürel zihinsel kodlamaların etkisinden bağımsız değerlendirilmesi mümkün değildir. Vergi kültürünün temel unsurlarından birisi ve somut göstergesi olan bireylerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını etkileyen faktörler değişik biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalara örnek olarak;

- **Sosyal, kültürel ve kurumsal faktörler:** Örf ve adetler, vergi bilinci, kültür, sosyal sermaye, sosyal normlar.
- **Ekonomik ve mali faktörler:** Vergi adaleti, vergi afları, vergi cezaları, ideal vergileme ilkeleri, vergi yönetiminin kalitesi, vergi denetiminin etkinliği, vergi oranları, vergi ödeme gücü.
- **Dinsel ve etik faktörler:** Dinler ve inançlar, suçluluk duygusu, görev ahlakı, etik/ahlak, sosyal stigma.
- **Siyasal ve yönetsel faktörler:** Katılımcılık, yerinden yönetim, devlete güven ve iyi yönetim

Olmak üzere dördü sınıflandırmayı saymak mümkündür(Aktan ve Çoban, 2006:138). Bununla birlikte literatürde vergi kültürünün mükelleflerin vergi uyumu üzerine etkisinin beşli sınıflandırması da vardır(Özdemir, 2015:179; Chuenjit, 2014: 19 - 25);

- **Vergi ödeme eğilimi:** Genellikle bireylerin vergileri ile finanse ettikleri kamu mallarından sağladıkları faydalar ile ilişkilendirilmektedir.(mali bağlantı)
- **Vergi Ahlakı:** Vergi ödemeye yönelik içsel motivasyona vergi ahlakı denilmektedir.
- **Devlete ve Siyasi Otoriteye Güven:** Adaletsiz vergi sistemleri, yolsuzluk, devlette yozlaşma mükelleflerin vergi uyumlarını azaltmakta, vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.
- **Mükellef Hakları ve Katılımları:** mükelleflerin vatandaşlık bilinçleri ve demokratik katılımın vergi uyumuna pozitif katkısı olduğu kabul edilmektedir.
- **Mükelleflerin Sosyo-Demografik Özellikleri:** Yaş, cinsiyet, meslek, aile durumu ...vs.

Burada sayılan faktörlerin vergi kültürüne etkisi, mükelleflerin vergi tutumlarını etkileme üzerinden gerçekleşen etkiler olması nedeniyle çalışmamızın bir sonraki bölümü olan vergilendirmenin psikolojik yönü ve mükellef tutumları bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

#### 1.5.4. Vergi Kültürünü Ölçme Çabası ve Vergi Kültürü Endeksi

Sosyal bilimler alanında sayısal analizlerin gelişmesi ile birlikte uygulamalı çalışma sayılarında artış olduğu görülmektedir. Doğrudan ölçülmesi mümkün olmayan, sübjektif yönü ağır basan iktisadi olgular için, örneğin şeffaflık örgütünün yolsuzluk endeksi, ekonomik özgürlükler endeksi, sivil ve siyasi haklar endeksi... gibi endekslemeler geliştirilmekte ve bir çok makale ve yayında kullanılmaktadır. Vergi kültürü literatürü de incelendiğinde, vergi kültürü düzeyini ölçmeye yönelik saha çalışmalarının çok da ön planda olmadığı, yapılan uygulamalı çalışmaların daha çok vergi ahlak düzeyinin ölçülmesine yönelik ya doğrudan anket çalışmalarının yapıldığı veya Dünya Değerler Anketi(World Value Survey), Avrupa Değerler Anketi(European Value Survey), Uluslararası Sosyal Araştırma Programı(International Social Survey Programme) ...gibi çok uluslu ancak vergiye dar kapsam ayıran veya ayırmak durumunda olan girişimler ile gerçekleştirildiği görülmektedir. Bundan dolayı, vergi kültürünü

ölçmeye yönelik farklı yöntemlere ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacı giderme konusunda öncü çalışmalardan bir tanesi de Sinkünni (2009) tarafından geliştirilen vergi kültürü endeksidir (Bakırtaş, 2014: 150 – 151).

Sinkünni (2009), vergi kültürü endeksi hesaplamasına yönelik öncelikle vergi kültür düzeyine etkisi olan muhtemel faktörleri belirlenmektedir. Tablo 1.11’de bu faktörler görülmektedir.

**Tablo 1. 11.Genel Sosyo-Ekonomik ve Vergi Sistemi Özelindeki Faktörler ve Faktörleri Etkileyen Göstergeler**

Faktör Grupları	Tutum ve davranışlar	
	Faktörler	Faktörleri yansıtan göstergeler
Genel Sosyo - Ekonomik Faktörler	Ulusal Ekonominin Gelişmişlik Düzeyi	Kişi başı GSYİH İstihdam düzeyi(20 – 64 yaş)
	Ulusal eğitim sistemi Düzeyi	Üniversite mezunları oranı Eğitim Harcamaları
	Vatandaşların Sosyal Durumları	Orta sınıf gelir düzeyi Gini Katsayısı
	Vergilendirme ilkelerinin uygulanması	Hükümet etkinlik endeksi Regülasyon kalitesi endeksi
Vergi Sistemi Özelindeki Faktörler	Mükelleflerin bilinci	Yolsuzluk endeksi Oylamaya katılım
	Vergilendirme araçlarının uygulanması	Vergi gelirleri
	Mükellefler ve vergi idaresi ilişkisi	Demokrasi endeksi İş yapma özgürlüğü

**Kaynak:** Buşkeviçü (Sinkünni), (2009): 22; Bakırtaş, (2014): 152

Tablo 1.11’de görüldüğü üzere, genel sosyo-ekonomik faktörler olarak; ekonomik gelişmişlik düzeyi, milli eğitim sistemi ve ülke sosyal durumları alınmış ve bu faktörleri yansıtan etkenler olarak ekonomik büyüklük, istihdam oranları, gelir dağılımı ve ülke eğitim oranları alınmıştır. Vatandaşların sosyo-ekonomik düzeyleri ile vergi uyum davranışları arasında bir etkileşim olduğu vergi uyum literatüründe genel olarak kabul edilmektedir. Vergi sistemi özelindeki faktörler olarak; vergilendirme ilkelerinin uygulanması, mükelleflerin bilinç düzeyleri, vergilendirme araçlarının uygulanması ve mükellefler ile vergi idaresi ilişkisi seçilmiş, bu faktörlerin göstergeleri ise siyasal katılım, yolsuzluk algısı, hükümetlerin etkinlik endeksi, vergi gelirleri ve ekonomik liberallik seviyeleri gösterilmektedir. Tüm bu faktörlerin de vergi kültürü ve vergi uyma/uymama davranışı üzerine etkisinin varlığı mali literatürde kabul edilmekle birlikte her iki kavramı etkileyen farklı faktörlerin olduğu da kabul edilmektedir. Tablo 1.12’ de vergi kültürü endeksinde kullanılan verilerin birimsel değerleri ve nerelerden elde edildiği görülmektedir.

**Tablo 1. 12.Vergi Kültürü Endeksinde Kullanılan Veriler ve Kaynakları**

<b>Kullanılan Göstergeler</b>	<b>Göstergelerin Birimi</b>	<b>Veri Kaynağı</b>
Kişi Başına GSYH	2000 yılı fiyatlarıyla Dolar	WDI (World Development Indicator)
İstihdam Düzeyi, (20-64 yaş)	20-64 yaş istihdam düzeyinin, aynı yaş aralığındaki tüm nüfus içindeki yüzdesi	Eurostat
Üniversite Mezunları Oranı	Üniversite mezunu olanların, eğitilmiş toplam nüfus içindeki yüzdesi	WDI (World Development Indicator)
Eğitim Harcamaları	Eğitim harcamalarının toplam harcamalar içerisindeki yüzdesi	WDI & OECD
Orta Sınıf Gelir Düzeyi	İkinci, üçüncü ve dördüncü %20'lik grupların gelir aldığı payların toplamı	UNU-WIDER & Eurostat
Gini Katsayısı	0 ile 1 arasında bir değer	UNU-WIDER & Eurostat
Hükümet Etkinlik Endeksi	-2.5 ile +2.5 arasında bir değer	World Bank
Regülasyon Kalitesi Endeksi	-2.5 ile +2.5 arasında bir değer	World Bank
Yolsuzluk Endeksi	0 ile 10 arasında bir değer olup, 0 değerine yaklaştıkça yolsuzluk yoğun, 10 değerine yaklaştıkça yolsuzluk daha düşüktür.	Transparency International
Oylamaya Katılım	Oy kullanma hakkına sahip seçmenlerin oylamaya katılım yüzdesi	IDEA (Institute for Democracy and Electoral Assistance)
Vergi Gelirleri	Vergi gelirlerinin GSYH içindeki yüzdesi	OECD
Demokrasi Endeksi	0 ile 10 arasında bir değer	Polity IV
İş Yapma Özgürlüğü	0 ile 100 arasında bir değer	The Heritage Foundation

**Kaynak:** Bakırtaş, (2014): 154

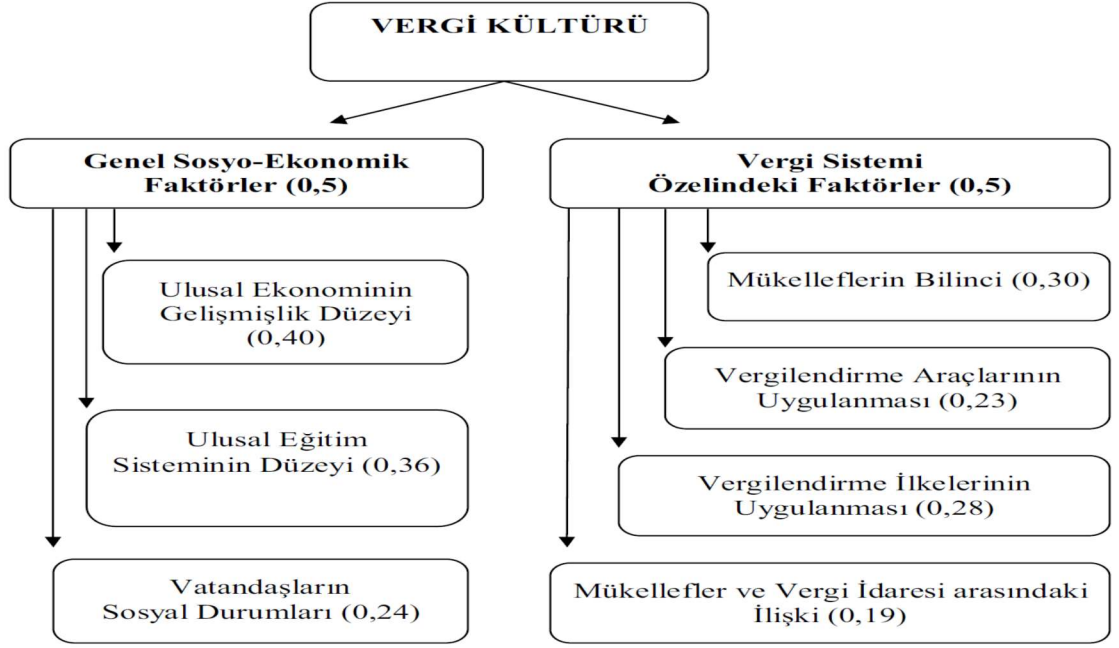
Şekil 1.4'de ise vergi kültürü endeksinin matematiksel formülü görülmektedir. Formül, vergi kültürünün %50 oranla genel sosyo-ekonomik faktörlerin etkisi altında, %50 oranla vergi sistemi özelindeki faktörlerin etkisi altında olduğu varsayımına dayanmaktadır. Ancak bu varsayımın neye dayandığı, kaynağının ne olduğu konusu açık değildir. Ayrıca formül gerek sosyo – ekonomik ve gerekse vergi sistemi özelindeki faktörlerini kendi içerisinde tekrar etki oranlarına ayırmaktadır. Bu etki oranının da rakamsal büyüklüğünün nasıl bulunduğu konusu açık değildir.

Vergi kültürü hesaplanmasında öncelikle göstergelere ait değerler belirlenmektedir. Daha sonrasında elde edilen tüm göstergelere ait minimum ve maksimum değerler hesaplanmakta ve bu değerler kullanılarak Sinkünniene(2009) tarafından geliştirilen formül ile gösterge değerlerinin 0 ile 1 arası bir değere indirgenmesi sağlanmaktadır. Sonrasında faktörlere ilişkin ortalama değerlerin vergi kültürü endeksindeki ağırlık katsayıları kullanılarak toplam faktörlerin etkisi 0 ile 1 arasında bir



rakama dönüştürülmekte ve bulunan değerler ile uluslararası karşılaştırmalar gerçekleştirilebilmektedir(Bakırtaş, 2014: 156).

#### Şekil 1. 4.Vergi Kültürü Endeksinin Matematiksel Formülü



$$\text{VKE (Vergi Kültürü Endeksi)} = 0,5 \times \text{Genel Sosyo-Ekonomik Faktörler} + 0,5 \times \text{Vergi Sistemi Özelindeki Faktörler}$$

**Kaynak:** Buşkeviçiütė (Sinkünniene), (2009): 23; Bakırtaş, (2014): 155

Vergi kültürü endeks değerleri, 0.8 ile 1 aralığında olan ülkeler yüksek, 0.5 ile 0.8 arasında olan ülkeler orta ve 0 ile 0.5 aralığında olan ülkeler ise düşük vergi kültürüne sahip oldukları kabul edilmektedir(Buşkeviçiütė (Sinkünniene), 2009: 23).

Tablo 1.13’de Türkiye ve AB ülkeleri vergi kültürü endeksleri görülmektedir. Türkiye vergi kültürü endeksinde 2005’den günümüze artış olduğu gözlenmektedir. Fakat vergi kültür endeksi en düşük olan ülke(Romanya ile birlikte) Türkiye’nin olduğu da görülmektedir.

**Tablo 1. 13. Türkiye ve AB ülkelerinin Vergi Kültürü Endeksi(2005-2011)**

ÜLKELER <sup>5</sup>	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avusturya	0,62	0,63	0,62	0,64	0,63	0,63	0,62
Belçika	0,64	0,67	0,61	0,62	0,61	0,61	0,61
Bulgaristan	0,29	0,33	0,35	0,36	0,37	0,34	0,33
Çek Cum.	0,39	0,34	0,34	0,37	0,37	0,36	0,37
Danimarka	0,87	0,87	0,87	0,87	0,88	0,87	0,87
Estonya	0,48	0,51	0,48	0,51	0,49	0,50	0,50
Finlandiya	0,72	0,73	0,70	0,72	0,72	0,72	0,72
Fransa	0,54	0,55	0,54	0,54	0,53	0,54	0,52
Hollanda	0,67	0,68	0,68	0,69	0,70	0,68	0,69
İngiltere	0,68	0,70	0,68	0,67	0,65	0,70	0,68
İrlanda	0,63	0,66	0,65	0,65	0,63	0,62	0,61
İspanya	0,51	0,50	0,50	0,50	0,48	0,49	0,47
İsveç	0,73	0,77	0,75	0,76	0,76	0,77	0,77
İtalya	0,50	0,52	0,49	0,49	0,49	0,46	0,45
Letonya	0,40	0,41	0,40	0,43	0,38	0,36	0,35
Litvanya	0,44	0,45	0,44	0,44	0,42	0,40	0,40
Lüksemburg	0,67	0,64	0,63	0,64	0,66	0,66	0,66
Macaristan	0,46	0,46	0,45	0,46	0,45	0,41	0,41
Polonya	0,36	0,33	0,36	0,39	0,40	0,41	0,41
Portekiz	0,52	0,50	0,50	0,51	0,51	0,51	0,49
Romanya	0,20	0,25	0,28	0,31	0,31	0,29	0,29
Slovakya	0,36	0,36	0,35	0,38	0,38	0,37	0,36
Slovenya	0,53	0,52	0,51	0,54	0,54	0,53	0,51
Türkiye	0,22	0,23	0,23	0,24	0,26	0,26	0,29
Yunanistan	0,49	0,49	0,47	0,49	0,47	0,44	0,41

Kaynak: Bakırtaş, (2014): 158

Kültür, subjektif özellikli bir kavramdır. Yapısı gereği gerçekleştirilen ölçümün, toplumun değer yargılarını tam ve eksiksiz yansıttığını iddia etmek kesinlikle inandırıcılıktan uzaktır. Fakat vergi kültürü endeksi, doğruluğu ve yeterliliği şüpheli olsa da rakamsal büyüklükler ile politika karar alıcılara zamana ve diğer ülkelerle karşılaştırma yapmalarına fırsat sunan, değişimin var olup olmadığını ve var ise hangi yönde olduğunu anlaşılıp, takip edilmesine yarayacak bir endeksleme görüntüsündedir.

Tablo 1.14’de Türkiye ve AB ülkeleri vergi kültür endeks değerlerinin 1998 – 2011 yılları arasındaki ortalamaları sıralanmaktadır. Tablo incelendiğinde, yüksek vergi kültürü endeksine sahip olan tek ülkenin Danimarka olduğu görülmektedir. En düşük vergi indeks değerlerine sahip olan ülkelerin sırasıyla Türkiye, Romanya ve Bulgaristan oldukları görülmektedir.

**Tablo 1. 14. Türkiye ve AB ülkelerinin Vergi Kültürü Endeksi Ortalaması(2005-2011)**

Vergi Kültürü Düzeyi	Ülkeler	Vergi Kültürü Endeks Ortalaması
<b>YÜKSEK</b>	Danimarka	0,85
<b>ORTA</b>	İsveç	0,74
	Finlandiya	0,72
	İngiltere	0,69
	Hollanda	0,68
	Lüksemburg	0,67
	İrlanda	0,63
	Avusturya	0,63
	Belçika	0,63
	Fransa	0,55
	Slovenya	0,52
	Portekiz	0,51
	İtalya	0,50
<b>DÜŞÜK</b>	İspanya	0,49
	Estonya	0,47
	Yunanistan	0,47
	Macaristan	0,44
	Litvanya	0,41
	Çek cumhuriyeti	0,38
	Letonya	0,38
	Slovakya	0,36
	Polonya	0,36
	Bulgaristan	0,28
	Türkiye	0,24
	Romanya	0,23

**Kaynak:** Bakırtaş, (2014): 158

### **1.5.5. Vergi Kültürü Açısından Türkiye Cumhuriyeti Devleti Vergi Uygulamaları**

Türkiye Cumhuriyeti vergi uygulamaları; Osmanlıdan devir alınan miras, I. Ve II. Dünya savaşları arası dönem, II. Dünya savaşından 1960'a kadar olan dönem, 1960 –

1980 arası dönem, 1980 – 2000 yılları arası dönem ve 2000’li yıllar şeklinde kısaca özetlenmeye çalışılacaktır.

#### **1.5.5.1.Osmanlıdan Devir Alınan Miras**

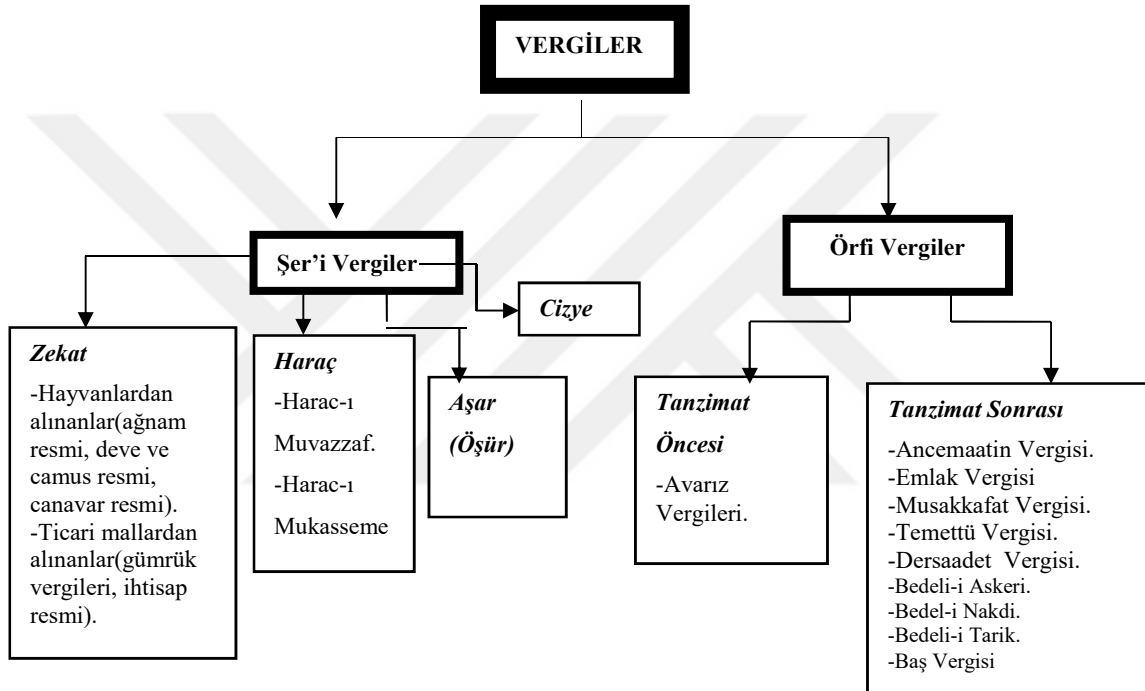
1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti, kuruluş öncesi son 10 yıldan uzun süren savaşlar nedeniyle her yönü ile iflas etmiş bir millet ve coğrafya miras almıştır. Özellikle kurtuluş savaşı döneminde halk çifte vergi yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmıştır. Bir yandan Osmanlı hükümeti diğer taraftan Kuvay-ı Milliye ihtiyaçları için halktan aynı ve nakdi teberru adı altında vergi toplamaktaydı(Müderrişoğlu, 1998: 38). Kurtuluş savaşı sırasında uygulanan başlıca mali yükümlülükler, Sakarya meydan muharebesi öncesi yayımlanan tekalif-i milliye emirleri ile Sakarya meydan muharebesi sonrası büyük taarruza hazırlık amaçlı tarım yükümlülüğü yasası ile işgalcilerle işbirliği yapmaları nedeniyle onlarla birlikte çekilen azınlıkların mallarına el konulması ve toplanılabilen vergilere yapılan zamlardan ibarettir(Müderrişoğlu, 1998: 46 -58).

Türkiye Cumhuriyetinin Osmanlı Devletinden aldığı miras; savaşlar nedeniyle çoğunluğu işgücü olan %20 azalmış nüfus, azalmış hayvansal ve tarımsal üretim, Osmanlı Devleti borçlarının yaklaşık % 65’i ve Britanya, Fransa, İtalya, Japonya, Yunanistan, Romanya ve Yugoslavya ile 1 Eylül 1916 tarihindeki gümrük tarifelerini 5 yıl süreyle(24 Haziran 1928’e kadar) korunması taahhüdüdür. Türkiye gümrük vergilerinde politika belirlenmesi ancak 1929 yılında Gümrük Tarife ve İthalat Genel Tarifesi Kanunuyla mümkün olmuştur. Ayrıca GSYH’ nın %67’si tarım, %23’ü hizmetler ve %10’u sanayi sektöründen elde edilirken, nüfusun %82’si köylerde yaşamaktaydı(Türk,1982:7;Pamuk, 2012:176; Müderrişoğlu, 1998: 88).

Şekil 1.5’ de Osmanlı Devleti’nde uygulanmış olan başlıca vergiler görölmektedir. Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan Tanzimat’a kadarki devre içinde, gerek sipahi teşkilatı ve gerekse Ayan ve Hanedanlar vasıtasıyla idare edilmiştir ki bu kurumların menfaatleri tebaanın menfaati uyum içerisindeydi. Şöyle ki sipahinin servet ve geliri halkın kazancından aldığı öşre tabi olması, payın artması için paydanın artmasına halkın kazancının artmasına bağlı olması sipahinin huzur, sükunet, asayiş ve emniyetin sağlanması yönünde motivasyonunun artmasına neden olmaktadır. Halk açısından öşür bir çeşit zekat olmasından dolayı vergi ödemede dinin motive edici bir etkisi söz konusu

olmaktaydı. Böylece, vergi konusunda millet ile vergi idaresi arasında bir zıtlaşmanın ortaya çıkma ihtimali azalmaktaydı(Taşer, 1972: 42). Ancak Tanzimat'tan sonraki dönemlerde bozulan vergi sisteminde reform çabaları vergisel kültürel şoklara neden olmuştur. Çünkü Osmanlı Devleti hem ekonomik hayatta sanayileşme olgusunu yakalayamamış hem de temel vergi kaynağı olan ticaretin yeni ticaret yollarına kayması nedeni ile uğradığı vergi kayıplarını telafi edici kaynak bulamamıştır.

**Şekil 1. 5.Osmanlı İmparatorluğu'nda Uygulanan Vergiler**



**Kaynak:** Şahin, M. (2011): 115

### 1.5.5.2.Türkiye Cumhuriyeti Devleti Kuruluş Dönemi Mali Uygulamaları

Cumhuriyet tarihimizin ilk yıllarında ekonomi politikalarında olduğu gibi vergi politikalarında da 17 Şubat – 04 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir’de toplanan Türkiye İktisat Kongresi’nde etkileri 1931 – 1932 yıllarına dek sürecek önemli liberal eğilimli kararlar alınmıştır. Bu kararlar sonucunda, 1925 yılında Aşar Vergisi kaldırılarak yerine arazi vergileri ile şeker ve gazyağı gibi tüketimi zorunlu mallara dolaylı vergiler getirilmiştir. Öşür ’ün kaldırılması, yüzyıllardır temel vergi kaynağı olan tarımsal üreticinin dolayısıyla kırsal nüfusun yerini kentsel nüfusa bırakacağı anlamına gelmektedir. Ancak, Aşar ve ağnam vergilerinin kaldırılması 1920’li ve 1930’lı yıllarda

tarımsal kesimin toparlanmasında katkı sağlamıştır(Pamuk, 2012: 177). Aşar, toplam vergi gelirlerinin % 50'sini, devlet gelirlerinin ise %25'ni oluşturmaktaydı, bu gelirin kaldırılması devlet gelirleri yönünden büyük bir boşluk doğurmuş ve bu boşluk doldurulamamıştır(Tügen, 2002: 150). Aşar Vergisinin kaldırılması ile ortaya çıkan bütçe açıklarını kapatmak için önce şelale tipi tüketim vergisi kabul edildi ancak uygulamada ortaya çıkan sıkıntılar 1927 yılında şelale tipi tüketim vergisinden günümüzde uygulanan KDV'ler kadar gelişmiş olmamakla birlikte küçük imalatçı ve ihracatçılara yönelik bir muamele vergisi kanunu kabul edildi. Vergi, küçük imalatçıların teknik ve bilgi yetersizliğinden ve ihracatı olumsuz etkilemesinden dolayı kaldırılmıştır. 1926 yılında Temettü Vergisi, gerçek anlamda kişisel gelir vergisi uygulamasına döndürülmesi hedeflenerek bireyler ve sermaye şirketlerinin kazançlarını tüm unsurlar açısından kavrayan, beyana dayalı Kazanç Vergisi Kanunu düzenlenmiştir. Ancak uygulamada beyan sisteminden kaynaklanan problemlerden dolayı 1927 yılında sadece şirketler için zorunlu hale getirilmiş, diğer mükelleflerin karne tabi götürü usulde vergilendirilmesine geçilmiştir. Ayrıca, savaşın neden olduğu tahribatı gidermek için *Yol Vergisi* yürürlüğe sokulmuştur. Vergi ile 18 – 60 yaş arasındaki çalışabilecek erkek mükellefler yol yapım işlerinde üç gün çalışmak yada üç günlük yevmiye ödemek zorundaydı. (Parasız, 1998: 14 – 15).

Türkiye Cumhuriyeti, 1916 gümrük tarifesinin 1928 sonuna kadar korunmasının taahhüt edilmesi nedeniyle gümrük tarifelerine müdahale edememesi süreç boyunca Liberal ekonomik politikalar uygulamak zorunda bırakmıştır. Ancak Liberal İktisat politikalarının 1929 Büyük Ekonomik Kriz karşısında başarısız kalması ve aynı dönemde SSCB'de uygulanan planlı ekonominin ilk sonuçlarının olumlu olması Türkiye'nin 1930'lu yıllarda devletçi, planlı ekonomi politikaları uygulamasına yönelen ilk ekonomi(SSCB hariç) olmasına neden olmuştur(Özçelik & Güner, 2007: 259). 1934 yılında uygulanmaya başlayan Birinci Sanayi Planına kaynak oluşturmak amacıyla ihdas edilen veya oranlarında artırıma gidilen başlıca vergiler ve uygulanma süreleri; *İktisadi Buhran Vergisi* (1931 – 1951), *Muvazene Vergisi* (1932 – 1951), *Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi* (1936 – 1951), *Hayvan Vergisi* (1936 – 1961) ve *Bina ve Arazi Vergisi* (1931 – 1970) şeklindedir. Bu yeni getirilen vergilerle birlikte, 1931'de Veraset ve İntikal Vergisinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca, 1934 yılında yeni *Kazanç Vergisi Kanunu* kabul edilerek asgari vergileme uygulaması getirilmiş ve yine 1934 yılında

Muamele Vergisi Kanununda yeniden düzenlemeye gidilerek tüm sanayi kuruluşları kapsam içerisine alınmıştır. Plan daha uygulama aşamasında sonuç vermeye başlamış, devletin özellikle KİT gelirleri başta olmak üzere, fon ve iç borçlanma gibi vergi dışı gelirleri, bütçe açıklarının finansmanında başlıca kaynaklar haline gelmiştir(Taş, 1995: 363 - 364).

Bu dönemde ekonomi üzerinde İkinci Dünya Savaşından kaynaklanan; hammadde, aramalı ve yatırım malı ithalatında azalmalar ile faal işgücünü önemli bir kısmının silâh altına alınmasından kaynaklanan obsidional *enflasyon*<sup>4</sup> olgusu etkili olmuştur. Savaşın etkisiyle, sanayi ve tarımsal üretimle birlikte milli gelir gerilemiş, fiyatlar genel seviyesi 1939'dan 1945'e 4,5 kat artmıştır. Gerek ekonomik konjonktür ve gerekse savaş riskinden dolayı sınırlarda hazır bekletilen bir milyonun üzerindeki asker bütçe açıklarına neden olmuştur. Kaynak ihtiyacı bütçe gelirlerinin %45'inin özel kanunlarla sağlanan olağanüstü kaynaklarla, %55'inin olağan kaynaklarla karşılanmasına neden olmuştur. Vergisel yönden; olağanüstü durum nedeniyle vergi kapsamının genişletilmesi, Varlık Vergisinin konulması ve Toprak Mahsulleri ve Hayvancılık Vergisinin konulması şeklinde üç türlü uygulama gerçekleştirilmiştir. Özellikle 1942 yılında uygulanmaya başlanılan Varlık Vergisi ile devlet vergilendirmenin mali amacının yanında savaş şartları sayesinde karaborsacılık faaliyetlerinden yüksek gelir elde edenlerin vergilendirilerek toplumda adalet duygusunun sağlanması, piyasaya sürülen aşırı likiditenin çekilmesi, enflasyona neden olan stoklanmış malların piyasaya sürülmesinin sağlanılarak enflasyonla mücadele edilmesi gibi yan amaçları da hedeflemiştir. Varlık vergisi, gayrimüslimlerin kendilerini hedeflediği iddiasına tabi tutulsa da uygulamada verginin servet birikimi üzerinden alındığı açıktır. Vergi bir defaya mahsus ve komisyonlar aracılığıyla tarh ve tahsil olunan, vergi teorisi açısından genel, gerçek ve geçici bir servet vergisidir(Parasız, 1998: 58-64; Taş, 1995: 365; Baytal, 2007: 548-549).

---

<sup>4</sup> Obsidional enflasyon, ekonominin normal işleyişinin dışında oluşan arz düşüklüklerinin sonucunda ortaya çıkan durumu ifade eden ve eski savaşlar esnasında kuşatılmış şehirlerde ortaya çıkan enflasyon olgusu için geliştirilmiş bir terimdir.

### 1.5.5.3. II. Dünya Savaşı Sonrası Vergi Uygulamaları

İkinci dünya savaşını takip eden yıllar Türkiye için siyasal ve ekonomik yönden bir dönüm noktası olmuştur. 1946 yılı Türkiye için tek parti rejiminden çok partili sisteme geçiş yılı olmakla birlikte 16 yıldır kesintisiz uygulanan korumacı, dışa kapalı iç pazara yönelik sanayileşme politikaları sonlandırılmıştır. Ekonomi politikalarında liberalleşme çabası, dış yardımlar ve kredilerle birlikte yabancı sermaye yatırımlarını ülkeye çekmeyi hedefleyen yeni bir dönem başlamıştır. Dönemin temel özelliği, kalkınmakta olan ülkelerin, sanayileşmiş ekonomileri örnek alan, kalkınma stratejileri belirlemektir. Ancak ülkeler arası kültürel, tarihsel, bölgesel farklılıklar ile uluslar arası ilişkilerden kaynaklanan kapitalizmin temel işleyiş yasaları ve nitelikler sağlıklı bir şekilde analiz edilememiştir. Bu nedenle başlangıçta Türkiye'ye verilen kredilerle tarımda makineleşme ve üretim alanları arasındaki karayolu ve altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesi ve olumlu hava şartlarının da etkisi ile üretim ve ihracat hızla artmış, ithalat serbestleştirilmiş ve ekonomi hızlı bir büyüme trendine girmiştir. Fakat yabancı sermaye, 1954 yılında çıkartılan “Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu” ile kar ve anapara transferinin serbest bırakılmasına, idari formalitelerin azaltılmasına rağmen önemli bir kaynak olmadığı gibi dış kredilerde de azalma ortaya çıkmıştır. Hükümet, 1954 yılında devalüasyon ve istikrarlı büyüme önerilerini dikkate almayarak, “rantabilitesi olan her iş için her zaman ve her yerde para bulunacağı” düşüncesi ile proje finansman kaynakları ve hangi tip dış ilişkilerle bu finansmanın sağlanabileceğine ilişkin herhangi bir araştırma yapılmamıştır(Coşar, 2005: 32 -34). Demokrat parti ekonomi politikası tercihi kendisinden önce hükümet olan CHP'nin iktisadi ve mali politikalarına tepkilerini de içerecek şekilde, dış kredi, dış borç ve yabancı sermayeye dayalı, her ne pahasına olursa olsun ekonomik büyüme sağlansın hedefi ile hareket etmiştir. Hükümet programında ekonomik görüşlerini “İktisadi cihazlanmayı hızlandırmak, bütçede yatırımları genişletmek, özel sektörü hukuki ve fiili emniyet altına alacak tüm düzenlemeleri yapmak ve geliştirmek, yabancı sermayeden faydalanmak, üretim hayatını devletin zararlı müdahalelerinden ve bürokratik engellerden kurtarmak, mevcut sermayenin üretime akmasını sağlamak, böylece birey için uygun girişim ortamı oluşturmak” şeklinde özetlemişlerdir. Ekonomik büyümeyi, özel sektör eli ile gerçekleştirmek istenilse de 1954 yılı Kore savaşının bitmesi ile dünyada tarım ürünleri fiyat ve taleplerinin düşmesi,



Osmanlıdan devr alınan borç ödemelerinin enflasyona etkisi, tarımsal üretimi olumsuz etkileyen hava şartları, iç piyasa sermaye birikimlerinin yetersiz kalması, yabancı sermayenin istenilen düzeyde çekilememesi, artan dış ticaret açıkları... gibi nedenlerle ekonomide liberalleşme politikaları başarısızlıkla sonuçlanmıştır. 1950 yılında ithalatın liberalleştirilmesi sonucunda, 1950’de 50 milyon dolar olan dış ticaret açığı 1952’de 198 milyon dolara çıkmış ve 1953 yılında ithalat liberalisyonuna son verilmiş, 1956 yılında, Milli Korunma Kanunu tekrar kabul edilerek devletin ithalata, toptan ve perakende ticarete doğrudan müdahale etme yetkisi yeniden elde edilmiştir. Hükümet, 1950 – 1953 yılları arası KİT kurmaması ve mevcutların sermayesi arttırmamasına rağmen 1953 yılı sonrası KİT’ler üzerinden, ithal ikameci - karma ekonomi modelini uygulamaya koymuş, devletin ekonomideki payı arttırmıştır. Örneğin, 1950 yılında özel sektör yatırımlarının toplam yatırımlara oranı %57 iken 1959 yılında bu oran % 38’e gerilemiştir. Dengesiz büyüme, kronikleşen dış ticaret açıkları ve yüksek enflasyon ve zamanında devalüasyona gidilmemesi, 4 Ağustos 1958 yılında Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı (OECE, 1961 yılından itibaren OECD) ile vadesi gelmiş borçların ödenememesi nedeniyle istikrar programı uygulamasına geçilmiş ve mevcut borcun(400 milyon Dolar) taksitlendirilmesinin yanında 359 milyon dolarlık yeni krediler alınmıştır(Coşar, 2005: 33 -43; Baytal, 2007: 548-558; Özcan, 2014: 263-267).

Vergi sisteminin ne olursa olsun vergi toplamayı amaçlamış, adaletten ziyade verimliliği hedefleyen, ancak hukukilik vasıflarında yıpranmaların yaşandığı, fonların ve vergi dışı gelirlerin vergi gelirlerinin alternatifi görüntüsü vergi sisteminde reform yapma gerekliliğine neden olmuştur(Şengül, 1997: 105). Sonuç olarak 1949 yılında “Mali Reform Kanunları” olarak isimlendirilen kanunlar TBMM’de kabul edilmiş ve 1950 yılı itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu kanunlar; kişisel geliri vergilendiren Kazanç Vergisi’nin yerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Esnaf Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’dur. Gelir Vergisi Kanunu, kişisel gelirin tüm unsurlarını kapsamaması(gelirde toplama esası) ile mükellef tarafından beyan yoluyla tespitin(beyan esası) uygulanmaya başlanması mali sistemimizin modernleşmesi açısından büyük bir reform niteliği taşımaktadır. Ancak ekonomide özellikle o yıllarda çok önemli bir yeri olan tarım kesiminin vergilendirilmede isteksiz davranılması vergi yükünün sanayi ve ticarete yöneltmesi açısından modernleştirilmesi anlamına gelmekle birlikte ekonomik yapımızı dikkate aldığımızda vergi gelirlerinde azaltıcı etkiye neden olmuştur. Ayrıca,

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'unda 1950 yılında yasalaştırılarak yürürlüğe girmesi ve vergi idarelerinde "reorganizasyon"a da gidilmesi mali sistemimiz açısından önemli gelişmeler olarak kabul edilmektedir(Nadaroğlu, 1980: 418).

Dünyada kurumlar vergisi uygulamaları geçmişi I. Dünya savaşı sonrasına dayanmaktadır. Her ne kadar verginin en eski uygulaması ABD'de federal ölçekte 1909 yılında başlasa da ülke geneline yayılımı I. Dünya savaşı sonrasına kalmıştır. Kurumlar Vergisi, Almanya'da 1920'de, Japonya'da 1940'da ve İngiltere'de 1947 yılında yürürlüğe girmiştir. Osmanlı devletinde uygulanan Temettü vergisi ile 1926 yılında uygulanmaya başlanan Kazanç Vergisi kişisel ve kurumsal kazançları birlikte vergilendirmesine dayanan bir yapıya sahipken 5422 sayılı Kurumlar vergisi kanunu ile 1950 yılından itibaren Türk vergi uygulamalarında ilk kez kişisel gelir ve kurum kazancının ayrı vergilendirilmesine geçilmiş olmaktadır. Bu durum Cumhuriyetin modern vergi uygulamalarını mümkün olduğunca hızlı bir şekilde içselleştirmeye çabaladığını göstermektedir(Mutlu,2009: 100).

Gelir vergisi uygulamasında, enflasyon oranlarındaki artış gelir vergisi muaflik sınırlarının aşınmasına neden olmuştur. Be sebeple küçük esnaf ve sanatkarlar, gelirlerindeki fiktif artışın sonucunda gerçek usulde vergilendirilme ile yüz yüze kalmışlardır. Bunun sonucunda iki ayrı vergi olarak uygulanan Gelir Vergisi ile Esnaf Vergisi, 20 Mayıs 1955'de Gelir Vergisi muaflik sınırları düşürülerek Gelir Vergisinin sınırları genişletilmiş, Esnaf Vergisi uygulaması sonlandırılmıştır. Fakat 1 Eylül 1956'da esnaf muaflığı sınırı tekrar gözden geçirilerek önemli ölçüde yükseltilmesi sağlanmış ve böylece küçük esnaf vergi ödemekten ve vergi nedeniyle ortaya çıkan şekil şartlarından kurtulmuşlardır. Ayrıca 1957 yılında Gelir Vergisi kanununda yapılan düzenlemelerle en az geçim hadleri ile vergi tarifesinde yükseltmeler gerçekleştirilerek daha progresif bir yapı kazanması sağlanmıştır. 20 yıldır uygulanan fakat uygulanmasının zorluğu ve vergi kaçakçılığını teşvik ettiği değerlendirilen Muamele Vergisinin kaldırılarak yerine Gider Vergisinin getirilmesi bu dönemde gerçekleştirilen bir diğer vergi reform hareketi olarak kabul edilmektedir(Taş, 1995: 372; Armağan - Demir, 2008: 850).

#### 1.5.5.4. 1960 – 1980 Yılları Arası Vergi Uygulamaları

1960 yılında çalışmaları sonraki dönemleri de etkileyecek olan Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur. Komisyon, 1950’li yıllarda gerçekleştirilen değişikliklerin uygulamalar esnasında aksayan yanlarını tespit etmekle birlikte vergi sistemimizin, vergi yükü dağılımında adaleti tesis etme, vergilendirmeden beklenen optimal hasılatı sağlama ve vergi politikaları ile iktisadi kalkınmayı destekleme kabiliyeti yönlerinden de yeterli olmadığı sonucuna ulaşmış ve sistemde yeniden değişikliklere gidilmesinin zorunlu olduğunu tespit etmiştir. Vergi Reform Komisyonu çalışmalarıyla, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yeniden yazılmış, Kurumlar Vergisinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca Türk Vergi Sistemine; yatırım indirimi, servet beyanı, azalan bakiyeler usulüyle amortisman, ihracatta vergi iadesi, zarar nakli, vergi uzlaşması ve zirai kazançların vergilendirilmesi gibi uygulamalar kazandırılmıştır. Yapılan vergi reformu sonucunda gelir üzerinden alınan vergiler artarken, servet ve harcama vergileri gelirleri azalmıştır(Kıvanç, 2007; Armağan - Demir, 2008: 852).

Türkiye’de 1963 yılından itibaren uygulanmaya başlanılan Beş Yıllık Kalkınma Planları ile ekonomi politikaları planlı bir yapıya dönüştürülmüştür. İlk plan, ithal ikameci sanayileşmeyi hedefler iken, ikinci ve üçüncü planlar yaygın teşvik ve sübvansiyonlarla özel sermaye birikimini arttırmayı hedeflemiştir. Planlar, Türk Vergi Sistemine mali(fiskal) amaç’la vergilendirmenin yanında mali olmayan(extra fiskal) amaçlarında gözetilerek vergilendirme görevini yüklemiştir. Planlı dönemle birlikte Vergi politikası daha etkin uygulanmaya başlanmış ve 1970’li yılların ortalarında ihtiyaç duyulan finansmanın % 78’i vergi gelirlerinden sağlanmıştır(Eker vd,2004:342).

1970 yılında yapılan devalüasyonla artan iç talebi kısmak amacıyla; Bina ve Arazi Vergisine beyana dayalı tarhiyat ve vergide artış, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ile eksik beyanların cezalandırılması, dayanıklı tüketim mallarının satışına getirilen İşletme Vergisi ile kayıtsız satışların azaltılması ve İnşaat Vergisi, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, Taşıt alım Vergisi gibi bazı vergilerle de vergi gelirlerinin arttırılması planlanmıştır(Taş, 1995: 376). Fakat, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ve Mali Denge Vergisi bağımsız birer vergi olmakla birlikte, gelir vergisi karakterli olması ve gelir vergisi matrahı üzerinden alınan bir vergi olmasına rağmen Gelir Vergisi sistemince kavranamayan bir uygulama olarak uygulanması vergi adaleti - tekniği- sistemi açısından

olumsuzluklara neden olmuştur(Armağan - Demir, 2008: 852). Ayrıca, 1970’li yıllarda yaşanan iktisadi ve siyasi krizler ve yüksek enflasyon olgusu Gelir Vergisinin sisteminin büyük oranda dayandığı muafiyet, istisna ve götürü usul uygulamalarını tahrip etmiş, alt gelir guruplarının üst tarifelerden vergi ödemesine neden olmuştur. Yani ekonomide mali sürüklenme(fiscal drag) olgusu yaşanmıştır(Şengül, 1997:118).

#### **1.5.5.5. 1980 – 2000 Yılları Arası Vergi Uygulamaları**

Küreselleşme, özellikle ekonomik olmakla birlikte siyasi ve sosyal etkileri de olan bir olgu olarak, milli ekonomilerin dünya ekonomileriyle entegrasyonu veya sermaye, mal ve hizmetler ile emek ve bilginin belirli bir düzenle dünya çapında dolaşımına verilen isimdir(Armağan ve Aktel, 2005: 147 -1478). Türkiye’nin küreselleşen Dünyaya entegrasyonu, 24 Ocak İstikrar ve Yapısal Uyum Politikaları ile uluslararası finans kuruluşlarının özellikle IMF’nin belirlediği koşullar çerçevesinde, kısa dönemde dış ödemeler dengesi ve fiyat istikrarının sağlanması uzun dönemde de ekonomide yapısal dönüşümleri gerçekleştirmesi, serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesi ve dışa açılmanın sağlanmasını hedeflenmiştir(Kargı ve Özügurlu, 2007: 279). Dışa açılma hedefini gerçekleştirmek için, iç piyasa talebi baskı altına alınarak düşürülmesi, böylece iç piyasaya yönelik çalışanların vergisel ve vergi dışı teşviklerin de katkısıyla dış piyasalara – talebe yönelmelerini sağlamak şeklinde ortaya çıkan basit bir yöntem uygulanmıştır. Dış ticaret kapasitesinin artırılması hedefi ile uygulanan başlıca politika araçlarını; düşük değerli Türk parası, düşük ücret, düşük tarımsal ürün fiyatlaması, serbest faiz politikası, üretime yönelik düşük vergi yükü ve dış ticarete yüksek vergi teşvikleri şeklinde sıralanmaktadır. 1980’li yıllarda uygulanan arz yanlı mali politikalar ve monetarist para politikaları ile dışa açılma ve liberalleşme amacıyla kamu kesiminin daraltılması, piyasa müdahalelerinin azaltılması ve kaynakların üretimden(sanayileşmeden), hizmet sektörüne tahsisi sağlanılarak dünya ekonomisine tedrici bir bağımlı bütünleşme sağlanmıştır(Oyan, 1998: 6 –23). 1989 yılı itibarı ile Türkiye, ulusal ve uluslar arası sermaye hareketlerinin dış borçlanmayı da içerecek şekilde serbest bırakılması sonucunda finansal yönden açık bir ekonomi haline gelmiştir. Bu durum kamunun açıklarını kapamada kısa vadeli kaynaklardan da faydalanmasına fırsat tanımıştır. Kısa vadeli yabancı sermayenin ülkeye bolca giriş yapması da Türk

Lirasının aşırı değerlenmesine neden olmuştur. Bu nedenle 1980 – 1988 yılları arasında uygulanan düşük ücret – düşük değerli TL politikasının sağladığı rekabet avantajı sona ermiş ve ihracata dayalı büyüme dönemi yerini gerçekleştirilen reel ücret artışları ile 1989 – 1993 yılları için TL’ye dayalı bir birikim ve iç piyasanın canlandırılması dönemine bırakmıştır. Reel ücret artışları kamu kesiminde sıcak para(kısa vadeli yabancı kaynak) ile özel sektörde ise tekeli fiyatlandırma ve kayıt dışına kaçma yoluyla finanse edilmeye çalışılmıştır(Yıldırım ve Yıldırım, 2001: 8; Oyan, 1998: 17). Yanlış politika tercihleri, serbest sermaye hareketleri ve 1991 yılında patlak veren Körfez Savaşı mali dengenin bozulmasına ve ekonominin yeniden düzenlenmesi amacıyla 5 Nisan 1994 İstikrar Kararları ile sıkı maliye politikaları uygulanmak istenmiş ancak program süreklilik arz etmemiştir.

1980 – 2000 yılları arasında vergi açısından reform olarak nitelendirilebilecek başlıca dört gelişme dikkat çekmektedir. Birincisi, 1982 yılında Vergi İtiraz Komisyonlarına son verilmesi ve Danıştay Kanununda yapılan değişiklikler ile Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin kurulmasıdır. Öncesinde uyuşmazlıkların komisyonlarca çözüme kavuşturulması yerine hukuk devleti olma adına vergi mahkemelerinin görev yapması daha sağlıklı olmuştur. İkinci, 1985 yılında 8 farklı verginin kaldırılması ve yerine Katma Değer Vergisi(KDV)’nin kabulü, vergi sistemini basitleştirme, esneklik ve verimlilik kazandırma yönlerinden önemli olmuştur. Üçüncüsü, yerel yönetimlerin finansmanı ve verginin hizmete dönüşüm hızı açısından faydalara sahip olan Emlak Vergisinin genel bütçe kapsamından çıkarılarak yerel yönetimlere devredilmesidir. Dördüncü olarak vergi adaletinin sağlanması amacı ile 1994 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisinde tarife değişikliğine gidilmesi, 1998 yılında ise gelirin yeniden tanımlanması ve mali milad<sup>5</sup> önemli bir mali gelişme olarak sayılabilir. Bununla birlikte, Gelir ve Kurumlar Vergisinde muafiyet – istisna sınırlarının genişletilmesi, vergi otokontrol mekanizmalarının(servet beyanı) terk edilmesi sonucunda kayıt dışı ekonominin artması, ve vergi yükündeki azalma kamu mali dengelerinin bozulmasına ve Kamu kesimi borç gereği(KKBG)’nin yükselip kamunun özellikle iç borç sarmalına

---

<sup>5</sup> 29 Temmuz 1998’de Çıkarılan 4369 sayılı kanunla 1 Ocak 1999’u mali milad olarak ilan etmesine rağmen önce 14 Ağustos 1999’ kabul edilen 4444 sayılı kanunla 1 Ocak 2003’ ertelenmiş ve daha sonra gelirin tanımında 1999 öncesi duruma tekrar dönmüştür.

girmesine neden olmasının yanında kamunun yoğun bir şekilde fon uygulamalarına yönelmesini de tetiklemiştir(Armağan, 2007: 230; Armağan ve Demir, 2008: 855).

#### **1.5.5.6. 2000’li Yıllar Mali Uygulamaları**

1997 Asya Krizi ve 1998 Rusya Krizleri Türkiye üzerinde doğrudan etkiler sergilemenin yanında neden olduğu dünya geneli mal ve hizmet talebi daralması Türkiye’nin bazı malla ve hizmetlerde yoğun rekabete girmesine yol açmıştır. Ekonomideki yüksek işçilik maliyetleri ve yapısal bozukluklar kriz yaşanan ekonomilerden kaçan sermayeden faydalanmamıza engel olmuştur. 1999 yılında uygulanan seçim ekonomisi, yaşadığımız deprem felaketi ve bölücü terörün ekonomiye yüklediği maliyetlerin yanında turizm gelirleri üzerindeki olumsuz etkileri ve uzun süredir ekonomimizde görülen yüksek enflasyon olgusu ekonomide önemli daralmalara neden olmuştur. Ekonomiye bu durumdan kurtulmak amacıyla IMF ile 2000 – 2002 yıllarını kapsayan bir Stand-By antlaşması yapılmış fakat programın deprem sonrasında uygulanması, dünya geneli petrol fiyatlarındaki yükselme, hedeflene oranda özelleştirmenin gerçekleştirilememesi, yüksek kamu banka zararları ve bankalar arası faiz oranlarındaki aşırı yükselme nedenleri ile ekonomi 16 Kasım 2000’de yeniden darboğaza girmiştir(Karabıçak, 2000: 59 – 60; Can, 2005: 75). 23 Kasım 2000’de, kamuya kaynak sağlamak amacıyla yapılan vergi düzenlemeleri ile servet ve muameleler üzerinden alınan bazı vergiler artırılmış, ek vergilerin süreleri uzatılmıştır. Kurum kazançları üzerinden alınması planlanan ancak kurumların vergi ödeme yerine sermaye artırımına gitmeleri nedeniyle vergi kayıplarına yol açan kurumların kar payı dağıtımlarının vergilendirilmesi amacıyla Gelir Vergisi Kanununa geçici bir madde eklenerek “hayat standardı esası” getirilmiştir. Ancak alınan bu önlemlere rağmen 19 Şubat 2001 krizi engellenememiştir. 2001 krizi temelde; sürdürülemez bir iç borç birikimine ve başta kamu bankaları olmak üzere mali sistemdeki sağlıksız yapı ve yapısal sorunların kalıcı bir çözüme kavuşturulamamış olmasına bağlanmaktadır(Eroğlu – Albeni, 2003: 215). 2000 yılında uygulamaya konulan IMF destekli, yarı heterodoks(geleneksel olmayan) para ve maliye politikaları döviz kuru çapasına dayalı bir programdı. Aslında programın içsel tutarsızlıkları bulunmaktaydı ancak hızlı bir dönüşüm zorlamasının yarattığı güven bunalımından kaynaklanan likidite sorununun çözülmemesi, zamanla sorununun dövize

hücum haline gelmesi ile kriz patlak vermiştir. 2001 yılında IMF ve Dünya Bankasının desteği ile Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı adı altında 18. Stand By antlaşması 3 Yıllık bir süre için 2002 yılında başlatılarak 2005 yılında başarıyla sonuçlandırılmıştır(Eğilmez ve Kumcu, 2007: 396).

Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı'nın (GEGP) vergi uygulamaları ilişkin temel tespitleri; vergi yükü dağılımındaki adaletsizlik ile kamunun finansmanında verginin ikinci plana itilerek borçlanma oranlarındaki yükselme olmuştur. Vergi oranları yüksek belirlenmesine rağmen vergi tabanının dar tutulması vergi tahsilatının yetersiz olmasının yanında vergi adaletinin de sağlanamaması sonucunu doğurmaktadır. Kamu ihtiyaçları için borçlanmaya mahkum olmakta bu durumda da faiz yükünün arttırmasının yanında kamu gelirlerinde enflasyon nedeniyle erozyonlar da söz konusu olmaktadır. (TCMB, 2001: 4). Bu tespitler ışığında program, vergi tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının asgari düzeye indirilmesi, vergi tahsilatında vergi gecikme faiz ve zamlarında enflasyonla orantılı bir oran uygulaması ve kamu borç kağıtlarının vergi dışı bırakılarak talebinin arttırılması tedbirlerine başvurmuştur(TCMB, 2001, 28).

1 Ağustos 2002'de yasalaşmasına yönelik ilk çalışmaların 1993 yılında başlanmış olan 4760. Sayılı Özel Tüketim Vergisi(ÖTV), sistemimizdeki 16 farklı vergi, fon ve harç'ın yerine yürürlüğe girmiştir. Avrupa birliği ile uyum sürecinde KDV'den sonra ÖTV' nin de yürürlüğe girmesi vergi sisteminin modernizasyonu ve basitleştirilmesi açısından önemli olmakla birlikte harcamalar üzerinden alınan vergilerinde artan oranlılığa kavuşturulması ve KDV'den kaynaklanan bazı aksaklıkları giderilmesi açılarından önemli bir reformdur(Taylar, 2010: 437).

2003 yılında, 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu* ile kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkin bir şekilde kullanılması, muhasebeleştirme, raporlama ve mali kontrolün sağlanarak hesap verebilirlik ve saydamlık İlkerlerine bağlı mali yönetimin gerçekleştirilmesi amaçları ile 1050 sayılı *Muhasebe-i Umumiye Kanunu'n* yerine yürürlüğe girmiştir. Performans esaslı bütçeleme ve çok yıllık bütçeleme esasları ile uluslararası kriterlere uygun bir kamu ekonomisi yönetiminin oluşturulması ve bütçe etkinliğinin arttırılarak, bütçe hakkının disiplinli ve etkin bir şekilde uygulanması hedeflerine ulaşılması öngörülmüştür (Toprak, 2008: 321-323). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, mükellef hakları korunacak, vergi ödevine ilişkin

kolaylıklar getirilecek ve vergi mükellef ve sorumlularının vergiye gönüllü uyumu teşvik edilecektir.

Türk vergi idaresinde reform ihtiyacı, gelir idaresi üzerine yapılan çeşitli çalışmalarda dillendirilmesi, gelir idaresinin teşkilatlanmadan ekonomik etkinliğe, personel niteliğinden mevcut personelin istihdamında ve ücretlendirilmelerine kadar çeşitli problemlerin varlığı, Türk Gelir İdaresinde reform çalışmalarının sebebi olmuştur. 5345 sayılı kanununla *“Bu Kanunun amacı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir”* amacıyla reform gerçekleştirilmiştir. Reformun sonuçları açısından bakıldığında; gerçekleştirilen reform ile genelbütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı % 80,4 ‘den 2017 yılı için % 89 paya ulaştığı görülmektedir. 2006 yılında 100 TL vergi tahsilatı için 79 kuruş harcama yapılmaktayken 2017 yılı itibarıyla 49 kuruş harcama ile 100 TL vergi toplanılmaktadır. Vergi reformu sonrası vergi tahakkuk ve tahsilat oranlarında da sürekli artışlar görülmektedir. Bu artışlar Gelir idaresinin Yeniden yapılandırılmasının bir sonucu olarak kabul edilmektedir. 5345 sayılı kanunla Türk Gelir İdaresinde vergi kültürünün gelişimine yönelik yapılan çalışmalar şunlardır(Cesur ve Çelikkaya, 2014: 8 – 12; Cesur, 2013: 60 – 74);

- **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının Kurulması:** Mükelleflerin doğru ve hızlı bilgilendirilmesi ve bilgi kaynaklı maliyetlerin ortadan kaldırılmasının yanında mükellefin vergi bilincine de katkı sağlamaktadır.
- **Bilgilendirmeye Yönelik Rehberlerin Hazırlanması:** Vergi bilinç düzeyine katkı sağlaması açısından olumlu olmakla birlikte kitle iletişim araçlarının daha yoğun kullanılması da etkili sonuçlar vereceği değerlendirilmektedir. Özellikle vergi mükelleflerinin ihtiyaç duyduğu konularda hazırlanmış olan vergi rehberleri önemli bir hizmet olmakla birlikte hizmetin topluma tanıtılması daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.



- **Mükellef Hakları Bildirgesinin Yayınlanması:** mükelleflere talep hakkı sunan ve hakkın ihlal edilmesi halinde hukuki güvence sağlayan haklara mükellef hakları denilmektedir. Mükellef Hakları Bildirgesiyle mükelleflerin de kendilerine tanınan haklarz yönelik farkındalık yaratılması yoluyla vergiye gönüllü uyum arttırılmaya çalışılmaktadır.
- **Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sayfasının Oluşturulması:** Mükellefiyetle ilgili işlemlerin internetten hızlı ve güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesi vergi uyum maliyetlerini hem maddi hem de zaman açısından önemli derecede düşürülmesini sağlamakla birlikte sadeleştirilme ihtiyacı da söz konusudur.
- **Genç Nesillere Yönelik Çalışmalar:** Milli Eğitim Bakanlığı tarafından hazırlanan ilköğretim ders kitaplarında; gençlerde vergi kavramını yerleştirmek ve vergi bilincini küçük yaşlarda oluşturmak amacıyla hazırlanmış bilgilere yer vermeye başlanmış olmakla birlikte Bireylere vergiyi ahlaki bir sorumluluk olarak hissetmeleri ve akabinde toplumsal vergi kültürünün gelişmesine yönelik gerçekleştirilmeye çalışılan eğitim faaliyetleri, gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi eğitimleri ile karşılaştırıldığında arada ciddi farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır(Özkan, 2017: 481)
- **Mükellef Odaklı Dönüşüm Projeleri:** Vergi dairelerinde gerçekleştirilen anket çalışmaları ile vergi dairelerine kimlerin geldiği, en çok hangi işlemlerin talep edildiği ve işlemler üzerinde ne kadar süre harcandığı konuları üzerinde durulmaktadır. Ayrıca mükelleflerin soru ve sorunlarına hızlı bir şekilde yanıt verebilmek amacıyla, Vergi İletişim Merkezi (VİMER) kurulmuştur.
- **Çalışanların Bilinçlendirilmesi Eğitimlerine Önem Verilmesi:** Gelir İdaresi personelinin de bilinçlendirilmelerini sağlamak üzere İnsan kaynakları daire başkanlığı eğitim merkezi müdürlüğünce düzenlenen vergi denetmenleri temel mesleki eğitim kurslarında mükellef hizmeti ve Toplam Kalite konularında eğitimler verilmektedir.
- **Vergi Haftası Etkinliklerinin Düzenlenmesi:** 2006 yılından itibaren her yılın Şubat ayın sonu itibariyle kamuoyunda sağlıklı bir vergi bilincinin

oluşturulması ve toplumun tüm kesimlerine bunun benimsetilmesi amacıyla “vergi haftası etkin-likleri” düzenlenmektedir. Bu kapsamda seçilen sloganlar ve düzenlenen afişler ile mükelleflerde vergi bilinci oluşturulmaya çalışılmaktadır

Türkiye’de Vergi Kimlik Numarası Uygulaması, VEDOP I – VEDOP II Projeleri başlatılmış olan E – Maliye sistemi E- Devlet uygulamalarını bir parçası olarak vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadele, vergi gelirlerini güvence altına alma, mükellef işlem yapma hızının ve kamu hizmet kalitesinin artırılması amaçlarıyla vergilerin İnternet – Bilgisayar Teknolojilerinden faydalanarak toplanmasıdır. 01. Ekim 2004 tarihinde uygulamaya başlanan e – vergi hizmetleri Ocak 2015 itibarıyla mevcut 449 vergi dairesi, büyük mükellefler vergi dairesi ve 583 mal müdürlüğü internet tabanlı vergi dairesi otomasyon(e-VDO)’u tamamlanmış olup, 41 vergi ve harç beyanının tamamı internet üzerinden gerçekleştirilmesi mümkündür. Beyannamelerin internet üzerinden gönderilme oran %99,8’dir(Merter, 2016: 53–55; GİB, Faaliyet raporu, 2014). 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı kanun ile e – beyan sisteminin yanında e – tebliğ uygulaması için VUK md. 107’de değişiklik yapılarak “mükelleflere tebliğe elverişli elektronik adres vasıtasıyla tebliğ yapılabilir” hükmüne yer verilmiş, 01.04.2016 tarihi itibarıyla Kurumlar Vergisi mükellefleri, Ticari, Zirai ve Mesleki Kazanç yönünden Gelir Vergisi mükellefleri ve isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebliğ isteyenler için başlamıştır(Arslan ve Biniş, 2016: 307).

Kürüselleşme ve teknolojik gelişimlerin etkisi ve gelir idaresinde gerçekleştirilen yeniden yapılanma çabaları Türk vergi mükelleflerin vergi uyum maliyetlerini azaltma ve uyum seviyelerinde arkışlarla sağlıklı bir Türk Vergi Kültürünün oluşumu için gerekli olmakla birlikte yeterli olduğunu söylemek oldukça güçtür.

OECD tarafından Ekim 2013’de yayımlanan 29 ülkenin mükelleflerin vergi uyum düzeylerini arttırmaya yönelik gerçekleştirdiği eğitime ve teknolojiye yönelik uygulamaları içeren Vergi Kültürü İnşası, Vergi Uyumu Ve Vatandaşlık: Mükellef Eğitimi Üzerine Küresel Bir Kaynak(*Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source on Taxpayer Education*) isimli kitapta, Türkiyenin 2005 yılı sonrası uyguladığı politikalardan övgüyle bahsedilmektedir. GİB tarafından geliştirilen, çocuklarda vergi bilincini arttırmaya yönelik “*vergibilir*” projesi ile 2012

yıldan itibaren uygulanmaya başlanılan hazır beyan uygulamaları ve tanıtım kampanyası hakkında bilgi verildikten sonra şu şekilde değerlendirme yapılmaktadır;

- **Vergi mükelleflerinde artış:** Tanıtım kampanyasının ardından, yaklaşık 1.2 milyon insan, hazır beyan sistemini kullanarak 2011 gelir vergisi beyannamelerini çevrimiçi olarak sunmuştur. 2010 yılında, önceden doldurulmuş sistem tanıtılmadan önce, sadece 890.000 civarında insan bir e-vergi iadesi vermekteyken 2012 yılında, kira geliri mükelleflerinin sisteme dahil olması ile toplam sayısındaki artış oranı yaklaşık% 33 olarak gerçekleşmesi çevrimiçi vergi hizmetinin popülaritesini kanıtlamıştır. Mükelleflere bir kez bilgilendirildiğinde, büyük çoğunluğu hazır beyan hizmetinden yararlanmışlardır. Ayrıca hazır beyan sistemi, veri eşleştirme, denetim ve vergi uyumsuzluğu çözümüne olan ihtiyacı azaltmaktadır. GİB'nin takip edilmesi için daha az tutarsızlık ve değişiklik vardır çünkü veri giriş süreci, GİB ve diğer üçüncü taraflarca sağlanan bilgileri onaylama ve öndüzeltilme yapma olanağına sahip olan vergi mükellefleri tarafından kontrol edilmektedir.
- **Geliştirilmiş verimlilik.** Ön dolum sistemi idari yükü ve vergi mükellefleri için maliyetleri azaltmakla birlikte çevrimiçi değişiklik yapmak, manuel kontrolden daha az kaynak kullanımı ve daha az kağıt kullanımına müsaade etmesi aynı zamanda daha ekolojik bir yapıda olmasına neden olmaktadır. Dahası, kağıt iadeleri e-iadeler olarak işlenmesinin yaklaşık üç katı maliyetlidir. Diğer faydalı bilgiler, beyanda bulunmak veya talepte bulunmak için daha sonraki bir aşamada gerekmesi halinde vergi mükelleflerinin saklanması için bir özet halinde indirilir.
- **Artan uyumluluk.** Girişim dışsal olarak değerlendirilmemesine rağmen, iç perspektif, basitleştirilmiş vergi beyannamesinin bir sonucu olarak vergi uyumunda kayda değer ve önemli bir iyileşme olduğunu göstermektedir.

Sosyal medya da dahil olmak üzere bir dizi geleneksel ve yeni medyayı kullanan etkili bir ulusal çapta tanıtım kampanyası, vergi mükelleflerine ve potansiyel vergi mükelleflerine, gelirlerini başarılı bir şekilde beyan etmek için pratik araçlar ve motivasyon sağlayabilir. Sonuç, maliyet-etkin bir şekilde iyileştirilmiş uyumluluk ve vergi mükellefi hedef kitlesinin GİB ile daha iyi tanınması olmuştur.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİLENDİRMENİN PSİKOLOJİK YÖNÜ: MÜKELLEF VE MÜKELLEF TUTUMLARI

İktisat biliminin kuralları insan davranışları üzerine oturtulmaktadır. Adam Smith’den bugüne, kapitalizmle birlikte ortaya çıkıp gelişen “rasyonel davranış” biçimi bireysel davranış şekli olarak varsayılmaktadır. Ancak insanlar toplum içerisinde yaşamakta ve bireysel düşünme kalıpları, toplumun kullandığı dil, düşünce ve değerler ile mantık sisteminden etkilenmektedir. Toplum, bireyin yaşadığı olayların bilinç düzeyinde algılanmasına etki eden ve psikolojisini koşullandırılan bir süzgeç oluşturmaktadır. Bireyin algılaması, toplumsal süzgecin etkisi altında tutulabildiği ölçüde toplumsal süzgecin oluşturulup denetlenmesi yoluyla bireyler de kontrol edilebilmektedir. Bireyin de toplumdan etkilendiği ölçüde güçlü olmamakla toplumu etkilemesi söz konusu olabilmektedir. Bireyin, diğer bireylerle veya toplumla olan ilişkilerinde etkin olan davranış kalıpları ve uygulamalar sadece iktisat bilimi ile açıklanamamakta, psikoloji ve sosyoloji bilimlerinin işbirliğini gerektirmektedir(Önder, 1991: 180 – 181).

İktisadi psikoloji temelde üç tür ekonomik gerçeklik ile ilgilenmektedir;

- Birincisi, tüketici ve hane davranışlarına odaklanan tüketici davranışları
- İkincisi, girişimcilik ve iş davranışları odaklı üretici davranışları
- Üçüncüsü ise kamu ekonomisi, sosyal yardımlar, vergiler ve mükelleflere odaklanan birey-toplum ve devlet ilişkileridir

Vergi psikolojisi yada daha genel olarak mali psikoloji iktisadi psikolojinin ilgilendiği üçüncü temel alan içerisinde yer almaktadır(Warneyrd, 1988: 12).

#### 2.1. VERGİ KAVRAMININ PSİKOLOJİK YÖNÜ

Vergi, kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olması yönüyle kamu mallarının fiyatına benzetilmektedir. Ancak, fiyatın doğrudan bir karşılığının olması, mal ve hizmet almak isteyen bireylerin yaptıkları ödeme ile elde ettikleri faydayı birbirlerine eşit görmeleri ile kamu hizmetlerinden faydalanan bireyin özel malın aksine ödeme yapmasa

da hizmetten faydalanmasının engellenememesi açılarından fiyat ve vergi benzetmesi çok sağlıklı olmamaktadır. Bireylerin vergi algıları ile fiyat algıları farklıdır. Bu nedenle bireylerin vergi kanunlarına uyma yada vergi kaçırma davranışlarının anlaşılabilmesi için iktisat teorisinin sınırlarını aşmak, vergi psikolojisi ve vergi sosyolojisi alanlarına girmek gerekmektedir. Mükelleflerin vergi karşısındaki tavırlarını vergi zihniyeti belirlemektedir. Vergi zihniyeti ise; bir yandan vergi ödeme gücü diğer taraftan vergi yükü algılamalarının etkisi altında, vergi adaleti, verginin amacı ve vergi ahlaki faktörlerinden oluşmaktadır(Önder, 1992: 50).

Vergi karşısında mükellefin tepkileri iki açıdan değerlendirilmektedir. Birincisi, konunun sadeleştirilmesi amacıyla mükellefin “*homo economicus*” varsayımına ve mükellefin vergi karşısındaki psikolojik tepkisinin sadece vergiler nedeni ile katlanmak zorunda kaldığı fayda kaybına indirgenmesi yöntemidir. Ancak bu yöntem mükellefin tüm tepkilerinin makul gerekçelere dayandırılması açısından eleştirilmektedir. Çünkü gerçekte bireyin herhangi bir konu hakkında fikir sahibi olması, her zaman o konu hakkında yüksek bilgi seviyesine sahip olması gibi bir ön şarta tabi değildir. Sadece olan ile olmasını umduğu durumu karşılaştırma gücü, fikir ve konu hakkında tutum belirlemesi için yeterli olmaktadır. Bu nedenle mükellefin vergiye karşı psikolojik tepkisinin sadece vergi nedeni ile uğranılan fayda kaybından kaynaklandığı ve bu fayda kaybının giderilmesi için rasyonel tepkiler vereceği varsayımı konunun aşırı sınırlandırılması sonucunu doğurmaktadır. Mükellefler, vergiye karşı tepkileri düşünce yapısı ve bilgi seviyelerine göre farklılaşmakla birlikte genellikle verginin kendisi için neden olacağı sonuçları düşünmeden olumsuz algılama eğiliminde oldukları, nadiren kayıtsız kalma veya kabullenme durumlarının da söz konusu olduğu değerlendirilmektedir. Diğer konularda olduğu gibi vergi konusunda da bireyler uç düşünelerden ziyade orta noktalarda toplanmaktadır. Mükellefler vergilendirmeyi kayıtsız ve itirazsız kabul etme veya ciddi bir vergileme hatası yapılmadığı sürece şiddetli bir şekilde reddetme şekillerinde tepki vermemeleri normal kabul edilmektedir. Bireylerin vergiye karşı takınacakları tavır ve tutumları şahsi düşünce ve kanaatleri ile parçası oldukları milletlerin mizacının etkisi altında belirlenmektedir. Eğer bireysel şahsiyetleri güçlü ve reflekslerini kontrol altına alabiliyor ise geliştirecekleri tutum ve davranışlar kendi muhakemelerinin bir ürünü olacaktır. Aksi halde bireysel tavırları konuya ilişkin his ve mukadderatlarının ürünü olacaktır(Reynoud, 1955: 3-8).

Vergi zihniyeti, vatandaşların vergi ve vergileme işlemleri ile üzerlerine yüklenen mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır, vergi ahlakı ise vergi kaçakları ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet olarak tanımlanmaktadır. Vergi ahlakı, genel ahlakten farklı ve daha düşük seviyede gerçekleşme eğiliminde olduğu ileri sürülmektedir. Vicdan sahibi kişiler de kısmen verginin zorlayıcı etkisi ile kısmen de devlet ve siyasi otoriteye güvensizlik nedenleri ile vergi kaçırabilmektedir. Vergi zihniyeti, mükelleflerin vergi yükü algılarından da (sübjektif vergi yükü) etkilenmektedir. Mükelleflerin vergi yükü algıları, bireyin toplumsal durumu, bilgi seviyesi, vergiye ilişkin tutum ve tecrübeleri ile genel psikolojik durumuna göre değiştiği ileri sürülmektedir. Ayrıca mükelleflerin siyasi otoriteyi kabul dereceleri ile vergi idaresinin başarılı görme yada görmemeleri de vergiye karşı algılamalarını etkilemektedir (User, 1992: 29-30). Mükellefler vergi nedeni ile katlandıkları yükü, diğer mükellefler ile karşılaştırmakta ve genelde yüksek algılama eğilimindedirler. Bu durum, mükellefin karşılaştırma yaparken seçici davranmasından, kendilerine nazaran daha hafif vergi yükü olan mükellefleri ölçü olarak almasından kaynaklanmaktadır. Vergi yasalarındaki ayrıcalık hükümleri arttıkça sübjektif vergi yükü algısı da artmaktadır. Vergi teşviklerinin ekonomileri ne kadar teşvik edeceği tartışmalı olsa da, teşvikler nedeni ile mükelleflerin vergi yükü algılarının artacağı kesin bir olgu olduğu iddia edilmektedir (Önder, 1992: 51).

Bireysel davranışlar, bireyler tarafından çevrelerinde gelişen nesnel durumların birey tarafından algılanması ve öznel olarak geliştirdikleri tutumlar ile bu nesnel durumların etkileşiminin bir sonucu olarak ortaya çıkan sosyal rollerinin bir ürünüdür. Aynı şekilde bireylerin ekonomik ve mali davranışları da karşılaştıkları ekonomik ve mali nesnel gerçeklikleri algılama ve kendileri açısından önemli görülen amaçlara ulaşmaya yönelik gerek içsel (kişiliklerinin ürünü) ve gerekse dışsal (nesnel gerçekliklerin ürünü) etkenlerin etkileşimi altında sergiledikleri sosyal rollerden ibarettir (Çetin, 2010: 44). Dolayısıyla, devletlerin temel gelir kaynağı olan vergi, devlet ile mükellefin karşılıklı etkileşiminin en yoğun örneği olması nedeniyle anlaşılabilirliği ilişkideki nesnel gerçekliklerin yanında mükelleflerin psikolojik ve bireysel açılardan da ne gibi etkenlerle tutumlarını belirlediklerinin araştırılması önemli bir konu olmaktadır.

### 2.1.1. Mali Psikoloji – Vergi Psikolojisi Kavramları

Vergilere karşı mükelleflerin algı, tutum ve davranışlarını irdeleyen *vergi psikolojisi* ve vergi psikolojisini de içeren, en geniş hali ile mali olayların insan tutum ve davranışları üzerinde etkilerini inceleyen *davranışsal kamu maliyesi*, kamu maliyesi alt disiplinleri arasında en az gelişim gösteren alan olarak dikkat çekmektedir. Konu üzerine öncü çalışmalar, alman G. Schmölders'in önderliğinde Köln Vergi Psikolojisi(Colone School of Tax Psychology) ile İngilizce literatürde *vergi uyumu* (Tax Compliance) üzerine Allingham & Sandmo, 1972 ve Türkçe literatürde 1995'de Doğan Şenyüz ile 1992 yılında İnci User tarafından gerçekleştirilmiş ve 1970'li yıllardan itibaren giderek artan bir şekilde ilgi çekmeye başlamıştır(Aktan, 2006: 125).

Schmölders'e göre; diğer psikoloji dalları gibi pragmatik(uygulamalı – eylemsel) bir alan olan mali psikoloji milletlerin, tarihleri boyunca uyguladıkları maliye politikalarına ilişkin tecrübeleri ile bu tecrübelerinin psikolojik görüşler açısından tanziminden ibarettir. Ekonomi ve maliye alanındaki bu tecrübeler, maliye politikasının, iktisat ve sosyal siyasetin diğer dallarına nazaran daha fazla psikoloji bilgisine muhtaçtır ve vergi zihniyeti, vergi ahlakı ve vergi direnci... vb. gibi daha bir çok mali fenomenin bireysel psikoloji göz ardı edilerek açıklanması mümkün değildir. Ayrıca maliye politikası alanında önemli olan sonuçların teorik açıklaması değil, sonuçların bizzat kendisidir. Yani mali psikoloji, yeni veya özel bir psikolojik teori yada alan değildir, kaynaklarını bütün ülke ve zamanlarda uygulanan mali politikalarının pratik sonuçları oluşturmaktadır. Örneğin, vergilendirme ilkeleri, bütçe ilkeleri, mali istikrar, vergi direnç ve şokları, meclis tartışma tutanakları, vergi mevzuatları... vb. alanlarda yapılan rapor, çalışma ve istatistiki bilgiler mali psikoloji için önemli bilgiler içerebilmektedir(Schmölders, 1968: 11 – 12; Schmölders, 2006: 156 - 158).

Schmölders, mali psikolojinin özellikle üç konu için büyük öneme sahip olduğunu belirtmektedir. İlk olarak, vergi direnci ve uygulanan vergilerin verimliliğini içeren, milletler ve bölgeler arası farklılıklara neden olan halkın vergi zihniyetinin oluşumu açısından mali psikoloji önemlidir. Bu açıdan mali psikolojinin tartışma konuları; vergi ahlakı, vergi adaleti, vergi kültürü ile birlikte temel vatandaşlık ve mülkiyet hakkı, vatandaşlık şuuru ve vergi disiplini gibi konulardan oluşmaktadır. Bu konuya ilişkin temel sorulardan bir tanesi vergi direncine nasıl karşı konulacağıdır, vergi direnci

kırılmalı yoksa vergi direncinden sakınılmalı mıdır? İkinci olarak, devletlerin toplum nazarında sahip oldukları kredilerinin psikolojik esasları açısından mali psikoloji önemlidir. Çünkü devletin mevcut kredibilitesi, devlete ve devletin mali işlemlerine olan güvene bağlıdır. Bu güven ise ancak devletlerin geçmişten bugüne uyguladıkları mali politikaların bir birikimidir. Üçüncü olarak, toplumun paranın değerine ve bu değeri koruyacağına ilişkin tutumları açısından mali psikoloji önemlidir. Çünkü paranın değeri, para sisteminin istikrarına olan güvenin sarsılması ve paraya olan itimadın korkuya dönüşmesi ile birlikte büyük kayıplar yaşayacaktır. Geçmişlerinde yüksek enflasyon şoku yaşayan toplumlarda paranın itibar kaybı diğer toplumlara göre çok daha hızlı ve kolay olacaktır. Yani enflasyonla mücadele de dahil maliye politikalarının başarısı büyük oranda psikolojik ve sosyolojik bir problem olmaktadır ve günümüz demokrasilerinde toplumla iyi bir ilişki kurulması ve toplumsal psikolojinin göz ardı edilmemesi önemli bir konu olmaktadır(Schmölders, 1968: 13 – 17; Schmölders, 2006: 159 – 163; Demir, 2008: 14).

Mali olayların sadece ekonomik, siyasi ve hukuki yönlerden incelenerek mükellef psikolojisinin göz ardı edilmesi, mali olayların tam anlamıyla çözümlenememe ve açıklanamaması riskine neden olmaktadır. Bu nedenle, maliye biliminin temellerinin genişletilip mükelleflerin vergi ve diğer mali uygulamalara karşı algı ve tutumlarını etkileyen temel psikolojik etkenlerin dikkate alınması yani kısaca mali psikolojinin kapsam içerisine alınması mükelleflerin karşılaştıkları mali sorunları daha sağlıklı ve kolay bir şekilde çözüme kavuşturulmasına katkı sağlayacaktır(Çiçek, 2006: 29; Demir, 2008: 13).

Psikoloji bilimi, bireylerin iç ve dış uyarılar karşısında gösterdiği yada göstermesi muhtemel tepkilerine genellikle iki şekilde yaklaşmaktadırlar. Birincisinde birey toplumdaki bağımsız olarak ele alınmakta, sanki bir boşluktaymış gibi değerlendirilerek bireysel düşünce ve duyguları üzerinde çevresel faktörlerin etkisi göz ardı edilmekte, yalnızca kişilik yapısı üzerinde durulmaktadır. İkincisinde ise bireyin toplum içerisinde yaşaması gerçeğinden hareketle toplumla karşılıklı etkileşimini dikkate alarak yani kendisinin toplumdaki etkilendiği gibi az yada çok toplumu da etkilediği kabul edilerek incelenmektedir. Bireylerin vergi uygulamaları karşısındaki algı ve tutumları incelenirken hem bireysel hem de toplumsal düzeydeki davranışlarının incelenmesi gereği psikolojik ve sosyolojik açıların birlikte değerlendirildiği bir yaklaşımı gerekli



kılmaktadır. Bu nedenle mali psikoloji, maliye, psikoloji ve sosyoloji bilimlerinin kesişiminden oluşan bir sentezdir(Çiçek, 2006: 29; Demir, 2008: 14).

Mali psikoloji, tüm mali enstrümanların mükellefler üzerindeki etkilerini araştırmayı konu edinmesine karşın, vergi psikolojisi mali enstrümanlardan sadece vergilerin mükellefler üzerine etkilerini inceleme alanı edinmektedir. Uygulamada mali araçlardan örneğin kamu harcaması ile vergilerin mükellefler üzerine etkilerinin ters yönlü yada en azından farklı olması böyle bir ayrımın yapılması ihtiyacını doğurmaktadır. Ancak literatürde, zaman zaman vergi psikolojisi kavramı yerine mali psikoloji kavramının kullanıldığı görülmekle birlikte vergi psikolojisi sadece vergilerin mükellefler üzerindeki etkilerini inceleme alanı edinmesi nedeni ile mali psikolojiden daha dar kapsamlıdır. Bununla birlikte, mükelleflerin vergilere karşı bireysel tutum ve davranışlarını inceleyen vergi psikolojisi, mükelleflerin vergilerde dahil olmak üzere tüm mali enstrümanlara karşı tutum ve davranışlarını inceleyen mali psikoloji ve vergilemenin toplumsal etkileşimini topluca araştıran mali sosyoloji kamu maliyesinin bir alt dalı olan davranışsal kamu maliyesini oluşturmaktadır(Güngör Göksu ve Saruç, 2012, 3; Demirtaş Aydoğan, 2017:16; Aktan, 2006: 125).

Vergilerin algılanışı ve vergilere karşı oluşan psikolojik tepki (vergi psikolojisi), mükellefin vergiler karşısındaki tutumunda belirleyici olmaktadır. Ödenen vergiyi, kamu hizmetlerinin bir fiyatı gibi algılamak, vergiye karşı olan antipatiyi azaltmakta ve vergiler, mükellefler tarafından daha kabul edilebilir karşılanmaktadır. Çünkü verginin kamusal hizmetlerinin bedeli olarak algılanması, bu zorunlu ödemenin toplum yararına bir durum olduğu ve bunun faydasının hizmet şeklinde topluma (dolayısıyla da vergiyi ödeyen mükellefe de) yansıtacağı hissini uyandırmaktadır. Aksi bir durumda, yani verginin bir yük veya bir ceza gibi algılanması durumunda ise mükellefte vergiye karşı bir tepki oluşmakta ve bunun sonucunda da kayıt dışı ekonominin sınırları büyümektedir(Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 126).

### **2.1.2. Vergileme Açısından Algı, Tutum ve Davranış Kavramları**

Maliye bilimince araştırılan kamusal faaliyetler, vergileme, kamu harcaması, kamu gelirleri, borçlanma ve toplumda gelirin yeniden dağıtım gibi konular toplum ile karşılıklı etkileşim süreçlerine neden olmaktadır. Bu nedenle sosyal bir bilim olan maliye

ile sosyoloji ve sosyal psikoloji alanlarının yakın bir ilişki içerisinde. Psikoloji bilimi genel olarak bireylerin karşılaştıkları veya yaşadıkları her hangi bir olaya tepki vermelerini algı – tutum – davranış üçlemesine bağlamaktadır. Bu üçlemeden algılama bir çeşit duyumsal bilgilenmedir. Herhangi bir olay, nesne veya ilişkinin beş duyu organımız tarafından gözlemlenmesi ile elde edilen bilgilerin zihinsel süreçten geçirilerek bireylerin çevresinde olan biteni anlama ve öğrenme eğilimine verilen isim, bireyi bilinçlendiren ruhsal bir fonksiyondur(Güney, 2006: 121). Tutumlar ise genel olarak insanların çevrelerindeki nesne yada objeye karşı sahip oldukları tepki eğilimi, zihinsel bir öge veya duyumsal bir ön düşüncedir. Yani bireylerin gözlemlerinden edindikleri bilgileri davranışlara çevirme sürecinde ideoloji ve kanaat oluşumunu etkileyen bir değerler bütünü, vaziyet alışı verilen isimdir(Güney, 2006: 218). Algı ve tutum kavramlarından hareketle, mali psikoloji kavramını şu şekilde tanımlamak mümkündür. Mali psikoloji, bireylerin karşılaştıkları mali eylemlerin gözlemlenmesi, zihinsel süreçlerden geçirilip anlamlandırılarak öğrenilmesi ve edinilen bilgilerden hareketle bu mali olaylara karşı kanaat oluşturup vaziyet alma sürecini açıklamaya çalışan kamu mali disiplindir.

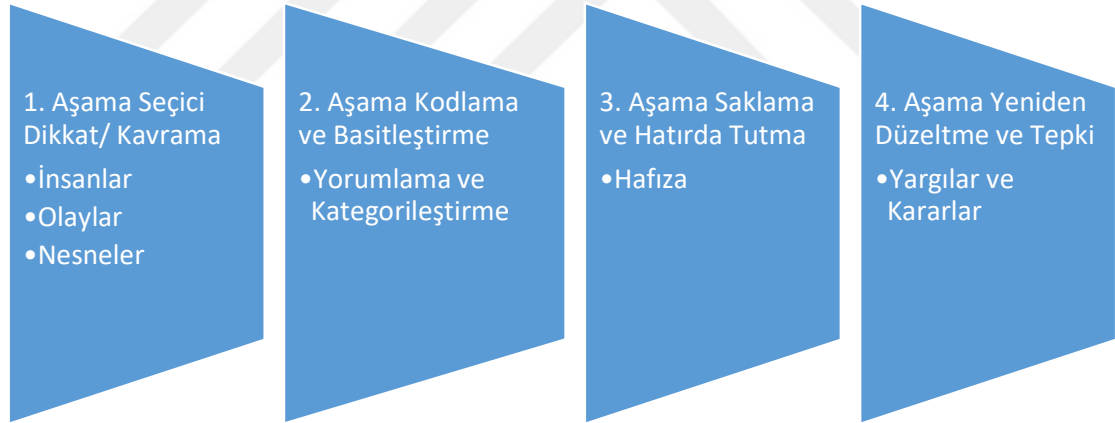
### **2.1.2.1.Algı Kavramı ve Vergi Algısı**

Algılama, çevremizi anlamamızı, yorumlamamızı mümkün kılan, fiziksel nesnelere veya olayların önceden elde edilmiş tecrübe ve tutumlarımızın etkisi altında içsel veya dışsal dürtülerin kavranması sürecidir. Bireyin gereksinme, güdü ve tutumları ile bireysel algısı çift yönlü etkileşim içerisinde(Baysal ve Tekarslan, 1996: 46). İnsanın bir şeyin farkına varıp, farkına varılan şeye bilgi sistemi içerisinde yer bularak yakıştırmaya ve söz konusu olguyu nitel - nicel olarak yargılayıp değerlendirme süreci olarak tanımlanan algılama dört(4) aşamadan oluşmaktadır(Barlı, 2007: 121 – 126);

- Birinci aşamada insanlar sürekli olarak çevresel uyaranların etkisi altındadırlar. Gerek zihinsel kapasite gerekse ihtiyaç duymama veya daha farklı nedenlerden dolayı bu uyaranların azaltılması, seçime tabi tutulması gerekmektedir. Bu aşamada dikkat rol oynayarak çevreden ve hafızadan gelen bilgileri içsel ve dışsal etkenler altında seçilerek kavranmasını sağlamaktadır.

- İkinci aşama, uyarılardan belirli bir yoruma ulaşılması amacıyla uyarıların basitleştirilerek kodlanmasıdır. Kodlama süreci önemli ölçüde bilişsel çaba gerektirmektedir. Birey, belli bir yoruma ulaşmak amacıyla parçalar halindeki bilgileri özelliklerine göre kategoriler altında gruplandırma, karşılaştırma ve değerlendirmelere tabi tutmaktadır. Bu süreç zihinsel organizasyon olarak adlandırılmaktadır. Zihinsel organizasyonlar sonucu yorumlanmış bilgiler bir araya gelerek bireyin kişiliğini belirleyen zihinsel çatıları oluşturmaktadır<sup>6</sup>.
- Üçüncü aşama, uzun dönemli hafızada bilginin depolanmasıdır. Bireyler kişisel önem sırasını gözeterek önemsiz gördükleri bilgileri sürekli olarak azaltarak hafızadan çıkarmaktadırlar.
- Dördüncü aşama, karar verme veya yargılamaya ihtiyaç duyulması halinde, basitleştirilerek kodlanmış bilgilerin, düzeltilerek geri çağırılması aşamasıdır.

## Şekil 2. 1. Algılama Bilgi İşleme Modeli



**Kaynak:** Barlı, (2007): 124

Şekil 2.1'de, algılama işleme modeli görülmektedir. Modele göre insan algısı dört aşamadan oluşmakla birlikte son yargı ve kararların verilmesi esnasında çok sayıda

<sup>6</sup> Kişilik, bir kişiyi diğerinden ayıran zihinsel, duygusal ve davranışsal özelliklerin tamamı olarak tanımlanmaktadır. Kişilik araştırmalarında öne çıkan *Trait Kuramına* göre kişinin temel özelliklerinin bilinmesi ile kişiliğinin de öğrenilebileceği kabul edilmektedir. Bu kapsamda 1936 yılında *Webster's New International Dictionary* sözlüğü incelenmiş ve kişiliği tanımlamak için kullanılan 18.000 kelimelik bir terimler listesi oluşturulmuş, 1946 yılında listeye Raymond Cattell listeye faktör analizini uygulayarak 16 temel kişilik özelliğine ulaşmıştır. Bu çalışmadan yola çıkılarak, 1949 yılında Fiske ve 1963 yılında Warren Norman günümüzde kabul gören "*beş faktör kişilik modeli*"ni (dışadönüklük, duygusal denge, uyumluluk, sorumluluk ve yeniliklere açık olma) oluşturmuştur (Deniz ve Erciş, 2008: 303).

çevresel ve anlık durumsal değişkenlerin de etkisi söz konusu olmaktadır. Algılama, uyarıların duyu organları ile alınmasından, algılama süreçlerinin (seçim, kodlama, değerlendirme – hatırd tutma, ve karar verme) tamamlanmasına kadar ki tüm süreç boyunca ilgili nesne veya olayın büyüklüğü, yoğunluğu, tekrarı, hareketi, yeniliği, benzerliği ve statüsü gibi dış etkenler ile algılayan bireyin kişiliği, ihtiyaçları, tecrübeleri, bilgi seviyesi, değer yargıları ve tutumları gibi iç etkenlerinin etkisi altında kalmaktadır. Bu etkenler her bireyin kendine özgü tutum ve davranış geliştirmesine neden olmaktadır(Barlı, 2007: 127–129).

İnsanın anlama nasıl ulaştığı sorusunu inceleyen *Gestalt*<sup>7</sup> kuramcılarının göre insan, belirsizliklere tahammül edemez bir yapıya sahiptir ve belirsizlikten kurtulmak amacıyla algı dünyasına giren tüm nesne ve olayları örgütlü bir bütün olarak değerlendirmektedir. İnsanlar, nesnelere, durumları ve olayları algılar ve anlamlandırırken parçaları birleştirerek onları tam ve bütün olarak algılamaya gayret eder, parçaları teker teker değil de bir bütünlük içinde algılamaktadırlar. Bütün, parçaların toplamından daha fazladır. Gestalt kuramcılarının göre insan maruz kaldığı etkenlere sadece tepki veren bir canlı olmayıp uyarılar ile etkileşime giren ve bu etkileşimin sonucunda birbirinden farklı tepkiler veren, aynı uyarılara farklı zamanda maruz kaldığında dahi şartların değişmesi nedeniyle farklı tepki verme potansiyeli olan bir canlıdır. Belirsiz olan şeylerin belirgin hale getirilmesini insanın en önemli niteliklerinden birisi olarak kabul eden Gestalt kuramında insan, kontrol edici şartlar izin verdiği sürece insanda, daha iyi bir bütüne, şekle, biçime yönelimine sahiptir. Bu yönelim prognanz olarak adlandırılmaktadır. Gestalt psikolojisinde altı(6) temel ilke vardır(Kaygusuz, 2015: 366);

- **Şekil Zemin İlişkisi:** Algılanan obje şekil, onu kapsayan alan ise zemindir.
- **Yakınlık İlkesi:** Birbirlerine mekan, zaman ve anlam olarak yakın olan nesnelere birlikte gruplandırılır.
- **Benzerlik İlkesi:** Nicel veya nitel olarak birbirlerine benzeyen objeler birlikte algılanır.

---

<sup>7</sup> Gestalt sözcüğü Almancadır ve hiçbir dilde tam karşılığı yoktur, anlamlandırılabilirdiği kadar anlamlandırılmış anlamına gelmektedir. Gestalt kuramcılarının, 1910 yılından itibaren algı üzerine yaptıkları çalışmalar ve algılamaya bütüncül yaklaşımları ile öne çıkmaktadır.

- **Tamamlama İlkesi:** İnsan beyni yarım kalan objeleri kendiliğinden tamamlama eğilimindedir.
- **Süreklilik İlkesi:** İnsan yapısı ani ve sürekli değişen objelerden ziyade belli bir düzen içerisinde sabit duran, devam eden objeleri algılamaya yatkındır.
- **Basitlik İlkesi:** Objenin karmaşıklığı ne kadar artarsa algılanması da o kadar zorlaşır.

Algılama sürecinde çevredeki uyaranların çok fazla olması buna karşın bireylerin algılama kapasitesinin sınırlılığı bireylerin süreci kolaylaştırma amaçlı bir takım eylemlere yöneltmektedir. Beynin çoğu zaman farkına varmaksızın gerçekleştirdiği bu basitleştirme çabaları, bireylerin davranış ve tutumlarını etkileyen bir takım algısal çarpıtma ve yanılgılara ve dolayısıyla bireylerin davranışlarını yanlış yönlendirmeleri sonucunda bireylerin farklılaşmalarına ve birbirleri ile çatışmalarına neden olduğu belirtilmektedir. Başlıca algısal çarpıtma ve yanılgılar şunlardır(Barlı, 2007: 130 – 135;

- **Basmakalıpçılık(stereotip):** İnsanlar çevrelerindeki nesne ve olayları daha iyi anlamlandırıp hakim olma amacıyla gruplandırma ve bir takım şablonlar (tipoloji) oluşturma eğilimindedirler. Basmakalıplar bireysel deneyimlerden kaynaklanabileceği gibi sosyal öğrenmenin de bir sonucu olabilmektedirler. Bireyler tarafından oluşturulan bu şablonlar, bireyin çevresindeki nesne veya olayları önyargı ile algılaması sonucu doğurmaktadır.
- **Model Oluşturma(prototip):** Bireyin belli bir konuda zihninde ideal bir model oluşturması ve insanları, olayları ve nesnelere bu modele göre değerlendirmesidir. Bireyin kendi modeli dışında kalan hususların farkına varmasına engel olarak algısal yanılgı ve çarpıtmalara neden olabilmektedir.
- **Hale Etkisi:** Bir kişide arzu edilen veya edilmeyen bir özelliğin bulunması onda herhangi bir kanıt veya nesnel gerekçe olmaksızın diğer arzu edilen veya edilmeyen özelliklerin de bulunacağı varsayımına hale etkisi denilmektedir. Gerek hale etkisi gerekse basmakalıpçılık ile model oluşturma nesne, kişi veya olayların algılanmasında nesnel gerçeklerden

uzaklaşarak önyargıların etkisi ile farklılıkların dikkate alınamamasına ve yanılgılara neden olabilmektedir.

- **Seçici Algılama:** Bireyler, şahsi tecrübeleri, değerleri, tavırları ile ihtiyaçlarının etkisi ile veya dış yönlendirmelerin etkisi ile algılama esnasında sistematik olarak öne çıkan, göze batan uyaranları dikkate almasıdır.
- **Yansıtma Eğilimi:** Algılama sürecinin daha çok yorumlanması aşamasında ortaya çıkan yansıtma eğilimi, bireylerin kendilerine ait karakteristikleri başkalarına da atfetme eğilimidir. Örneğin, vergi kanununa aykırı davranış sergileyen bir mükellef, herkesin kendisi gibi davrandığı varsayımı ile yaptığının suç veya ahlaksızlık olarak kabul edilmemesi gerektiği savunmasını geliştirebilir.
- **Mantıksal Hata:** Bireyler karşılarındaki nesne, insan veya olayın sahip olduğu bir özellikten hareketle diğer özelliklerin de var olduğu çıkarımını yapma eğilimindedirler. Bu durum bireylerin bir takım özellikleri birbirlerine uygun bulmamaları nedeni ile gruplandırmalarından kaynaklanmaktadır. Örneğin, bir kişinin zeki olduğunun bilinmesi o kişinin aynı zamanda dürüst, etkin, kurnaz, güvenilir ve başarılı olarak algılanmasına neden olabilmektedir.
- **Öncelik ve Yakınlık Etkisi:** Bireyler karşılaşılan kişinin beden dilinden kullandığı bütün aksesuarlar ve içinde bulunduğu fiziki ortamın etkisi ile hızlı bir ön izlenim elde ederek olumlu yada olumsuz bir yargı ile algılama eğilimindedirler. Bireylerin erken ipuçlarına güvenme eğilimine öncelik etkisi(primary effect) adı verilmektedir. Aynı şekilde bireyler bazen de son zamanda karşılaşılan ipuçlarına aşırı önem verme eğilimine girmektedirler. Bu duruma ise yakınlık etkisi(recency effect) adı verilmektedir.

Algılama, sosyal, kültürel, ekonomik ve demografik bir faktörden etkilenmekle birlikte vergilendirme açısından mükelleflerin vergi algısı bir takım olumlu veya olumsuz algısal çarpıtma ve yanılgılara uğrayabilmektedir. Mükelleflerin vergiyi olduğundan farklı algılamaları tutum ve davranışları üzerinde etkili olmanın ötesinde vergi politika ve uygulamalarında olumlu yada olumsuz sapmalara da neden olabilmektedir. Örneğin,

mükellefler vergiler hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları vergi yükü algısında subjektif vergi yükünün objektif vergi yüküne göre daha yüksek algılanmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle verginin nasıl tanımlandığı büyük öneme sahiptir(User, 1992: 29). Mükelleflerin vergileme hakkında yeterli eğitim ve bilgiye sahip olmaları vergi uyumlarını arttırıcı bir etki doğurabilecektir. II. Dünya Savaşından sonra vergi sistemini yeniden organize eden Japonya, mükellefler ile vergi idaresi arasında güvene dayanan, gazete, televizyon, radyo, internet, broşür ve kitapçık kanallarıyla mükellefleri bilgilendirici yayınlar yapmıştır. Ayrıca, mükelleflerin beyanname vermeleri aşamalarında gerçekleştirdikleri hatalar, vergi idaresi personeline mükelleflere örneklerle anlatılarak beyannamelerin eksik – hatalı düzenlenmesinin veya düzenlenmemesinin önüne geçilmesi hedeflenmiş ve önemli ölçüde başarıya ulaşıldığı görülmüştür. Bununla birlikte, her yıl Kasım ayında öğrenciler için yuvarlak masa toplantıları ve vergi konulu makale yarışmalarını içeren “Know - Your - Tax” etkinlikleri düzenlenmektedir. Bu tür uygulamaların Japon mükelleflerinde vergi algısının daha gerçekçi olmasını sağlamanın yanında vergi ahlak seviyelerinin de daha yüksek gerçekleşmesine hizmet ettiği değerlendirilmektedir(Torgler, 2004: 57).

Vergi mevzuatı ve vergilendirme süreci, normal bir vatandaş tarafından bütünü ile takip edilmesi ve birincil kaynaklardan öğrenilmesine müsaade etmeyecek kadar karmaşık ve geniştir. Bu nedenle vatandaşlar vergilerin algılanmasında, basma kalıplılık, model oluşturma, hale etkisi ve seçici algılama eğilimlerine kapılabilmektedirler. Bu tür eğilimler vergi nedeni ile olumsuz algılanabilecek bir durumun genelleştirilmesine neden olmaktadır. Örneğin, vergilerden dolayı mali kayıp yaşayan mükellef, mali kayıplarının olumsuz etkisini genelleştirebilmektedir. Bununla birlikte vergilerin karşılık esasına dayanmayan zorunlu ödeme olması bireylerin servet ve gelir sahibi olmaktan daha önemli olan iktidar sahalarına müdahale olarak algılanmaktadır. Devletin bireysel iktidar sahasına müdahale algısı, özellikle mükellefin vergiler ile kamu yararına hizmet algısını teşvik edici dini inançlara sahip olmaması durumunda mükellefte ilkel korkulara neden olduğu ve vergiye karşı vergilerin tüm olumlu yönlerinin göz ardı edilerek vergiye karşı kuvvetli tepkilere neden olduğu ifade edilmektedir(Schmölders, 1976: 111).

Mükelleflerin, sunulan kamusal mal ve hizmetlerin fayda ve maliyet analizlerini sağlıklı yapamaması, kamu harcamalarından elde ettiği fayda ile kamusal mal ve hizmetlerin maliyetini(vergi fiyatını) doğru saptayamaması durumu “mali aldanma(*fiscal*

*illusion*)” olgusu olarak kabul edilmektedir. Mali aldanma kavramı gerçekte iki yönlü bir kavram olmakla birlikte(hem kamu harcamalarını “harcama aldanması” hem de kamu gelirlerini “vergi aldanması - tax illusion” kapsamaktadır), literatürde daha çok dar anlamda, vergi yükünün eksik algılanması(tax illusion) anlamında kullanılmaktadır(Dileyici, 2006: 173 – 175).

Aldanma kavramı, bireylerin rasyonel hareket etmelerine engel olacak şekilde gerçek koşul ve olguların tam anlamı ile farkına varmaksızın tepki gösterdiği durumları ifade etmektedir(Da Empoli, 2002: 379). Mali aldanma kavramı ise temel mali parametrelerin eksik algılanması nedeniyle mükelleflerin dolayısı ile seçmenlerin mali tercihlerinde önemli sapmalara neden olabilen durum olarak tanımlanmaktadır(Oates, 1988: 65). Mali aldanmaya ilişkin ilk çalışmaların, J. R. McCulloch “Vergileme ve Finansman Sisteminin Pratik Etkisi Üzerine Bir İnceleme - 1845”(A Treatise on the Pratical Influence of Taxation and the Funding System) ile John S. Mill “Politik İktisadın İlkeleri - 1848” (Principles of Political Economy) eserleri ile başladığı kabul edilmektedir. McCulloch, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha az mali aldanmaya neden olduğunu ve mükelleflerin kamusal mal ve hizmetlerin maliyetlerinin yanı sıra faydalarını da eksik algıladıklarını ileri sürmektedir. John S. Mill de benzer şekilde eserinde mali aldanmanın nedenini dolaylı vergilerin mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmesinden dolayı mükelleflerin vergi yükünü eksik algılamalarına neden olduğunu belirtmektedir. J. R. McCulloch ve John S. Mill ‘in yanında Mali Aldanma Teorisi’nin gelişiminde dominant rolün, James M. Buchanan ve Richard E. Wagner’in çalışmalarına temel oluşturan İtalyan ekonomist Amilcare Puviani’ e ait olduğu kabul edilmektedir(Dollery ve Worthington, 1996: 261 – 262; Dileyici, 2006, 174 – 175).

Vergilerin olduğunda farklı algılanması ve mali aldanmanın ortaya çıkması mükelleflerin, vergi yükleri ve fayda düzeyleri hakkında doğru bilgi elde etmelerinin maliyetleri – zorluğu ile ilişkilendirilmektedir. Özellikle mükelleflerin zamanında ve eksiksiz bilgiye ulaşmalarını engelleyen başlıca faktörler şunlardır. Mükelleflerin vergi yükünü sağlıklı algılamasını engelleyen birinci sebep olarak, dolaylı vergilerin mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmesi kabul edilmektedir. İkinci olarak, vergilerin mükellefin vergi yükünü sağlıklı algılamasına müsaade etmeyecek kadar fazla kaynaktan ve farklı zamanlarda alınıyor olmasının yanında vergi sistemlerin anlaşılması zor ve karışık olması sayılmaktadır. Ayrıca, kamu mali tercihlerinin mükelleflerin temsilcisi



olan politikacılar tarafından gizlenmesi ve kamu harcamalarının karmaşık bir fayda dağılımı dizisi oluşturularak yapılmasının yanında mükelleflerin kamusal faaliyetlerin maliyetlerini takip etmek için yeterli motivasyona sahip olmaması olarak sayılmaktadır(May, 1982: 466).

Mali aldanmayı eksik enformasyonun bir sonucu olarak açıklayan Anthony Downs' a göre eksik enformasyon altında oluşturulan seçmen tercihleri, demokrasilerin maksimum etkinlikten uzak, daha az etkinlik düzeyinde işlemesine neden olmaktadır. Literatüre “rasyonel cehalet”(rational ignorance) kavramını kazandıran Downs'a göre bilgi ulaşım maliyetlerinin yüksekliği ve seçmenlerin tek başlarına kullandıkları oyun seçim sonucunu etkileyemeyeceği düşünceleri enformasyona ulaşma isteksizliğine yol açmaktadır(Downs, 1957: 146). Benzer şekilde Puavini mali aldanmayı ikiye ayırmaktadır. Birinci tip mali aldanma eksik enformasyondan kaynaklanmaktadır ve kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. 1 – a tipi mali aldanma, enformasyonun hükümet ve diğer sorumlular tarafından mükellefe açıklanmaması durumudur ki bu durum objektif mali aldanma, 1 – b tipi mali aldanma ise mükellef/seçmenin ulaşılabilir olmasına rağmen enformasyona kayıtsız kalması durumudur ki bu da sübjektif mali aldanma olarak sınıflandırılmaktadır. İkinci tip mali aldanma ise mükelleflerin normal şartlar altında kabul etmeyecekleri kamu mali tercihleri içinde buldukları psikolojik şartlardan dolayı kabullenmeleri durumunu ifade etmektedir(Da Empoli, 2002: 379 – 380). Mali aldanma kavramı altında, vergi aldanmasının özel bir türü olarak “mali yanıltma”(fiscal obfuscation) kavramı kullanılmaktadır. Verginin kasıtlı olarak mükellefe olduğundan farklı algılatılmasını ifade eden kavram mükellefin verginin varlığından ve hatta büyüklüğünden haberdar olmasına rağmen verginin sıklığından dolayı yükünü sağlıklı algılayamaması durumunu ifade etmektedir(Sanandaji ve Wallace, 2011: 244).

Mükelleflerin, vergileri ve kamu harcamalarını olduğundan farklı algılamalarını da kapsayan analizleri ile kamu maliyesi literatüründe önemli bir yere sahip olan “Kamu Tercih(Public Choice) Teorisi” siyaset biliminin temel konularını, iktisat biliminin araçları ve teknikleri ile analiz etmektedir. Teorik temelleri 18. Yüzyıla dayanmakla birlikte 1950’li yıllardan itibaren, Sosyal Seçim ve Bireysel Değerler(Social Choise and Individual Values) Keneth Arrow, Komiteler ve Seçim Teorisi(The Theory of Committees and Elections) Duncan Black, Demokrasinin Ekonomi Teorisi(An Economic Theory of Democracy) Anthony Downs, Kollektif Faaliyetin Mantığı(The Logic of

Collactive Action) Mancur Olson ve teorini liderliğini yürüten James M. Buchanan'ın, Gordon Tullock ile kaleme aldığı Oybirliğin Hesabı(The Calculus of Consent) ... gibi birçok çalışmanın sonucunda gelişen Kamu Tercihi(Public Choice) Teorisi, ekonomi literatürüne Keynesyen İktisatçıların Piyasa Başarısızlığı(The Theory of Market Failure) teorisine cevaben Devletin Başarısızlığı(The Theory of Public Failure) Teorisi ile Anayasal (Politik) İktisat Teorilerini kazandırmıştır(Aktan, 2017: 9 -10). Buchanan Keynesyen iktisadı, ekonomi yönetimlerine bütçe açıkları ve fazlaları yolu ile ekonomide ince ayar yapmanın teorik altyapısını hazırlaması nedeni ile eleştirmektedir. Buchanan, Keynes'in kendisi enflasyonun uzun vadede ortaya çıkaracağı yıkıcı etkiden çekinmesine rağmen önerdiği politikalar kendisinden önce kabul gören denk bütçe temelli mali anayasayı enflasyonist sonuçlar doğuracak şekilde değiştirdiğini ifade etmektedir. Buchanan'a göre Keynes, siyasilerin önerdiği politikaları demokratik seçimleri kazanmak için araç olarak kullanabileceklerini öngörememiştir(Buchanan, 1978: 94-95). Kamu Tercihi Teorisi'ne göre toplumsal tercihlerde de özel tercihlerde olduğu gibi özel çıkar aksiyomu geçerlidir. Toplumsal karar vericiler olan; seçmenler fayda maksimizasyonu, seçilenler oy maksimizasyonu, bürokrasi bütçe maksimizasyonu ve çıkar – baskı grupları rant maksimizasyonu peşinde koşmaktadır. Ancak mali aldanma nedeni ile seçmenlerin vergileri olduğundan eksik algılamaları toplumsal karar almada etkili olan diğer kesimlerin mübadeleleri(catallaxy) seçmenlerin ve dolayısı ile kamunun zararına sonuçlanmaktadır(Aktan, 1997: 19).

Algılama süreci bireylerin tutumları ve davranışları üzerinde yüksek etkiye sahiptir. Mükelleflerin vergilemeye karşı geliştirecekleri tutum ve davranışlar vergilerin algılanması ile başladığından bu sürecin bilinmesi ile vergi idaresine mükelleflerin vergi uyumunu sağlamaya yönelik etkili bir propaganda geliştirme imkanı ve hareket alanı sağlayacaktır. Mükellefe anladığı dil ile hitap edilmesi durumunda ondan çok şey istenebilir. Ancak mükellefin vergi algısına hitap etmede iki seçenek bulunmaktadır. Birincisi, mükelleflerin vergi yüküne katlanma seviyelerini arttırmak amacıyla psikoloji bilimini uyuşturucu bir madde gibi kullanılması ve böylece “göz boyamacılık” yapılmasıdır. İkinci seçenek ise mükellef – vergi idaresi ilişkisinde samimiyete ve güvene dayalı sağlıklı bir iletişimin sağlanması yöntemidir. İyi bir maliye yönetiminin kendisine has propaganda araçları bulunmalıdır. Fakat yapılan propaganda gerçek yaşamda bir karşılık bulmaz ise göz boyaması ile çekilen perde yırtılır, ortaya çıkacak olan güven

bunalımı, aldatılma, haksızlığa ve adaletsizliğe uğrama hissi mükellefin vergilendirmeye karşı olumsuz tutum ve davranışlarda bulunmasına neden olabilecektir(Reynoud, 1955: 21).

### **2.1.2.2.Tutum Kavramı ve Mükellef Tutumları**

Tutum kavramı dilimizde, İngilizceye Latince “harekete hazır olama” anlamına gelen “aptitudo” kelimesinden türetilmiş “attitude” kelimesinin karşılığı olarak tavır, vaziyet alış veya durum kelimeleri içerisinde en yaygın kullanıma sahip olan kelimedir. Kavramsal olarak insan davranışları arkasındaki nedensel faktörler, bireylerin tepkilerini yönlendirici temel unsur ve bireyin davranış biçimini belirleyen, bir durum, olay, nesne yada kişi karşısında belirli bir tavır ortaya koyma, davranış göstermeye hazır olma durumu olarak tanımlanmaktadır. Psikolojik yakınlık duyma, bağlanma, hoşlanma veya hoşlanmama gibi davranışsal eğilimler ve davranış değişikliklerini açıklamada sıklıkla kullanılan tutum, anlık ve geçici olmayan, uzun süreli ve organize olmuş duygu, inanç ve davranış eğilimleri olarak tanımlanmaktadır(Tutar, 2016: 143).

Tutum G. W. Allport tarafından “bireyin şeylere ve durumlara karşı tepkileri üzerinde yönetici ve dinamik etki yapan ve yaşanmış tecrübelerle örgütlenmiş, duygusal ve zihinsel bir yetenek yada eğilimdir” şeklinde tanımlanmaktadır. Henri Mendras ise, “bir konu üzerindeki fikirler ve davranışların büyük bir kısmının kaynağını oluşturan az veya çok sürekli bir istidat(yetenek)” olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlar ışığında tutumlar dört temel unsur tarafından belirlenmektedir(Dönmezer, 1999: 93);

- Tutum, doğrudan gözlenmesi mümkün olmayan, istihraç(çıkarsama) yolu ile bilinen, çıkarılan bir değişkendir.
- Tutum, kişi ve grupların fiillerini belirlemekle birlikte onları karakterize de etmektedir.
- Tutumlar inanç ve değerlerle ilişki halinde olduklarından belirli konular üzerinde duygusal yüklemeyi de belirlemektedirler. Bir tutuma karşı diğer bir tutum böylece oluşmaktadır.
- Tutumlar dış etkenlerin etkisi altında elde edilmektedirler. Bu nedenle sosyalleşme kişide uygun tutumların yerleştirilmesi anlamına gelmektedir.

İnsanlar, kendileri için psikolojik anlam ifade eden her şeye karşı tutum sahibi olabilmektedirler ve bütün tutumlarda inanç boyutu mevcuttur. Tutumların sistemli ve hiyerarşik tarzda örgütlenmiş olanlarına değer sistemleri denilmektedir. Ancak bütün inançlar tutum değildir. Tutumlar organize düşünce yapılarını içermekle birlikte diğer düşünce yapıları ve bu yapıların oluşturduğu davranışlardan ayıran temel kriterler şunlardır(Güney, 2006: 220);

- Doğuştan sahip olunmaması, sosyalleşme süreci vasıtasıyla kültürel olarak kazanılması,
- Oluşumundan itibaren az veya çok belirli bir süre devam etmesi,
- Öğrenme sonucunda oluşturulmaları için bireyin, çevresini algılamasına, yargılamasına ve kullanmasına yönelik ilişkileri de düzenlemesi,
- Bireylerin her hangi bir tutum oluşturduktan itibaren tutum nesnesini objektif olarak değerlendirememesi, yanlı davranması
- Tutumların oluşması ve şekillenmesi birçok unsurun bir arada olmasına bağlıdır. Bireyin bir nesne veya olaya karşı tutum eğilimi oluşturması, nesne veya olayın diğer nesnelere veya olaylar ile karşılaştırması ile mümkündür ki bu durumda birey karşılaştırmada ortaya çıkan görecelikleri genelleyerek tek tipleştirmeye dönüştürebilmektedir.

Gözlemlenebilen ve incelenen davranış eğilimlerini ortaya çıkaran tutumlar doğrudan gözlemlenemeyen, kurumsal yada gizli değişken kabul edilmekle birlikte varlıkları sözlü ifadeler ve davranışsal belirtilere dayanılarak saptanmaktadır. Tutumlar, her birinin bir diğerini etkilediği kabul edilen üç temel eğilim bileşenine sahip olduğu kabul edilmektedir(Barlı, 2007: 70 – 71; Baysal ve Tekarslan, 1996: 255 -256);

- **Bilişsel Eğilim Bileşeni:** Tutumun gerçeklere dayanan bilgi hazinesini oluşturan ögesidir. Bilişsel süreçte birey, tutum ögesiyle ilgili bilgiyi bulması, öğrenmesi ve mantık süzgecinden geçirerek rafine ettiği kabul edilmektedir.
- **Duygusal Eğilim Bileşeni:** Tutumun bireyden bireye değişen ve gerçeklerle açıklanamayan ögesidir. Duygusal bileşen korku, sevmeye, nefret, hoşlanma, hoşlanmama... gibi hislerle ilişkilidir.

- **Davranışsal Eğilim Bileşeni:** Tutumun sözlü yada eylemsel ifadesi ögesidir. Davranışsal eğilim bileşeni bireyde oluşan niyeti ifade eden bir ön eğilimdir.

Tutumun ögeleri arasında genellikle iç tutarlılık olduğu kabul edilmektedir. Örneğin, bireyin bir konu hakkında bildikleri o konudan hoşlanmasını gerektiriyorsa(bilişsel öge), birey o konudan hoşlanır(duygusal öge) ve bu durumu sözleri yada davranışları(davranışsal öge) ile göstermektedir.

Tutumun bireyler açısından beş temel işlevi olduğu kabul edilmektedir(Barlı, 2007: 72);

- **Uyumlaştırma İşlevi:** Tutum, kişileri toplumun kültürüne uyumlu hale getirme işlevine sahiptir. Bireylerin çevrelerine karşı reaksiyon gerçekleştirerek uyum sağlama çabaları tutumlar sayesinde gerçekleşmektedir.
- **Fayda Sağlama İşlevi:** İnsanlar çıkar sağladıkları ve faydalarına uygun alternatiflere yakın durma eğilimindedirler. Ödül ve ceza sistemleri tutumun olumlu yada olumsuz olarak belirlenmesinde büyük role sahiptir. Tutumun bu işlevi bireyin arzu edilen amaçlara ulaşma, edilmeyenlerden kaçınılmasına yardım etmektedir.
- **Değer Yargısı Oluşturma İşlevi:** Tutumlar, bireylerin kendilerinin nasıl bir insan olduklarının açıklamasına, düşüncelerini, fikirlerini oluşturmalarına ve yansıtılmalarına yardımcı olmaktadır.
- **Benlik Koruma İşlevi:** Tutum bireye bir nevi kişisel savunma sistemi geliştirmesine katkı sağlamaktadır. Çünkü birey çevresini tanıyıp algıladıkça kendisine göre bir yargı sistemi oluşturmakta ve buna uygun olumlu yada olumsuz davranış kalıpları oluşturmaktadır.
- **Bilgi Sağlama İşlevi:** Tutum ve bilgi arasında karşılıklı bir etkileşim söz konusudur. Tutumların oluşumunda bilgi önemli bir rol oynamakta buna karşılık olarak bireyin çevresini anlama ve organize etmede referans çerçeveler ve standartlar tutumlar tarafından sağlanmaktadır.

Tutumlar doğuştan kazanılmayıp sonradan öğrenme yoluyla edinilmektedir. Bireylerin tutumlarının oluşmasına etki eden temel kaynaklar; aile(anne – baba) etkisi, çevre(akran grupları, akrabalar, öğretmenler...) etkisi ve doğrudan kişisel deneyimlerin

etkisi olmakla birlikte bireyin yaşının da tutumlar üzerinde önemli rolü bulunmaktadır. Çocukluk döneminde(6 – 12 yaş) tutumlar anne – babayı taklit ederek oluşmaktadır. Ergenlik döneminde (12 – 21 yaş) tutumlar şekillenmekte ve ilk yetişkinlik(21 -30 yaş) döneminde giderek kemikleşmektedir. Bireylerin tutumlarının büyük bir kısmı 12 – 30 yaş aralığında akranlar, kitle iletişim ve haberleşme araçları ile diğer kaynaklardan edinilen bilgi ve aldıkları eğitimin etkileri altında, sosyalleşme süreci ile birlikte dolaysız yaşantılar ve başkalarıyla etkileşimler yoluyla oluşturulmaktadır(Tutar, 2016: 149).

Tutumların konusu, yönü, şiddeti(gücü – yoğunluğu), karmaşıklığı ve esnekliği gibi bir takım kendilerine özgü yapısal özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler tutumların kuvvet dereceleri ve tutum değişimlerinin zorluk derecelerinin de belirleyicileri olmaktadır. Bireyin tutum geliştirmesinin ön şartı somut yada soyut bireyin ilgi dünyasında karşılığı olan bir konunun varlığıdır. Birey tutum konusu olan objeye karşı olumlu(+) yada olumsuz(-) yönde davranış sergileme eğilimindedir. Bireylerin tutum konuları hakkında bilgi ve ilgi seviyeleri arttıkça geliştirdikleri tutum daha net, belirgin ve güçlü olmaktadır. Tutumların gücü bilişsel, duygusal ve davranışsal bileşenlerin toplamından oluşmaktadır. Tutum konusunun karmaşıklık derecesi tutumun yada tutum bileşenlerinin içerdiği unsurların sayı ve çeşitliliğine bağlıdır. Tutumların karmaşıklık derecesinde ki artış bireyin özel ilgi ve dolayısıyla bilgi seviyelerinde artışa yol açacak ve böylece karmaşık tutumlar basit tutumlara oranla daha güçlü bir yapıya ulaşacak, değişime daha dirençli bir durum ortaya çıkacaktır. Ayrıca bireylerin tutumları arasında genellikle tutarlılık söz konusudur. Bir birleri ile tutarlı olan tutumların da esneklikleri düşük, değişime direnç seviyeleri yüksektir(Güney, 2006: 223 – 224).

Tutumlar az yada çok süreklilik göstermekle birlikte doğuştan gelen bir özelliğe sahip değildirler. Sonradan öğrenme ile edinilmeleri tutumların durağan değil dinamik bir yapıda olmalarına ve öğrenme, ikna edici iletişim, eğitim ve ödüllendirme gibi çeşitli etkenler ile değiştirilebilir olmalarına neden olmaktadır. Bireyler çelişkilerden uzak oturmuş kararlı bir yapıya ulaşmak amacındadırlar. Bireyin inançlarında bir çelişki söz konusu olduğunda, geliştirdikleri tutumlar arasında bir tutarsızlık ortaya çıktığında bu çelişki yada tutarsızlık birey için stres kaynağı olacak ve bireyin tutumlarında değişime gitmesine neden olacaktır. Bireylerin tutum değişiminde(Barlı, 2007: 87);

- Yüz yüze ilişkiler kitle iletişiminden daha etkili olmaktadır.

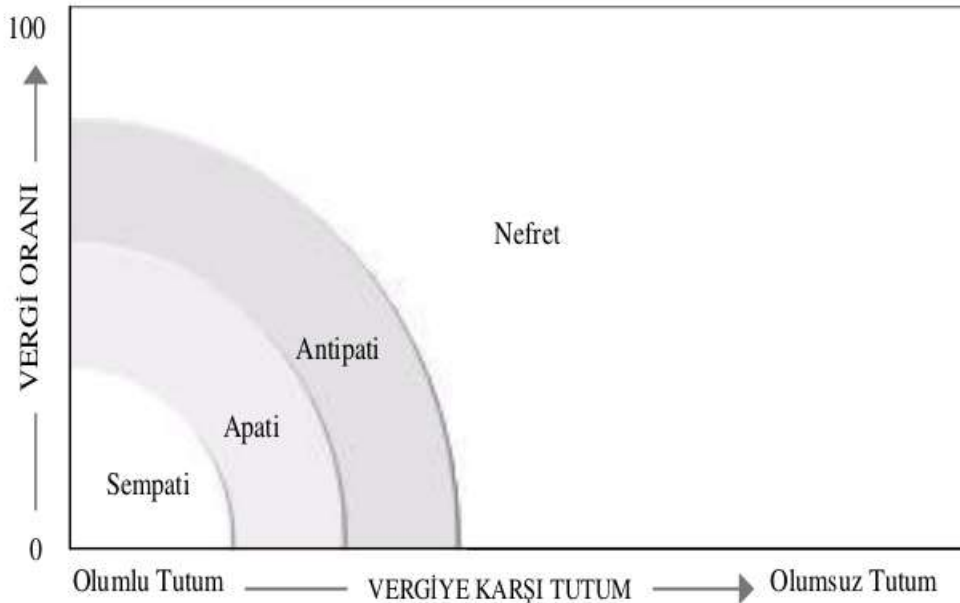
- İnanırlılığı yüksek olan kaynaklardan edinilen bilgiler daha etkili olmaktadır.
- Alıcıya katılma olanağı sağlayan iletişim daha etkili olmaktadır.
- İçinde bulunulan grup tutum değişimini etkilemektedir.
- Tutumun dayandığı bilgideki değişim tutumun değişmesine neden olmaktadır.
- Bireyin davranışlarındaki değişim tutumlarında değişimlere neden olmaktadır.

Tutumların bireyin davranışlarını yönlendirme gücüne sahip, çevrelerine uyumlarını kolaylaştıran bir sistem olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle tutumların analiz edilmeleri sayesinde bir yandan bireysel davranışların nedenlerinin anlaşılması ve bu sayede gelecekte sergilenebilecek davranışların tahmin edilmesinin mümkün olması, diğer yandan tutumların etkilenmesi yoluyla davranışların denetim altına alınmasına imkanına kavuşulması sebeplerinden özellikle toplumu veya toplumun belirli kesimlerini yönetenler açısından son derece önemli olmaktadır(Barlı, 2007: 69; Baysal ve Tekarslan, 1996: 254).

Vergilendirmede, hangi kaynak tercih edilirse edilsin gerçekte olan özel kesim fonlarının kamu kesimine aktarılmasıdır. Bu aktarım, vergi mükellefleri üzerinde bir mali yük ve mali tazyik oluşumuna neden olmaktadır. Mükelleflerin üzerlerinde oluşan mali tazyike gösterecekleri tepki; eğitim düzeyleri, mali bilgileri, vatandaşlık bilinci, ödedikleri vergi ile faydalandıkları kamu hizmeti arasındaki ilişkiyi algılama düzeyleri... gibi birbirleri ile iç içe geçmiş ve birbirlerinden bağımsız düşünülemez bir çok içsel ve dışsal faktörlerden etkilenmektedir(Yüce, 2006: 66 – 67). Bununla birlikte mükelleflerin vergi tutumları üzerindeki en önemli belirleyici faktörün vergi yükü olduğu, vergi yükünün temel belirleyicisinin de vergi oranları olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla vergi oranlarının artması mükelleflerin kullanılabilir gelirlerinde azalmalara neden olacağından mükellefin vergilendirme karşısındaki tutumları ile vergi oranları arasında doğrusal bir ilişki söz konusu olmaktadır. Mükelleflerin hissettikleri vergi yükü ödenen vergiler ile doğru orantılı, mükellefin vergi ödeme gücü ile ters orantılı olarak değişmektedir. Vergi yükü kavramı mali literatürde, mükellefin ödediği vergiler ile oransal ilişkiyi ifade eden gerçek(objektif) vergi yükü ile kişisel, sosyal ve psikolojik birçok faktörden etkilenerek mükellefin vergi ödeme nedeni ile karşılaştığı psikolojik

baskı olarak tanımlanan kişisel(sübjektif) vergi yükü – vergi tazyiki olmak üzere ikiye ayrılmaktadır(Aktan ve Çoban, 2006: 140 – 141). Mükelleflerin rasyonel davranış sergileme gücü ve bilgi düzeyleri ne kadar yüksek olursa psikolojik vergi yükü ile objektif vergi yükü kavramları o kadar birbirlerine yaklaşmaktadır(Reynaud, 1966: 22). Fakat vergi yükünün sübjektif yönünün varlığı objektif vergi yükünü anlamsızlaştırmakta ve vergi yükü kavramının ölçülebilir olma özelliğini ortadan kaldırmaktadır. Çünkü objektif vergi yükleri aynı olan mükellefler için dahi mükelleflerin sübjektif vergi yükü farklılaşabilmektedir(Taşkın, 2010: 71). Yine de gerek mükellefin gelirindeki azalmaların oransal değerini ifade eden objektif vergi yükü gerekse mükellefin hissettiği sübjektif vergi yükü olsun mükelleflerin bu yükleri hissetme derecelerine bağlı olarak vergiye karşı tutum ve davranışlarının temel belirleyici faktörlerinden bir tanesini oluşturmaktadır(Aktan ve Çoban, 2006: 140, Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006: 161).

## Şekil 2. 2.Mükellef Davranışları Yönünden Oran – Tutum Analizi



**Kaynak:** Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006: 161

Şekil 2.2 'de mükelleflerin vergi oranları ile vergiye karşı tutum ve davranışları arasındaki ilişki görülmektedir. Mükelleflerin vergilendirmeye karşı tutumları vergi yükünden kaynaklanan vergi baskısı nedeniyle dört aşamadan oluşan bir süreç görünümündedir. Bu sürecin birinci aşaması mükellefin içinde yaşadığı toplumun bir parçası olması, vergi oranlarının düşük olması ve devletin topladığı vergiler sayesinde kendisine ve topluma hizmet sunacağı inancı gibi etkenlerden dolayı vergilendirmeye karşı olumlu tutum sergilediği ve gönüllü olarak vergi ödevlerini yerine getirdiği



“Sempati” aşamasıdır. Sempati kelimesi sevimli, cana yakın bulma anlamlarına gelmektedir. Vergi oranlarındaki artış mükelleflerin eğitim seviyeleri, vergi ödeme gücü farklılıkları, devlete ve siyasi otoriteye karşı yaklaşımları, kültürel ve bireysel farklılıklarına değişmekle birlikte vergiye karşı tutumlarında olumludan olumsuz doğru bir eğilimin başlamasına neden olarak ikinci aşama olan “Apati” aşamasına geçişe neden olmaktadır. İlgisizlik anlamına gelen “Apati” aşamasında mükelleflerde vergilendirmeye karşı isteksizlik belirtileri görülmektedir. Üçüncü aşama olan “Antipati” hoşlanmama, sevimsiz bulma ve karşı duygu besleme anlamlarına gelmektedir. Vergiye karşı ilgisiz kalmanın yerini olumsuz tutum ve davranışlar almaya başlamaktadır. Mükellefler eğer vergi ödememe fırsatı yakalarlar ise vergiye karşı olumsuz tepkiler göstermekle birlikte bu aşamada bu tepkilerini gizli olarak sürdürmektedirler. Dördüncü ve son aşama olan “Nefret” aşamasına ileri düzeyde vergi alerjisi de denilmektedir. Mükellefler, tepkilerini aleni bir hale getirip protesto ve gösterilerle vergi yönetimine karşı direnebilirler(Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006:160-162).

Psikolojide tutumun duygusal, bilişsel ve davranışsal öğelerinin var olduğu ve genellikle bu üç öğenin birbirleri ile tutarlı oldukları kabul edilmektedir. Bu bakımdan mükelleflerin vergilendirmeye karşı tutum belirlemelerinde vergileme ve vergi sistemi hakkında bildiklerinin de önemli etkileri olmaktadır. Vergilemenin amacı ve önemi hakkında yeterli bilgiye sahip olan mükellefler, vergilere karşı olumlu yaklaşımlar sergilemektedir. Ancak söz konusu olumlu yaklaşımların devamı; vergilendirmenin toplumsal yapıyla uyumuna, vergi bilincinin yüksekliğine, devlete olan güvenin yüksekliğine, verginin işleyişinin adil olduğuna olan inanca, mükellefin kişisel çıkarları ile ülke menfaatlerinin paralel olduğuna inanmasına, bireysel ve milli ekonominin durumuna, mükellefin eğitim ve kültürel seviyelerine...gibi birçok faktörün etkileri altındadır. Kısacası bir ülkede vergi bilincinin oluşturulması ve yerleştirilmesi uzun soluklu büyük çaba ve uğraşlarla mümkün olmakta iken var olan vergi bilincinin zedelenmesi için birkaç olumsuz faktör yeterli olmaktadır(Yüce, 2006: 67 – 68).

### 2.1.2.3.Davranış Kavramı Ve Mükellef Davranışları

Davranış, organizmaların iç ve dış kaynaklardan gelen etkilere veya uyarıcılara karşı gösterdiği bilinçli tepkilerdir. Davranış, canlıların bireysel güdülerinden ve karşılaştıkları etkilerden doğan, kendine özgü bir mantığı ve hedefi olan gözlemlenebilen tepkileri olmakla birlikte duygular, tutumlar ve zihinsel süreçler gibi doğrudan gözlenemeyen süreçleri de içermektedir. Davranışın hareketten ayrıştığı temel nokta bir etkiye karşı sergilenen bilinçli tepki olması özelliğidir. Bu özellik, davranışların bir nedene dayalı olması ve mutlaka bir amacının olması, davranışta bulunanların iradesini ve güdülerini yansıtmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle insan davranışlarında rastgelelik, nedensizlik ve sonuçsuzluk diye bir durum kabul edilmemekte, insan davranışının arkasında birçok bilinen – bilinmeyen nedenler oluşu ve normal şartlar altında davranışların birbirleri ile tutarlı olduğu kabul edilmektedir(İşçi, 1999: 2; Karadal, 2016: 57 – 58).

Algılama - tutum - davranış ilişkisi, bireysel yaşamın belirleyici unsurları, davranışların gerisindeki yönlendirici güç olarak kabul edilmektedir. Bireyler algıladıkları yönde tutum geliştirirler ve tutumları yönünde davranma eğilimine girerler. Tutumlar, insan davranışları üzerinde büyük etkilere sahip olmakla birlikte tutum ile davranış arasında her zaman doğrudan bir ilişki kurulamamaktadır. Yani bilinen bir tutum her insanda her ortamda aynı davranışın gerçekleşmesine neden olmayabilmektedir. Bireysel tutumların davranışlara dönmesini etkileyen üç temel faktör bulunmaktadır(Güney, 2006: 226 – 227; Barlı, 2007: 87);

- **Tutumun Kuvvet Derecesi:** Bir tutumun harekete dönüşüp dönüşmemesinde en belirleyici faktör olarak tutumun kuvvet derecesi kabul edilmektedir. Tutumun kuvvet derecesi ise tutumların bilişsel, duygusal ve davranışsal bileşenlerinin toplamından oluşmaktadır.
- **Çevresel Faktörler:** Bireyin davranışları tutumları ile birlikte içinde bulunduğu çevrenin de etkisi altında gerçekleşmektedir. Çevresel etkenler ile bireyin tutumları arasında zıtlık söz konusu ise çevresel etkenlerin davranışları etkileme gücü yükseldikçe tutumların bireyin tepkilerine olan katkısı zayıflamaktadır. Dolayısıyla tutumla davranış arasındaki eş yönlü ilişki azalmaktadır. Ancak, çevresel etkenler ile bireyin tutumlarının

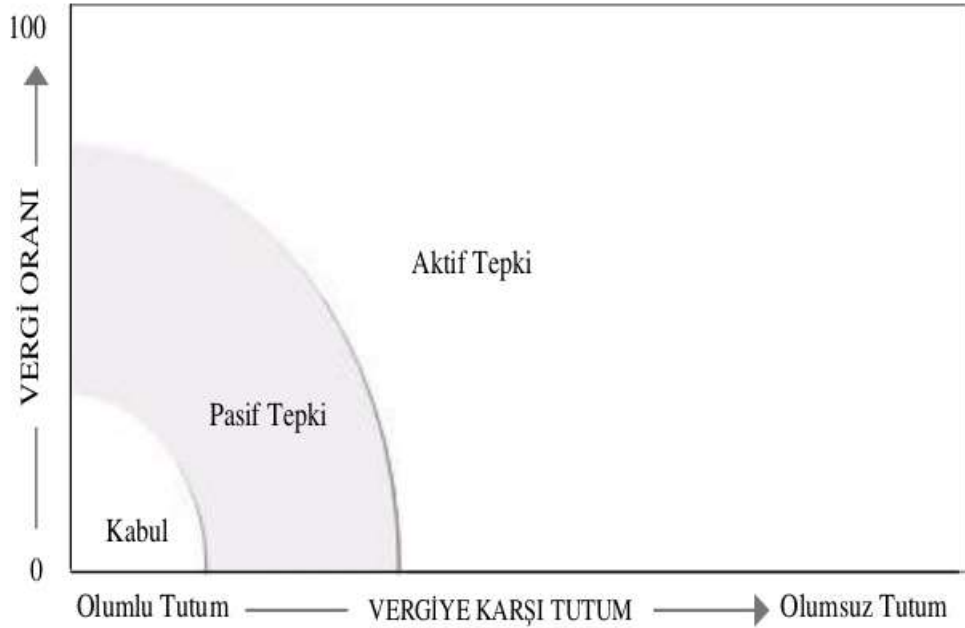
paralellik göstermesi durumunda tutum davranış ilişkisi de güçlenmektedir.

- **Davranışın Sonuçlarına İlişkin Beklentiler:** Birey tutumlarını davranışa dönüştürüp dönüştürmeme kararını davranışın olması muhtemel sonuçlarını da dikkate alarak vermektedir. Örneğin, bir kişi yada nesneye karşı olumsuz tutum sahibi olan birey o kişi yada nesneden beklentisi nedeniyle tutumunu davranışa döndürmeme yolunu seçebilmektedir. Ancak, davranışın neden olacağı sonuçların beklentisi ile içerisinde bulunulan ortam şartlarının etkilerini tutumun kuvvet derecesinden bağımsız değerlendirmemek gerekmektedir. Eğer tutumun kuvvet derecesi çok yüksek ise birey çevresine ve muhtemelen karşılaşacağı zararlara rağmen tutumunu davranışa dönüştürmeyi seçebilmektedir.

Tutumların davranışa dönmesinde tutumun genellik derecesinin de önemli olduğu kabul edilmektedir. Bir tutum ne kadar genel düzeyde kalır ise davranışa dönme ihtimali o derecede düşmekte, ne kadar öznel olur ise davranışa dönme potansiyeli o derece yükselmektedir. Ayrıca tutumların, tutumun kuvvet derecesi yüksek olduğunda, bireyin öznel yaşantısına dayandığında, bireyin önemseydiği kişilerce bireyin tutumları desteklendiğinde, birey tutumlarından emin olduğunda, tutum kolayca değerlendirilebilir özellikte olduğunda ve tutumun bilişsel yönü ile duygusal yönü arasında yüksek derecede tutarlılık söz konusu olduğunda davranışa dönüşme potansiyeli yüksek olmaktadır. Bununla birlikte bireye sorumluluk yükleyen tutumların harekete dönme potansiyeli sorumluluk yüklemeyen tutumlara nazaran daha düşük olduğu kabul edilmektedir(Tutar, 2016b: 175 – 177).

Tutumların davranışlara neden olan temel eğilim olarak kabulü mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarına bağlı olarak ortaya koydukları tepkileri de derecelendirme imkanı vermektedir. Mükelleflerin vergi oranlarına ilişkin tutumları vergiye karşı davranışlarını da etkilediği kabul edilmektedir.

### Şekil 2. 3.Mükellef Davranışları Yönünden Oran – Tepki Analizi

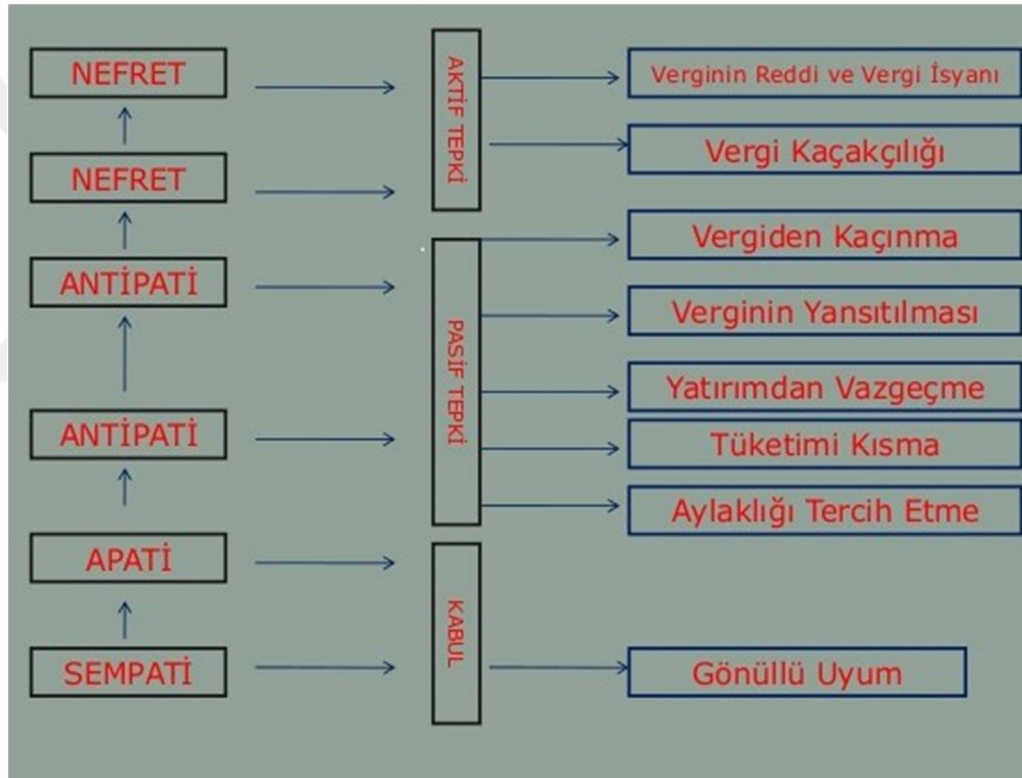


Kaynak: Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006: 163

Şekil 2.3’de mükelleflerin vergiye karşı tutumlarının derecesine bağlı olarak ortaya çıkan tepkiler “kabul”, “pasif tepki” ve “aktif tepki” olarak üç ayrı aşamaya ayrılmıştır. Birinci aşama, vergi literatüründe vergilemeye gönüllü uyumun(voluntary compliance) var olmasını ifade eden kabul aşamasıdır. Bu aşamada, mükelleflerin vergilemeye karşı olumlu tepki ve davranışları kendiliğinden sergilemeleri vergi idaresi açısından vergi uyum maliyetlerinin minimum olması anlamına gelmektedir. Bu nedenle vergiye gönüllü uyum teşvik edilmesi ve engelleyen faktörlerin ortadan kaldırılması büyük öneme sahiptir(Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006: 163). Vergi mükelleflerinin vergiye uyumu, *iradi* uyum (voluntary compliance) ve *gayriiradi* uyum (involuntary compliance) şeklinde gerçekleşmektedir. Bunlardan iradi (isteğe bağlı) vergi uyumu kişisel beyan esasına dayalı olup vergi mükellefinin vergi beyannamesi doldururken, gelir idaresine bildirimde bulunurken ve vergi ödemesini gerçekleştirirken gelir idaresi tarafından herhangi bir baskı veya zorlamayla karşılaşmaksızın uyumlu davranışın gerçekleştirilmesidir(Silvani ve Baer, 1997: 11-12). Pasif tepki aşaması vergi oranlarındaki artıştan kaynaklanan vergiye karşı olumsuz davranışların görülmeye başlandığı aşamadır. Ancak gösterilen olumsuz tepkiler, tüketimi kısma, üretimden vazgeçme, aylaklığı tercih etme ve yatırımları erteleme gibi vergi gelirlerini dolaylı yollardan azaltıcı etkileri olan

tepkilerden oluşmaktadır. Mükellefler, bir eylemde bulunmamakta, bir nevi sineye çekme durumu söz konusu olmaktadır. Bu aşamada vergi hâsılatında kısmen bir azalmanın görülmesinin yanında vergiden kaçınma ve veriyi yansıtmaya çabaları da söz konusu olmaktadır. Aktif tepki aşamasında ise vergi oranlardaki artışla birlikte mükelleflerde risk alma, isyan duygusuyla idareye itaatsizlik... gibi tepkiler görülmektedir. Vergiye ve vergi otoritesine karşı direniş ve başkaldırı biçiminde itaatsizlik görülebilmekte, başlangıçta bireysel olan tepkiler zaman içinde toplumsal tepkilere dönüşerek devletin varlığını dahi tehdit eden boyutlara ulaşabilmekte ve vergi isyanlarına sebep olabilmektedir(Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006:163-164).

#### Şekil 2. 4.Vergilemede Tutum – Tepki Spektrumu



**Kaynak:** Aktan, Dileyici ve Saraç, (2006): 163

Şekil 2.4’de mükelleflerin vergiye karşı tutumları ve tutumları neticesinde gerçekleştirilmesi muhtemel davranışlar sınıflandırılmıştır. Mükellef davranışlarının üç temel faktör etkisi altında olduğu kabul edilmektedir. Söz konusu bu faktörlerden ilki algılayışla ilgili içsel bir değişken olan, “mali tutumlar ve algılar” olarak adlandırılmakta ve bu faktörün; vergi zihniyeti, vergilemede adalet algısı, vergi sistemi ve vergi yükü algısı, vergi ahlakı, devlete olan güven, mükelleflerin hükümet politikalarına olan desteği,

mali bağlantı... gibi kavramların etkisi ile şekillendiği vurgulanmıştır. Mükellef davranışlarına etki eden ikinci faktör ise yine içsel bir faktör olan “demografik değişkenler” ve “kişisel özelliklerden” oluşan mükellefin karakteristik yapısıdır. Üçüncü faktör ise “dışsal” özellikte olup, gelir idaresinin mükellefleri denetim ve ceza uygulamaları ile neden olduğu vergi kaçırma fırsatlarıdır(Hasseldine ve Li, 1999: 96). Söz konusu tepkiler somut olarak; vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi yansıtılması, vergi grevi vb. şeklinde verginin algılama düzeyine göre meydana gelebilmektedir(Taşkın, 2010: 87).

Vergi mükellefleri zaman zaman vergilerle ilgili düzenleme ve uygulamaların dışında kalmak veya vergi yükümlülüklerini asgari düzeye indirmek isteyebilirler. Vergi ödemelerini minimize etmek isteyen vergi mükellefinin bu faaliyetini mevcut yasalara uyarak (legal bir şekilde) yapmaya çalışması vergiden kaçınma olarak ifade edilmektedir (Braithwaite ve Wenzel, 2008: 307). Buna karşın kişinin vergi yükümlülüğünü azaltmak veya ortadan kaldırmak amacıyla yasadışı (illegal) yollara başvurmasına ise kamu maliyesi literatüründe vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığı adı verilmektedir (Alm, 2005: 404). Vergiden kaçınma fiilinde mükellefler, yasal sistemdeki boşlukları kullanarak ve/veya ülkeler arasındaki uygulama farklılıklarından (vergi cennetleri gibi) yararlanarak vergi ödevlerini asgariye indirmeye çalışırlar (Mo, 2003: 2-3). Vergiden kaçınma, uygulamada iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan ilkinde vergi mükellefleri vergiye tabi olan faaliyetlerini daha düşük vergi oranlarının uygulandığı bölgelere kaydırırken, ikincisinde ise yüksek oranlı vergiye tabi olan kişisel tüketimlerinin miktarını kısma (düşük oranlı vergiye tabi veya vergisiz malları tüketme) yoluna gitmektedirler(Long ve Gwartney, 1987: 517-518). Vergiden kaçınmanın uygulamada vergiye tabi olan faaliyetleri daha düşük oranlı bölgelere kaydırma ve/veya daha düşük oranlı malları tüketme şeklinde ortaya çıktığı bilindiği halde, vergi kaçırmanın uygulamadaki görünümü vergiden kaçınmadan çok daha karmaşıktır. Vergi kaçakçılığının bileşenleri değişken bir görünüm arz etmektedir. Çünkü dürüstlük veya riske girme arzusu gibi kişisel özelliklerin yanı sıra hükümetlerin uyguladığı politikalar, vergi sistemi ve vergi kaçırma fırsatı gibi dışsal değişkenler de mükelleflerin vergi kaçırma faaliyetlerinde önemli bir rol oynamaktadır(Slemrod ve Bakija, 2004:176-182).

Diğer tepki türleri ile karşılaştırıldığında yapısı itibari ile kolektif ve organize olan verginin reddi, iktisadi, mali ve/veya siyasi sebeplerden mükelleflerin topluca, alenen ve

yasadışı olarak vergi ödememelerine verilen isimdir(Aktan; Dileyici ve Saraç, 2002: 132). Batı Avrupa ülkelerinde aşırı vergi artışları ve halk desteği olmadan konulan yeni vergiler toplumdaki alt sınıflar tarafından isyan ve protestoların oluşumunda en önemli güdülerden biri olmuştur. Ortaya çıkan isyanlar sonucunda vergi toplanmasının halk tarafından engellenmesi mali krizler ile birlikte siyasi krizlere neden olmuş ve hatta devrimlere neden olmuştur(Gökbunar ve Uğur, 2012: 195). Günümüz, modern demokratik devletlerinde herhangi sebeple başlayan verginin reddi - vergi grevleri eylemleri, politik amaçlara ulaşmada sömürülmeye, araç olarak kullanılmaya müsait bir yapı sergilemesi mali yönetimin dikkatle gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Örneğin, Fransız parlamentosunda önemli sayıda sandalye kazanan P. Poujade hareketi, Fransız Dördüncü Cumhuriyetinin politik bakımından zayıflığının etkileyeni ve aynı zamanda neticesi olmuştur(Schmölders, 1976: 113). 1953 yılında Pierre Poujade 'nin vergi ödememeye yönelik başlattığı bireysel tepkisi kısa sürede yaygınlaşarak sosyal bir hal almış daha sonraları siyasallaşmış ve siyasi bir örgüt haline dönmüştür(Pürsünerli Çakar, 2013: 1295).

### 2.1.3. Vergi Psikolojisinin Amaçları

Bireylerin, vergi uygulamalarına karşı algı, tutum ve davranışını inceleyen vergi psikolojisinin başlıca amaçları;

- **Mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunun arttırılması amacı:** Vergi uyumu(tax compliance, taxpayer compliance), mükellefin vergilendirme işleminin gerçekleştiği zamanda yürürlükte olan vergi yasa ve yönetmelikleri ile yargı kararlarına uygun hareket etmesi ve görevlerini zamanında, eksiksiz yerine getirmesidir. Vergi uyumunun sağlanması, mükellefin dört unsuru birlikte gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bunlardan birincisi; vergiye ilişkin beyanname ve bildirimlerin zamanında ve eksiksiz gerçekleştirilmesidir. İkincisi, beyana tabi gelirleri azaltıcı etkiye sahip olan unsurların (gelirden düşülmesi gereken harcamalar, muafiyet, indirim, teşvik ...vb) gerçeğe uygun olarak yapılmasıdır. Üçüncüsü, vergi yükümlülüğünün doğru hesaplanması ve dördüncü olarak vergilerin zamanında ödenmesidir(Çiçek, Karakaş ve Yıldız, 2008: 33; Kaynar

Bilgin, 2011a: 260). Mükelleflerin vergi uyum çabası, vergi oranları, denetimleri, cezaları ve vergi kaçırma fırsatlarından etkilenmekle birlikte bireyin vergiye uyum gösterme yada vergi kaçırma istekliliğinin de bir fonksiyonu olan ve mükelleflerin vergi uyumunda içsel bir motivasyon unsuru olarak tanımlanan *vergi ahlakı*'nın da etkisi altında olduğu kabul edilmektedir. Torgler'in (2007) ifadesi ile "vergi uyumu bilmesinin çözülebilmesi için bir adım geriye gidilerek vergi ahlakının araştırılması gerekmektedir." Sosyal ve psikolojik bir çok unsurun etkisi ile şekillenen vergi ahlakı ile vergi uyumu arasında yakın bir ilişkinin var olduğu, vergi ahlak seviyesi arttıkça vergi uyumunun da arttığı ifade edilmektedir(Kaynar Bilgin, 2011b: 168).

- **Vergi politikalarında etkinliğin artırma amacı:** Ülke vergi yapıları, ülkelerin ekonomik, sosyal, siyasi yapıları ile halkın tercihlerine bağlı olarak siyasi otoritelerin kamu hizmet yüklerini topluma yansıtma biçimleridir. Optimal vergi yapısının oluşturularak, vergilerin mali etkinliğinin sağlanması ile mükellef psikolojisi arasında sıkı bir ilişkinin var olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle vergi otoritelerinin, getirecekleri düzenlemelere mükelleflerin nasıl tepki vereceğini uygulamayı hayata geçirmeden önce bilmesi, vergi politika kararlarını yükümlülerin olası psikolojik tepkilerini gözeterek ve vergi uyumlarını arttırıcı tedbirler ile belirlemesi vergilendirmede etkinliği arttırıcı bir sonuç doğuracaktır. Devlet, zorunlu bir ödeme olan vergilerin tahsilinde mükellef ile işbirliği seviyesini arttırdığı ölçüde başarılı olacağı kabul edilmektedir. Etkin vergilendirme açısından vergi yasaları, mükellefler ile devletlerin vergilendirmenin tarihsel süreci içerisinde karşılıklı etkileşimlerinin ürünü olan vergilendirme ilkelerine uygun olarak oluşturulduğunda da vergi politikalarında etkinliğinin sağlanacağı kabul edilmektedir(Şenyüz, 1993: 210 -211; İpek ve Kaynar, 2009: 174). Halk tarafından kabullenilmeyen bir vergi maliye tekniği açısından önemli sakıncalar barındırmaktadır. Mükellef her fırsatta vergi ödemesinden kurtulmaya çalışacak, vergi kaçırma fırsatı bulur ise vergi kaçakçılığını gerçekleştirecektir. Bu durum, vergi denetim maliyetleri ile mükelleflerin



vergiye itiraz ve dirençlerini arttırıcı etkilere sebep olacaktır. Bu nedenle vergi otoritesinin sağlıklı vergilendirmeyi gerçekleştirebilmesi için vergiye karşı direncin minimum olduğu nokta seçmek zorundadır(Reynaud, 1955: 3).

- **Toplumsal ilişkilerin düzenlenmesi amacı:** Toplular, ekonomik, sosyal ve siyasal açılardan farklı guruplardan oluşmaktadır. Özellikle satın alma gücü farklılığı tahsis edilen yeni vergilere karşı mükelleflerin farklı düzeylerde tepki vermelerine neden olabilmektedir. Toplumda gelir dağılımları ihdas edilen vergi nedeni ile olumsuz etkilenen veya olumsuz etkilendiğine inanan sınıflar vergiye, devlete ve toplumun diğer sınıflarına karşı cephe alarak toplumsal huzursuzluklara neden olabileceklerdir. Bu nedenle vergi idaresinin, vergi psikolojisi alanında yapılan çalışmalarla toplumdaki farklı sınıfların sübjektif vergi yükü ve buna karşı geliştirdikleri tavırları saptayarak hareket etmesi toplumsal huzursuzlukların engellenmesine katkı sağlayacaktır. Bu yönü ile vergi psikolojisi çalışmaları özellikle farklı sınıf ve guruplardan oluşan toplular açısından son derece önemli olmaktadır(User, 1992: 28; Çiçek, 2006: 45; Demir, 2008: 21).
- **Vergi harmonizasyonlarını(ahengini) kolaylaştırma amacı:** Mali terminolojide, farklı vergi uygulamalarının neden olacağı olumsuzlukların giderilme çabaları *vergi ahengi - vergi harmonizasyonu* olarak adlandırılmaktadır. Devletler, ekonomik işbirliği oluşturma çabasına girdiklerinde birbirlerinden farklı vergi yükleri nedeni ile rekabet eşitsizlikleri ile karşı kaşıya kalmamaları açısından öncelikle vergi yapılarının aynı olması, vergi harmonizasyonunun sağlanması gerekmektedir. Ancak vergi harmonizasyonu tek başına yeterli olmamaktadır. İki farklı ülke aynı vergi yapısını benimseler dahi toplumsal farklılıklar, yükümlü davranış farklılıkları nedeni ile vergi uygulamaları bir ülkede başarılı olsa dahi diğerinde başarısızlıkla sonuçlanabilecektir. Bu sebepten ekonomik işbirlikleri oluşturulmadan önce ülkelerin vergi psikolojileri üzerinde araştırmalar yapılmasında yarar bulunmaktadır(User, 1992:27; Çiçek, 2006: 45).

#### 2.1.4. Vergilendirmenin Psikolojik Sınırları

Vergilendirmede mükellef davranışlarının vergilerin verimliliğini azaltmaya başladığı nokta vergilemenin psikolojik sınırını ifade etmektedir. Devletlerin ihtiyaç duydukları yeni kaynaklar, ister yeni vergilerin konulması isterse mevcut vergilerde oranların yükseltilmesi veya vergi konularında kapsam genişletilmesi yolu ile vergi gelirleri yükseltmek istendiğinde, vergi yönetimi büyük bir özen ve itina ile mükelleflerin vergiye karşı dirençlerinin asgari olacağı kaynak ve vergi oranlarını tespit etmesi gerekmektedir. Çünkü toplum tarafından kabullenilmeyen, yüksek vergi direncine sebep olan vergi uygulamaları vergi idarelerine yüksek maliyetler yüklenme riski taşımaktadırlar. Bu nedenle mükelleflerin vergi zihniyetlerinin tespitine yönelik çalışmalar büyük öneme sahiptir. Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarının şekillenmesinde vergi zihniyeti, vergi ahlakının büyük etkisi bulunmaktadır(Reynoud, 1955: 3; Turhan, 1998: 199).

Vergi ahlakı kavramını da genel çerçevesi içerisinde barındıran vergi zihniyeti kavramı, zamana, halka ve hatta mekâna göre ölçümlenebilir farklılıklar göstermekle birlikte vatandaşların vergileme ve vergileme nedeni ile kendilerine yüklenen mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır olarak ifade edilmektedir. Vergi ahlakı kavramı ise bireyin toplumun bir parçası olarak üstlendiği görevleri daha iyi gerçekleştirebilmesi için uyması gereken zamanın töresel ve hukuki kurallarını içten onaylaması olarak tanımlanmaktadır. Daha somut bir ifade ile vergi ahlakı, mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında aldıkları durum olarak tanımlanmaktadır(Schmölders, 1976: 107).

Her dönemin kendine özgü bir vergi zihniyeti var olduğu, o dönem için geçerli olan vergi doktrin ve ilkeleri ile vergi adalet algısında kendisini gösterdiği ifade edilmektedir(Schmölders, 1976: 107). Vergi zihniyetinin temel belirleyici faktörleri, vergi adaleti, verginin amacı ve vergi ahlakı olarak sayılmaktadır. Mükelleflerin vergi adaleti ve vergi ahlakına ilişkin vergi zihniyetini ise vergi ödeme gücü ile vergi yüküne ilişkin algılamaları oluşturmaktadır. Bireyin vergi yükü algılaması mutlak değil, görelidir. Yapılan araştırmalar mükelleflerin, verginin karşılıksız olması, vergi ödemeyenlerin de kamu hizmetlerinden faydalanması nedenleri ile vergi yükünü kendi ekonomik gücüne göre, diğer mükelleflerin vergi yüküne göre ve faydalanılan kamu hizmetlerine göre

yüksek algılama eğiliminde olduğunu göstermektedir(Önder, 1992: 51; Keene, 1983: 371).

Mükellefler kendi vergi yükleri ile diğer mükelleflerin vergi yüklerini karşılaştırmalarını seçici bir davranış içerisinde ve sürekli olarak kendilerinden daha düşük vergi yüküne sahip olan mükellefler ile gerçekleştirmektedirler. Bu nedenle vergi kanunlarındaki ayrıcalık maddeleri(muafiyet, istisna ve vergi teşvik düzenlemeleri) arttıkça mükelleflerin vergi yükü şiddeti algıları da artmaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin kamu harcamalarından sağladığı fayda ile kamu kurum ve kuruluşlarının yönetimine duyulan güven seviyesi de vergi yükü algısı üzerinde doğrudan etkiye sahiptir. Mükellefin kamu harcamalarından sağladığı fayda ve kamuya güven seviyesi arttıkça vergi yükü azalmakta, aksi halde artmaktadır(Önder,1992: 51).

Mükelleflerin vergi yükü algısının, bilgi düzeylerine, tecrübelerine, vergilendirme otoritesine karşı önyargılarına, toplumsal durumlarına ve genel psikolojilerine bağlı olarak değişmektedir. Mükellefin bilgi seviyesi yükseldikçe, dakik hesaplar yapabilme kabiliyeti arttıkça sübjektif vergi yükü matematiksel vergi yüküne yaklaşmakta, aksi halde psikolojik vergi yükü matematiksel vergi yükünden daha yüksek algılanmaktadır. Ayrıca mükellefler siyasi iktidarı farklı uygulamalar açısından başarılı görmeleri durumunda mali alanda başarısızlık söz konusu olsa dahi vergiye karşı direnç seviyeleri ve vergi yükü algılarının daha düşük seviyede gerçekleştiği ifade edilmektedir. Bu durum toplumun hükümetlerin maliye politikaları hakkında yeterli bilgi edinmemesinden, toplumun büyük bir çoğunluğunun kamu maliyesi uygulamaları ile alakadar olmamasından kaynaklandığı ileri sürülmektedir. Bireylerin, mali olaylara yönelik fikirlerini *basitleştirme* ve *tamamlama* yolu edindikleri ileri sürülmektedir. Aynı şekilde verginin mükellefe tanıtılması şartları da mükelleflerin psikolojik tepkileri üzerinde etkili olduğu belirtilmektedir. Vergi, bir defada ödenen ve fiyat olarak değerlendirilemeyen bir yapı sergilediğinde vergi yükü algısı yüksek olmakta iken vergi fiyat olarak algılanma seviyesi arttırıldığında, fiyat mekanizması ile toplandığında veya taksitler halinde alındığında kabullenme derecesi artmaktadır. Ayrıca mükellef ödediği vergi ile verginin tahsis edildiği kamu hizmeti arasında bağlantı kurabilmesi halinde, özellikle kendisinin önemseydiği alanlarda harcanacak vergilere karşı daha düşük tepki göstereceği ifade edilmektedir(Reynoud, 1966: 21 – 25).

Vergilendirmede ülkelere, bölgelere, mükelleflerin vergi zihniyetlerine, vergi oranlarının yüksekliğine, mükelleflerin algı ve tutumlarına göre...vb etkenlerin altında değişen sebeplerden mükellefler ödeme güçlerinin tükendiğini hissedecekler ve vergi ödemeye karşı aktif ve/veya pasif direnç göstereceklerdir. Maliye politikası açısından önemli olan husus vergi mukavemeti – direncine nasıl karşı gelineceğidir. Vergi mukavemeti kırılmalı mı yoksa vergi mukavemetinden sakınılmalı mı? yani vergi direncinden korunmak için dolaylı vergiler ile stopaj yöntemi mi yaygınlaştırılmalı yoksa doğrudan vergilendirme yapılırken vergi indirim, muafiyet, istisna ve sübvansiyonlardan daha fazla mı faydalanmalıdır? Doğru tercih yapılmasının yolu vergi psikolojisinin ve zihniyetinin doğru tespitidir(Schmölders, 1968: 14). Schmolders optimal vergi noktasının, bütün milletlerde farklı olup, halkın devlete karşı tavır ve fedakarlık duygusuna(vergi zihniyeti) göre değişen ve her şeyden önce psikolojik nitelikte olduğunu vurgulamaktadır(Schmölders, 1976: 101). Dolayısıyla mükelleflerin tutum ve davranışları vergilemenin psikolojik sınırının temel belirleyeni olmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkileyen faktörlerin bilinmesi ve vergi politikalarının belirlenmesinde bu faktörlerin dikkate alınması uzun dönemde vergilemenin etkinliği ve toplumların vergi kültürlerinin de değiştirebileceği söylenebilir.

Vergi psikolojisinin sınırları yani mükelleflerin vergileme karşısındaki ruhsal tepkileri vergiye karşı hareket temelli tepkileri olan; vergini kabulü, vergiye pasif tepki ve vergiye karşı aktif tepki aşamalarına paralel olarak; “*iştirak etmeme*”, “*hakkının gasp edildiği hissi*” ve “*vergi alerjisi*” olduğu kabul edilmektedir. Vergiye iştirak etmeme(katılmama) halinde mükellef kendini millet ve topluma yabancı hisseder, kayıtsızlığı nedeniyle vergi ödemek istemez. Hakkın gasp edildiği hissini taşıyan mükellef kayıtsız olmadan öfkeli olma haline geçer, kendisi veya içinde bulunduğu grup adına haksızlığa uğradığı düşüncesi ile tepki olarak vergi ödememeyi tercih edecektir. Vergi alerjisi halinde ise vergiye tahammülsüzlük söz konusudur, vergilemeye ilişkin her konu tepkiye neden olmaktadır(Reynaud, 1966: 22 -23; User, 1992:30).

## 2.2. VERGİLENDİRMEYE KARŞI MÜKELLEFLERİN TUTUM VE DAVRANIŞLARI

Kamu Maliyesi literatüründe vergi uyumu (tax compliance), vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance), vergiden kaçınma (tax avoidance) ve vergi kaçırma (tax evasion - tax fraud) kavramları zaman zaman birbiriyle ilişkilendirilerek kullanılabilir. Bu kavramlardan ilki olan vergi uyumu veya vergiye uyum kavramı; “vergi beyannamelerinin zamanında ve hatasız bir şekilde doldurulması, gelir idaresine vergi beyanının zamanında ve usulüne uygun olarak verilmesi ve vergi ödemelerinin zamanında ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi” olarak tanımlanmaktadır (Roth ve Scholz, 1989: 2). Böylece vergiye uyumun gerçekleşebilmesi için üç aşamanın (beyanname doldurma, bildirimde bulunma ve ödeme yapma) sırasıyla gerçekleşmesi gerektiği kabul edilmektedir (Blumenthal ve Slemrod, 1992: 16-17). Mükelleflerin vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri vergi uyumu olarak tanımlanırken, bunun aksine olan durumlar ise (beyannameyi doldurma sırasında, bildirimde bulunurken ve vergiyi ödeme sırasında yaşanan sorunlar ile vergi kanunlarına karşı gösterilen direnç) vergi uyumsuzluğu veya vergiye uyumsuzluk olarak ifade edilmektedir (Lederman, 2002: 977).

Vergi idaresinin toplamayı hedeflediği vergi hasılatı (potansiyel vergi hasılatı) ile elde edebildiği vergi hasılatı (gerçekleşen vergi hasılatı) arasındaki farkın (tax gap) nedenini vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fiilleri oluşturur. Burada yasal (fakat arzulanmayan) bir durum olan vergiden kaçınma ile yine arzulanmayan (aynı zamanda da yasadışı olan) vergi kaçırma arasındaki çizgiyi belirlemek çoğu zaman oldukça güçtür (Fuest ve Riedel, 2009: 4-6). Ayrıca, hükümetler vergi politika ve uygulamaları ile toplumda bazı mal ve hizmetlerin örneğin tütün ve alkolün tüketimini azaltmayı hedefleyebilmektedirler. Benzer şekilde çevresel vergiler (yeşil vergiler) ile üretim birimlerinden kaynaklanan negatif dışsallıkların çözümünde de vergilerden yararlanılmaktadır. Bu durumlarda vergi açığı (tax gap) ile vergi uyumunun ölçülmesi mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla vergi uyumu potansiyel vergi gelirleri ile gerçekleşen vergi gelirlerinin % 100 uyumundan daha geniş bir konu olarak vergi kanunlarının ruhuna uygun hareket etme istekliliği, vergi icra ve zorlamalarına muhatap olmaksızın mükellefletin gerçekleştirilmesi durumu şeklinde tanımlanmaktadır (James ve Aley, 2002: 29).

Vergi uygulamaları, eski çağlardan beri devlet ile mükellef arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Bundan nedenle devletin vergi gelirlerinin maksimize edilebilmesi, büyük ölçüde vergi idaresiyle vergi mükellefi arasındaki uyuma bağlıdır. Her ne kadar vergiler devletin tek taraflı ve cebri egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği parasal değerler olsa da, vergi ödeyicisi durumunda olan mükelleflerin vergilere karşı olan tutum ve davranışları da vergi uygulama ve politikalarının etkinliğinde kilit bir rol oynamaktadır. Devlet, vergileri vatandaşların harcanabilir gelirlerinden aldığı için, gelirinin bir kısmından mahrum kalan mükellef, vergiyi ödeyebileceği gibi, vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergiyi reddetme ve vergiye karşı direnme davranışlarından birini de sergileyebilmektedir(Çataloluk, 2008: 214-215).

### **2.2.1. Mükellef Tutumları – Vergi Uyumu Çalışmalarında Tarihsel Gelişim**

Fransız sosyal psikolog Gabriel Tarde, 1902 yılında yayınlanan iki ciltlik “La Psychologie Economique” çalışmasında iktisadi psikoloji kavramının ilk olarak 1881 yılında kendisinin kullandığını ifade etmektedir. Ancak Tarde’ nin kavramı ekonomik literatürde Veblen’ in 1904 tarihli “The Theory Of Business Enterprise” kitabında dipnot olarak bildirilmesinin dışında 1961 yılında Amerikalı sosyolog Hughes tarafından tekrar keşfedilinceye kadar yer almamıştır. Avrupa’da iktisat bilimine psikoloji öğelerini yerleştiren temel ekol, geliştirdikleri “marjinal fayda” ve “fırsat maliyeti” kavramları ile Avusturya ekolüdür. Ekol içerisinde Carl Menger’ in(1871) insan ihtiyaçları sıralaması Maslow’ un(1954) ihtiyaçlar hiyerarşisine benzemektedir. Ancak Avusturya ekolü açıkça psikoloji biliminden faydalanmadıkları gibi iktisadın faydalanacağı temel alanın felsefe olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bunun sebebi psikolojinin henüz ölçülebilir bir bilim halini almamasıdır. İktisadi psikolojideki ilk ampirik çalışma, 1945 yılında, George Katona’ nın şirket yöneticileri ile gerçekleştirdiği *ekonomik araştırma aracı olarak görüşme* ‘yi kapsayan “İş ve Fiyat Kontrolü(Price Control and Business)” adlı çalışmada yer almıştır. Katona, psikoloji göz ardı edildiğinde ekonomik süreçlerin açıklanmasının başılamayacağını, ekonomik araştırmalarda ekonomik eylem ve kararların arkasındaki gücü keşfetmek için psikolojiye ihtiyaç olduğunu savunmuştur. 1975 yılında yayınladığı en kapsamlı çalışmasında iktisadi psikolojiye “davranışsal ekonomi” adı Katona tarafından verilmiş olmakla birlikte, 1960’lı yıllarda Pierre Lois Reynaud iktisat

psikolojisi alanını genişleterek alana teorik altyapı kazandırılmasına önemli katkılar sağlamıştır. Reynaud 'a göre, ekonomi ve psikolojinin birleştirilmesine yönelik çalışmalar Tarde' den çok daha eskidir(Warneryd,1988: 5 – 7).

Davranışsal ekonominin kamu ekonomisi alanında vergilerin birey davranışları üzerine etkilerini hesaplamaya çalışarak optimal vergi yapısına ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu yönde çalışmalarda G. Schmolders(1959), B. Strümpel(1974) ve A. Lewis(1982) öne çıkan isimlerdir(Önder, 1991: 184). Köln Vergi Okulu(Cologne School of Tax Psychology) ile G. Schmolders, İtalyan faşizmi ile Alman nazizminin iktisadi psikoloji deneyimlerinin alanını genişletmesine rağmen bilimsel çalışmalara engel olduğunu, deneyimlerin yeniden tanımlanmasının ve terimsel ve kategorik çalışmaların ancak II. Dünya savaşından sonra mümkün olduğunu belirtmektedir. Ayrıca Schmolders de Reynaud gibi iktisadın kurulumundan itibaren psikoloji ile iç içe olduğunu ileri sürmektedir(Schmolders, 1959: 341).

Mükellefin vergiler karşısında nasıl bir tutum takınabileceği ve bu tutumun belirleyicisi olan temel faktörlerin ne olabileceği konusundaki yaklaşımlarda tam bir görüş birliği olmadığı gibi, zaman içerisinde de söz konusu bu yaklaşımlar arasındaki farklılıklar giderek belirginleşmiştir. Vergi psikolojisi çalışmaları ile cevap aranan bu temel sorulara yönelik ilk teorilerde; vergi denetimlerinin sıklaştırılması ve vergi oranlarının aşağıya çekilmesi, vergi beyanında belirgin bir artış sağlamak için yeterli olacaktır görüşü savunulmuştur. Vergi uyumu üzerine öncü ve klasik model olarak Alingham ve Sandmo' nun(1972) ekonomik yaklaşım temelli, bireylerin "*Homo Economicus*" olduğunu kabulle vergi kaçırmayı "*riskli bir hisse senedine yatırım*" 'a eşdeğer gören, *Rasyonel Tercih Teorisi* veya *Beklenen Fayda Teorisi* olarak adlandırılan teori kabul edilmektedir. Alingham ve Sandmo modeli fayda maliyet analizine dayanmaktadır. Mükellefin beklenen faydasını maksimize etmek amacıyla vergi oranları, vergi denetim oranları, uygulanması muhtemel cezanın büyüklüğü ve ödemesi gereken verginin miktarını dikkate alarak hareket edeceği varsayılmaktadır. Mükellef vergi kaçırmanın beklenen faydası vergi kaçırmanın maliyetini aşarsa vergi kaçırarak, aksi durumda vergisini ödeyecektir. Modele göre miyop mükellef gelecekteki karşılaşması muhtemel risklerden ziyade geçmişte yaşadığı tecrübeleri dikkate alarak vergi idaresi ile tam bir *vergi kumarı*(*tax gamble*) oynama anlayışıyla hareket etmektedir ve temel motivasyon unsuru ise ekonomik kazancıdır. Model, mükelleflerin vergi uyumunu

arttırmak için vergi denetim oranlarında ve vergi cezalarında artışa gidilmesini önermekle yetinmektedir. Allingham ve Sandmo modeli, mükelleflerin vergi uyumu üzerinde ekonomik etkenlerin etkisini açıklamakla birlikte vergi kaçakçılığı ile işgücü bağlantısını dikkate almaması ve vergi kaçırmanın psikolojik maliyetlerini, toplumun geneline kabul gören sosyal normları ve ahlaki değerler ile diğer psikolojik faktörlerin mükellefin vergi uyumuna etkisini dikkate almaması da temel eleştiri gerekçeleri olmaktadır(Allingham ve Sandmo, 1972; Alm, Jackson ve McKee, 1992: 108; Aktan, 2006: 126 – 127; Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004: 225; Kitapçı, 2013: 35-38).

Mükellef tutum ve davranışlarının vergi uyumuna yönelik çalışmalarda 1980’li yıllardan itibaren vergi oranlarının da vergi denetimleri, vergi cezaları ve vergi kaçırmanın mükellefe sağlayacağı faydanın yanında büyük etkiye sahip olduğu kabul edilmiştir. Türkçe literatürde Haldun - Laffer olarak adlandırılan Laffer Eğrisine(Laffer Curve) göre, mükelleflerin vergi uyumuyla vergi oranları arasında ki ilişki gelir idaresinin elde edeceği vergi hasılatının temel belirleyicisidir. Laffer, vergi oranları yüksek olduğunda gelir idaresinin vergi hasılatının düşeceğini, vergi oranları daha düşük düzeylerde tutulduğunda ise gelir idaresinin vergi hasılatının artacağını ifade etmektedir. Vergi oranlarındaki artış piyasa üretimlerinde düşmelere, işçi istihdam etme isteklerinde azalmalara neden olduğu gibi işgücünün de çalışma azimlerini düşürmektedir(Canto, Joines ve Laffer: 1981: 30; Laffer, 2004: 2). İbn-i Haldun’un vergilendirmeye ilişkin görüşleri ile Laffer’in görüşleri paralellik göstermektedir. Haldun’un, XIV. Yüzyılda kaleme aldığı kitabının “Vergi Ve Verginin Az Ve Çok Oluşunun Sebepleri” başlıklı 38. Kısımında; “*Bilinmelidir ki, devletlerin ve hanedanlıkların ilk zamanlarında vergi, tevziat (mükelleflerin ödedikleri miktarlar) itibarıyla az ama hasılat ve varidat itibarıyla çok olur. (Fertler az vergi öder ama toplanan vergi büyük yükün tutar) Devletlerin ve hanedanlıkların son zamanlarında ise bilakis vergi, tevziat itibarıyla çok ama hasılat itibarıyla az olur.*” Şeklindeki değerlendirmesi ile özetlenebilecek vergiye ilişkin görüşleri eseri içerisinde farklı bölümlerde oldukça önemli bir yere sahiptir(Haldun, 2007: 539). Vergi oranları ile ilgili ABD’ de yapılan bir ampirik çalışmada marjinal vergi oranı % 40’tan % 10 düşürüldüğünde(yani %36’ya indirildiğinde) vergi bildirimlerinde % 5 ile % 8 arası bir artış gerçekleştiği gözlenmiştir(Clotfelter, 1983: 368).

Vergi uyumu ile ilgili çalışmalar, başlangıç yıllarında vergi denetimleri, vergi cezaları, vergi oranları ve vergi kaçırmanın beklenen faydası gibi ekonomik ve dışsal



etkenler üzerine yoğunlaşmış ve önemli gelişmeler göstermiştir. Ancak, klasik ekonomik modeller, içsel faktörlerin göz ardı edilerek sadece dışsal faktörlerle vergi uyumunu açıklama noktasında yeterince başarılı olamamışlardır. Bu nedenle vergi kaçakçılığının sadece ekonomist ve maliyeciler tarafından değil aynı zamanda psikolog, sosyolog ve suç bilimcileri gibi sosyal bilim dalları uzmanlarınca da araştırılması gerektiği vurgulanmaktadır(Saruç,2015: 54). Birçok ülkede denetim oranları dolayısıyla yakalanma riski ve olası yakalanma durumunda uygulanan cezaların düşük olmasına rağmen insanlar vergi ödemeye devam ettiği görülmektedir. Bu nedenle standart ekonomik model 1990'lı yıllardan itibaren yerini mükelleflerin vergiye uyumuna sevk eden veya vergi uyumundan uzaklaştıran faktörlerin sadece ekonomik değil, psikolojik, sosyal, kültürel, siyasal, ahlaki ve dinsel faktörlerin de dikkate alınması gerektiğini ifade eden modellere bırakmıştır. Literatürde “tutumusal model” (attitudinal model) veya “ahlaki duygular teorisi” (the theory of moral sentiments) olarak adlandırılan sosyo-kültürel ve sosyo-psikolojik yaklaşım, bireylerin vergi ödeme ya da ödememe tercihlerin belirleyen tek etkenin bireysel çıkarları ve bireysel faydalarının maksimizasyonu olmadığını psikolojik ve etik etkenlerin de büyük öneme sahip olduğunu belirtmektedir. Bireylerin vergi ödeme - ödememe konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen etkenlerin başında psikolojik algılama gelmektedir(Aktan, 2006: 132) .

Tablo 3.1’de çeşitli akademik disiplinlerin vergi uyumu konusunda dar(ekonomik yaklaşım) ve geniş(ahlaki duygular yaklaşımı) kapsamlı olarak değerlendirilen iki temel yaklaşımın farklılıkları özetlenmektedir. Nispeten dar bir ekonomik rasyonaliteye dayanan birinci yaklaşımda, muhtemel ekonomik teşvikler ve bunlara uyma veya uymama maliyetlerine dayalı olarak ekonomik kararlar mali açıdan beklenen faydaya, yakalanma riskine, uygulanacak cezalara ve riskten kaçınma dereceleri gibi faktörler açısından analizler gerçekleştirilmektedir. Çözüm olarak teknik nitelikli önlemler, daha yüksek denetim oranları ve caydırıcı cezalar önermektedir. İkinci yaklaşımda ise vergi mükellefinin motive edilmesinin ve motivasyonlarının bozulmamasının önemine vurgu yapılmaktadır. Davranışsal yaklaşımda vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarının sadece ekonomik etkenlerden değil psikolojik, sosyal, kültürel, hukuki, siyasi ve idari bir çok faktörden etkilendiğinin dikkate alınarak disiplinler arası çalışmalarla vergi uyumunun arttırılmasının mümkün olduğu savunulmaktadır(James ve Aley, 2002: 34).

**Tablo 2. 1.Vergi Uyumuna Yaklaşımlar (Approaches To Tax Compliance)**

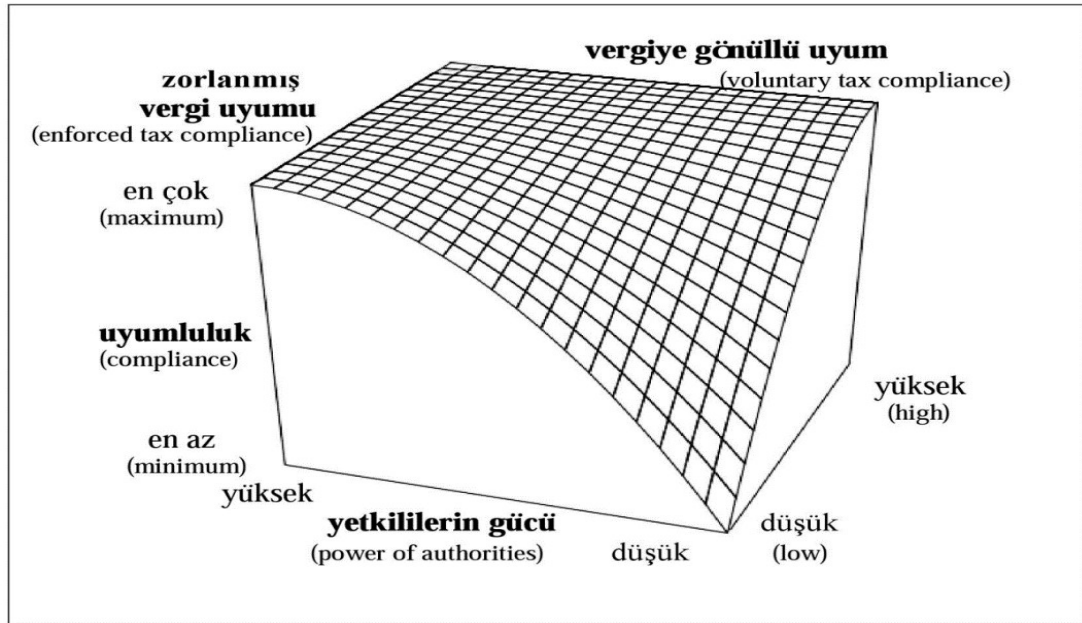
Vergi Uyumunu (Tax Compliance)	İlk Yaklaşım (First Approach)	İkinci Yaklaşım (Second Approach)
Kavramı (Concept of)	Vergi aralığı Gerçek gelirden %100 daha az uygunluk (Tax Gap 100% compliance less actual revenue.)	Vergi kanunlarının lafzı ve ruhuna uygun hareket etmeye istekli (Voluntary Willingness to act in accordance with the spirit as well as the letter of tax law.)
Tanım (Definition)	Daha dar (Narrower)	Daha geniş (Wider)
Vergi uyumu (Tax compliance)	Ekonomik rasyonellik (Economic rationality)	Davranışsal iş birliği (Behavioural co-operation)
Örnekleme (Exemplified By)	Karar verme: 1. Kaçınma sebebiyle beklenen faydalar 2. Cezaların tespit edilip uygulanması riski Kişisel gelir ve zenginliklerini en üst düzeye (Trade off: Expected benefits of evading Risk of detection and application of penalties Maximise personal income and wealth)	Bireyler, bencil yararlarını en çok yapmakta bağımsız değildir. Farklı tutumlara, inançlara, normlara ve rollere göre etkileşirler. Başarı iş birliğine bağlıdır (Individuals are not simply independent, selfish utility maximisers. They interact according to differing attitudes, beliefs, norms and roles. Success depends on co-operation)
Konular (Issues of)	Kaynak tahsisinde etkinlik (Efficiency in resource allocation)	Eşitlik adalet ve yansıma (Equity, fairness and incidence)
Vergi mükellefinin görüntüsü (Taxpayer seen as)	Maddi kazanç ve kaybını kendine hesaplayan. Selfish calculator of pecuniary gains and losses.	İyi vatandaş ("good citizen")
Olarak adlandırılır (Can be termed the)	Ekonomik Yaklaşım (Economic approach)	Davranışsal yaklaşım (Behavioural approach)

**Kaynak:** James ve Aley,(2002): 33

Kirchler, "Kaygan Yamaç Çerçevesi" analizinde mükelleflerin vergi uyum davranışlarını, güvene bağlı gönüllü uyum ile yetkililerin gücü ve yaptırımlarına bağlı zorlanmış vergi uyumu(The "slippery slope" framework: enforced tax compliance and voluntary tax compliance depending on the power of the authorities and trust in the authorities) olarak ikiye ayırmaktadır. Kirchler'e göre vergilendirme iklimi, şeffaflık ve prosedürlerin tarafsızlığı, vergi kurum ve otoritelerinin güvenilirliği ve vergi mükelleflerine saygılı, kibar ve onurlu muameleye dayanan etkileşim süreçleri ile oluşturulduğunda, mükellefler hükümet politikalarını kabul eder ve güvenirse, vergi prosedürleri adil olarak algılanırsa gönüllü vergi uyumu davranışı ortaya çıkacaktır. Vergi mükellefleri vergileri yurttaşlık görevi olarak algılayacaklar, hükümet kurumları ile toplumun yararına işbirliği yapacaklar ve hükümetin meşruiyetini kabul ve takdir edeceklerdir. Meşruiyet ise kendisine bağlı olanların uygun ve adil olduğuna inanan bir

otoritenin, kurumun yada toplumsal düzenin psikolojik özelliğidir. İnsanlar meşruiyet nedeni ile ceza ve korku beklentisi olmaksızın uyumlu davranışlar sergilemeye eğilimlidirler ve hatta uygulanacak denetim ve yaptırımlar uyum sağlamanın aksine uyumsuzluk sebebi dahi olması muhtemeldir. Ancak vergilendirme iklimi düşmanca bir hal alırsa, devlet kurumları mükelleflerin vergi uyumlarını sağlamak için ağır para cezaları, yüksek denetim uygulamaları ve vergi kaçakçılığını yasaklayan kesin vergi kanunlarına başvurmalıdır. Mükellefler vergi kanunlarına uyum kararlarını denetim olasılığı, para cezaları, vergi oranları, yetkililerin kullandıkları stratejileri dikkate alarak belirlemek durumundadırlar. Vergi idaresinin gücü yükseldikçe zorunlu uyum da artacaktır. Mükellefin vergi kaçırma kararı sadece mükellef yada mükellefin çevresinden kaynaklanmamakta vergi idaresinin davranışları da bu kararı etkileyebilmektedir. Vergi idaresi, ayrıcalıklı ve üstün bir pozisyonda değil mükellef ile güvene dayalı ilişki kuran, iletişim halinde mükellefin refahını düşünen hizmet odaklı kurumlar olması gerektiğini savunulmaktadır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum davranışları, vergi ahlakı, vergilendirmeye ilişkin tutum ve algılamalar, sosyal normlar ve vergi sisteminin algılanan karmaşıklığı ile vergi idaresine ve devlete olan güven gibi faktörlerden, zorunlu vergi uyumu davranışı ise vergi denetim ve cezaları, vergi oran ve miktarları, vergi idaresinden kaynaklanan nedenler gibi faktörden etkilenmektedir(Kirchler, 2007: 204).

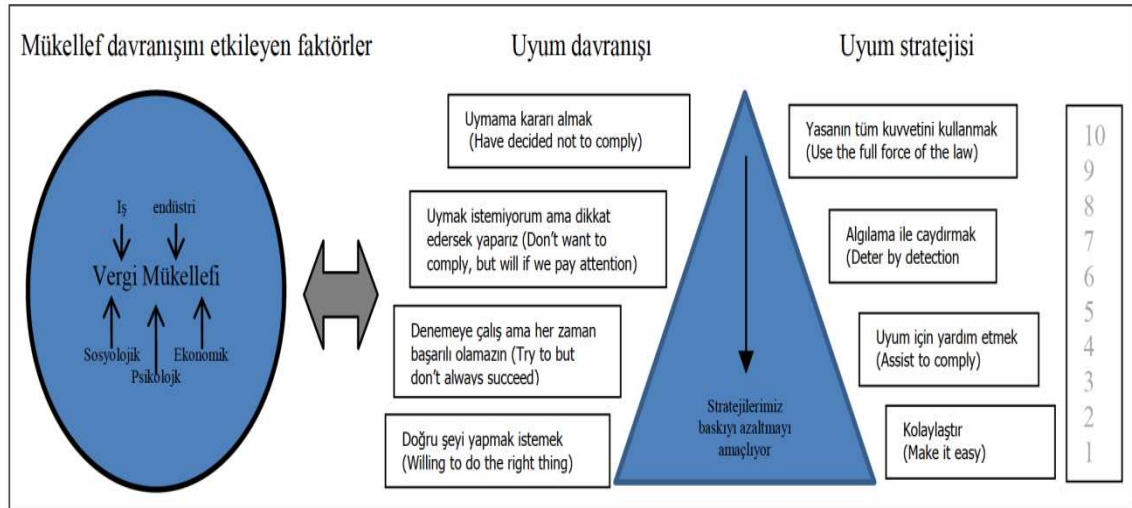
## Şekil 2. 5.Kaygan Yamaç Yaklaşımı(The Slippery – Slope Model)



Kaynak: Kirchler, (2007): 205

Şekil 3.5’ de, mükelleflerin vergi uyum davranışlarının üç boyutlu grafiksel gösterimi görülmektedir. Yatay eksenle yetkililerin güç seviyesi, dikey eksenle mükelleflerin uyumluluk düzeyi yer almaktadır. Yatay alt eksenin en sağında şeklin ön köşesinde, yetkililere olan güven ve yetkililerin gücü zayıf olduğundan vatandaşların uyumu en azdır, vergi kaçırma ve kendi bireysel çıkarlarını en fazlaştırmaları olasılığı söz konusudur. Yatay eksenle sol kenar boyunca hareket edildiğinde, yetkililerin güç boyutunun yükselmesiyle denetim ve tespit olasılıklarının artması veya ağır cezai işlem yapabilmeleri düşük güvene rağmen zorunlu uyumu ortaya çıkartmaktadır. Çünkü yetkililerin gücünün artması, vergi sisteminde belirlilik ve kesinlik ilkesini ön plana çıkaracağından beraberinde vergi uyum sonuçlarının artması da mümkün olmaktadır. Güven boyutunda, yetkililerin düşük güçlü olduğu koşullarda dahi ön köşeden sağ kenar boyunca hareket edildiğinde, güven derecesi ile birlikte gönüllü uyum davranışı da artacaktır. Vergide yüksek uyumluluk, hem yetkililerin gücüne hem de yetkililere duyulan güvene bağlı olarak gerçekleşebilmektedir. Ancak, zorunlu uyum ile gönüllü uyum arasında niteliksel bir fark söz konusudur. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlandığında vergi uyum maliyetleri düşecek ve yetkililerin güç kullanımına ihtiyaç olmadığı gibi güç kullanımı olumsuzluklara neden olabilecektir(Kirchler, 2007: 206).

## Şekil 2. 6.Vergi Mükellefi Davranışını Etkileyen Faktörler ve Vergi Uyum Spektrumu



**Kaynak:** OECD, (2010): 6

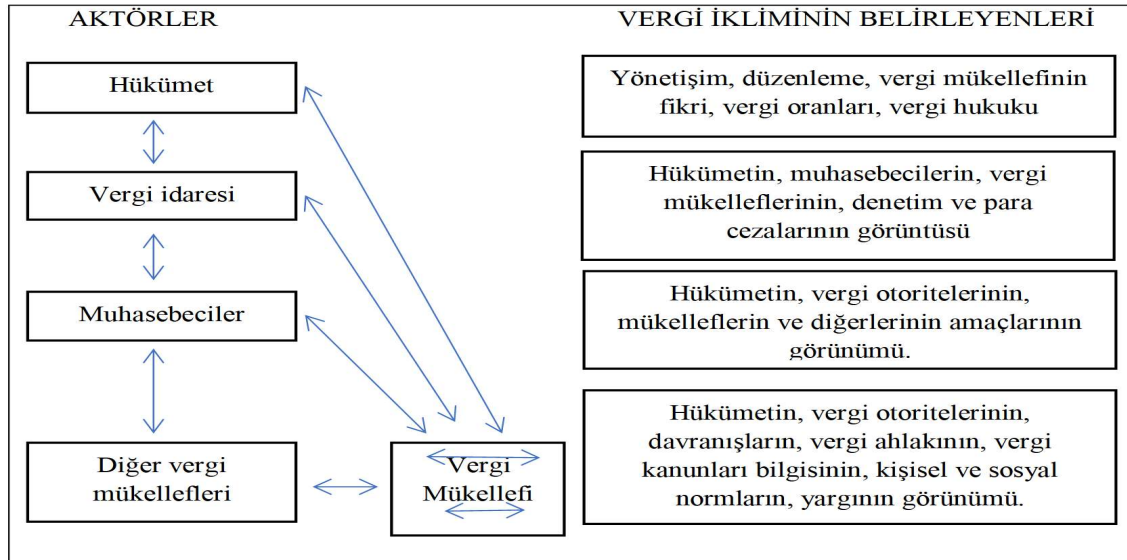
Şekil 3.6’ da vergi mükellefi davranışını etkileyen faktörleri ve bunların uyum konusundaki tutumlarını tanımlamak için OECD tarafından geliştirilen (BISEP) modeli ile mükellef tutum ve davranışlarına göre idarenin yardım, destek ve yaptırımlarına ilişkin durumlar şematize edilmiştir. Sol tarafta, BISEP modeli altında belirlenen faktörler

mükelleflerin uyum konusundaki tutumlarının belirleyicileridir. Sağ tarafta, diyagram (Uyum Piramidi (Compliance Pyramid)), doğru şeyi yapmaya gönüllü olma (vergiye gönüllü uyum(voluntarily comply)) uymama kararına (ya da uyuma karşı olmak (resist complying)) kadar uzanan, her tutum için uygun destek ve müdahale çeşitlerini kapsayan, mükellef tutumlarının sürekliliğini tasvir edilmektedir(OECD, 2010: 6 -7).

## 2.2.2. Vergi Uyum Davranışlarını Açıklamaya Yönelik Modeller

Mükelleflerin yasalara uygun olarak vergi ödeme / ödememe kararı almalarında sergiledikleri tutum ve davranışları karmaşık bir konu olduğundan mükelleflerin vergi kanunlarına uyumu sorunu literatürde oldukça dağınıktır. Bununla birlikte genel gelişim 1970’li yıllarda fenomen olan ekonomik - dışsal faktörlerin etkileri ile özellikle olumsuz davranışlardan sakındırıcı önlemler ile mükellef davranışlarının yönlendirilmesi ve açıklanması çabası yerini 1990’lı yıllardan itibaren psikolojik – içsel faktörlere, günümüzde ise vergi oyununun tüm aktörlerini kapsayan, karşılıklı etkileşimi ön plana çıkaran bir açıklama çabasına dönüşmüştür(Alm, Kirchler ve Muehlbacher, 2012 :134).

### Şekil 2. 7.Vergi İkliminin Belirleyicileri ve Aktörler



Kaynak: Alm-Kirchler-Muehlbacher, (2012): 136

Şekil 3.7’de mükelleflerin vergi kanunlarına uyum davranışını etkileyen aktörler sol tarafta, mükellefin etkisi altında kalacağı vergi ikliminin belirleyicileri sağ tarafta görülmektedir. Mükellefler ilgili aktörlerin davranışları ile vergi iklimi belirleyicilerini algılamalarına göre vergiye karşı tutum ve davranışlarını oluşturmaktadırlar.

Mükellef tutum ve davranışlarının vergi uyumunu etkileyen değişkenler konusunda yapılan çalışmalar, oldukça çeşitli faktörlerin az yada çok etkiye sahip olduğunu öne sürmektedir. Örneğin, Amerikan Gelir İdaresinin(IRS) 1978’de yaptığı çalışmada 64 farklı potansiyel etkinin var olduğu ileri sürülmektedir. Ayrıca bu 64 etkiyi analiz eden 43 ayrı çalışmanın vergi uyumuna etkisini inceleyen Jackson ve Milliron (1986), değişkenlerin 14 tanesinin ortak olmakla birlikte gerek ortak olan ve gerekse ortak olmayan değişkenlerin vergi uyumuna etkisinin (pozitif(+), negatif(-) ve nötr(0)) farklı çalışmalarda farklı bulunabildiğini belirtmektedir(Jackson ve Milliron, 2002: 56 – 61).

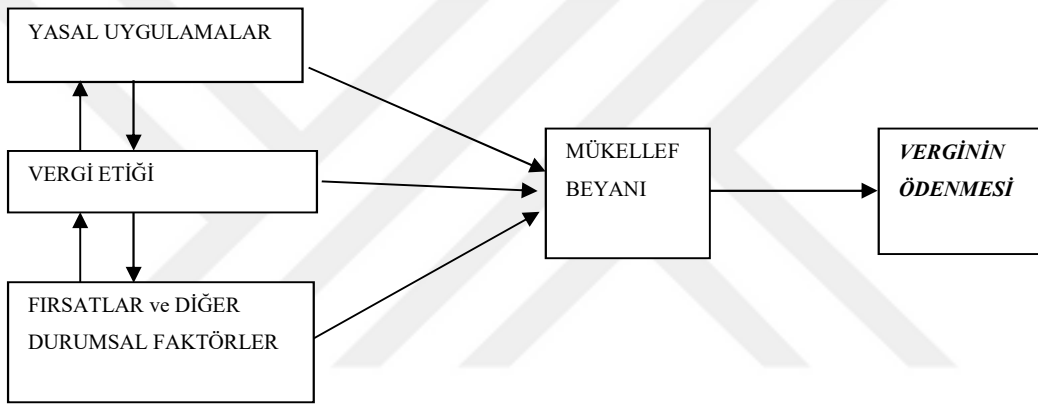
Mükelleflerin vergi uyumuna etki eden faktörler hakkında tam bir görüş birliği olmamakla birlikte çoğunlukla kabul gören faktörler ve oluşturulmuş temel modellerden örnekler şunlardır;

Ritsema, Thomaz ve Ferrier’e göre (2003), mükelleflerin vergiye uyumunu; “vergi kaçırma fırsatı, devletin daha önceden yapmış olduğu vergi denetimleri, vergi yükümlülüğünün bilincinde olma, medeni hal, yaş, eğitim, vergilemede adalet algısı, vergi ödemedeki mali yeterlilik, vergi uygulamalarının karmaşıklığı (veya basitliği), vergi kaçakçılığı suçundan yakalanma korkusu, aile veya arkadaşların etkisi, ahlaki değerler ve vergi cezalarından çekinme” gibi çeşitli faktörlerle ilişkilendirmişlerdir. Alm ve McKee (1998), mükellefin vergiye uyumunu etkileyen temel değişkenleri; “vergi denetim oranları ve yöntemleri, vergi denetimi olasılığı, vergi cezaları, mükelleflerin vergi uygulamalarına dair adalet algısı, mali belirsizlik ve karmaşa, vergiye uyum maliyetleri, kamu hizmetlerinin kalitesi, sosyal normlar, mali kuruluşlar ve siyasi düzenlemeler, toplumsal saygınlık ve vergi afları” olarak sıralamışlardır. Andreoni, Erard ve Feinstein(1998) ise mükellefin vergiye uyumunu belirleyen temel faktörlerin; “gelir idaresiyle mükellef arasındaki etkileşimin niteliği, mükellefin elde ettiği gelir miktarı, uygulanan vergi oranları, demografik ve sosyal faktörler, vergi cezaları ve denetim olasılığı, öncül vergi yoklamaları, gelir idaresinin zorlayıcılık ve caydırıcılık gücü, vergi uzman ve danışmanlarının etkisi, ahlaki değerler ve sosyal dinamikler, vergi uygulamalarındaki karmaşa ve vergi afları” olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Vergi uyumu konusundaki en eski modellerden biri Song ve Yarbrough (1978) tarafından ortaya atılmıştır. Şekil 3.8’de Song ve Yarbrough vergi uyum modeli görülmektedir. Modelde; yer alan yasal uygulamalar değişkeni; çıkarılan kanunların

meşruiyetini, yasal zorlama sürecinin etkinliğini ve vatandaşların yükümlülüklerini anlama ve yerine getirme kabiliyetlerini kapsamaktadır. Vergi etiği değişkeni ise; mükelleflerin gelir idaresi ile olan ilişkilerindeki davranışlarını ifade etmektedir. Son olarak fırsatlar ve diğer durumsal faktörler değişkeninde ise; mükellefin gelir düzeyi, işsizlik oranı, vergi oranı ve gelir idaresinin parametreleri yer almaktadır. Song ve Yarbrough çalışmalarında, vergi etiğini % 60.3 ölçümlemişler ve demokratik sistemin uygulanabilirliği açısından riskli gördükleri bu durumu açıklamada 1940'dan itibaren düşüş gösteren genel kamu ahlakı ile 1966'dan itibaren sürekli artış gösteren toplumsal yabancılaşma duygusuna özellikle dikkat çekmişlerdir(Song ve Yarbrough, 451).

### Şekil 2. 8.Song ve Yarbrough'un Vergi Uyumu Modeli

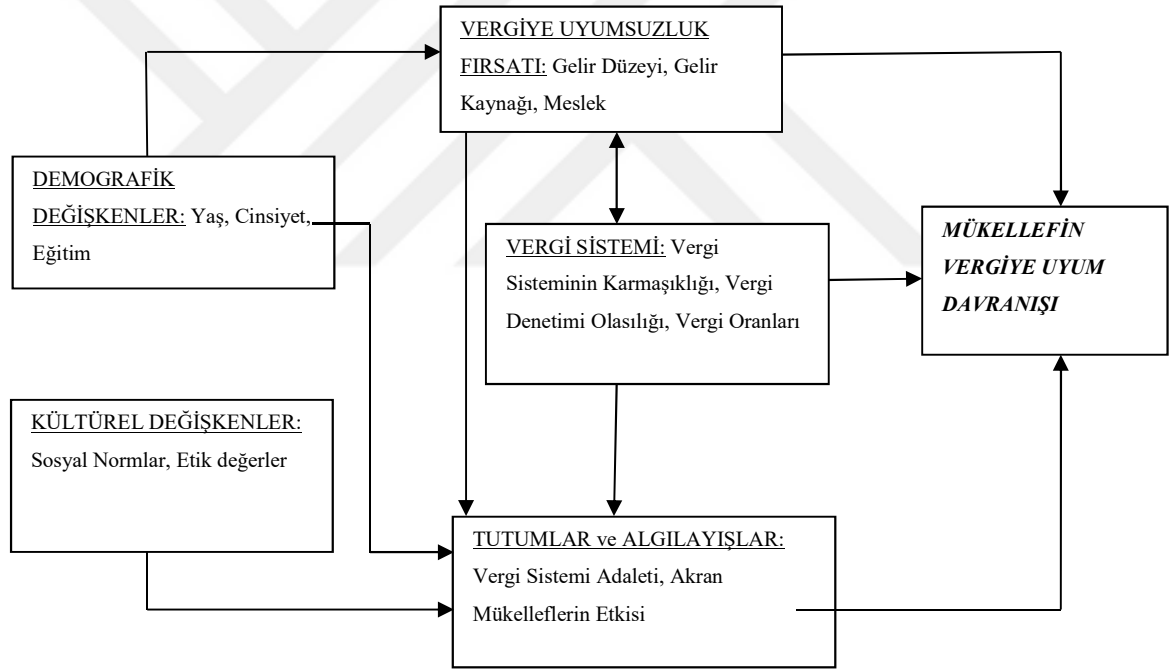


**Kaynak:** Song, Y. and T. E. Yarbrough, (1978): 444

Vergi uyumu alanında dikkat çeken bir diğer çalışma Chau ve Leung tarafından 2009'da, ilk modelde olmayan kültürel değişkenlerin, modele eklenmesiyle sosyal normlar ve etik değerleri de eklenilerek geliştirilen, Fischer, Wartick ve Mark tarafından 1992 yılında ortaya atılan vergi uyumu modelidir. Modelde mükelleflerin vergiye uyumu; demografik faktörler, mükellef tutum ve algılamaları, vergiye uyumsuzluk fırsatı ve vergi sistemi yapısı gibi dört ana başlık altında toplanmış ve her bir ana başlığın içerisinde de çeşitli alt faktörlere yer verilmiştir. Modelde mükellefin vergiye uyumunu etkileyen temelde 4 faktör (tutum ve algılayışlar, vergi sistemi, demografik değişkenler ve vergiye uymama fırsatı) vardır. Bu faktörlerden vergi sistemi, vergiye uyumsuzluk fırsatı ve demografik değişkenler, algılayış ve tutumları etkilemekte, mükellefin vergiye uyum davranışında ise vergi sistemi, tutum ve algılayışlar ile vergiye uymama faktörleri doğrudan, demografik değişkenler ise dolaylı olarak etkili olmaktadır. Bu modelde ayrıca demografik faktörlerin, tutum ve algılayışlar ile vergiye uyumsuzluk fırsatı üzerinde de

doğrudan bir etkisinin olduğu ileri sürülmektedir(Chau ve Leung, 2009: 35-38). Chau ve Leung tarafından geliştirilmiş olan Fischer modeli, Şekil 3.9'da yer almaktadır. Modelde kültürel değişkenlerin, tutumlar ve algılayışlar üzerinde etkili olduğu ve dolayısıyla sosyal normlar ile etik değerlerin mükellefin vergi uyumunu etkilediği görülmektedir. Bu modelde dikkat çeken bir başka husus da; Fischer modelinde yer almayan vergiye uymama fırsatı ile vergi sistemi arasındaki ilişkinin, geliştirilmiş modelde ele alınmış olmasıdır. Böylece vergi sistemiyle, vergiye uymama arasında çift yönlü bir ilişkinin olduğu ve vergi sistemi yapısının mükelleflerin vergiye uymama fırsatını etkilediği iddia edilmektedir. Ayrıca, kültürün vergi uyumu üzerine etkilerine dikkat çekerek çalışmaların Anglo-Sakson ülkeleri dışındaki ülkelerde yaygınlaşmasının vergi uyumu kültür ilişkisi hakkında bilgiler sağlaması açısından önerilmektedir(Chau ve Leung, 2009: 38-39).

### Şekil 2. 9.Chau ve Leung Tarafından Geliştirilen Fischer Modeli



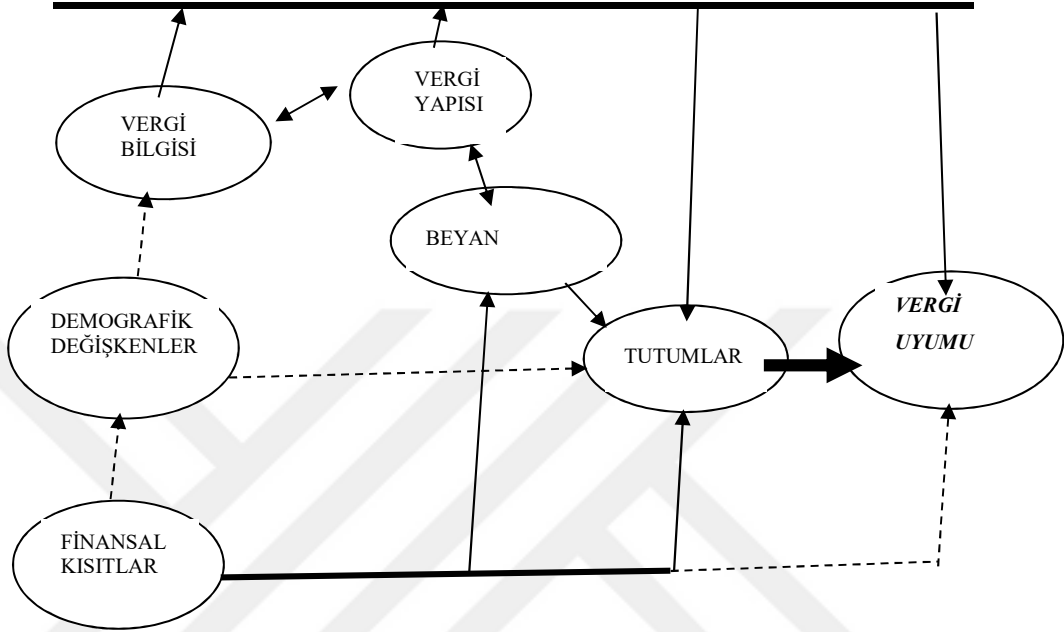
**Kaynak:** Chau, G. and P. Leung, 2009: 38

Vergi uyumu konusundaki modellerden bir diğeri de Loo, Mckerchar ve Hansford tarafından 2009'da Malezya'da anket, alan araştırması ve deneyden oluşan üçlü strateji araştırmasında oluşturdukları modelde temel iddia; beyan sistemindeki (vergi denetimleri ve vergi cezaları bakımından) bir değişimin, mükellef davranışı üzerinde etkili olduğu yönündedir. Buna göre; vergi sisteminin kişisel beyana dayanması (iradi uyum) veya denetim ve cezaların arttırılması (gayriiradi uyum), ile mükelleflerin vergi bilgi seviyeleri



vergi yapısı ile karşılıklı etkileşim halinde olmakla birlikte mükellef tutumlarını ve vergi uyumunu da etkilemektedir. Mükellefin vergi bilgisi ise finansal kısıtlarından ve demografik değişkenlerden etkilenmektedir(Loo, Mckerchar ve Hansford, 2009: 202).

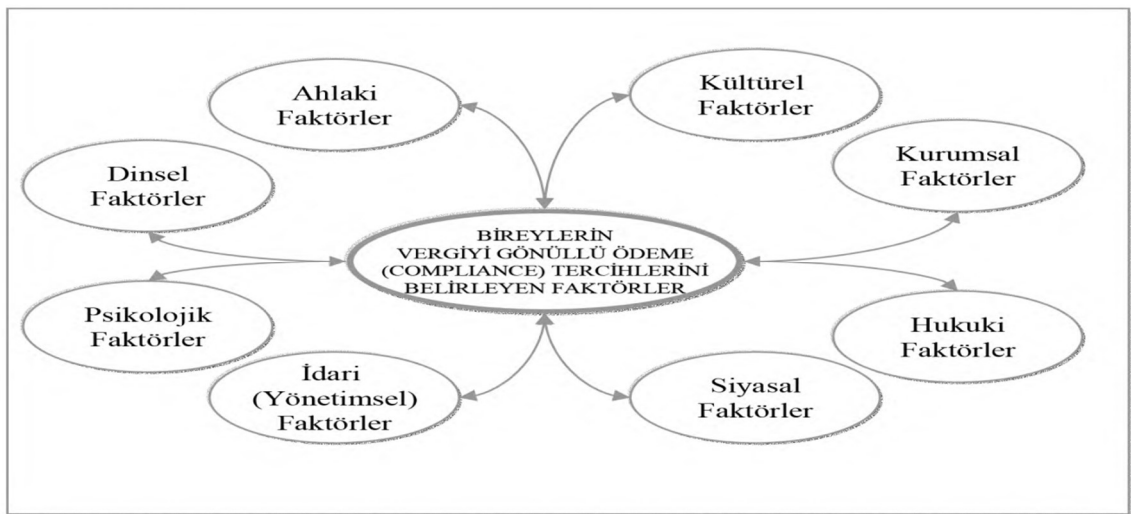
**Şekil 2. 10.Loo, McKerchar ve Hansford'un Vergi Uyumu Modeli**



**Kaynak:** Loo, E. C., M. McKerchar and A. Hansford (2009): 200

Mükelleflerin vergi uyumu davranışı sergileme/sergilememe tutum kararları sadece ekonomik faktörlerde değil, sosyal, kültürel, psikolojik, dinsel, ahlaki, siyasi ve idari(yönetimsel) faktörlerinde dikkate alınması gerekmektedir(Aktan, 2006: 133).

**Şekil 2. 11.Bireylerin Vergiyi Gönüllü Ödeme Tercihlerini Belirleyen Faktörler**



**Kaynak:** Aktan, (2006): 130

### 2.2.3. Mükelleflerin Vergi Uyum Davranışlarını Etkileyen Faktörler

Mükellef davranışlarını etkileyen faktörlerle ilgili araştırmalar oldukça dağınık ve geniş bir literatüre sahiptir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından faktörler, içsel – dışsal, ekonomik – ekonomik olmayan veya faktörün yapısına göre farklı başlıklar altında toplanılarak vergi uyum modelleri oluşturulmaktadır. Bu çalışmanın devamında demografik faktörler, idari ve mali faktörler, psikolojik ve sosyal faktörler ve ekonomik faktörler başlıkları altında ilgili faktörler özetlenmeye çalışılacaktır.

#### 2.2.3.1. Demografik Faktörler

Demografik faktörlerin nelerle sınırlı olduğu literatürde net değildir. Örneğin, Devos(2008) çalışmasında, yaş, cinsiyet, eğitim seviyesi, meslek, kişisel gelir düzeyi, yaşanılan yöre, iş deneyimi ve beyanname doldurma deneyimi olarak sıralamıştır. İpek ve Kaynar (2009) ise daha sınırlı bir yaklaşım sergileyerek, yaş, cinsiyet, medeni durum, aile yapısı ve eğitim unsurları olarak sınırlandırmıştır.

##### 2.2.3.1.1. Yaş

Yaş değişkeni ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi ele alan yaklaşımların genelinde kabul gören görüş, yaşlı mükelleflerin genç mükelleflere göre vergi uyumu konusunda daha istekli oldukları yönündedir. Bu durumun ortaya çıkmasında ise başlıca iki faktörün belirleyici olduğu savunulmuştur. İlk olarak; yaşlı mükelleflerin vergiler hakkında gençlere göre daha fazla bilgiye sahip olmaları, onların vergiye uyum davranışını arttırmaktadır. İkinci olarak da; yaşlıların sosyal ve kültürel birikiminin gençlerden yüksek oluşu, onların toplumsal normları içselleştirme yeteneğini de arttırmaktadır (Kornhauser, 2007: 154). Ancak, yaş ile vergi uyumu arasında zaman zaman tam bir ilişki kurulamayabilmektedir. Ritsema, Thomaz ve Ferrier (2003) Amerika Birleşik Devletlerinde yaptıkları bir araştırmada yaş ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi ölçmeye çalışmışlardır. Bu çalışmada; ele alınan her grup için yaş faktörü kesin bir sonuç doğurmamış, sadece *kasten* vergi kaçırma eğilimi içinde olan mükellefler arasında, gençlerin vergi uyumu konusunda daha isteksiz oldukları tespit edilebilmiştir. Genç

mükelleflerin, vergi kaçırma eğilimleri, gençlerin risk alma(*risk seeking*) arzularının daha yüksek olması ve vergi cezalarına(*tax penalties*) karşı daha az duyarlı olmaları vergi kaçırma eğilimlerini arttırmaktadır (Devos, 2008: 10-11).

#### **2.2.3.1.2. Cinsiyet**

Vergi kanunlarına uyum davranışı çalışmalarında genel kabul kadınların erkeklere oranla daha uyumlu, vergi ahlak skoru daha yüksek ve yasal olmayan davranışlara daha mesafeli olduğu kabul görmektedir. Bunun sebebi, kadınların risk almaya daha az meyilli olmaları ve daha erken yaşta otoriteye uyumu öğrenmeleridir(Yurdakul, 2013: 22). Ayrıca, kadınların vicdanlarında duyacakları ıstırapın yasal vergi cezalarının daha üstünde tutmaları da vergi uyumuna yol açtığı kabul edilmektedir. Ancak daha yakın zamanlarda yapılan çalışmalarda anlamlı bir fark bulunamamıştır. Bu durum toplumsal değişim nedeni ile kadınların ekonomik hayata daha fazla girmesinin bir sonucudur(İpek ve Kaynar, 2009: 119).

#### **2.2.3.1.3. Medeni Durum**

Medeni duruma ilişkin ortaya çıkan sonuçlar farklılaşmaktadır. Örneğin; Feinstein (1991), evlilerin beyan dışı gelirlerinin, bekarlardan daha yüksek olduğunu saptamış ve bu durumun ortaya çıkmasında evli mükellefler tarafından doldurulan beyannamelerin, bekar mükelleflerin beyannamelerine göre daha karmaşık oluşunun neden olmuş olabileceğini ifade etmektedir. Alm ve Yunus (2009) ise 1979 ile 1997 dönemine ait Amerikan Gelir İdaresi (IRS) verileri kullanılarak yapılan bu çalışmada evli mükelleflerin vergi uyumunun daha yüksek olduğunu yönelik az da olsa bir eğilimin var olduğunu ifade etmektedirler(Alm ve Yunus, 2009: 121). Ampirik çalışmalarda gözlenen bu farklılaşmaların varlığına karşın, özellikle vergi ahlakı (tax morale) kavramıyla ilgilenen bazı iktisatçılara göre, evli mükelleflerin vergiye uyum düzeyi, diğer mükellef gruplarından daha yüksektir. Bu yaklaşıma göre; evli mükelleflerin, bekar mükelleflere göre sosyal bağlantıları daha gelişmiş olup, çevreleri daha geniştir. Bundan dolayı da evli insanlar çevre ile olan etkileşimlerinde dürüst bireyler olarak bilinmek isterler ve toplumsal kurallara (ve dolayısıyla da vergi kanunlarına) uyma konusunda daha az

tereddüt yaşarlar. Ayrıca bu uyum farklılıkları, yaş faktörüyle de ilişkilendirilmiş ve dört ayrı medeni durum grubu içinde evlilerin, boşanmış veya ayrılmış bireylerin yaşı genelde bekarlardan yüksek olduğu için bu üç gruptaki bireylerin vergi uyumunun, bekarlardan daha yüksek olduğu iddia edilmiştir (Torgler, 2007:120-121). Ayrıca mükellefin bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı arttıkça kişi başına düşen gelir azalacak, kendisi ile aynı oranda vergi ödeyen daha az bireye sahip aileler ile aynı vergi yüküne sahip olmasına rağmen his edilen vergi yükü artacak ve mevcut gelir durumunu koruma ve/veya artırma eğilimleri artacaktır. Dolayısıyla vergiye karşı olumsuz tutum söz konusu olabilecektir(Bedir, Özdemir ve Ateş,2016: 40).

#### **2.2.3.1.4. Eğitim Durumu**

Mükellefin eğitim seviyesi ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin iki açıdan değerlendirilmesi mümkündür. Birincisi mükellefin mali konulara ilişkin bilgi seviyesi, ikincisi ise mükellefin vergi kaçırma fırsatlarını fark etme kabiliyetlerindeki artıştır. Birinci yaklaşım vergi uyumunun artması sonucunu doğururken ikinci yaklaşım tam tersine eğitimin vergi kaçakçılığını arttıracak yönündedir(Jackson ve Milliron, 2002: 63-64). Eğitim bireylerin, bilgiye ulaşma, sorgulayabilme, katılımcı olma, sosyalleşme ve toplumsal normlara uyum sağlama gibi faydaları sayesinde yüksek ahlaki normları edinmelerini sağlayacak bir süreçtir. Be nedenle mükelleflerin ahlaki sorumluluklarının ve vergi ödevlerine uyumunun aldığı eğitime paralel olarak artması beklenmektedir(Kornhauser, 2007: 154). Ayrıca eğitim düzeyindeki artışla birlikte vergilere ilişkin bilgi düzeyi artacağından, bilgisizlik nedeniyle ortaya çıkabilecek işlem maliyetleri azalacak ve mükellefin vergi gönüllü uyum davranışları yükselecektir(Aktan ve Çoban, 2006: 148).

#### **2.2.3.1.5. Meslek, Gelir Düzeyi ve Gelirin Kaynağı**

Mükelleflerin gelir düzeyleri, gelirin kaynağı ve mesleğinin vergi uyumuna yönelik etkileri var olmakla birlikte karışık bir yapı sergilemektedir. Çünkü kişilerin ve ülkelerin sahip oldukları öznel koşullar, vergi uyumunda belirleyici olabilmekte ve kişilerin risk algılaması, gelir vergisi sisteminin artan oranlı olması veya vergilendirme

yöntem farklılıkları gibi faktörler, mükellefin vergiye uyumunu etkileyebilmektedir(Torgler, 2007: 122). Avrupa ve ABD'nin vergi ahlak düzeylerini karşılaştırmalı analiz eden Alm ve Torgler(2006) çalışmasında, serbest meslek çalışanlarının daha az vergi ahlakına sahip olduğunu, gelir seviyesi arttıkça vergi uyumunun düştüğünü ama gelir tatmin düzeyi(finansal memnuniyet) arttığında vergi uyumunun da arttığını bulmuştur(Alm ve Torgler, 2006: 231 -232). Bu durum serbest meslek faaliyet sahiplerinin etkin olmayan devlet faaliyetleri nedeni ile karşılaştıkları yüksek işlem maliyetlerinden kaynaklandığı ifade edilmektedir(Torgler, 2004: 21). Andreoni, Erard ve Feinstein (1998) IRS verilerinden yararlanarak yaptıkları çalışmada, vergi uyumu en düşük olan üç meslek grubunu otomobil satıcıları, mağazalar ve lokantalar olduğunu, taşımacılık ile iletişim hizmetleri grubundaki mesleklerin vergi uyumsuzluğu konusunda, bu üç mesleği takip ettiğini iddia etmişlerdir. Finansçılar, emlakçılar, sigortacılar, tarım işiyle uğraşanlar, ormancılar, balıkçılar ve toptancılar ise vergi uyumu en yüksek olan meslek grupları olarak sıralanmaktadır. Türkiye açısından 1990, 2001 ve 2007 Dünya Değerler Anketi verilerini analiz eden Yurdakul(2013) tam zamanlı çalışanların kısmi zamanlı çalışanlar ve serbest çalışanlara nazaran daha yüksek vergi ahlakına sahip olduklarını tespit etmiştir.

Bireysel gelir düzeyi ile vergi uyumu üzerine yapılan araştırmalarda genel eğilim gelir düzeyi vergi uyumu arasında zıt yönlü ilişki olduğu şeklindedir. Örneğin, Witte ve Woodbury (1985) Amerika Birleşik Devletleri'nde yaptıkları bir çalışmada orta ve düşük gelir düzeyine sahip olan ücretli çalışanlar ile küçük mülkiyet sahiplerinin vergiye uyumunun daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir. Aynı şekilde Clotfelter (1983) de, vergi sonrası beklenen gelirin, vergi uyumu üzerinde etkili olduğu ve vergi sonrası gelir düzeyi arttıkça, risk alma arzusunun da etkisiyle vergi uyumsuzluğunun yükseldiği sonucuna ulaşmıştır. Torgler (2004) Hindistan'da Müslümanların vergi ahlak skorlarının Hindulardan daha fazla çıkmasını Hinduların ekonomik durumlarının görece Müslümanlardan yüksek olmasından kaynaklandığını, ekonomik seviyenin arttıkça vergi ahlakının düştüğünü iddia etmektedir. Buna karşılık, Amerikan Mükelleflerinin Vergi Uyumunu Ölçüm Programı (TCMP) tarafından 1988 yılında yapılan bir istatistiki çalışmaya göre ise yıllık geliri 500.000 doların üzerinde olan mükellefler, gelirlerinin %97,1'ini doğru şekilde beyan ederken, bu oran yıllık geliri 5000 ile 10000 dolar arasında olan mükelleflerde ise %78,7 düzeyinde kalmıştır. Slemrod bu durumu, "yoksullar

*kaçırır, zenginler ise kaçınır” özdeyişi ile vergi uyumsuzluğunun iki farklı boyutunun yasal olan vergiden kaçınma ile yasadışı olan vergi kaçırma fillilerinin, toplumsal kesimler açısından farklılaşabileceğine dikkat çekerek açıklamaktadır(Slemrod, 2007: 30). Diğer bir çalışmada da Erard ve Ho (2004), yüksek gelir elde eden meslek gruplarının beyan dışı gelirlerinin, düşük gelir elde edenlerden mutlak değerler bakımından fazla olduğu, fakat yüksek gelirlilerin beyan edilmemiş gelirlerinin vergi yükümlülükleri içindeki oransal payının, düşük gelirlilerden daha az olduğunu tespit etmişlerdir.*

Mükellefin vergiye uyumunda gelirin kaynağının da etkili olduğu, ücret gelirleri ile faiz ve hisse senedi karından sağlanan kazançlardaki vergi uyumunun diğer gelir ve kazanç kaynaklarından daha yüksek olduğu kabul edilmektedir. Bu durum gelirin vergilendirilmesinde farklı yöntemlerin(stopaj-tevfikat) ve faiz gelirleri ile hisse senedi karlarının da *üçüncü taraflardan alınan raporlar* aracılığıyla daha etkin bir denetime uğramasından dolayı vergi kaçırmanın güçlüğü ile açıklanmaktadır(Clotfelter, 1983: 368; Slemrod, 2007: 30). Ayrıca, Avustralya’da yapılan bir anket çalışmasında mükelleflerin çoğunluğu, bağımsız çalışanlar ile tarım sektöründe istihdam edilenlerin vergi kaçırma fırsatlarının, ücretlilerden daha yüksek olduğuna inandıklarını söylemişlerdir. Japonya’da yapılan bir başka çalışmada ise ücretlilerin, vergilerini %90 oranında doğru beyan ettikleri, buna karşın söz konusu bu oranın bağımsız çalışanlarda %60 ve tarım kesiminde ise %40 düzeyinde kaldığı tespit edilmiştir(Jackson ve Milliron, 2002: 66).

### **2.2.3.2.Mali ve İdari Faktörler**

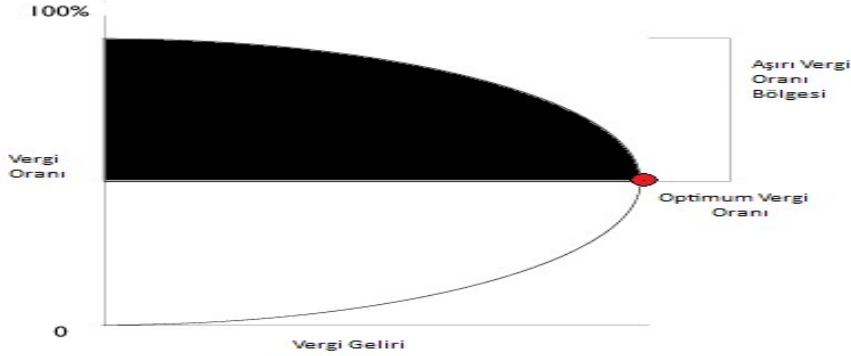
Mali ve idari faktörler literatüre uygun olarak; vergi oranları ve tarife yapısı, vergi denetimleri ve vergi cezaları ile vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergiye uyum maliyetleri, mali aflar ve idare - mükellef iletişimi alt başlıklarına ayrılması mümkündür.

#### **2.2.3.2.1. Vergi Oranları ve Tarife Yapısı**

Vergi oranı ile vergi uyumu arasındaki etkileşimi inceleyen ilk isimlerden biri 14. yüzyıl düşünürlerinden İbn-i Haldun olmuştur. İbn-i Haldun, vergi miktarındaki artışların vergi hasılatını düşüreceğine dikkat çekmiş, vergilerin düşük seviyede tutulması,

girişimcileri üretim yapma konusunda cesaretlendirecek ve üretim miktarındaki yükselişle birlikte de, devletin vergi gelirlerinde artış sağlanacaktır(Haldun, 2007: 539).

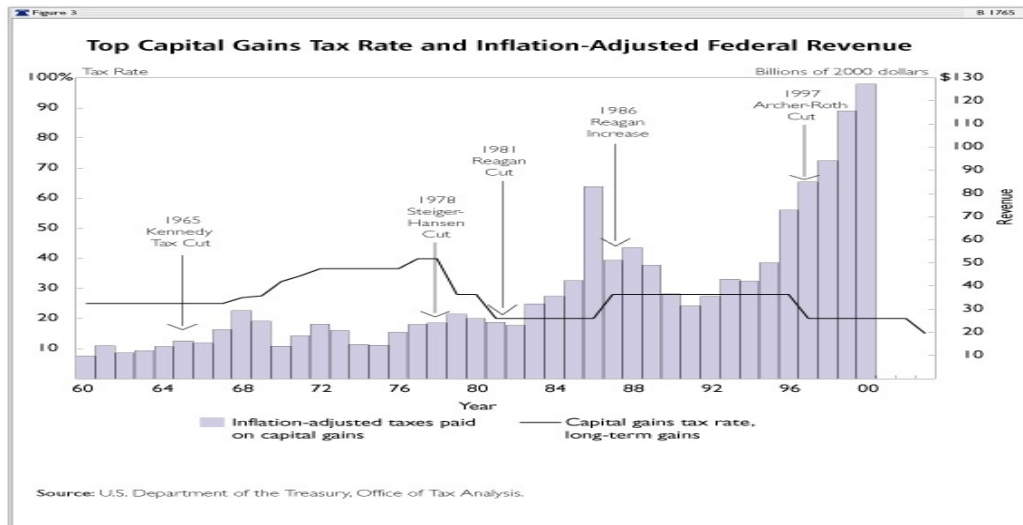
## Şekil 2. 12.Laffer Eğrisi(Laffer Curve)



Kaynak: Laffer, (2004): 2

Günümüzde ise vergi oranlarındaki değişim ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen temel görüşlerden biri Laffer'e aittir. *Laffer Eğrisi*'ni (*Laffer Curve*) ortaya atan ve *Arz Yanlı İktisat* görüşünün kurucusu olarak kabul edilen Laffer (1981), Şekil 2.12'de örüldüğü üzere vergi oranlarında artış vergi hasılatında artış anlamına gelmemektedir. Optimum vergi oranının aşılması ile aşırı vergi oranı bölgesine(*prohibitive range*), girilmekte ve vergi hasılatı düşme eğilimine girmektedir. Oranın %100 olduğunda vergi miktarı sıfır olmaktadır. Vergi oranının maksimum olması ise ancak optimum bir vergi oranında mümkün olabilmektedir. Şekil 2.13' de uygulanan vergi oranları indiriminin vergi gelirlerine etkisi görülmektedir.

## Şekil 2. 13.ABD'de Vergi Oranları İndirimi Vergi Gelirleri İlişkisi



Kaynak: Laffer, (2004): 11

Vergi indirimlerinin vergi uyumuna olan etkisini inceleyen çeşitli ampirik çalışmalar da Laffer'in söylediklerini doğrular niteliktedir. Clotfelter (1983), Amerika Birleşik Devletleri'nde yaptığı bir ampirik çalışmada gerek vergi oranlarının gerekse vergi sonrası harcanabilir kişisel gelir düzeyinin vergi beyanında etkili olduğu ve vergi oranları düştükçe, vergi beyanında artış sağlandığı sonucuna ulaşmıştır. Benzer şekilde Pommerehne ve Weck-Hanneman (1996) tarafından İsviçre'de yapılan bir ampirik çalışmada da, vergi oranlarıyla vergi uyumsuzluğu arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu (vergi oranları arttıkça, vergi uyumsuzluğunun arttığı) sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Uluslararası Para Fonu'na(IMF) göre geçiş ekonomilerinde ekonomik dönüşüm sonrası vergi indirimleri ile birlikte vergi hasılatında (Rusya Federasyonu için GSYH' ya oranı bir yılda %2,4 'den %2,9 'a) artış gerçekleşmiştir(Schiau ve Moga Aura, 2009: 345).

Mükellefin vergiye uyumunu, vergi oranının sayısal değeri kadar, verginin *düz oranlı (flat tax)* veya *artan oranlı (progressive tax)* olmasının da etkilediği iddia edilmiş ve genel bir yargı olmamakla birlikte araştırmacıların büyük bir kısmı tarafından düz oranlı vergilerin vergi uyumunu arttırdığı vurgulanmıştır (Schiau ve Moga Aura, 2009: 343). Mükellefin doğru beyanda bulunmasını, vergi sisteminin yapısıyla ilişkilendiren bu yaklaşıma göre; doğru beyan ile artan oranlılık arasında bir tür *takas (tradeoff)* söz konusu olup, vergi sistemi artan oranlı olmaya yöneldikçe, vergilerin doğru beyanında bir azalma meydana gelecektir (Sandmo, 2005: 659). Ancak artan oranlı vergilerin her durumda vergi uyumsuzluğuna yol açmayacağını, aksine denetim beklentisinin yüksek olduğu durumlarda vergi uyumunu arttıracaklarını savunan yaklaşımlar da vardır. Buna göre; artan oranlı vergilerin uygulandığı bir vergi sisteminde, yüksek gelir elde eden kişiler vergi kaçırdıklarında, kazançları yüksek olacaktır. Ancak bu kişilere yönelik bir vergi denetimi olasılığı belirdiğinde ise bu kez de gelir kayıpları yüksek olacaktır. Mükellefler için vergi denetimi sonrasında ortaya çıkabilecek yüksek bir kayıp riski, vergi kaçırma faaliyetiyle elde edilmesi istenen yüksek gelir beklentisinden daha *baskın (dominant)* olduğundan, artan oranlı bir vergi sisteminde vergi kaçakçılığı (vergi uyumsuzluğu) daha az olacaktır (Graetz, Reinganum ve Wilde, 1986: 19).



### 2.2.3.2.2. Vergi Denetimleri ve Vergi Cezaları

Vergi kaçakçılığını (vergi uyumsuzluğunu) inceleyen ilk ve temel model olarak kabul edilen Allingham-Sandmo modelinde vergi denetimleri ve vergi cezalarının vergi uyumuna olan etkisi modelin temel hareket noktasını oluşturmaktadır. Modelde vergi mükellefi ile gelir idaresi arasındaki ilişkiler bir tür “kumara” benzetilmektedir. Buna göre; mükellef tarafından, vergi denetimlerindeki yakalanma riskiyle vergi kaçakçılığının getirisi karşılaştırılmakta ve eğer vergi kaçırmanın getirisi yakalanma sonucunda ödenecek olan vergi cezasından yüksekse, mükellef vergi kaçırmaya teşebbüs edebilmektedir. Mükellefin vergiye uyumunun zorlamayla mümkün kılınabileceği düşüncesi hakim olan geleneksel modellerde mükellefin üzerine düşen vergi borcunu ödeyip, ödememesi tamamen ve sadece vergi kaçakçılığından yakalanma riskine ve ödemek zorunda kalacağı vergi cezasına bağlanmıştır. Böylece mükelleflerin vergi uyumunun artırılabilmesi, vergi denetimlerinin sıklaştırılması ve vergi cezalarının yükseltilmesiyle mümkün olabilecektir(Alm ve McKee, 1998: 261). Ancak geleneksel modellerin tartışılmaya başlandığı ve vergi ahlaki kavramının önem kazandığı 1990’lı yıllardan itibaren; “vergi cezaları ve denetimlerinin, mükellefin vergi uyumu davranışını açıklamada tek başına yeterli olamayacağı” görüşü öne çıkmaya ve geleneksel görüş eleştirilmeye başlanmıştır. Örneğin Torgler, vergi uyumunun sağlanmasında etik değerler ve toplumsal normların da önem taşıdığını, eğer mükellefin vergi ahlak düzeyi düşük ise caydırıcı ve zorlayıcı önlemler vergi uyumuna katkı sağlayacaktır fakat yüksek vergi ahlakına sahip mükelleflere yönelik vergi denetim ve cezalarının yoğun bir şekilde uygulanması mükellef üzerinde dışlayıcı(crowding out) bir etki yaratarak, vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir. Hatta, geleneksel modelde önemle üzerinde durulan riskten kaçınma(risk aversion) düzeyinin eşit olduğu ülkelerde bile birbirinden farklı vergi uyum düzeyleri farklı olabilmektedir. Torgler, ABD ve İsviçre vergi mükellefleri üzerinde gerçekleştirdiği bir araştırmada her iki ülke vatandaşlarının riskten kaçınma düzeylerinin aynı olmasına rağmen İsviçre’nin vergi uyumunun daha yüksek olduğunu bulmuştur(Torgler, 2003: 217; Torgler, 2007: 4). Benzer şekilde, Feld ve Frey, İsviçre kantonlarını kapsayan bir çalışmalarında, vergi denetimlerindeki aşırı bir artışın, vergi kaçakçılığını da arttırdığını, buna karşın vergi cezalarındaki artışın ise vergi kaçakçılığını azalttığını tespit etmişlerdir(Feld ve Frey, 2002: 13). Mükelleflerin vergiye uyumunda

kamu kurumlarına olan güven parametresi önemli bir yere sahip olduğundan, vergi denetimleri ve vergi cezalarının gerekliliği de, bu parametrenin değerine göre değişkenlik göstermektedir. Kamu kurumlarına olan güvenin düşük olduğu bir ülkede vergi uyumunun sağlanması, denetim ihtimalinin yüksek ve vergi cezalarının ağır olmasına bağlıdır. Çünkü kamuya güvenin olmadığı bir ortamda mükellefler, gelirlerini arttırmak amacıyla vergi kaçakçılığına yönelebilirler. Böylesi bir durumda ise mükellefi vergi kaçırmaktan alıkoyacak tek unsur, kamu otoritesinin güç kullanması (vergi denetimleri ve vergi cezalarının arttırılması) olacaktır (Kirchler, Hoesl ve Ingrid, 2008: s. 212-213).

### **2.2.3.2.3. Mali Af**

Af, genel olarak bir kusurun bağışlanması anlamına gelmekle birlikte hukuk sistemimizde vergi affı veya mali af kavramlarının tanımı verilmemiştir. Bu iki terim genellikle birbirlerinin yerine kullanılabilir ancak mali af, vergi affını da içeren, kamuya ilişkin alacakların devletçe çıkarılan kanun kapsamında iktisadi, siyasi, idari ve sosyal amaçlarla ödevin zamanında yerine getirilmemesinin yaptırımından vaz geçilmesi anlamına gelmektedir. Mali literatürde tartışmalı bir konu olan affın faydaları; vergi gelirlerinde artış, önceden yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin kayıt içini alınarak vergi tabanının genişletilmesi ve vergiye gönüllü uyuma katkı sağlaması, verginin idari ve yargısal maliyetlerinin azaltılması, hataları nedeni ile vergi kuru işleyenlere alternatif oluşturulması ve daha sıkı vergi rejimine geçişin kolaylaştırılması şeklinde sıralanmaktadır. Ancak af uygulaması, dürüst mükellef nazarında vergi adaletinin sarsılması, af beklentisi nedeni ile gelecekteki vergi gelirlerini azaltması, vergi kaçıran mükellefin suçluluk duygusunu ortadan kaldırması, hükümetin caydırıcılık ve güven kaybına yol açması gibi nedenlerle eleştirilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 261-262; Çetin, 2007: 174 – 176; Edizdoğan ve Gümü, 2013: 106 – 108; Kargı, 2011: 106-107; Aygün, 2012: 88-90; Savaşan, 2006: 45). Savaşan (2006) aftan faydalanan mükellefler üzerine yaptığı çalışmada, aftan faydalanan mükellef ile faydalanmayan mükellef arasında ayırt edici ilk üç özelliğin; daha önce sigorta prim affından faydalanmış olma, vergi yükümlülüklerini geciktirmiş olma ve aftan önce denetim geçirmiş olma şeklinde sıralandığını belirtmektedir. Bu durumun “vergi barışı” af uygulaması tahsilatının %60’nın kesinleşmiş veya inceleme ve dava aşamasındaki alacaklardan

oluşması ile paralel olduğu tespitini yapmakta ve vergi affından faydalanması muhtemel mükellef ile normal mükellefin afftan faydalanma kararı açısından farklı olduğunu iddia etmektedir. Geçmişte vergi kaçırın, gelecekte vergi kaçırınmayı düşünebilen mükellefin afftan faydalanma kararında affın gelecekte muhtemel vergi kaçırınma kararlarına etkisini dikkate alması nedeni ile fark olduğunu belirtmektedir. Ancak mükelleflerde aff nedeniyle yakalanma riskinin artacağı, yakalandığında uygulanacak yaptırımların yükseleceği algısı ortaya çıkarsa mükellef fayda maliyet analizlerini yeniden gözden geçirerek ve vergiye uyma kararı alacaktır. Aksi takdirde affın vergi uyumunu bozacaktır. Ayrıca aff, dürüst mükellefte vergi ödevini yapmayan mükellefin cezasız aklanma mekanizması algısına neden olmakta böylece vergi adalet algısı ve devlete olan güven algısı olumsuz etkilenmektedir. Ayrıca özellikle gelişmekte olan ülkelerde aff hükümetlerce hızlı gelir ve oy kaynağı olarak kullanılabilir. Bu nedenle sık görülen bir uygulama haline gelen aff ilerisi içinde aff beklentisine neden olarak vergi uyumlarını olumsuz etkilediği kabul edilmektedir(Savaşan, 2006a: 48 -49; Savaşan, 2006b: 166). Benzer şekilde Çetin(2007) Manisa ilinde yaptığı anket çalışmasında mükelleflerin; %91.1'nin vergi sisteminin adil olmadığını ve %22.9'u bu durumun vergi affından kaynaklandığını, %52.4 vergi affının dürüst mükellefi cezalandırdığını, %29.5 ise affın bir takım mükellefleri kayırmak olduğu kanaatinde olduklarını tespit etmiştir. Ayrıca mükelleflerin, %52.8'i aff uygulamasına tamamen karşı olmakla birlikte %80.7'si tekrar aff uygulaması olacağı beklentisindedir ve %37.5 oranla verginin tam ödenmeme sebebi aff beklentisidir(Çetin, 2007: 186-187).

#### **2.2.3.2.4. Vergi Sistemlerinin Karmaşıklığı ve Vergiye Uyum Maliyetleri**

Vergi sistemleri anlaşılması güç vergisel düzenlemeler ile detaylı muhasebe kayıtlarına neden olduğu ölçüde mükelleflerin vergi uzmanlarından(tax practitioner muhasebeci mali müşavir) yardım alma zorunluluğu artmakta ve vergi uyum maliyetleri yükselmektedir. Vergi uyum maliyetini yüksek bulan mükellef ise bu maliyetten kurtulmak için vergi kanunlarına uymama kararı alabilmektedir(Kaplow, 1996: 139). Mükellef vergi uyum maliyetlerinden kurtulmak amacıyla uzman bir vergi yardımcısından destek almaması durumunda vergi ödevlerini yerine getirirken (belge, kayıt, bildirim ...vs.) genellikle hatalı işlemlere sebep olmakta ve istemeden de olsa vergi kayıpları kaçınılmaz olmaktadır(Torgler, 2003: 70). Hükümetler vergi uyumunu

arttırmak için öncelikle vergiye gönüllü uyumu özendirmelidir. Çünkü gönüllü vergi uyum, vergi denetim ve cezaları gibi zorlayıcı önlemlere olan ihtiyacı sonlandıracak böylece idari ve yargısal itiraz süreçlerine ihtiyaç kalmayacaktır. Kaldı ki bu süreçler de vergi uyum maliyetlerini arttırmak anlamına gelen çok sayıda vergi prosedürleri içermektedir(Şahin, 2016: 58). Vergi prosedürleri ve kanunların karmaşık oluşu mükellefi olumsuz etkilediği gibi vergi idarelerinin de denetim birimlerinin iş yükünü arttırma, denetim becerilerini düşürme ve neticede denetim elemanı istihdamını arttırma gibi vergi toplama maliyetlerini(tax collection cost) yükseltmektedir. Halbuki vergi gelirlerinin maksimize edilmesi için, toplanan vergilerde kayıp ve kaçakların önlenmesinin yanında vergi toplama maliyetlerinin de minimize edilmesi gerekmektedir. Bu sebeplerden vergi prosedürlerinin azaltılması ve vergi kanunlarının sadeleştirilmesi hem vergi mükellefi açısından hem de vergi idaresi açısından büyük faydalara sahiptir(Krause, 2000: 412). Bununla birlikte vergi uzmanları ve yardımcılarının mükellef üzerinde zıt yönlü iki muhtemel etkisi söz konusudur. Birincisi, detaylı muhasebe kayıtları ve vergi kanunlarının karmaşıklığından mükellefi kurtararak vergi uyumuna katkı sağlamak olabileceği gibi ikinci ihtimal olarak da mükellefin vergi yükümlülüklerini minimize etmesine yönelik fırsatları sunarak vergi uyum düzeylerini düşürmek şeklindedir(Erard, 1993:164 aktaran, Şahin, 2011: 95).

Tablo 2.2' de mükelleflerin vergi yardımcılara, muhasebe meslek mensuplarına başvurmalarını etkileyen faktörler ve bu faktörlerin etki yönleri görülmektedir.

**Tablo 2. 2.Mükellefin Vergi Yardımcısına Başvurmasını Etkileyen Faktörler**

ETKİLEYİCİ FAKTÖR	ETKİNİN YÖNÜ
<i>Kişisel Gelir</i>	Yüksek gelirli mükelleflerde, vergi yardımcısına başvurma daha yüksek düzeydedir.
<i>Yaş</i>	Yaş ilerledikçe, vergi yardımcısına başvurma olasılığı artıyor.
<i>Medeni Hal</i>	Evli mükelleflerde, vergi yardımcısına başvurma daha sık görülen bir durum.
<i>Eğitim Düzeyi</i>	Eğitim düzeyi arttıkça, vergi yardımcısına başvurma azalıyor.
<i>Vergilerle İlgili Bilgi Düzeyi</i>	Vergilerle ilgili bilgi düzeyi arttıkça, vergi yardımcısına başvurma azalıyor.
<i>Şahsi İşletme Sahipliği</i>	İşletme sahipleri, istihdam edilenlerden daha fazla vergi yardımcılara başvuruyorlar.
<i>Kişisel Sorumluluk Duygusu</i>	Kişisel sorumluluk arttıkça, vergi yardımcısına başvurma azalıyor.
<i>Beyannamelerin Karmaşıklığı</i>	Vergi beyannameleri karmaşıklaştıkça, vergi yardımcısına başvurma artıyor.
<i>Vergisel Formların Sayısı</i>	Vergilerle ilgili formların sayısı arttıkça, vergi yardımcısına başvurma artıyor.
<i>Marjinal Vergi Oranı</i>	Vergi oranı arttıkça, vergi yardımcısına başvurma artıyor.
<i>Vergi Denetimi Olasılığı</i>	Vergi denetimi olasılığı arttıkça, vergi yardımcısına başvurma artıyor.
<i>Vergi Cezası Oranı</i>	Vergi cezası oranı arttıkça, vergi yardımcısına başvurma artıyor.

Kaynak: Şahin, M. (2011), 94

Ayrıca, Buchanan belirttiği gibi vergi sistemlerinin karmaşıklık seviyeleri arttıkça yani mükellef birkaç belirgin vergi ile muhatap kılınılmaktansa vergi çeşitliliği arttırıldıkça mükellefin kamu hizmetleri fiyatını belirlemesi zorlaşmakta ve ortaya mali yanılğı durumu çıkmaktadır(Oates, 1988: 69). Yani vergi sisteminin karmaşıklığı, mali yanılğının temel gerekçesini oluşturmakta bu durumda mükellefin üzerindeki vergi yükünü doğru algılayamamasına neden olmaktadır. Bununla birlikte Milliron(1985), çalışmasında vergi sisteminin karmaşıklığının vergi uyumuna doğrudan etki etmediğini fakat vergi sistemindeki karmaşıklık, vergilemede adalet ve vergi kaçırma fırsatlarının bir alt faktörü olarak vergi uyumunu etkilediğini ifade etmektedir. Yani vergi sisteminin karmaşıklığı mükellefleri hem şartlar açısından hem de psikolojik olarak zorlamaktadır.

#### **2.2.3.2.5. Vergi İdareleri ve Vergi Mükellefi İletişimi**

Vergi idaresi mükellef ilişkisinde vergi dairesinin şekli ve sonuçları iki uç olan iki muhtemel davranış tercihi vardır; birincisi vergi ahlakını destekleyen ve hatta yükselten mükellefe saygılı davranış, ikincisi vergi ahlakını baltalayan otoriter davranış. Vergi idaresi caydırıcı ve saygılı davranışın kombinasyonuna ulaşmalı, caydırıcı – otoriter uygulamaları sadece dürüst mükelleflerin vergisini ödemeyenlerce istismarına engel olmakla için uygulamalıdır. çünkü, vergi mükellefleri kendilerine uygulanan davranışa uygun sistematik bir cevap verme eğilimindedirler. Eğer vergi idaresi mükellefi aidat ödemeye mahkum özneler olarak görürlerse mükellef vergiye karşı aktif bir tepki gösterme tutumu geliştirirken eğer vergi idaresi olası bir hatada mükellefle iletişime girer ve hatanın giderilmesine yönelik çaba gösterir ise mükellef saygılı muameleyi takdir ederek olumlu tutumlar geliştirerek vergi ahlak düzeyini arttıracaktır. Çünkü otoriter davranış şekli, dürüst mükelleflerin vergisini ödemeyenlerce istismarına engel olmakla birlikte caydırıcı eylemler iyi niyetli mükelleflere uygulandığında olumsuz algılara ve motivasyon kayıplarına neden olacaktır(Feld ve Frey, 2002, 3 – 4). Günümüzde toplum, eğitilmiş, sorgulayan, her türlü bilgiye anında ulaşan ve çoğunluğu ekonomik özgürlüğüne kavuşmuş bireylerden oluştuğundan otoriter bir zihniyetin devamı çokta mümkün görünmemekte, vatandaş profili yöneticilerin isteklerinden bağımsız olarak yönetimi vatandaş odaklı kamu uygulamalarına dolayısıyla mükellef odaklı vergi idaresine geçiş yönünde zorlamaktadır. Nitekim bu değişim demokratik açıdan da olumludur. Çünkü,

vergi ödemeyen, hesap sormayan, kayıt dışı kalmış bir ekonomi toplumu ileri demokrasiye taşıma gücüne sahip olmayacaktır(Ateş, 2010: 138). Gelir idarelerinin vergi hasılatını arttırmak, vergiyi tabana yaymak, vergi uyum ve toplama maliyetlerini düşürmek ve vergi kaçakçılığını minimum düzeye indirmek temel amaçlarıdır. Bu amaçlara ulaşmanın yolu toplumsal ve teknolojik değişime uyumdan geçmektedir. Bunun için günümüzde çağdaş vergi sistemlerinde önemli yere sahip olan beyan usulü(self-assessment) vergilendirmede mükelleflerin vergi yükümlülüklerini zamanında ve doğru beyan etme ve ödeme sorumluluklarını mükellefin gönüllü uyumu ile sağlamak en kestirme yoldur. Bu ise gelir idaresinin mükelleflere pozitif yönlü karşılıklı iletişime dayalı, mükellefin vergi uygulamalarında ihtiyaç duyduğu bilgi, belge ve açıklamalara hızlı, etkin ve rahat erişiminin sağlanması mümkün olacaktır. Gelir idaresinin, mükellef odaklı hizmet sunan, bilgilendirme ve eğitim faaliyetlerini önemseyen, basit, anlaşılabilir mevzuatı ile özellikle teknolojik nimetlerle kimi ödevlerin doğrudan mükellef tarafından gerçekleştirilebilir, güçlü fakat adil bir vergi cezası mekanizması ile desteklenmiş bir yapıya kavuşturulması mükellefin vergiye gönüllü uyumunda belirleyici olacaktır(Silvani ve Baer, 1997: 11 -12).

### **2.2.3.3.Psikolojik ve Sosyal Faktörler**

Psikolojik ve sosyal faktörler başlığı altında vergi ahlakı, vergilemede adalet ve güven algılar, akran(diğer) mükellef etkisi ve sosyal normlar(millî duygular, dini duygular ve demokrasi) faktörleri özetlenecektir.

#### **2.2.3.3.1. Vergi Ahlakı**

Mükellefin vergiye uyum davranışı açısından vergi ahlakı önemli bir içsel motivasyon işlevi görmekle birlikte literatüre girişi 1960' lı yıllarda özellikle Almanya'da Köln Vergi Okulu akademisyenlerinin mali psikolojiye ilişkin çalışmaları gerçekleşmiştir. Ancak konuya ilişkin çalışmaların yoğunlaşması 1990'lı yıllarda söz konusu olmuş, Torgler' in deyimiyle 1990'lı yıllarda adeta yeniden keşfedilerek hakkettiği öneme kavuşmuştur(Torgler, 2003: 6). Torgler, mükelleflerin vergi uyum derecelerini, bir kısım mükelleflerin vergiye uyum sağlamalarına rağmen diğer bir

kısının neden vergi uyum davranışı sergilemediklerini açıklamada klasik ekonomik yaklaşımın yetersiz kaldığını, temel belirleyicinin vergi ahlakı kavramı olduğunu iddia etmektedir. Torglere göre insanlar hedonist (hazcı) veya altruist (fedakar) duygulara sahip varlıklardır. Bu özellikleri, vergi ahlakı düzeyi açısından belirleyicidir. Eğer bireyler, bencil bir kişiliğe sahipse vergi ahlakı düzeyi düşük olacaktır. Bencil olmayan bireylerden oluşan toplumlarda ise vergi ahlakı daha yüksek seviyede gerçekleşecektir. Torgler bu iddiasına Almanya üzerine gerçekleştirilen üç çalışmanın sonucu ile örneklendirmektedir. Ockenfels and Wiemann(1999) çalışmaların da, Doğu Alman halkının Batı Almanlara nazaran daha işbirlikçi ve daha az egoist olduğu tespit etmiş ve buna paralel olarak Mummert ve Schneider(2002) çalışmalarında Doğu Almanya'da daha düşük kayıtdışı ekonomi olduğunu raporlamıştır. The Forschungsstelle für empirische Sozioökonomik(Türkçesi: sosyo-ekonomik araştırmalar merkezi)(1997) ise Doğu Almanların daha yüksek bir vergi ahlakına sahip olduklarını fakat Almanya'nın birleşmesini takip eden süreçte Doğu Almanya'da Liberal ekonomik sistemin gelişmesi ve toplumlararası kültürleşme sonucunda vergi ahlak seviyelerinde ki fark zamanla ortadan kalkmıştır(Torgler, 2003: 39).

Vergi ahlakının oluşumuna mükellef açısından bakıldığında mükellefler vergi ödemeye razı oldukları otoritenin her durum ve şartta kendileri için çalışan, koruyucu kollayıcı faaliyetlerin ötesinde toplumun refahını arttıran ve varlığının sebebi olarak toplumu gören, topluma karşı borç ve sorumluklarının farkında olan bir yapı görmek istemektedirler. Böyle bir yapı halk nezdinde meşruiyet kazanmanın ötesinde halkın güvenine ve devlete bağlanarak vatandaşlık bilincini geliştirmesine de katkı sağlayacaktır. Vergi ahlakının gelişimi ise devlete güven ve sadakat ile vatandaşlık bilinci gibi sosyal normların etkisi ile daha da artacaktır(Tosuner ve Demir, 2009: 2 – 3). Torgler ve Schneider(2004) İsviçre, İspanya ve Belçika üzerine yaptıkları çalışmada, devlete olan güven, demokratik katılım, ulusal gurur ve din gibi sosyal parametrelerin vergi ahlak düzeyi üzerinde etkili olduğunu ifade etmektedirler(Torgler ve Schneider, 2004: 26 – 27).

Dünya geneli yapılan çalışmalarda vergi uyumuna ilişkin birbirleri ile çelişebilen farklı sonuçlara ulaşılmakla birlikte üç temel görüş söz konusudur. Birinci görüşe göre vergi kaçakçılığı neredeyse tamamen etik dışı bir davranıştır. Üç mantıksal dayanağı olan bu görüşün birinci gerekçesi özellikle demokratik toplumlarda, bireylerin kendilerinin de içinde yer aldığı çoğunluğun kararına uyulması gereği inancıdır. İkinci gerekçe, birey

içinde yaşadığı toplum ve toplumun diğer üyelerine karşı görevlerini yerine getirmesi gereğine olan inançtır. Üçüncü gerekçe ise dini temelli, Allah'ın kuluna vergi ödevini yüklemesi nedeniyle bireylerin vergi ödediği görüşüdür. Bu görüş, Tanrıtanımazlarca kabul görmese de dini motivasyonu yüksek bireylerde vergi kaçırma kul hakkı yeme anlamına geleceğinden din önemli bir motivasyon unsuru olabilmektedir. İkinci görüş doğrudan vergi ahlakı ile bağlantılı olmasa da dolaylı yönden vergi uyumunu etkileyen anarşist görüştür. Bu görüş devletin meşruiyetini sorgulamakta, vergileri bir “hırsızlık” eylemi ile eş tutmaktadır. Bu görüşe göre devlet, herhangi birinden herhangi bir şey almaya ahlaken yetkin olmayan bir mafya yapılanmasına benzetilmektedir. Yönetim şeklinin demokrasi olması sadece yönetenin halk tarafından seçilmesi sonucu doğurmaktadır. Üçüncü görüş ise vergilemeye uyum göstermek duruma göre ahlaki yada gayri ahlaki olabileceği görüşüdür. Ahlakı olan her hâlükârda yasalara uymak değil vergi gelirlerinin harcama kanallarının ahlaki olup olmadığına göre davranmaktır(McGee ve Cohn, 2008: 9 – 10).

Torgler, vergi mükellefi tipolojileri üzerine 1974'te Vogel tarafından İsveç halkının vergi kaçırma yönelimleri üzerine gerçekleştirdiği çalışmayı(Vogel mükellef tipolojisinde ikili ayrıma gitmiştir) geliştirerek mükellefleri vergi ahlakları açısından dörde ayrılabilirliğini ifade etmektedir. Bunlardan birincisi olan Sosyal Mükellef (Social Taxpayer) grubu, diğer mükelleflerin davranışlarından etkilenen, suç işlemesi halinde bunun toplum tarafından öğrenilmesi ile utanç veya suçluluk duygusuna kapılan, toplumsal normlara uyum sağlayan mükelleflerden oluşmaktadır. İkinci grup mükellefler Hakiki-İçten Mükellef(Intrinsic Taxpayer) grubudur. Bu mükellefler, dışarıdan herhangi bir zorlamaya gerek olmaksızın vergi vermekten kaçınmayan, vergiyi bir görev kabul edenlerden oluşmaktadır. Fakat bu grup mükellefler veri otoritelerinin davranışlarına göre uyum ve uyumsuzluklarının etkilenme seviyesi oldukça yüksektir. Üçüncü grup mükellefler, Dürüst Mükellef(Honest Taxpayer) grubudur. Bu gruptakiler vergi kaçırma düşünmeyen ve göreceli olarak dış etkenlere kapalı olan mükelleflerden oluşmaktadır. Son grup olan Vergi Kaçakçıları(Tax Evader) mükellef grubunu ekonomik motivasyona göre, vergi denetim ve cezalarında boşluk bulduğunda vergi kaçırmaktan çekinmeyen kişilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresince gerçekleştirilen her strateji, mükellef tipolojisine göre farklı etkilere neden olabilmektedir(Torgler, 2003 27).



### 2.2.3.3.2. Vergilemede Adalet Algısı

Kelime olarak adalet, 1- yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması, türe, 2- hak ve hukuka uygunluk, hakkı gözetme, 3- herkese kendine uygun düşeni, kendi hakkı olanı verme, doğruluk anlamlarına gelen sübjektif bir terimdir(TDK, Güncel Türkçe Sözlük). Dolayısıyla vergi adaletinin değerlendirilmesinde objektif kriterlerin belirlenmesi söz konusu olmamakta, diğer adalet anlayışlarında olduğu gibi eşitlik temelli yaklaşımlar söz konusu olmaktadır. Bu nedenle vergi adaletinin sağlanması mükelleflerin durumlarına uygun düşen eşit vergi yükü ile muhatap kılınması veya bu algılamanın sağlanması ile mümkün olacaktır. Aksi takdirde vergi ödemeyen veya eksik ödeyen mükelleflerin de vergi ödeyenlerle birlikte kamu hizmetlerinden faydalanmaları, mükelleflerin devlete güven ve adalet duygularında sarsılmaya ve vergilendirmeye tepki olarak vergi kanunlarına uymamalarına neden olabilecektir(Bedir, Özdemir ve Ateş: 48).

Vergi adaleti literatürde, mübadele eşitliği(exchange equity), yatay eşitlik(horizontal equity) ve dikey eşitlik(vertical equity) olmak üzere üç eşitlik unsuruna dayandırılmaktadır. Mübadele eşitliği kavramı, devlete ödenilen vergilerle doğru orantılı olarak kamu hizmetlerinden yararlanma, dikey eşitlik mükellefin ödeme gücüne göre vergi ödemelerinin sağlanması, yatay eşitlik ise vergi ödeme güçleri eşit kabul edilen, aynı sosyal tabakada yer alan mükelleflerin, aynı tür ve miktarlarda vergi uygulamalarına tabi tutulmalarını ifade etmektedir. Ayrıca, mükelleflerin vergilendirilmeleri esnasında muhatap olacakları uygulamalar açısından, uygulamada adalet(procedural justice) ve cezai yaptırımlarda adalet(retributive justice) kavramları da adalet algısı açısından önemlidir. Uygulamada adalet, kamusal hizmet ve ödevlerin mükelleflere adil dağılımını ifade etmekte iken cezai yaptırımlarda adalet ise üzerine vergi borcu düşüp de, bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükelleflere yönelik idari veya hukuki yaptırımlarla vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin haklarının gözetilmesini ifade etmektedir(Wenzel, 2002: 44 – 46).

Vergi sisteminin algılanan adaletinin vergi uyumuna etkisi üzerine yapılan, Wallschutzkys (1984) vergi kaçırma hakkı çıkarmada en önemli neden olduğunu, Scot ve Grasmick(1981) algılanan adaletsizliğin vergi uyumuna negatif etkisi olduğunu, Title(1980) algılanan adalet ve sosyal düzen ve kurallar arasında önemli bir bağlantı

olduğunu, Spicer ve Lundstedt (1976) Thurman vd. (1984) eşitliğin vergi uyumunu arttırdığını ... birçok ampirik çalışmada literatüre uygun sonuç vermektedir(Saruç, 2015: 116). Benzer şekilde, Moser, Evans ve Kim(1995)'de ABD'de 139 MBA öğrencisi üzerinde gerçekleştirdiği deney çalışmasında, vergi oranlarındaki değişim ile kamu hizmetlerinden yararlanmadaki eşitlik(mübadele eşitliği) ve yatay eşitlik parametrelerini test etmiş ve eşitsizlik ile beyan dışı gelir miktarı arasında aynı yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit etmişlerdir. Çalışmalarında, %20, %30 ve %45 olmak üzere vergi oranlarındaki artış kamu hizmetlerinden yararlanmadaki eşitsizlik ve yatay eşitsizliğin, beyan edilen gelir miktarında düşüşe yol açtığı ve ayrıca her iki eşitsizlik halinin sabit kabul edildiği bir ortamda, vergi oranı yükseldikçe beyan dışı gelirin de artarak vergi uyumsuzluğunun yükseldiği bulgusuna ulaşmışlardır. Çalışmada herhangi bir eşitsizlik durumu söz konusu olmadığında 139 denekten 130'u vergi kanunlarına uygun davranmaktayken deneklere dağıtım ve yatay eşitsizlikler bildirildiğinde vergi oranı %20 iken % 61, %30 iken %74 ve % 45 iken %78 arttırıldığında artan oranda vergi uyumsuzluğunu, vergi oranları indirildiğinde ise %45 iken % 68, %30 iken %56 ve %20 iken %48 uyumsuzluk oranlarının da düştüğünü fakat yine de yüksek boyutlu bir uyumsuzluğun olduğunu bulgusuna ulaştıklarını iddia etmektedirler(Moser, Evans ve Kim, 1995:625 -628).

### **2.2.3.3.3. Devlet ve Kamu Kurumlarına Güven Algısı**

Vergilendirmenin bireyle devlet arasındaki ekonomik transfer olması, bireyin vergi kanunlarına uyum kararı almasında devletin meşruiyetine ve devletten beklediği hizmetlerde adaletsizliğe uğramayacağına olan inancın doğrudan etkili olduğu, vergi ahlakı ile hükümet uygulamalarına duyulan güven arasında güçlü ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca mükelleflerin, devlet gücünü kullanan yasama organı - parlamentoya, yargıya ve mevcut hukuk düzenine yönelik güveni ile yürütme organı olan hükümet ve hükümetin denetim altındaki idareye olan güven düzeyi arttıkça vergi ahlak seviyelerinin de bu durumdan olumlu etkilenecek artacağı kabul edilmektedir(Torgler, 2003: 22). Her ne kadar mükellef tiyolojileri vergi ahlakı üzerinde farklı etkilere neden olsa da genel olarak kamu otoritesine duyulan güvende azalmalar, kamu gelirlerinde bir azalma meydana getirebilir ki bu da devlet fonksiyonlarının yerine getirilmesini güçleştirebilir(Torgler, 2003: 204).

Vergi ahlakı ile devlete ve kamu kurumlarına duyulan güven arasındaki etkileşimi üzerine yapılan ampirik çalışmalar da büyük ölçüde literatürde yer alan hipotezleri doğrulamaktadır. Torgler (2004), eski Doğu Bloğu ülkelerinin, piyasa ekonomisine geçiş sonrası vergi ahlakını inceleyen bir anket çalışmasında güven ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü bir ilişki bulmuştur. Bu çalışmada, anketi cevaplayan deneklerden, hukuk düzenine ve parlamentoya güven düzeyi yüksek olanların, vergi kaçırmanın kabul edilebilirliğini daha yüksek oranlarda reddettiği sonucuna ulaşılmıştır. Aynı şekilde çeşitli Avrupa ülkelerini karşılaştıran Torgler ve Schnider (2007) de, benzer sonuçlar elde etmiş ve demokrasi ve milli gurur ile birlikte kamu kurumlarına ve devlete olan güven düzeyi yüksek olan vatandaşların, vergi uyum ve ahlaklarının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşımlardır.

#### **2.2.3.3.4. Diğer Mükellefler(Akran Mükellef Etkisi)**

Sosyal bir canlı olan insanın içinde yaşadığı toplumdan bağımsız değerlendirilmesi mümkün değildir. Birey, sosyalleşmenin de ötesinde kültürlenme ve kültürlenmelere olgularına açık yapıya sahiptir. İçinde bulunduğu akran veya referans grubu olarak adlandırılan çevresi, arkadaş yada meslektaşları ile sürekli bir etkileşim halinde olan birey, bilinçli yada bilinçsiz olarak sürekli bir özdeşim (beğendiği kişi örnekleme) ve/veya sosyal baskı altında davranışlarında değişimler söz konusu olmaktadır. Mükellef, çevresi vergi kanunlarına uygun davranıyorsa yakalanması durumunda ayıplanacağı, utanç duygusu yaşayacağı ve hatta toplumdan dışlanacağı gibi korkularla kendisi de vergi kanunlarına uygun davranacaktır. Ancak, vergi kaçakçılığını yaygın ve olağan bir eylem olarak algılayan mükellef vergi uyum kararını gözden geçirerek uymama yönünde bir tavır da sergilemesi mümkündür (Saruç, 2015: 119). Vergi açısından mükellefin yaşayacağı akran mükellef etkisi, vergi uyumu üzerinde iki çeşit etkiye sahip olduğu kabul edilmektedir. Birincisi, eşitsizliğin kurbanı olma (victim) ki bu durumda mükellef çevresine nazaran daha yüksek vergi yüküne tabi kalmayı ifade etmektedir. İkincisi ise eşitsizlikten yararlanma (beneficiary) diğer mükelleflerin daha yüksek bir orandan vergilendirildiği durumudur. Akran mükellef etkisine yönelik yapılan çalışmaların genelinde mükelleflerin diğer vergi mükellefi davranışlarını dikkate aldığı yönündedir. Örneğin, Alm, Jackson ve MckGee (1992)'de yaptıkları deneysel çalışmada

deneklerin birbirleri ile iletişime geçmeleri durumunda beyan edecekleri gelir üzerinde ince ayar yaptıklarını tespit etmişler akran mükellef etkisi ile mükelleflerin toplumdaki diğer kişilerin kamu mallarının finansmanına katıldıklarını bilmesinin, vergiye uyum düzeyini olumlu yönde etkilediğini belirtmişlerdir. Benzer şekilde Torgler(2003)'de yaptığı çalışmasında “acaba herkes üzerine düşen vergi borcunu ödüyor mu?” sorusuyla betimlediği akran mükellef etkisinin vergi uyumu açısından kamu tarafından sunulan hizmetlerin kalitesi kadar etkili olduğunu iddia etmektedir. Mükellefler arasındaki “herkes kamu mallarının finansmanında üzerine düşen vergi borcu kadar katkı sağlıyor” algısının yüksek olması durumunda vergi uyum düzeyinin de yüksek olacağını ifade etmektedir(Torgler, 2003: 188).

#### **2.2.3.3.5. Din ve İnancın Vergi Uyumuna Etkisi**

Dindarlık, ekonomik birey görüşünün sahibi Adam Smith tarafından kaleme alınan “Ahlak Teorisi” isimli ilk kitabında rasyonel düşüncenin bir bileşeni değerlendirilmektedir. Gerçekten de din, sağduyuyu ve sosyal değerleri geliştiren ve yasadışı davranışları engelleyebilen bir etkendir(Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya, 2007: 80). Ahlak ile din arasında çok yakın bir ilişkinin varlığı genellikle kabul görmektedir. Ahlak kuralları çoğunlukla dini ritüel ve öğütlerden oluşmaktadır. Din ve ahlak birey tarafından sonradan öğrenilerek içselleştirilen kurallar bütünüdür. Dini kural ve kurumlar, toplumlar için ahlaki anayasalar sağlarlar ve belirli bir düzeyde bu kuralların kontrolünü gerçekleştiren doğaüstü bir polis (supernatural police) görevi üstlenirler. Din, toplumda aynı ideolojiye inanan bireylerin toplu halde ve dayanışma içerisinde yaşamalarını sağlarken yaşamı da dindar birey açısından sadeleştirip, kolaylaştırma ortak düşünce sistemi ve alışkanlıklar döngüsü haline getirme gücüne sahiptir. Dini ritüeller, öngörülebilir insan davranışları sağlama ve dolayısıyla işlem ve uyum maliyetlerini azaltma gücüne sahiptirler(Torgler, 2006: 84 -85). Dinin bu gücü, dini kurallarca desteklenen bir vergilendirmede dindar bireylerin vergi uyum düzeylerinin daha yüksek olmasına katkı sağlamaktadır. Örneğin İslam ve diğer semavi dinlerde zekat kurumu, İslam dini için kul hakkı yemenin yasaklanması, “sizden olan yöneticilere uyunuz” emri gibi emir ve yasakların dindar bireylerin vergi uyumunu arttırıcı bir güce sahip olduğu kabul edilmektedir. Çünkü dindar birey dini inancının gereğini yerine getirmediğinde

vicdanen rahatsız olacağından din vergi ahlakını arttırıcı bir etki doğurmaktadır. Uyum açısından ilgili düzenlemenin dinen desteklenmesi vergi uyum oranlarını arttırdığı gibi dinen yasak olan bir kanuni uygulamada dindar insanlar tarafından fiilen uygulanmayacaktır.

Yapılan ampirik çalışmalar da literatüre uygun sonuçlar vermektedir. Örneğin Torgler(2006) 32 ülkeyi ve 7 dini (İslam, Katolik, Ortodoks, Protestan, Yahudi, Hinduizm ve Budizm) kapsayan ampirik çalışmada dindarlık vergi uyumunun tüm dinler açısından paralellik gösterdiğini, dindar bireylerin, dindar olmayan bireylere nazaran daha yüksek vergi ahlak seviyesine sahip olduklarını tespit etmiştir. Benzer şekilde McGee ve Cohn (2008) 7 farklı dine (Budizm, İslam, Hinduizm, Protestanlık, Katoliklik, Yahudilik ve Ortodoksluk) bağlı kişilerin vergi ahlakı düzeyleri üzerine yaptıkları karşılaştırmada, en yüksek vergi ahlakı seviyesi Budistlerde, ikinci yüksek seviye Müslümanlarda ve sonrası sırasıyla Hindular, Protestanlar, Katolikler, Yahudiler ve Ortodokslarda olduğunu tespit etmişlerdir. Türkiye’de ise dinin vergi ahlakına katkısı %1.5 olarak bulunmuştur(Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya, 2007: 81).

#### **2.2.3.3.6. Milli Gurur ve Vergileme**

Vergi uyum davranışlarında sosyal normların hatırı sayılır derecede dikkat çekici bir etkisi olduğu kabul edilmektedir. Ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte bireyin içinde yaşadığı toplumla etkileşim seviyesi davranışları üzerinde de etkili olduğu hem teorik hem de ampirik çalışmalarda kabul edilmekle birlikte milli gurur ve vatan sevgisi analizlerde diğer sosyal normlara göre daha az yer verilen bir parametre olmakla birlikte son dönemlerde vergilemede kültürel farklılıklara yönelik yapılan uluslararası analizlerde daha fazla dikkate alınan bir parametredir. Halbuki ulusal gurur bireyin, bireyin ülke kimliğini arttırıcı bir güce sahip olmanın yanında analizlerde sıkça dikkate alınan toplumdan dışlanma korkusunu da arttırma kabiliyetine sahiptir. Özellikle Türkiye’de yapılan bir çalışmada Yurdakul(2013) dünya değerler anketi verilerinde milli gurur seviyesi en üst olan mükelleflerde vergi kaçakçılığını asla kabul etmem cevabı %81.8 ile hem Türkiye içerisinde vergi ahlakı sıralamasında ülkesi ile gurur duyanların birinci sırada yer aldığı hem de diğer ülkelerle karşılaştırıldığında en yakın oranın %69.5 ile Amerika ve sırasıyla %68.5 ile Afrika, % 65.5 ile Asya, %62.2 ile geçiş ülkeleri ve

%59 ile Avrupa ülkelerinin yer aldığı, dünya ortalamasının % 65.6'da kaldığı görülmektedir(Yurdakul, 2013: 46).

Torgler (2004) çalışmasında milli gururun vergi uyumunda etkili olmakla birlikte grup kimliğinin oluşmasını sağlayan ve kişinin toplumdaki davranışlarını etkileyen bir değişken olduğunu ifade etmektedir. Milli gurur aynı zamanda kolektif davranma arzusunu cesaretlendirici bir etkisinin yanında Milli gurur düzeyi yüksek olan kişilerin toplum içindeki davranışlarını olumlu etkilemesinden dolayı da, vergi ahlak düzeylerinin de yüksek olacağı iddia etmektedir(Torgler, 2004b: s. 243). Milli gurur değişkeni ile ilgili ampirik çalışmalarda elde edilen sonuçlar da, teoride söylenenleri doğrulamaktadır. Örneğin Torgler 2004 yılında, Asya ülkelerini, Latin Amerika ülkelerini ve geçiş ülkeleri üzerine gerçekleştirdiği üç farklı çalışmada da milli gurur düzeyindeki artışın, vergi ahlakı üzerinde olumlu etkisinin olduğunu tespit etmiştir. Torgler ve Schneider(2004), çeşitli Avrupa ülkelerini karşılaştırdıkları çalışmalarında da benzer sonuçlara ulaşmışlardır.

Milli gururla ilişkili olarak kendini üst kültürün bir parçası görmeyen, milliyetçiliği kültürel olgu yerine etnik farklılıklara indirgeyen bireylerin vergi uyumuyla olan ilişkisini yönelik yapılan çalışmalarda, ülkedeki etnik grupların çoğunluk veya azınlık olma algılarının vergi uyumunun olumsuz etkilendiği tespit edilmiştir. Bu çalışmalara göre, heterojen etnik yapıları ülkelerin vergi uyum düzeyi, homojen etnik yapıları ülkelere göre daha düşük bir düzeyde olmakta ve bu ülkelerde çoğunluğu oluşturan etnik grup, vergi uyumu konusunda azınlığa göre daha istekli davranmaktadır(Li, 2010: 149).

#### **2.2.3.3.7. Demokrasi Algısı ve Siyasal Katılım**

Devletler sosyal anlaşmalarla bireylerin haklarını korur, vatandaş öncelikli uygulamalar geliştirir, hayata geçireceği proje ve hizmetlerde vatandaşların desteğini alır ve halkın önceliklerine saygı gösterir ise vatandaşın devlete olan güven ve vatandaşlık bilinci artacağından vergi uyum davranışının da artması beklenmektedir. Mükelleflere sorulan “Parlamento ve seçimle uğraşmak zorunda olmayan güçlü bir liderin(bir çeşit diktatörlük) daha iyi olduğu” yargısını kabul edenlerin demokratik değerleri savunanlara oranla %2.2 daha düşük vergi ahlakı seviyesinde olduğu tespit edilmiştir(Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya, 2007: 82).

Birçok şart, vergi mükelleflerinin ve vergi otoritelerinin ne ölçüde uyuma sahip olduğunu belirlemekle birlikte öne çıkan unsur anayasanın ima ettiği vatandaşlara duyulan güvendir. Devlet yönetiminde vatandaşların söz hakkı, katılımı ne kadar yüksek olursa, devlet ile mükellef arasında ki psikolojik vergi sözleşmesinin ortaya çıkması da o kadar muhtemeldir. Vatandaşlara özgür seçimlerde hükümetlerini seçme hakkı verilmesi devlet yönetimince demokrasiye güvenilmesi anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, psikolojik vergi sözleşmesi ve dolayısıyla vergi moralinin daha yüksek olması, doğrudan vatandaş katılımının ve devlette şeffaf yönetim ilkesinin bir sonucudur ve demokratik sistem sayesinde vergi mükellefleri ödedikleri vergilerin, kullandıkları mal ve hizmetlerin bedeli olduğunu bilmekle birlikte yöneticiler de, seçmenlerin (yani mükelleflerin) oylama süreci yoluyla vergi kanunlarını değiştirebileceğinin farkındadırlar. Böylece demokratik bir sistemde vergi mükellefleri, vergi sistemiyle ilgili hoşnutsuzluklarını politikacılara iletme konusunda daha iyi olanaklara sahip olduklarından, vergi yükümlülüklerini yerine getirirken daha dürüst davranırlar(Feld ve Frey, 2002: 92). Demokrasilerde hükümetler, seçimler nedeni ile hükümet olmanın gücünü daha sınırlı kullanabilmekte, hayata geçirdikleri proje ve uygulamaları vatandaşların onayına sunmak zorundadırlar. Bu sayede, vergi uygulamalarındaki bilgi asimetrisi azalmakta, mükellefler, yürürlüğe giren vergi kanunlarını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilmekte, seçimler ve referandum gibi katılımçılık aygıtlarını kullanarak da vergisel konuları yeniden müzakere etme şansına sahip olmaktadır(Torgler, 2003: 28-29).

Vergi ahlakı literatürünün genelinde doğrudan demokratik katılımçılığın, vergi ahlakını güçlendirici bir etkisinin olduğu ileri sürülmektedir(Torgler, 2005: 526). Demokratik yönetim sisteminin vergi ahlakı üzerindeki olumlu etkisi, ampirik çalışmaların genelinde de doğrulanmıştır. Torgler (2005) İsviçre’de yaptığı bir ampirik çalışmada, demokrasi ile vergi ahlakı arasında güçlü ve pozitif yönlü bir ilişki bulunduğu, doğrudan ve katılımçı demokrasideki bir iyileşmenin, vergi ahlakı düzeyinde de belirgin bir artış sağladığı sonucuna ulaşmıştır. Yine İsviçre üzerine yapılan bir çalışmada (Feld ve Frey, (2002) İsviçre’nin kantonları, doğrudan demokrasinin ile temsili demokrasinin uygulamalarına göre karşılaştırılmış ve doğrudan demokrasinin daha yoğun olarak kullanıldığı kantonlardaki vergi uyumunun, temsili demokrasinin uygulandığı kantonlara göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Torgler(2003), Geçiş Ekonomileri olarak

adlandırılan eski Doğu Bloğu ülkelerini kapsayan bir diğerk anket çalışmasında da demokrasinin, vergi ahlakı üzerindeki olumlu etkisini ampirik olarak doğrulamıştır.

#### **2.2.3.4.Ekonomik Faktörler**

Ekonomik ve siyasal faktörler başlığı altında bireyin genel ekonomik göstergeler ve siyasal iktidara olan desteğinin etkisi ile yolsuzlukların tutum ve davranışlarına etkisi incelenecektir.

##### **2.2.3.4.1. Genel Ekonomik Göstergeler**

Genel ekonomik göstergelerin çeşitli ve dağınık olması, tüm ekonomik faktörlerin irdelenmesini güçleştirmektedir. Fakat mükelleflerin vergi uyumu üzerine etkisi literatürde öne çıkan temel ekonomik kavramların ele alınması, vergi uyumu davranışının anlaşılmasına katkı sağlayacaktır. Bu nedenle temel ekonomik göstergelerden; enflasyon, işsizlik, ekonomik performans, gelir dağılımı ve işletmelerin iflas oranları parametrelerinin kısaca özetlenmeye çalışılacaktır.

Genel ekonomik göstergelerden enflasyonunun vergi uyumu üzerindeki olumsuz yönde doğrudan bir etkisi söz konusudur. Bu etki özellikle artan oranlı(progressive) vergi sisteminde daha belirgindir. Çünkü, artan oranlı bir vergi sistemi, enflasyonist bir ekonomide, kişilerin gelirlerindeki fiktif - reel olmayan artışların etkisiyle daha üst dilimlerden vergi ödemesine neden olabilmektedir. Enflasyon vergisi olarak da adlandırılan bu durum bireyin nominal gelir artışından ve vergilendirme döneminin uzunluğundan kaynaklanmaktadır. Özellikle sabit gelirlili bireylerin gelir dağılımında da olumsuz etkilenmesine neden olmakla birlikte sabit gelirlileri de kapsayarak tüm mükellefler için gerçekte var olmayan gelirlerinin vergisini ödemeleri söz konusu olabilmekte ve bu durum nedeniyle gelir kayıpları yaşayan mükelleflerde vergilendirmeye tepki olarak vergi uyum davranışlarında azaltıcı bir etkiye sebep olabilmektedir. Enflasyonun neden olduğu bu tür gelir kayıpları, mali literatürde, artan oranlı vergi sisteminden kaynaklanan kayıplar – enflasyon vergisi-(bracket-creep effect) olarak isimlendirilmektedir. Ayrıca enflasyondaki yükselme, reel vergi cezalarında ve aynı zamanda yakalanma korkusundan kaynaklanan risk algısında da azalmalara neden



olarak vergi kaçakçılığını cesaretlendirici bir etkiye yol açabilmektedir. Böylece enflasyon artışıyla elindeki kaynaklarının bir kısmını kaybetmek zorunda kalan özel kesim aktörleri, reel vergi cezası düzeyinin düşmesinden de cesaret alarak, vergi uyumsuzluğu davranışı sergileyebilirler(Crane ve Nourzad, 1986: 218-220). Enflasyon ile vergi uyumu arasındaki uyumu inceleyen ampirik çalışmalarda da, enflasyon haddindeki artışın, vergi uyumu düzeyini düşürdüğü görülmektedir. Crane ve Nourzad (1986), Amerika Birleşik Devletleri'ni kapsayan çalışmalarında, enflasyon oranındaki artışın, beyan edilmeyen gelirlerde de artışa yol açtığını göstermişlerdir.

Temel ekonomik göstergelerden işsizlik ve vergi uyumu ilişkisi üzerine yapılan çalışmalar sınırlı olmakla birlikte işsizliğin vergi uyumunu olan etkisinden ziyade vergilerin işsizliğe olan etkisine yoğunlaşıldığı görülmektedir. İşsizlik düzeyi ile vergi uyumu arasındaki etkileşime örnek olarak Torgler (2003), Rusya ve Letonya gibi geçiş ekonomileri ile Japonya gibi gelişmiş ekonomilerde yaptığı araştırmalarda, işsiz kişilerin vergi ahlaki düzeyinin, yarı veya tam zamanlı çalışanlara göre daha düşük olduğunu tespit etmiştir. Buna karşın Boame (2009), Kanada'nın 1987-2003 dönemi verilerini kullanarak yaptığı analizinde, işsizlik düzeyinin *vergi beyanı* üzerinde negatif (-), *vergi ödemeleri* üzerindeyse pozitif (+) bir etki yarattığını göstermiştir(Boame, 2009'dan aktaran Şahin, 2011: 108).

Ekonomik performans değişkeni ile vergi uyumu arasında ampirik olarak anlamlı bir ilişkiye ulaşılamamakla birlikte, Schneider (2004) tarafından 145 ülkeyi kapsayan bir çalışmada, refah düzeyi görece yüksek olan ülkelerdeki kayıt dışı ekonominin (bir boyutuyla da vergi uyumsuzluğunun), refah düzeyi kötü olan ülkelere göre daha düşük bir düzeyde olduğu saptanmıştır. Mükellefin vergiye uyumunda gelir dağılımı faktörü de etkili olmakta ve gelir dağılımındaki bozulmanın, vergiye uyumsuzluk fiilini arttırdığı ifade edilmektedir. Bloomquist (2003), gelir dağılımındaki bozulma ile vergi uyumsuzluğu arasındaki ilişkiyi Amerika Birleşik Devletleri için ele almış ve bu ülkede 1980'lerden 2000'lere doğru yaşanmış olan gelir dağılımı kötüleşmesinin, vergi uyumsuzluğunu arttırdığını iddia etmiştir. Buna göre; gelirini en yüksek oranda beyan eden kesim orta sınıf olup, gelirin artışıyla birlikte beyanlaştırılmış gelirin kişisel gelir içindeki payı düşmektedir.

#### 2.2.3.4.2. Yolsuzluklar

Kamu kesimindeki yolsuzlukların, vergi uyumuna etkisi öncelikle devlete ve kamu kurumlarına olan güvenin sarsılması neden olarak vatandaşların ödedikleri verginin kamu hizmetine dönüşmediği algısına neden olmaktadır. Bununla birlikte yaygın yolsuzluklar, kamu hizmetlerindeki etkinlik ve adalet ölçütlerini de bozmakta ve kamu yararı(public interest) kavramını zedeleyerek, mükelleflerin vergi uyum motivasyonlarını düşürmekte, vergi kaçakçılığının artmasına neden olmaktadır. Yolsuzluklara yönelik yapılan çeşitli araştırma ve gözlemlerde, yolsuzlukların yaygın olduğu ülkelerdeki vergi hasılat düzeyi, yolsuzlukların daha az olduğu ülkelere kıyasla çok daha düşük seviyede gerçekleştiği tespit edilmiştir(Goerke, 2008: 177-178). Farklı ülkeler üzerinde gerçekleştirilen araştırma bulguları, yolsuzlukların yaygınlaşmasının devletin eğitim ve sağlık harcamalarında düşüslere neden olduğu ve milli kaynakların verimli olmayan proje ve yatırımlara aktarılması yoluyla gelir dağılımının bozulmasına yol açtığı tespit edilmiştir. Kronikleşen yolsuzluk, yoksulluğun da kronikleşmesine ve bireysel mülkiyet haklarının zedelenmesine yol açmaktadır. Ayrıca yolsuzlukların yaygın olduğu ülkelerde kamunun hesap verebilirlik (accountability) düzeyi de düşük olduğundan halkın devlete olan güven düzeyi de düşmektedir(Torgler, 2004 9-10). Benzer şekilde, Uslaner(2003) tarafından geçiş ekonomileri olarak adlandırılan Doğu Bloku ülkeleri ile batılı ülkeler arasında yaptığı karşılaştırmada, doğu ve batı bloğu ülkelerin her ikisinde de “herkesin üzerine düşen vergileri ödemesi gerektiği” yönündeki görüşün hakim olduğunu, ancak vergi ödeme fiilini gerçekleşmesinin büyük oranla kamu kesimi performansı ile yolsuzluklarla da bağlantılı olarak devlete olan güven duygusunun belirlediğini tespit etmiştir. Torgler de Geçiş Ekonomileri üzerine yaptığı çalışmasında hukuk sistemine ve hükümete olan güvenin, vergi ahlakını olumlu yönde etkilediğini bu nedenle mükelleflerin vergiye uyumu kararı almalarında, kamu hizmetlerinden ve devlet görevlilerinden duydukları memnuniyet düzeyinin, devletin yolsuzluklarla mücadele stratejilerinin, devletteki şeffaflık(transparency) uygulamaları, kamu görevlilerinin iş ahlakı ve hükümetler ve kamu çalışanlarının yasal normlarla sınırlandırılması” türünden faktörlerin etkili olduğunu ifade etmektedir(Torgler, 2004 20). Benzer şekilde Friedman v.d. (2000) ise Politik Risk Servisi (PRS) tarafından derlenen 1990 yılı verilerini kullanarak ülkelerin yolsuzluk durumlarını ele almışlar ve yolsuzluklarla vergi hasılatı

performansı arasındaki etkileşimi incelemiştir. Burada, ülkeler yolsuzluk düzeyi bakımından 1 ile 6 arasında puanlandırıldığında (1 en yüksek yolsuzluk düzeyi, 6 ise en düşük yolsuzluk düzeyi) her bir puanlık artışın kayıt dışı ekonomide (unofficial economy) %9,7 oranında bir azalışa yol açtığı ve kayıt dışı ekonomideki her %1'lik azalış sonucunda da vergi hasılatının Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GDP) içindeki payının %0,5-%0,6 oranında arttığı tespit edilmiştir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MİLLİ KÜLTÜR'ÜN MÜKELLEF TUTUM VE DAVRANIŞLARI ÜZERİNDE ETKİSİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: ISPARTA, BURDUR VE ANTALYA İLLERİ ÖRNEĞİ

#### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Vergi kültürü; bir ülkede ki formal, ya da informal olsun tüm vergi aktörlerinin, vergi sistemi ve vergi sisteminin uygulamalarıyla(ki bu uygulamalar tarihsel süreç içerisinde şekillenmiş ve milli kültürün içine gömülü bir hale gelmiştir) olan etkileşimi şeklinde tanımlamak mümkündür. Bu bağlamda çalışmanın amacını Türkiye’de vergi kültürünün oluşumunda milli kültürün mükellef tutum ve davranışlarına etkisinin tespiti ve vergi kültürünün oluşumunun da dikkate alınarak Türkiye vergi tahsilatını arttırmaya, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaya yönelik ve vergi uygulamalarına uyumu arttırmaya yönelik Türkiye’de vergi kanunları yapıcı ve uygulayıcılarına öneriler sunulması hedeflenmektedir. Çalışmanın önemi; Türk mali literatüründe görece yeni bir konu olan vergi kültürünün, kendisinin de parçasını oluşturduğu milli kültür üzerinden mükellef tutum ve davranışlarını etkileme düzeyinin tespit edilmesidir. Bu yönüyle, mali literatürde, doktora düzeyinde gerçekleştirilen çalışmalarda daha önce kullanılmamış bir model olan Yapısal Eşitlik Modeli(YEM) ile mükellefler üzerine yapılan anket çalışmasında milli kültür ile mükellef tutumlarının ilişkilerinin araştırıldığı öncü çalışma niteliğindedir.

#### 3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma, "karşılaştırmalı ilişkisel tarama modeli" ne uygun olarak hazırlanmıştır. İlişkisel tarama modeli; iki veya daha çok değişken arasında birlikte değişim varlığını ve/veya derecesini belirlemeyi amaçlayan araştırma desenlerinin tümü

olarak tanımlanmaktadır(Karasar, 2005: 81). Bu yöntem ile bulunan ilişkiler, neden sonuç ilişkisinden ziyade bir değişkendeki durumun bilinmesi halinde diğer değişkenlerin kestirilmesini sağlaması bağlamında yorumlanmaktadır.

### 3.3. Araştırmanın Evreni

Araştırma evreni, Antalya: 79.237 (%84), Burdur: 6.738 (%7) ve Isparta: 8.679 (%9) illerindeki (Batı Akdeniz Bölgesi) beyana tabi gelir vergisi mükellefleri oluşturmaktadır (GİB, 2016). Araştırmanın evreninde mükellef sayılarına, vergisi sadece kaynakta kesinti (stopaj) yöntemi ile tahsil edilen(ücretliler, menkul sermaye iradı elde edenler, zirai kazanç sahipleri...vb.) mükellefler ile GMSİ elde eden mükellefler deftere tabi olmamaları nedeni ile dahil edilmeyecektir. Çünkü sübjektif vergi yükü, vergilendirmenin sadece maddi ödevinden kaynaklanan bir kavram değildir. Vergilendirmenin şekli ödevlerinin de etkisi ile artan yada azalan ve mükellef psikolojisine etki ederek mükellefin vergi kanunlarına uyma veya uymama kararında önemli bir yer tutan bir kavramdır. Ayrıca stopaj yöntemi ile vergilendirmenin mali anestezi etkisine sahip olduğu kabul edilmektedir. Mali anestezi etkisi altında mükellefin geliştireceği tutumların sağlıklı olmama ihtimali, bu yöntemle vergilendirilen mükelleflerin araştırmanın evrene alınmamasına neden olmuştur. Ayrıca basit usulde vergilendirilen mükellefler de vergi kolaylıkları nedeniyle sonuç üzerinde sağlıksız etki bırakma ihtimalleri nedeniyle analize tabi tutulmayacaktır. Çalışma verginin maddi ve şekli ödevlerine tam uymak zorunda olan mükellefleri kapsamaktadır.

### 3.4. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın örneklemini Isparta ilinde 181, Burdur ilinde 202 ve Antalya ilinde 537 toplamda 920 beyana tabi gelir vergisi mükellefleri oluşturmaktadır. Çalışmaya katılan gelir vergisi mükelleflerinin seçiminde kolayda örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Örneklem grubuna ilişkin demografik bilgiler aşağıda tablolar ile verilmiştir.

Tablo 3.1.'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin %16,4'ü bekâr, %83,6'sı evlidir.

**Tablo 3. 1.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Medeni Durum)**

Medeni Durum	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
Bekar	151	16,4
Evli	769	83,6
Toplam	920	100,0

Tablo 3.2’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin %86’sı erkek , %14’ü kadındır. Ülkemizde kadın istihdam ve çalışma oranları TÜİK verilerine göre %27,5 olduğu, en yoğun kadın istihdam alanının hizmet sektörü olduğu dikkate alındığında bu durum normal kabul edilmektedir.

**Tablo 3. 2.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Cinsiyet)**

Cinsiyet	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
Erkek	790	86
Kadın	130	14
Toplam	920	100,0

Tablo 3.3’ de görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin %1,3’ü 25 yaşından küçük, %30,3’ü 25-34 yaşları arasında, %50,1’i 35-44 yaşları arasında, %17,4 ‘ü 45-54 yaşları arasında, %0,9 ‘u 55 yaş üzeri mükelleflerden oluşmakta iken %0,2’si ise yaşlarını belirtmemişlerdir. Bu sonuç ülkemizde iş yaşamına atılma yaşının çoğunlukla yirmili yaşların ikinci yarısında olduğunu göstermektedir.

**Tablo 3. 3.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Yaş)**

Yaş	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
25’ den küçük	12	1,3
25-34	279	30,3
35-44	461	50,1
45-54	160	17,4
55 ve üzeri	8	0,9
Belirtmemiş	2	0,2
Toplam	920	100,0

Tablo 3.4’ de görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin %7,4’ü ilkökul, %6,7’si orta okul, %54’ü lise, %28,7’si üniversite, %1,7’si lisansüstü eğitime sahipken %1,4’ü öğrenim durumlarını belirtmemişlerdir.

**Tablo 3. 4.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Eğitim Durumu)**

Öğrenim Durumu	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
İlkokul	68	7,4
Orta okul	62	6,7
Lise	497	54
Üniversite	264	28,7
Lisansüstü	16	1,7
Belirtilmemiş	13	1,4
Toplam	920	100

Tablo 3.5’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin %23’ü 1. Sınıf tüccar, %56’sı 2. Sınıf tüccar, %19,3’ü serbest meslek erbabı iken % 0,5’i mükellefiyet türünü belirtmemişlerdir. Ancak bu bilgi mükellef beyanına dayanmaktadır. Gerek gerçeği belirtmek istememeleri ve gerekse birinci ve ikinci sınıf tüccar ayrımı hakkında sağlıklı bilgiye sahip olmamaları gibi nedenlerden tam olarak doğru olmayabileceği değerlendirilmektedir.

**Tablo 3. 5.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Mükellefiyet Türü)**

Mükellefiyet Türü	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
1. Sınıf Tüccar	212	23,0
2. Sınıf Tüccar	515	56,0
Serbest Meslek Erbabı	178	19,3
Diğer	10	1,1
Belirtmemiş	5	0,5
Toplam	920	100

Tablo 3.6’ da görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin %23,2’si 1 ile 5 yıl arasında faaliyet süresine, % 44,8’i 6 ile 10 arasında faaliyet süresine, %21,8’i 11 ile 20 yıl arasında faaliyet süresine, % 9,2’si 20 yıl üzerinde faaliyet süresine sahip olduklarını belirtmişlerdir. Mükelleflerin %1’i ise faaliyet süresi hakkında bilgi vermemişlerdir. Ankete katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin çoğunluğunun vergilendirme açısından tecrübeli kişilerden olması araştırmanın daha sağlıklı bir sonuç vermesine katkı edeceği değerlendirilmektedir.

**Tablo 3. 6.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Faaliyet Süresi)**

Faaliyet Süresi	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
1-5 yıl	213	23,2
6-10 yıl	412	44,8
11-20 yıl	201	21,8
20yıl üzeri	85	9,2
Belirtmemiş	9	1,0
Toplam	920	100

Tablo 3.7’ de görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin %92,5’i bürosu olan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir’ den vergilendirme işlemleri açısından yardım alırken, mükelleflerin %4,1’i kendi işyerlerinde daimi Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir elemanı istihdam etmektedirler, mükelleflerin %3’ü de vergilendirme işlemlerini kendilerinin yaptığını belirtmişlerdir. Örneklem grubumuzun gelir vergisi mükellefleri olduğundan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir meslek mensupları da ankete katılmasından dolayı bu %3’lük oranın çıktığı değerlendirilmektedir.

**Tablo 3. 7.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(SMMM Tutma)**

Vergi İşlemleri Takibi	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
SMMM	851	92,5
Özel SMMM	38	4,1
Diğer	28	3,0
Belirtmemiş	3	0,3
Toplam	920	100

Tablo 3.8’ de görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin %1,3’ü 0-1000 TL, % 23,8’, 1001-2500 TL, %53’ü 2501-6000 TL, %21,2’si 6000 TL üzeri gelir durumuna sahip olduklarını ifade ederken, % 0,6’sı ise kişisel gelir durumu bilgilerini paylaşmamışlardır. Mükelleflerin gelir ve aile gelirine ilişkin bilgiler, kendilerinde yapılan anketin sadece bilimsel amaçlı olduğunu belirtmemize rağmen vermekte gönülsüz davrandıkları anketin yapılması sırasında gözlemlenmiştir. Dolayısıyla bu bilgilerin gerçek gelir ve aile geliri bilgilerinden farklı olabileceği değerlendirilmektedir.



**Tablo 3. 8.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Gelir Durumu)**

Kişisel Gelir Durumu	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
0-1000	12	1,3
1001-2500	219	23,8
2501-6000	488	53,0
6000 üzeri	195	21,2
Belirtmemiş	6	0,6
Toplam	920	100

Tablo 3.9’da görüldüğü üzere araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerin % 72,4’ü bekâr veya eş çalışmıyor bilgisini verirken, %0,8’i 0-1000 TL, %9,1’i 1001-2500 TL, %11,1’i 2501-6000TL, %1,8’i 6000TL ve üzeri aile gelir durumuna bilgilerini paylaşmışlardır. Ankete katılan mükelleflerin % 4,8’i ise aile gelir durumunu belirtmemişlerdir.

**Tablo 3. 9.Örneklem Grubuna İlişkin İstatistiki Bilgiler(Aile Gelir Durumu)**

Aile Gelir Durumu	Mükellef sayısı	Mükellef Yüzdesi
Bekar veya Eş çalışmıyor	666	72,4
0-1000	7	0,8
1001-2500	84	9,1
2501-6000	102	11,1
6000 üzeri	17	1,8
Belirtmemiş	44	4,8
Toplam	920	100

### 3.5. Veri Toplama Araçları

Araştırmamız çerçevesinde gerçekleştirilen anket uygulaması ile beyannameye tabi gelir vergisi mükellefleri hakkında demografik özellikleri, kültürel değerlere yaklaşımları ve vergilendirmeye yönelik sergiledikleri tutumlara ilişkin veriler toplanmıştır.

#### 3.5.1. Demografik Özellik ile İlgili Bilgiler

Demografik özellik ile ilgili bilgiler; araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi

mükelleflerin medeni halini, cinsiyetlerini, yaşlarını, eğitim durumlarını, faaliyette buldukları ili, mükellefiyet türünü, faaliyet sürelerini, vergilerle ilgili olan işlemleri nasıl gerçekleştirdikleri, aylık gelirlerini ve ailede çalışan kimselerin ek gelirlerini içermektedir.

### 3.5.2. Kültür Ölçeği

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket formunda 2 ölçek yer almıştır. Kültür ölçeği (Çarıkçı ve Atilla, 2009; Dursun, 2013; Stull and Till, 1995; Ryu and Moon, 2009; Lamba ve Özdaşlı, 2015)'dan alınmıştır.

Kültür ölçeği, Hofstede'nin ulusal kültür boyutlarına vurgu yapan yukarıda bahsedilen çalışmalardan elde edilen ve 24 soru içeren 6 boyutlu bir ölçektir. Bu boyutlardan toplulukçuluk,(grup içerisinde bireyler grubun iyiliği için fedakarlık yapma isteğinde olmalıdırlar); belirsizlikten kaçınma (Belirsizlikle karşılaştığımda, önümü göremediğimde mücadele azmim düşer); yüksek güç mesafesi, (Yetki sahiplerine(baba, öğretmen, yönetici), itaat edilmesi gerektiğine inanırım); erillik, ("Benim kazanmam için diğerlerinin kaybetmesi gerekir" düşüncesinin doğru olduğuna inanırım); uzun dönem, (Doğru ve yanlışların zamana ve şartlara bağlı olarak değiştiğine inanırım); müsamaha(İnsanların, genellikle karşılık beklemeden birbirlerine yardımcı olduklarına inanırım.) gibi sorularla ölçülmüştür. Ölçekte yer alan soruların yanıtları için beş aralıklı Likert tipi metrik ifadeler kullanılmıştır. Bu ifadeler, (1) kesinlikle katılmıyorum, (2) katılmıyorum, (3) kısmen katılıyorum, (4) katılıyorum ve (5) kesinlikle katılıyorum şeklindedir.

Hofstede'e göre kültür boyutları, kültürün diğer kültürlerle ilişkide ölçülebilen yönlerini ifade etmektedir. Hofstede'nin kültür ölçeği altı (6) alt boyuttan oluşmaktadır;

- **Toplulukçuluk Alt Boyutu:** Bireyselci toplum, bireyin çıkarlarının toplumun çıkarlarının üzerinde tutulduğu bir toplumdur. Bireyci toplumda bireyler arası bağlar gevşektir ve herkes kendini yüceltecek işler peşindedir. Toplulukçu toplum, güçlü bir şekilde birbirine bağlı üyelerden oluşan toplumdur. Birey grup tarafından ömür boyu korunmaktadır (Hofstede, 2010: 92).
- **Belirsizlikten Kaçınma Alt Boyutu:** Belirsizlikten kaçınan toplum, herhangi bir belirsiz ve bilinmeyen durumla karşılaşıldığında üyelerinin aşırı derecede tehdit

algıladığı ve hissettiği toplumdur. Bu algılama ve hissetme toplumun üyeleri arasında belirsizlik dönemlerinde sinir stres yoluyla kendini ifade eder. Ayrıca, belirsizliklerin ve bilinmeyenlerin azaltılması için yazılı ve yazılı olmayan kurallara sıkça başvurulur. Belirsizlikten kaçınmayan toplum, tam tersinden belirsizlik ve bilinmeyene karşı psikolojik açıdan daha dirençli bireylerden oluşmaktadır. (Hofstede, 2010: 191).

- **Yüksek Güç Mesafesi Alt Boyutu:** Güç mesafesi, bir toplumdaki insanların, gücün dağılımında algıladıkları eşitsizliğin ölçüsü demektir. Güç, herhangi bir toplumda ayrıcalıklar ve statü sembolleriyle birlikte kendini gösteren bir olgudur. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda çalışanlar patronları ile aralarında duygusal uzaklığın fazla olduğuna inanırlar. Güç mesafesinin düşük olduğu toplumlarda tam tersine çalışanlar patronlarına karşı kabul edilmiş bir eşitsizlik içerisinde değildirlir (Hofstede, 2010: 61).
- **Erillik Alt Boyutu:** Eril toplum, duygusal cinsiyet rollerinin belirgin olduğu toplumdur. Erkekler iddialı, sert ve materyalist olurken, kadınlar daha şefkatli, mütevazı ve yaşam kalitesi odaklı olurlar. Dişil toplum, duygusal cinsiyet rollerinin üst üste bindiği toplumdur. Erkekler de kadınlar da daha şefkatli, mütevazı ve yaşam kalitesi odaklı olma eğilimindedirler (Hofstede, 2010: 140).
- **Uzun Dönem Alt Boyutu:** Hofstede, 1987 yılında, Michael Harris Bond tarafından 23 ülke öğrencileri üzerine yaptığı araştırmada eklediği “Konfüçyüs’çü İş Dinamizmi” boyutunu uzun dönemli bakış’ a denk gelecek şekilde modeline eklemiştir. Hofstede, modeline eklediği beşinci boyut olan, uzun dönemli ve kısa dönemli bakış açısı ile zaman uyumunun da kültürel boyutlarından birisi olarak ele alınması gerektiğini ifade etmiştir(Hofstede, 2011: 13).
- **Müsamaha Alt Boyutu:** Micheal Minkow ile keşfedilip tanımlanan ve nispeten yeni olan Hofstede’in altıncı kültür boyutunun hoşgörü – heveslilik yönü, insanın temel doğasına uygun, hayattan zevk almasını sağlayacak ve eğleneceği eylemlere müsamahalı toplumu temsil ederken kısıtlılık ise, içgüdüsel ihtiyaçları tatmin etmeyi bastıran ve yaşamı sıkı toplumsal kurallar eliyle düzenleyen toplumu temsil etmektedir(<https://www.hofstede-insights.com/models/national-culture>).

### 3.5.3. Mükellef Tutumları Ölçeği

Mükellef tutumları ölçeği (İpek ve Kaynar, 2009; Şahin, 2011, Topal, 2011; Sağlam, 2013; Tuay ve İnci, 2007, Yılmaz ve Şeker, 2007; Çiçek, 2006; Çiçek vd., 2008; Baloğlu vd., 2010; Alkan, 2009; Demir 2008)'den tarafımızca uyarlanmıştır. Mükellef Tutumları Ölçeği on (10) alt boyuttan oluşmaktadır. Mükellef Tutumları Ölçeği' nin alt boyutları;

- **Vergi Oranları:** Vergi oran ve miktarlarında artış, mükellefin harcanabilir gelirinde azalmalara neden olacağından vergi oranları ile mükellef tutumları üzerinde ters yönlü bir ilişki söz konudur. Vergi oranlarındaki artışların vergi hasılatını düşüreceği kabul edilmektedir. Vergilerin düşük seviyede tutulması, girişimcileri üretim yapma konusunda cesaretlendirecek ve üretim miktarındaki yükselişle birlikte devletin vergi gelirlerinde de artış gerçekleşecektir.(Haldun, 2007: 539).
- **Vergi Adalet Algısı:** Vergi adaletinin değerlendirilmesinde objektif kriterlerin belirlenmesi söz konusu olmamakla birlikte diğer adalet anlayışlarında olduğu gibi eşitlik temelli yaklaşımlar söz konusu olmaktadır. Bu nedenle vergi adaletinin sağlanması mükelleflerin durumlarına uygun düşen eşit vergi yükü ile muhatap kılınması veya bu algılamının sağlanması ile mümkün olacaktır. Aksi takdirde vergi ödemeyen veya eksik ödeyen mükelleflerin de vergi ödeyenlerle birlikte kamu hizmetlerinden faydalanmaları, mükelleflerin devlete güven ve adalet duygularında sarsılmaya ve vergilendirmeye tepki olarak vergi kanunlarına uymamalarına neden olabilecektir.
- **Devlete ve Siyasi Otoriteye Güven:** Vergilendirmenin bireyle devlet arasındaki ekonomik transfer olması, bireyin vergi kanunlarına uyum kararı almasında devletin meşruiyetine ve devletten beklediği hizmetlerde adaletsizliğe uğramayacağına olan inancın doğrudan etkili olmasına neden olmaktadır. Vergi ahlakı ile hükümet uygulamalarına duyulan güven arasında güçlü ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca mükelleflerin, devlet gücünü kullanan yasama organı - parlamentoya, yargıya ve mevcut hukuk düzenine yönelik güveni ile yürütme organı olan hükümet ve hükümetin denetim altındaki idareye olan güven düzeyi arttıkça vergi ahlak seviyelerinin de bu durumdan

olumlu etkilenecek artacağı kabul edilmektedir(Torgler, 2003: 22).

- **Diğer Mükellefler:** Sosyal bir canlı olan insanın içinde yaşadığı toplumdan bağımsız değerlendirilmesi mümkün değildir. Birey, sosyalleşmenin de ötesinde kültürlenme ve kültürleme olgularına açık yapıya sahiptir. İçinde bulunduğu akran veya referans grubu olarak adlandırılan çevresi, arkadaş ya da meslektaşları ile sürekli bir etkileşim halinde olan birey, bilinçli yada bilinçsiz olarak bir özdeşim(beğendiği kişi örnekleme) ve/veya sosyal baskı altında davranışlarında değişimler gerçekleştirmektedir. Mükellef, çevresi vergi kanunlarına uygun davranıyorsa yakalanması durumunda ayıplanacağı, utanç duygusu yaşayacağı ve hatta toplumdan dışlanacağı gibi korkularla kendisi de vergi kanunlarına uygun davranacaktır. Ancak, vergi kaçakçılığını yaygın ve olağan bir eylem olarak algılayan mükellefin vergi uyum kararını gözden geçirme ve vergi kanunlarına uymama yönünde bir tavır da sergileme kararı alması da mümkün olabilmektedir(Saruç, 2015: 119).
- **Vergi Denetim Riski:** Mükellefin vergiye uyumunun zorlamayla mümkün kılınabileceği düşüncesi hakim olan geleneksel modellerde mükellefin üzerine düşen vergi borcunu ödeyip, ödememesi tamamen ve sadece vergi kaçakçılığından yakalanma riskine ve ödemek zorunda kalacağı vergi cezasına bağlanmıştır. Böylece mükelleflerin vergi uyumunun arttırılabilmesi, vergi denetimlerinin sıklaştırılması ve vergi cezalarının yükseltilmesiyle mümkün olabilecektir(Alm ve McKee, 1998: 261). Ancak geleneksel modellerin tartışılmaya başlandığı ve vergi ahlakı kavramının önem kazandığı 1990'lı yıllardan itibaren; “vergi cezaları ve denetimlerinin, mükellefin vergi uyumu davranışını açıklamada tek başına yeterli olamayacağı” görüşü öne çıkmaya ve geleneksel görüş eleştirilmeye başlanmıştır. Örneğin Torgler, vergi uyumunun sağlanmasında etik değerler ve toplumsal normların da önem taşıdığını, vurgulamaktadır. Eğer mükellefin vergi ahlak düzeyi düşük ise caydırıcı ve zorlayıcı önlemler vergi uyumuna katkı sağlayacaktır fakat yüksek vergi ahlakına sahip mükelleflere yönelik vergi denetim ve cezalarının yoğun bir şekilde uygulanması mükellef üzerinde dışlayıcı(*crowding out*) bir etki yaratarak, vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir.
- **Muhasebe Meslek Mensubu:** Vergi uzman ve yardımcılarının mükellef üzerinde zıt yönlü iki muhtemel etkisi söz konusudur. Birincisi, detaylı muhasebe kayıtları

ve vergi kanunlarının karmaşıklığından mükellefi kurtararak vergi uyumuna katkı sağlamak olabileceği gibi ikinci ihtimal olarak da mükellefin vergi yükümlülüklerini minimize etmesine yönelik fırsatları sunarak vergi uyum düzeylerini düşürmek şeklindedir(Erard, 1993:164 aktaran, Şahin, 2011: 95).

- **Vergi Ahlakı:** Torgler'e göre insanlar hedonist (hazcı) veya altruist (fedakar) duygulara sahip varlıklardır. Bu özellikleri, vergi ahlakı düzeyi açısından belirleyicidir. Eğer bireyler, bencil bir kişiliğe sahipse vergi ahlakı düzeyi düşük olacaktır. Bencil olmayan bireylerden oluşan toplumlarda ise vergi ahlakı daha yüksek seviyede gerçekleşecektir. Dünya geneli yapılan çalışmalarda vergi uyumuna ilişkin birbirleri ile çelişebilen farklı sonuçlara ulaşılmakla birlikte üç temel görüş söz konusudur. Birinci görüşe göre vergi kaçakçılığı neredeyse tamamen etik dışı bir davranıştır. Üç mantıksal dayanağı olan bu görüşün birinci gerekçesi özellikle demokratik toplumlarda, bireylerin kendilerinin de içinde yer aldığı çoğunluğun kararına uyulması gereği inancıdır. İkinci gerekçe, birey içinde yaşadığı toplum ve toplumun diğer üyelerine karşı görevlerini yerine getirmesi gereğine olan inançtır. Üçüncü gerekçe ise dini temelli, Allah'ın kuluna vergi ödevini yüklemesi nedeniyle bireylerin vergi ödediği görüşüdür.
- **Vergi Affı(Mali Af):** Mali literatürde tartışmalı bir konu olan affın faydaları; vergi gelirlerinde artış, önceden yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin kayıt içini alınarak vergi tabanının genişletilmesi ve vergiye gönüllü uyuma katkı sağlaması, verginin idari ve yargısal maliyetlerinin azaltılması, hataları nedeni ile vergi kusuru işleyenlere alternatif oluşturulması ve daha sıkı vergi rejimine geçişin kolaylaştırılması şeklinde sıralanmaktadır. Ancak af uygulaması, dürüst mükellef nazarında vergi adaletinin sarsılması, af beklentisi nedeni ile gelecekteki vergi gelirlerini azaltması, vergi kaçırın mükellefin suçluluk duygusunu ortadan kaldırması, hükümetin caydırıcılık ve güven kaybına yol açması gibi nedenlerle eleştirilmektedir.
- **Vatan Sevgisi ve Milli Duygular:** Bireyin içinde yaşadığı toplumla etkileşim seviyesi davranışları üzerinde de etkili olduğu hem teorik hem de ampirik çalışmalarda kabul edilmekle birlikte milli gurur ve vatan sevgisi analizlerde diğer sosyal normlara göre daha az yer verilen bir parametredir. Son dönemlerde vergilemede kültürel farklılıklara yönelik yapılan uluslararası analizlerde daha fazla dikkate alınan bir parametre olan ulusal gurur bireyin, ülke kimliğini

arttırıcı bir güce sahip olmanın yanında analizlerde sıkça dikkate alınan toplumdan dışlanma korkusu ile toplumsal normlara uyma davranışını da arttırma kabiliyetine sahiptir.

- **Vergi İdaresi:** Vergi idaresi mükellef ilişkisinde vergi dairesinin şekli ve sonuçları iki uç olan iki muhtemel davranış tercihi vardır; birincisi vergi ahlakını destekleyen ve hatta yükselten mükellefe saygılı davranış, ikincisi vergi ahlakını baltalayan otoriter davranış. Vergi idaresi caydırıcı ve saygılı davranışın kombinasyonuna ulaşmalı, caydırıcı – otoriter uygulamaları sadece dürüst mükelleflerin, vergisini ödemeyen mükellefler tarafından istismarına engel olmak amacı için uygulamalıdır. Çünkü vergi mükellefleri kendilerine uygulanan davranışa uygun sistematik bir cevap verme eğilimindedirler. Eğer vergi idaresi mükellefi aidat ödemeye mahkum özneler olarak görürlerse mükellef vergiye karşı aktif bir tepki gösterme tutumu geliştirirken eğer vergi idaresi olası bir hatada mükellefle iletişime girer ve hatanın giderilmesine yönelik çaba gösterir ise mükellef saygılı muameleyi takdir ederek olumlu tutumlar geliştirerek vergi ahlak düzeyini arttırıcı etkide bulunduğu kabul edilmektedir.

### **3.5.3.1.Mükellef Tutumları Ölçeğinin Geliştirilmesi**

Mükellef Tutumları Ölçeğinin maddeleri hazırlanırken ilgili literatür gözden geçirilmiş ve 42 maddelik bir madde havuzu oluşturulmuştur. Maddelerin oluşturulmasının ardından oluşturulan form; maliye, iktisat, işletme, istatistik ve dil bilimi alanlarında uzman olan (en az doktora yapmış) dokuz öğretim elemanı tarafından incelenmiş, oluşturulan maddelerin yokladığı türlerin ilgili mükellef tutumlarının göstergesi olup olmadığına dair görüş ve değerlendirmeleri alınmıştır.

### **3.5.3.2.Ölçeğin Yapılandırılması**

Ölçeği oluşturan maddelerin geliştirilmesinin ardından bir form taslağı oluşturulmuştur. Maddelere yönelik tutumların ölçülmesinde 5’li likert ölçeği (1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kısmen Katılıyorum, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum) kullanılmıştır. Likert tipi ölçeklerin geliştirilmesinin diğer

ölçeklere göre daha kolay ve kullanışı olduğu bilinmektedir (Ömürüş,2014: 75). Likert ölçeği şeklinde düzenlenen form, asıl örnekleme benzer bir örnekleme pilot çalışma olarak uygulanmıştır. Pilot çalışma sonucunda elde edilen betimleyici bulgular, iç tutarlılık ve ilişki analizleri aracılığı ile incelenen maddeler arasından uygun olmayan önermeler ayıklanarak ve ölçeğin taslağının asıl örnekleme için güvenilirliği sağlanmaya çalışılmıştır.

### **3.5.3.3.Mükellef Tutumları Ölçeği' nin Pilot Alan Araştırması**

Tarafımızca geliştirilen ve 42 maddeden oluşan Mükellef Tutumları Ölçeği Burdur ve Isparta şehirlerinde beyana tabi gelir vergisi mükelleflerine uygulanmıştır. Literatürde geçerlik-güvenirlik çalışmalarında örnekleme hacmi belirlenirken ölçekte yer alan madde sayısının en az 5 en fazla 10 katı kadar kişiye ulaşılması önerilmektedir (Akgül,2005). Bu çalışmada ise; Burdur ve Isparta' da deftere tabi gelir vergisi mükelleflerinden 218 kişiye uygulanmıştır.

Pilot araştırma grubuna katılan toplam 218 katılımcının %88,1'i evli, %11,9'u bekar. Katılımcıların beyana tabi gelir vergisi mükelleflerinin %86,7'si erkek , %13,3'ü kadındır. Araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerinin %1'i 25 yaşından küçük, % 21,1'i 25-34 yaşları arasında, % 53,2'si 35-44 yaşları arasında, %24,8'i 45-54 yaşları arasında, % 1'i 55 yaş üzeridir. Mükelleflerinin %2,3'ü ilkokul, %7,3'ü ortaokul, %45,4'ü lise, %34,4'ü üniversite, %7,8'i lisansüstü eğitime sahiptir. Katılımcıların %33'ü 1. Sınıf tüccar, %39,4'ü 2. Sınıf tüccar, %27,1'i serbest meslek erbabıdır. Araştırmaya katılan beyana tabi gelir vergisi mükelleflerinin %13,3'ü 1 ila 5 yıl arasında faaliyet süresine, % 40,4'ü 6 ila 10 arasında faaliyet süresine, %32,1'i 11 ila 20 yıl arasında faaliyet süresine, % 14,2'si 20 yıl üzerinde faaliyet süresine sahiptir. Katılımcılar %80,7'i bürosu olan serbest muhasebeci ve mali müşavir yardımı ile vergi ödevlerini takip etmekte iken, %15,1'i işyerlerinde özel serbest muhasebeci ve mali müşavir istihdam ettiklerini bildirmişlerdir. %4,1'i ise diğer seçeneğini işaretlemişlerdir. Katılımcıların, %5,9'u 0-1000 TL, % 50,6' s 1001-2500 TL, %23,6' s 2501-6000 TL, %17,1'i 6000 TL üzeri gelir durumuna sahipken, % 2,8'i kişisel gelir durumunu belirtmemişlerdir.



### 3.5.3.4.Geçerlik Analizleri

Kapsam geçerliliğinin amacı; ölçme aracında bulunan maddelerin ölçülmek istenen davranışı temsil edip etmediğinin bir uzman grubu tarafından incelenerek anlamlı maddeler oluşan ölçek bütünü oluşturulmaktadır. Uzmanların önerileri ve eleştirileri doğrultusunda ölçek yeniden yapılandırılmaktadır (Büyüköztürk,2012; Karasar,2000). Bu çalışmada ölçüm aracının maddeleri üretildikten sonra başvuru güvenirlilik ve geçerlik yolları aslında ölçüm aracının kapsam geçerliliğine de dolaylı bir kanıt olmaktadır (Ömüriş,2014: 67). Bunun dışında yapı geçerliliğini irdelemek için açıklayıcı faktör analizlerinden yararlanılmıştır.

Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığını test etmek ve verilerin normal dağılıma uyup uymadığını sınamak için faktör analizine geçmeden önce Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett'in Testleri uygulanmalıdır. KMO, gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir testtir. Bu yüzden KMO' nun yüksek çıkması, ölçekteki her bir değişkenin, diğer değişkenler tarafından mükemmel bir şekilde tahmin edilebileceği anlamına gelir. KMO değerinin sıfır veya sıfıra yakın çıkması ise bu değerlere dayanarak yorum yapılamayacağını gösterir (Çokluk v.d, 2016: 207). Field'a göre KMO'nun alt sınırı 0,50'dir. Bunun altında kalan değerlere sahip veri grubunun faktörleşmeyeceğini öne sürmektedir (Field,2000). Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örneklem Yeterliliği Ölçütü için değerler şöyledir:

- 0.60-0.69 arası ise orta,
- 0.70-0.79 arası ise iyi,
- 0.80-0.89 arası ise çok iyi,
- 0.90-1.00 arası ise mükemmeldir (Kline,1994).

Ölçeğin son hali için (30 madde) hesaplanan KMO değeri 0.707 olarak iyi derecede geçerli olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca her bir alt ölçe için sonuçlar; 0.614 (vergi oranları), 0.622 (vergi adalet algısı), 0.653 (devlete ve siyasi otoriteye güven), 0.722 (diğer mükellefler), 0.657 (vergi denetim riski), 0.692 (muhasabe meslek mensupları),

0.602 (vergi ahlakı), 0.724 (vergi affı), 0.646 (vatan sevgisi ve milli duygular), ve 0.666 (vergi idaresi) yeterli düzeyde geçerliliğe sahip oldukları bulunmuştur.

Açıklayıcı faktör analizi; maddelerin hangi faktör yükü altında toplanacağı hakkında bir ön fikir verir. AFA'nın yük değerlerinin 0.40'ın üzerinde olması ve aynı maddenin farklı faktörlerdeki faktör yük değerleri arasında ki farkın en az 0.10 olması kabul edilmiştir (Büyüköztürk,2012).

### 3.5.3.5.Güvenirlilik Analizi

Ölçeğin yapılandırılması aşamasında belirlenen 30 ifade SPSS 21.0 paket programı kullanılarak açıklayıcı faktör analizi ile incelenmiştir. Açıklayıcı faktör analizinde bir değişkenin faktör yükünün en az 0.40 olması istenmektedir Aynı zamanda bir değişkenin 0.40'dan daha yüksek bir değerle birden fazla faktöre yüklenmesi de arzu edilmemektedir (Hinkin,1998:112). Güvenilirlik, bir test ya da anket soruları arasındaki tutarlılığı ve kullanılan ölçeğin araştırılan konuya ne derece uygun olduğunu ifade etmektedir. Bu nedenle her ölçüm için gereklidir. Güvenilirlik analizi ise, ölçümde kullanılan anket ya da ölçeklerin güvenilirliklerini değerlendirmek için geliştirilmiş bir yöntemdir. Bu araştırmada literatürde güvenilirlik analizinde en çok tercih edilen Cronbach Alfa ( $\alpha$ ) Modeli kullanılmaktadır. Alfa ( $\alpha$ ) katsayısına göre ölçeğin güvenilirliği şöyle yorumlanmaktadır (Kayış, 2009, s. 403-405):

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise güvenilir değildir,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise güvenilir düşük düzeyde,
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise oldukça güvenilir,
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise yüksek derecede güvenilirdir.

Güvenilirlik analizi olarak iç tutarlılığı test etmek üzere Cronbach Alpha analizi kullanılmıştır. Cronbach Alpha katsayısının yüksekliği ölçekteki maddelerin birbiri ile tutarlı olduğunu ve ölçme aracının güvenilirliğinin yüksek olduğunu belirtmektedir (Büyüköztürk,2012). Ölçeğin son hali için (30 madde) hesaplanan Cronbach Alpha katsayısı 0.783 bulunarak oldukça güvenilir olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca her bir alt ölçek için 0.720 (vergi oranları), 0.768 (vergi adalet algısı), 0.780 (devlete ve siyasi otoriteye güven), 0.836 (diğer mükellefler), 0.779 (vergi denetim riski), 0.831 (muhasabe

meslek mensupları), 0.776 (vergi ahlakı), 0.863 (vergi affı), 0.710 (vatan sevgisi ve milli duygular) ve 0.817 (vergi idaresi) çıktığı ve yeterli düzeyde ve güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

Elde edilen bu değerler Mükellef Tutumları Ölçeği' nin güvenilir olduğunu göstermektedir. Yapılan açımlayıcı faktör analizi sonucu, ölçeğin son halini 30 madde ve 10 alt boyut olarak belirlenmiştir. Tablo 3.10' da mükellef tutumları anketimizin faktör yükleri ve alt boyutlar görülmektedir.

**Tablo 3. 10.Faktör Yükleri**

	Rotated Factor Matrix <sup>a</sup>									
	Factor									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
mali_af_57	,914									
mali_af_56	,746									
mali_af_58	,722									
vergi_idaresi_64		,936								
vergi_idaresi_63		,795								
vergi_idaresi_62		,588								
diger_mukellef_45			,829							
diger_mukellef_46			,784							
diger_mukellef_44			,707							
smmm_52				,864						
smmm_51				,692						
smmm_50				,621						
devlete_guven_42					,910					
devlete_guven_43					,820					
devlete_guven_41					,546					
vergi_adalet_40						,924				
vergi_adalet_38						,808				
vergi_adalet_39						,481				
vergi_ahlakı_54							,988			
vergi_ahlakı_55							,658			
vergi_ahlakı_53							,603			
vergi_denetim_48								,819		
vergi_denetim_47								,695		
vergi_denetim_49								,583		
vatan_millet_60									,852	
vatan_millet_59									,729	
vatan_millet_61									,516	
vergi_oran_36										,988
vergi_oran_35										,541
vergi_oran_37										,510

### 3.6. Verilerin Çözümlemesi

Verilerin çözümlemesinde SPSS 21.0 (Statistical Package for Social Sciences) programı ve Amos 16.0 programı kullanılmıştır. Araştırmanın alt problemlerine yanıt bulmak amacıyla yapısal eşitlik yol analizi gerçekleştirilmiştir.

#### 3.6.1. Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)

Yapısal eşitlik modellemesi, günümüzde sosyal bilimler, davranış bilimleri, eğitim bilimleri, ekonomi, pazarlama ve sağlık bilimleri başta olmak üzere birçok bilim dalı tarafından kullanılan, belirli bir teoriye dayalı olarak gözlenebilen ve gözlenemeyen değişkenlerin nedensel ve ilişkisel bir model içinde tanımlanmasına dayanan çok değişkenli bir istatistiksel yöntemdir (Byrne, 2010: 3). Yapısal eşitlik modeli kavramı tek bir istatistik teknik olmaktan ziyade, birden fazla istatistiksel yöntemin genel adıdır. Alan yazında “kovaryans yapı analizi”, “kovaryans yapı modeli”, “kovaryans yapılarının analizi” gibi diğer terimler de kullanılmaktadır (Kline, 2015: 9). Yapısal eşitlik modelinin günümüzde popüler olarak kullanılmasının belki de en önemli nedeni gözlenebilen ve gözlenemeyen değişkenler arasındaki doğrudan ve dolaylı etkilerin tek bir model içerisinde test edilebilmesidir. Bu haliyle YEM’i, nedensel modelleme, nedensel analiz, eş zamanlı yapısal modelleme, kovaryans yapı analizi, yol analizi ya da doğrulayıcı faktör analizi gibi kavramlarla da isimlendirdikleri görülmektedir. Ancak bugün uygulama şekline baktığımızda, yol analizi ve doğrulayıcı faktör analizi aslında, YEM’in özel uygulama tipleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Meydan, Şeşen, 2011, 5).

Yapısal eşitlik modellemesi kavramı, iki önemli özelliğe dikkat çekmektedir: (1) çalışan süreç bir seri yapısal eşitlik (örneğin regresyon eşitlikleri) içermektedir ve (2) oluşturulan bu yapısal eşitlikler, hipotezlerin daha kolay anlaşılabilmesi için görsel olarak çizimle gösterilebilmektedir. Bu iki temel özelliği gösteren bir YEM’ in analizi, oluşturulan modelin görünen ve görünmeyen tüm değişkenlerin birlikte test edilmesi ile elde edilen sonucun, eldeki verilerle ne derece uyumlu olduğunun ortaya konulmasıdır. Modelin test edilmesiyle elde edilen uyum indeksleri model ile veri arasında uyum olduğunu gösteriyorsa, yapısal olarak oluşturulan hipotezler kabul edilmekte; uyum indeksleri böyle bir uyumun var olmadığını ortaya koyuyorsa hipotezler

reddedilmektedir (Meydan, Şeşen: 2011, 5).

YEM, sahip olduğu bazı özellikler bakımından klasik çok değişkenli istatistiksel yöntemlerden farklılaşmaktadır(Byrne, 2010). İlk olarak YEM, diğer istatistiksel yöntemlerden farklı olarak, keşfedici bir yaklaşım yerine, doğrulayıcı bir yaklaşımı benimsemektedir. Dolayısıyla YEM' in dışındaki birçok istatistiksel yöntem veri seti üzerindeki ilişkileri keşfetmeye çalışırken; YEM, kurumsal olarak varlığı kurulmuş olan ilişkilerin veri ile uyumunu doğrulamaktadır. Bu haliyle YEM' in, hipotez testleri için diğer yöntemlerden daha başarılı olduğu söylenebilir. İkinci olarak geleneksel çok değişkenli yöntemler ölçüm hatasının hesaplanması ya da düzeltilmesi için herhangi bir yeteneğe sahip değilken; YEM, hata hesaplamalarında oldukça net sonuçlar ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, geleneksel yöntemler ölçüm hatalarını ayrı ayrı ele alırken, YEM tüm çözümlenelerde ölçüm hatalarını açıkça hesaba katmaktadır. Üçüncü olarak, geleneksel yöntemler analizlerde sadece gözlemlenebilen değişkenler üzerinden işlem yapılabilirken; YEM, aynı model içerisinde hem gözlenebilen hem de gözlenemeyen değişkenler üzerinden test yapabilmektedir. Son olarak, günümüzde, hem gözlenen hem gözlenemeyen değişkenlerin aynı anda test edebildiği, doğrudan ve dolaylı çoklu ilişkilerin ya da ardışık dolaylı ilişkilerin ölçülebildiği YEM' den daha iyi veya daha çok kabul gören bir metot bulunmamaktadır. Tüm bu özellikler ise YEM' i, günümüzde oldukça popüler bir yöntem haline gelmiştir (Meydan, Şeşen: 2011: 6).

### **3.6.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi**

Faktör analizi, birbiriyle ilişkili ölçülübilen veya gözlenebilen değişkenleri bir araya getirerek, az sayıda ilişkisiz ve kavramsal olarak anlamlı yeni değişkenler bulmayı, keşfetmeyi ya da bulunmuş olan modelleri test etmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistiktir (Büyüköztürk, 2014: 133). Keşfedici ve doğrulayıcı olmak üzere iki tür faktör analizi vardır. Keşfedici faktör analizinde, değişkenler arasındaki ilişkilerden hareketle faktör bulmaya yönelik bir işlem; doğrulayıcı faktör analizinde ise değişkenler arasındaki ilişkiye dair daha önce saptanan bir modelin ya da hipotezin test edilmesi söz konusudur (Meydan, Şeşen, 2011: 21). Doğrulayıcı faktör analizi, daha önce keşfedilmemiş ve daha az faktör altında birleştirilmiş ölçeklerin, araştırmanın yapıldığı örnekleme de benzer olup olmadığını test etmek üzere yapılmaktadır(Meydan, Şeşen,

2011: 21).

- **Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi:** Gözlenen değişkenlerin birden fazla, birbiriyle bağlantısız faktör altında toplandığı modeldir. Modelin esası, gözlenebilen değişkenlerin, birden fazla bağımsız boyut altında toplanmasıdır. Bu model araştırmacı tarafından tamamen teorik olarak belirlenip doğrulayıcı faktör analizi ile test edilmiş bir model olabileceği gibi, açıklayıcı faktör analizi sonucunda elde edilmiş bir model de olabilir(Meydan, Şeşen, 2011: 23).

### 3.6.3. Gözlenen Değişkenler İle Yol Analizi

Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) sosyal bilimler alanında karışık ilişkileri modelleme yöntemi olarak 1980'lerin sonlarına doğru ortaya çıkmıştır. Yapısal eşitlik modellerinin çeşitli tipleri vardır. Bunlar; yol(path) analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal regresyon modelleridir.

Aynı zamanda nedensel modelleme olarak da bilinen yol (path) analizi, gözlenen (ölçülen) değişkenler arasındaki ilişki ağlarını incelemeye yönelik bir analizdir. Bir yol modeli gözlenen değişkenler için yapısal bir modeldir (Jeffrey ve diğerleri, 2005; Kline, 2005). Bu nedenle literatürde, gözlenen değişkenler ile yol analizi adı ile ele alınmaktadır (Bayram, 2013, s.41).

### 3.6.4. Yapısal Eşitlik Modelinde Kullanılan Uyum İndeksleri

- **Ki-Kare ( $\chi^2$ ) İyilik Uyumu (Chi-Square Goodness of Fit):** Chou ve Bentler'a (1995) göre bu test en basit anlamıyla iki kovaryans arasındaki uyum değerinin, kullanılan örneklemden denek sayısı eksi bir ile çarpılmasından elde edilir. Elde edilen sonuç  $\chi^2$  dağılımı olarak hesaplanır. Bu hesaplamada verinin çok değişkenli istatistiklerin genel sayıltısı olan çok değişkenli normallik sayıltısına uygun olduğu varsayılır ve bu nedenle kullanılmasında başta örneklem genişliği olmak üzere bazı kritik noktalara dikkat edilmesi gerekir (Çokluk, Sekercioglu ve Büyüköztürk, 2014: 267).
- **İyilik Uyum İndeksi (Goodness of Fit Index, GFI) ve Düzenlenmiş İyilik Uyum İndeksi (Adjusted Goodness of Fit Index, AGFI):** GFI,  $\chi^2$ 'ye alternatif

olarak model uyumunun örneklem büyüklüğünden bağımsız olarak değerlendirilebilmesi için geliştirilmiştir. GFI, modelin örneklemdeki kovaryans matrisini ne oranda ölçtüğünü gösterir ve modelin açıkladığı örneklem varyansı olarak da kabul edilir. Bu nedenle çoklu regresyondaki  $R^2$ 'ye benzer. AGFI ise parametre tahminlerinin sayısı için GFI'nın düzenlenmiş bir türüdür (Çokluk, Sekercioglu ve Büyüköztürk, 2014: 269). Model sonucu açıklanabilen kovaryans ve varyansın nispi miktarıyla ilgili kullanılan bir ölçüdür. GFI'nın aldığı değerler 0 ile 1 arasındadır. GFI'nın .85 ve üzeri değer alması kabul edilebilir uyum göstergesi iken, .90 ve üzeri değer alması iyi uyum göstergesidir (Kline, 2005; Meydan ve Şeşen, 2011:34). AGFI 0 ile 1 arasında değerler almakla birlikte 1'e yakın değerler uyumun iyi olduğunu göstermektedir. Bu değer 0.90'dan büyük olduğunda modelin iyi uyum gösterdiği, 0.85 den büyük olduğunda ise modelin uygunluğunun kabul edilebilir olduğu söylenebilir (Raykov & Marcoulides, 2008).

- **Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü (Root Mean Square Error of Approximationi RMSEA):** Ortalama hata karekök yaklaşımı. RMSEA'nın aldığı değerler 0 ile 1 arasındadır. RMSEA'nın .08'e kadar olan değer alması kabul edilebilir uyum göstergesi iken, .05'e eşit veya küçük olması ise mükemmel uyum göstergesidir (Meydan ve Şeşen, 2011: 34).
- **Artık Ortalamaların Karakökü (Root Mean Square Residuals, RMR) ve Standardize Edilmiş Artık Ortalamaların Karakökü (Standardized Root Mean Square Residuals, SRMR):** RMR ve SRMR, evrene ait kestirimsel kovaryans matrisi ile örnekleme ait kovaryans matrisleri arasındaki artık kovaryans ortalamalarıdır (Çokluk, Sekercioglu ve Büyüköztürk, 2014: 269). RMR, 0 ile 1 aralığında değerler alır ve RMR değerinin sıfıra yakın olması iyi uyumun göstergesidir. Ayrıca RMR'nin aralığı gözlenen değişkenlerin ölçeğine bağlıdır. Eğer bu ölçeklerin hepsi farklı ise RMR değerinin yorumlanması zorlaşır (Kline, 2005). SRMR değeri de, 0 ile 1 aralığında değerler alır. SRMR değeri 0'a yaklaştıkça iyi uyum belirtecektir (Kline, 2005).
- **Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (Comparitive Fit İndex, CFI):** CFI, artmalı uyum indeksleri içerisinde ele alınır. Bu indeks, modelin uyumunu ya da yeterliliğini genellikle bağımsızlık modeli ya da yokluk modeli olarak

adlandırılan ve değişkenler arasında hiçbir ilişkinin olmadığını varsayan temel bir modelle karşılaştırarak verir (Çokluk, Sekercioglu ve Büyüköztürk, 2014: 269). İndeksin 1'e yakın olması, uyumun iyiliğine işaret etmektedir. Örneklem sayısına duyarlı bir indekstir. CFI'nın .90 ve .95 arasında değer alması iyi uyum göstergesi iken, .95 ve üzeri değer alması ise mükemmel uyum göstergesidir (Meydan ve Şeşen, 2011: 34).

- **Normlaştırılmış Uyum İndeksi (Normed Fit Index, NFI) ve Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (Non-normed Fit Index, NNFI):** NFI'da bağımsızlık modelinin  $\chi^2$  değeri ile modelin  $\chi^2$  değerinin karşılaştırılması yoluyla model tahminlemesi değerlendirilir. Ancak, NFI küçük örneklemlerde, model için varolandan daha az bir uyum verebilir. Bu durumda NFI, serbestlik derecesi de hesaba katılarak yeniden hesaplanır ve bu NNFI olarak adlandırılır (Çokluk, Sekercioglu ve Büyüköztürk, 2014: 270). NFI'nın aldığı değerler 0 ile 1 arasındadır. Örneklem büyüklüğüne duyarlı bir indeks olduğu için küçük örneklem gruplarında iyi uyum gösteren bir modelin reddedilmesine yol açabilir (Meydan ve Şeşen, 2011: 33). NNFI'nın aldığı değerler 0 ile 1 arasında olmakla birlikte bazen 1'in üzerinde de değer alabilmektedir. NNFI'nın .90 ve üzeri değer alması iyi uyum göstergesi iken, .95 ve üzeri değer alması mükemmel uyum göstergesidir (Meydan ve Şeşen, 2011: 33).

**Tablo 3. 11.Yapısal Eşitlik Modellemesine İlişkin İstatistiksel Değerler**

Uyum İndeksleri	İyi Uyum Ölçütleri	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütleri
$\chi^2/sd$	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 5$
AGFI	$.90 \leq AGFI \leq 1.00$	$.85 \leq AGFI \leq .90$
GFI	$.95 \leq GFI \leq 1.00$	$.90 \leq GFI \leq .95$
CFI	$.95 \leq CFI \leq 1.00$	$.90 \leq CFI \leq .95$
NFI	$.95 \leq NFI \leq 1.00$	$.90 \leq NFI \leq .95$
NNFI (TLI)	$.95 \leq NNFI (TLI) \leq 1.00$	$.90 \leq NNFI (TLI) \leq .95$
RMR	$0 \leq RMR < 0.05$	$0.05 \leq RMR \leq 0.10$
RMSEA	$.00 \leq RMSEA \leq .05$	$.05 \leq RMSEA \leq .08$
SRMR	$.00 \leq SRMR \leq .05$	$.05 \leq SRMR \leq .10$

Kaynak: Schermelleh, Moosbrugger ve Müller, (2003): 52.

Tablo 3.11'de yapısal eşitlik modelinin istatistiksel uyum indeksleri, kabul edilebilirlik ve iyi uyum ölçütleri topluca görölmektedir.



### 3.6.5. Yapısal Eşitlik Modellemesinin Varsayımları

- **Aykırı Değerler Analizi:** Diğer analizlerde olduğu gibi aykırı değerlerin varlığı modelin anlamlılığını etkileyebileceğinden aykırı değerler ve çoklu doğrusal bağlantı problemi olup olmadığı doğrulamak için analiz yapılmıştır.
- **Geçerlilik ve Güvenirlilik:** Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığını test etmek ve verilerin normal dağılıma uyup uymadığını sınamak için faktör analizine geçmeden önce Kaiser- Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett'in Testleri uygulanmalıdır. KMO, gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir testtir. Bu yüzden KMO'nun yüksek çıkması, ölçekteki her bir değişkenin, diğer değişkenler tarafından mükemmel bir şekilde tahmin edilebileceği anlamına gelir. KMO değerinin sıfır veya sıfıra yakın çıkması ise bu değerlere dayanarak yorum yapılamayacağını gösterir (Çokluk, Sekercioglu ve Büyüköztürk, 2014: 207). Field'a göre KMO'nun alt sınırı 0,50'dir. Bunun altında kalan değerlere sahip veri grubunun faktörleşmeyeceğini öne sürmektedir (Field, 2000). Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örneklem Yeterliliği Ölçütü için değerler şöyledir:

- 0.60-0.69 arası ise orta,
- 0.70-0.79 arası ise iyi,
- 0.80-0.89 arası ise çok iyi,
- 0.90-1.00 arası ise mükemmeldir (Kline,1994).

Kültür Ölçeği KMO değeri 0,72'dür. Mükellef Tutumları Ölçeği KMO değeri ise 0,79'dir. Ölçeklerin KMO değerleri 0,70-0,79 arasında olduğu için iyidir.

Güvenilirlik, bir test ya da anket soruları arasındaki tutarlılığı ve kullanılan ölçeğin araştırılan konuya ne derece uygun olduğunu ifade etmektedir. Bu nedenle her ölçüm için gereklidir. Güvenilirlik analizi ise, ölçümde kullanılan anket ya da ölçeklerin güvenilirliklerini değerlendirmek için geliştirilmiş bir yöntemdir. Bu araştırmada literatürde güvenilirlik analizinde en çok tercih edilen Cronbach Alfa ( $\alpha$ ) Modeli kullanılmaktadır. Alfa ( $\alpha$ ) katsayısına göre ölçeğin güvenilirliği şöyle yorumlanmaktadır (Kayış, 2009: 403-405):

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise güvenilir değildir,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise güvenilirlik düşük düzeyde,

- $0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise oldukça güvenilir,
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise yüksek derecede güvenilirdir.

Kültür Ölçeği Cronbach Alfa değeri 0,76'dır. Mükellef Tutumları Ölçeği Cronbach Alfa değeri ise 0,79'dır. Ölçekler 0,60 ile 0,80 değerleri arasındadır. Bu nedenle ölçekler oldukça güvenirdir.

- **Normal Dağılım:** Yapısal eşitlik modellemesinde verinin çok değişkenli normal dağılıma sahip olması önemli bir varsayımdır. Sıralayıcı veya kesikli değişkenlerin varlığı çoklu normal dağılımın ihlaline sebep olur. Örneğin likert tipi bir ölçekte belirli maddelerin cevaplarında katılımcıların çoğunluğu aynı ölçek puanını seçebilir. Bu durumda bu maddelerin her biri için, puan son derece tepe yapacak ve çok değişkenli pozitif basık bir dağılım ortaya çıkacaktır(Byrne, 2010). Bu varsayımın ihlali, kıkare değerinin büyük çıkmasına ve sonucun anlamlı çıkmasına neden olur. Aynı zamanda yapısal eşitlik modellemesinde çok fazla kullanılan maksimum olabilirlik (ML) tahmincisi de bu varsayıma ihtiyaç duyar. Pratik kural olarak kesikli veri (kategorik ve sıralayıcı veri) düşük asimetri ve basıklık (+/- 1,0 veya +/- 1,5 aralığı içinde) değerlerine sahip olduğu zaman dağılım normal dağılım olarak ele alınabilir(Bayram, 2013: 49). Kültür ölçeği ve Mükellef Tutumları ölçeği verilerinin +/- 1,5 aralığında olduğundan normal dağılıma sahip olduğu görülmüştür.
- **Çok Değişkenli Normallik:** YEM' de yaygın olarak kullanılan yöntemler çok değişkenli dağılımın normal olarak dağıldığını varsaymaktadır. Kline (2005) tüm tek değişkenli dağılımların normal olduğunu ve değişkenlerin herhangi bir çiftinin ortak dağılımının iki yönlü normal olduğunu belirtmiştir. Bu varsayımların ihlal edilmesi YEM' deki istatistiksel testlerin doğruluğunu etkileyebilir. Örneğin, normal olmayan bir şekilde dağıtılan verilere sahip bir modelin test edilmesi, modelin verilere iyi uyduğunu veya modelin verilere zayıf bir şekilde uyduğunu yanlış gösterebilir. Bununla birlikte, bu varsayım pratikte pek karşılanmamaktadır. Uygulamalı araştırmada, çok değişkenli normalite Mardia'nın normalize edilmiş çok değişkenli kurtosis değeri kullanılarak incelenmiştir. Bu, çalışılan veri için Mardia katsayısının  $p*(p + 2)$  formülüne dayanılarak hesaplanan bir değere kıyasla yapılır; burada p, modelde gözlemlenen değişkenlerin sayısına eşittir (Raykov ve Marcoulides, 2008: 81). Mardia

katsayısı yukarıdaki formülden elde edilen değerden düşükse, veriler çok değişkenli normal kabul edilir (Khine, 2013, s.11).

**Tablo 3. 12.Kültür Ölçeği Çok Değişkenli Normallik Verileri**

Değişken	Min	Max	Çarpıklık	Kritik Oran	Basıklık	Kritik Oran
musamaha_32	1,000	5,000	,462	5,721	-,070	-,433
musamaha_33	1,000	5,000	,519	6,421	,210	1,300
musamaha_34	1,000	5,000	,417	5,163	,176	1,089
uzun_don_27	1,000	5,000	,394	4,884	-,717	-4,437
uzun_don_28	1,000	5,000	,212	2,625	-,533	-3,300
uzun_don_29	2,000	5,000	,553	6,845	-,095	-,589
erillik_23	2,000	5,000	-,225	-2,790	-,694	-4,294
erillik_24	1,000	5,000	-,238	-2,946	-,662	-4,102
erillik_25	1,000	5,000	-,192	-2,376	-,426	-2,640
yuk_g_mes_19	1,000	5,000	,043	,537	-,221	-1,366
yuk_g_mes_20	1,000	5,000	-,083	-1,025	-,195	-1,207
yuk_g_mes_21	1,000	5,000	-,255	-3,163	,074	,456
bel_kac_15	1,000	5,000	-,013	-,156	-,119	-,736
bel_kac_16	1,000	5,000	-,109	-1,344	-,718	-4,448
bel_kac_17	1,000	5,000	-,105	-1,296	-,432	-2,673
toplulukculuk_11	3,000	5,000	-,715	-8,858	-,462	-2,860
toplulukculuk_12	2,000	5,000	-,449	-5,563	-,494	-3,056
toplulukculuk_13	1,000	5,000	-,246	-3,041	,010	,061
Multivariate					30,129	17,029

Hofstede'in milli kültür ve değerler ölçeği için, çok değişkenli normalliğin belirlenmesinde ise Mardia' nın çarpıklık ve basıklık katsayıları kullanılarak tek değişkenli ve çok değişkenli normallik testleri yapılmıştır. Mardia' nın çarpıklık ve basıklık katsayılarına yönelik elde edilen istatistiksel sonuçlar Tablo 4.12'de gösterilmiştir. Gözlenen değişken sayısının 18 olduğu Model'de  $p*(p+2)$  formülü ile belirlenen  $18*(18+2)=360$  değeri hesaplanan Mardia basıklık değerinden (30,129) büyük olduğu için veri setinin çok değişkenli normallik varsayımını sağladığı belirlenmiştir.

Mükellef tutumları ölçeği için çok değişkenli normalliğin belirlenmesinde ise Mardia'nın çarpıklık ve basıklık katsayıları kullanılarak tek değişkenli ve çok değişkenli normallik testleri yapılmıştır. Mardia'nın çarpıklık ve basıklık katsayılarına yönelik elde edilen istatistiksel sonuçlar Tablo 4.13'de gösterilmiştir. Gözlenen değişken sayısının 24 olduğu Model'de  $p*(p+2)$  formülü ile belirlenen  $24*(24+2)=624$  değeri hesaplanan Mardia basıklık değerinden (146,397) büyük olduğu için veri setinin çok değişkenli normallik varsayımını sağladığı belirlenmiştir.

**Tablo 3. 13.Mükellef Tutumları Ölçeği Değişkenli Normallik Verileri**

Assessment of normality (Group number 1)

Değişken	Min	Max	Çarpıklık	Kritik Oran	Basıklık	Kritik Oran
mali_af_58	1,000	5,000	,189	2,338	-,934	-5,785
mali_af_57	1,000	5,000	,173	2,146	-,435	-2,691
mali_af_56	1,000	5,000	,137	1,691	-,461	-2,856
diger_mukellef_46	1,000	5,000	,058	,715	-,636	-3,939
diger_mukellef_45	1,000	5,000	,060	,744	-,006	-,039
vergi_idaresi_64	1,000	5,000	,263	3,259	-,207	-1,284
vergi_idaresi_63	1,000	5,000	,036	,451	-,130	-,804
devlete_guven_43	1,000	5,000	-,624	-7,732	,182	1,126
devlete_guven_42	1,000	5,000	-,637	-7,889	,543	3,365
vatan_millet_60	2,000	5,000	-,563	-6,974	-,560	-3,469
vatan_millet_59	1,000	5,000	-,909	-11,252	1,067	6,605
vergi_denetim_49	1,000	5,000	-,380	-4,704	,210	1,298
vergi_denetim_48	1,000	5,000	-,122	-1,507	-,641	-3,968
vergi_adalet_40	1,000	5,000	,709	8,778	,269	1,665
vergi_adalet_39	1,000	5,000	-,483	-5,977	,241	1,493
vergi_adalet_38	1,000	5,000	,896	11,089	,601	3,723
vergi_oran_37	3,000	5,000	-,285	-3,526	-,659	-4,079
vergi_oran_36	1,000	5,000	-,372	-4,605	,725	4,487
vergi_oran_35	2,000	5,000	-,773	-9,573	,544	3,371
vergi_ahlaki_54	1,000	5,000	-,388	-4,801	,524	3,242
vergi_ahlaki_53	1,000	5,000	-,183	-2,261	,029	,180
smmm_52	1,000	5,000	,012	,149	-,289	-1,786
smmm_51	1,000	5,000	,142	1,761	-,027	-,165
smmm_50	1,000	5,000	-,201	-2,490	-,150	-,927
Multivariate					146,397	62,848

- **Kayıp Değer:** Kayıp Değer ataması yapılmış, her iki ölçekte ayrı ayrı ele alınmış regresyonla atama (RA) yöntemi kullanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli için yapılan kayıp veri atamaları sonrası elde edilen veri yapısının modele uyum değerlerinin tam veri setinin modele uyum değerlerine en yakın değerler olduğu sonucuna ulaşılacağı için regrasyon atama yöntemi kullanılmıştır (Çüm ve Gelbal, 2015: 102).
- **Örneklem Hacmi:** Örneklem hacmi, her bir ölçülen değişken veya gösterge değişkenin en az 15 birime sahip olmasıdır (Stevens, 1996). Kültür Ölçeği 24 sorudan ( $24 \times 15 = 360$ ), Mükellef Tutumları Ölçeği 30 sorudan ( $30 \times 15 = 450$ )

oluşmakta olup her bir ölçekten 920 örnekleme sahip olduğundan örneklemin yeterli olduğu görülmüştür (Bayram, 2013: 51).

### 3.7. Araştırma Hipotezleri

Türkiye’de vergi kültürü ve vergi kültürünün belirleyicilerine yönelik gerçekleştirdiğimiz araştırmada Hofstede’ in milli kültür ve değerler ölçeğinin mükellef tutum ve davranışları üzerinde ki etkisini analiz etmeye yönelik belirlediğimiz hipotezler Tablo 3.14’de görülmektedir.

**Tablo 3. 14.Araştırma Hipotezleri**

HİPOTEZLER	
HH1	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH2	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH3	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH4	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH5	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH6	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH7	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH8	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH9	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH10	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH11	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH12	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH13	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH14	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH15	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH16	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
H17	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
H18	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH19	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.

H20	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH21	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH22	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH23	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH24	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH25	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH26	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH27	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH28	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH29	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH30	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH31	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH32	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH33	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH34	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH35	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH36	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH37	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH38	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH39	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH40	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH41	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH42	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH43	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH44	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH45	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH46	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH47	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.

HH48	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH49	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH50	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH51	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH52	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH53	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH54	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH55	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH56	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH57	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH58	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH59	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.
HH60	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.

### 3.8. Analiz Sonuçları

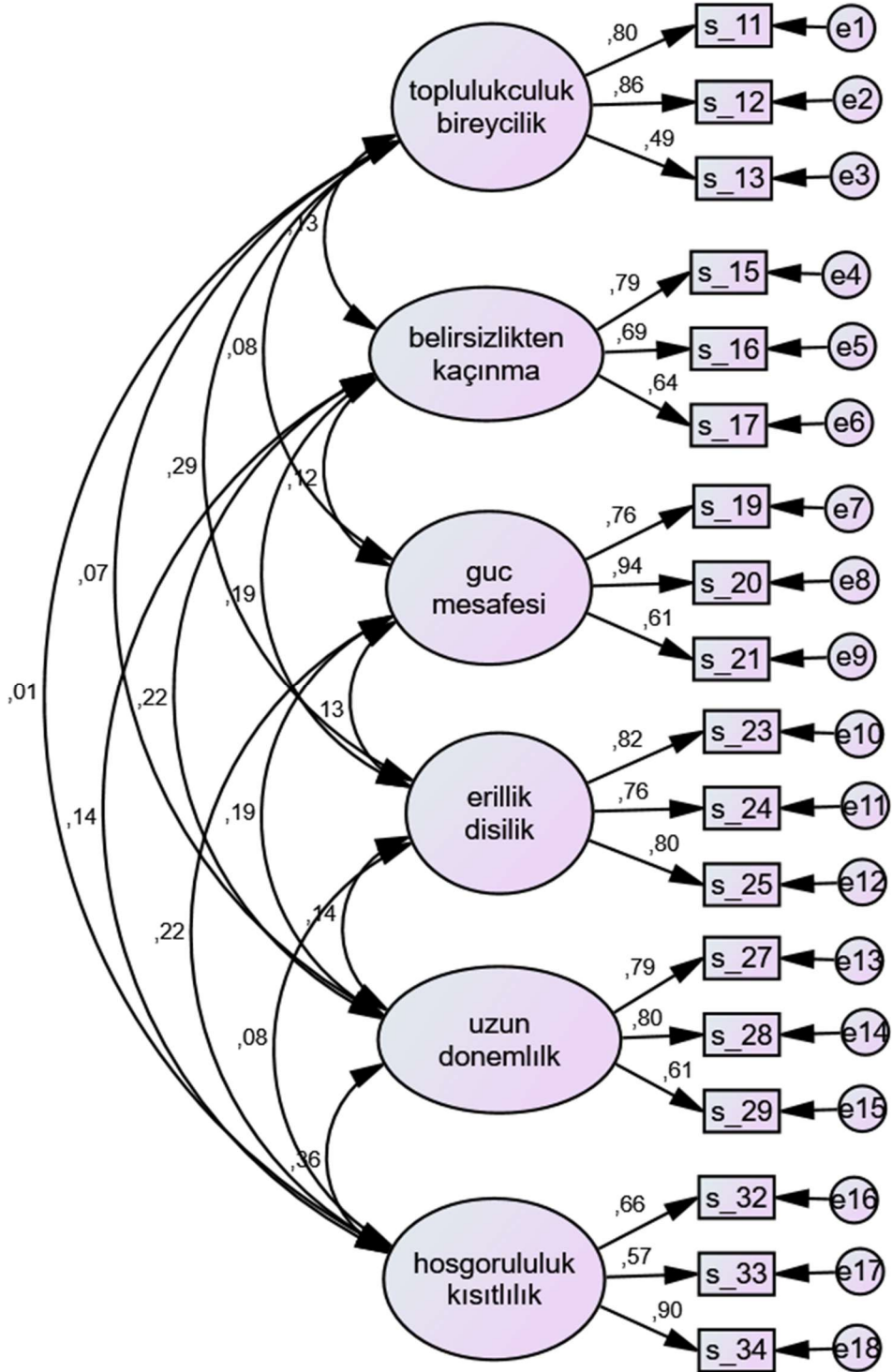
Türkiye’de vergi kültürü ve vergi kültürünün belirleyicilerine yönelik gerçekleştirdiğimiz araştırma kapsamında Isparta, Burdur ve Antalya illerinde uyguladığımız anketten elde edilen veriler ile beyannameye tabi Gelir Vergisi mükelleflerinin milli kültür ve değerlerinin vergiye ilişkin tutum ve davranışları üzerinde ki etkisi analiz edilmeye çalışılmıştır.

#### 3.8.1. Kültür Ölçeği 1.Düzyer Doğrulayıcı Faktör Analizi

Gerçekleştirdiğimiz anket çalışması sonucunda elde edilen veriler ışığında Hofstede’in milli kültür ve değerler modelinin birinci düzey doğrulayıcı faktör analizi (I.DFA) gerçekleştirilmiştir. Doğrulayıcı faktör analizi, oluşan faktörler ile değişkenler ve faktörlerin birbirleri ile arasındaki ilişki düzeylerini ortaya koyan bir analizdir. Modelin doğrulayıcı faktör analizi diyagramı Şekil 3.1’de görüldüğü biçimde tespit

edilmiştir. Milli kültür ve değerler anketi uyum verileri Tablo 3.15’de, regresyon katsayıları Tablo 3.16’da verilmiştir.

**Şekil 3. 1.Kültür Ölçeği 1.düzye doğrulayıcı faktör analizi diyagramı**





**Tablo 3. 15.Kültür Ölçeği 1.Düzye Doğrulatory Faktör Analizi Uyum Değerleri**

Uyum İndeksleri	İyi Uyum Ölçütleri	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütleri	Araştırma Modeli
$\chi^2/sd$	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 5$	2,642
AGFI	$.90 \leq AGFI \leq 1.00$	$.85 \leq AGFI \leq .90$	.947
GFI	$.95 \leq GFI \leq 1.00$	$.90 \leq GFI \leq .95$	.962
CFI	$.95 \leq CFI \leq 1.00$	$.90 \leq CFI \leq .95$	.964
NFI	$.95 \leq NFI \leq 1.00$	$.90 \leq NFI \leq .95$	.943
NNFI (TLI)	$.95 \leq NNFI (TLI) \leq 1.00$	$.90 \leq NNFI (TLI) \leq .95$	.954
RMR	$0 \leq RMR < 0.05$	$0.05 \leq RMR \leq 0.10$	.026
RMSEA	$.00 \leq RMSEA \leq .05$	$.05 \leq RMSEA \leq .08$	.042
SRMR	$.00 \leq SRMR \leq .05$	$.05 \leq SRMR \leq .10$	.0422

Maddelerin faktör yüklenimlerini ve yüklenimlerin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı gösteren I. Düzye faktör analizine(DFA) göre faktör yüklenimleri tüm maddelerde anlamlı olarak bulunmuştur.

Tablo 3.15 incelendiğinde modele ait uyum değerleri görölmektedir. Ki-kare iyilik uyumu ( $\chi^2/sd=2,642$ ) 2,642 ile kabul edilebilir uyum ölçütleri arasında olduğu görölmüştür. Düzenlenmiş iyilik uyum indeksinin (AGFI=.947) .947 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. İyilik uyum indeksinin (GFI=.962) .962 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Karşılaştırmalı uyum indeksinin (CFI=.964) .964 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Normlaştırılmış uyum indeksinin (NFI=.943) 943 ile kabul edilebilir uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Normlaştırılmamış uyum indeksinin (NNFI-TLI=.954) .954 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Artık ortalamaların karekökü (RMR=.026) .26 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA=.042) .042 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Standardilize edilmiş artık ortalamaların karekökü (SRMR=.0422) .0422 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Modele ait uyum değerlerinden, ki-kare iyilik uyumu( $\chi^2/sd$ ) ile normlaştırılmış uyum indeksi(NFI) kabul edilebilir uyum ölçütleri içerisinde, diğerlerinin ise iyi uyum ölçütleri içerisinde oldukları görölmektedir.

Tablo 3.16’da gizil değişkenlere bağlı olan gözlenen değişkenlere giden yordama (yol) katsayıları, yani gözlemlenen değişkenlerin gizil değişkeni ne oranda açıklayabildiği görölmektedir.

**Tablo 3. 16.Kültür ölçeği 1.Düzye Doğrulatoryıcı Faktör Analizi Regresyon Katsayıları**

Gözlenen değişken		Gizil değişken	Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları
İş hayatında grubun başarısı bireysel başarıdan daha önemlidir.	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	<b>0,493</b>
Kendi mutluluğumdan daha çok ailemin mutluluğunu önemserim.	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	<b>0,862</b>
Ailemin ihtiyaçları kendi ihtiyaçlarımdan önce gelir.	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	<b>0,798</b>
Belirsizlikle karşılaştığımda, önümü göremediğimde mücadele azmim düşer.	<---	Belirsizlikten Kaçınma	<b>0,639</b>
Toplumun yaşantısı mutlaka kurallarla ve yasalarla düzenlenmelidir.	<---	Belirsizlikten Kaçınma	<b>0,693</b>
Aşırı risk almayı sevmem.	<---	Belirsizlikten Kaçınma	<b>0,786</b>
Yönetenlerin ayrıcalık sahibi olması gerektiğine inanırım.	<---	Güç mesafesi	<b>0,606</b>
Yetişkinlerle olan ilişkilerde onlara hem saygı duyulması hem de korku duyulmasını normal görürüm.	<---	Güç mesafesi	<b>0,937</b>
Yetki sahiplerine(baba, öğretmen, yönetici), itaat edilmesi gerektiğine inanırım.	<---	Güç mesafesi	<b>0,762</b>
Zayıf olana karşı sempati duyarım.	<---	Erillik & Dişillik	<b>0,8</b>
Erkeğin, kadına göre daha hırslı ve iddialı olması gerektiğine inanırım.	<---	Erillik & Dişillik	<b>0,756</b>
Toplumların ilerlemesi için sadece işine odaklanmış, duygularını işe karıştırmayan, hırslı yöneticilere ihtiyacımız vardır.	<---	Erillik & Dişillik	<b>0,823</b>
Gelenekler ve görenekler zamanın gereklerine uyum sağlamalıdır.	<---	Uzun Dönemlilik	<b>0,613</b>
Doğru ve yanlışların zamana ve şartlara bağlı olarak değiştiğine inanırım.	<---	Uzun Dönemlilik	<b>0,796</b>
Geleneklere, örf ve adetlere bağlılığın başarıyı azalttığını düşünürüm.	<---	Uzun Dönemlilik	<b>0,787</b>
Ülkemizin büyük bir çoğunluğunun mutlu olduğunu düşünürüm.	<---	Hoşgörölülük & Kısıtlılık	<b>0,895</b>
Toplumumuzda bireylerin toplumsal baskı ve kurallarla kısıtlandığına inanırım.	<---	Hoşgörölülük & Kısıtlılık	<b>0,569</b>
İnsanların, genellikle karşılık beklemeden birbirlerine yardımcı olduklarına inanırım.	<---	Hoşgörölülük & Kısıtlılık	<b>0,656</b>

Bireycilik & Toplulukçuluk alt boyutunda en fazla 0,862 açıklama gücüyle “s\_12” kısaltmasıyla “Kendi mutluluğumdan daha çok ailemin mutluluğunu önemserim.” maddesi, en düşük de 0,493 açıklama gücüyle “s\_13” kısaltmasıyla “İş hayatında grubun başarısı bireysel başarıdan daha önemlidir.” maddesi yordamaktadır.

Belirsizlikten Kaçınma alt boyutunu en fazla 0.786 açıklama gücüyle “s\_15” kısaltmasıyla “Aşırı risk almayı sevmem.” maddesi, en düşük de 0.639 açıklama gücüyle “s\_17” kısaltmasıyla “Belirsizlikle karşılaştığımda, önümü göremediğimde mücadele

azmim düşer.” maddesi yordamaktadır.

Güç Mesafesi alt boyutunu en fazla 0.937 açıklama gücüyle “s\_20” kısaltmasıyla “Yetişkinlerle olan ilişkilerde onlara hem saygı duyulması hem de korku duyulmasını normal görürüm.” maddesi, en düşük de 0.606 açıklama gücüyle “s\_21” kısaltmasıyla “Yönetenlerin ayrıcalık sahibi olması gerektiğine inanırım.” maddesi yordamaktadır.

Erillik & Dişillik alt boyutunu en fazla 0.823 açıklama gücüyle “s\_23” kısaltmasıyla “Toplumların ilerlemesi için sadece işine odaklanmış, duygularını işe karıştırmayan, hırslı yöneticilere ihtiyacımız vardır.” maddesi, en düşük de 0.756 açıklama gücüyle “s\_24” kısaltmasıyla “Erkeğin, kadına göre daha hırslı ve iddialı olması gerektiğine inanırım.” maddesi yordamaktadır.

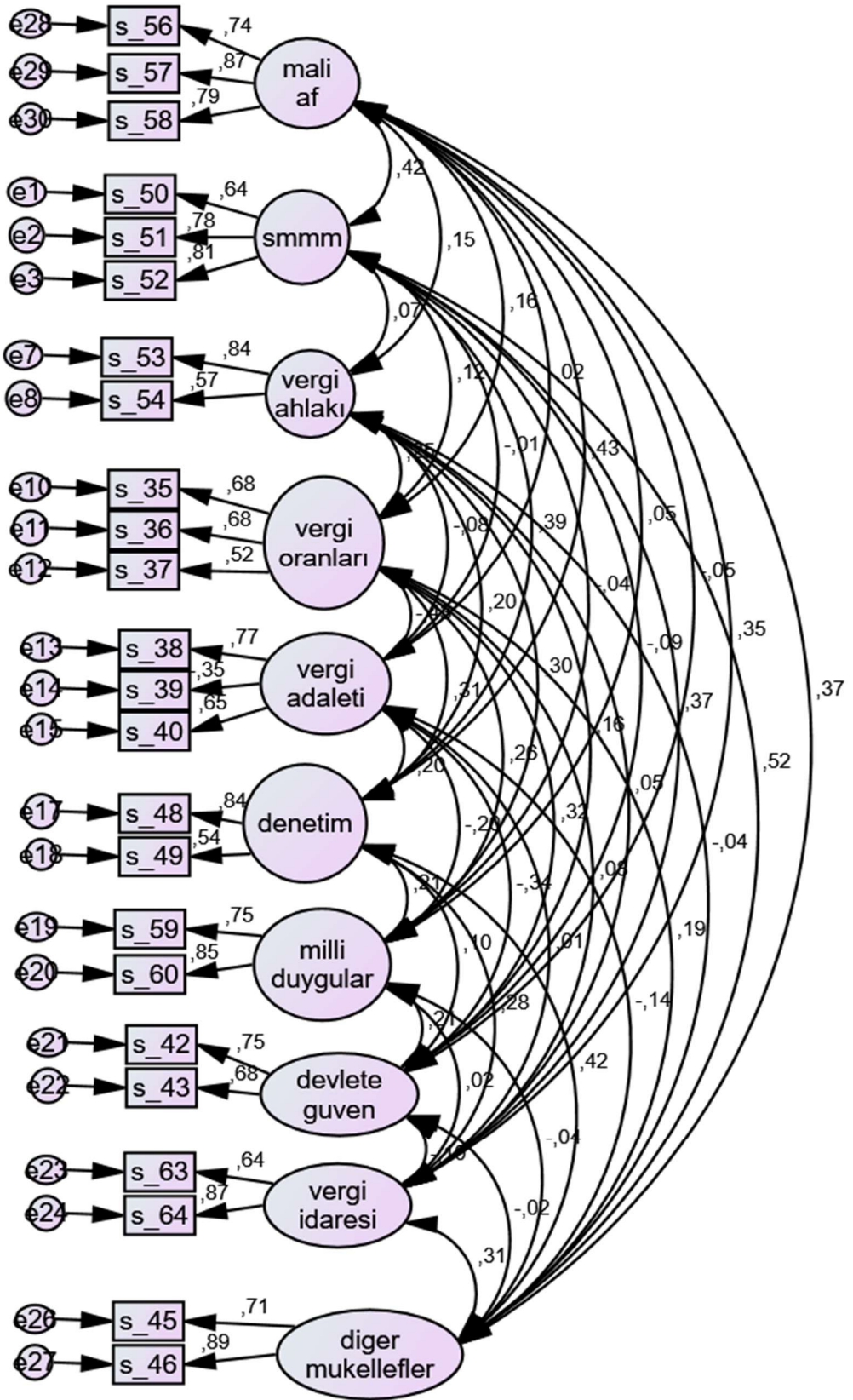
Uzun Dönemlilik alt boyutunu en fazla 0.796 açıklama gücüyle “s\_28” kısaltmasıyla “Doğru ve yanlışların zamana ve şartlara bağlı olarak değiştiğine inanırım.” maddesi en düşük de 0.619 açıklama gücüyle “s\_29” kısaltmasıyla “Gelenekler ve görenekler zamanın gereklerine uyum sağlamalıdır.” maddesi yordamaktadır.

Hoşgörülülük & Kısıtlılık alt boyutunu en fazla 0.895 açıklama gücüyle “s\_34” kısaltmasıyla “Ülkemizin büyük bir çoğunluğunun mutlu olduğunu düşünürüm.” maddesi en düşük de 0.569 açıklama gücüyle “s\_33” kısaltmasıyla “Toplumumuzda bireylerin toplumsal baskı ve kurallarla kısıtlandığına inanırım.” maddesi yordamaktadır.

### **3.8.2. Mükellef Tutumları Ölçeği 1.Düzy Doğrulatory Faktör Analizi**

Gerçekleştirdiğimiz anket çalışması sonucunda elde edilen veriler ışığında mükellef tutumları anketinin, maddelerin faktör yüklenimlerini ve yüklenimlerin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı gösteren birinci düzey faktör analizi (I. DFA) gerçekleştirilmiş ve modelinin doğrulatory faktör analizi diyagramı Şekil 3.2’de görüldüğü biçimde tespit edilmiştir. Mükellef tutumları ölçeğinin uyum değerleri Tablo 3.17’de ve regresyon katsayıları 3.18’de verilmiştir.

Şekil 3. 2.Mükellef tutumları ölçeği 1.düzyer doğrulayıcı faktör analizi diyagramı



**Tablo 3. 17.Mükellef Tutumları Ölçeği 1.Düzye Doğrulatoryı Faktör Analizi Uyum Değerleri**

Uyum İndeksleri	İyi Uyum Ölçütleri	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütleri	Araştırma Modeli
2/sd	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 5$	2,115
AGFI	$.90 \leq AGFI \leq 1.00$	$.85 \leq AGFI \leq .90$	943
GFI	$.95 \leq GFI \leq 1.00$	$.90 \leq GFI \leq .95$	961
CFI	$.95 \leq CFI \leq 1.00$	$.90 \leq CFI \leq .95$	961
NFI	$.95 \leq NFI \leq 1.00$	$.90 \leq NFI \leq .95$	930
NNFI (TLI)	$.95 \leq NNFI (TLI) \leq 1.00$	$.90 \leq NNFI (TLI) \leq .95$	949
RMR	$0 \leq RMR < 0.05$	$0.05 \leq RMR < 0.10$	.023
RMSEA	$.00 \leq RMSEA \leq .05$	$.05 \leq RMSEA \leq .08$	.035
SRMR	$.00 \leq SRMR \leq .05$	$.05 \leq SRMR \leq .10$	.0341

Maddelerin faktör yüklenimlerini ve yüklenimlerin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı gösteren birinci düzey doğrulatoryı faktör (I. DFA) analizine göre faktör yüklenimleri tüm maddelerde anlamlı olarak bulunmuştur.

Tablo 3.17 incelendiğinde modele ait uyum değerleri görölmektedir. Ki-kare iyilik uyumu ( $\chi^2/sd=2,115$ ) 2,115 ile kabul edilebilir uyum ölçütleri arasında olduğu görölmüştür. Düzenlenmiş iyilik uyum indeksinin (**AGFI=.943**) .943 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. İyilik uyum indeksinin (**GFI=.961**) .961 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Karşılaştırmalı uyum indeksinin (**CFI=.961**) .961 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Normlaştırılmış uyum indeksinin (**NFI=930**) 930 ile kabul edilebilir uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Normlaştırılmamış uyum indeksinin (**NNFI-TLI=.949**) .949 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Artık ortalamaların karekökü (**RMR=.023**) .23 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (**RMSEA=.035**) .035 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Standardilize edilmiş artık ortalamaların karekökü (**SRMR=.0341**) .0341 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görölmektedir. Modele ait uyum değerlerinden ki-kare iyilik uyumu( $\chi^2/sd$ ), normlaştırılmış uyum indeksi(**NFI**) ve normlaştırılmamış uyum indeksi (**NNFI-TLI**) kabul edilebilir uyum ölçütleri içerisinde, diğerlerinin ise iyi uyum ölçütleri içerisinde oldukları görölmektedir.

Mükellef Tutumları Ölçeği 30 maddeden oluşmaktadır. Gerekli modifikasyonlar yapıldıktan sonra 24 adet gözlenen değişken ile 10 adet gizil değişkenin nasıl açıklandığı görölmektedir.

**Tablo 3. 18.Mükellef Tutumları Ölçeği 1.Düzye Doğrulayıcı Faktör Analizi Regresyon Katsayıları**

Gözlenen değişken		Gizil değişken	Standardize Edilmiş Regresyon Ağırlığı
Muhasebecilerin mükellefleri yeterince bilgilendirmemesi vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.	<---	s_50	0,644
“En iyi muhasebeci vergi ödetmeyen muhasebecidir” algısı, mükelleflerin daha az vergi ödetiren muhasebeci aramasına neden olmaktadır.	<---	s_51	0,779
Türkiye’de muhasebeciler kimi zaman mükellefleri vergi kaçırma konusunda teşvik edici olmaktadırlar.	<---	s_52	0,813
Vergi kaçırarak ahlâksızlık olarak kabul edilmelidir.	<---	s_53	0,842
Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.	<---	s_54	0,57
Ülkemizde vergi oranları, olması gerekenden yüksektir.	<---	s_35	0,676
Vergi oranlarında yapılacak indirimler, insanları vergi ödemeye teşvik edecektir.	<---	s_36	0,685
Vergi oranları yüksek olursa insanlar vergi ödemek istemezler.	<---	s_37	0,515
Ülkemizde vergiler adaletli bir şekilde alınmaktadır.	<---	s_38	0,765
Vergi sistemi bazı kesimlerin olması gerekenden az vergi ödemesine neden olmaktadır.	<---	s_39	0,348
Ülkemizde gelir seviyesi eşit olan kişiler eşit miktarlarda vergi ödemektedirler.	<---	s_40	0,652
Denetlenme riski olmasa birçok mükellef sunduğu mal/hizmetler için fiş vermez.	<---	s_48	0,844
Yakalanma olasılığı fazla olan mükellefin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.	<---	s_49	0,542
Vergi ödevi, askerlik, oy verme gibi bir vatandaşlık görevidir.	<---	s_59	0,749
Ülkesini seven birisi vergisini tam olarak ödemelidir.	<---	s_60	0,853
Kamu kurumlarına güvenin düşük olması vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.	<---	s_42	0,746
Devletin toplanan vergileri israf etmesi insanların vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.	<---	s_43	0,682
Vergi dairesinde çalışan personelin mükellefle gösterdiği ilgi alaka özel sektör (banka ...vb) çalışanlarıyla kıyaslandığında yeterli değildir.	<---	s_63	0,642
Vergi idaresi uygulamalarında, mükelleflerin düşünce ve beklentilerinin öncelikli olmaması vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.	<---	s_64	0,865
Türkiye’de “kimse vergisini ödemiyor, ben neden ödeyeyim” düşüncesi hâkimdir.	<---	s_45	0,71
Diğer mükelleflerin vergi kaçıracağına inanan mükellefler, kendilerinin de vergi kaçırabileceklerini düşünmektedirler.	<---	s_46	0,888
Vergi aflarının sık uygulanması vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.	<---	s_56	0,741
Türkiye’de “nasıl olsa vergi affı olur” düşüncesi vergi kaçırma teşvik etmektedir.	<---	s_57	0,869
Vergi affı; vergi kaçırarlara ödül, vergisini ödeyenlere ceza etkisi yapmaktadır.	<---	s_58	0,794

Tablo 3.18’de gizil değişkenlere bağlı olan gözlenen değişkenlere giden yordama (yol) katsayıları, yani gözlemlenen değişkenlerin gizil değişkeni ne oranda açıklayabildiği görülmektedir.

Muhasebe Meslek Mensubu alt boyutunda en fazla 0.813 açıklama gücüyle “s\_52” kısaltmasıyla “Türkiye’de muhasebeciler kimi zaman mükellefleri vergi kaçırma konusunda teşvik edici olmaktadır.” maddesi, en düşük de 0.816 açıklama gücüyle “s\_50” kısaltmasıyla “Muhasebecilerin mükellefleri yeterince bilgilendirmemesi vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.” maddesi yordamaktadır.

Vergi Ahlakı alt boyutunu en fazla 0.842 açıklama gücüyle “s\_53” kısaltmasıyla “Vergi kaçırmak ahlâksızlık olarak kabul edilmelidir.” maddesi, en düşük de 0.570 açıklama gücüyle “s\_54” kısaltmasıyla “Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.” maddesi yordamaktadır.

Vergi Oranları alt boyutunu en fazla 0.685 açıklama gücüyle “s\_36” kısaltmasıyla “Vergi oranlarında yapılacak indirimler, insanları vergi ödemeye teşvik edecektir.” maddesi, en düşük de 0.515 açıklama gücüyle “s\_37” kısaltmasıyla “Vergi oranları yüksek olursa insanlar vergi ödemek istemezler.” maddesi yordamaktadır.

Vergi Adaleti alt boyutunu en fazla 0.765 açıklama gücüyle “s\_38” kısaltmasıyla “Ülkemizde vergiler adaletli bir şekilde alınmaktadır.” maddesi, en düşük de 0.348 açıklama gücüyle “s\_39” Vergi sistemi bazı kesimlerin olması gerekenden az vergi ödemesine neden olmaktadır. ” maddesi yordamaktadır.

Vergi Denetim Riski alt boyutunu en fazla 0.844 açıklama gücüyle “s\_48” kısaltmasıyla “Denetlenme riski olmasa birçok mükellef sunduğu mal/hizmetler için fiş vermez.” maddesi, en düşük de 0.542 açıklama gücüyle “s\_49” Yakalanma olasılığı fazla olan mükellefin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.” maddesi yordamaktadır.

Milli Duygular alt boyutunu en fazla 0.853 açıklama gücüyle “s\_60” kısaltmasıyla “Ülkesini seven birisi vergisini tam olarak ödemelidir.” maddesi, en düşük de 0.749 açıklama gücüyle “s\_59” Vergi ödevi, askerlik, oy verme gibi bir vatandaşlık görevidir.” maddesi yordamaktadır.

Devlete Güven alt boyutunu en fazla 0.746 açıklama gücüyle “s\_42” kısaltmasıyla “Kamu kurumlarına güvenin düşük olması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.” maddesi, en düşük de 0.682 açıklama gücüyle “s\_43” Devletin toplanan vergileri israf etmesi insanların vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.” maddesi

yordamaktadır.

Vergi İdaresi alt boyutunu en fazla 0.865 açıklama gücüyle “s\_64” kısaltmasıyla “Vergi idaresi uygulamalarında mükelleflerin düşünce ve beklentilerinin öncelikli olmaması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.” maddesi, en düşük de 0.642 açıklama gücüyle “s\_63” Vergi dairesinde çalışan personelin mükellefe gösterdiği ilgi ve alaka özel sektör(banka...vb) çalışanlarıyla kıyaslandığında yeterli değildir.” maddesi yordamaktadır.

Diğer Mükellefler alt boyutunu en fazla 0.888 açıklama gücüyle “s\_46” kısaltmasıyla “Diğer mükelleflerin vergi kaçırdığına inanan mükellefler, kendilerinin de vergi kaçırabileceklerini düşünmektedirler..” maddesi, en düşük de 0.710 açıklama gücüyle “s\_45” Türkiye’de “kimse vergisini ödemiyor, ben neden ödeyeyim” düşüncesi hâkimdir.” maddesi yordamaktadır.

Vergi Affı alt boyutunu en fazla 0.869 açıklama gücüyle “s\_57” kısaltmasıyla “Türkiye’de “nasıl olsa vergi affı olur” düşüncesi vergi kaçırmaı teşvik etmektedir.” maddesi, en düşük de 0.741 açıklama gücüyle “s\_56” Vergi aflarının sık uygulanması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.” maddesi yordamaktadır.

Isparta, Burdur ve Antalya’da beyannameye tabi Gelir Vergisi mükelleflerine yönelik gerçekleştirdiğimiz mükellef tutumları anketinde altı (6) değişken yeterli düzeyde ölçüm gerçekleştiremediği için analiz dışı bırakılmıştır. Bu ölçekler ve ölçümlenmeye çalışılan ilgili alt boyutlar şunlardır;

Ölçek 41: “Ödediğim verginin vatandaşlara hizmet olarak geri döndüğüne inanıyorum.” Devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu,

Ölçek 44: “Diğer mükelleflerin vergi ödememesi insanın vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.” Diğer mükellefler alt boyutu,

Ölçek 47: “Vergi denetimlerinin yeterli olmaması vergi kaçırmaı teşvik etmektedir.” Denetim riski alt boyutu,

Ölçek 55: “Vergi kaçırısam ve bunu yakın çevrem öğrense çok utanırım.” Vergi ahlakı alt boyutu,

Ölçek 61: “Vatandaşların Türk kimliğine ait olma duyguları azaldıkça vergi ödeme istekleri de azalmaktadır.” Vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu

Ölçek 62: “Vergi memurlarını genel olarak güvenilir buluyorum.” Vergi idaresi alt boyutu



### 3.8.3. Gözlenen Değişkenlerle Yol Analizi

Aynı zamanda nedensel modelleme olarak da bilinen yol (path) analizi, gözlenen (ölçülen) değişkenler arasındaki ilişki ağlarını incelemeye yönelik bir analizdir. Araştırmamızda ölçümlemeye çalıştığımız Hofstede' in milli kültür ve değerler ölçeğinin mükellef tutumları üzerindeki yordamasını, gerçekleştirdiğimiz gözlenen değişkenlerle yol analizi diyagram Şekil 3.3'de, uyum değerleri ise Tablo 3.19'da görülmektedir.

**Tablo 3. 19. Gözlenen Değişkenlerle Yol Analizi Uyum Değerleri**

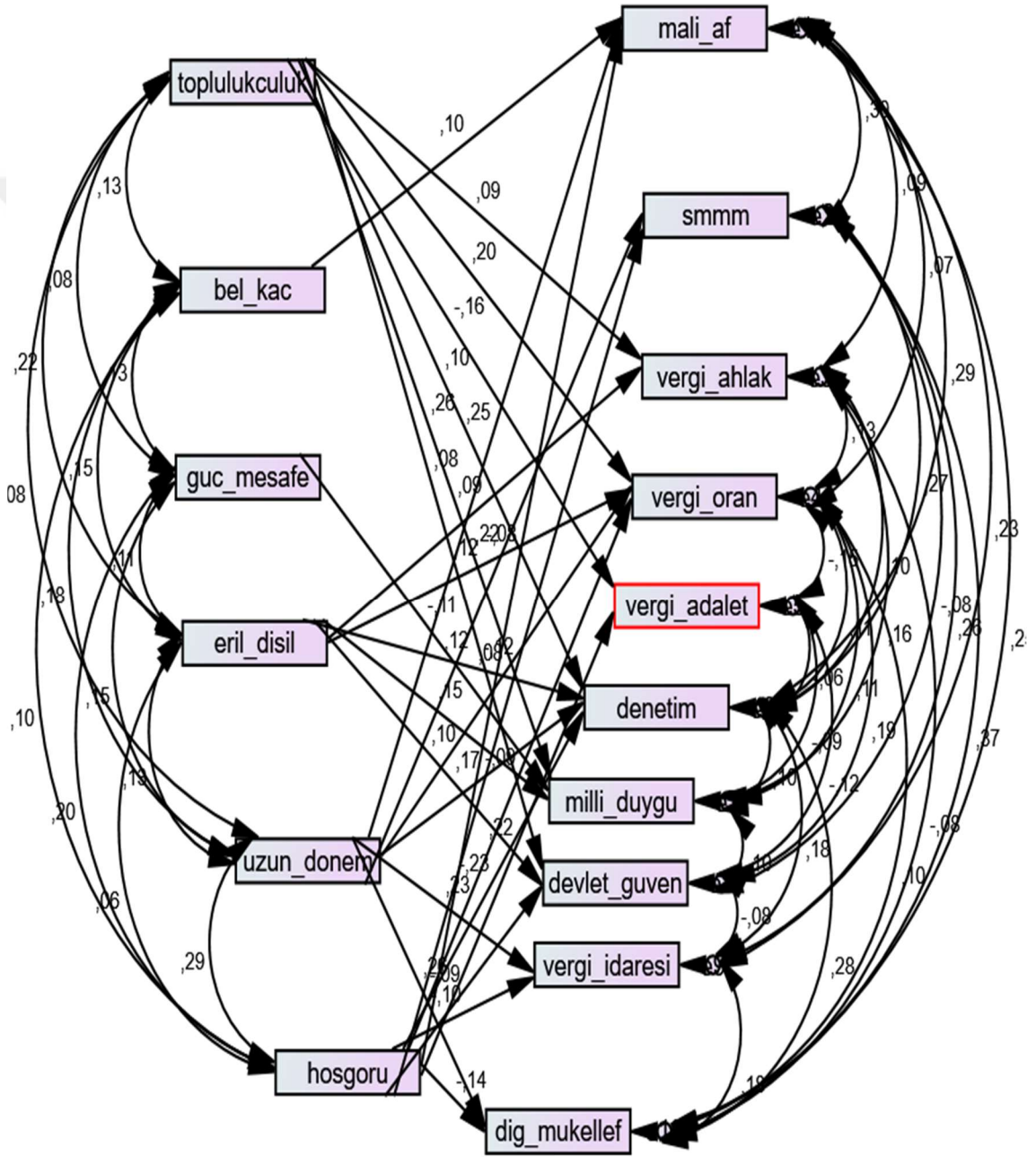
Uyum İndeksleri	İyi Uyum Ölçütleri	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütleri	Araştırma Modeli
$\chi^2/sd$	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 5$	1,344
AGFI	$.90 \leq AGFI \leq 1.00$	$.85 \leq AGFI \leq .90$	,975
GFI	$.95 \leq GFI \leq 1.00$	$.90 \leq GFI \leq .95$	,996
CFI	$.95 \leq CFI \leq 1.00$	$.90 \leq CFI \leq .95$	,995
NFI	$.95 \leq NFI \leq 1.00$	$.90 \leq NFI \leq .95$	,981
NNFI (TLI)	$.95 \leq NNFI (TLI) \leq 1.00$	$.90 \leq NNFI (TLI) \leq .95$	,973
RMR	$0 \leq RMR < 0.05$	$0.05 \leq RMR \leq 0.10$	,046
RMSEA	$.00 \leq RMSEA \leq .05$	$.05 \leq RMSEA \leq .08$	,019
SRMR	$.00 \leq SRMR \leq .05$	$.05 \leq SRMR \leq .10$	,0163

Tablo 3.19 incelendiğinde modele ait uyum değerleri görülmektedir. Ki-kare iyilik uyumu ( $\chi^2/sd=1,344$ ) 1,344 ile iyi uyum ölçütleri arasında olduğu görülmüştür. Düzenlenmiş iyilik uyum indeksinin (**AGFI=.975**) .975 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir. İyilik uyum indeksinin (**GFI=.996**) .996 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir. Karşılaştırmalı uyum indeksinin (**CFI=.995**) .995 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir. Normlaştırılmış uyum indeksinin (**NFI=.981**) .981 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir. Normlaştırılmamış uyum indeksinin (**NNFI-TLI=.973**) .973 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir. Artık ortalamaların karekökü (**RMR=.046**) .46 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (**RMSEA=.019**) .019 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir. Standardilize edilmiş artık ortalamaların karekökü (**SRMR=.0163**) .0163 ile iyi uyum sınırları içerisinde olduğu görülmektedir.

Türkiye'de vergi kültürü ve vergi kültürünün belirleyicilerine yönelik gerçekleştirdiğimiz araştırma kapsamında Isparta, Burdur ve Antalya illerinde uyguladığımız anketten elde edilen veriler ile beyannameye tabi Gelir Vergisi

mükelleflerinin milli kültür ve değerlerinin vergiye ilişkin tutum ve davranışları üzerinde ki etkisi analiz edilmeye çalışılmıştır. Gerçekleştirdiğimiz yol(path) analizinin, tüm uyum ölçütlerinin iyi uyum sınırları içerisinde olduğu tespit edilmiş ve gözlenen değişkenlerle yol analizi diyagramı Şekil 3.3’ de verilmiş, gözlenen değişkenlerle yol analizi regresyon değerleri Tablo 3.20’de verilmiştir.

**Şekil 3. 3.Gözlenen değişkenlerle yol analizi diyagramı**



**Tablo 3. 20.Gözlenen Değişkenlerle Yol Analizi Regrasyon Değerleri**

Mükellef Tutumları		Milli Kültür ve Değerler	Sabit Değer (B)	Katsayı (β)	Standart Hata	Anlamlılık (P)
Mali af	<---	Belirsizlikten Kaçınma	0,107	<b>0,1</b>	0,032	***
Mali af	<---	Uzun dönemlilik	0,28	<b>0,247</b>	0,038	***
Mali af	<---	Hoşgörülülük & Kısıtlılık	-0,093	<b>-0,079</b>	0,039	0,017
SMMM	<---	Uzun Dönemlilik	0,243	<b>0,224</b>	0,036	***
SMMM	<---	Hoşgörülülük & Kısıtlılık	-0,133	<b>-0,118</b>	0,038	***
Vergi ahlakı	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	0,077	<b>0,094</b>	0,027	0,005
Vergi ahlakı	<---	Erillik & Dişillik	0,051	<b>0,09</b>	0,019	0,007
Vergi oranı	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	0,189	<b>0,198</b>	0,031	***
Vergi oranı	<---	Erillik & Dişillik	0,082	<b>0,124</b>	0,021	***
Vergi oranı	<---	Uzun Dönemlilik	0,055	<b>0,077</b>	0,023	0,017
Vergi oranı	<---	Hoşgörülülük & Kısıtlılık	-0,064	<b>-0,086</b>	0,024	0,008
Vergi adaleti	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	-0,177	<b>-0,163</b>	0,035	***
Vergi adaleti	<---	Hoşgörülülük & Kısıtlılık	0,186	<b>0,218</b>	0,027	***
Denetim riski	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	0,093	<b>0,098</b>	0,028	***
Denetim riski	<---	Erillik & Dişillik	0,079	<b>0,121</b>	0,02	***
Denetim riski	<---	Uzun Dönemlilik	0,122	<b>0,172</b>	0,023	***
Denetim riski	<---	Hoşgörülülük & Kısıtlılık	-0,169	<b>-0,23</b>	0,024	***
Milli duygular	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	0,23	<b>0,26</b>	0,028	***
Milli duygular	<---	Güç mesafesi	-0,077	<b>-0,108</b>	0,022	***
Milli duygular	<---	Erillik & Dişillik	0,091	<b>0,148</b>	0,02	***
Devlete güven	<---	Bireycilik & Toplulukçuluk	0,077	<b>0,085</b>	0,03	0,01
Devlete güven	<---	Erillik & Dişillik	0,065	<b>0,103</b>	0,021	0,002
Devlete güven	<---	Hoşgörülülük & Kısıtlılık	-0,067	<b>-0,094</b>	0,023	0,004
Vergi idaresi	<---	Uzun dönemlilik	0,168	<b>0,235</b>	0,024	***
Vergi idaresi	<---	Hoşgörülülük & Kısıtlılık	-0,078	<b>-0,105</b>	0,025	0,002
Diğer Mükellef	<---	Uzun Dönemlilik	0,205	<b>0,257</b>	0,026	***
Diğer Mükellef	<---	Hoşgörülülük & Kısıtlılık	-0,113	<b>-0,136</b>	0,027	***

Tablo 3.20’de verilen regresyon değerlerine göre modelimiz için belirlediğimiz 60 hipotezin 27 tanesinin kabul, 33 tanesinin ret edildiği, anlaşılakta ve analizini gerçekleştirdiğimiz vergi kültürünün oluşumunda etkili olan mükellef tutumlarının, vergi

kültürünün de bir parçasını oluşturduğu milli kültürden etkilenecek ortaya çıktığı varsayımımız doğrulanmıştır. Türk vergi kültürü, milli kültürün içerisinde gömülenmiş ve Türk milli kültürünün bir parçası olmakla birlikte Türk vergi kültürünün oluşumunda Türk milli kültürünün de etkisi söz konusu olmaktadır. Tablo 3.20’de Hofstede’in Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin altı(6) alt boyutunun mükellef tutumları üzerindeki etkisi ve etki gücü görülmektedir.

Tablo 3.20 incelendiğinde, Hofstede’in Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin Belirsizlikten Kaçınma alt boyutunun, mükellef tutumları ölçeğinin sadece Mali Af alt boyutu üzerinde % 10 düzeyde ve pozitif yönde anlamlı yordama etkisinde olduğu görülmektedir. Bu durum, belirsizlik toleransı düşük olan bireylerin, mali aflara olumlu yaklaşımlarının mali affın, ilerleyen zamanlarda vergi denetimine tabi tutulma, vergi cezaları ile karşı karşıya kalma gibi risklerden kaynaklanan strese kurtulması açısından bir fırsat olarak görmesinden kaynaklandığı şeklinde değerlendirilebilir. Ayrıca literatürde, belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek olan bireylerin karşılaşması muhtemel olumsuzluklar için tedirginlik düzeyleri ve kaygı eşikleri düşük, kurallara ve toplumsal normlara uyma eğilimleri yüksek olduğu kabul edilmektedir. Bu etkenlerin de mükelleflerin vergi aflarına sıcak bakmalarına etki edeceği düşünülmektedir.

Tablo 3.20’ de Yüksek Güç mesafesine sahip olan mükelleflerin, mükellef tutumları ölçeğinden sadece Milli Duygular alt boyutu ile % 11’lik düzeyde negatif yönlü ve anlamlı bir yordama etkisi görülmektedir. Yüksek güç mesafesi özelliğine sahip bireyler, eşitlikten daha çok güç sahiplerinin ayrıcalıklı olması gerektiğini savunan, güçsüzlerin güçlülere bağımlı olduğunu ve hayatta güçlü ile zayıf arasında bir çatışmanın olduğunu, doğru ve yanlış güçlü olanın belirlemesi gerektiğini düşünen bireyler olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle bu tip bireylerin toplulukçuluk ve sosyal normlardan etkilenme düzeylerinin düşük olması normal bir sonuç olduğu değerlendirilebilir.

Hofstede’in Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin erillik alt boyutu, mükellef tutumları ölçeğinin, Milli Duygular alt boyutu ile % 9,1, Vergi Oranları alt boyutu ile % 8,2, Denetim Riski alt boyutu ile % 7,9, Devlete Güven alt boyutu ile % 6,5 ve Vergi Ahlakı alt boyutu ile %5,1 anlamlı düzeyde ve pozitif bir yordama etkisine sahiptir. Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin Erillik & Dişillik alt boyutu özelliklerine sahip olan bireylerin, bağımsız, kendine güvenen, rekabetçi, çatışmacı, tavır koyucu, hırslı ve

yükselme tutkusu yüksek ... gibi kişisel özelliklere sahip oldukları kabul edilmektedir. Bu tür özellikleri yüksek olan mükellefin, görevlerini yerine getirememesi hissini zayıflık olarak değerlendirmesi, vergi kaçakçılığı yaptığının öğrenilmesi halinde toplum içerisinde ki saygınlığının zedeleneceği korkusunu yaşamaması, devlete karşı gerçekleştireceği illegal davranışın toplumda, sosyal, ticari ve/veya siyasi yükselmesini engelleyebileceği korkusu veya kendince belirlediği doğrulara uygun davranma ve çevresine örnek olma arzusu gibi nedenlerden vergiyi toplumsal görev olarak kabul etmesi, vergi ahlakının yüksek olması ve devlete ve siyasi otoriteye güven düzeyinin yüksek olmasına neden olabileceği değerlendirilebilir. Ancak, vergi oranlarının artması ve denetim riskinin yüksekliği ve olası bir ceza uygulanması kişisel kazancında eksilmelere neden olacağından, bu kişisel özelliklere sahip mükelleflerin vergi uyum kararlarında vergi kanunlarına uyma yönünde etkilemesinin normal olduğu ifade edilebilir.

Hofstede'in Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin Bireycilik & Toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin, Vergi Adaleti alt boyutu ile % 16,3 düzeyde anlamlı ve negatif yönlü bir yordama etkisi görülmektedir. Milli Duygular alt boyutu ile % 26, Vergi Oranları alt boyutu ile %19,8, Denetim Riski alt boyutu ile % 9,8, Vergi Ahlakı alt boyutu ile % 9,4 Devlete Güven alt boyutu ile %8,5 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü yordama etkisi tespit edilmiştir. Analiz sonucu çıkan regresyon katsayıları dikkate alındığında Bireycilik & Toplulukçuluk alt boyutunun Milli Duygular üzerinde en yüksek yordama etkisine sahip olduğu belirlenmiştir. Toplulukçuluk kişisel özelliği yüksek olan bireylerin vergi ödevini, içinde yaşadığı topluma ve devlete karşı yerine getirilmesi gereken bir borç olarak görmesinin normal olduğu düşünülmektedir. Bireylerin toplumculuk kişisel özelliklerinin artması vergi politikalarını değerlendirmede, diğer mükelleflerin bireysel şekilde vergi uygulamaları karşısındaki durumlarını dikkate almamalarına rağmen genel vergi politika ve uygulamalarının toplumda adil olmadığı yönünde algı geliştirmelerine neden olduğu düşünülmektedir. Bu durumun Türkiye'de vergilerin çoğunlukla tüketim vergilerinden oluşmasından ve kişisel gelir vergilerinde ise kaynakta kesinti yönteminin ağırlıklı bir paya sahip olmasından kaynaklandığı değerlendirilebilir. Toplumculuk fikri arttıkça vergi uygulamalarının daha yüksek oranlarla denetlenerek toplumun kurallara uymasının sağlanması gerektiğine olan inancın arttığı söylenebilir. Toplumculuk arttıkça vergi ahlakına olumlu yaklaşım

seviyesi de artmaktadır. Toplumculuk bilinci arttığında devletin vergi uygulamalarını toplumun menfaatleri doğrultusunda olacağına yönelik güven algısı artmaktadır. Bu çerçevede toplumdaki genel toplulukçuluk bilincinin yükseltilmesi vergi politikalarının uygulanabilirliği açısından önem arz etmektedir.

Hofstede'in Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin Uzun Döneme Yönelim alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin, Diğer Mükellefler alt boyutu ile % 25,7, Mali Af alt boyutu ile %24,7, vergi idaresi alt boyutu ile %23,5, Muhasebe Meslek Mensupları alt boyutu ile % 22,4, Denetim Riski alt boyutu ile % 17,2 ve Vergi Oranları alt boyutu ile % 7,7 anlamlılık düzeyinde ve pozitif yönlü yordama etkisi tespit edilmiştir. Uzun Döneme Yönelim kişilik özelliklerine sahip mükelleflerin koşul ve şartlara uyum sağlama kabiliyetleri yüksek, geleceğe hazırlıklı olma ve gelecekteki başarı için bugün sabır ve azimle çalışma, bilgi ve servet birikimlerine değer verme gibi özelliklere sahip oldukları kabul edilmektedir. Uzun Döneme Yönelim kişiliği yüksek olan mükelleflerin diğer mükelleflerin vergilendirme tecrübelerini dikkate alma eğilimlerinin yüksek olmasının normal karşılanması gerektiği düşünülmektedir. Mali affı, uzun vadede ortaya çıkabilecek risklerden kurtulma aracı olarak görme eğilimine ve vergilendirmenin hayat boyu süreceği bilincinde olduklarından vergi idaresi ile ilişkilerinin sağlıklı bir temele oturtma istekliliğinde oldukları düşünülmektedir. Vergilendirmeye yönelik vergi uzman ve yardımcılarından faydalanma istekliliği de yüksek olacaktır. Uzun döneme eğilimliliğin risklere karşı duyarlılığı arttırabileceği de düşünülmektedir. Vergi oranlarının yüksek olması uzun dönemde servet ve birikimlerine negatif yönlü etkide bulunacağından vergilendirmeye karşı tepkilerini de arttırıcı etkiye sahip olduğu kabul edilebilir.

Hofstede'in Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin Hoşgörülülük & Kısıtlılık alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin, Denetim Riski alt boyutu ile % 23, Vergi Adaleti alt boyutu ile % 21,8, diğer mükellefler alt boyutu ile % 13,6, Muhasebe Meslek Mensupları alt boyutu ile %11,8, Vergi İdaresi alt boyutu ile % 10,5, Devlete Güven alt boyutu ile %9,4, Vergi Oranları alt boyutu ile % 8,6 ve Mali Af alt boyutu ile % 7,9 anlamlılık düzeyinde ve negatif yönlü yordama etkisi tespit edilmiştir. Hoşgörülülük & Kısıtlılık seviyesi yüksek olan bireyler, mutluluk odaklı, iyimser, konuşma özgürlüğüne önem veren, esnek çalışma ve yaşamaya yönelen, hayatı çok da önemsemeyen kişilik özelliklerine sahip oldukları kabul edilmektedir. Bu kişilik özelliği yüksek olan

bireylerin, kurallara uygun davranma eğilimlerinin ve risk algılarının düşük olması beklenebilir. Ayrıca, müsamaha seviyesi yüksek olan mükelleflerin vergi adalet algıları azalmaktadır. Bu kişilik özelliğinde ki mükelleflerin vergilendirmeye yaklaşımlarında diğer mükelleflerin, vergi idaresi çalışanlarının ve vergi uzman ve yardımcılarının eylemlerine karşı negatif bir bakış açısına sahip oldukları ifade edilebilmektedir. Ayrıca bu kişilik özelliğindeki mükellefler için vergi oranlarındaki artış ve mali af uygulamalarının da çok da önemli olmadığı söylenebilir.

#### 3.8.4. Hipotez Bulguları

**H1.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, toplulukçuluk alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi oranlarının mükellef tutumları üzerinde 0,20 birimlik artışa ( $\beta=0.20$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H2.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, toplulukçuluk alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi adalet -0,16 birimlik azalışa ( $\beta= -0.16$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H3.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, toplulukçuluk alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla devlete ve siyasi otoriteye güven 0,09 birimlik artışa ( $\beta= 0.09$ ,  $p<0.010$ ) neden olmaktadır.

**H4.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H5.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, toplulukçuluk alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi denetim riski 0,10 birimlik

artıŖa ( $\beta= 0.10$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H6.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H7.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyiŖle, toplulukçuluk alt boyutundaki bir birimlik artıŖ, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak Ŗartıyla vergi ahlakı 0,09 birimlik artıŖa ( $\beta= 0.09$ ,  $p<0.005$ ) neden olmaktadır.

**H8.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H9.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyiŖle, toplulukçuluk alt boyutundaki bir birimlik artıŖ, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak Ŗartıyla vatan sevgisi ve milli duygular 0,26 birimlik artıŖa ( $\beta= 0.26$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H10.** Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H11.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H12.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H13.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H14.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H15.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef



tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H16.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H17.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H18.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affi alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, toplulukçuluk alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi affi 0,10 birimlik artışa ( $\beta=0.10$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H19.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H20.** Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H21.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H22.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H23.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H24.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H25.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef

tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H26.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H27.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H28.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affi alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H29.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, toplulukçuluk alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişken sabit kalmak şartıyla vatan sevgisi ve milli duygular -0,11 birimlik azalışa ( $\beta = -0.11$ ,  $p < 0.00$ ) neden olmaktadır.

**H30.** Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H31.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, erillik alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi oranları 0,12 birimlik artışa ( $\beta = 0.12$ ,  $p < 0.00$ ) neden olmaktadır.

**H32.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H33.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, erillik alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla devlete ve siyasi otoriteye güven 0,10 birimlik artışa ( $\beta = 0.10$ ,  $p < 0.002$ ) neden olmaktadır.

**H34.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin

diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H35.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, erillik alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi denetim riski 0,12 birimlik artışa ( $\beta=0.12$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H36.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H37.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, erillik alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi ahlakı 0,09 birimlik artışa ( $\beta=0.09$ ,  $p<0.007$ ) neden olmaktadır.

**H38.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H39.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, erillik alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vatan sevgisi ve milli duygular 0,15 birimlik artışa ( $\beta=0.15$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H40.** Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H41.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, uzun dönem alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi oranları 0,08 birimlik artışa ( $\beta=0.08$ ,  $p<0.017$ ) neden olmaktadır.

**H42.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H43.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları

ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H44.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, uzun dönem alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla diğer mükellefler 0,26 birimlik artışa ( $\beta=0.26$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H45.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, uzun dönem alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi denetim riski 0,17 birimlik artışa ( $\beta=0.17$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H46.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, uzun dönem alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla muhasebe meslek mensubu 0,22 birimlik artışa ( $\beta=0.22$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H47.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H48.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, uzun dönem alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi affı 0,25 birimlik artışa ( $\beta=0.25$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H49.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H50.** Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, uzun dönem alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi idaresi 0,24 birimlik artışa ( $\beta=0.24$ ,

$p<0.000$ ) neden olmaktadır.

**H51.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları leğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, müsamaha alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi oranı  $-0,09$  birimlik azalışı ( $\beta=-0.09$ ,  $p<0.008$ ) neden olmaktadır.

**H52.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları leğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve pozitif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, müsamaha alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi adalet algısı  $0,22$  birimlik artışa ( $\beta=0.22$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H53.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları leğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, müsamaha alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla devlete ve siyasi otoriteye güven  $-0,09$  birimlik azalışa ( $\beta= -0.09$ ,  $p<0.004$ ) neden olmaktadır.

**H54.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları leğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, müsamaha alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla diğer mükellefler alt boyutunda  $-0,14$  birimlik azalışa ( $\beta= -0.14$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H55.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları leğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, müsamaha alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi denetim riski  $-0,23$  birimlik azalışa ( $\beta= -0.23$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H56.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları leğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, müsamaha alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla muhasebe meslek mensubu alt boyutunda  $-0,12$  birimlik azalışa ( $\beta= -0.12$ ,  $p<0.00$ ) neden olmaktadır.

**H57.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları

ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H58.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, erillik alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi affı -0,08 birimlik azalışa ( $\beta = -0.08$ ,  $p < 0.017$ ) neden olmaktadır.

**H59.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde yordama etkisine sahip değildir.

**H.60.** Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı düzeyde ve negatif yönde yordama etkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, müsamaha alt boyutundaki bir birimlik artış, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla vergi idaresi -0,11 birimlik azalışa ( $\beta = -0.11$ ,  $p < 0.002$ ) neden olmaktadır.

**Tablo 3. 21.Hipotez Ret Kabul Tablosu**

	<b>HİPOTEZLER</b>	<b>Ret/Kabul</b>
<b>HH1</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Kabul</b>
<b>HH2</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Kabul</b>
<b>HH3</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Kabul</b>
<b>HH4</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Ret</b>
<b>HH5</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Kabul</b>
<b>HH6</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Ret</b>
<b>HH7</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Ret</b>
<b>HH8</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Ret</b>
<b>HH9</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Kabul</b>
<b>HH10</b>	Vergi mükelleflerinin toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Ret</b>
<b>HH11</b>	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Ret</b>

HH12	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH13	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH14	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH15	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH16	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH17	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH18	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH19	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH20	Vergi mükelleflerinin belirsizlikten kaçınma alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH21	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH22	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH23	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH24	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH25	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH26	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH27	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH28	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH29	Vergi mükelleflerinin yüksek güç mesafesi alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH30	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH31	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH32	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH33	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul

HH34	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH35	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH36	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH37	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH38	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH39	Vergi mükelleflerinin erillik alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH40	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH41	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH42	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH43	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH44	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH45	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH46	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH47	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH48	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH49	Vergi mükelleflerinin uzun dönem alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH50	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH51	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi oranları alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH52	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH53	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin devlete ve siyasi otoriteye güven alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH54	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin diğer mükellefler alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH55	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi denetim riski alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH56	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin muhasebe meslek mensubu alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul
HH57	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi ahlakı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Ret
HH58	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi affı alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	Kabul



<b>HH59</b>	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Ret</b>
<b>HH60</b>	Vergi mükelleflerinin müsamaha alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi idaresi alt boyutu üzerinde anlamlı etkisi vardır.	<b>Kabul</b>



## SONUÇ VE ÖNERİLER

İnsanoğlunun bir araya gelerek toplu halde yaşamaya başlaması iki büyük kurum olan kültür ve devlet 'in ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ortaya çıktıkları günden bugüne, kendilerini oluşturan birey ve toplumların etkileşimleri, hayatın ve zamanın şartlarına göre ve birey ve toplumlarda ortaya çıkan gelişimlerin etkisiyle sürekli bir değişim ve gelişim gösteren bu iki kurumun bir birleri üzerinde de etkilerinin olduğu da yadırganamaz bir gerçektir.

Yeryüzündeki toplumlar için farklı zamanlarda olduğu kabul edilmekle birlikte tam olarak tarihlendirilemese de devlet denilen mekanizmanın ortaya çıkışı ile birlikte vergi kavramının da doğduğu kabul edilmektedir. Devlet ve toplumların tarihsel süreç içerisinde gerçekleştirdikleri değişim ve gelişimlerin vergilerin de değişmelerine neden olduğu bilinmektedir.

Başlangıçta insanların ürettikleri ilk mahsulün, ürünlerini bereketlendirmesi dileği ile tapınaklarda tanrıya sunulması için din adamlarına ve kendilerinin güvenlik ihtiyaçlarını karşılayanlara teşekkür amaçlı verilen hediyelerden oluşan vergiler, zamanla yönetim gücünü ele geçiren, asker ve din adamlarının hediye beklemektense kendileri için bir hak olarak halktan topladıkları zorunlu ödentilere dönüşmüştür.

Devletlerin gelişimi ile birlikte gelişen vergi uygulamaları, toplumlarda ortaya çıkan; ekonomik, siyasi ve kültürel değişimlerle tarihsel süreç içerisinde önemli değişimler yaşayan vergiler, bazen bizzat kendisi toplumların değişim gerekçeleri olmuştur. Örneğin, parasal ekonomiye geçiş vergilerin aynı olmaktan nakdi olmaya dönüşüne neden olmuştur. Bir başka örnek olarak, günümüz çağdaş anayasalarının temelinde vergilendirme yetkisi ve bu yetkiye gösterilen tepkiler yatmaktadır. Aynı şekilde batı toplumlarında yaşanan aydınlanma ve takip eden süreçte gerçekleşen sanayi devrimi ile ekonomilerde ve toplumsal yapılarda gerçekleşen şehirleşme ve ticarete ki dönüşüm, devletlerin üstlendikleri kamusal hizmetlerde değişimlere ve vergilerin yapılarında değişimlere neden olmuştur. Toplumların kültürel değişimleri ve devletten beklenen hizmet şekil ve miktarlarında ki değişim süreç içerisinde vergilerde değişimlere neden olmuştur. 20 yüzyılın başlarına kadar sadece mali amaç doğrultusunda toplanılan vergiler, ekonomik, siyasi ve kültürel gelişmelerle köklü değişimler gerçekleştirmiştir.

20. Yüzyılın başında yaşanan I. Dünya savaşı ile birlikte vergilendirmede temel kaynak toprak, tarım ve servet kriterinden, gelir kriterine yönelmiş, Keynesyen iktisadi devrim ve arkasından II. Dünya savaşını takip eden süreçte sosyal refah devleti olgusu mevcut vergi kaynaklarının daha yüksek vergilendirilmesi ile birlikte yeni vergilendirme yöntemlerine yönelimlere neden olmuş ve harcama vergilerinde devrim olarak nitelendirilebilecek KDV vergisi hayatımıza girmiştir. Ayrıca merkezden salma, ödenecek verginin vergi yönetimlerince belirlenmesi yöntemi bırakılarak günümüz modern, beyana dayalı vergilendirme de 20. Yüzyılın getirdiği yeniliklerdendir.

Vergi sistemlerinde ki tüm bu değişimler ülkelerin kültürel, ekonomik ve siyasi yapılarına göre farklı tarih ve zamanlarda gerçekleşmekle birlikte kültürlerin, toplumsal etkileşimler ile değişim yaşama özelliğinin doğal bir sonucu olarak ülkelerin vergi kültürleri de birbirleri ile etkileşim halindedir. Türkler açısından bakıldığında da toplumsal, ekonomik, siyasi ve teknik yaşamda gerçekleşen değişimler vergi uygulamaları ve sistemlerinde değişimlere neden olmuştur. Kaldı ki toplumun ve insanın yaşadığı coğrafya kaderdir ve toplumlar yaşadıkları coğrafyaya meydan okumaları sayesinde gelişim gösterebilmektedirler. Kültürel ve toplumsal gelişim için önemli olan bulunan coğrafya çok zorlu olması durumunda insanoğlu meydan okumayı kazanamayacak/gerçekleştiremeyecek dolayısıyla toplumsal gelişim ve ilerleme olmayacaktır. Yaşanılan coğrafyanın çok kolay imkanlar sunması halinde insanoğlu bu sefer de meydan okumaya ihtiyaç duymayacağından gelişim göstermeyecektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türklerin ortaya çıktığı coğrafya tarım temelli yerleşik kültür oluşturmaya müsaade etmeyecek kadar zorlu özelliklere sahip olması, atalarımızın hayvansal temelli artık ürün elde etmeye yönelik meydan okumasına neden olmuştur demek çok da yanlış olmayacaktır. Ancak hayvansal temelli kültür oluşumu iki önemli sonuca neden olmuştur. Bunlardan birincisi, hayvansal üretimin devamlılığı için konargöçer yaşam tarzı seçilmek zorunda kalınmıştır. Türklerdeki konar göçerlik ile göçebeliliğin<sup>8</sup> karıştırılmaması önemlidir. Konargöçer yaşam tarzı, sınırlı tarıma müsaade eden, hayvansal üretim için mevsimlik göçleri ifade etmekle birlikte göç bölgeleri sabittir. Türklerde yaylalar boyların ortak malı olmakla birlikte kışlaklar özel mülktür. Devlet içerisinde hangi boyun nereye göçeceği rast gele seçilmediği gibi belki de bu yaşam

---

<sup>8</sup> Göçebelik ve konar göçerlik açısından metadölizlik ayrımı; göçebeliliği nomad kültür, konar göçerliği atlı nomad kültür şeklindedir.

tarzının gereği olarak devletleşme konargöçer toplumlarda çok daha erken zamanlarda ortaya çıkmıştır. Nitekim, literatürde bu iddianın var olmasının ötesinde gün geçtikçe güçlendiği de ifade edilmektedir. İkinci önemli sonuç ise toplumun ihtiyaç duyduğu tarımsal ürünlerin elde edilmesi için ticaretin son derece önemli bir duruma gelmesidir. Bu sorunun çözümü de Asya'da Çin Devleti sınırlarında, Avrupa'ya göçten sonrası için Roma Devleti sınırında serbest ticaret bölgeleri oluşturulma yoluyla bulunmuştur. Ayrıca, Türkler de göç yolları da tesadüfi seçilmemiş ana ticaret yollarının kontrolünü elde etmek üzere takip edilmiştir. Çünkü doğudan batıya doğru uzanan üç temel ana ticaret yolu (İpek, Baharat ve Kürk yolları) aynı zamanda doğudan batıya göç eden Türklerin takip ettiği rotalardır. Özellikle ipek yolu dünya ticareti açısından büyük öneme sahip olan bir yoldur ki Çinliler, Türkler ve Roma arasında bu yolun kontrolüne yönelik rekabetler söz konudur. Tarih boyunca, Türklerin ekonomisinde ve vergi gelirleri içerisinde büyük paya sahip olan ticaret, Batı'nın yeni ticaret yollarını bulması ve buhar gücünü deniz ulaşımında kullanıma alması ile Türk ekonomi ve vergi hayatında köklü sarsıntılara neden olmuştur. Yeni ticaret yollarının keşfinden önce Osmanlı İmparatorluğunun sadece ipek yolu ticaretinden elde ettiği gelirin zamanının Fransa'sının yıllık milli gelir toplamından büyük olduğu tahmin edilmektedir. Aynı yolun ekonomik getirisi için bir diğer tahmin ipeğin fiyatı üzerinden şu şekildedir, Çin'de üretilen ipek, ketenle oranlandığında 1 metre ipek 8 metre keten kumaşa denkken romda fiyatı kilogram olarak altına denk hatta daha yüksek olduğu tahmin edilmektedir. Kısacası, vergi açısından 1990'lı yıllarda dönüşüm ekonomilerinde karşılaşılan durumun bir benzeri vergisel kültürel şok ve vergisel kültürel gecikme Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasına yakın bir dönemde Türkiye içinde söz konusu olmuştur.

Türklerde vergi uygulamaları tarihsel köken olarak Asya'da kurulan ilk Türk devletlerine dayanmakla birlikte iki önemli değişimle karşılaşmıştır. Birincisi gerek İslam dininin kabulü, gerekse yerleştiği coğrafyada kendisinden önce gerçekleştirilen uygulamaların etkisi ile kökenleri Orta Asya Türk devletlerine dayanan toprak rejimini geliştirerek Selçuklu Devletlerinde İktâ, Osmanlı Devletinde Tımar sistemini kurmuş ve vergilendirmede dini referanslı uygulamalar gerçekleştirmiştir. İkinci önemli değişim, çeşitli nedenlerden sona eren Osmanlı Yükselme devrini takiben dönemde batılılaşma çabasının yaşandığı son 300 yıllık süreçte, Avrupa vergi uygulamalarının Türk vergi kültürüne adapte etme süreci ile yaşanmıştır. Günümüzde ise küreselleşen dünyada

uluslararası sermaye hareketleri vergi uygulamalarının birbirlerine uyumlaştırılmasını zorunlu hale getirmektedir.

Vergilendirmenin sosyolojik ve psikolojik yönü verginin tarihi kadar eski olmakla birlikte çalışmalar çoğunlukla vergilendirme sistematığı açısından gerçekleştirilmekte iken 20. Yüzyıl ile birlikte özellikle ikinci yarısından itibaren vergilerin sosyal ve psikolojik yönü üzerine araştırmaların yoğunlaştığı görülmektedir. 1960'lı yıllarda Almanya'da kurulan Köln Vergi Psikolojisi Okulunun (Colonge School of Tax Psychology) konu üzerine büyük katkıları olmuştur.

1970'li yıllarda vergi uyum kararının ekonomik literatürle açıklanma çabalarını özellikle 1990'lı yıllardan itibaren psikolojik ve sosyolojik etkenlerin vergiler üzerindeki etkisi tekrar önemli bir şekilde araştırılmaya başlanmıştır. Ülkemizde ise vergilerin psikolojik ve sosyolojik yönlerine ilişkin araştırmaların geçmişi ve konu üzerinde çalışmaların yoğunlaşması nispeten daha yakın zamanlarda gerçekleşmiştir. Özellikle vergi kültürüne ilişkin araştırmalar çok daha sınırlı kalmakla birlikte yapılan araştırmalar da vergi kültürünü nitelmesi bakımından daha çok vergi ahlakı kavramı temelinde yoğunlaşmaktadır. Vergi uyumunun ve vergi ahlakının ölçümüne yönelik yapılan ampirik çalışmalar olmakla birlikte Türkiye mali literatüründe vergi kültürünün ve vergi kültürünün etkileyenlerinin tespitine yönelik sınırlı sayıda çalışma bulunmakla birlikte var olan çalışmalarda daha çok teorik temelli özelliktedir

Vergi ahlakı, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumun düzeyleri üzerinden değerlendirilen vergilemenin psikolojik yönü ile alakadar bir konu iken vergi kültürü, toplumun tarihsel geçmişinden hareketle, tarihsel süreç içerisinde oluşan ve mevcut vergi sistemi yapısı ve uygulamaları ile ilgili formel ve enformel kurumların tamamını kapsayan ve vergilemenin psikolojik, sosyolojik ve tarihsel yönleri ile alakadar olan bir konudur. Ayrıca vergi kültürü, kendisinin de bir parçası ve içerisinde gömülü olduğu milli kültürden de etkilenen bir yapıya sahiptir. Ve sübjektif doğası gereği ölçülmesi zor olan bir konudur. Bu nedenle tespit edildiği kadarı ile gerek Türk mali literatürde ve gerekse uluslararası literatürde ilk olarak Geert Hofstede tarafından gerçekleştirilen "Milli Kültür ve Değerler Ölçeği" ile tarafımızca farklı araştırmalardan faydalanılarak geliştirilen "Mükellef Tutumları Ölçeğinin" uygulandığı Isparta, Burdur ve Antalya'daki gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerini kapsayan anket araştırması

sonucu elde edilen verilere “Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)” AMOS istatistik programı yardımı ile kullanılarak “Yol(path) Analizi” gerçekleştirilmiştir. Analiz için ana varsayımımız “Milli Kültür” ün kendisinin de bir parçası olan “Vergi Kültürü” nün oluşumu üzerinde etkili olduğudur ve bu etkinin tespiti için ölçeklerimizde ki altı “Milli Kültür ve Değerler Ölçeği” ‘nin alt boyutunun 10 adet olan “Mükellef Tutumları Ölçeği” ‘nin alt boyutları üzerinde anlamlı düzeyde etkisinin olduğuna dair toplamda altmış (60) adet hipotez oluşturulmuş ve test edilmiştir. Kurduğumuz model iyi uyum ölçütleri içerisinde çalışmış ve ana varsayımımızın doğrulanması sağlanmış olmakla birlikte, altmış(60) hipotezimizden yirmi yedisi(27) kabul edilmiş, otuz üçü (33) reddedilmiştir.

Türk Vergi Kültür’ü açısından mükellef tutumları ölçeğinin geliştirilmesi aşamasında Burdur ve Isparta’da gerçekleştirilen ön araştırmanın sonuçlarının da anlamlı olduğu düşünülmektedir. Çünkü, on dört (14) alt boyut olarak planlanan ölçeğin dört alt boyutu olan;

- “Demokrasi ve Siyasal Katılımın” mükellef tutumlarına etkisini ölçmeyi amaçlayan,
  - Demokrasi anlayışı yüksek olan mükellefler, vergisini tam öder.
  - Hükümetlerin toplanan vergileri kullanım alanlarına yönelik uyguladığı politikalar(eğitim, sağlık, savunma... vb) vergi verme davranışını etkilemektedir.
  - Ödediğim verginin nereye nasıl harcandığını oy sandığımda sorgularım.
- “Dini Duyguların” mükellef tutumlarına etkisini ölçmeyi amaçlayan,
  - Din adamları vergi ödemeyi teşvik edici vaazlar vermelidir.
  - İnsanların dini duyguları zayıfladıkça vergi kayıp ve kaçakları artmaktadır.
  - Dini duyguları güçlü olan mükellefler, vergisini tam öder.
- “Vergi Cezalarının” mükellef tutumlarına etkisini ölçmeyi amaçlayan,
  - Vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmaması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.
  - Uzlaşma ve benzeri uygulamalar ile cezalarda yapılan indirimler vergi kaçaklarını arttırmaktadır.
  - Vergi kaçıranlara işyeri kapatma cezası uygulanırsa vergi kaçırma oranı azalacaktır.

- “Vergi Mevzuatının” mükellef tutumlarına etkisini ölçmeyi amaçlayan,
- Türkiye’de gereğinden fazla vergi olması insanları vergi kaçırmaya yöneltmektedir.
  - Belge alma, defter tutma gibi vergi ödeme dışındaki ödevler kolaylaştırılmalıdır.
  - Vergi kanunlarında sürekli değişiklik yapılması, insanların vergi ödeme isteklerini azaltmaktadır.

Alt boyutlarının yeterli düzeyde ölçüm yapamadığı güvenilirlik ve geçerlilik analizleri sonucu görülmüştür. Bu durumun gerçekleşmesinde alt boyutlar sırasıyla neden olduğu düşünülen sebepler şunlardır;

Demokrasi ve siyasal katılım için, Türkiye’de mükelleflerin demokrasi ve siyasal katılım hakları ile vergi ödevi açısından bağlantı kurma düzeylerinin düşük olduğunun, demokrasinin Türk toplumunca tam anlamıyla içselleştirilmediğinin bir sonucudur.

Dini Duygular açısından, Türk toplumunun ekonomik ilişkilerine dini duygularını yansıtmadıkları, ekonomik anlamda laik bir yapıya sahip oldukları düşünülmektedir.

Vergi Cezaları açısından ise Türkiye’de çok sık başvuru alan vergi aflarının vergi cezalarının etkinliğini azalttığı değerlendirilmektedir.

Vergi Mevzuatı açısından ise Türkiye’de vergi mükelleflerinin vergi mevzuatlarını takip ve dikkate alarak uygulama oranlarının düşük kalmasının bir sonucu olduğu değerlendirilmektedir.

Araştırmamızın mükellef tutumları ölçeğini tek başına değerlendirdiğimizde literatürde mükellef tutumları üzerine yapılan diğer araştırma sonuçlarını doğrulayıcı sonuçlara ulaşılmıştır. Mükelleflerin vergi uyumu kararı üzerinde, vergi ahlakının, vergi oranlarının, vergi adaletinin, diğer mükelleflerin, vergi idaresinin, vergi denetimlerinin, vatan sevgisi ve milli duyguların, devlete ve siyasi otoriteye güvenin ve mali af uygulamalarının etkisinin var olduğu çalışmamızca da doğrulanmaktadır.

Yapısal eşitlik modeli yol analizi sonuçları değerlendirilmesi çalışmamızın analiz kısmında gerçekleştirilmiş olmakla birlikte topluca değerlendirildiğinde; Hofstede’in Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin altı(alt) boyutunun da mükellef tutumlarını etkileme gücü vardır. Ancak alt boyutlardan belirsizlikten kaçınma alt boyutu sadece mükellef

tutumları ölçeğinin mali af alt boyutu üzerine pozitif yönlü, yüksek güç mesafesi alt boyutunun ise sadece mükellef tutumları ölçeğinin vatan sevgisi ve milli duygular alt boyutu üzerinde negatif yönlü etkisi vardır. Erillik alt boyutunun, mükellef tutumları ölçeğinin; vatan sevgisi ve milli duygular, vergi oranları, denetim riski, devlete ve siyasi otoriteye güven, ve vergi ahlakı alt boyutları üzerinde pozitif yönlü etkileri tespit edilmiştir. Toplulukçuluk alt boyutunun mükellef tutumları ölçeğinin vergi adalet algısı ile negatif, vatan sevgisi ve milli duygular, vergi oranları, denetim riski, vergi ahlakı ve devlet ve siyasi otoriteye güven alt boyutları arasında pozitif yönlü etki söz konusudur. Uzun döneme yönelim alt boyutunun, mali af, vergi idaresi, muhasebe meslek mensupları, denetim riski, vergi oranları alt boyutları üzerinde pozitif yönlü etki söz konusudur. Hofstede'in Milli Kültür ve Değerler ölçeğinin müsamahakarlık alt boyutunun, mükellef tutumları ölçeğinin; denetim riski, vergi adaleti, diğer mükellefler, muhasebe meslek mensupları, vergi idaresi, devlete ve siyasi otoriteye güven, vergi oranları ve mali af alt boyutları üzerinde negatif yönlü etkisi söz konusudur.

Araştırma sonuçlarını dikkate aldığımızda, kültürel özellik olarak toplulukçuluk ve uzun döneme yönelim düzeyleri yüksek olan mükelleflerin vergi tutum ve davranışlarında vergi uyum düzeylerinin yüksek olması beklenmektedir. Müsamaha düzeyleri yüksek olan mükelleflerin ise vergi uyumsuzlukları daha yüksek olması beklenilebilir. O halde milli kültürümüzde, toplumsal faydaları gözetilen bir milli hedef belirlenir ve vatandaşların bu hedefi gerçekleştirmeye yönelik çalışmaları motive edilir ise vergi uyum düzeylerinde yükselmelerin olması beklenilmektedir. Mali literatürde daha önce de tespit edilen, toplumdan uzaklaşan bireylerin vergi kanunlarına uyum düzeyleri düşmektedir. O zaman vergi idaresinin toplumsal birlik mesajları vermesinin vergi uyumunu yükseltici etkiler doğurması beklenmektedir.

Ayrıca 2005 yılından itibaren gerçekleştirilmeye başlanan Gelir İdaresinde reform çalışmalarının da olumlu sonuçlar verdiği genel olarak kabul edilmekle birlikte bu çalışmalar kapsamında vergi bilincini yükseltilmesi için uygulamaya konulan “vergi bilir” projesinin güçlendirilmesi mevcut vergi uyum düzeylerinin yükselerek daha yüksek bir vergi kültürünün ortaya çıkmasına katkıda bulunacağı değerlendirilmektedir. Örneğin Milli Eğitim Bakanlığı ile koordineli olarak temel eğitim kurumlarında ve okul öncesi kurumlarında vergi konusunda uzmanlar tarafından düzenlenecek konferans, tiyatro, oyun gibi faaliyetler sağlıklı vergi kültürünün oluşumu açısından faydalı olacaktır.



Eğitim kurumlarına destek olacak şekilde gerek sosyal medya ve gerekse kitle iletişim araçlarından faydalanarak yapılacak reklam ve tanıtımlarda özellikle toplumsal birliktelik mesajı ile birlikte verilecek vergi mesajları ülke vergi kültürüne ve vergi bilincine katkı sağlayacaktır.

Vergi idaresinin işlemlerinde internetin daha yoğun kullanımı ve vergi idaresi internet hizmetlerinin basitleştirilmesi, vergi uyum maliyetlerini hem parasal açıdan hem de zaman açısından düşürerek vergi kültürünün pozitif yönde gelişimine katkı sağlayacaktır. Bu konuda oldukça başarılı sayılabilecek olan hazır beyan sistemi örnek olarak değerlendirilebilecek bir başarı elde etmiştir. Ancak hazır beyan sisteminde özellikle vergi iade aşamalarında sistemin henüz tam olarak kurulamaması öncelikli olarak giderilmesi gereken problem olarak beklenmektedir. Örneğin, vergi güvenlik önlemi olması amacıyla sadece Gayrimenkul Sermaye İradı elde eden vatandaşların üzerine bırakılan bürokratik işlemlerde daha da sadeleştirmeler gerçekleştirilebileceği değerlendirilmektedir.

Vergi kanun koyucuların toplumu oluşturan bireylerin kişilik yapılarını dikkate alan uygulamalarının yanında vergi idaresi çalışanlarının da mükellefe hizmet sunumu esnasında, ulaşılabilir, hesap verebilir ve vatandaşa karşı daha nazik bir tutum sergilemeye yönelik eğitim almaları ve davranmaları vergilendirme kültürünün gelişimini sağlayarak vergi uygulamalarında başarı seviyelerini arttıracadı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Abdieva, Raziahan, vd. (2011). Kırgızistan'da Vergi Kültürü ve Belirleyenleri. Selahaddin vd Sarı, *International Conference Of Eurasian Economies 2011*, Bişkek Kırgızistan, Manas Universty Press, 335-341.
- Adler, Nancy J ve Mariann Jelinek. (1986). "Is "Organization Culture" Culture Bound?". *Human Resource Management*, 25(1), 73-90.
- Akarsu, Bedia. (1975). *Felsefe Terimleri Sözlüğü*. Ankara: Türk Dil Kurumu.
- Aktan, Coskun Can. (1997). *Anaysal İktisat ve Ekonomik Anayasa*. İstanbul: İz Yayıncılık. 9753552890.
- Aktan, Coşkun Can. (2006). *İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme*. in: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici and İstiklal Y Vural, Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 9750201701.
- Aktan, Coşkun Can. (2006). *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlaki*. in: Coşkun Can; Dileyici Aktan, Dilek ve Vural, İstiklal Y., Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, p. 125-136.
- Aktan, Coşkun Can. (2017). *Kamu Tercihi İktisadı ve Anayasal Politik İktisat*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinde Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler*. in: Coşkun Can; Dileyici Aktan, Dilek ve Vural, İstiklal Y., Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, p. 137-157. 975 02 0170 1.
- Aktan, Coşkun Can, Dileyici, Dilek ve Saraç, Özgür. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyân*. Ankara: Phoenix. 975-656523-3.
- Aktan, Coşkun Can, vd. (2006). *Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları*. in: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici and Özgür Saraç , Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin, Ankara, s. 159-171.

- Alkan, Arzu. (2009). "Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği". Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans, Danışman: Muhsin Bağdigen, Zonguldak.
- Allingham, Michael G ve Agnar Sandmo. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". Journal of public economics, 1(3-4), 323-338.
- Alm, James (2005). Tax Evasion. The Encyclopedia Of Taxation & Tax Policy. Joseph J Cordes, Robert D Ebel and Jane Gravelle. Washington D.C, USA, The Urban Insitute.
- Alm, James, Betty R. Jackson, and Michael McKee. (1992). "Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data". National Tax Journal, 45(1), 107-114.
- Alm, James, Erich Kirchler, and Stephan Muehlbacher. (2012). "Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation". Economic Analysis and Policy, 42(2), 133-151.
- Alm, James ve Michael McKee. (1998). "Extending The Lessons Of Laboratory Experiments On Tax Compliance To Managerial And Decision Economics". Managerial and Decision Economics, 19(259-275).
- Alm, James ve Benno Torgler. (2006). "Culture Differences And Tax Morale In The United States And In Europe". Journal of economic psychology, 27(2), 224-246.
- Alm, James ve Mohammad Yunus. (2009). "Spatiality And Persistence In Us Individual Income Tax Compliance". National Tax Journal, 62(1), 101-124.
- Altay, Asuman. (2015). *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi Ve Kapsamı*.
- Altay, Hüseyin. (2004). "Güç Mesafesi, Erkeklik - Dişilik ve Belirsizlikten Kaçınma Özellikleri ile Başarı Arasındaki İlişkilerin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, 301 321
- Andreoni, James, Brian Erard, and Jonathan Feinstein. (1998). "Tax Compliance". Journal of economic literature, 36(2), 818-860.

- Armağan, Ramazan. (2007). "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri". Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12(3).
- Armağan, Ramazan ve Mehmet Aktel. (2005). "Küreselleşme Sürecinde Belediyelerin Finansman Sorunlarına Bakış ". Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(1), 127-156.
- Armağan, Ramazan ve Halil İbrahim Demir. (2008). Cumhuriyet Sonrası Türk Vergi Sistemindeki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme Bayram Kodaman, *Cumhuriyetin İlanının 85. Yılında Uluslararası Türkiye Cumhuriyeti Sempozyumu Bildirisi*, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Tarih Bölümü Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Bölümü, 847 - 858.
- Arslan, Mehmet ve Mine Biniş. (2016). "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat". Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 14(1), 300-317.
- Ateş, Nadir. (2010). "Doğru Vergi Algısı, Otoriter Yönetim Anlayışından Vatandaş Odaklı Anlayışa Geçişi Sağlayabilir Mi?". Vergi Dünyası, 347(Tennuz), 128-139.
- Ay, Hakkı, M., & TALAŞLI, Esra. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, *Maliye Dergisi*, Sayı 154, 135 - 155.
- Aydoğan Demirtaş, Selma (2017). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi". Balkan Ve Yakınoğu Sosyal Bilimler Dergisi, 3), 14 - 22
- Aygün, Recep. (2012). "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi". Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 369, 88-92.
- Ayrangöl, Zülküf ve Mustafa Tekdere. (2013). "Potansiyel Etkileri Ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi". Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6 (2), 249-270.
- Baer, Katherine ve Carlos Silvani. (1997). *Designing A Tax Administration Reform Strategy: Experiences And Guidelines*. Fiscal Affair Department International Monetary Fund. 1452772495.

- Bakırtaş, Doğan. (2014). "Kurumsal İktisat Perspektifinden Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme: Teori ve Uygulama". Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Danışman: Aktan, Coşkun Can, İzmir.
- Baloğlu, Burhan ve Filiz Baloğlu. (2010). *Toplumsal Yapı Ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi* İstanbul: İTO Yayını No: 2010-62.
- Baloğlu, Burhan, vd. (2010). *Sosyolojik Açıdan Türkiye'de Halkın Vergiye Bakışı*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 201 - 61.
- Barlı, Önder. (2007). *Davranış bilimleri*. Ankara: Bizim Büro Basımevi Yayın Dağıtım. 978-975-442-133-0.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Saruç, N Tolga, Sağbaş, İsa. (2004). Vergi Kaçırmaı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. Mehmet E Palamut, v.d., *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*, Belek/Antalya, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 224 - 279.
- Bayram, Nuran. (2013). *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş AMOS Uygulamaları*. İstanbul: Ezgi Kitabevi, 2. 9758606891.
- Baysal, A Can ve Erdal Tekarslan. (1996). *İşletmeciler İçin Davranış Bilimleri*. İstanbul: Avcılol Basım Yayın, 2. 9757429058.
- Baytal, Yaşar. (2007). "Demokrat Parti Dönemi Ekonomi Politikaları 1950 1957". Ankara Üniversitesi Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi, 10(40), 545 - 567
- Bedir, Serap, vd. (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları TRAI Örneği*. Ankara: İmaj Yayınevi. 1302-1966.
- Bitlisli, Ferhat. (2010). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılmasında Kültürün Etkisi: Bir Araştırma". Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Danışman: İsmail Bekçi, Isparta.
- Bloomquist, Kim M. (2003), **Tax Evasion, Income Inequality and Opportunity Costs of Compliance**, Internal Revenue Service(IRS), Annual Conference on the

National Tax Association, November, Chicago, USA, Erişim Tarihi: 03.07.2016,  
Erişim Adresi: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/bloomq.pdf>

Blumenthal, Marsha ve Joel Slemrod. (1992). "The Compliance Cost Of The Us Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform". National Tax Journal, 45(2), 185-202.

Bostancı, Naci. (2003). *Toplum Ve Kùltùr*. in: [www.canaktan.org/ckonomilkamu\\_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf](http://www.canaktan.org/ckonomilkamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf) (Erişim Tarihi: 15 Agustos 2006), Martı Yayınevi, Ankara

Braithwaite, Valerie ve Michael Wenzel. (2008). *Integrating Explanations Of Tax Evasion And Avoidance*. in: A. Lewis, Psychology and Economic Behaviour, Cambridge University Press, New York USA, p. 304 - 331. 0521856655.

Buchanan, James M, vd. (1978). *The Political Biases of Keynesian Economics*. in: Gordon Tullock, Fiscal Responsibility in Constitutional Democracy, Springer, Boston, 79-117.

Buřkevičiùtù(Sinkùnniene), Kristina, (2009) "Tax Culture Assessment Model(Mokesčiù kultùros vertinimo modelis)" Vytautas Magnus University, Social Science, Economics, Doctorate, Pukeliene, Violeta, Kaunas

Bùykùztùrk, şener. (2010). *Sosyal Bilimler Icin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Akademi, 19.

Byrne, Barbara M. (2010). *Structural Equation Modeling With AMOS: Basic Concepts, Applications, And Programming*. Routledge. 131763313X.

Can, İsmail. (2005). "Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası". Maliye Dergisi, 142(69-107).

Canbay, Tùlin ve Güneş Çetin. (2007). "Vergiye Uyum Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kùltürü". Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5(1), 52-64.

Canto, Victor A., Douglas H. Joines, and Arthur B. Laffer.. (1981). *Tax Rates, Factor Employment, And Market Production*. in: H. Laurence Meyer The Supply-Side Effects Of Economic Policy, Kluwer o Nijhoff Publishing, Boston/ USA, 3-32. 978-94-009-8176-8.

- Cesur, Aylin, and Ali Çelikkaya. (2014) "Türkiye’de vergi kültürünün gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yeri ve önemi." *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (2), 1 - 14.
- Cesur, Aylin. *Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, ESOGÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- Crane, Seteven E. and Nourzad Farrokf. (1986), “Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis”, **The Review of Economics and Statistics**, Vol. 68, No. 2, 217-223
- Chau, Gerald ve Patrick Leung. (2009). "A Critical Review Of Fischer Tax Compliance Model: A Research Synthesis". *Journal of accounting and taxation*, 1(2), 34.
- Chen Loo, Ern, Margaret Mc Kerchar, and Ann Hansford. (2009). "Understanding The Compliance Behaviour Of Malaysian Individual Taxpayers Using A Mixed Method Approach". *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 4(1), 181 - 2002.
- Chuenjit, Pakarang. (2014) "The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration." *Journal of Population and Social Studies [JPSS]* 22.1: 14-34.
- Clotfelter, Charles T. (1983). "Tax Evasion And Tax Rates: An Analysis Of Individual Returns". *The review of economics and statistics*, 65(3), 363-373.
- Coşar, Nevin. (2005). "Demokrat Parti Dönemi Maliye Politikası". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60(01), 29-58.
- Çakar Pürsünerli, Elif. (2013). "Vergiye Karşı Direnme Şekilleri Ve Vergi İnzivasi". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII(1 - 2 ), 1293 - 1313.
- Çarıkçı, İlker Hüseyin ve Atilla, Gaye.(2009). "Erillik/Dişillik Boyutunun Empatik Beceri İle İlişkisi", *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 1, Sayı:2, 52-63
- Çarıkçı, İlker Hüseyin ve Osman Koyuncu. (2010). "Bireyci-toplumcu Kültür ve Girişimcilik Eğilimi Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma". *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3), 1-18.

- Çataloluk, Cuma. (2008). "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20), 213-228.
- Çelebi, A. Kemal. (2012). *Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi*. in: A. Kemal Çelebi, Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/418, Ankara, p. 1-14. 978-975-8195-58-9.
- Çetin, Güneş. (2007). "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi". Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(2), 171-187.
- Çetin, Güneş. (2010). "Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum". Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Danışman: Ramazan Gökbunar, Manisa.
- Çiçek, Halit. (2006). "Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri". İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora, Danışman: Elif Sonsuzoğlu, İstanbul.
- Çiçek, Halit. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*. İSMMMO.
- Çiçek, Halit, Karakaş, Mehmet ve Yıldız Abdunnur. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın no: 2008/381. 978-975-8195-19-0.
- Çokluk, Ömay, vd. (2014). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik*. Ankara: Pegem Akademi, 3. 6055885670.
- Çüm, Sait ve Selahattin Gelbal. (2015). "Kayıp Veriler Yerine Yaklaşık Değer Atamada Kullanılan Farklı Yöntemlerin Model Veri Uyumu Üzerindeki Etkisi". Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 1(35), 87-111.
- Da Empoli, Domenico. (2002). "The Theory Of Fiscal Illusion In a Constitutional Perspective". Public Finance Review, 30(5), 377-384.



- Demir, İhsan Cemil. (2008). "Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri, Ege Bölgesi Örneği". Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Doktora, Danışman: Mehmet Tosuner, İzmir.
- Deniz, Arzu ve Aysel Erciş. (2008). "Kişilik Özellikleri İle Algılanan Risk Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi Üzerine Bir Araştırma". Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22(2).
- Devos, Ken. (2008). "Tax Evasion Behaviour And Demographic Factors: An Exploratory Study In Australia". Revenue Law Journal, 18(1), 1.
- Dileyici, Dilek. (2006). *Vergileme, Algılama ve Mali Aldanma*. in: Coşkun Can; Dileyici Aktan, Dilek ve Vural, İstiklal Y., Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, p. 173-188. 975 02 0170 1.
- Doğan, Eda. (2015). "Siyasal Reklamlarda Hofstede'nin Kültürel Boyutlarının Kullanımı: 2014 Türkiye Cumhurbaşkanlığı Seçimi". İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Hakemli Dergisi, 2015/I(48), 39 - 65.
- Dollery, Brian E ve Andrew C Worthington. (1996). "The Empirical Analysis of Fiscal Illusion". Journal of Economic Surveys, 10(3), 261-297.
- Downs, Anthony. (1957) "An economic theory of political action in a democracy." Journal of political economy 65.2: 135-150
- Dönmezer, Sulhi. (1999). *Toplum Bilim*. İstanbul: Beta Yayınları, 12.
- Dursun, İbrahim Taha. (2013). "Örgüt Kültürü ve Strateji İlişkisi: Hofstede'in Boyutları Açısından Bir Değerlendirme", Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Yıl:1, Cilt:1, Sayı: 4, 43-56
- Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümü. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi, 164), 99-119.
- Eğilmez, Mahfi ve Ercan Kumcu. (2007). *Ekonomi Politikası Teori ve Türkiye Uygulaması*. İstanbul: Remzi Kitabevi, 11.
- Eker, Aytaç, vd. (2004). *Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)*. İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık, 4. Baskı.

- Erard, Brian ve Chin-Chin Ho. (2004). *Mapping The Us Tax Compliance Continuum: From Pathologically Honest to Flagrantly Defiant*. in: James ALM, Jorge Martinez-Vazquez and Sally Wallace, *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice*, Elsevier, Amsterdam, p. 167-186. 0573-8555.
- Erdem, Ferda. (2001). "Girişimcilerde Risk Alma Eğilimi Ve Belirsizliğe Tolerans İlişkisine Kültürel Yaklaşım". Akdeniz University Faculty of Economics & Administrative Sciences Faculty Journal/Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(2), 43 - 61.
- Erdoğan, İlhan. (1990). *İşletmelerde Davranış*, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Erginay, Akif. (1998). *Kamu maliyesi: kamu gelirleri, kamu giderleri, devlet bütçesi, maliye politikası, kamu borçları*. Ankara: Savaş Yayınları, 16. Baskı.
- Eroğlu, Feyzullah. (2015). *Davranış Bilimleri*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Eroğlu, Ömer ve Mesut Albeni. (2003). *Küreselleşme, Ekonomik Krizler ve Türkiye*. Ankara: Bilim Kitabevi Yayınları.
- Falay, Nihat. (1996). *Maliye tarihi (ders notları)*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2. Baskı. 9753681399.
- Feld, Lars P ve Bruno S Frey. (2002). "The Tax Authority And The Taxpayer: An Exploratory Analysis". Centre de Recherche Rennais en Economie et Gestion(CREREG).
- Feld, Lars P. and Frey Buruno (2002), "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated", **Economics of Governance**, Volume: 3, Number: 2, 87-99
- Fiş, Ahmet Murat ve S Arzu Wasti. (2009). "Örgüt Kültürü Ve Girişimcilik Yönelimi İlişkisi". ODTÜ Gelişme Dergisi, 35(Özel Sayı)(127 - 164.
- Friedman, Eric, Johnson Simon, Kaufmann Daniel and Zoido-Lobaton, Pablo (2000), "Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries", **Journal of Public Economics**, Vol. 76, 459-493
- Fromm, Erich. (1994). *Kendini Savunan İnsan*. İstanbul: Say Yayınları, 4. Baskı. 975-468-031-0.

- Fuest, Clemens ve Nadine Riedel. (2009). "Tax Evasion, Tax Avoidance And Tax Expenditures In Developing Countries: A Review Of The Literature". Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), 1-69.
- Goerke, L. (2008), "Bureaucratic Corruption and Profit Tax Evasion", *Economics of Governance*, Vol. 9, 177-196
- Gökalp, Ziya. (1972). *Hars ve Medeniyet*. Ankara: Diyarbakır'ı Tanıtma Derneği Yayınları.
- Gökalp, Ziya. (1976). *Türkçülüğün Esasları*. İstanbul: Milli Eğitim Basımevi.
- Gökalp, Ziya. (1977). *Makaleler IV*. Ankara: Gündüz Matbaacılık.
- Gökalp, Ziya. (1981). *Makaleler VIII*. Ankara: Kültür Bakanlığı Yayınları: 388.
- Gökbunar, Ali Rıza. (1998). "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme". Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4(1), 177-201.
- Gökbunar, Ali Rıza ve Alpaslan Uğur. (2012). *Batı Avrupa Ve Osmanlı Devletinde Meydana Gelen Ayaklanmalarda Vergilemenin Etkisi*. in: A. Kemal Çelebi, Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/418, Ankara, p. 195-215. 978-975-8195-58-9.
- Gökbunar, Ali Rıza, Selim Sibel ve Yanıkkaya Halit. (2007) "Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 18, Sayı: 63, 69 – 94
- Gökbunar, Ali Rıza. (2014) "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme." *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 4.1: 177-201.
- Göksu Güngör, Gonca ve N Tolga Saruç. (2012). "Türkiye'de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması ". *Mevzuat Dergisi*, 15(176).
- Graetz, Michael J., Jennifer F. Reinganum, and Louis L. Wilde. (1986). "The Tax Compliance Game: Toward An Interactive Theory Of Law Enforcement". *Journal of Law, Economics, & Organization*, 2(1), 1-32.
- Güney, Salih. (2006). *Davranış Bilimleri*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 3.
- Güngör, Erol. (1986). *Kültür Değişmesi ve Milliyetçilik*. İstanbul: Ötüken Yayınevi.

- Güvenç, Bozkurt. (1999). *İnsan ve Kültür*. İstanbul: Remzi Kitabevi, 8.
- Güvenç, Bozkurt. (2002). *Kültürün ABC'si*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2. 9753637993.
- Haldûn, İbn ve Abdurrahmân Ebû Zeyd Veliyyüddîn. (2007). *Mukaddime, I-II, (trc. Süleyman Uludağ)*. İstanbul: Dergah Yayınları, 5. Baskı.
- Harrison, Lawrence E ve Samuel P Huntington. (2000). *Culture Matters: How Values Shape Human Progress*. New York: Basic books. 0465031765.
- Heper, Fethi. (1981). *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki ilişkiler: Türk Vergi Yapısına İlişkin İstatistikî Bir Model Denemesi, 1950-1971*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 126/148.
- Hofstede, G. (2001). *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations-Second Edition*. London: Sage Publications, 2. 9780803973237.
- Hofstede, Geert. (1983). "The Cultural Relativity Of Organizational Practices And Theories". *Journal of international business studies*, 14(2), 75-89.
- Hofstede, Geert. (1998). "Attitudes, Values And Organizational Culture: Disentangling The Concepts". *Organization studies*, 19(3), 477-493.
- Hofstede, Gert ve Gert Jan Hofstede. (2005). *Culture and Organizations: Software of the Mind*. New York: McGrawHill, 2.+
- Hofstede, Geert. (2010). *Cultures And Organizations. Software Of The Mind: Intercultural Cooperation And Its Importance For Survival*. New York: McGraw-Hill. 978-0-07-177015-6.
- Hofstede, Geert. (2011). "Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context". *Online Readings in Psychology and Culture International Association for Cross-Cultural Psychology*, 2(1), 8.
- "Hofstede's Cultural Dimensions." Erişim Tarihi: 24.04.2017, from, [https://www.mindtools.com/pages/article/newLDR\\_66.htm](https://www.mindtools.com/pages/article/newLDR_66.htm),.
- "Hofstede Insights", Erişim Tarihi: 24.04.2017, from, <https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/turkey/>

- Hopcroft, Rosemary L. (1999). "Maintaining the balance of power: Taxation and democracy in England and France, 1340–1688". *Sociological Perspectives*, 42(1), 69-95.
- Huntington, S. P. (2000). *Culture matters: How values shape human progress. Culture Makes Almost all the Difference*. In: Landes, D., Harrison, L. E., & Huntington, S. P. (eds) : *Culture matters: How values shape human progress*. New York. Basic books.
- İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar. (2009). "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları". *Maliye Dergisi*, 157), 116-130.
- İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar. (2009). ""Vergiye Gönüllü Uyum" Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma". *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 173-190.
- İşçi, Metin. (1999). *Davranış bilimleri*. İstanbul: Der Yayınları, 2. 9753531176.
- İşçi, Metin. (2000). *Kültür Sömürgeciliği ve Eğitim*. İstanbul: Der Yayıncılık. 9757171042.
- Işık, Abdulkadir. (2009). "Kültür Ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği ". *Ege Academic Review*, 9(2).
- Jackson, Betty R ve Valerie C Milliron. (2002). *Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects*. in: Simon James, *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy*, Routledge, London and New York, p., 56 - 101. 0415188032.
- James, Simon ve Clinton Alley. (2002). "Tax Compliance, Self-Assessment And Tax Administration". *Journal of Finance and Management in Public Services.*, 2(2), 27 - 41.
- Kafesoğlu, İbrahim. (1999). *Türk Milli Kültürü*. İstanbul: Ötüken Yayınları, 19.
- Kaplow, Louis. (1995). "How Tax Complexity And Enforcement Affect The Equity And Efficiency Of The Income Tax". *National Tax Journal*, 49(1), 135-150.
- Karabıçak, Mevlüt. (2000). "Türkiye'de Ekonomik İstikrarsızlığın Tarihsel Gelişim Süreci". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 49 - 65

- Karadal, Himmet (2016). *Davranışlar ve Biyolojik Temelleri*. Ankara: Seçkin, 3. 9750222296.
- Karasar, Niyazi. (2005). *Bilimsel Araştırma Yöntemi: Kavramlar-İlkeler-Teknikler*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 15. 9755910468.
- Kargı, Veli. (2011). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi". Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(13), 101-115.
- Kargı, Veli ve H. Yasemin Özuğurlu. (2007). "Türkiye'de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi". Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(1), 275-290.
- Kaygusuz, Canani. (2015). *Gestalt Kuramı ve Öğrenme*. in: Alim Kaya, Eğitim psikolojisi, Pegem, Ankara, p. 363 - 384.
- Kaynar Bilgin, Handan. (2011). "Türkiye'de Vergi Ahlakının Belirleyicileri". ODTÜ Gelişme Dergisi, 38
- Kaynar Bilgin, Handan (2011). "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(2), 259 - 278.
- Keene, Karlyn. (1983). "What Do We Know About the Public's Attitude on Progressivity?". National Tax Journal, 36(3), 371-376.
- Khine, Myint Swe. (2013). *Application Of Structural Equation Modeling In Educational Research And Practice*. Dordrecht: Springer. 9462093326.
- Kilmann, Ralph H. (1974). "The Effect Of Interpersonal Values On Laboratory Training: An Empirical Investigation". Human Relations, 27(3), 247-265.
- Kirchler, Erich. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
- Kirchler, Erich, Erik Hoelzl, and Ingrid Wahl. (2008). "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework". Journal of economic psychology, 29(2), 210-225.
- Kitapçı, İsmail. (2015). *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi: Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi*. Ankara: Seçkin. 975023510X.

- Kıvanç, H Hakan. (2007). "Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi". E-Yaklaşım (Çevrimiçi), Makale, 9663).
- Klein, Rex B. (2005). *Principles And Practice Of Structural Equation Modeling*. New York: Guilford Press.
- Kornhauser, Marjorie E. . (2007). *Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers*.
- Köseoğlu, Nevzat. (2015). *Milli Kültür ve Kimlik*. İstanbul: Ötüken Neşriyat AŞ. 978-605-155-299-6.
- Krause, Kate. (2000). "Tax Complexity: Problem Or Opportunity?". *Public Finance Review*, 28(5), 395-414.
- Laffer, Arthur B. (2004). "The Laffer Curve: Past, Present, And Future". *Background*, 1765(1-16).
- Lamba, Mustafa ve Kürşat Özdaşlı. (2015). "Influence of Social Culture on Decision-Making Manner: An Analysis with the Structural Equation Model". *The Anthropologist*, 19(2), 341-353.
- Lederman, Leandra. (2002). "Tax Compliance And The Reformed IRS". *Kansas Law Review*, 51(971 - 1011).
- Long, James E ve James D Gwartney. (1987). "Income Tax Avoidance: Evidence From Individual Tax Returns". *National Tax Journal*, 40(4), 517-532.
- Maksvytiene, Inga, and Kristina Sinkuniene. (2012) "Identification And Estimation Of The Influence Of General Macroeconomic Factors On Changes In Country's Tax Culture." *Ekonomika* 91.2, 66 -78
- Malinowski, Bronislaw. (1992). *Bilimsel Bir Kültür Teorisi*. İstanbul: Kabalıcı yayınevi.
- Maslow, Abraham. (2001). *İnsan Olmanın Psikolojisi*. İstanbul: Kuraldışı Yayıncılık.
- May, Peter J. (1982). "Local Tax Burdens, Benefit Levels And Fiscal Illusions". *National Tax Journal*, 35, 465-475.

- McGee, Robert W. and Cohn Gordon (2008), "Jewish Perspectives on the Ethics of Tax Evasion", Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues, Volume: 11, Number: 2, 1-32
- Mead, Richard ve Tim G Andrews. (2009). *International Managemen Culture and Beyond*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd, 4. 144430657X.
- Meade, James Edward. (1978). *The Structure and Reform of Direct Taxation Report of a Committee chaired by Proffesor J. E. Edward*. London: The Institute for Fiscal studies.
- Meriç, Cemil. (1986). *Kültürden İrfana*. İstanbul: İnsan Yayınları.
- Meriç, Cemil. (2002). *Umrandan Uygarlığa*. İstanbul: İletişim Yayınları, 7.
- Merter, Mehmet Emin. (2016). "Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi ". Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14(2), 51 - 74.
- Meydan, Cem Harun ve Harun Şeşen. (2011). *Yapısal Eşitlik Modellemesi AMOS Uygulamaları*. Detay Yayıncılık. 6055437015.
- Milliron, Valerie C. (1985). "A Behavioral Study Of The Meaning And Influence Of Tax Complexity". Journal of Accounting Research, 23(2), 794-816.
- Mo, Phyllis Lai Lan. (2003). *Tax Avoidance And Anti-Avoidance Measures In Major Developing Economies*. Westport USA: Greenwood Publishing Group. 1567205771.
- Moser, Donald V, Evans III, John H and Kim, Chung K (1995), "The Effeects of Horizontal and Exchange Inequitiy on Tax Reporting Decisions", **The Accounting Review**, Vol. 70, No. 4, 619-634
- Musgrave, Richard A. (1992). "Schumpeter's Crisis Of The Tax State: An Essay In Fiscal Sociology". Journal of Evolutionary Economics, 2(2), 89-113.
- Muter, Naci B, vd. (1993). "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması". Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa.
- Mutlu, Abdullah. (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.



- Müderrişoğlu, Alptekin. (1998). *Cumhuriyetin Kurulduğu Yıl Türkiye Ekonomisi*. Ankara: Ziraat Bankası Matbaası 994429506X.
- Müsteşarlığı, Hazine. (2001 Mayıs). *Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı: Hedefler, Politikalar ve Uygulamalar*. Ankara, TCMB.
- Nadaroğlu, Halil. (1980). *Vergi Reformu Üzerine Açıklamalar ve Türkiye'de Vergi Reform Hareketleri Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler (derleme ve çeviriler)*. in: Halil; Batırel Nadaroğlu, Ömer Faruk; Alganer, Yalçın; Berksoy, Turgay; Özbudun, Mehmet ali, Nihad Sayar'a Armağan, N.Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No:, İstanbul, p. 335–368
- Nadaroğlu, Halil. (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Betaş Yayınları, 10.
- "National Culture." Erişim Tarihi: from, <https://www.hofstede-insights.com/models/national-culture/>, 20.03.2017.
- Nerré, Birger. (2001). The Concept Of Tax Culture. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, National Tax Association - JSTOR, 288-295.
- Nerré, Birger. (2002). Modeling Tax Culture - A First Approach *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, National Tax Association JSTOR, 34-41.
- Nerré, Birger. (2006). "The Concept Of Tax Culture". *Intereconomics*, 41(4), 189-194.
- Nerré, Birger. (2008). "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics". *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 153-167.
- Oates, Wallace E. (1988). *On The Nature And Measurement Of Fiscal Illusion: A Survey*. in: G.; Grewal Brennan, BS.; Groenewegen PD., *Taxation And Fiscal Federalism: Essays In Honour Of Russel Mathews*, Australian National Universty Press, Sydney, p. 65 - 82.
- OECD. (2010). *Forum On Tax Administration Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting System*. Centre For Tax Policy And Administration. 2223-5558.
- OECD. (2013). *Building Tax Culture, Compliance and Citizensship: A Global Source on Taxpayer Education. Draft for Consultation, October 2013*

- OECD. (2014). *Revenue Statistics 2014*. Paris, France.
- Ogburn, William Fielding ve Otis Dudley Duncan. (1964). *On Culture And Social Change: Selected papers*. University of Chicago Press Chicago.
- Orhaner, Emine. (1997). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Büro Kitabevi. 9757313653.
- Oyan, Oğuz. (1998). *Türkiye Ekonomisi: Nereden Nereye?*. İmaj yayıncılık. Ankara
- Ozankaya, Özer. (1992). "Ulusal Toplumun ve Ulusal Kültürün Kurucu Ögeleri". Ankara Üniversitesi Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi, 3(10), 213 - 225.
- Önder, İzzettin. (1991). "İktisat Psikolojisi". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof.DR. Memduh Yaşa'ya Armağan(34), 178 - 187.
- Önder, İzzettin. (1992). "Vergiye Psikolojik Direniş". Görüş, Türkiye Sanayicileri ve İşadamları Derneği Yayın Organı, 3(50-52).
- Önder, İzzettin. (1994) "Ekonomik Davranış Kalıplarımızda Sosyal Etkiler." Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 36.
- Özcan, Güngör. (2014). "Demokrat Parti Döneminde Maliye Politikası". Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 12(2), 261-274.
- Özçelik, Özer ve Güner Tuncer. (2007). "Atatürk Dönemi Ekonomi Politikaları ". AKU Sosyal Bilimler Dergisi, 9(1), 253-266.
- Özdemir, Pınar. (2015). "Vergi Kültürü Ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 24(1), 175-188.
- Özkan, Ersan. (2017) "Vergi Kültürü ve Ahlakının Gelişiminde Eğitim Faktörünün Rolü.", Yaklaşım Dergisi (E- Yaklaşım) / Sayı: 289/ ss: 473 - 486
- Özyetgin, A Melek. (2004). *Eski Türk Vergi Terimleri*. Ankara: KÖKSAV. 9757430315.
- Padgett, John F. (1981). "Hierarchy And Ecological Control In Federal Budgetary Decision Making". American Journal of Sociology, 87(1), 75-129.
- Pamuk, Şevket. (2012). *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

- Parasız, İlker. (1998). *Türkiye Ekonomisi 1923'den Günümüze İktisat ve İstikrar Politikaları*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Pehlivan, Osman. (2013). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi. 9758053442.
- Pehlivan, Osman. (2013). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pommerehne, Werner W ve Hannelore Weck-Hannemann. (1996). "Tax Rates, Tax Administration And Income Tax Evasion In Switzerland". *Public Choice*, 88(1-2), 161-170.
- Pukelienė, V., ve Šinkūnienė, K. (2006). Taxation Relations and Tax Culture Perspective in the Context of Integration and Globalisation. Europe After Historical Enlargement. In *Proceedings of the 5th Audentes Spring Conference* (pp. 250-272).
- Raykov, Tenko ve George A Marcoulides. (2008). *An Introduction To Applied Multivariate Analysis*. New York: Routledge. 1136676007.
- Reynaud, Pierre Louis. (1955). *Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Haleti*. Ankara: Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 1955 - 56 : 66.
- Réynaud, Pierre Louis. (1966). "İktisadi Psikoloji ve Maliye". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 12).
- Ritsema, Christina M., Thomas, Deborah W., Ferrier, Gary D. (2003). Economic And Behavioral Determinants Of Tax Compliance: Evidence From The 1997 Arkansas Tax Penalty Amnesty Program. *IRS research Conference*, Citeseer.
- Roth, Jeffrey A ve John T Scholz. (1989). *Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for Research*. University of Pennsylvania Press. 0812281829.
- Ryu, Sungmin and Moon, Chul WooLong. (2009). "Long-Term Orientation As A Determinant Of Relationship Quality Between Channel Members" *International Business and Economics Research Journal*, vol: 8, Num: 11, 1-10
- Sağbaşı, İsa. (2010). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası.
- Sağbaşı, İsa ve Adem Başoğlu. (2005). "İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(2), 123 - 144.

- Sağlam, Metin. (2013). "Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci". *Sosyoekonomi*, 2013-1(Ocak - Haziran), 315 - 334.
- Sanandaji, Tino ve Björn Wallace. (2011). "Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: Tax Perception in Sweden". *The Independent Review*, 16(2), 237-246.
- Sandmo, Agnar. (2005). "The Theory Of Tax Evasion: A Retrospective View". *National Tax Journal*, 58(4), 643-663.
- Saraç, Tahsin. (1985). *Büyük Fransızca-Türkçe Sözlük*. İstanbul: Adam Yayınları.
- Sargut, A Selami. (2001). *Kültürler Arası Farklılaşma ve Yönetim*. Ankara: İmge Kitabevi. 9755333339.
- Sarkınç, Süreyya ve Serkan Cura. (2012). *Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi*. in: Kemal Çelebi, Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418 (Hermes Matbaacılık), Ankara, p. 978-975-8195-58-9.
- Saruç, Naci Tolga. (2015). *Vergi Uyumu Teori Ve Uygulama*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Savaşan, Fatih. (2006). "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Savaşan, Fatih. (2006). "Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?". *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(2), 149-171.
- Schiau, Laura-Liana ve Carmen Moga Aura. (2009). "The Flat Tax Effects–Theoretical And Empirical Evidence In Western And Eastern European Countries". *Annals of Faculty of Economics*, 3(1), 343-348.
- Schmölders, Günter. (1959). "Fiscal Psychology: A New Branch Of Public Finance". *National Tax Journal*, 12(4), 340-345.
- Schmölders, Günter. (1968). "Mali Psikoloji". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 15), 11 - 18.
- Schmölders, Günter. (1976). *Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 4.

- Schmolders, Günter. (2006). *The Psychology Of Money And Public Finance*. New York: Palgrave Macmillan. 1-4039-4169-6.
- Schwartz, Shalom H ve Galit Sagie. (2000). "Value Consensus And Importance: A Cross-National Study". *Journal of cross-cultural psychology*, 31(4), 465-497.
- Sert, Mesut (2011). "'Maliye" Ye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler". *Ekonomik Yaklaşım*, 22(81), 1 - 16.
- Sığrı, Ünsal ve Tığlı Mehmet (2006). "Hofstede'nin "Belirsizlikten Kaçınma" Kültürel Boyutunun Yönetmel - Örgütsel Süreçlere ve Pazarlama Açısından Tüketici Davranışlarına Etkisi". *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXI, Sayı: 1, 327 - 342
- Šinkūnienė, Kristina. (2005) "Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects." *Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai* 35, 177 - 192.
- Šinkūnienė, Kristina, and Kristina Levišauskaitė. (2010) "Analyzing Macroeconomic Indicators of the Tax System From a Tax-Cultural Perspective." *Taikomoji Ekonomika: Sisteminiai Tyrimai*, 2010, t. 4, nr. 1, p. 29-51.
- Slemrod, Joel. (2007). "Cheating Ourselves: The Economics Of Tax Evasion". *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48.
- Slemrod, Joel ve Jon M Bakija. (2004). *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide To The Debate Over Taxes*. Massachusetts, Cambridge, USA: MIT press, 3. 026269302X.
- Song, Young-dahl ve Tinsley E Yarbrough. (1978). "Tax Ethics And Taxpayer Attitudes: A Survey". *Public administration review*, 38(5), 442-452.
- Sorokin, Pitirin A. (1964). *Uygurluklar Kültür Yığınları mıdır Yoksa Birleşik Sistemler midir?* in: Pitirin A. Sorokin and Arnold J. Toynbee, *Sorokin Ve Toynbee (Sosyal Değişim Üzerine Denemeler)*, Sevinç Matbaası, Ankara, p. 1 - 39.
- Stull, James B and Von Till, Beth. (1995). " Hofstede's Dimensions of Culture as Measurements of Student Ethnocentrism: A Quasi-Experimental Study", Paper Presented at the Annual Meeting of the Western States Communication Association, Portland, OR, February 10 -14, 38 pages

- Şahin, Muhammet. (2011). "Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği". Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Danışman: Selim Adem Hatırlı, Isparta.
- Şahin, Muhammet. (2016). "Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme". Global Journal of Economics and Business Studies, 5(10), 52-65.
- Şengül, Selami. (1997). *Bir Hurafe: Kayıtdışı Ekonomi; Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinin İçyüzü*. Ankara: İmaj Yayınevi. 9757852341.
- Şenyüz, Doğan. (1993). "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 35).
- Şişman, Mehmet. (2014). *Örgütler ve Kültürler* Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık, 4. 9789756802723.
- Taş, Ramazan. (1995). "Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal Ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi ". Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 50(01), 355 - 382.
- Taşer, Dündar. (1972). *Mesele*. Ankara: Töre-Devlet Yayınevi, 2.
- Taşkın, Yasemin. (2010). "Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri". İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54), 67-90.
- Taylar, Yıldırım. (2010). "Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12, s. 435 - 467.
- TCMB (2001), **Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı**, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası(TCMB), Erişim Tarihi: 03.05.2017, Erişim Adresi: [http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/eko\\_program/program.pdf](http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/eko_program/program.pdf)
- Topal, Mehmet Hanefi. (2011). "Refah Devletine Yönelik Tutumlar ve Vergi Adaleti Algısı: Türkiye Üzerine Bir Araştırma". Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Doktora Danışman: Osman Pehlivan, Trabzon.

- Toprak, Düriye. (2008). "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi". Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(2).
- Topses, Gürsen ve Mehmet Devrim Topses. (2010). *Toplumsal Olayların Bilimi: Toplumbilime Giriş*. Ankara: Anı Yayınları. 9944474835.
- Torgler, Benno. (2003). "Tax Morale: Theory And Empirical Analysis Of Tax Compliance". University of Basel, Doctorate, Danışman: Rene L. Frey and Brono S. Frey, Basel.
- Torgler, Benno. (2004). "Tax Morale in Asian Countries". Journal of Asian Economics, 15(2), 237-266.
- Torgler, Benno. (2004). "Tax Morale, Trust And Corruption: Empirical Evidence From Transition Countries". Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper 2004 - 05(1 - 24).
- Torgler, Benno. (2007). *Tax Compliance And Tax Morale: A Theoretical And Empirical Analysis*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing. 1847207200.
- Torgler, Benno ve Schneider, Friedrich. (2004), "Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries", **Center for Research in Economics, Management and the Arts(CREMA)**, Working Paper No. 2004-17
- Tosuner, Mehmet ve Demir, İhsan Cemil. (2009), "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri", Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, 1 – 15
- Toynbee, Arnold. (1978). *Tarih Bilinci (A Study Of History)*. İstanbul: Bateş Yayınları.
- Triandis, Harry C. (2001). "Individualism - Collectivism And Personality". Journal of personality, 69(6), 907-924.
- Tuay, Elif ve İnci Güvenç (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı Reyhan ve Sümer Bilgiç, Canan. Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51.
- Turhan, Mümtaz. (2002). *Kültür Değişmeleri* İstanbul: Çamlıca Yayınları.

- Turhan, Salih. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 6. Baskı. 9753680694.
- Tutar, Hasan. (2016). *Davranış Bilimleri: Kavramlar ve Kuramlar*. Ankara: Seçkin, 3. 9750222296.
- Tutar, Hasan. (2016). *Sosyal Psikoloji: Kavramlar ve Kuramlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 3.
- Tüğen, Kamil. (2002). "'Türkiye'nin Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikaları Ve Değerlendirilmesi'". Oş Devlet Üniversitesi Kongre Kitabı, Haziran, 148-152.
- Türk, İsmail. (1982). Atatürk ve Türk Mali Sistemi. *Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Tylor, Edward B. (1924 (1871)). *Primitive Culture*. London: Murray Inc. .
- User, İnci. (1992). "Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı". Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, , Doktora, Danışman: Halil Nadaroğlu, İstanbul.
- Uslaner, Eric M. (2003), **Tax Evasion, Trust and the Strong Arm of the Law**, Conference on Tax Evasion, Trust and State Capacity, University of St. Gallen, October 17-19, St. Gallen, Switzerland
- Ülken, Hilmi Ziya. (1948). *Millet ve Tarih Şuuru*. İstanbul: Pulhan Matbaası.
- Wärneryd, Karl-Erik. (1988). *Economic Psychology As A Field Of Study*. in: W. Fred Van Raaij, Gery M. Van Veldhoven and Karl-Erik Wärneryd, Handbook Of Economic Psychology, Kluwer Academic Publishers(Springer Science+Business Media Dordrecht, Netherland, p. 2-41. 978-90-481-8310-4.
- Wasti, Syeda Arzu ve Selin Eser Erdil. (2007). "Bireycilik Ve Toplulukçuluk Değerlerinin Ölçülmesi: Benlik Kurgusu Ve INDCOL Ölçeklerinin Türkçe Geçerlemesi". Yönetim Araştırmaları Dergisi, 7(39-66).
- Wenzel, Michael (2002), "Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field", in: **Taxing Democracy**, Edited by: V. A. BRAITHWAITE, Ashgate Publishing Limited, Aldershot, England



- Witte, A. D. and D. F. Woodbury (1985), "The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax", National Tax Journal, Volume: 38, Issue: 1, 1-13
- Yıldırım, Erhan ve Refia Yıldırım. (2001). 1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri. *XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu: 1980 Sonrası Mali Politikalar* Antalya, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 7 - 24.
- Yılmaz, Binhan Elif ve Murat Şeker. (2007). *Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları (İstanbul Örneği)*. İstanbul: İSMMMOMO Yayın No:86. 978-975-555-125-8.
- Yılmaz, Didem. (2007). "Toplumsal Kültürün Kurumsal Kültür ve İnsan Kaynakları Uygulamaları Üzerine Etkileri." Türkiye'de Kurulmuş Alman Firmalarında Bir Araştırma". Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Danışman: İbrahim Anıl, İstanbul.
- Yılmaz, Hakan. (2014). "Tarihi Olaylarda Gensel Devinim Ve Süreklilik Üzerine Analitik Bir İnceleme Ve Olay - Olgu Bağlamı ". Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi, 1(2), 127-159.
- Yurdakul, Ali. (2013). *Vergi Ahlâkı Ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*. Bursa: Dora. 6054485997.
- Yüce, Mehmet. (2006). "Eski Sovyet Birliği Ülkelerinde Mükelleflerin Vergiye Bakışı Üzerine Bir Çalışma". Journal of Academic Studies - Akademik Araştırmalar Dergisi, 8(31), 65 - 81.
- Yüksel, Murad ve Tamer Bolat. (2016). "Örgütsel Politika, Hofstede'in Örgüt Kültürü Boyutları, İş Tutumları ve İş Çıktıları İlişkisi". Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2016 (11 (3)), 173 - 2004.

## EKLER

**Ek-1** Mükellef tutum ve davranışları ölçeğinin geliştirilmesi amacıyla kullanılan ön uygulama anketi

**ANKET FORMU**  
BATI AKDENİZ BÖLGESİ  
(ANTALYA, BURDUR ve ISPARTA İlleri Örneği)  
VERGİ MÜKELLEFLERİ MİLLİ KÜLTÜR VE VERGİ ALGISI ANKETİ

Saygıdeğer katılımcı,

Aşağıda yer alan anket tamamen bilimsel amaçlı olup, bilimsel amaçlar dışında başka hiçbir suretle kullanılmayacaktır. Bu çalışma, Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalında, Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN' ın danışmanlığında yürütülen bir doktora tezi çalışmasıdır. Çalışmanın amacı; Türkiye'de mevcut vergi uygulama ve politikaları ile bilimsel literatüre katkıda bulunarak, vergi mükelleflerinin beklentilerine cevap verecek vergi uygulama ve politikalarının hayata geçirilmesine yardımcı olmaktır. Bundan dolayı aşağıda yer alan anketi titizlikle doldurmanızı rica eder, katkılarınızdan dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Öğr. Gör. Halil İbrahim DEMİR

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

E-Posta: [hidemir@mehmetakif.edu.tr](mailto:hidemir@mehmetakif.edu.tr)

Tel: (533)712 22 14 - (248) 325 58 43 – 117

**\*\*\*Anketi Dolduran Kişinin Ad ve Soyadını Yazmasına Gerek Yoktur\*\*\***

### A. Demografik Özellikler İle İlgili Bilgiler

1. Medeni Haliniz:  Bekar  Evli
2. Cinsiyetiniz:  Erkek  Kadın
3. Yaşınız:  25' ten küçük  25 – 34  35 – 44  45 – 54  5 ve üzeri
4. Eğitim Durumunuz  İlkokul  Ortaokul  Lise  Üniversite  Lisansüstü
5. Faaliyette Bulduğunuz İl:  Antalya  Isparta  Burdur
6. Mükellefiyet Türünüz: A- Ticari Kazançlar :  1. Sınıf Tüccar  2. Sınıf Tüccar  
(Otomotiv, Mobilya, Otel, Konfeksiyon, Kuyumcu, Lokanta-Cafe, Market-Manav ... vs)  
 Serbest Meslek Mensubu (Doktor-Dış Hekimi-Veteriner-Avukat-Mimar-Mühendis... vs)  
 Diğer (Belirtiniz.....)
7. Faaliyet Süreniz:  1 – 5 yıl  6 – 10 yıl  11 – 20 yıl  20 yıl üstü
8. Vergilerle ilgili işlemlerimi:  Serbest Muhasebeci/mali müşavire yaptırıyorum  
 İşyerimde bulunan muhasebe ofisi gerçekleştiriyor  Diğer (Belirtiniz.....)
9. Aylık Geliriniz (TL):  0 – 1.000  1.001 – 2.500  2.501 – 6.000  6.000 üstü
10. Ailenizde sizden başka çalışan var mı?  Var  Yok; **Var ise o kişilerin siz hariç toplam geliri:**  0 – 1.000  1.001 – 2.500  2.501 – 6.000  6.000 üstü

<b>B - Milli Kültür Boyutları İle İlgili Bilgiler</b> Aşağıda sayılan durum ve olgulara katılım derecelerinizi 1'den 5'e doğru, kesinlikle katılmıyorum' dan kesinlikle katılıyorum' a sıralanacak şekilde işaretleyiniz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
11	Ailemin ihtiyaçları kendi ihtiyaçlarımdan önce gelir.					
12	Kendi mutluluğumdan daha çok ailemin mutluluğunu önemserim.					
13	İş hayatında grubun başarısı bireysel başarıdan daha önemlidir.					
14	Kuralları ihlal ettiğim zamanlarda suçluluk hissinden daha çok utanma hissi yaşarım.					
15	Aşırı risk almayı sevmem.					
16	Toplumun yaşantısı mutlaka kurullarla ve yasalarla düzenlenmelidir.					
17	Belirsizlikle karşılaştığımda, önümü göremediğimde mücadele azmim düşer.					
18	Farklı fikir ve görüşlere hoşgörülü bakmam.					
19	Yetki sahiplerine(baba, öğretmen, yönetici), itaat edilmesi gerektiğine inanırım.					
20	Yetişkinlerle olan ilişkilerde onlara hem saygı duyulması hem de korku duyulmasını normal görürüm.					
21	Yönetenlerin ayrıcalık sahibi olması gerektiğine inanırım.					
22	Yönetilenlerle yönetenler arasındaki maaş farkının yüksek olması normal görürüm.					
23	Toplumların ilerlemesi için sadece işine odaklanmış, duygularını işe karıştırmayan, hırslı yöneticilere ihtiyacımız vardır.					
24	Erkeğin, kadına göre daha hırslı ve iddialı olması gerektiğine inanırım.					
25	Zayıf olana karşı sempati duyarım.					
26	"Benim kazanmam için diğerlerinin kaybetmesi gerekir" düşüncesinin doğru olduğuna inanırım.					
27	Geleneklere, örf ve adetlere bağlılığın başarıyı azalttığını düşünürüm.					
28	Doğru ve yanlışların zamana ve şartlara bağlı olarak değiştiğine inanırım.					
29	Gelenekler ve görenekler zamanın gereklerine uyum sağlamalıdır.					
30	Gelecekteki başarı için bugünkü rahattan feragat edilmesi gerektiğine inanırım.					
31	Başarı ya da başarısızlığın tamamıyla insanın kendi elinde olduğuna inanırım.					
32	İnsanların, genellikle karşılık beklemeden birbirlerine yardımcı olduklarına inanırım.					
33	Toplumumuzda bireylerin toplumsal baskı ve kurullarla kısıtlandığına inanırım.					
34	Ülkemizin büyük bir çoğunluğunun mutlu olduğunu düşünürüm.					

<b>C - Vergi Mükelleflerinin Vergi Uygulamalarına Bakışı</b>		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Aşağıda sayılan durum ve olgulara katılım derecelerinizi 1'den 5'e doğru, kesinlikle katılmıyorum' dan kesinlikle katılıyorum' a sıralanacak şekilde işaretleyiniz.						
35	Ülkemizde vergi oranları, olması gerekenden yüksektir.					
36	Vergi oranlarında yapılacak indirimler, insanları vergi ödemeye teşvik edecektir.					
37	Vergi oranları yüksek olursa insanlar vergi ödemek istemezler.					
38	Ülkemizde vergiler adaletli bir şekilde alınmaktadır.					
39	Vergi sistemi bazı kesimlerin olması gerekenden az vergi ödemesine neden olmaktadır.					
40	Ülkemizde gelir seviyesi eşit olan kişiler eşit miktarlarda vergi ödemektedirler.					
41	Ülkemizde rüşvet, yolsuzluk ve eş-dost kayırmacılığı yaygındır.					
42	Kamu kurumlarına güvenin düşük olması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.					
43	Devletin toplanan vergileri israf etmesi insanların vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.					
44	Diğer mükelleflerin vergi ödememesi insanın vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.					
45	Türkiye'de "kimse vergisini ödemiyor, ben neden ödeyeyim" düşüncesi hâkimdir.					
46	Diğer mükelleflerin vergi kaçırdığına inanan mükellefler, kendilerinin de vergi kaçırabileceklerini düşünmektedirler.					
47	Vergi denetimlerinin yeterli olmaması vergi kaçırma teşvik etmektedir.					
48	Denetlenme riski olmasa birçok mükellef sunduğu mal/hizmetler için fiş vermez.					
49	Yakalanma olasılığı fazla olan mükellefin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.					
50	Türkiye'de gereğinden fazla vergi olması insanları vergi kaçırmaya yöneltmektedir.					
51	Belge alma, defter tutma gibi vergi ödeme dışındaki ödevler kolaylaştırılmalıdır.					
52	Vergi kanunlarında sürekli değişiklik yapılması, insanların vergi ödeme isteklerini azaltmaktadır.					
53	Muhasebecilerin mükellefleri yeterince bilgilendirmemesi vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.					
54	"En iyi muhasebeci vergi ödetmeyen muhasebecidir" algısı, mükelleflerin daha az vergi ödettilen muhasebeci aramasına neden olmaktadır.					
55	Türkiye'de muhasebeciler kimi zaman mükellefleri vergi kaçırma konusunda caydırıcı olmak yerine teşvik edici olmaktadır.					
56	Vergi kaçırma ahlâksızlık olarak kabul edilmelidir.					
57	Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak ederim.					
58	Vergi kaçırırsam ve bunu yakın çevrem öğrene çok utanırım.					

	<b>C - Vergi Mükelleflerinin Vergi Uygulamalarına Bakışı</b> Aşağıda sayılan durum ve olgulara katılım derecelerinizi 1’den 5’e doğru, kesinlikle katılmıyorum’ dan kesinlikle katılıyorum’ a sıralanacak şekilde işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
59	Vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmaması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.					
60	Uzlaşma ve benzeri uygulamalar ile cezalarda yapılan indirimler vergi kaçaklarını arttırmaktadır.					
61	Vergi kaçıranlara işyeri kapatma cezası uygulanırsa vergi kaçırma oranı azalacaktır.					
62	Vergi aflarının sık uygulanması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.					
63	Türkiye’de “nasıl olsa vergi affı olur” düşüncesi vergi kaçırma teşvik etmektedir.					
64	Vergi affı; vergi kaçıranlara ödül, vergisini ödeyenlere ceza etkisi yapmaktadır.					
65	Din adamları vergi ödemeyi teşvik edici vaazlar vermelidir.					
66	İnsanların dini duyguları zayıfladıkça vergi kayıp ve kaçakları artmaktadır.					
67	Dini duyguları güçlü olan mükellefler, vergisini tam öder.					
68	Vergi ödevi, askerlik, oy verme gibi bir vatandaşlık görevidir.					
69	Ülkesini seven birisi vergisini tam olarak ödemelidir.					
70	Vatandaşların Türk kimliğine ait olma duyguları azaldıkça vergi ödeme istekleri de azalmaktadır.					
71	Demokrasi anlayışı yüksek olan mükellefler, vergisini tam öder.					
72	Hükümetlerin toplanan vergileri kullanım alanlarına yönelik uyguladığı politikalar(eğitim, sağlık, savunma... vb) vergi verme davranışını etkilemektedir.					
73	Ödediğim verginin nereye nasıl harcandığını oy sandığımda sorgularım.					
74	Vergi memurlarını genel olarak güvenilir buluyorum.					
75	Vergi dairesinde çalışan personelin mükellefle ilişkisi özel sektör (banka ... vb) çalışanlarıyla kıyaslandığında yeterli değildir.					
76	Vergi idaresi personeli – mükellef ilişkisinde mükelleflerin düşünce ve beklentilerinin öncelikli olmaması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır.					

77) Yukarıdaki sorulara ilişkin veya bunun dışında varsa görüş, eleştiri ve önerileriniz:

.....

.....

.....

.....

.....

**ANKETİMİZ BİTMİŞTİR, KATILIMINIZ VE SABRINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ**

Ek-2 Araştırmada kullanılan anket formu

**ANKET FORMU**  
**BATI AKDENİZ BÖLGESİ**  
(ANTALYA, BURDUR ve ISPARTA İlleri Örneği)  
**VERGİ MÜKELLEFLERİ MİLLİ KÜLTÜR VE VERGİ ALGISI ANKETİ**

Saygıdeğer katılımcı,

Aşağıda yer alan anket tamamen bilimsel amaçlı olup, bilimsel amaçlar dışında başka hiçbir suretle kullanılmayacaktır. Bu çalışma, Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalında, Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN' ın danışmanlığında yürütülen bir doktora tezi çalışmasıdır. Çalışmanın amacı; Türkiye’de mevcut vergi uygulama ve politikaları ile bilimsel literatüre katkıda bulunarak, vergi mükelleflerinin beklentilerine cevap verecek vergi uygulama ve politikalarının hayata geçirilmesine yardımcı olmaktır. Bundan dolayı aşağıda yer alan anketi titizlikle doldurmanızı rica eder, katkılarınızdan dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Öğr. Gör. Halil İbrahim DEMİR

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

E-Posta: [hidemir@mehmetakif.edu.tr](mailto:hidemir@mehmetakif.edu.tr)

Tel: (533)712 22 14 - (248) 325 58 43 – 117

**\*\*\*Anketi Dolduran Kişinin Ad ve Soyadını Yazmasına Gerek Yoktur\*\*\***

**A. Demografik Özellikler İle İlgili Bilgiler**

1. Medeni Haliniz:  Bekar  Evli

2. Cinsiyetiniz:  Erkek  Kadın

3. Yaşınız:  25’ ten küçük  25 – 34  35 – 44  45 – 54  5 ve üzeri

4. Eğitim Durumunuz  İlkokul  Ortaokul  Lise  Üniversite  Lisansüstü

5. Faaliyette Bulduğunuz İl:  Antalya  Isparta  Burdur

6. Mükellefiyet Türünüz: A- Ticari Kazançlar :  1. Sınıf Tüccar  2. Sınıf Tüccar

(Otomotiv, Mobilya, Otel, Konfeksiyon, Kuyumcu, Lokanta-Cafe, Market-Manav ... vs)

Serbest Meslek Mensubu (Doktor-Diş Hekimi-Veteriner-Avukat-Mimar-Mühendis... vs)

Diğer (Belirtiniz.....)

7. Faaliyet Süreniz:  1 – 5 yıl  6 – 10 yıl  11 – 20 yıl  20 yıl üstü

8. Vergilerle ilgili işlemlerimi:  Serbest Muhasebeci/mali müşavire yaptırıyorum

İşyerimde bulunan muhasebe ofisi gerçekleştiriyor  Diğer (Belirtiniz.....)

9. Aylık Geliriniz (TL):  0 – 1.000  1.001 – 2.500  2.501 – 6.000  6.000 üstü

10. Ailenizde sizden başka çalışan var mı?  Var  Yok; Var ise o kişilerin siz

hariç toplam geliri:  0 – 1.000  1.001 – 2.500  2.501 – 6.000  6.000 üstü

<b>B - Milli Kültür Boyutları İle İlgili Bilgiler</b> Aşağıda sayılan durum ve olgulara katılım derecelerinizi 1'den 5'e doğru, kesinlikle katılmıyorum' dan kesinlikle katılıyorum' a sıralanacak şekilde işaretleyiniz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
11	Ailemin ihtiyaçları kendi ihtiyaçlarımdan önce gelir.					
12	Kendi mutluluğumdan daha çok ailemin mutluluğunu önemserim.					
13	İş hayatında grubun başarısı bireysel başarıdan daha önemlidir.					
14	Kuralları ihlal ettiğim zamanlarda suçluluk hissinden daha çok utanma hissi yaşarım.					
15	Aşırı risk almayı sevmem.					
16	Toplumun yaşantısı mutlaka kurallarla ve yasalarla düzenlenmelidir.					
17	Belirsizlikle karşılaştığımda, önümü göremediğimde mücadele azmim düşer.					
18	Farklı fikir ve görüşlere hoşgörülü bakamam.					
19	Yetki sahiplerine(baba, öğretmen, yönetici), itaat edilmesi gerektiğine inanırım.					
20	Yetişkinlerle olan ilişkilerde onlara hem saygı duyulması hem de korku duyulmasını normal görürüm.					
21	Yönetenlerin ayrıcalık sahibi olması gerektiğine inanırım.					
22	Yönetilenlerle yönetenler arasındaki maaş farkının yüksek olması normal görürüm.					
23	Toplumların ilerlemesi için sadece işine odaklanmış, duygularını işe karıştırmayan, hırslı yöneticilere ihtiyacımız vardır.					
24	Erkeğin, kadına göre daha hırslı ve iddialı olması gerektiğine inanırım.					
25	Zayıf olana karşı sempati duyarım.					
26	"Benim kazanmam için diğerlerinin kaybetmesi gerekir" düşüncesinin doğru olduğuna inanırım.					
27	Geleneklere, örf ve adetlere bağlılığın başarıyı azalttığını düşünürüm.					
28	Doğru ve yanlışların zamana ve şartlara bağlı olarak değiştiğine inanırım.					
29	Gelenekler ve görenekler zamanın gereklerine uyum sağlamalıdır.					
30	Gelecekteki başarı için bugünkü rahattan feragat edilmesi gerektiğine inanırım.					
31	Başarı ya da başarısızlığın tamamıyla insanın kendi elinde olduğuna inanırım.					
32	İnsanların, genellikle karşılık beklemeden birbirlerine yardımcı olduklarına inanırım.					
33	Toplumumuzda bireylerin toplumsal baskı ve kurallarla kısıtlandığına inanırım.					
34	Ülkemizin büyük bir çoğunluğunun mutlu olduğunu düşünürüm.					

<b>C - Vergi Mükelleflerinin Vergi Uygulamalarına Bakışı</b>		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Aşağıda sayılan durum ve olgulara katılım derecelerinizi 1'den 5'e doğru, kesinlikle katılmıyorum' dan kesinlikle katılıyorum' a sıralanacak şekilde işaretleyiniz.						
35	Ülkemizde vergi oranları, olması gerekenden yüksektir.					
36	Vergi oranlarında yapılacak indirimler, insanları vergi ödemeye teşvik edecektir.					
37	Vergi oranları yüksek olursa insanlar vergi ödemek istemezler.					
38	Ülkemizde vergiler adaletli bir şekilde alınmaktadır.					
39	Vergi sistemi bazı kesimlerin olması gerekenden az vergi ödemesine neden olmaktadır.					
40	Ülkemizde gelir seviyesi eşit olan kişiler eşit miktarlarda vergi ödemektedirler.					
41	Ödediğim verginin vatandaşlara hizmet olarak geri döndüğüne inanıyorum.					
42	Kamu kurumlarına güvenin düşük olması vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.					
43	Devletin toplanan vergileri israf etmesi insanların vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.					
44	Diğer mükelleflerin vergi ödememesi insanın vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.					
45	Türkiye'de "kimse vergisini ödemiyor, ben neden ödeyeyim" düşüncesi hâkimdir.					
46	Diğer mükelleflerin vergi kaçırdığına inanan mükellefler, kendilerinin de vergi kaçırabileceklerini düşünmektedirler.					
47	Vergi denetimlerinin yeterli olmaması vergi kaçırma teşvik etmektedir.					
48	Denetlenme riski olmasa birçok mükellef sunduğu mal/hizmetler için fiş vermez.					
49	Yakalanma olasılığı fazla olan mükellefin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.					
50	Muhasebecilerin mükellefleri yeterince bilgilendirmemesi vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.					
51	"En iyi muhasebeci vergi ödetmeyen muhasebecidir" algısı, mükelleflerin daha az vergi ödettiği muhasebeci aramasına neden olmaktadır.					
52	Türkiye'de muhasebeciler kimi zaman mükellefleri vergi kaçırma konusunda teşvik edici olmaktadır.					
53	Vergi kaçırma ahlâksızlık olarak kabul edilmelidir.					
54	Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak ederim.					
55	Vergi kaçırırsam ve bunu yakın çevrem öğrense çok utanırım.					
56	Vergi aflarının sık uygulanması vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.					
57	Türkiye'de "nasıl olsa vergi affı olur" düşüncesi vergi kaçırma teşvik etmektedir.					
58	Vergi affı; vergi kaçırana ödül, vergisini ödeyenlere ceza etkisi yapmaktadır.					
59	Vergi ödevi, askerlik, oy verme gibi bir vatandaşlık görevidir.					



<b>C - Vergi Mükelleflerinin Vergi Uygulamalarına Bakışı</b> Aşağıda sayılan durum ve olgulara katılım derecelerinizi 1'den 5'e doğru, kesinlikle katılmıyorum` dan kesinlikle katılıyorum` a sıralanacak şekilde işaretleyiniz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
60	Ülkesini seven birisi vergisini tam olarak ödemelidir.					
61	Vatandaşların Türk kimliğine ait olma duyguları azaldıkça vergi ödeme istekleri de azalmaktadır.					
62	Vergi memurlarını genel olarak güvenilir buluyorum.					
63	Vergi dairesinde çalışan personelin mükellefe gösterdiği ilgi ve alakası özel sektör (banka ...vb) çalışanlarıyla kıyaslandığında yeterli değildir.					
64	Vergi idaresi uygulamalarında mükelleflerin düşünce ve beklentilerinin öncelikli olmaması vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.					

55) Yukarıdaki sorulara ilişkin veya bunun dışında varsa görüş, eleştiri ve önerileriniz:

.....

.....

.....

.....

.....

**ANKETİMİZ BİTMİŞTİR, KATILIMINIZ VE SABRINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ**



## ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı** : Halil İbrahim DEMİR

**Doğum Yeri** : Osmaniye / Bahçe

**Doğum Tarihi** : 24.04.1981

**Medeni Hali** : Evli / İki (2) çocuklu

### **Eğitim Durumu:**

**Lise** : Osmaniye Anadolu Lisesi (1993-1999)

**Lisans** : Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Maliye Bölümü (1999-2003)

**Yüksek Lisans** : Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye  
Bölümü (2004-2007)

### **Meslek:**

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Öğretim Görevlisi

### **Yabancı Dil:**

İngilizce (Orta Düzey)