

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**SOSYOLOJİK YAKLAŞIMLA
VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ
KÜLTÜREL VE POLİTİK ETMENLER:
TARİHSELLİĞİ BAĞLAMINDA TÜRKİYE ANALİZİ**

Mehmet Lâtif HAYDANLI

**Danışman
Doç. Dr. Hakan AY**

İZMİR-2015

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ
SOSYOLOJİK YAKLAŞIMLA VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ
KÜLTÜREL VE POLİTİK ETMENLER:
TARİHSELLİĞİ BAĞLAMINDA TÜRKİYE ANALİZİ
MEHMET LÂTİF HAYDANLI
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI

Uluslararası karşılaştırmalarda gelir dağılımında adaleti gösteren Gini katsayısı ve Lorenz Eğrisi kadar kalkınmanın aşamalarında bir diğer önemli gösterge, vergi yükü kavramıdır. Zira kalkınmanın aşamalarında toplumsal kesimler üzerindeki vergi yükünün ne kadarının hangi kesimler üzerinde kaldığı önemlidir. Ancak günümüzde objektif yaklaşımlar kadar özellikle de vergi yükü söz konusu olduğunda subjektif yaklaşımlar da önem kazanmıştır. Subjektif yaklaşımlar göz ardı edilerek yapılacak uluslararası karşılaştırmalar sağlıklı sonuçlar ortaya koymayacaktır. Bu bağlamda ulus devletlerin sahip olduğu vergiye bakış açıları ve vergi kültürü mali sosyolojinin ilgi alanındadır.

Maliye politikalarının iki önemli amacı; kaynak dağılımında etkinlik ve gelir dağılımında adalettir. Bu iki amaç arasında yaşanacak çatışma günümüzde mobil üretim faktörleri lehine sonuçlar ortaya koymakta, gelir dağılımında adalet ve sosyal devlet anlayışı genellikle ikinci planda kalmaktadır. Bu durum da vergi yükünün genellikle ücretli kesim üzerinde kalmasına neden olmaktadır. Sonuç itibarıyla ise; sosyal tabakalaşma piramidinde geniş halk kitleleri üzerindeki vergi yükü artmakta, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi vergi kültürünü erozyona uğratan sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Verginin ulus devletlerin yetkisinde olduğu düşünüldüğünde ise; politik kültürün etkisizleşmesi ve politik yozlaşmanın önü açılmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde vergilerin kalkınmada ve uygulanan ekonomi politikalarında önemli bir yeri söz konusudur. Genç Cumhuriyetin

ekonomi politikaları genelinde uygulamaya soktuğu maliye politikalarının, aynı zamanda siyasi bir güç gösterisi şeklini alan üç vergi; aşar vergisi, varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi olmuştur. Bu üç vergi aynı zamanda vergilerin iktidarlar elinde nasıl adaletsiz bir durum yaratabileceğinin de önemli bir göstergesidir.

Günümüzde artık vergiler küreselleşmenin etkisiyle ulus devletlerin egemenlik alanlarından bir anlamda çıkma eğilimindedir. Çünkü gelişmiş ülkelerin oluşturduğu siyasi ve ekonomik birliktelikler vergiler alanında da söz sahibi olmaları gibi bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda genel olarak sosyal devlet anlayışının vergileme kültürü ve eğilimi de değişmiş, bireysel özgürlükler gözetilmek suretiyle ve vergilerin mobil üretim faktörleri önüne engel koymadan artan oranlı vergiler yerine düz oranlı vergilerin uygulanması daha çok dillendirilir olmuştur. Bu durumu sağlayacak olan ise, anayasal bir iktisat politikasının yürürlüğe konmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi yükü, vergi kültürü, politik kültür, aşar vergisi, varlık vergisi, toprak mahsulleri vergisi, düz oranlı vergiler

ABSTRACT
MASTER'S THESIS
CULTURAL AND POLITIC FACTORS ON
TAX LOAD WITH SOCIOLOGICAL APPROACH:
TURKEY ANALYSIS IN TERMS OF ITS HISTORICITY
MEHMET LÂTİF HAYDANLI
DOKUZ EYLÜL UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
FINANCE DEPARTMENT
FINANCE PROGRAM

In International comparisons, Tax load concept is another important indicator showing justice in income distribution in the stages of development as much as gini coefficient and Lorenz curve. Because how much tax load on societal segments in the stages of development remains on which societal segments is important. However, Subjective approaches have gained importance as much as objective approaches especially when tax load is in question, these days. International comparisons to be made without considering subjective approaches shall not bring healthy results. Within this context, points of view nation states have to tax and tax culture is within the interest area of financial sociology.

Two important purposes of Finance Policies are efficiency in resource distribution and justice in tax distribution. Dispute to be lived between these two purposes brings results on behalf of mobile production factors these days, justice in income distribution and social state understanding usually remains in the background. This situation usually causes tax load to remain on fee-earner segment. As a result, tax load on the vast majority of the public in the social stratification pyramid increases and results wearing tax cultures such as tax evasion and tax avoidance may occur. When it is thought that tax is under the authority of nation states, the ways of inactivation of politic culture and politic corruption are opened.

In the history of Turkish Republic, tax has had an important place in development and economic policies applied. Three taxes of which young Republic started to apply in its economic policies generally, which took shape at the same time as a strength show became tithe, wealth tax and agricultural products tax. These three taxes are an important indicator of how unjust a situation taxes could create in the hands of the authority.

These days, taxes, with the effect of globalization, tend to exit sovereignty areas of nation states. Because, political and economic associations that developed countries have formed creates a situation like they have a say in tax field. In this sense, taxation culture and tendency of social state understanding have generally changed; proportional tax application has become to be talked more instead of progressive tax by considering individual freedom and without putting taxes in front of mobile production factors. The thing that will provide this situation is for finance policy to be put into effect.

Keywords: Tax load, tax culture, political culture, tithe, wealth tax, agricultural products tax, proportional taxes.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
TÜRKÇE ÖZET.....	iv
İNGİLİZCE ÖZET.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR.....	xiii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÜKÜ

I. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI.....	5
A. Vergi Yükünü Etkileyen Faktörler.....	5
1. GSMH.....	5
2. Vergi Oranları.....	6
3. Kayıt Dışı Ekonomi.....	6
4. Vergi İdaresi.....	7
5. Vergi Kültürü.....	7
B. Vergi Yükü Hesaplamalarına Duyulan İhtiyaç.....	7
C. Vergi Yükü Çeşitleri.....	9
1. Objektif Vergi Yükü-Sübjektif Vergi Yükü.....	9
2. Net Sübjektif Vergi Yükü.....	11
3. Toplam Vergi Yükü.....	11
4. Bireysel Vergi Yükü.....	13
5. Bölgesel Vergi Yükü.....	13
6. Sektörel Vergi Yükü.....	13
7. Vergi Türleri İtibariyle Vergi Yükü.....	14
8. Efektif Vergi Yükü.....	14
9. Demografik Gruplar İtibariyle Vergi Yükü.....	14
II. VERGİNİN YANSIMASI KAVRAMI VE SÜRECİ.....	14
A. Verginin Yansımaları Kavramı.....	15
B. Verginin Yansımaları Süreci.....	17

C.Yansımanın Türleri.....	18
1.Mutlak Yansıma-Diferansiyel Yansıma.....	18
2.İleriye Doğru Yansıma-Geriye Doğru Yansıma.....	18
3.Kanuni Yansıma-Fiili Yansıma.....	18
4.Çapraz Yansıma.....	18
D.Yansımayı Sağlayan Faktörler.....	19
1. Verginin Türü.....	19
2. Arz ve Talep Eksikliği.....	19
3. Maliyet Şartları.....	19
4. Piyasa Yapısı.....	19
5. Konjonktürel Durum.....	19
III. VERGİ KAPASİTESİ.....	19
A. Vergi Kapasitesi ve Vergilemenin Ekonomik Sınırı.....	20
1.Üretim Kapasitesi ve Vergilemenin Sınırı.....	21
2.Toplam Tüketim ve Tasarruflar İle Vergilemenin Sınırı.....	22
3.Kaynak Kullanımı, İstihdam Düzeyi ve Vergilemenin Sınırı.....	23
4.Toplam Yatırımlar ve Vergilemenin Sınırı.....	23
B. Vergi Kapasitesinin Mali Sınırı.....	24
C. Vergi Kapasitesinin Siyasi Sınırı.....	24
D. Vergi Kapasitesinin Hukuki Sınırı.....	25
E. Vergi Kapasitesinin Sosyal ve Psikolojik Sınırı.....	25
IV. VERGİ GAYRETİ.....	25
V. EKONOMİK VE SOSYAL YÖNLERİYLE VERGİ YÜKÜ.....	27
A. Vergi Yükünün Ekonomik Etkileri.....	27
1.Verginin Yapısı İle Ekonomik Gelişme Arasındaki İlişki.....	27
a.Vergi Yükü-Büyüme Ve Kalkınma İlişkisi.....	29
b.Vergi Yükü-İstihdam İlişkisi.....	33
c. Vergi Yükü-Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi.....	34
d. Vergi Yükünün Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	35
2.Vergi Yükünün Diğer Ekonomik Faktörler Açısından Değerlendirilmesi.....	35
a. Gelir Düzeyi.....	36
b. Vergi Oranları.....	37
c. Vergi Cezaları.....	37
d. Vergi Harcamaları.....	38
e. Enflasyon.....	38

B. Vergi Yükünün Sosyal Ve Psikolojik Etkileri.....	39
VI. MALİ OLAYLARA SOSYOLOJİK YAKLAŞIMIN ÖNEMİ.....	40
A. Vergi Yüküne Sosyolojik Yaklaşımlar.....	41
1. İbn-İ Haldun.....	42
2. Montesquie.....	46
3. Joseph Schumpeter.....	46
4. RudolfGoldscheid.....	48
5. James O'Connor.....	49
6. Arthur Laffer.....	49

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ KÜLTÜREL VE POLİTİK ETMENLER

I.VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ KÜLTÜREL ETMENLER.....	52
A.Kültür Kavramı.....	53
1.Kültürel Yapı.....	55
2. Kültürün Özellikleri.....	55
a.Toplumsaldır.....	55
b.Tarihseldir.....	56
c.Kalıtsaldır.....	56
d. İşlevseldir.....	56
e. Dinamiktir.....	56
f.Kapsayıcıdır.....	56
3.Kültürün Değişimi.....	56
B.Vergi Kültürü.....	57
1.Vergi Kültürünün Temel Özellikleri.....	60
2. Vergi Kültürünün Kapsamı.....	60
3. Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler.....	61
a. Vergi Ahlâkı.....	61
1. Çeşitli Ülkelerde Vergi Ahlâkı.....	63
2. Yaş, Medeni Durum, Eğitim Durumu, Cinsiyet, Dindarlık ve Vergi Ahlâkı.....	63
i. Din ve Ahlâkın Vergi Kültürü İle Bağlantısı	64
b.Politik Kültür.....	69
c. Birey-Devlet İlişkisi.....	71
d. Vergi Sisteminin Yapısı.....	73

1. Adalet/Eşitlik.....	74
2. Genellik.....	74
3. İstikrar.....	74
4. Tarafsızlık.....	75
5. Etkinlik.....	75
6. Basitlik.....	75
C. Toplumsal ve Kültürel Yapı İle Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler.....	76
1. Geleneksel Toplum.....	76
2. Geçiş Dönemi Toplumlari.....	78
3. Modern Toplumlari.....	81
D. Vergi Kültürü Bağlamında Verginin Toplumsal Anlamı.....	82
1. Sosyal Çevrenin Önemi.....	86
a. Kırsal Kesim İnsanın Vergiyi Anlamlandırması.....	86
b. Göç ve Yeni Kentliler.....	89
c. Kentliler, Yeni Kentliler ve Vergi.....	91
2. Sosyal Sermayenin Yapısı ve Vergi Kültürü.....	95
II. VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ POLİTİK ETMENLER.....	102
A. Vergisel Düzenlemeler ve Maliye Politikaları.....	103
B. Vergilemeye Teorik Açıdan Yaklaşım: Vergilemede Karar Alma Süreci.....	108
1. Baskı Gruplarının Kamu Mal ve Hizmetlerine Olan Talebi.....	108
2. Baskı Gruplarının Maliye Politikalarını Etkilemede Rolü.....	108
C. Siyasal Karar Alma Mekanizması ve Vergi Yüğü.....	111

III. BÖLÜM

TÜRKİYE CUMHURİYETİ DÖNEMİ VERGİ YÜKÜ ANALİZİ

I. Türkiye'de Toplumsal Yapı-Vergi Yapısı İlişkisi.....	116
A. Toplumsal Yapı.....	116
B. Vergi Yapısı.....	117
II. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Mali Yapı ve Vergi Yüğü.....	122
A. 1923-1939 Döneminin Değerlendirilmesi.....	122
1. Aşar Vergisi Uygulamasının ve Kaldırılmasının Sosyo-Ekonomik Sonuçları:.....	124
B. 1930-1939 Korumacı-Devletçi Sanayileşme Dönemi ve Vergi Yüğü.....	129
C. 1940-1945 Savaş ve Depresyon Dönemi.....	130

1. Varlık Vergisi Uygulamasının ve Kaldırılmasının Sosyo-Politik ve Ekonomik Sonuçları.....	131
2. Toprak Mahsulleri Vergisinin Sosyo-Politik Sonuçları.....	134
D. 1946-1953 Dış Yardım ve İthalata Dayalı Dışa Açılma Dönemi ve Vergi Yüğü.....	135
E. 1954-1961 Dışa Kapanarak Yurtiçi Yatırımlara Dayalı Büyüme Dönemi ve Vergi Yüğü.....	136
F. 1962-1976 İçe Dönük-Dış Kaynağa Bağımlı Büyüme ve Ekonomik Kriz Döneminde Vergi Yüğü.....	137
G. 1950'den Günümüze Vergi Yüğü'nün ve Dağılımının Sosyo-Ekonomik Analizi.....	139
SONUÇ	143
KAYNAKLAR	145

KISALTMALAR

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
GSMH	Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
DI	Dolaylı Vergi
Ds	Dolaysız Vergi
s.	Sayfa
c.	Cilt
S.	Sayı

T A B L O L A R

Tablo: 1	Verginin Tüketim ve Tasarruf Davranışı Üzerindeki Etkileri	s.23
Tablo: 2	Vergi Oranları İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki	s.30
Tablo: 3	Ekonomik Literatüre Göre Vergi Kültürünü Tanımlayan Görüşler	s.58
Tablo:4	1923'ten Günümüze Tarımdaki İstihdam	s.88
Tablo:5	Esping-Andersen'in Üç Tür Refah Devleti	s.94
Tablo: 6	Seçilmiş Ülke Örnekleri İçin Vergi Uyum Düzeyleri	s.100
Tablo: 7	Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payları	s.121
Tablo: 8	Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü (1923-1929)	s.123
Tablo: 9	1920-1930 Bütçe Gelir ve Giderleri	s.125
Tablo:10	Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü(1930-1939)	s.130
Tablo:11	Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü(1940-1945)	s.131
Tablo:12	Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü(1946-1953)	s.136
Tablo:13	Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü(1954-1961)	s.137
Tablo:14	Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü(1962-1979)	s.139
Tablo:15	1980'lerden Günümüze Türkiye'de Vergi Yapısı	s.141

ŞEKİLLER

Şekil: 1	Vergi Kültürünü Oluşturan Etkenler	s.59
Şekil: 2	Vergi Kültürü-Vergi Politikaları Döngüsü	s.70
Şekil: 3	Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi	s.72
Şekil: 4	Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tepki Analizi	s.72
Şekil: 5	Sosyal Sermaye ve İdeal Toplum Yapısı	s.97
Şekil: 6	Kuzey Refah Devletleri Yaklaşımı	s.99
Şekil: 7	Güney Bölünmüş Toplumsal Yaklaşımı	s.110
Şekil: 8	Siyasal Sürecin Unsurları Arasındaki Etkileşim	s.111

GRAFİKLER

Grafik: 1	Haldun-Laffer Eğrisi	s.51
Grafik: 2	Vergi Kanunlarının Adil Olması Hakkındaki Görüş	s.66
Grafik:3	Devletten Beklenen Vergi Politikası	s.67
Grafik:4	Değerler Tercihi	s.83
Grafik:5	Verginin Anlamı	s.84
Grafik:6	Ödenen Vergilerin Karşılığını Çocuklarının Göreceğine Olan İnanç	s.85
Grafik:7	Devletin Vergileri Kullanma Şekli	s.86
Grafik:8	İşyeri Kuruluş Aşamasında Yüksek Vergilerin Etkisi	s.92
Grafik:9	Devletten Beklenen Vergi Harcama İlkesi	s.96
Grafik:10	Devletin Aldığı Verginin Meşruiyeti	s.105
Grafik:11	Devletin Bazı Kesimleri Koruduğuna Olan İnanç	s.113
Grafik:12	Vergi Yasalarının Çıkmasında Etkin Olan Kuruluşlar	s.114

GİRİŞ

Ekonomik ve sosyal yaşantımız içerisinde varlığını her geçen gün hissettiren vergiler, bir yandan toplumun kültürel değerlerinden etkilenirken, diğer taraftan ise kendine has bir takım normlar ve değerler geliştirmektedir. Vergiler hususunda konuya sadece sosyal boyuttan veya ekonomik boyuttan bakmak ortaya çıkan sorunların çözümü konusunda yeterli veri sağlamamaktadır.

Vergi devleti kavramının öneminin giderek arttığı günümüzde iki uçlu bir mükellefiyet taşıyan vergilerde birey odaklı anlayış giderek önemini artırmaktadır. Bunda etkili olan temel faktör ise; devlet kavramının sosyolojik arka planında değişen yaklaşımlar olmuştur. Vergisini ödemekle kalmayan mükellef ödediği vergisinin kendisine dönüp dönmediği, yararlandığı kamu hizmetlerinin niteliğini de sorgular olmuştur. Demokratik gelişim sürecinde mükellefler ülkelerin kalkınmasıyla birlikte hak ve ödevlerinin de önemini kavramıştır.

Ülkeler arası karşılaştırmalar da ekonomik kalkınmada öncelikli olarak kullanılan Gini katsayısı bir gösterge olmakla birlikte, kalkınmanın hangi aşamasında bireylerin ne oranda bir vergi yükü ile karşılaştıkları da önemli bir gösterge olmaktadır. Gelişmişliğin demokratikleşme ile demokratikleşmenin de kalkınmışlıkla at başı gittiği günümüzde vergi yükü tarihsel ve metodolojik açıdan da önem taşımaktadır. Tarihsel olarak kıta Avrupa'sında mükellef hakları vergi isyanları sonucu kazanılmış hak olmakla birlikte, Asya toplumlarında ise işin sosyolojik ve metodolojik özelliği öne çıkmaktadır. Avrupa; kapitalizmle birlikte sınıf yapısını doğururken, Asya ve Uzak Doğu Ülkeleri ise cemaatçi yapıları ile daha çok toplumsal tabakalaşmanın önemli bir gösterge olduğu ancak sonuçta küreselleşme olgusuyla bütün kürenin yoğrulduğu bir sonuca birlikte ulaşmışlardır. Metodolojik yapı daha çok vergiye ve vergi yüküne sosyolojik yaklaşımda kendisini göstermiştir. Özellikle mali sosyoloji konusunda yapılan çalışmalar artmakla birlikte, vergi yükünün toplumsal tabakalaşmada ne kadar önemli bir olgu olduğu görülmektedir. Çünkü toplumsal yapı küreselleşme rüzgârından ne kadar az etkilenirse ve topluluk fikri bireylerde ne kadar bilinçli bir olgu haline gelirse, vergi yükünü daha az hissetmek söz konusu olacaktır. Bu durum da demokratikleşmeyi ve demokratik grupları birinci plana çıkarmaktadır. Sosyal devlet anlayışından hızla uzaklaşıldığı noktada baskı gruplarının söz sahibi olma istek ve arzusu da artacaktır.

Ekonomi bilimi; bireyi ekonomik çıkarlarını maksimize etmeye çalışan, tercihlerinde rasyonel davranışlar sergileyen varlıklar olarak ele alırken, ekonomi sosyolojisi, insanların rasyonel, geleneksel, duygusal ve değer sistemlerine dayalı

motiflerden etkilendiğini ortaya koymaktadır. Ekonomi sosyolojisi, sosyal yapıya dönük çözümlerini makro-mikro ve kültürel-kurumsalcı olmak üzere açıklamaya çalışmaktadır. Devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin toplumsal özellikleri vergi ve vergilemenin bütün boyutlarını kapsamaktadır. Kurumsal düzenlemeler, sosyal yapı ve kültür, vergi konusunda karşılıklı ilişkiler açısından vurgu yapılması gereken alanlardır.

Modern toplumlarda vergi mükellefiyeti herkesin yerine getirmek zorunda olduğu bir ödevdir. Bu mükellefiyet bireyleri de birbirine bağlamaktadır. Ancak bu enformel bağları zayıflatan çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu noktada akla gelen soru, “iyi bir vergi sistemi nasıl olmalıdır” sorusudur. Peki, toplumdaki bütün bireyleri ilgilendiren bir konuya sosyolojinin yaklaşımı nasıl olmalıdır? Ne daha iyi ve ona nasıl ulaşırız? Bu noktadan hareketle hümanistik (yorumlayıcı) sosyolojinin “insanlar için sosyoloji” yaklaşımı, çalışmamızın yöntemini oluşturmaktadır. Bu yöntemle birlikte zaman zaman hümanistik sosyolojinin nitel araştırma yöntemleri, zaman zaman ise natüralistik sosyolojinin nicel araştırma tekniklerine yer verilmiştir.

Çalışmamızda yer alan grafiklerden yola çıkarak temel hipotez olarak vergi sisteminin özellikleri, sosyal ve kültürel etmenler, vergi kaçırma/kaçınma, kültürel ve politik etmenler esas alınmıştır.

Mali sosyolojinin araştırma konusu, güncel yaşamda fiilen ortaya çıkan empirik mali olay ve süreçleri, sosyal ilişkiler yani toplumsal boyut içerisinde incelemektedir. Bu nedenle özellikle çalışmamızın ikinci bölümünde yer alan grafiklerde vergi bağımlı değişken olarak ele alınırken; bağımsız değişken olarak adalet algısı, vergi ahlakı, dini inançlar, kent kültürü, yaşama tarzı, toplumsal bütünleşme, hayırseverlik, prestij, eğitim, meslek ve yaş bağımsız değişkenler olarak ele alınmıştır.

Üç bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde teorik ve teknik olarak vergi yükü incelenmiştir. Vergi yükünün çeşitleri, vergi yükü ile vergi sisteminin yapısı ve karşılıklı ilişkisi, vergi yükü ile yakından ilgili verginin yansıması, vergi kapasitesi, vergi gayreti konuları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Vergi yükünün ekonomik ve sosyal yönleri ilerleyen sayfalarda ele alınarak vergilendirmenin en önemli ve sorunlu konusu etkinlik ve adalet konuları üzerinde durulmuştur. Konumuzun spesifik olması nedeni ile vergi yükünün mali sosyoloji içerisindeki yeri ve önemi ile vergi yükünün sosyal ve psikolojik yönleri ele alınmıştır. Tarihin çeşitli dönemlerinde yaşamış olan sosyolog ve maliyecilerin vergi yükü konusuna olan

yaklaşımları ele alınarak siyasi ve ekonomik konjonktür ortamında mali sosyolojinin nasıl bir evreden geçtiği araştırılarak bölüm sonlandırılmıştır.

İkinci bölümde ise; vergi yükü üzerindeki kültürel ve politik etmenler ele alınarak, daha çok ulus devletlerin tarih sahnesine çıkmasında etkili olan temel faktörler olan din, toplumsal ahlakın vergi kültürü ile olan bağlantısına değinilmiş, tarih boyunca güçlü olanla zayıf olan arasındaki mücadelenin vergisel boyutu değerlendirilerek toplumların ve devletlerin nasıl bir süreçten geçtikleri incelenmiştir. Ulus devletlerin vergi yapıları ile toplumsal yapının nasıl bir seyir izlediği gösterilmeye çalışılmıştır. Daha sonraki süreçte ise; modern dönemlerde vergi ile mükelleflerin ne şekilde hareket ettikleri ve verdiği tepkiler bireysel bazda ele alınmaya çalışılmıştır. Çünkü mükelleflerin vergiyle nasıl bir bağ kurdukları devlette olan ilişkileri bakımından da önemlidir.

Politik etmenler konusunda ise, daha çok modern zamanlar sayılan günümüzde baskı grupları ve stratejileri önem kazanmaktadır. Bu grupların devlette olan münasebetlerinin boyutu ve nasıl bir işleyiş içerisinde çalıştıkları anlatılmaya çalışılmıştır. Vergi konusunun nasıl bir siyasal süreç içinde şekillendiği ve sonuçlandığı, bundan hangi sınıf veya zümrenin özellikle kazançlı çıktığı konusu önemlidir. Burada da baskı gruplarının neden kamu mal ve hizmetlerine ihtiyaç duyduğu, maliye politikalarını nasıl etkilediği gösterilmiştir. Daha çok oy mekanizmasının toplumsal gruplar arasında devlete karşı nasıl kullanılmaya çalışıldığı aşikârdır.

Son bölümde ise ülkemizde vergi yükü noktasında ele alınabilecek bazı politikalar öncelikli olarak ele alınmıştır. Bunlar aşar vergisi, varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi olmak üzere çalışmamızda ele alınmıştır. Çünkü genç cumhuriyetin ekonomi politikaları genelinde uygulamaya soktuğu maliye politikalarının kırılma noktalarını aynı zamanda siyasi bir güç gösterisi şeklini alan bu üç vergi oluşturmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÜKÜ

Tarihsel süreç içerisinde şeklen ve maddeten bir tür gönüllü hediye niteliğinde olan vergi, zamanla şeklen gönüllü olma niteliğini korumakla beraber giderek geleneksel bir yükümlülük karakterini taşıyan yardım şeklini almış ve nihayet gerçek ve zorunlu bir ödemeye dönüşmüştür¹. Vergi, devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin egemenlik gücüne göre, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerin ödeme gücüne göre, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları paralardır². Tarihi seyir içerisinde her iktisadi anlayış; vergiye farklı açılardan yaklaşmaya, vergiye çeşitli fonksiyonlar yüklemeye ve vergilemenin temel ilkelerini ortaya koymaya çalışmıştır.

Bir ülkenin kamu hizmetleri ve yatırımlarının sürdürülebilirliği için en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturur. Vergilerin dışında borçlanma, emisyon gibi kaynaklar ülkelerin borç sarmalına girmesi, enflasyonist baskılara maruz kalması demektir. Toplanan vergilerin verimli kullanılması, vergi ilkelerine uyulması toplumda hissedilen vergi yükünü azaltacaktır. Vergilere karşı toplumda cereyan eden davranış biçimlerinin, vergi isyanından vergiye gönüllü uyumuna kadar geniş bir yelpaze içinde şekillenmesi bunun en önemli göstergesidir³.

Gelişmişlik, kalkınma gibi kavramların en önemli göstergesi olan vergi yükü kavramı genellikle ülkeler arası karşılaştırmalarda kullanılmaktadır. Vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payının büyük olması ülkeler arasında gelişmişlik göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bizde bu çalışmamızda öncelikli olarak vergi yükü kavramını teorik olarak açıkladıktan sonra, vergi yükünü etkileyen faktörler ve neden vergi yükü hesaplamalarına ihtiyaç duyulduğunu açıklamaya çalıştık. İlerleyen aşamalarda vergi yükü çeşitleri objektif ve sübjektif özellikleri dikkate alınmak suretiyle izah edilmeye çalışılmıştır. Daha sonra ise, vergi sisteminin yapısı dikkate alınmak suretiyle vergi yükünün dağılışı ele alınmış, vergi kapasitesi ve vergi gayreti gibi kavramlara açıklık getirilerek, vergi yükü; ekonomik ve sosyal yönleriyle değerlendirilmiştir. Bölüm konumuz itibariyle mali olaylara sosyolojik yaklaşım ele alınmak suretiyle devam etmiş ve son olarak da vergi yükü kavramına iktisatçı-maliyeci-sosyologların düşünceleri ele alınarak sonlandırılmıştır.

¹ Salih, Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.1.

² Hakan, Ay, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Nobel Yayınları, Ankara, Ekim, 2014,s.141

³ İ. C. Demir, **Türkiye' de Vergi Yükü (Objektif ve Sübjektif Yönleriyle)** Dora Yay. Afyonkarahisar, 2013, s.22.

I-VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Ülkelerin vergi politikalarının tayin ve tespitinde en önemli temel belirleyenlerden birisi vergi yükü kavramıdır. Vergi yükü; yükümlünün gelirinde meydana getirdiği azalmayı ifade etmekte ve rakamsal olarak vergi ve benzeri gelirlerin milli gelire oranı olarak hesaplanmaktadır⁴. Bir ülkede ödenen toplam vergi miktarının GSYH 'ya oranı olan vergi yükü, iktisadi kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsis edilen bölümdür. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır." denmektedir. Mali güce veya diğer bir deyişle ödeme gücüne göre vergi alınması vergi adaletinin sağlanması için gereklidir. Vergilendirmede iktidar ilkesi olarak tanımlanan bu ilkeye göre, mali gücü aynı durumda olanların aynı vergi yüküne katlanması (yatay adalet), farklı mali güçlere sahip olanların ise farklı vergi yüküne katlanması (dikey adalet) gereklidir.

Mükellefin geliri ile ödediği vergi arasındaki ilişkiyi ifade eden vergi yükü rasyosunda "vergi" kavramının içinde hangi unsurların yer alacağı noktasında tam bir uzlaşma sağlanamamıştır. Vergi yükü hesaplamalarında vergilere; harç, resim, sosyal güvenlik primleri, fonlar, döner sermaye payları ve KİT kârları, aynı mükellefiyetler, bütçe açıkları gibi parametrelerin dâhil olup olmadığı yapılan çeşitli tanımlara göre farklılaşmaktadır⁵.

A. Vergi Yükünü Etkileyen Faktörler:

Vergi yükünü etkileyen başlıca faktörler; GSMH, vergi oranları, kayıt dışı ekonomi ve vergi kültürü olarak sıralanabilir.

1. GSMH: Gayri Safi Milli Hâsıla, genel olarak bir yıl içerisinde ulusal ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin toplam katma değerine, ithalattan elde edilen vergi gelirleri ve net dış âlem faktör gelirlerinin eklenmesi ile bulunan bir değerdir. Bir ülkenin ekonomik gelişmişliğini belirleyen en önemli gösterge kişi başına düşen milli gelirdir. Ülke bütünü açısından değerlendirildiğinde ise toplam üretim miktarı olan GSMH' dir. GSYH ve GSMH' da ki artış ve azalışlar vergi yükünü etkileyecektir. Aynı şekilde ekonomideki hâkim sektörler vergi yükü yönünden önem taşımaktadır. Örneğin tarım sektörünün büyüklüğü halinde, bu sektördeki kayıt düzeni, vergi kayıp ve kaçakları, denetim eksikliği gibi unsurlar vergi gelirlerinin dolayısıyla da vergi yükünün azalmasına neden olmaktadır.

⁴ Ay, a.g.e.,s.165.

⁵ A. Tekbaş, G. Dökmen, "Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı", **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, s.197.

2. Vergi Oranları: Vergi yükünü etkileyen en önemli faktörlerden birisi de vergi oranıdır. Vergi oranının yükseltilmesi, yeni veya ek vergi konulması gibi uygulamalar mükelleflerde psikolojik bir baskı meydana getirerek, vergiden kaçınma veya vergi kaçırılmaya yönlendirmektedir. Vergi yükünü daha fazla artıran yüksek vergi oranları, girişimcilerin yatırım kararlarını etkilemekte ve sermaye yatırımlarını azaltmaktadır⁶. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde en önemli ekonomik sorun; enflasyonla mücadele ortamında kamu harcamalarının kısılmasının zorluğu, bunun sonucunda da efektif talep düzeyinin düşürülebilmesi nedeniyle vergi politikaları önemli bir yere sahiptir. Vergi yükü; vergi politikası ile ilgili düzenlemeleri desteklemek veya reddetmek ve vergi sistemindeki vergi ahenkleştirmesi çalışmalarını savunmak veya kabul etmemek gibi kararların alınmasında bir karar girdisi olarak yer almaktadır⁷. Bu nedenlerle vergi politikalarının oluşturulmasında vergi oranlarının objektif olarak belirlenmesi önem arz etmektedir.

3. Kayıt Dışı Ekonomi: Vergi kaçakçılığı bir anlamda vergi yükünün azaltılması şeklinde kendini gösteren bireysel bir davranıştır. Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı olarak verginin ödenmemesi veya olması gerekenden az ödenmesi halidir⁸. Vergi mükellefiyeti doğmuş olan kişi tahakkuk eden verginin bir kısmını veya tamamını ödemekten kaçınmaktadır. Bu durumdaki kişi yasalara aykırı davranışta bulunmayı bilerek ve sonuçlarını göz önüne alarak hareket etmektedir.

Vergi kaçakçılığına yol açan faktörler çok çeşitlidir. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum, mükelleflerin uygulanan vergi politikalarına olan bakış açısı, mükelleflerin diğer mükelleflerle olan ilişkileri ve elbette ülkedeki vergi kültür ve ahlâk düzeyi vergi kaçırılmaya neden olan faktörlerdir. Vergi gelirlerinin beklenen seviyeden daha düşük düzeyde gerçekleşmesine neden olan kayıtdışı ekonomi, devletin vergilendirmediği alanlarda ilave vergilemeye gitmesine veya kolay vergileyebileceği alanlarda yeni vergiler koymasına veya vergi yükünü artırmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda, kayıt içindeki mükelleflerin daha adaletsiz vergilendirilmeleri söz konusu olmaktadır. Ayrıca, kaynak dağılımında ve rekabet şartlarında bozulma meydana gelmektedir. Diğer taraftan, kayıtdışı faaliyetlerin milli gelir hesabı içinde yer almaması nedeniyle vergi yükü görece daha yüksek

⁶ N. Işık, E. C. Kılıç, "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", **KM İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:11, Sayı:17, Aralık-2009, S.150.

⁷ İ. Türk, **Kamu Maliyesi**, Güncelleştirilmiş 4.Basım, Turhan Kitabevi, Ankara-2002.

⁸ AY, s.161.

görülmektedir⁹. Bu nedenle ülkeler arası vergi yükü karşılaştırmalarında kayıtdışı ekonominin büyüklüğü önemli bir göstergedir.

4. Vergi İdaresi: Vergi idaresinin modern yöntemleri ve teknolojiyi etkin şekilde kullanmaya başlaması sonucunda verginin tahakkuku ve tahsilatı olumlu yönde etkilenmektedir. Mevzuatın güncel koşullara uyarlanması, uygulamada mükellef haklarının korunmasına yönelik yaklaşımlar vergiye karşı direnci olumlu yönde etkileyebilmektedir¹⁰.

5. Vergi Kültürü: Bir ülkenin vergi kültürü, ülkedeki yolsuzluk düzeyi ve beraberinde kayıt dışılık olgusundan hareketle rahatlıkla değerlendirilebilir. Ayrıca toplumsal yapıyı meydana getiren sosyal kurumlar diyebileceğimiz örf, gelenek-görenek, güven, ahlak olguları kültürün şekillenmesinde önemli etkenlerdir.

Ekonomik gelişme aynı zamanda ülkenin sosyal sermayesi, eğitim düzeyi, kültür ve kurumlar gibi iktisadi olmayan faktörlerin gelişmesine de bağlıdır. Bu noktada toplumun vergi kültür ve bilincinin yüksek olması doğrudan GSMH'yi artıracaktır diyebiliriz. Vergi bilinci vergilerin gerekliliğini kavrayıp, mükelleflerin bu durumu içselleştirmesiyle ilgilidir. Vergi bilincinin düşük olduğu toplumlar vergi oranlarının yüksek olduğu, az gelişmiş toplumlardır.

Konumuz itibariyle çalışmamızın ilgili bölümünde vergi kültürüne ayrıntılı olarak değinilecektir.

B. Vergi Yükü Hesaplamalarına Duyulan İhtiyaç:

Vergi yüküne ilişkin yapılan çeşitli hesaplamalar, politikacıların, yeni bir vergi konulması, var olan bir verginin kaldırılması, vergi oranlarının azaltılması ya da artırılması ve istisna ve muafiyetlerin sayılarının ya da kapsamalarının değiştirilmesi şeklindeki kararlarını etkileyerek, kavramın siyasi karar alıcılar tarafından politika alternatifleri olarak düşünülmesine neden olmaktadır¹¹.

Her ekonomide öncelikle içinde bulunulan koşullar iyi analiz edilmeli, amaçlar ise bu koşullara göre belirlenmelidir. Bu analiz yapıldıktan sonra da bu amaç ve koşullara uyumlu vergi politikası uygulanmalıdır. Vergi politikasına göre yapılacak vergi değişikliklerinden önce, sistemin vergi yükü dağılımını ve bu yükün getireceği sonuçları iyi bilmek gereklidir. Vergi değişiklikleri, mevcut vergi sisteminin yükü ve bu yükün ortaya çıkaracağı sonuçlar iyi hesaplanmadan ve incelenmeden yapıldığı takdirde, yetersiz kalacak ve ihtiyaçlara tatmin edici sonuçlar vermeyecektir.

⁹ C. İnaltong, Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:369, Mayıs-2012, s.18-19.

¹⁰ İNALTONG, s.19.

¹¹ T. Berksoy, İ. Demir, "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler", **19.Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi, Belek, Antalya, 2004, s.513-532.

Gelir gruplarına ilişkin vergi yükü hesapları, gelir dağılımının bilinmesinde önemli yarar sağlamaktadır. Bu açıdan vergi yükü, vergilerin gelir farklılıklarını azaltıcı bir şekilde kullanılarak, dağılımın adil ölçüler içinde yapılmasında yol gösterici bir nitelik kazanmaktadır.

Rasyonel düşünen günümüz insanı açısından vergiler bir yük olarak algılanmaktadır. Ülke geneli açısından düşünüldüğünde vergilerin mutlak anlamda bir karşılığı bulunmaktadır. Kamu hizmetlerinin bir kısmının bölünemez nitelikte oluşu bireysel bazda vergilerin karşılığının olmaması her zaman için geçerli değildir. Toplumsal bazda bu karşılık kamu harcamalarıdır ve hiçbir birey bu hizmetlerin dışında tutulamaz. Devlet içerisinde yaşamının en doğal sonucu bu vergi yükümlülüklerine katlanmaktır.

Vergi yükü, bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar ekonomik büyüme, gelir dağılımı ve ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro-hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir¹². Özellikle kamu maliyesinin güncelliğini artırdığı, gelir dağılımının ülkelerin en önemli tartışma konularının başında geldiği günümüzde vergi yükünün önemli bir kavram olması doğaldır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımı dengesiz ve adaletsizdir. Gelişmekte olan bu ülkelerde iktisadi kalkınma sonucu artan gelirin büyük bir kısmı yüksek gelir gruplarına gitmektedir. Dolayısıyla adil bir gelir dağılımına ulaşabilmek için uygulamaya geçirilecek vergi politikalarının tespitinde vergi yükü araştırma ve hesaplamalarına gerek duyulmaktadır.

Vergi yükü hesapları vergi politikası açısından olduğu kadar vergilerin ekonomik amaçlarına ulaşmak bakımından da önem arz etmektedir. Ülkelerin ekonomilerinin içinde bulunduğu koşul iyi analiz edilmeli, uygulanacak vergi politikaları da bu koşullara göre belirlenmelidir. Bu nedenle bir ekonomide vergi sisteminin gerçek yapısını kavrayabilmek için, iyi yapılmış vergi yükü hesaplarına gereksinim vardır. Vergi yükünün hesaplanmasına ilişkin kavram teknik açıdan ele alınmakta, maliye literatüründe ise yazarların değer yargılarına göre bu kavrama değişik anlamlar yüklenmektedir¹³. Verginin karşılıksız olmasının ve parasal bir yükümlülükle birlikte hukuki bir zora dayanmasının yanı sıra önceden saptanmış belirli kurallara göre alınması esastır. Bu kapsamda verginin yapısı başlıca iktisadi, kişilerin ödeme gücü ve hukuki temellere (devletin vergileme yetkisi) dayanmaktadır.

¹² A. N. Arıkan, "OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Yükünün Analizi (III)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:332, s. 62-74, Ankara, 2009.

¹³ H. Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul-1998.

Gelişmiş bir ekonomide vergi yükünün, çoğunlukla haklı sayılacak bir şekilde dağılması ve bunun ilkelerinin belirlenmesi vergi adaleti için esas olup, olumsuz ekonomik konjonktür ortamında oldukça önem taşımaktadır.

C. Vergi Yükü Çeşitleri:

Vergi yükü ödenen vergi miktarı değildir. Vergi yükü olarak maliye literatüründe kabul edilen bu gerçeğin vergi ile doğru orantılı, vergi ödeme gücü ile ters orantılı bir bağıntısı bulunmaktadır¹⁴. Bu bağıntı, ödenen vergi miktarı ile ödeme gücü arasındaki bir bağıntıdır. Buradan hareketle vergi yükü kavramının objektif ve subjektif değerler içerdiğini söylemek mümkündür. Çünkü aynı gelir grubunda, aynı oranda, aynı miktarda vergi ödeyen iki kişinin subjektif olarak üzerlerindeki vergi yükü aynı değildir. Buradan vergi ödemekle kaybedilen faydanın iki mükellef arasında farklı algılanabilmesi söz konusudur, diyebiliriz. Vergi yükünü genel olarak bir dönem içerisinde devlete veya diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemelerle bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı dönemdeki gelirleri arasındaki kantitatif ilişki olarak ifade edebiliriz¹⁵. Ancak toplumun kamu giderlerini karşılama yükümlülüğü ve gayretinin bir göstergesi olan vergi yükünde gelir dikkate alınmakta ve servet ile bağlantı kurulmamaktadır. Bu durum ise vergi yükünün sınırlı bir gösterge olmasına neden olmaktadır.

Çalışmamızın bundan sonraki aşamalarında vergi yükü çeşitleri objektif ve subjektif esaslar gözetilerek ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

1. Objektif Vergi Yükü-Subjektif Vergi Yükü

Belirli bir zaman dilimi içinde ödenen vergi ve benzeri ödemelerin, aynı dönem içinde elde edilen gelire oranı objektif vergi yükünü ifade eder¹⁶. Basit bir oran gibi görünen objektif vergi yükü kavramı, hesaplama yöntemlerinin karmaşıklığı, çeşitliliği ve özellikle kamu hizmetlerinden alınan pay ve yansıma gibi olgularla birlikte değerlendirilme gerekliliği nedeniyle, maliye biliminin karmaşık, güç ve tartışmalı konularından birisi olarak kabul edilmektedir¹⁷. Genel anlamda iktisat politikalarının, özelde ise vergi politikalarının belirlenmesinde ve vergi sistemlerinin uyumlaştırılması çalışmalarında önemli bir girdi olarak kabul edilmektedir¹⁸. Subjektif vergi yükünden farklı olarak sayısal değerlerle ifade edilebildiği için objektif vergi yükü; dünya ölçeğinde ekonomik karşılaştırmalar, milli gelirin ne kadarının kamu

¹⁴ H. Üren, Arsan, Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar, **AÜ SBF Yayınları**.,No:264, Ankara, 1975, s.10.

¹⁵ H. Urgancı, "Vergi Yükü Sorunları ve Türkiye'de Vergi Yükü", **Adana İ.T.İ.A. Dergisi**, Sayı:4, 1975, s.237.

¹⁶ Demir, s.7.

¹⁷ A. Herekman, **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı, Cilt II)**, Ankara Sevinç Matbaası, 1989, s.135.

¹⁸ Türk, s.214.

kesimine aktarıldığı, vergi yükünün bölgeler ve sektörler arasında dağılımı gibi amaçlara uygun olduğu için kullanım alanı geniştir.

Objektif vergi yükü ödenen vergi ile gelir düzeyine dayanmakta ve sayısal bir değeri ifade etmektedir. Buna göre aynı gelir düzeyine sahip kişiler aynı miktarlarda vergi ödediklerinde vergi yükleri eşit olacaktır¹⁹. Objektif vergi yükünün hesaplanmasında psikolojik unsurlara yer verilmediğinden dolayı vergi yükünün vergi yükümlüleri üzerinde nasıl bir etki bıraktığı konusu net olarak gözlenememektedir. Bu yüzden subjektif vergi yükü ve net subjektif vergi yükü kavramları daha gerçekçi sonuçlar ortaya koymaktadır²⁰.

Sübjektif vergi yükü ise genel anlamda kişilerin gelirleri yanında özel durumlarına, zevklerine, alışkanlıklarına göre farklılık gösterebilen bir kavramdır. Kişinin ödediği vergi nedeniyle mal varlığındaki azalmanın doğurduğu psikolojik baskı hissi, yükümlünün vergi karşısındaki psikolojik durumu ve vergiye karşı tepkisini ifade etmektedir²¹. İki mükellefin aynı olan objektif vergi yükü, kişisel bir takım farklılıklar nedeniyle farklı bir subjektif vergi yüküne sahip olabilirler. Neticede her ekonomik faaliyet ve ilişki, belli büyüklükte bir fayda temeline dayanmaktadır²². Verginin yük olarak algılanmasında da bu fayda kaybı bulunmaktadır. Türkçe literatürde en eski ve kabul görmüş tanımıyla bireylerin vergi dolayısıyla hissettiği psikolojik tazyiki ifade etmektedir²³. Mükellefler açısından çıkarlarının sadece maddi-ekonomik olmaması, sosyal ve psikolojik unsurlar da içermesi nedeniyle bazı maliyeciler tarafından göz ardı edilen subjektif vergi yükü, özellikle sosyologlar tarafından araştırmalarında ele alınmaktadır. Sübjektif vergi yükünün göz ardı edilemeyeceğine ilişkin bir örnek olarak Türkiye'deki vergi yükü, OECD ülkelerinin altında olmasına rağmen kayıt dışı ekonominin birçok ülkeden yüksek olması verilebilir. Vergi kültürü, vergi ahlakı, demokrasi düzeyi, dini inançlar, gelenekler, siyasi görüş gibi sosyo-kültürel faktörlerin yanı sıra vergi oranları, gelir düzeyi, kamu harcamaları, vergi cezaları, ekonomik konjonktür gibi ekonomik faktörler subjektif vergi yüküne etki eden faktörlerdir.

Sübjektif vergi yükü vergi tazyiki veya vergi baskısı olarak da adlandırılır. Bu durum kişinin vergi ödemesi nedeniyle ekonomik gücünde ortaya çıkan azalmadan

¹⁹ Doğan, Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995, s.14.

²⁰ İsmail, Kitapçı, **Vergi Etiği, Vergi Psikolojisi, Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim-2013, s.128.

²¹ Ay, s.161.

²² H. Erkan, **Ekonomi Sosyolojisi**, Fakülteler Kitabevi, Barış Yay., 4.Baskı, İzmir, 2000, s.37.

²³ M. Yaşa, **Vergi Yükü, Vergi Yükü Hesaplama Usulleri ve Mukayeseleri**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, s.18-19.

dolayı duyduğu baskı hissi olarak ifade edilebilir²⁴. Aynı ekonomik koşullar içindeki kişiler eşit objektif vergi yükü altında kalsalar bile farklı vergi tazyiki duyabilirler. Bu yüzden vergi yükünün özünde taşıdığı bu sübjektiflik, objektif vergi yükünü anlamsız kılmaktadır²⁵.

2. Net Sübjektif Vergi Yükü

Vergi yükümlülerinin ödemiş oldukları vergilerin yüklerini hesaplarken faydalanılan kamu harcamalarının ödenmiş vergilerin oluşturduğu vergi yükünden düşülmesi net sübjektif vergi yükü olarak ifade edilmektedir²⁶. Ancak devletin ürettiği mal ve hizmetlerin bölünememe ve dışsallık özellikleri nedeniyle kamu harcamalarının faydalarını ölçmek son derece güçtür, hatta bazı durumlarda imkânsızdır. Çoğu zaman vergi yükümlüleri kamu harcamalarının faydalarını hissetmezler. Güvenlik ihtiyacı ortaya çıkmadan güvenlik harcamalarının faydasından haberdar olmazlar. Buna karşın vergi yükümlüleri kamu harcamalarının faydasını dikkate almayan vergi yüküyle ilgilenme eğilimindedirler. Böylece vergi yükümlüsü elde ettiği faydadan çok ödediği vergiden haberdar olmakta bu durumda vergi yükümlülerinin gerçek yükten daha fazla bir yük hissetmelerine neden olmaktadır²⁷.

Genellikle vergi yükümlülerinin net sübjektif vergi yükünü daha az hissetmeleri için sıklıkla uygulanan vergi türü dolaylı vergilerdir. Net sübjektif vergi yükünün hesaplanmasına ilişkin olarak OECD ve Dünya Bankası verileri kullanılarak yapılan çalışmada vergi tazyiki indeksinde 30 indekste göze çarpan en önemli husus, çoğu ülkede objektif vergi yükünün yüksek olmasıdır²⁸.

Sonuç itibariyle vergiler ile kamu harcamaları arasında kurulacak olan bağlantı vergi tazyikinin objektif vergi yükü sınırlarına gelmesini sağlayacaktır. Böyle bir durumun ortaya çıkması ancak vergi yükümlülerinin yüksek bir vergi bilinci ve etiğine sahip olması durumunda mümkün olabilecektir²⁹.

3. Toplam Vergi Yükü

Bir ekonomide toplam vergilerin ekonomi üzerinde meydana getirdiği yüke toplam vergi yükü denilmektedir³⁰. Belirli bir dönemde toplanan bütün vergilerin o dönemin GSMH'na oranı şeklinde tanımlanabilen bir değerdir. GSMH sabitken vergi gelirlerinin artması durumunda toplam vergi yükü artacak, vergi gelirlerinin azalması

²⁴ Kitapçı, s.128.

²⁵ Şenyüz, s.15.

²⁶ Kitapçı, s.129.

²⁷ Şenyüz, s.16.

²⁸ Kitapçı, s.130.

²⁹ Kitapçı, s.131.

³⁰ Herekman, s.141.

durumunda toplam vergi yükü azalacaktır. Devlet ve vergi tahsil yetkisi bulunan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının topladıkları vergilerin tamamının GSMH'ye oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır³¹. Toplam vergi yükü hesaplarında kullanılan bu büyüklüğe dâhil edilebilecek kalemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür³²:

- Genel bütçe vergi gelirleri,
- Katma bütçeli idarelerin vergi gelirleri,
- Yerel yönetimlerin vergi, resim, harç ve benzeri gelirleri,
- Parafiskal gelirler(Sosyal güvenlik kurumlarının katılım payları),
- Vergiye benzer fon gelirleri.

Bu kalemler OECD'nin toplam vergi yükü hesaplarında kullandığı kalemlerdir. Vergi yükünün makro düzeyde ele alındığı toplam vergi yükü, genellikle uluslararası karşılaştırmalarda kullanılmaktadır. Bir ülkedeki vergi yükünün yeterliliği ve vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayabilme yeteneği hakkındaki değerlendirmeler, toplam vergi yükü bakımından uluslararası karşılaştırmaları gerekli kılmaktadır³³. Toplam vergi yükünde ekonominin içinde bulunduğu durum ve vergilenebilir kapasite önem taşımaktadır. Toplam vergi yükü bu yönüyle bireysel vergi yükünden farklılaşmaktadır. Bireysel vergi yükünde mükellefin ödediği vergi kendisi için bir yük teşkil etmekte ve gelirinde bir azalmaya sebep olmaktadır. Ancak mikro ekonomik planda doğru olan bu görüş, genel vergi gelirleri ile milli gelir arasındaki makro-ekonomik ilişkide düşünüldüğünde çok anlamlı olmayacaktır. Çünkü birinci durumda bireyin ödediği vergi, gelirinde bir azalmaya neden olmakta iken; ikinci durumda ödenen vergiler sonucunda milli gelirden azalma gerçekleşmez³⁴.

Ancak toplam vergi yükü hesaplarını anlamlı kılmak ve ülkeler arası karşılaştırmalarda kolaylık sağlamak amacıyla genellikle GSYİH ölçü olarak alınmaktadır. Böylece dış kesimin GSMH içindeki payını hesaplama dışında tutmak ve toplumun öz gelirleri ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi tespit etmek kolaylaşmaktadır. Gelirin üretildiği kesimlerin ülke dışında olduğu durumda, bu

³¹ Ay, s.165.

³² Demir, s.9.

³³ Müezzinoğlu, Z, Türkiye'de Vergi Yapısı ve Toplam Vergi Yükü, İçinde: Türkiye'de Vergi Yükü, **Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları**, No:1:3-17, 1977, s.5.

³⁴ Yaşa, s.122-123.

gelirler üretildiği ülkede vergilendirildiği için, vergi yükü hesaplarında GSYH'nin alınması daha anlamlı olmaktadır³⁵.

4. Bireysel Vergi Yükü

Ülkelerin nüfusları arasındaki farklılıklar nedeniyle vergi yükü hesapları çoğu zaman bireysel vergi yükü olarak hesaplanmaktadır. Vergi yükü, ödenen vergilerin gelire oranı olarak ifade edildiğine göre bireysel vergi yükü de mükellefin belirli bir dönemde ödemiş olduğu toplam vergilerin, aynı dönemde elde ettiği toplam gelirin oranı olarak ifade edilmektedir. Literatürde bireysel vergi yükünün ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonu şeklinde tanımlandığı görülmektedir³⁶. Bireysel vergi yükü, içinde sübjektif karakterler taşıdığı için vergilenebilir kapasiteyi belirlemede toplam vergi yüküne göre daha anlamlı sonuçlar verebilen bir ölçüdür. "Toplam vergiler/Bireyin toplam geliri" oranı incelendiğinde verginin sadece gelirden değil, kısmen veya tamamen servet ve harcamalar üzerinden de alınabilmektedir. Bu durumda bireysel vergi yükü oldukça yanlış yorumlara sebep olabilmektedir³⁷.

5. Bölgesel Vergi Yükü

Bölgesel vergi yükü hesaplanarak bölgeler arası vergi yükü karşılaştırmaları imkânı doğmakta ve vergi yükü dengesizlikleri ortaya konularak, bölgesel kalkınma ile ilgili mali tedbirlerin alınması mümkün kılınmaktadır³⁸. Genel olarak bir tanım yapmak gerekirse, bölgesel vergi yükü ekonomik, sosyal veya coğrafi yönlerden homojen olarak kabul edilen bölgelerin ödedikleri toplam verginin, gelirlerine oranıdır³⁹. Bölgesel eşitsizlikler ve bölgesel kalkınmalarda karşılaştırmaların yapılabildiği ve bu konuda politikalar belirlenmesine olanak veren bir yöntemdir. Ancak, bir bölgede üretim faktörlerinin yoğunlaşması veya tam aksi olarak insanların yaşam tercihlerini belirlediği bir bölge olması durumunda bölgesel vergi yükü yüksek çıkmaktadır.

6. Sektörel Vergi Yükü

Sektörel vergi yükü karşılaştırmalarında, önceleri tarımın ülkelerin ekonomisindeki öneminden dolayı tarım ve tarım dışı ayrımının yapıldığı görülmektedir. Ancak, sanayinin öneminin artmasıyla beraber bu ayrımın tarım, sanayi ve hizmetler şeklinde değiştiği görülmektedir⁴⁰. Günümüzde tarım, imalat sanayi, ulaştırma, beyaz eşya, tekstil, turizm, inşaat gibi pek çok sektör üzerindeki

³⁵ Ömer Faruk Batırel, I. Uçkun, Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü, **İTO Yayınları**, No.1991-10, İstanbul, 1991, s.23.

³⁶ Arsan, s.37.

³⁷ Demir, s.11.

³⁸ Urgancı, s.244.

³⁹ Demir, s.15.

⁴⁰ Demir, s.17.

vergi yüklerinin karşılaştırılması amacıyla sektörel vergi yükü hesapları yapılmaktadır. Bunun nedeni gelişmekte olan veya teşvik edilmesi gereken sektörler üzerindeki vergi yüklerini hesaplayarak politika belirlenmesidir. Aynı şekilde hangi sektörlerde vergi kaçırıldığı, vergi tahsilatı bakımından zorluk çekilen sektörlerin ortaya çıkarılması bakımından da anlamlıdır.

7. Vergi Türleri İtibariyle Vergi Yükü

Türkiye’de vergiler dolaylı-dolaysız, gelir, harcama, servet vergileri şeklinde ayrıma tabidir. Ülkenin vergi yapısını, dolayısıyla da vergi politikasını ortaya koymak bakımından bu tür vergi yükü hesapları yapılmaktadır. Özellikle vergi yükünün adil dağılımı konusunda dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı büyük önem taşımaktadır. Dolaylı vergiler üzerindeki vergi yükünün ağırlıklı olarak yer tutması Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi adaletsizliği bakımından önem taşımaktadır. Vergi türlerinin dağılımı bakımından vergi sisteminin artan oranlı, sabit oranlı veya azalan oranlı mı olduğu konusunda vergi yükü hakkında bilgi verebilmektedir. Vergi yükünün gelir üzerinde kalan kısmı artan oranlılığa, harcamalar üzerinde kalan kısmı ise azalan oranlılığa tekabül etmektedir.

8. Efektif Vergi Yükü

Gelir ve meslek gruplarına uygulanan muafiyet ve istisnaların vergi yükü hesaplarına dâhil edilmesi, nedeniyle grubun üzerinde kalan yüke efektif vergi yükü denmektedir. Maliye politikalarının uygulanması bakımından önemli bir oranı gösteren efektif vergi yükünü hesaplamak pratikte ölçülmesi zor olmasına rağmen teoride kullanılan bir rasyodur.

9. Demografik Gruplar İtibariyle Vergi Yükü

Vergi yükü kavramını gelir, meslek, cinsiyet, yaş, eğitim gibi demografik gruplar itibariyle çoğaltmak mümkündür. Kısaca belirtmek gerekirse, her bir demografik grubun vergi yükünü, söz konusu “grubun ödediği toplam vergi miktarının grubun gelirine veya GSMH’ ya oranı” şeklinde ifade etmek mümkündür⁴¹. Gelir grupları itibariyle vergi yükü hesaplamaları maliye politikasının ana hedeflerinden olan adaleti sağlama açısından önemlidir. Bir vergi sisteminin bireyin vergi ödeme kapasitesini hedeflemesi önemli olmakla birlikte bu durumu anlamının en önemli yolu gelir grupları itibariyle vergi yükünün hesaplanmasıdır. Önemli olan dar gelir gruplarından yüksek gelir gruplarına doğru vergi yükünün artıyor olmasının gerekliliğidir.

⁴¹ Demir, s.18.

II. VERGİNİN YANSIMASI KAVRAMI VE SÜRECİ

A. Verginin Yansması Kavramı:

Bir vergiyi ödemiş olan mükellefin genellikle iktisadi durumlardan istifade ederek, ödediği vergiyi başkalarına devretmesi veya karşılığını başkalarından almasına “verginin yansması” denir. Vergi, hangi amaçla ve hangi ilkelere uyularak konulursa konulsun kendi nitelikleri doğrultusunda iktisadi hayatı etkilemektedir. Devletin en önemli geliri olan vergiler cebren alınıp, iade edilmediğinden mükellefler tarafından gelen bazı olumsuz tepkilere neden olmaktadır. Bu itibarla, kanun koyucuların böylesi tepkilerle karşılaşılabileceğini önceden tahmin etmek suretiyle herhangi bir yasal boşluğa da sebebiyet vermeyecek şekilde gerekli önlemleri almaları gerekmektedir⁴². Bu bağlamda, vergiye karşı verilen yasal tepkilerin en önemlileri vergiden kaçınma ve verginin yansmasıdır. Vergi yükünün ağır olması, kamu hizmetlerinin kalitesiz olması veya kamu gücünün kötüye kullanılması gibi bazı nedenlerden ötürü halkta vergilere karşı bir tepki oluşabilmektedir. Vergi yasaları uyarınca parasal yükümlölük altındaki kişinin bu yükümlölüğünü yerine getirmeden veya getirdikten sonra parasal yükünün tamamını veya bir kısmını kendi üzerinden bir başkasına aktarması ile “vergi yansması” ortaya çıkmaktadır⁴³. Tam bir vergi yansması tahlili, yalnız vergi yükünün kimlere dağıldığı ile ilgilenmenin yanı sıra vergi hasılatının sebebiyet verdiği kamu harcamalarından da kimin yararlandığını dikkate almalıdır⁴⁴. Fransız yazarlardan N. F. CANARD’a göre yansma fizikteki bileşik kaplara ya da tıptaki damardan kan alınmasına benzemektedir. şöyle ki, su bileşik kaplardan hangisinden alınırsa alınsın, su seviyesi bütün kaplarda aynı kaldığı üzere, herhangi bir damardan alınan kanda, bütün damarlarda aynı derecede boşluğa sebebiyet verecektir. İngiliz yazar Lord MANSFIELD ise; vergiyi yüksekte durgun bir göle atılan taşın meydana getirdiği dairelere benzetmektedir. Bu dairelerin giderek yayılıp kaybolduğuna dikkat çekmek suretiyle alınan bir verginin de ekonominin içinde yansma yoluyla yayılıp giderek sonunda kaybolduğunu ileri sürmüřtür⁴⁵. Vergiler genel olarak fertlerin gelir, servet veya harcamaları üzerinden alındıklarından kaynakların her biri, alınan vergi miktar derecesinde azalmaktadır. Üretim sebebiyle alınan vergiler de, işletme giderleri ve sonuçta üretilen malın maliyetini arttırdıklarından, işletmeler açısından bir yük oluşturmaktadırlar.

⁴² Türk, s. 174.

⁴³ Herekman, s.166.

⁴⁴ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1999, s. 310.

⁴⁵ şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi,1998, s. 280.

Her vergi kanununda belirtilen bir mükellef mevcuttur. Böylesi bir durumda ise; verginin gerçek ödeyicisi kendisine fiilen vergi devredilen kişi olmaktadır⁴⁶. Bir başka anlatımla, yansıma verginin yasal olarak mükellef bulunan kişi ve kurum tarafından ödendiği halde, fiilen bir başka ekonomik birim tarafından yüklenilmesi olarak izah edilebilir⁴⁷. Verginin yansıması, yukarıda da belirtildiği üzere sonsuz değildir. Vergi sonunda bazı kişilerin üzerinde kalmaktadır. Bu durum, “verginin yerleşmesi” olarak tanımlanmaktadır. Bu aşamada vergi tüm çabalara karşın başkalarına devrolunamadığından gerçek ödeyici ortaya çıkmaktadır⁴⁸. Verginin yansıması ile verginin mükellefi üzerine yerleşmesi ya da oturması farklı kavramlardır. Zira verginin yansımasında; vergiyi ödeyen mükellef gerçekte verginin yükünü taşımamaktadır. Örneğin, harcama vergilerinde durum böyledir. Sattığı mallar üzerinden vergi ödeyen bir tüccar, ödediği vergiyi satış fiyatları içine gizlemektedir ve müşterilerine ödetir, yani taşıtır. Verginin yerleşmesinden sonra vergi yükümlüleri ödedikleri vergileri artık başkalarına yansıtamazlar. Esasen verginin yerleşmesi hakiki vergi ödeyicisinin tespitidir. Nitekim her vergi eninde sonunda bir vergi mükellefinin üzerine yerleşecektir. Vergi ödeyicisi ile vergi taşıyıcısının aynı kişi olması durumunda ise verginin yerleşmesi doğrudan olacaktır. Verginin yansıması sebebiyle ödeyicisi ile taşıyıcısının birbirinden ayrılması durumunda ise verginin dolaylı yerleşmesi söz konusu olacaktır⁴⁹.

Verginin yansıması konusu üzerinde büyük iktisadi etki ve sonuçları dolayısıyla eskiden beri durulmaktadır. Hangi vergilerin yansıtılabildiği veya yansıtılamadığı ve hangi iktisadi şartların yansımaya imkân verdiği veya vermediği hususları farklı teorik görüşlere konu olmuştur⁵⁰. Vergi mükellefi vergi yükünü kısmen veya tamamen başkasına ya da başkalarına belirli koşullar altında devredebiliyorsa, buna “verginin yansıması” veya “inikâsı” denilmektedir. Bu durumda, vergiyi ödeyen kimse, gerçekte o verginin yükünü taşımamaktadır. Ödenen vergilerin genellikle fiyat mekanizması aracılığıyla kısmen veya tamamen başka kimselere devredildiğini izlemekteyiz. Yansıma olarak adlandırılan vergi yükünden kurtulma çok karışık bir durum arz eder. Ödenen bir verginin yansıtılabilmesi verginin türüne, piyasanın şekil ve koşullarına, konjonktürel duruma, üzerinden vergi alınan mal ve hizmetin arz ve talep elastikiyetine ve hukuki bazı

⁴⁶ Akif Erginay, Vergi Hukuku(İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi), Savaş Yayınları, 16.Baskı, Ankara, 1988, s.116.

⁴⁷ Abuzer Pınar, **Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası**, Ankara, 2005, s. 48.

⁴⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 14.Baskı, Ankara, 2011, s.316.

⁴⁹ Türk., s.181.

⁵⁰ Erginay, s.116.

faktörlere bağlıdır. Bu bağlamda, vergi yükünün farklı şekil ve şartlarda devredilmesiyle vergilemenin mali, iktisadi ve sosyal amaçları da etkilenmektedir⁵¹.

Verginin yansması bazen devlet, yasa koyucu tarafından bilinmesine rağmen çoğu kere verginin yansması devletin, yasa koyucunun iradesi dışında vuku bulur; devletin vergi ödemesini istediği kişiler kimi zaman vergi yükünü üçüncü bir şahsa devredebilirler. Örneğin, harcamalar üzerinden alınan vergileri öncelikle satıcılar ödemektedir. Ancak, sonrasında satıcılar ödedikleri harcama vergilerini sattıkları malların fiyatları içerisine gizlemek suretiyle müşterilerine yansıtırlar. Böylesi bir durumda vergi yükünün dağılımında değişiklik oluşmaz. Çünkü verginin zaten yansyacağı göz önünde tutulmuştur. Ancak, devletin bu yönde bir öngörüsü olmaksızın, piyasa şartlarından istifade edilerek yansıtılan vergilerde vergi yükünün gerçek dağılımı ile resmi dağılımı birbirine uymamaktadır⁵². Vergilemenin fiskal ve ekstra fiskal amaçlarının gerçekleşmesi için yansma varsayımlarından hareket edilmesi gerekir. Örneğin, mükelleflerin yansma nedeniyle vergiye karşı tepkileri ve sürtüşmeleri, dolayısıyla fiskal amacın gerçekleşmemesi ihtimali azalacağından kanuni vergi yükümlüsü ile vergi yüklenicisinin aynı kişi olması vergi hasılatını da o aranda arttıracaktır. Bunun yanında vergilemenin fiskal amacın alanına giren amaçlarının gerçekleşmesinde, örneğin gerek piyasa koşullarına göre meydana gelen gelir dağılımını daha adil bir dağılıma dönüştürmek için yansmanın yönü, ölçüsü ve dolayısıyla gerçek vergi yüklenicisinin bilinmesi gerekmektedir.

Ayrıca ulusal ve uluslararası düzeydeki vergi tazyiki, çifte vergilendirme ve vergi yüklerinin adil bir biçimde dağılımının sağlanabilmesi için yansma kurallarının, yansmanın ölçüsünün ve yönünün iyi bilinmesinin büyük önemi vardır. Netice olarak diyebiliriz ki, maliye ve vergi politikası alanında alınacak tedbirlerin başarılı olması, büyük ölçüde yansma kurallarının bilinmesine ve problemlerinin çözümlenmesine bağlı bulunmaktadır⁵³.

Vergilendirmenin yükünü kimin taşıdığını, özel sektörün hangi kesimlerinin finansal kaynaklarının kamu sektörüne vergi yoluyla transferi bakımından ne kadar fedakârlıkta bulunduğunu belirlemek amacıyla uzun yıllar boyunca yapılan çalışmalar, verginin yansması üzerinde yoğunlaşmaktadır⁵⁴.

⁵¹ Aksoy, s.274.

⁵² Türk, s.181.

⁵³ Aksoy, s.274-275.

⁵⁴ Akdoğan, s.316.

B. Verginin Yansıması Süreci:

Yansıma genellikle birbirini izleyen üç aşamada gerçekleşir. Bunlar⁵⁵;

-Verginin ödenmesi aşaması: Verginin yansımasında ilk aşama verginin herhangi bir şekilde ödenmesiyle başlar.

-Verginin vurgusu aşaması: Vergi ödendikten sonra vergi mükellefinin vergi ödenmesinden dolayı üzerinde hissettiği psikolojik baskıdır. Verginin yansıması, verginin vurgu etkisinin bir sonucudur.

-Vergiyi devretme ve verginin yayılması: Üzerinde vergi yükünün devredildiği kişi yine fiyat mekanizması aracılığı ile bu yükü başkalarına, onlar da diğerlerine parça parça devretme yönüne gitmeleri ile oluşan aşamalardır.

-Verginin yerleşmesi aşaması: Fiili ve son olarak, diğer bir birey üzerine yeni transfer ümidi bulunmaksızın, "vergi yükü" son mükellefte kalmıştır. Kendisine intikal eden vergi yükünü başkasına devredemeyip üzerinde taşıyan kimseye verginin hamili (taşıyıcısı) denilmektedir.

C.Yansımanın Türleri:

Yansımanın çeşitli türleri bulunmaktadır⁵⁶:

1. Mutlak Yansıma-Diferansiyel Yansıma

Diğer vergiler ve kamu harcamaları sabitken belli bir vergideki artışın gelir dağılımı üzerindeki etkisi mutlak; belli bir verginin diğer bir vergi ile değiştirilmesi durumunda ise diferansiyel yansıma gelir dağılımında meydana gelen değişimin etkisini ifade etmektedir.

2. İleriye Doğru Yansıma-Geriye Doğru Yansıma

Vergi satıcıdan veya hizmet sunandan alıcıya veya hizmetten yararlanana doğru devredilirse yani yansıma arzdan talebe doğru olursa ileriye doğru, tersi olursa geriye doğru yansıma söz konusu olur. Verginin geriye yansımasının en tipik örneği verginin amortismanıdır.

3. Kanuni Yansıma-Fiili Yansıma

Verginin yükümlü tarafından başkalarına yansıtılabileceğinin kanunda belirtilmesi halinde kanuni; herhangi bir kanuni hüküm bulunmamasına rağmen verginin yansıtılması durumunda fiili yansımadan bahsedilir.

4. Çapraz Yansıma

⁵⁵http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_yansimasi.html.

⁵⁶ Ay, s.164.

Bir malın üzerine konmuş olan verginin talep elastikiyeti düşük bir başka malın fiyatının yükseltilmesi suretiyle yansıtılması çapraz yansıma olarak adlandırılır.

D. Yansımayı Sağlayan Faktörler

Yansıma bazı faktörlere bağlı olarak gerçekleşmektedir. Bu faktörleri şu şekilde açıklayabiliriz⁵⁷:

1. Verginin Türü

Genel olarak dolaylı vergiler dolaysız vergilere oranla daha kolay yansıtılır.

2. Arz ve Talep Esnekliği

Malın talep esnekliği yüksekse üzerine konulan verginin yansıtılması zordur. Buna karşılık, talep esnekliği düşükse üzerine konan vergi kolayca yansıtılabilir. Arz esnekliği geriye doğru yansımada önem kazanmaktadır. Mal veya hizmetin arzı esnekse verginin geriye doğru yansıtılması zordur. Buna karşılık arzı esnek değilse vergi geriye doğru yansıtılabilecektir.

3. Maliyet Şartları

Sabit maliyetle çalışan işletmelere konulan vergi tamamen yansıtılabilir. Artan maliyetle çalışan işletmelerde vergi kısmen ileriye doğru yansıtılabilir. Azalan maliyetle çalışan işletmelerde ise vergi yansıtılamaz.

4. Piyasa Yapısı

Tam rekabet piyasasında; uzun dönemde vergi maliyet unsuru olarak yansıtılabilir. Kısa dönemde verginin yansıtılıp yansıtılmayacağı malın talep esnekliğine bağlıdır. Monopol piyasasında; verginin kısmen yansıtılabilmesi mümkün olmaktadır. Oligopol piyasasında; talep esnekliği düşük ve rakiplerin de aynı fiyatı uygulamaları söz konusu ise vergi yansıtılabilecektir.

5. Konjonktürel Durum

Ekonomide milli gelir, fiyatlar genel seviyesi, istihdam gibi unsurlardaki değişimler, verginin yansıtılıp yansıtılmamasında belirleyici faktörler olabilmektedir.

III. VERGİ KAPASİTESİ

Vergi kapasitesi, bir ülkedeki belli bir dönemdeki potansiyel anlamda vergilendirilebilir kapasiteyi gösterir ve vergi idaresinin vergi toplayabilme gücünden ziyade mükelleflerin vergi ödeyebilme gücünü ifade eder. Vergi kapasitesi ülkedeki geçimlik düzeyin üzerinde kalan milli gelirin yüzdesi olarak da tanımlanır. Vergilendirilebilir kapasite ise insanların vergi ödeme gücü ve devletin vergi toplama

⁵⁷ Ay, s.164-165.

gücü olarak tanımlanır. Vergi kapasitesini belirleyen en önemli faktörler olarak vergi yükü, kişi başına gelir, ithalat oranı ve kültürel yapı ön plana çıkmaktadır⁵⁸.

Makro-ekonomik dengeleri etkilemeden ve üretim-yatırım-tasarruf dengesini bozmayacak şekilde bir vergi politikası oluşturmak maliye politikalarının en önemli üç sacayağıdır. Sözü edilen dengeleri bozmadan ve mükelleflerin vergi ödeme gayretlerini kırmadan vergileme yapılması büyük ölçüde vergi kapasitesinin aşılmamasına bağlıdır⁵⁹.

Devletlerin vergi koyma hususundaki sahip olduğu yetkinin sınırları ve dilediği oranlarda vergi alıp alamayacağı, bu kavramları daha da anlamlı kılmaktadır. Kamusal hizmetlerin ilk ve en önemli finansman aracı olan vergiler konusunda vergi alınacak kaynağın da bir sınırının olduğu unutulmamalıdır.

Vergileme sınırının ne olması gerektiği sorusunun cevabı kamu harcamalarının düzeyinin ne olması gerektiği sorusu cevaplandıktan sonra verilebilir. Çünkü kamu ekonomisinin harcamalar yönünden büyüklüğü vergileme sınırının büyüklüğünü belirlemektedir. Bir ülkedeki vergi sınırı hakkındaki yorumlar genellikle başka ülkelerle veya ekonomik ve politik ülke birlikleriyle yapılan karşılaştırmalara dayanmaktadır.

Vergi kapasitesi, belirli bir dönemde bir ülkede tahsil edilebilecek vergi hasılatının maksimum limitini ifade eden kuramsal bir sınırdır. Diğer bir ifadeyle vergi kapasitesi belirli bir dönemde bir ülkede vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli göstermektedir. Vergi kapasitesini belirleyen etkenlerin başında kişi başına düşen milli gelir, gelir dağılımındaki göstergeler, milli gelirin oluşumunda yer alan sektör payları ve dağılımı, ekonominin yapısal özellikleri ve işleyişine ilişkin benzer unsurlardır. Ancak sözü edilen bu faktörlerin, vergi kapasitesini belirlemedeki payları ülkelere ve bu ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre farklı olmaktadır. Vergi kapasitesi ve özellikle vergileme sınırı bakımından başlangıçta kişisel gelirlere ve daha sonra milli gelire oranla vergi hasılatının belirli bir sınırı aşamayacağı yönünde sayısal veriler verilirken, başlıca ölçek olarak milli gelir göstergeleri kullanılmıştır⁶⁰.

⁵⁸ Turgay BERKSOY, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti, **Marmara Üniversitesi Yayınları, No:411**, İstanbul, 1984, s.14-46.

⁵⁹ Demir, s.32.

⁶⁰ M. Duverger ,Finances Publiques, Presses Universitaires de France, Paris, 1968, s.461'den aktaran Türkan ÖNCEL, "Vergilendirme Sınırının Makro ekonomik Değişkenleri", **İÜ, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 39.Seri/Yıl 2001, s.19.

Vergi kapasitesi kavramı çoğu zaman vergilemenin sınırlarını ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu nedenle literatürde vergilemenin ekonomik sınırının yanı sıra hukuki, mali, siyasi ve psikolojik sınırlarının da olduğu kabul edilmektedir⁶¹.

A. Vergi Kapasitesinin Ekonomik Sınırı

Vergileme hangi sınırlar dâhilinde yapılırsa yapılsın, genel ekonomi açısından bakıldığında her ülkenin, birey açısından bakıldığında ise her mükellefin belli bir vergi kapasitesi mevcuttur⁶². İktisat literatüründen bakıldığında ise vergiler, ekonomik birimler açısından ekonomik faaliyette bulunmanın maliyetidir. Teknik bir ifadeyle vergi kapasitesi, gayri safi milli hasıladan asgari geçim düzeyinin çıkarılması sonucu kalan büyüklüğe cari vergi oranlarının uygulanmasıyla belirlenen değerdir⁶³. Burada temel belirleyici olan husus devletin ülkedeki tüm ekonomik faaliyetleri kavrayabilme gücüdür. Ekonomik faaliyetler milli gelir hesaplarına yansıtılacağı için o oranda vergi kapasitesi de artar. Vergilenen ve vergi dışı kalan ancak vergilendirilebilir nitelikteki gelir büyüklüğü birlikte değerlendirildiğinde ülkenin net vergi kapasitesine ulaşılmaktadır. Vergi kapasitesi, vergi alınabilecek son noktayı ifade eder. Bu durum her ülke ekonomileri ve ülkelerin yıllara göre ekonomik faaliyetlerine göre değişebilmektedir. Aynı şekilde bir ülkede uygulanan vergi politikalarına göre de değişir.

Vergi kapasitesi; asgari geçim seviyesinin üzerinde kalan gayri safi milli hâsıladır. Ancak böyle bir kabul, devletin vatandaşlarını söz konusu asgari geçim seviyesinde yaşatacağını ve bunun üzerindeki üretken kaynaklara, diğer bir ifade ile iktisadi artığa el koyacağı anlamına gelmemelidir⁶⁴. Vergi kapasitesi veya vergi potansiyeli kavramları aslında devletin vergileme yetkisine bir sınır getirme çabalarını şekillendirdiği kavramlardır. Maliye politikasının amaçları arasındaki çatışma olarak kabul edilen “vergilerin kaynak dağılımında etkinlik sağlama işlevi için kullanılmasının gelir dağılımının bozulmasına; gelir dağılımını iyileştirmek amacıyla kullanılmasının ise kaynak dağılımında etkinliğin azalmasına sebep olması” olgusu optimal vergileme arayışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur⁶⁵.

Vergi kapasitesinin ekonomik sınırı, vergi hasılatının en yüksek düzeye ulaştığı ancak makro-ekonomik dengelerin bundan zarar görmediği bir nokta olarak

⁶¹ Demir, s.36.

⁶² Demir, s.33.

⁶³ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, “**Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler**”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Nisan-2011, s.314.

⁶⁴ Demir, s.33.

⁶⁵Nadaroğlu, s.291.

tanımlanmaktadır⁶⁶. Ekonomik sınır konusunda farklı yaklaşımlar mevcuttur. Devletin ekonomi içerisindeki payına bağlı olarak bu yaklaşımlar da şekillenmiştir. Ekonomik olarak irdelendiğinde, vergilendirilebilir mali kapasiteden farklı olarak, ekonomideki çeşitli dengeleri, bozmayan, kaynak dağılımında etkinliği sağlayan, üretim-yatırım-tasarruf bileşenlerini zedelemeyen bir sınırdan söz edildiği görülebilir⁶⁷.

1.Üretim Kapasitesi ve Vergilemenin Sınırı

Üretim kapasitesi bir ülkede belirli bir dönemde üretilebilecek mal ve hizmetlerin üst sınırıdır ve bu kapasiteyi, söz konusu ülkedeki üretim faktörleri arzı ve üretimde kullanılan teknoloji belirler⁶⁸. Bir ülkedeki üretim kapasitesinin genişlemesinde veya daralmasında etkili olan faktörlerden biri de vergilendirmedir. Özellikle gelir ve ikame etkisi bu kapasitenin oluşumunda önemli faktörlerdir. Özellikle verginin gelir etkisi devam ettiği sürece kuramsal olarak vergilemenin sınırına gelinmemiştir. Ancak ikame etkisinin ortaya çıkması durumunda vergilemenin sınırından söz etmek mümkündür⁶⁹.

2.Toplam Tüketim ve Tasarruflar İle Vergilemenin Sınırı

Vergiler tasarruflar ile birlikte bir ekonomideki iktisadi veya yatırılabilir fazlayı oluştururlar. Dolayısıyla vergiler ve tasarruflar toplamının milli gelir içindeki toplam payı yaklaşık olarak sabit bulunmakla birlikte, birbirlerine rakip makro büyüklüklerdir. Vergi yükünün artması, aslında kısa dönemde tasarruf hacminin düşmesi, dahası uzun dönemde büyümenin yavaşlaması nedeniyle, iktisadi fazlanın artışının azalması demektir. Dolayısıyla vergi yükü tasarruf hacmini büyük ölçüde azaltırsa milli gelir de düşer. Daha da ötesi kısa dönemde vergi yükünün, tasarruf hacmini iyice azaltması, uzun dönemde vergi hasılatı artışlarının da feda edilmesi anlamındadır. Zira büyüme dolayısıyla, vergi sisteminin gelir esnekliğinin sağladığı hasılat artışları da dikkate alınmalıdır. Bir başka deyişle, kısa dönemde düşük vergi yükü, uzun dönemde vergi hasılatında artış demektir. Aynı şekilde vergi yükünün artırılması; tasarruf hacminin, büyüme hızının ve gelecekteki potansiyel vergi hasılatının azaltılması anlamına gelir. Dolayısıyla vergi yükü ile tasarruf hacmi arasında bir makas olayı mevcuttur. Buna karşılık vergi yükünün düşük olmasının kamu açıkları ve borçlanmaya yol açacağını ifade edenler de bulunmaktadır.

⁶⁶Nadaroğlu, s.286-287.

⁶⁷Demir, s.37.

⁶⁸S. Görgün, **Maliye Politikası**, İÜ SBF, İstanbul, 1994, s.25.

⁶⁹Öncel, s.19.

Vergi yükünün artırılmasını istemek veya fiilen vergi gelirlerini artırmak iki hususun arzulanması demektir. Birincisi devletin büyütülüp, piyasanın küçültülmesi, diğeri ise; vergi yükünün artırılıp tasarruf hacminin düşürülmesi. Bu iki husus globalleşen piyasa ekonomisi ortamında ve özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ve AB üyelik süreci ile bağdaştırılabilecek hususlar değildir. Tablo 1’de verginin tüketim ve tasarruf davranışları üzerindeki etkisi gösterilmektedir.

Tablo 1: Verginin Tüketim ve Tasarruf Davranışı Üzerindeki Etkileri

İkame Etkisi	Gelir Etkisi	Toplam Etki
Vergi tasarrufun getirisini azaltır.	Vergi tasarrufun getirisini azaltır.	
Şimdiki tüketimin fiyatı, gelecekteki tüketimin fiyatına oranla düşer.	Vergi kullanılabilir geliri azaltır.	Vergi şimdiki tüketimin fiyatını düşürür ve kullanılabilir geliri azaltır.
Şimdiki tüketimin düşen fiyatında, kişi daha çok şimdiki tüketimde bulunur ve daha çok tasarruf eder.	Düşük gelirli kişi bütün normal mallar gibi şimdiki tüketimini de azaltır ve daha çok tasarruf eder.	Tasarruflar üzerindeki etki gelir ve ikame etkisi arasındaki oransal bağla bağlıdır.

Kaynak: EDİZDOĞAN, N., ÇELİKKAYA, A., Vergilerin Ekonomik Analizi, 2010, s.56

3. Kaynak Kullanımı, İstihdam Düzeyi ve Vergilemenin Sınırı

Vergilerin gelir etkisi devam ettiği sürece üretim faktörleri arzı artar. Dolayısıyla da diğer üretim faktörleri için geçerli olduğu gibi emek faktörünün istihdamı bakımından da gelir etkisi emek faktörünü artıracak, ikame etkisi ise üretim faktörü arzını ve istihdamı azaltıcı etki yapacaktır.

Yatırım ve iş kapasitesini etkileyen çeşitli faktörler yanında diğer şartlar veri iken vergilerin bu kapasiteleri daraltıcı noktaya ulaşması vergilemenin sınırı bakımından diğer bir ölçek oluşturmaktadır. Yatırımların veya iş kapasitesinin ve dolayısıyla istihdamın artırılması için vergi teşvik önlemlerine ihtiyaç duyulması, vergilemenin sınırı bakımından somut bir ölçek oluşturmaktadır.

Bir kısım vergilerin ise ikame etkisi düşüktür. Dolayısıyla bu tür vergilerin istihdamı azaltma olasılığı, ikame etkisi yüksek vergilere oranla daha azdır. Tüketim vergilerinin ikame etkisinin gelir üzerinden alınan vergilere oranla daha az olduğu ve dolayısıyla istihdamı azaltma olasılığının daha düşük olduğu kabul edilmektedir. Sonuç olarak diğer şartlar veri iken vergilerin kaynak kullanımında ve istihdamda

daraltma eğilimini ortaya çıkartması, vergilemenin sınırı bakımından bir ölçek oluşturur⁷⁰.

4.Toplam Yatırımlar ve Vergilemenin Sınırı

Kamu maliyesinin temel sorunlarından biri yatırım-tasarruf eşitliğini sağlamaktır. Eğer tasarruflar yatırımları aşarsa büyük oranda işsizlik yaygınlaşır, işletme zararları ve hızlı fiyat düşüşleri gerçekleşir. Tersine yatırımlar tasarrufları aşarsa, gerçekte tam istihdam oluşabilir, ancak artan işletme karları, hızla yükselen fiyatlar ve neticesinde enflasyon oluşabilir. Ancak amaç enflasyonsuz bir tam istihdam sağlamaktır. Tam istihdamda ise herhangi bir andaki tüketim ve yatırım birbirinin alternatifidir. Herhangi biri artarsa diğeri azalacaktır. Ancak eksik istihdamda ikisi birden artabilir ve tüketimdeki bir artış yatırımı uyarabilir ve yatırımdaki bir artış da ekonomiyi tam istihdama yaklaştırabilir.

Yüksek marjinal vergi oranları yatırımları olumsuz yönde etkiler⁷¹. İş âleminin yatırım yapmadaki temel motivasyonu kâr arzusudur. Firmalar ancak üretimin karlı olacağını düşündükleri sürece yeni makine ve teçhizat alırlar. Ancak bir yatırımın karlılığı vergilere bağlıdır. Eğer işletme karları üzerine yüksek oranlı bir vergi konursa, yatırımcılara yapılan ödeme azalacaktır. Netice olarak yüksek işletme vergileri yatırımları olumsuz yönde etkileyecektir. Daha az yeni yatırım ise ekonominin üretim kapasitesini daha da azaltacak ve daha maliyetli olacaktır⁷².

Gelir üzerinden alınan vergiler kullanılabilir geliri ve dolayısıyla vergi sonrası karlılığı etkiler. Yatırımın gelecekteki getirisi dikkate alınırken sermayenin marjinal etkinliği ve faiz hadleri verileri çerçevesinde, vergilerde girişimcinin yatırım kararları üzerinde önemli bir belirleyici olacaktır.

B. Vergi Kapasitesinin Mali Sınırı

Vergilemenin ekonomik sınırı genel ekonomik dengeler ile ilgili bir kavram olmasına karşın; mali sınır vergi ödeme gücünü dikkate alan ve bu gücün maksimum düzeyde vergilendirilerek en yüksek vergi hasılatına ulaşılmasını ifade eden bir kavramdır. Dolayısıyla vergi kapasitesinin ekonomik sınırı çoğu zaman mali sınırından daha yüksek bir büyüklüktür⁷³. Ayrıca sosyal ve kültürel öğeler de vergi kapasitesinin mali sınırının belirlenmesinde önemli faktörlerdir.

⁷⁰ Öncel, s.23.

⁷¹G.L.Bach, An Introduction to Analysis and Policy, Fifth Edition, Prentice HallInc, New Jersey, 1966'dan aktaran N.EDİZDOĞAN, Ali ÇELİKKAYA, **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Dora Yayıncılık, Bursa-2010, s.78.

⁷²B.R.Schiller, **Essential of Economics**, Six Edition, Mc Graw-Hill International Edition, New York, 2007'den aktaran N.EDİZDOĞAN, Ali ÇELİKKAYA, a.g.e., s.78.

⁷³ Demir, s.38.

C. Vergi Kapasitesinin Siyasi Sınırı

Kamu ekonomisinde karar alma sürecinde etkili olan faktörler, seçmenler, bürokratlar, siyasi partiler ve baskı gruplarıdır. Bu faktörlerin içinde siyasi partiler vergi kapasitesinin siyasi sınırını belirlemektedirler. Çünkü iktidara gelen siyasi parti iktidarda kalma pahasına oylarını maksimize etme çabasındadır. Diğer bir ifade ile siyasal sınır oy kaybı endişesine dayalıdır⁷⁴, ve siyasal iktidarlar vergi politikalarını oy kaybetmeye başladıkları noktaya kadar devam ettirmektedirler. Dolayısıyla da vergi kapasitesinin siyasal sınırı, iktidarın çeşitli menfaatleri doğrultusunda değişebilmektedir⁷⁵. Buradan hareketle iktidarlar, seçimlerinin ilk dönemlerinde vergilerin artırılması bakımından önem taşıırken, seçimlerin yaklaştığı dönemlerde ise oy kaybı endişesiyle vergilerin artırılmadığı hatta indirildiği dönemler olarak görülebilmektedir. Yine aynı şekilde mükellefler eski vergilere yeni salınacak vergiler kadar tepki göstermemekte, iktidarlar da yeni vergi koymak yerine eski vergilerin oransal yapılarında değişiklik yaparak oy kaybını minimize etme çabasındadırlar. Bunun yanında denebilir ki vergi kapasitesinin siyasal sınırını belirleyen aslında ülkelerin demokrasiyi ne kadar içselleştirebildikleri konusudur.

D. Vergi Kapasitesinin Hukuki Sınırı

Sınırsız vergilendirme yetkilerinin dayanılmaz boyutlara ulaşması tarihsel boyutta görülmüştür. Bu amaçla yetkinin önceden sınırlandırılması talepleri doğrultusunda çeşitli aşamalardan geçilmiştir. Vergi kapasitesinin hukuki sınırlarını belirleyen girişimleri birçok Avrupa ülkesinin tarihinde ve anayasal metinlerinde görmek mümkündür⁷⁶. Devletin kişi hak ve özgürlüklerine en etkin müdahalelerinden birisi olan vergilendirmeyle, böyle bir müdahalenin sınırlarının anayasal normlara bağlanması kişilere güvence sağlayacaktır.

E. Vergi Kapasitesinin Sosyal ve Psikolojik Sınırı

Devletlerin kendi varlık nedenini sıkıntıya düşürmemek ve makul bir seviyede vergi almak, devletin ihmal etmemesi gereken görevleri arasındadır. Söz konusu makul seviye ise, vergi kapasitesinin sosyal ve psikolojik sınırıdır⁷⁷. İnsan ister homo-economicus bir varlık olarak kabul edelim, isterse de ahlaki ve kültürel değerlere sahip bireyler olarak düşünelim, her iki durumda da vergilere karşı psikolojik bir tavrının olacağı kesindir. Vergi kapasitesinin belirleyen en önemli faktörlerden biri olan sosyal ve psikolojik sınır toplumların sosyo-kültürel

⁷⁴ Şenyüz, s.21.

⁷⁵ Demir, s.40.

⁷⁶ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982, s.21-25.

⁷⁷ Demir, s.44.

yapılarından kişi başına düşen milli gelire kadar çok çeşitlidir. Üretim faktörleri olan emek, sermaye ve toprak genel anlamda insana bağlı faktörlerdir. Aynı şekilde içsel ve dışsal birçok faktörden etkilenebilen vergi kapasitesi gelişmiş toplumlarda daha üst seviyelerdedir.

IV. VERGİ GAYRETİ

Vergi gayreti, fiili vergi yükü ve vergi kapasitesinden hareketle hesaplanan potansiyel vergi yükünün oranlanması ile bulunan değerdir. Aslında bu değer mükelleflerin vergiye uyumunu ve devletin vergileme gücünü göstermektedir. Çünkü vergi gayreti, vergi kapasitesinin ne oranda kullanıldığını ortaya koymaktadır⁷⁸.

Şayet vergi gayreti “1”den küçük ise vergi kapasitesinin tam olarak kullanılmadığı, halen vergilendirme imkânının var olduğu anlamına gelmektedir. Vergi gayretinin “1”den sifıra doğru yaklaşması mükellefin vergiye uyum sağlamadığı ve devletin vergilendirme gücünü etkin kullanmadığı, vergi tabanını kontrol edemediği anlamında yorumlanmalıdır. Vergi gayretinin “1”in üzerine çıkması ise mükellefler üzerinde aşırı vergi yükü oluşturulduğu ve devletin vergileme gücünü orantısız biçimde kullandığını ve mükelleflerinde vergi direnci geliştirebilecekleri biçiminde yorumlanmalıdır⁷⁹.

Bir başka ifade ile bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişki şeklinde tanımlanmaktadır⁸⁰. Devlet açısından bakıldığında vergi gayreti, vergilenebilir ekonomik kapasitenin ne kadarının fiili olarak vergilendirildiğini, diğer bir ifade ile vergi yönetiminin başarısını gösteren bir kavramdır⁸¹. Vergi gayretini belirleyen faktörler olarak, kişi başına milli gelir, dış ticaret açığı, kişi başına ihracat dışı gelir, ihracat rasyosu, GSMH içinde tarım ve madenciliğin payı gibi çeşitli faktörlerin kullanıldığı görülmektedir⁸². Bireysel olarak bakıldığında bireyin ödediği bütün vergilerin, bireyin toplam vergi potansiyeline oranı, bireysel vergi gayretini göstermektedir⁸³.

Gelişmekte olan ülkelerde göz önüne alındığında vergi kapasitesinin dar, global vergi yükünün düşük ve vergi gayretinin yetersiz olduğu görülebilir. Bu durum sonucunda hükümetler kalkınma ve büyümenin finansmanı için yeterli düzeyde vergi toplayamamakta, yeterli finansmanı olmadığı için de kalkınma için yapılması gerekli sermaye yatırımlarını yapamaması sonucunu doğurmaktadır. Gelişmekte olan

⁷⁸Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, s.315.

⁷⁹ Edizdoğan, Çetinkaya, s.224-225.

⁸⁰ Aytaç Eker, **Kamusal Maliye**, Doğu Matbaası, Ankara, 1996, s.157.

⁸¹ Demir, s.46.

⁸² Berksoy, s. 57-90.

⁸³ Demir, s.47.

ülkelerde etkin bir vergi idaresi de yoktur. Nitelikli personel, teknolojik alt yapı sorunları, karmaşık ve fiilen uygulanmayan kanunlar, yolsuzluk, vergi idaresinin vergi toplama isteksizliği gibi özellikler az gelişmiş ülkelerdeki vergi idarelerini tanımlayan özelliklerdir. Gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı faaliyetlerin büyüklüğü, beyan yükümlülüğünün sınırlı olması, pek çok faaliyetin modern işletmelerde yürütülmemesi ve mali sınırlılıklar sebebiyle, vergi idareleri güvenilir ve ayrıntılı istatistikler üretmede zorluklar yaşamaktadır. Sistemde yapılabilen değişikliklerin vergi gelirleri ve ekonomi üzerindeki etkilerini ölçmek zorlaştıkça vergi yapısında esaslı değişiklikler yapılması gereken durumlarda bile genellikle küçük bir takım değişikliklere gidilmektedir. Bu da vergi yapısında etkinsizliğe yol açmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde gelir ve servetin adaletsiz dağılımı politik gücün de adaletsiz bir biçimde dağılımına neden olmuştur. Dolayısıyla politik gücü ele geçiren ve vergilendirilebilir kapasiteyi oluşturan varlıklı kesim teorik olarak vergilendirilebilir olmasına rağmen politik olarak kontrolü altında olan vergi idaresinin kendisini vergilendirmesine izin vermemektedir. Sonuç olarak, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi sistemleri dar kapasiteli, dartabanlı, milli gelirdeki değişikliklere karşı yeterince esnek olmayan, vergi yükü ve vergi gayreti düşük, vergi yükünün adil dağılmadığı çok sayıda vergiye ve vergi oranına sahip, karmaşık ve denetlenmesi zor yapılardır.

V. EKONOMİK VE SOSYAL YÖNLERİYLE VERGİ YÜKÜ

A. Vergi Yükünün Ekonomik Etkileri

Her durumda vergi yükü ile ekonomik faktörlerin birçok boyutu arasında güçlü bir ilişki mevcuttur. Devlet açısından vergiler; büyüme, kalkınma, gelir dağılımını sağlama, ekonomik istikrar, ekonomik hayatı kayıt altına alma ve dış ticaret dengesi gibi birçok faktörleri makro-ekonomik dengeler gözetilmek suretiyle kullanılan bir araç olma işlevi görmektedir. Bireyler açısından ise, kişi başına düşen gayri safi milli gelirlerinden bir kısmını kamuya aktarma yükümlülüğü bulunan veya kamusal hizmetler karşılığında katlanmak zorunda kaldıkları ekonomik araçlardır. Mükelleflerin gelirlerinin bir kısmını devlete aktarmaları yapacakları tasarruflarda bir eksikliğe neden olacaktır. Piyasa ekonomisi açısından düşünüldüğünde ise, bireylerin özel yatırımlarının bir kısmının kamuya aktarılması suretiyle yatırımlardan feragat etmeleri sonucunu doğuracaktır. Bu durum aktarılan vergi miktarı kadar istihdamın, büyümenin, gelirin, servetin veya harcamaların azalmasına sebep olacaktır. Ancak; enflasyon, deflasyon, stagflasyon gibi durumlarla baş etmesi mümkün olmayan özel sektörün gücünün devlet tarafından kullanılması daha faydalı sonuçlara neden olmaktadır.

1. Verginin Yapısı İle Ekonomik Gelişme Arasındaki İlişki

Devletlerin ekonomik gelişmişlik düzeyi, vergi yapılarını çok yönlü etkilemektedir. Gerek sosyologlar ve gerekse ekonomistler, insanlık tarihinin başından bugüne değin toplumsal yapıyı; geleneksel, geçiş dönemi ve modern toplum olarak değerlendirmişler ve ekonomik gelişmeyle toplumsal gelişme arasında bir paralellik görmüşlerdir.

Geleneksel toplum, kalkınma veya modernleşme sürecinin başlangıcı sayılır. Milli gelir çok düşük olup, tarıma dayanır. Para ekonomisi, ticaret ve şehirleşme henüz gelişmemiştir. Bu toplumsal yapıda devlet gelirleri şunlardır⁸⁴:

- Vergi dışı gelirler (harç ve mülk gelirleri gibi),
- Geleneksel dolaysız vergiler (baş ve arazi vergileri gibi),
- Dolaylı vergiler (gümrük ve tüketim vergileri gibi),

Tahsilâtının kolay olması ve idari açıdan basit olduğu için ilkel toplumlarda vergiler, daha çok işlemler üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu nedenle doğrudan alınan vergiler arasında sadece baş vergisi, idari açıdan basit ve uygulanabilir bir vergi olmuştur. Devlet harcamalarının hızlı bir şekilde arttığı endüstriyel demokrasinin hâkim olduğu toplumlarda vergi yükünün, kişilerin ödeme gücü esas alınarak kademeli şekilde dağıtılmasının ön plana çıkmasından bu yana, kamu giderlerinin finansmanında kişilerin doğrudan doğruya vergilendirilmesi giderek artan bir önem kazanmıştır⁸⁵.

Geçiş dönemi, ekonomik ve sosyal alanda değişmelerin meydana gelmesiyle ortaya çıkar. Sosyal alanda yapılan reformlar ve ekonomik kalkınma için gerekli olan sermaye birikiminin hızlanması, yeni teknolojilerin kullanılmaya başlanması, alt yapı yatırımlarının gerçekleştirilmesi ve üretimin modern tekniklerle yapılmaya başlanması bu dönemin başlıca göstergeleridir. Bu dönemde geleneksel dolaysız vergilerin payı, toplam vergi gelirleri içinde, oldukça önemsiz bir düzeye inmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi uygulama alanı bulmuş, toplam kamu gelirleri içerisinde %20–40 arasında değişen bir paya sahip olmuştur. Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payı azalma eğilimi göstermektedir. Yurt içi üretimin genişlemesi ve

⁸⁴ Fethi Heper, *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler (1950-1971)*, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları**, No:126/148, Eskişehir, 1981, s.21.

⁸⁵Nicholas Kaldor, (1996), *Harcama Vergisi*, (Çev.:M.Çetin Hacıosmanoğlu), **Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları**, No:4, Ankara, s.25.

çeşitlenmesi dolaylı vergilerin en yüksek gelir getiren vergi türü olarak yer almasına neden olmuştur⁸⁶.

Modern toplum, bireylerinin yaşam standartlarını üst düzeylere çıkarmış toplumlar olarak da tanımlanır. Modern toplumda vergi yapısını belirlemede, ekonomik faktörlerin yanı sıra kültürel faktörde önemli bir yere sahiptir. Bu toplumların vergi yapıları incelendiğinde dış ticaret üzerinden alınan vergilerin önemi iyice azalırken, modern dolaylı ve dolaysız vergiler ön plana çıkmaktadır. Vergi yapısı ekonomik yapıdan çok, sosyo-politik ideolojilerin ve geleneklerin etkisi ile şekillenir. Vergi yapılarındaki farklılıklardan dolayı vergilerin toplam devlet gelirleri içindeki payı 1/3 ile 2/3 arasında değişir. Kişisel gelir vergisi ve diğer dolaysız vergilerle siyasal yapı arasında bir uyum sağlanabilir. Bu dönemde devlet, daha önceden erişemediği vergileme kapasitesini artırabilme olanağına kavuşur ve vergi yapısında gerekli değişiklikleri kolaylıkla yapabilir⁸⁷.

a. Vergi Yüğü-Büyüme Ve Kalkınma İlişkisi

Büyüme kavramı son yüzyılın ikinci yarısından itibaren gelişmekte olan ülkelerin gündemini meşgul eden konuların başında gelmektedir. Dünya nüfusunun dörtte üçü halen az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde yaşamaktadır. Bu nedenle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki bu nüfusun daha iyi bir yaşama kavuşması için hızlı ve istikrarlı büyüme oranının yakalanmasına bağlı olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik karakteristikleri aşağıdaki biçimde sıralanabilir⁸⁸.

- a) Kişi başına düşen gelir seviyesinin düşük olması,
- b) Toplam üretimde tarımın payının yüksekliği,
- c) Dışa bağımlı dış ticaret,
- d) Altyapı yatırımlarının yetersizliği,
- e) Teknolojik gerilik,
- f) Gelirin hakça paylaşımının sağlanamaması

Devletlerin uyguladıkları vergi politikalarının ekonomik nedenleri ve vergi uygulamaları farklılık arz etmektedir. Bu nedenle tarihsel süreçte bazı ülkeler vergi oranlarını büyük ölçüde artırırken bazı ülkeler ise vergi oranlarını yükseltmeyi uygun görmemişlerdir. Buna benzer şekilde bazı ülkeler katma değer vergilerini artırırken, diğer bazıları ise kurumlar vergisi üzerine yoğunlaşmışlardır.

⁸⁶ Hakkı M. Ay, Esra Talaşlı, Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, **Maliye Dergisi**, Sayı:154, Ocak-Haziran-2008, s.141.

⁸⁷ Ay, Talaşlı, s.141.

⁸⁸ İ. Sevindirici, **Az gelişmişliğin Ekonomisi**, İtalik Kitapları, Ankara, 1999, s.62.

Vergi yükü noktasında tartışılan en önemli konulardan birisi de, kamu harcamaları veya daha net bir ifadeyle ülkelerin kamusal ekonomiye müdahale gerekçesidir. Bir kısmı piyasa başarısızlığı ile ilişkilendirilen kamu müdahalelerini ileri sürerken, bir kısmı ise potansiyel hükümet başarısızlıkları noktasında konuya yaklaşmaktadır.

Tablo 2-Vergi Oranları İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki

Yüksek Vergi Oranlı Ülkeler	En Üst Dilimin G.V.Oranı	Kişi Başına GSYİH Büyüme Hızı**	Düşük Vergi Oranlı Ülkeler	En Yüksek Dilimin G.V.Oranı	Kişi Başına GSYİH Büyüme Hızı*
İran	75	-1,2	Hongkong	25	5,7
Fas	87	1,4	Endonezya	35	3,7
Zambiya	75	-2,9	Mauritius	35	3,7
Dominikhan Cum.	73	-0,1	Singapur	33	4,2
Tanzanya	50	-0,3	Malezya	45	2,6
Zimbabve	60	-0,5			
Zaire	60	-1,4			
Kamerun	60	-0,7			
Gana	55	-0,7			
*1989 Yılı itibariyle					
**1980-1990yılları itibariyle(yüzde olarak)					

Kaynak: AKTAN, C.C., Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:203

Kamusal müdahale nedenleri şöyle sıralanabilir⁸⁹.

a)Piyasa başarısızlıkları (Dışsallıklar, sosyal mallar, aksak rekabet piyasaları, eksik bilgi, artan getiriler, piyasaya giriş engelleri)

b)Yoksulluk ve gelir dağılımı bozuklukları (Etkin ya da değil, bazı bireyleri aşırı yoksulluğa terk eden yada sosyal olarak kabul edilemez bir gelir bölüşümüne yol açan sonuçlar.)

c)Fırsat eşitliğinin yokluğu (Eğitim, sağlık, beslenme ve barınma hakkı)

d)Paternalizm; bireylerin çıkarlarını bireylerden çok devletin düşünmesi (Zorunlu sağlık, zorunlu eğitim, belli uyuşturucuların kullanımının kısıtlanması ve zorunlu emeklilik planları gibi.)

⁸⁹ Robin Burgess, Nicholas Stern, "Vergileme ve Kalkınma", Çev. Mustafa DURMUŞ, Maliye Dergisi, Sayı:152, Ocak-Haziran-2007.

e)Gelecek kuşaklar; kendi çıkarlarının peşinde olan kuşaklar, gelecek kuşakların refahını ve haklarını ilgilendiren kararlar almayabilirler (Küresel ısınma, hava ve su kirliliği, yağmur ormanlarının korunması)

Kamu harcamaları dört yolla finanse edilir: Kamu gelirleri, iç borçlanma, dış borçlanma ve emisyon. Uzun dönemde kamusal finansmanın en önemli ayağını sağlıklı işleyen bir vergi sistemi oluşturur. Tüm ülkelerde kamu gelirleri çok sayıda kaynaktan sağlanmaktadır. IMF verilerine göre gelişmekte olan ülkelerde temel gelir kaynağı %80 dolayında vergilerden oluşmaktadır. Yüksek kişi başına düşen gelir düzeyi, daha yüksek vergi yükü oranları ile paralel gitmektedir. Ancak tarihsel, sosyal, politik ve ekonomik yapı farklılıkları gibi faktörler de global vergi yükünün ülkeler arasında farklılaşmasına neden olmaktadır. Ekonomik kalkınma ile beraber vergi matrahı da çeşitlenmekte ve bu durum da vergi kapasitesini artırmaktadır.

Toplumsal gelişmeyle birlikte kamu kesiminin ekonomi içindeki nispi payı giderek büyürken, bunun finansmanı önemli bir sorun oluşturmaktadır. Ekonomik ve sosyal faaliyetlerdeki çeşitlenme arttıkça kamu harcamaları da giderek artmaktadır. Bu noktada politika yapıcılar kamu harcamalarını azaltarak kamu gelirleri ile denkleştirmeye veya kamu gelirlerini artırarak bu denkliliği yakalamaya çalışmaktadırlar. Birinci seçenek tarihsel seyir de hiçbir zaman mümkün olamamış, diğer seçenek ön plana çıkarılmıştır.

Ekonomik büyüme, bir ekonominin belli dönemdeki üretim kapasitesinin reel olarak artması, dolayısıyla önceki dönemden daha fazla mal ve hizmet üretmesidir⁹⁰. Kalkınma ise daha çok yapısal değişimi de içeren bir kavramdır. Toplumun siyasi, hukuki, yönetsel, kültürel ve kurumsal yapısı, eğitim düzeyi ve teknolojik kapasitesi gibi faktörleri de içine almaktadır⁹¹. İktisadi büyüme ve vergi yükü arasındaki ilişkinin kökeninde ulus devletlerin ekonomiye ne ölçüde müdahale ettikleri bulunmaktadır. Bir ekonominin iktisadi anlamda büyümesi, vergi mükelleflerinin tasarruf hacmine bağlıdır. Bunun bir adım ilerisi sanayileşme ve yatırımlardaki artıştır. Büyümeye daha çok özel kesime yüklenen fonksiyonlar nedeniyle, klasik iktisatçılar vergi yükünün artmasının özel sektörün elindeki imkânları azaltacağını ileri sürmüşlerdir. Devletin özel sektör gibi verimli iş yapamayacağını belirterek, kamu ekonomisinin zorunlu hizmetler dışında büyümemesini istemişlerdir. Keynezyen iktisadi görüşte ise deflasyon durumlarında kamu harcamalarının artırılması gerektiği, bunun efektif talebi artıracığı belirtilmiştir. Ancak efektif talebi

⁹⁰ T. Ertek, **Temel Ekonomi**, Beta Yayınevi, İstanbul,2006, s.237.

⁹¹ H. Karakayalı, **Makro Ekonomi**, Genişletilmiş 3. Baskı, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1995, s.295.

artırmanın bir yolu da yüksek vergi yükünün düşürülmesiyle sağlanabilmektedir. Arz yönlü iktisadi görüş ise; düşük vergi yükünün özel sektörün tasarruf hacmini artıracaklarını ve ülkenin verimli bir kapasite artışına ve kalkınmaya işaret etmişlerdir.

Ekonomik büyüme ve kalkınma ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi, devletin ekonomiye müdahale nedenleriyle birlikte ele aldığımızda, bu nedenlerin boyutlarına göre durum değişebilmektedir. Devletin ekonomiye müdahale nedenleri olarak genellikle ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı sağlama amacı yanında aşağıdaki nedenler sayılmaktadır⁹².

- Kamusal mal ve hizmetlerin yeterli düzeyde üretimi,
- Sosyal faydayı maksimize etmek,
- Dışsallıkları düzenlemek,
- Doğal tekelleri düzenlemek,
- Asimetrik bilgiyi gidermek,
- Ekonomik istikrarı sağlamak,
- Gelir dağılımında adaleti sağlamak.

Bir vergi sisteminin başarısı, tek başına vergi yükünün yüksek olup, kamu harcamalarını karşılayabilmesi demek değildir. Bunlar, vergi sisteminin ekonomik kalkınma üzerinde olumlu etkiler taşıyıp taşımadığı, yatırım ve tasarrufları olumlu yönde etkileme kapasitesi, ekonomideki kaynak dağılımını bozucu etkisi olup olmadığı, gelir dağılımı düzeltme etkisi, kamu harcamalarını karşılayabilme derecesi, vergi tabanını kavrayabilme yeteneği, yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmede etkin olup olmadığı, ülkede yerleşik firmaların uluslararası rekabet gücünü ne yönde etkilediği ve en önemlisi adil bir vergi yapısına sahip olup olmadığıdır⁹³. Etkin bir vergi sistemi; kaynak dağılımında etkinlik, gelir ve servet dağılımında adalet, ekonomik istikrar ve büyüme gibi temel ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılmasına yardımcı olmalıdır. Dolayısıyla iyi bir vergi sistemi öncelikle devletin zorunlu harcamalarına yeterli kaynak sağlamalıdır. Daha sonra ekonomik gelişmeyi engellememeli, kalkınmanın finansmanını sağlamalı, üretim faktörlerinin verimliliklerini artırmalı, vergi yüklerinin toplumu oluşturan bireyler arasında adil dağılımını ve gelir ile servetin yeniden dağılımını sağlayarak, yeniden düzenlemelidir⁹⁴.

⁹² Demir, s.53.

⁹³ Naci Ağbal (2001) "OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yükünün Gelişimi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, Sayı:104., s.92.

⁹⁴ N. B. Muter ve Süreyya Sakınç, vd., **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması (Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması)**, Manisa, 1993, s.27.

Vergi politikalarının büyüme ve kalkınma amacı, II. Dünya savaşından sonra özellikle gelişmekte olan ülkeler için büyük önem arz etmiştir. Özellikle savaşın sona erdiği ortamda ortaya atılan Harrod-Domar büyüme modeli büyüme hızının sermaye birikimi tarafından belirlendiğini ortaya koymuştur. Bu durum gelişmekte olan ülkelerin tasarruf açığını önemli kıldığı gibi, bunun yanında teknolojik gelişme ve nüfus artış hızı gibi faktörler dolayısıyla maliye ve vergi politikalarının temel bileşenleri olmuştur. Bu vesileyle devletin maliye politikası araçları ile ekonomiye müdahale ederek hedeflenen büyüme hızını gerçekleştirmesi mümkün olmaktadır. Bu kapsamda devlet, kamu yatırım harcamaları ile bir taraftan ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynarken, diğer taraftan vergi politikasını ekonominin toplam tasarruf hacmini artırıcı yönde kullanabilir. Ancak gelişmekte olan ülkelerin kalkınma politikaları ile gelişmiş ülkelerin uyguladıkları kalkınma politikaları ülkelerin yapısal özellikleri nedeniyle birbirinden farklıdır. Gelişmiş bir para piyasasından yoksun ve iç kaynak yetersizliği ile karşı karşıya olan gelişmekte olan ülkelerde, kamu kaynaklarının seferberliği için temel araç vergi politikalarıdır⁹⁵. Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin GSMH' ya oranının yaklaşık yüzde 15 seviyelerinde olduğu göz önüne alındığında vergi sisteminde bazı önlemlerin alınması kaçınılmazdır. Bu kapsamda⁹⁶;

-Vergi sisteminin; kaynakları özel sektörden kamu sektörüne aktarması sağlanmalı,

-Vergi sisteminin, kaynakları, özel sektör içinde düşük öncelikli kullanımlardan, yüksek öncelikli kullanımlara doğru aktarması sağlanmalıdır.

b. Vergi Yükü-İstihdam İlişkisi

İstihdam üzerindeki bütün vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin toplamına vergi takozu denilmektedir. Vergi takozunun içerisinde gelir vergisi ve sosyal güvenlik kesintileri gelmektedir. Bunun yanında istihdam yaratan ekonomik birimlerin üzerindeki vergi yükleri ile çalışanların ücretlerini harcadıklarında katlanmak zorunda kaldıkları harcama ve muamele vergileri ise dolaylı yoldan istihdam üzerinde etkili olmaktadır⁹⁷.

İşverenler kendi bünyelerinde çalıştırdıkları işçilerin vergi takozu nedeniyle maliyetlerini, ürettikleri malların üzerine ekleyerek yansıtmaya çalışmaktadırlar. Fakat rekabet şartları ve malların arz ve talep esneklikleri gibi nedenlerle bu durum

⁹⁵ Esra Siverekli Demircan, Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi, **E.Ü.İ.B. Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, Temmuz-Aralık-2003, s.100.

⁹⁶ Demircan, s.100.

⁹⁷ Demir, s.55.

her zaman mümkün olamamaktadır. Dünya genelinde işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkelerde diğer ülkelere göre maliyet üstünlüğü bulunmaktadır. Vergi takozu nedeniyle işgücü maliyetlerini fiyatlara yansıtamamanın sonuçlarından biri daha az işgücü ile maliyet arayışıdır. Bu durum ise istihdamı azaltıcı bir faktördür.

İstihdam üzerindeki vergi yükü maliyetlerinin fiyatlara yansıtılmaması nedeniyle işverenler açısından, işgücünü kayıt dışı çalıştırmaktır. Çalışan açısından sosyal güvenlik sisteminin dışına çıkmak, işverenler için ise hukuk dışına çıkmak gibi olumsuz etkilere neden olmaktadır. Devletler açısından ise; vergi kapasitesinin etkin bir şekilde vergilendirilememesi sonucuna neden olmaktadır. Vergi yükünün işgücü arzı üzerindeki etkisi iki şekilde görülebilmektedir. Gelir etkisi ve ikame etkisi. Gelir etkisi daha çok az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere görülürken, ikame etkisi daha çok gelişmiş ülkelere çalışmamayı teşvik etmektedir.

Vergi yükünün özel kesim üzerindeki istihdam azaltıcı etkisi, vergilerin kamu kesimine aktarılmasıyla devlet tarafından istihdamı artırıcı alanlarda kullanılabilir. Ancak günümüzün küreselleşme olgusu nedeniyle işgücü üzerindeki ağır vergi yükü özel kesimin bir maliyet unsuru olması nedeniyle yatırımlarını işgücünün daha az maliyetli olduğu ülkelere kaydırabildiği görülmektedir. Aşırı bir vergi yükünün neden olacağı sonuçlar dikkate alınarak, istihdam ile vergi ayarlamaları yapılırken doğrudan yatırım yapabilecek sermayenin, gitmesi muhtemel ülkelerdeki istihdam üzerindeki vergi yükleri mutlaka dikkate alınmalıdır⁹⁸.

c. Vergi Yükü-Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi

Kayıt dışı ekonomiyi kısaca, fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen kamunun denetimi dışında kalan ekonomik faaliyetler şeklinde tanımlamak mümkündür⁹⁹. Vergiler, devletin egemenlik yetkisini kullanmak suretiyle özel ekonomiden kamu ekonomisine karşılıksız olarak aktardığı parasal değerlerdir. Bireylerin kullanılabilir gelirleri üzerinden alınmaları nedeniyle onların harcama ve tasarruf potansiyelini azaltıcı bir etki yaparlar. Bu özeliğinden dolayı vergi, mükellefler tarafından bir külfet olarak algılanmaktadır. Bu nedenle kayıtdışı ekonomi ile vergi yükü arasında iki yönlü bir ilişki mevcuttur. Vergi yükü nedeniyle ortaya çıkan kayıtdışı ekonomi ve kayıtdışı ekonomi nedeniyle meydana gelen vergi yüküdür. Vergi mükelleflerinden bireylerin veya firmaların ekonomik faaliyetlerini vergi idaresinden gizlemelerinin nedeni vergi yüklerini azaltmaktır. Bir kısım mükellefler açısından vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesi vergi ahlakı ile

⁹⁸ Demir, s.59.

⁹⁹ Demir, s.60.

doğrudan bağlantılıdır. Ancak bu durum yüksek maliyetleri de beraberinde getirmektedir. Diğer bir kısmın veri yükümlülüklerini yerine getirmemesi ise vergi ahlaksızlığı olarak adlandırılrsa da bunda etken olan faktörler, vergi yükünün ağırlığı, karmaşık ve zor anlaşılan vergi mevzuatı, vergi ödemeyerek rekabet üstünlüğü elde etme arzusu sayılabilir. Aynı zamanda siyasilerin yeniden seçilebilme arzusu ve kayıtdışı kayıt altına alma istekleri zaman zaman vergi aflarını da gündeme taşımaktadır. Bu durum ise vergisi zamanında ödeyen mükellef için bir cezalandırma olarak algılanmaktadır.

Diğer bir yaklaşım da kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin neden olduğu vergi yüküdür. Kayıtdışı ekonomi öncelikli olarak GSMH hesaplarının doğru bir şekilde hesaplanmasını engellemektedir. Bu durum ise vergi kapasitesinin düşük olarak kalmasına neden olur. Kayıtdışı ekonominin azalması durumunda kamunun finansman ihtiyacı daha geniş kitleler tarafından sağlanacaktır. Vergi tabanının genişlemesi vergi oranlarının düşmesine bu durum da vergi yükünün azalmasına neden olacaktır.

d. Vergi Yükünün Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Vergiler ve kamu harcamaları gelirin yeniden dağılımı konusunda devletlerin uyguladıkları maliye politikalarının başında gelirler. Bu durum maliye politikalarını özellikle geliştirmekte olan ülkeler açısından önemli bir faktör durumuna getirmektedir. Yüksek vergi yükü mükelleflerin harcamalarında veya tasarruflarında azalmaya yol açacağından geliştirmekte olan ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik çıkmazların en önemlisidir. Bu durum kamu harcamalarının hangi alanlarda ve etkili kullanılıp kullanılmadığı ile alakalı bir husustur. Zira artan kamu harcamaları, bu hizmetlerden yararlanan kesimlerin gelirlerinde bir artış meydana getirmektedir. Ayrıca da devletlerin geliri yüksek kesimlerden topladığı vergileri daha düşük kesimlere aktarmasıyla gelir dağılımını düzenleyici rolü olmaktadır.

Dolaylı ve dolaysız vergi yüklerinin gelir dağılımına etkileri genellikle farklı olmaktadır¹⁰⁰. Artan oranlı vergi tarifesi, en az geçim indirimi, istisna ve muafiyetler ile negatif gelir vergisi gelir dağılımının değiştirilmesi için başvurulan mali araçlardır. Gelir vergileri vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması için uygun vergi türleridir. Ancak gelir üzerinden alınan vergilerin gelir dağılımını iyileştirme işlevi bu vergilerin yansıtılabilme özelliğine bağlıdır¹⁰¹.

¹⁰⁰ Demir, s.67.

¹⁰¹ Demir, a.g.e., s.67.

Dolaylı vergilerde ise; özellikle düşük gelir grubuna ait mükelleflerin tüketmek zorunda oldukları tüketim malları üzerine düşük vergi oranı uygulamak, buna karşın lüks kabul edilen tüketimlerin üzerine ise yüksek vergi oranları uygulamak suretiyle gelir dağılımının iyileştirici özelliği sağlanabilmektedir.

Vergi yükünün dengeli dağılımı söz konusu maliye politikalarının etkin olarak uygulanabilmesiyle mümkündür. Vergi yükü-gelir dağılımı ilişkisi fonksiyonel, kişisel, sektörel ve bölgesel gelir dağılımı gibi alanlarda uygulanabilmektedir. Vergi yükünde yapılacak ayarlamalar ile en çok değiştirilmesi hedeflenen gelir dağılımı kişisel gelir dağılımıdır¹⁰². Bunun yanında milli gelirden aldığı payı düşük olan sektörlerin üzerinde bulunan vergi yükünü hafifletmek veya milli gelirden yüksek oranda pay alan sektörler üzerine daha fazla vergi koymak suretiyle ayarlama yapmak mümkündür. Aynı durum bölgesel vergi oranları bakımından da uygulanabilmektedir.

2. Vergi Yükünün Diğer Ekonomik Faktörler Açısından Değerlendirilmesi

a. Gelir Düzeyi

Bir ülkedeki vergi yükünün hangi gelir grupları tarafından paylaşılacağı sorununun, ödeme gücü ilkesi dikkate alınarak çözümlenmeye çalışılması en rasyonel ve adil bir yoldur. Herkesin geliriyle orantılı vergi ödemesi anlamına gelen ödeme gücü ilkesinin gelir, servet ve harcama olmak üzere üç temel göstergesi vardır. Bu bağlamda, “gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler” şeklinde yapılan sınıflandırma en yaygın olanıdır. Hangi tür vergilere daha fazla ağırlık verileceği, ekonomik yapı, siyasi ve iktisadi sistemin niteliği, iktidarların felsefeleri, baskı gruplarının etkinlik ve eğilimleri vb. farklı etmenlere bağlı olarak değişmektedir. Bununla birlikte, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar olarak kabul edilen “en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi” gibi müesseseleri bünyesinde taşıyan gelir vergisi, çağımızın en verimli, adil ve yaygın vergisi olarak kabul edilmektedir.

Vergi ve harcama politikalarının toplum nazarında tepkiye neden olmaması için vergi kapasitesini aşmayacak bir vergi politikasının belirlenmesi önem taşımaktadır. Kişisel anlamda vergi kapasitesi mükellefin geçimini sağlamaya yetecek gelirinden arta kalan miktar olarak kabul edilir. Bu noktada vergilemede ayırma kuramını işleterek gelir düzeyi düşük olan kesimlerin üzerindeki subjektif vergi yükünü hafifletmek gerekmektedir.

¹⁰² Demir, s.69.

Ülkemiz açısından durum değerlendirildiğinde; Türkiye’de objektif vergi yükünün OECD ve AB ortalamalarının altında kalmasına rağmen, özellikle düşük geliri sayılabilecek ücretliler üzerindeki vergi yükünün OECD ortalamalarının üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durum bireysel bazda olduğu kadar, toplumsal bazda da vergi yükünün yüksek algılanmasına neden olmaktadır¹⁰³.

Normalde vergi sisteminden beklenen kamu hizmeti üretiminde kullanılabilir kaynak yaratmak ile birlikte gelir dağılımında adalet ve kaynak kullanımında etkinlik düzeyini yükseltmesidir. Diğer bir ifade ile piyasada faktör kıtlığına dayalı birincil gelir dağılımını olumlu yönde değiştirerek, gini katsayısını düşürmesidir. Bu öngörü vergi sisteminin geliri adaletli bir şekilde dağıtacağı kabulüne dayalıdır. Ama bazen vergi sistemi geliri yeniden dağıtarak adaletsiz yapının daha da derinleşmesine zemin hazırlayabilmektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi sistemi içerisindeki ağırlığının artması vergi sonrası ikincil gelir dağılımını daha da kötüleştirebilmektedir¹⁰⁴.

b.Vergi Oranları

Vergi yükü ile bağlantılı, neden sonuç ilişkisini ortaya koyan en önemli kavram vergi oranıdır. Ödenen toplam vergilerin milli gelir içindeki belirleyeni vergi oranlarıdır. Bu nedenle vergi oranı arttıkça gerek objektif ve gerekse de sübjektif vergi yükü artmaktadır. Vergi yükü ile ilgili olarak ülkeler arası yapılan karşılaştırmalarda bakılacak olan ilk veri vergi oranıdır. Ancak yüksek vergi oranları aynı zamanda kayıtdışı ekonominin en önemli sebebidir.

Vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepki de artmaktadır. Tüketim harcamalarında azalma meydana gelmesi, bunun telafisi için ise daha fazla çalışma veya bunun tersi aylıklığı tercih etme, yatırımcıların yatırım kararlarının olumsuz yönde etkilenmesi gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

c.Vergi Cezaları

Vergi cezaları ile vergi yükü arasında önemli oranda bir ilişki mevcuttur. Vergi kaçırma davranışını belirleyen en önemli faktör vergi oranlarıdır. Bunun nedeni ise cezaların caydırıcılığıdır. Yüksek vergi oranlarına maruz kalmış bir mükellefin sübjektif vergi yükünü, diğer faktörlerden ziyade, ödemek zorunda kaldığı vergi cezası belirleyecektir¹⁰⁵. Vergi yükü ile vergi cezalarının arasındaki bir başka ilişki ise vergi cezalarının algılanış biçimidir. Sık sık çıkarılan vergi afları, vergisini

¹⁰³ Demir, s.72.

¹⁰⁴ Abdullah Mutlu, M.Çelen, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, **TÜSİAD Yayınları**, Yayın No: TÜSİAD-T/2012-10/532, Ekim-2012, s.80.

¹⁰⁵ Demir, s.77.

zamanında ödeyen mükellefler açısından olumsuz bir algılamaya sebep olacaktır. Vergi cezalarında temel amaç vergi ödeyen ve ödemeyen mükellefleri birbirinden ayırmak ve adaletli bir gelir dağılımının hiç olmazsa algılanışında olumsuz bir durum yaratmamaktır. Özellikle vergi afları ve etkin çalışmayan bir vergi idaresi vergisini zamanında ödeyen mükellef için sübjektif vergi yükünü daha fazla hissetmesine neden olacaktır.

d. Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları genel olarak uygulanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir. Vergi harcamaları ile vergi yükü arasında ters yönlü bir ilişki mevcuttur. İstisna, muafiyet ve indirim uygulanan mükellefin vergi yükü düşerken devlet bu kaybını önlemek için diğer mükellefler üzerine daha fazla vergi uygulayarak kaybını telafi etmeye çalışacaktır. Ayrıca vergi harcamalarının ülkelerin ekonomik, sosyal ve sektörel olarak genel durumuyla paralel bir özelliği vardır. Ülkelerde gelir ve tüketim farklılığı arttıkça bu tür uygulamalar yaygınlaşacaktır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi değiştikçe vergi yapıları da değişmektedir.

e. Enflasyon

Fiyatlar genel seviyesinin sürekli ve önemli bir ölçüde yükselmesi şeklinde kendini gösteren enflasyonun vergi gelirlerini artırma yanında, gelir dağılımındaki bozucu etkisinin varlığı da kuşkusuzdur. Birçok iktisatçının gizli bir vergileme yöntemi olarak gördüğü enflasyon, devlete gelir sağlama amacı olarak maliye politikalarında yer almakla birlikte, aynı zamanda bir vergi yükü dağılımı aracı işlevi görmektedir¹⁰⁶.

Enflasyon dönemlerinde vergi yükü düşük ve orta gelirli gruplar üzerinde yoğunlaşmakta ve onları olumsuz yönde etkilemektedir. Enflasyon nedeniyle düşük ve orta gelirli grupların nominal gelirleri daha üst gelir dilimlerine girmekte, böylece reel gelirleri azaldığı halde nominal artış nedeniyle cari gelir seviyesindeki toplam vergi oranları artmakta ve sonuçta vergi yükleri daha da ağırlaşmaktadır¹⁰⁷.

Ayrıca enflasyon ortamlarında farklı yükümlülerin farklı zamanlarda vergi ödemeleri vergi eşitsizliğini doğurmaktadır. Ücretliler gibi vergisi kaynaktan kesilen kesim bu durumdan olumsuz olarak etkilenmektedir. Olivera-Tanzi etkisi olarak adlandırılan bu durum sonucu; gelirini bir sene sonraya beyan eden ve üç taksitte

¹⁰⁶ Mehmet Pamak, "Enflasyonun Türk Vergi Sistemindeki Bazı Müesseselere Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1978, s.120.

¹⁰⁷ Erdoğan Öner, "Vergi Enflasyon İlişkisi ve Enflasyon Vergisi(II)", **İktisat Fakültesi Mecmuası**, 1994, B-C,C, 1-4.

ödeyen vergi mükellefleri açısından ise daha az vergi yüküne katlandıkları görülmüştür.

Vergi tarifesinin düz oranlı olduğu durumlarda matrahın her düzeyi için uygulanan ortalama vergi oranı aynıdır. Dolayısıyla vergi yükü, düz oranlı bir tarifede fiyat artışlarından etkilenmezken, artan oranlı vergilerde enflasyonun etkisi daha fazladır. Fiyatlardaki artışla beraber matrahta büyümekte ve artan oranlara geçilerek ortalama vergi oranı yükselmektedir. Böylece vergi borcunun artış hızı fiyatlardaki artış hızından daha yüksekse, reel vergi yükü de artmaktadır¹⁰⁸.

Enflasyonunu vergi yükünü artırıcı etkisini belirleyen etkenlerden birisi de vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olanaklarıdır. Gerek vergiden kaçınma ve gerekse de vergi kaçırma olanakları ekseriyetle bazı sermaye gelirleri ve üst gelir grupları için daha fazladır.

C.Vergi Yükünün Sosyal ve Psikolojik Etkileri

Devletle birlikte ortaya çıkan mali olaylar; siyasi, iktisadi, hukuki ve nihayetinde tek tek bireylerin psikolojileri üzerinde olumlu/olumsuz etkilere yol açarak toplumsal tepki ve eylemlere neden olmak suretiyle sosyo-psikolojik yönü de olan sosyal bir olaydır¹⁰⁹.

Kamu hizmetlerinin finansman aracı olan vergilerin aynı zamanda iktisadi, sosyal ve kültürel hayatı etkileyen yönleri de mevcuttur. Kanun koyucu olan devletin bu yetkisine dayanarak saldırdığı vergilerin toplum hayatının şekillenmesinde yönlendirici bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Örneğin yeni bir vergi salındığında toplum buna nasıl tepki veriyor veya tepkisinin boyutları ne ölçüde olabiliyor. En önemli faktör olarak mali gücü daha sonra eğitim durumu, politik tercihleri, kamu hizmetlerinden yararlanmada hissettiği faydanın derecesi gibi etmenler vergiye karşı tepkilerinde değişkenler olarak ortaya çıkmaktadır. Bireysel bazda psikolojik olarak vergiye karşı konulan tepkilerden olan vergiden kaçınma, vergi kaçırma, ekonomik davranışlarında ve çalışma koşullarında ortaya koyduğu tutum ve davranışlar; devletin topluma bir çeşit yön verme ve onları etkileyebilme gücünün de bir göstergesidir.

Geçen yüzyılda Keynezyen politikaların uygulamaya konulması ile birlikte artan kamu harcamalarının finansmanı konusu, devletlerin en önemli sorunu haline gelmiştir. Finansman konusunda özellikle gelişmekte olan ülkelerde uygulanan

¹⁰⁸ Ayşegül Mutlu, "Türkiye'de Enflasyon Olgusu ve Enflasyonun Gelir Vergisi Üzerindeki Etkileri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:21, Eylül-Ekim, 1994, s.42.

¹⁰⁹ A. Kemal Çelebi, *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*, Ankara, 2012, s.1.

ekonomi politikalarının bir sonucu olarak enflasyon ve bunun neticesinde de ağır vergi yükleri vergi kaçakçılığı gibi önemli bir sorunu gündeme taşımıştır.

Ülkelerin uyguladıkları maliye politikalarının üç önemli sacayağı bulunmaktadır. Kamu harcamaları için gelir elde etmek, vergilemede adaleti sağlamak ve ekonomide etkinlik sağlamak. Bunları başarmanın yolu da gelişmiş ülke ekonomilerinde olduğu gibi vergiler konusunda yüksek bir bilinç düzeyinin toplum genelinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Günümüz modern vergileme sistemleri; önceki yıllarda genel kabul gören, vergiler konusunda devletlerin hukuki cebir unsurunu daima ön planda tuttuğudur. Ancak günümüzde ise hukuki cebirden ziyade vergilemede gönüllü uyumu ön plana çıkarma uğraşı önem kazanmıştır. Bu uyumun oluşabilmesi için; devletin vergilemede adaleti sağlaması, vergiler konusunda algılama yanlılığına sebebiyet vermemesi, cezalar konusunda ise denetim mekanizmalarını iyi işleten bir vergi idaresine sahip olması büyük önem taşımaktadır.

Farklı ülkelerde uygulanan vergi politikaları ile ülkelerin içinde buldukları ekonomik koşullar dikkate alınarak bir analiz yapılacak olursa, vergiye karşı oluşacak reaksiyonların da farklılaşacağı sonucu net bir biçimde ortaya çıkar. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, ülkelerin demografik yapısı, dini inanç ve tutumlar, yaş, eğitim seviyesi gibi faktörlerin dikkate alınması gerekir.

VI. MALİ OLAYLARA SOSYOLOJİK YAKLAŞIMIN ÖNEMİ

Vergiler, kamu harcama ve gelirleri; tarihsel bakımdan zorunlu bir gerçeklik olan ve insanların toplum halinde yaşamasının doğal sonucu olan mali olaylardır. Bu şekildeki mali olaylar, kurumsal bir yapı olan devletin varlık nedenidir. Bu vasfıyla siyasi yönü, mevcut olan kaynakların bir kısmına el koyma ve kullanma biçimiyle de iktisadi yönü ağır basan sosyal olaylardır. Konumuz açısından değerlendirildiğinde ise; kaynakların bir kısmına el koyma, temelinde adalet, etkin vergileme gibi olgularla birlikte anıldığında vergi yükü, aslında mali olayların hukuki yönünü ifade etmektedir.

Klasik iktisadi analizde vergiler ve kamu gelirleri incelenirken devletin asli fonksiyonlarından dolayı kamu harcamalarına yer verilmemiştir. Toplumdaki iktisadi faaliyetlerin temelinde piyasa vardır. Maliye teorisinde; mali olaylar devlete yüklenen normatif amaçlar kapsamında soyut olarak ve homojen bir toplum varsayımı altında sadece iktisadi yönü ile analiz edilmekte, toplumsal yapı içinde mali olayları kuşatan koşullar ve faktörler ile tarihsel boyut ihmal edilmektedir. Bu şekilde devlet kavramına yüklenen fonksiyonlar nedeniyle vergilendirmede etken olan faktörlerin

başında devletin kurumsal yapılanması ve bireylerin devletle ve dolayısıyla da siyasi yapı ile olan karşılıklı ilişkileri toplumsal tabakalaşmayı da zorunlu bir sonuç olarak ortaya çıkarmıştır. Diğer bir ifadeyle mali sosyoloji; maliye politikaları ve onların etkilerini biçimlendirecek şekilde devleti ve toplumu birbirine bağlayan karmaşık sosyal etkileşimlere ve kurumsal ve tarihi bağlamlara tam olarak odaklanmak suretiyle diğer yaklaşımlardan kesinlikle farklılaşır.

Mali sosyolojinin ilgi alanı daha çok vergilerdir. Klasik sosyal bilimciler Avrupa'daki modern devletin oluşumunu rasyonel-yasal bürokrasiye (Weber), kapitalizme (Marx), veya emeğin işbölümüne bağlı karmaşık ilişkilere (Durkheim) dayandırırken, iki önemli mali sosyolog Goldscheid ve Schumpeter vergilemede meydana gelen büyük tarihsel değişime dayandırmışlardır.

Tarihsel süreç incelendiğinde her topluluğun farklı yaşayış biçimleri ve özellikleri görüldüğü için toplumsal tabakalaşma biçimleri de farklı olmuştur. Bu konuda en önemli belirleyen ise toplumu oluşturan temel değerler olmuştur. Gelir durumu, iklim, ırk, örf-adet, dini değerler, yönetim durumu, mülkiyet gibi olgular nedeniyle her zaman toplumsal tabakalaşma olmuştur. Bu tabakalaşmayı klasik yaklaşımla doğu ve batı toplumları olarak iki farklı değerlendirmeye tabi tutmak mümkündür.

Toplumsal tabakalaşma tüm toplumlarda görülen bir olgudur. Bir toplumda bireyler arasında görülen sosyal statü, konum, ekonomik farklar, sınırlılık ve bir takım yükümlülükler bakımından fark yaratan ve kendi içlerinde uyumluluk gösteren sosyolojik olgular toplumsal tabakalaşmada etken olan unsurlardır. Günümüzde toplumsal tabakalar arasında görülen en belirleyici özellik ekonomik insan yaklaşımının ağır basmasıyla beliren ekonomik eşitsizliklerdir. Bu durum ise toplumda hiyerarşiyi doğurmaktadır. Çoğunluğu oluşturan sosyologlara göre "sınıf sistemi" her topluma ait olmayan sanayileşmiş Avrupa'nın sosyal bir gerçeğidir. Modern anlamda sınıf kavramı İngiltere kökenli olup, 18. Yüzyıl sonlarında Sanayi Devrimi ve Fransız İhtilali yıllarında doğmuştur. Bir taraftan köyden gelip büyük kentlerde işçi sınıfını oluşturan ve sayıları gittikçe artan yoksul kitleler, diğer taraftan hiçbir sınıf farklılığını kabul etmeyip herkesin kanun önünde eşit olduğunu söyleyen modern hukuk sisteminin şekillendirdiği yeni bir toplum modeli ortaya çıkmıştır.

A-Vergi Yüküne Sosyolojik Yaklaşımlar

20. yüzyıl başlarında özellikle Goldscheid ve Schumpeter'in katkılarıyla gelişen bir alan olan mali sosyolojinin kökenlerini 14. yüzyılda yaşamış olan arap-islam düşünürü İbn Haldun'da bulmak mümkündür. İbn Haldun'un tarih, tarih

felsefesi, siyaset, eğitim, sosyoloji (tarih sosyolojisi, siyaset sosyolojisi, iktisat-maliye sosyolojisi, din sosyolojisi) ve iktisat (politik iktisat, sosyal iktisat) gibi bilim dallarının kurucusu ve öncüsü olduğu ileri sürülmektedir¹¹⁰.

Geçen yüzyılda ise; hâkim neo-klasik iktisat ve maliye yaklaşımı, mali sorunu teknik bir düzeye indirgeyip, toplumsal ve tarihsel bağlarından kopuk bir şekilde ele almıştır. Kıt'a Avrupa'sında ekonomi politiğin temel amacının devletin zenginliği ve mutluluğunu artırmak olduğu şeklindeki düşünce, birey karşısında devleti esas amaç olarak görmüş(Alman geleneği), devletin zenginliğinin, dolaylı olarak vatandaşlarının da zenginliği anlamına geleceğini söylemiştir. Buna karşılık Anglo-Sakson geleneğinde birey odaklı liberal geleneğe uygun şekilde ekonominin çıkış noktasının ulusların zenginliği ve doğasını incelemek olarak belirlenmiştir.

Dönemin Avusturya'sının artan kamu borcunun nasıl ödeneceği noktasında, Schumpeter; kamu borcunun kapatılması için olağanüstü düzeyde bir vergi konulmasını desteklerken, diğer bir iktisatçı Goldscheidkatedralist bir yaklaşımla devletin girişimci rolünü ön plana çıkarmasını desteklemiştir. Maliye ilminin eksik kaldığı sosyolojik ve tarihsel temel 20. yüzyıla birlikte hız kazanmıştır. Genel anlamda mali sosyolojinin konusu vergiler ve kamu harcamalarının siyasal, kültürel ve tarihsel faktörler gibi ekonomik temele dayanmayan etmenlerden nasıl etkilendiği ve dolayısıyla bunları nasıl etkilediği üzerinde durmaktadır. Mali sosyoloji;

a)Hükümetin harcama ve/veya vergi politikasının işlemesi ve gelişmesinin tarihsel tanımlaması yanı sıra yapısının kurumsal analizini,

b)Sistem içindeki dışsal gruplar ve/veya sınıf çıkarlarının temsiliyet mekanizmalarının analizini,

c)Harcama ve vergileme politikalarının ekonomik büyüme, gelir dağılımı, gruplar arası ekonomik ilişkilerin düzenlenmesi ve siyasetin kendisinin değişen yapısı gibi sosyal olgular üzerindeki etkilerinin nedensel analizini içermektedir¹¹¹.

Konumuz itibariyle genelde mali sosyoloji, özelde ise vergi yüküne ilişkin olarak mali sosyoloji alanında çalışma yapmış iktisatçı ve düşünürlerin görüşleri çerçevesinde devlet kavramı ve olmazsa olmazı olan vergileme yetkisi sosyolojik bir yaklaşımla ele alınacaktır.

¹¹⁰ A. Utkuseven, N. Candan, "İbn Haldun'da ve Mukaddime'de Genel Çizgileriyle İktisadi-Mali Davranış, Olay ve Yapıların Yeri", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, (Ed. A. Kemal ÇELEBİ), a.g.e. s.215-216.

¹¹¹ Mesut Sert, "Maliyeye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler", **Ekonomik Yaklaşım Dergisi**, Cilt:22, Sayı:81, ss.1-16, s.5.

1.İbn-i Haldun

14. yüzyılda yaşamış olan arap-islam düşünürü İbn Haldun; birçok sosyolojik teorinin kurucusudur ve Comte, Durkheim, Weber, Machievelli, Rousseau, Montesquieu, Tard, Veblen, Mills, Marks ve Louis Wirt'in görüşlerine en azından bazı bakımlardan benzeyen düşüncelere sahiptir. Adam Smith, Ricardo, Malthus ve Keynes'den önce işbölümü, emek-değer, nüfus, devletin ekonomideki rolü konularına değinmiştir. Kısacası O, birçok Avrupalı düşünür ve sosyoloğun öncüsüdür¹¹².

İnsanın iktisadi uğraşlardan ve iktisadi ilişkilerden oluşan bir çerçeve içinde ele alınması gerektiğini, başka bir ifade ile insan ve toplumları iktisadi faaliyetlerden soyutlayarak düşünmenin ve anlamanın mümkün olamayacağını ileri sürmüştür¹¹³.

İbn-i Haldun iktisadi bakımdan toplumları kıyaslarken bazı toplumların iktisadi olarak diğerlerinden daha canlı ve hareketli olmalarını sadece insanların zihniyet yapıları ile ilişkilendirilemeyeceğini, bunun yanında sosyal ve iktisadi şartların da hesaba katılması gerektiğini ileri sürmektedir¹¹⁴.

İbn Haldun'un görüşleri medeniyet ve onun tamamlayıcı kurumlarından biri olan ve medeniyetin gideceği yolu belirleyen devlet arasındaki etkileşim teorisini içermektedir. İbn Haldun toplumun medenileşmesi ve gelişmesi amaçları doğrultusunda devletin izlemesi gereken liberal ve Keynesyen özellikler gösteren normatif mali öneriler sunmaktadır. Mali olayların özellikle kamu gelir ve giderlerindeki değişikliklerin anlaşılabilmesi için bu tür değişikliklerin buldukları dönem ve evrim içinde incelenmeleri ve sosyolojik koşulları içinde gereği gibi yerleştirilmeleri gerektiğini belirtmiştir. Düşünüğe göre insan fıtrat olarak hayatını idame ettirebilmesi için zorunlu olan gıda maddelerine ve diğer temel ihtiyaç maddelerine muhtaçtır. Bedevi toplumsal yapıdan geçerek yerleşik hayata başlamaları ile birlikte iktisadi faaliyette bulunmaları, bir araya gelerek belli üretim faktörlerinde uzmanlaşmak zorunda kalmaları ve topluluk halinde yaşayarak yeryüzünü imar etmeleri gerekmektedir. İnsanlık tarihini, devletlerin gelişmelerine ve sonunda da ortadan kalkmalarına yol açan etkenleri anlamlandırabilmek için, toplumların iktisadi faaliyet şekillerini ve üretim ilişkilerini iyi anlamak gerekmektedir. İbn Haldun aynı zamanda devletlerin iktisadi yapıları ile iktisadi faaliyette bulunan

¹¹² Sezgin Kızılcıkelik, **Sosyoloji Teorileri**, Yunus Emre Yayınları, 2. Baskı, Konya, 1992, Cilt:1, s.76

¹¹³ Utkuseven, Candan, s.223.

¹¹⁴ Abdullah Mutlu, Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, **MB Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009, s.14.

bireylerin psikolojik yapıları ve kişilik özellikleri arasındaki ilişkileri karşılıklı etkileşim içinde değerlendirilmesi gerektiğini söylemektedir.

Bir araya gelerek topluluk halinde yaşayan insanların en önemli iki ihtiyacı ekonomik refah ve güvenlidir. İktisadi faaliyet içerisinde bulunan insan bu faaliyetini belli bir devlet otoritesi altında ve güvenli bir şekilde yapmak isteyecektir. Topluluk halinde yaşama aynı zamanda işbölümünün de gerektirir. İktisadi faaliyetlerin çeşitliliği zamanla insanların yaşama biçimlerini ve sosyo-psikolojik durumlarını da etkileyebilmektedir. Kırsalda ve siyasi otoritenin ağır vergi baskısı altında yaşamak zorunda olan ve tarımla uğraşan insanların asabiyet duygularının zayıf olduğunu vurgulamaktadır. Sadece sosyal etkiler değil, çevresel faktörler diyebileceğimiz, iklim ve coğrafi şartlar da insan kişiliği üzerinde etkiler meydana getirmektedir.

İbn Haldun; devlete ve devletin temel fonksiyonlarına iktisadi hayatın içinde vazgeçilmez bir değer vermiştir. Devlet aynı zamanda harcama yaparak teşvik edici ve yönlendirici en büyük güçtür. Gerek halkın gerekse de devletin zenginliği ve hazineye bulunan paraların sosyal harcamalarda kullanılması üretim faaliyetlerini canlı tutacak ve memleketi imar edecek harcama politikası ile artacağını söylemektedir. Devletin ekonomik hayata adil olmayan müdahaleleri, haksız vergilemede bulunması, mülkiyete haksızca el koyma gibi davranışları ekonomiyi olumsuz yönde etkiler ve neticede devletin varlığının devamı için gerekli olan vergilerle elde ettiği gelirden mahrum olur¹¹⁵.

Devletin başlangıç dönemlerinde vergilerin kişiler üzerindeki yükü hafiftir, ancak toplum olarak kayda değer miktardadır. Düşük bir hayat standardına ve hafif vergilere sahip olan tarıma dayalı bir kırsal ekonomi, ödülü refah olan çok çalışmayı teşvik eder. Fakat hükümdarlar iktidarı ele aldıklarında, çok daha yüksek bir hayat standardı olan şehir hayatı giderek artan taleplerle geldiği için, çiftçi, zanaatkâr ve tüccardan ağır vergiler alınır¹¹⁶. İbn Haldun ayrıca kişisel kazançlar üzerinden alınacak olan vergilerin girişimcilik, yaratıcılık ve çalışma gayretlerini olumsuz etkileyeceğini; alışverişler üzerine konulacak düşük oranlı vergilerin ekonomik açıdan daha uygun olacağını ileri sürmüştür. İbn-i Haldun bu görüşlerini eserinde şu şekilde dile getirmiştir.¹¹⁷

“Bilinmelidir ki devletlerin ve hanedanlıkların ilk zamanlarında vergi, tevziat(mükelleflerin ödedikleri miktarlar) itibarıyla az, ama hasılat ve varidat

¹¹⁵ N.Candan, “İbn Haldun’un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2007, Cilt:14, Sayı:2, s.242.

¹¹⁶ ROSENTHAL, I.J.Erwin, Ortaçağda İslam Siyaset Düşüncesi, (Çev. Ali AKSU), İz Yayıncılık, 1996’dan aktaran CANDAN, N., “İbn Haldun’un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı”, a.g.k., s.243

¹¹⁷ İbn-i Haldun, Mukaddime 1, Hazırlayan: Süleyman Uludağ, Dergah Yayınları:85/1, 10.Baskı, Eylül, 2014, s.541.

itibariyle çok olur. Devletlerin ve hanedanlıkların son zamanlarında ise bilakis vergi, tevziat itibariyle çok, ama hasılat itibariyle az olur. Bunun sebebi, ilk zamanlarda devlet ya dini ananeler ve hükümler üzere yürür veya tegallübün ve asabiyetin anane ve kaideleri üzerine bulunur. Bu takdirde de başlangıç zamanında mutlaka bedevilik sahasında olması icabeder. Bedevilik (ve göçebelik) ise, semahat, kerem ve tevazu sahibi olmayı, halkın mallarından uzak durmayı, nadir haller dışında bu yoldan mal toplamamayı icabettirir. Bu yüzden bütün mal ve hasılatın toplanmasında esas olan vergi ve resim miktarı az olur. Tebaadan alınan vergi ve sağlanan irad az olunca, çalışmaya heveslenip, iş görmeye istek duyarlar. Ödenen vergilerin az olmasından hasıl olan memnuniyet sebebiyle umran çoğalır ve artar. Umran ve inkişaf çoğalınca, söz konusu vergi ve iradın miktarı da çoğalmış ve netice itibariyle bunların yekunu olan hasıla da artmış olur.”

İbn-i Haldun devletin vergi oranlarını artırmakla vergi gelirlerini artıramayacağını, çünkü vergi yükü artınca vatandaşların çalışma ve kazanma arzularının azalacağını belirtmektedir. “Vergiler artınca pazara kesat gelir. Çünkü çalışma hevesi bozulmuş, teşebbüs şevki kaybolmuştur. Bu hal umranın çözüldüğünü ve çökmekte olduğunu ilan eder.¹¹⁸”

İbn-i Haldun’un vergi oranlarıyla ilgili görüş ve analizleri de, vergi oranlarının belli bir seviyede korunması gerektiğidir:

“Şu halde vergileri bütün mükellefler arasında dürüst, adil ve hakkaniyetli bir şekilde dağıt ve genelleştir. Ne üst tabakadaki soyluluk veya büyük zenginlerden, ne de kendi memurlarından, saray adamlarından ya da onların izleyicilerinden olması dolayısıyla hiç kimseyi bundan muaf tutma, hiç kimseye zorla, ödeme kapasitesinin üstünde bir vergi yükü yükleme.¹¹⁹” şeklindeki görüşüyle vergilemede adaletsizliğin olmaması gerektiğini vurgular.

Vergiler azalınca iktisadi faaliyetler canlılık ve hız kazanır. Ekonominin canlanması vergi alınan tabanı genişletir. Neticede az vergi alan devletin geliri çoğalır. Kaybeden ve az kazanan çok kazanmış olur. Diğer taraftan yüksek vergi oranları devlet gelirini düşürür. Halkı ezer, vergi gayretini köreltir. Sonuçta da vergisel taban daralır, çok kazanan kaybeder.

Ülkeyi mamur hale getirmenin en kuvvetli sebebi, memleketi imar etmek için çalışan müteşebbislerden tarh edilen vergilerin miktarını imkân ölçüsünde azaltmakta fayda vardır. Bunun bir yolu da vergi oranlarını düşürmektir. İnsanlar bu yoldan ülkeyi imar için hevesli olarak faaliyet gösterir. Çünkü bundan hâsıl olacak faydaların kendilerine bol bol akacağından emin olmaktadır¹²⁰.

İbn-i Haldun ağır vergi yükünün bir anlamda zulüm olacağını belirtmiştir¹²¹. “Haksız olarak vergi toplayan tahsildarlar zalimdir, hak olandan fazla vergi toplayanlar zalimdir, bunu yağma edenler zalimdir,

¹¹⁸ İbn-i Haldun, a.g.e., s.541.

¹¹⁹ A. İlgen, “İbn Haldun’un Kamu Ekonomisi, Maliyesi, ve Vergi Dünyasına İlişkin Görüş ve Analizleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:281, s.244.

¹²⁰ İbn-i Haldun, s.540.

¹²¹ İbn-i Haldun, s.551.

halka haklarını vermeyenler zalimdir, emlâki gasbedenler tamamıyla zalimdir. Bütün bunların zararını ve vebalini hanedanlığın maddesi olan umranın harap olması sebebiyle devlet çeker. Çünkü bu durum umran ehlinin şevkini ve hevesini yok eder.”

2.Montesquieu

Montesquieu, vergilerin ağırlığı, vergilerin hürriyetle olan ilişkisi ve verginin ikamesi konusundaki görüşlerini şu şekilde açıklamaktadır¹²²:

Ona göre, vergilerin çokluğunun iyi olduğunu söylemek kötü bir yargıda bulunmak demektir. Vergilerin ağır olduğu ülkelerde vatandaşların sefalet içerisinde oldukları görülmüştür. Bunun en önemli sebebi de bu ülkelerde endüstri, sanat ve zanaatın gelişmemiş olmasıdır.

Montesquieu ayrıca vergilerin ikame etkisinin olmadığını, bu nedenle ağır vergilerin önce fazla çalışmaya neden olacağını, fazla çalışmanın ise bıkkınlık ve tembelliğe neden olacağını ileri sürmüştür. Ağır vergilerin toplumda daha fazla adaletsizliğe neden olacağını ve bu nedenle sosyal dokunun bozulacağını ileri sürerek bu görüşünü şu şekilde ifade etmiştir¹²³: Avrupa'daki ülkelerin vergilerinin çok ağır olması buna karşılık Müslümanların adil bir vergi düzenine sahip olmaları sebebiyle bu ülkelerde gerçekleştirdiği fetih hareketleri büyük bir mukavemetle karşılaşmamıştır. Müslümanların bu ülkeleri fethederken hiçbir güçlkle karşılaşmamış olmalarının sebebi de işte bu aşırı vergi sisteminden ileri gelmektedir.

3.Joseph Schumpeter

Schumpeter'in sosyoloji konusundaki görüşleri hemen hemen İbn Haldun'un görüşlerine benzer ama Schumpeter 20. yüz yılın bilimsel terminolojisinden ve Avrupa'daki sosyal ve ekonomik gelişmelerden etkilenmiştir. Schumpeter'e göre gelirin yapısı büyük ölçüde ekonomik gelişme ve devletin yapısıyla bağlantılıdır.

14. yüz yıldan 16. yüz yıla kadar Avrupa kendi öz gelirlerine sahip feodal prenslerin hâkimiyeti altında bulunuyordu. Egemenlik merkezi devlette olmayıp, prensin gelirleri özel mülkünden ve feodal gelirlerinden oluşmaktaydı. Prenslerin genel bir vergileme hakkı yoktu. 15. yüz yılda feodalite çökmeye başlayınca Avrupa'da güçlü ordulara ihtiyaç duyuldu. Savunma ülkeler için çok önemli hale gelmeye başladı. Savunma ve savaş harcama demektir ve merkezi devletler bu işi daha iyi yapabilirlerdi. Birçok devlet demokrasinin yerleşmeye başlaması ile birlikte ortadan kaldırıldı. Bir anlamda merkezi devletleri vergi kurdu ve vergiler de aynı

¹²² Hakan Ay, "Montesquieu, Vergiler ve İbn-i Haldun", **İktisat İşletme ve Finans**, Yıl:8, Sayı:90, Eylül, 1993, s.19.

¹²³ Hakan Ay, s.20.

zamanda devleti biçimlendirdiler. Devletler ortaya çıkınca karmaşık yapıları içinde yeni hizmetlerde bulunmak zorunda kaldılar. Devlet artık büyük harcamalar yapan, bunun içinde finansmana ihtiyaç duyan birimler oldular. Ancak devletin harcamalarının boyutları konusu artık ulus devletlerin gündemini oluşturmuştu.

Schumpeter'e göre kapitalizm teknolojik yeniliklerle sürekli değişen ve refah yaratıcı dinamik bir süreçtir. Vergi toplanması ise devletin en temel kaynaklarından. Devlet vergileri fon olarak piyasadan topladıkça bu durum özel girişimin gelişmesini engellemektedir. Bu nedenle vergilere bir sınır getirilmesi gerekmektedir. Schumpeter'e göre devletin vergileri artırması gönüllü uyumu azaltmakta ve vergiler bir ceza olarak görülmektedir. Bu nedenle vergi burjuvanın düşmanı haline geldi. Vergiler parayı israf edenlerin kontrol ettiği engizisyona dönüştü. Schumpeter; şayet vergilere bir sınır konulmazsa ve uygun önlemler alınmazsa artan vergi yükü uzun dönemde vergi devletini yıkar, görüşündeydi.

Schumpeter'in vergi devletinin altında yatan temel argümanı tarihtir. Schumpeter vergi devleti teorisini geliştirirken Smith'den etkilenmiştir. Bu nedenle Schumpeter'in vergi devleti teorisi A. Smith'in tasarladığı devlet içerisinde bir yere oturtmak gerekmektedir. Schumpeter'in vergi devleti analizinin en önemli amacı vergilere bir sınır getirmektir. Vergilerle finanse edilen devlet ekonomik sistemi destekler ve ekonomik büyüme sağlar. Vergiler sadece devletin ortaya çıkmasına yardım etmezler, aynı zamanda devleti şekillendirirler. Vergi sistemi devletin diğer organlarını da ortaya çıkaran bir sistemdir. Vergilerin çeşidini ve düzeyini de devletin sosyal yapısı belirleyecektir. Schumpeter'e göre vergi; üretici veya tüketicinin rantından elde edilmelidir. Ceterisparibus durumunda bir mala vergi konulduğunda bu durum sadece arz ve talep eğrilerini değil, ekonomik ve sosyal yapıyı da etkiler. Schumpeter'e göre devleti vergi var etmiştir ve onu şekillendirmeye devam etmektedir. Devletin mali kapasitesi özel ekonomideki bireylerin ödeyebileceği vergi ile sınırlıdır. Bireysel girişimciler ve yenilik süreci devletin karşısındaki özel ekonominin gelişiminin temel dinamikleri olduğundan dolayı devlet bu kapitalist gelişim sürecini aşırı vergilendirmeye baltalamamalıdır.

"Böylelikle vergi devletinin iktisadi kapasitesinin kuramsal kavrayışı için temel ilkeye gelmiş olduk. Burjuva toplumunda herkes kendisi ve ailesi için çalışır, tasarruf eder ve belki de bazı amaçlar için yalnızca kendini düşünür. Üretilmiş her şey özel iktisadi öznelerin amaçları doğrultusunda üretilmiştir. İtici güç kişisel çıkarıdır ve bunun hazcı bireysel egoizmle hiçbir benzerliği yoktur. Bu dünyada devlet iktisadi bir parazit olarak yaşar. Özel ekonomiden parayı yalnızca her sosyo-psikolojik durumda yer alan bu kişisel çıkarın varlığının devamlılığını sağlayacak ölçüde çeker. Diğer bir deyişle, vergi devleti, insanların üretimdeki finansal çıkarlarını kaybedecekleri ve her ne olursa olsun üretim için

*kullandıkları en güçlü enerjilerini kesecekleri ölçüde insanlardan talepte bulunmamalıdır*¹²⁴.

Schumpeter; dolaylı vergiler vergi devletini ayakta tutan en önemli mekanizma olmasına rağmen, burada üretim ve ticaret ilişkilerini olumsuz etkilemeyecek uygun oranın belirlenmesinde zorlukların olduğunu belirtir. Doğrudan vergiler ise tekel karları ve toprak rantı üzerine uygulandığı sürece girişimci ekonominin işleyişinde bir zarara yol açmaz; ancak özellikle girişimci kârının aşırı vergilendirilmemesi gerekir, çünkü sermaye oluşumu üzerinde engel yaratır. Ücretlerin aşırı vergilendirilmesi de tasarrufları aşırı yükseltip verimliliği düşürmesinden ötürü benzer bir risk yaratır. Ayrıca eğer vergi devleti kapitalist piyasa içerisinde girişimci devlete dönüşür ve gelirini özel ekonomide işletme kurarak elde etme yolunu seçerse krize davetiye çıkarır. Devlet, bunun yerine özellikle tekelleri vergilendirirse daha fazla gelir elde eder¹²⁵.

4.Rudolf Goldscheid

Vergilemenin bir “sosyal davranış” olduğunu ilk defa vurgulayan Goldscheid savaş sonrası dönemde devletlerin faaliyetlerini savaş öncesinde olduğu gibi yürütemediklerinden yola çıkarak, kamu maliyesi biliminin fonksiyonel ilişkilerinin kökenlerini toplum yapısı içinde araştırmıştır¹²⁶. Goldscheid’da Schumpeter gibi Avusturya’nın savaş sonrası dönemde ekonomik olarak toparlanma gücünü kaybetmesi karşısında, vergi devletinin iktisadi toparlanmada rolünün ne olabileceğini, hangi politikaları uygulayabileceğini, yeniden yapılanmanın nasıl sağlanabileceğini analizlerinde konu etmiştir. Ancak Goldscheid; Schumpeter’in aksine krize çözüm olarak sermayenin kamu ekonomisi içerisinde yeniden yapılandırılmasını ve sermaye artırımının girişimci devlet modeli içerisinde gerçekleşebileceğini savunmuştur. Vergi devletinin kapitalizmle ilişkisi içerisinde devlet kendisini finanse eden kreditorlerin elinde yoksullaştığını ifade etmiştir. Aynı zamanda Goldscheid’e göre tarih boyunca savaşlar devleti kreditorlere bağımlı hale sokmuştur. Zamanla devlet içinde devlet halini alan bu durum aynı zamanda devlet içerisinde yaşayan toplumsal yapıların şekillenmesinde de önemli bir rol oynamıştır. Bu durumun doğal sonucu olarak vergi sistemi tarafından korunan ve desteklenen sınıfsal yapıyı da ortaya çıkarmıştır.

¹²⁴SCHUMPETER, J., “The Crisis of the Tax State, (Çev. GÜRKAN, C., KARAHANOĞULLARI, Y.), “Vergi Devletine Kuramsal Yaklaşımlar, **Maliye Dergisi**, Sayı:165, Temmuz-Aralık 2013, s.8.

¹²⁵ SCHUMPETER, J., s.8-9.

¹²⁶ Burhan Baloğlu, Filiz Baloğlu, Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, **İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, Yayın No:2010-62**, s. 3.

Goldscheid'in literatüründe özel ekonomi ile devletin iktisadi davranışları bakımından bir fark bulunmamaktadır. Artı değerın yaratılması ve bunun toplum çıkarı için kullanılması bakımından kamu ekonomisini özel ekonomiden üstün tutmuştur. Goldscheid'in maliye politikası; vergi oranlarına ve kemer sıkma politikalarına karşı çıkan toplumların giderek daha çok sahip çıkmaya başladığı düşünceler ve politikalar haline gelmektedir. Özetle Goldscheid'in kuramından sorunsal genel olarak kapitalist üretim biçiminde kendisine sadece vergi gelirleri bırakılarak mali gücü sınırlandırılan devletin kaybettiği güce tekrar kavuşmasının sağlanmasıdır¹²⁷.

5. James O'Connor

O'Connor'ın düşüncesinde devletin mali krizi ile kastedilen, sermayenin üretim ve piyasa alanında ortaya çıkan krizinin kamu maliyesine yansmasıdır. Kapitalist ekonominin üretim ilişkilerinde, piyasada ve siyaset alanındaki yapısal süreçler ve dinamikler orta vadede kamu harcamalarının kamu gelirlerini aşma eğilimini doğurmaktadır. Buna göre devlet sınıflar arası politik bir ilişkidir. Hükümet harcamalarının hacmi ve kompozisyonu ile vergi yükünün dağılımı piyasa yasalarınca tayin edilmez, sınıflar ve gruplar arasındaki iktisadi ve toplumsal mücadeleyle yapısal olarak belirlenir¹²⁸.

Bütçenin finansmanında vergilerin oynadığı role ilişkin olarak O'Connor vergi ile finansmanı ekonomik sömürünün bir biçimi olarak görür ve bundan dolayı vergilerin bir sınıf analizi sorunu olduğunu ileri sürer. Goldscheid'a atıfla vergi sisteminin amacının "dışsal koruma iktidar/güç ve bazı sınıfların diğerleri karşısında zenginleştirilmesi" olduğu görüşüne katılır. Bundan dolayı devletin, vergi yapısının eşitsiz içeriğini ve sınıf yapısının sömürücü doğasını gizlemek için adil bir vergileme biçimi kurmaya çalıştığını ileri sürer. Devletin bunu başaramadığı durumda vergi isyanı ve devletin mali sorunlarının (ve bundan dolayı siyasal sorunlarının) şiddetlenmesi riski olduğunu ileri sürer¹²⁹.

6. Arthur Laffer

1970'li yılların sonlarına doğru talep-yönlü iktisadın karşılaştığı sorunlara çözüm olarak, vergi indirimleri politikasını öneren Amerikalı iktisatçı Arthur Laffer, vergi indirimleri sonucunda toplam piyasa üretiminin ve toplam vergi gelirlerinin

¹²⁷ C. Gürkan, Y. Karahanoğulları, "Vergi Devletine Kuramsal Yaklaşımlar, **Maliye Dergisi**, Sayı:165, Temmuz-Aralık 2013, s.12.

¹²⁸ O'CONNOR, **The Fiscal Crisis Of The State**, California State University, New York, 1973'den aktaran GÜRKAN, C., KARAHANOĞULLARI, Y., a.g.k.,s.18.

¹²⁹ O'CONNOR, **The Fiscal Crisis Of The State**, St. Nartin Pres, New York, 1973, (Çev. Mesut SERT), "Maliye'ye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler, **Ekonomik Yaklaşım Dergisi**, Cilt:22, Sayı:81, ss.1-16, s.14.

artacağını savunmuştur. Laffer'e göre çağdaş iktisadi sorunların temelinde, üretimin talebe cevap verememesi yatmaktadır. Laffer, üretimi teşvik edecek en önemli iktisat politikasının ise "vergi indirimleri politikası" olduğunu savunmuştur¹³⁰. Bu yaklaşıma göre devlet toplam arzı kuvvetlendirmek için vergi yükünü düşürmelidir. Arz yönlü iktisatçı olan Laffer'e göre vergi oranlarını sürekli artırmanın ekonomiye zararı olduğu gibi devletin vergi gelirlerine de olumsuz etkisi olur. Devlet vergi oranlarını artırırca vergi hasılatı artar ancak bu bir azalarak artmadır. Devlet yine vergi oranlarını artırmaya devam ederse bir noktadan sonra toplam vergi hasılatı düşmeye başlar. Bu noktayı Laffer vergi optimali olarak ifadelendirir. Diğer taraftan vergi oranlarının dolayısıyla vergi yükünün artması üretime yani toplam arza zarardır¹³¹.

Laffer Eğrisi, vergi oranları artarken vergi gelirlerinin önce arttığını; ancak, daha sonra azaldığını göstermektedir. Grafik 1'de görüldüğü gibi; vergi oranı sıfır olduğunda, bireyler hiçbir vergi ödemezler ve devletin vergi geliri doğal olarak sıfırdır (A). Vergi oranı %100 olduğunda ise, devlet bireylerin kazandığı tüm geliri alacaktır. Bu durumda bireylerin üretim yapıp, gelir elde etme istekleri bitecek, çalışmanın bir yararı olmayacak, vergi geliri de (B) noktasında sıfır olacaktır.

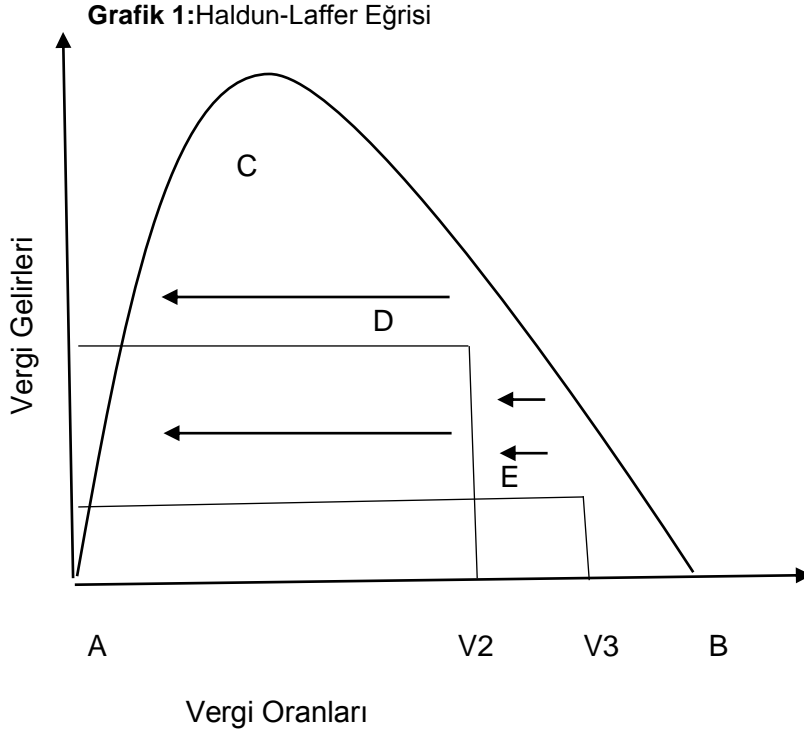
"A" ve "B" noktaları arasında devlet vergilerden mutlaka bir gelir elde etmektedir. Bu nedenle A noktasından itibaren yükselmeye başlayan eğri, belirli bir noktadan sonra (C) aşağıya dönüş yapacaktır. "C" noktası vergi gelirini maksimize eden vergi oranıdır ve bu noktanın ilerisindeki bir vergi oranı (D noktası gibi) vergi gelirini düşürecektir. Buna karşılık, "C" noktasının ilerisinde vergi oranındaki bir indirim, vergi gelirini artıracaktır. Bu vergi indirimi, bireylerin çalışma gayretini artıracaktır. Vergi oranlarındaki indirim, çalışmayı boş zamana göre istenir hale getirebilir; ancak, belki de vergi sonrası gelir arttığı zaman daha az çalışmak, daha az yatırım yapmak, daha yüksek gelir elde etmek ve daha fazla boş zamana sahip olmak yönünde tepki verilebilir. Bu bakımdan, çalışma ve yatırım isteğinin vergi indirimine göstereceği esnekliğin ölçülmesi de kolay olmayacaktır.

Haldun-Laffer eğrisi taraftarlarının açıklamalarına göre devletin düşük vergi uygulaması daha fazla vergisel gelir elde etmelerini sağlayacaktır. Çünkü insanlar hem gelir elde etmeye hem de elde ettikleri gelirleri vergi otoritelerine bildirmeye gönüllü olacaklardır. Arz yönlü iktisadın temel ilkelerini şu şekilde özetleyebiliriz¹³²:

¹³⁰ Coşkun Can Aktan, **Yeni İktisat Okulları**, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2008, s.51.

¹³¹ Abuzer Pınar, **Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s.47.

¹³² Aktan, s.53.



Kaynak: http://www.radikal.com.tr/yazarlar/mahfi_egilmez/vergi_indirimlerinin_ekonomik_ana_lizi-733027

1. Arz yönlü iktisatçılar, marjinal vergi oranlarının indirilmesi (artırılması) halinde bunun görece fiyatları pozitif (negatif) yönde etkileyeceğini kabul etmektedirler. Onlara göre; marjinal vergi indirimi, bireylerin tüketim yerine tasarrufa yönelmelerine, boş durma yerine çalışmayı tercih etmelerine neden olacaktır.

2. Arz yönlü iktisat "ekonomik büyüme" ve "ekonomik etkinlik" olarak bilinen iki önemli iktisat politikası amacına ağırlık vermektedir. Arz yönlü vergi politikasını savunanlar, vergi indirimlerinin uzun dönemde vergi gelirlerini ve toplam piyasa üretimini artıracığını kabul etmektedirler.

3. Arz yönlü iktisadın diğer bir temel ilkesi ise vergi oranları ile vergi gelirleri ve toplam piyasa üretimi arasında kurmuş olduğu ilişkidir. Bu ilkeye göre; vergi oranlarının indirilmesi, sanıldığı gibi vergi gelirlerini azaltmayacak aksine artıracaktır. Çünkü vergi oranlarının indirilmesi görece fiyatları pozitif şekilde etkileyecek ve bu etki toplam piyasa üretiminin yani GSYİH'nin artması şeklinde sonuçlanacaktır.

Ayrıca birçok veri göstermektedir ki sermaye kazançlarına uygulanan vergi oranlarındaki azalışların bu kazançlar üzerinden elde edilen vergi gelirlerinde yüksek artışlar olmuştur. Vergi oranları çok yüksek olduğu zamanlarda mükellefler ellerinde bulunan sermaye varlıklarını satmaktan vazgeçerler, fakat vergi oranları makul seviyelerde olduğu zamanlarda mükellefler bu varlıklarını satmaya istekli olabilmektedirler¹³³.

¹³³MITCHELL, Daniel J., "Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması", (Çev. ÇUKURÇAYIR, S.), **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık, 2011,s.331.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGÜ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ KÜLTÜREL VE POLİTİK ETMENLER

Günümüzde devletlerin yerine getirmek zorunda olduğu fonksiyonlar için vergi topladığı ve bunun zorunlu bir ödemeye dönüştüğü bilinmektedir. Verginin salınmasından toplanmasına ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine kadar olan süreçte karşılıklı bir mükellefiyet söz konusudur. Devletin vergi mükelleflerine olan yaklaşımı, etkin işleyen bir vergi idaresine gerek duyulması ve kamu hizmetlerinden kimin ne kadar faydalanacağı hususları bu ikili ilişkinin bir yönünü oluştururken, diğer yanda ise toplumsal ve kültürel yapı, mükelleflerin vergi sistemine duydukları güven, devletle olan ilişkilerinin hepsi bir kültürel yapı oluşturmaktadır.

Mali sosyolojinin ilgi alanına giren ve tarihsel süreçte istatistiki verilerin toplanması ve analiz edilmesinin kolaylaşması ve yaygınlaşması vergi yükü konusunda ülkeler arasında karşılaştırmaların yapılmasını da mümkün hale getirmiştir. Özellikle sübjektif vergi yükünün ölçülmesinin imkânsızlığı nedeniyle karşılaştırmalarda anlamsız sonuçlar çıkmaktadır. Ancak, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarının yanı sıra kültürel, sosyolojik ve psikolojik durumlarının farklı olması sübjektif vergi yükü kavramının önemini ortaya koymaktadır.

Vergi yükünün algılanması konusunda pek çok faktör etkili olmaktadır. Bu etkenler arasında vergi kültürü, vergi ahlakı, dini inançlar, vergi bilinci, gelenekler, siyasi görüş, politik kültür sayılabilir.

Çalışmamızın ilerleyen safhalarında kültür kavramı açıklanarak, vergi kültürü, vergi kültürünün kapsamı ve özellikleri ile vergi kültürünü etkileyen faktörlerden din ve ahlakın vergi kültürü ile olan ilişkisi, ülkelerin sahip olduğu demokrasi düzeyi bağlamında politik kültür açıklanacaktır. Daha sonrasında ise birey-devlet ilişkileri bağlamında vergi sisteminin yapısı açıklanmıştır.

I-VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ KÜLTÜREL ETMENLER

Ekonomik ve sosyal yaşantımız içerisinde önemli bir yer tutan vergi, içinde yaşanılan toplumun kültürel değerlerinden etkilendiği gibi, kendine has bir takım değer ve normlarla toplumsal dokuyu da etkileyebilmektedir. Verginin tarafları olan devlet ile mükelleflerin beklenti ve çıkarları birbirinden farklı olmaktadır. Sosyal ve iktisadi amaçlarını gerçekleştirmeye çalışan devlet, olabildiğince çok vergi geliri elde etmeye çalışırken, piyasa kültürü içindeki bireyler ise daha fazla ve nitelikli kamu hizmeti talep etmektedir. Görünürde bu ilişkide parasal yön ön plana çıksa da piyasa koşullarında mükellefler uygulanan vergi politikalarına karşı bir takım stratejiler ortaya koymaktadırlar. Bu durumun, farklı ülkelerde yaşanan benzer örneklerine

tarihte rastlamak mümkündür. Netice olarak bir toplumda vergilendirmeyi daha etkin ve adil hale getirebilmek için sosyal yapının iyi anlaşılması gerekmektedir.

Ekonomi tarihini anlayabilmek için toplumların kültürel değerlerini, inanç sistemlerini incelemek gerekmektedir. İktisadi normları ortaya çıkaran, kendi çağının insanına has davranış normlarıdır. Vergiler de ekonomik yapının önemli bir yapısı olduğundan vergi ödeme kültürünü belirleyen de, mükelleflerin eğilim ve davranışlarıdır. Vergileme kültürü ise hükümet politikaları tarafından belirlenmektedir.

A. Kültür Kavramı:

Kültür kavramı, “ bir millete kişilik kazandıran diğer milletlerle arasındaki farkı tespiti yarayan, tarihi gelişim içinde çeşitli birikimlerle oluşmuş, o millete özgü maddi ve manevi varlık değerlerinin uyumlu bir toplamından oluşmaktadır¹³⁴.” Kültür ne sadece edebiyat, ne sadece sanat ne de ekonomiden oluşur. Toplum hayatının bütün sosyal açımları tarafından kapsanır. Kültür denildiğinde bir arada yaşama ihtiyacı duyan farklı ölçülerde örgütlenmeye sahip insan toplulukları gelir ve bunun ekonomiden ayrılması mümkün değildir¹³⁵. Kültür, bir toplumun kimliğini oluşturur, onu diğer toplumlardan farklı kılar. Kültür toplumun yaşayış ve düşünüş tarzıdır. Bireyleri kendi özgür iradeleriyle bir inanç birliği etrafında toplayan din, insanların karşılıklı anlaşmalarını sağlayan ve aralarında manevi bir bağ kuran dil, sağlam ve iyi bir hayat için ahlaki değerler, geçmişten günümüze kadar ulaşan ve gelişen gelenek, görenek ve sanatsal değerler kültürün özünü teşkil eder¹³⁶.

Bazı kültür tarifleri şöyledir:

Nermi Uygur’a göre kültür, “insanın ortaya koyduğu, içinde insanın var olduğu tüm gerçekliktir.” Yani kültür, insan varlığının görüldüğü her şeydir. Kültür, doğanın insanlaştırılma biçimi, bu insanlaştırmaya özgü süreç ve verimdir. İnsanın nasıl düşündüğü, duyduğu, yaptığı, istediği, özünü nasıl gördüğü; değerlerini, ülkülerini, isteklerini nasıl düzenlediği, ne tür yaşam biçimi, var olma programı benimsediği, teknik, ekonomik, hukuk, estetik, bilim, yönetim, örgütler, dernekler, kurumlar; insanın meydana getirdiği her şey kültürdür. Bunlar insanın meydana getirdiği “maddî ve mânevî” yapı ve ürünlerinin tümüdür. Kültür sahibi olmak ve bir

¹³⁴ E. Bilgiç, “Milli Kültür Anlayışı”, **Milli Kültür Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Ocak-1977.

¹³⁵ A. Işık, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2009, s.851-865.

¹³⁶ F. Halıcı, “Tarihimiz, Sanatımız ve Kültürümüz”, **Milli Kültür Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, Temmuz-1981.

uygarlık kurup geliştirme yeteneği, canlılar arasında sadece insanî mahsus bir özelliktir¹³⁷.

Z. Gökalp'a göre kültür, "Bir kavmin vicdanında yaşayan kıymet hükümlerinin toplamına o kavmin kültürü denilir." Bunun dışında iki tarif daha vardır. Bunlar; "Kültür, yalnız bir milletin dinî, ahlâkî, hukukî, aklî, estetik, lisanî, iktisadî ve fennî hayatlarının ahenkli bir bütünüdür." "Millî kültür ise, hem usulle yapılamayan, hem de taklitle başka milletlerden alınamayan duygulardır." Bu tanımlardan anlaşıldığı gibi Gökalp'in kültür anlayışının iki önemli özelliği; millilik ve usulle yapılamayıp taklitle alınamayışıdır. Mademki her milletin duyusu, düşünüşü onun kültürüdür ve her millet de ayrı ayrı ırki, coğrafî, siyasî özelliklere sahiptir, öyleyse kültür de milletten millete değişen değer yargılarıdır, değer sistemleridir¹³⁸.

En basitinden en gelişmişine kadar tüm toplumlarda kültür denilen ortak bir olgu ortaya çıkmaktadır. Kültür kavramı günlük dilde çok farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Kültürün konusu temelde birey olduğundan, bireylerin özellikleriyle yakından ilişkilidir. Kültür; süreç içerisinde mükemmelleşme olarak kendini göstermektedir. Bireyin eğitim ve sanat anlayışı, erdemli olması, fikir ve düşünce zenginliği örnek olarak kullanılabilir. Buna karşın özellikle anglo-sakson ülkelerde kültür denildiğinde geçmişten miras kalan ve öğrenilebilir davranış kalıpları örnek olarak verilebilir. Kültürün "bireysel davranış kalıplarının toplamı" şeklinde anlaşılması iki özellik taşımaktadır: İlk olarak genel anlamda kültürün bağlayıcılığa sahip bir olgu olmasıdır. Yani davranış kalıpları olarak toplumun bütünü için geçerlidir. İkinci özellik ise; öğrenilebilir olması, yani kültürel kalıpların geçmişten kalmış olmasıdır. Toplumların maddi ve manevi kültür öğelerine örnek vermek gerekirse; maddi kültür öğeleri somuttur yani varlığı algılanabilen öğelerdir: Ev, araba, kıyafet, yiyecek vb., Manevi kültür öğeleri ise; soyuttur yani varlığı fiziki olarak algılanamayan öğelerdir: Hukuk, din, ahlak, gelenek ve görenek, örf ve adetler vd.

Ekonomik politikaların olumsuzluğu ve istenilen başarıların elde edilememesi, özellikle enflasyonun etkilediği şartlardan kaynaklanan sosyal nitelikli meseleler şöyle sıralanabilir¹³⁹:

- Kültürel normlarda aşınma,
- Ahlâkî değerlerin zayıflaması,
- Sosyal ilişkilerin zayıflaması,

¹³⁷ Nermi Uygur, **Kültür Kuramı**, Yapı Kredi Yay., İst. 1996, s. 17.

¹³⁸ Hikmet Yıldırım Celkan, **Eğitim Sosyolojisi**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, No: 664, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum 1989.

¹³⁹ Mustafa Erkal, **İktisadî Kalkınmanın Kültür Temelleri**, Der Yayınları: 266, İstanbul 2000.

- Geleceğe olan güvenin sarsılması,
- Kötümserliğin artması ve alkol-uyuşturucu bağımlılığı,
- Tüketimin artması ve marka merakı,
- Sosyal sorumluluk duygusunda aşınma,
- Teşebbüs gücünün sınırlanması,
- Toplumda ve ailede saldırgan davranışlarda artış,
- Yükselen işsizlik,
- Alt ve orta gelir grubunun eğitim görme talebinde azalma,
- Gelir dağılımının bozulması dolayısıyla sosyal barışın zedelenmesi,
- Kayıt dışı ekonomide artış,
- Mevcut müteşebbisin rant kesimine yönelmesi gibi.

1.Kültürel Yapı: Kültür, belli bir kökten gelmiş bir toplumun “ana mayası” anlamındadır. Bir toplumun ana mayasını yani kültürünü, o toplumun dil, yazı, tarih, din, töre, gelenek, görenek, edebiyat ve sanat birliğinin toplamı belirler, bir toplumun benliğini oluşturan bu ortak değerler, o toplumun diğer toplumların kimliklerinden nasıl ve nerede ayrıldığını belgeler. Bir toplumun üyesi olan her kişinin yapısında ve benliğinde, o toplumun mayasında bir parça bulunur.

Kültür kavramının varlığı için temel etmen, bir insan topluluğu ve onu oluşturan aile ve bireylerin varlığıdır. Bütün kültür öğeleri, kültürel unsurlar insan tarafından var edilmiştir. Yani kültürün temel kaynağı insandır. Kültür, tarihi süreç içerisinde oluşur; milletler yaşadıkça oda yaşar. Dededen, atadan gelen kültürel değerler, yaşayan insanların duygu, düşünce ve yaşantılarıyla şekillenir zaman içerisinde gelişerek bazen de değişerek devam eder. Kültür değerleri hiçbir zaman statik kalmazlar devamlı değişim halindedirler. Bu değişim çok hızlı olmaz, yıllar bazen de yüzyıllar süreci içinde olur.

2.Kültürün Özellikleri

Kültür her toplumda şu ortak özellikleri gösterir¹⁴⁰.

a.Toplumsaldır: Kültürün, toplumları bulunduğu yer yada dönemlerde oluşması, yaşamasıdır. Toplumun dışında ondan bağımsız bir kültürden söz edilemez. Kültürün var olabilmesi için toplumun varlığı şarttır. Toplumların kendilerine ait kültürel farklılıkları o toplumların özelliğini oluşturur. Her toplumun kendisine ait değerleri, gelenekleri, görenekleri, sanatı, edebiyatı vb. gibi değer yargıları vardır. Kültür bütün bu özellikleri kapsar.

¹⁴⁰<http://www.megep.meb.gov.tr/Default.aspx>.

b.Tarihseldir: Kültür denen karmaşık bütün ve onu oluşturan öğeler(dil, din, yazı, giyim-kuşam, sanat, yerleşme vb.) hangi toplum olursa olsun bir anda, kısa bir zaman dilimi içinde meydana çıkmış değildir. Kültür, yüzyılların deneyimlerinden süzülerek biçimlenmiş, geçmiş kuşakların yaşamları, deneyimleri, alışkanlıkları vb. gibi özellikler günümüz kültürünün içinde yeri vardır.

c.Kalıtısaldir: Kültürün ya da onun kapsamına giren öğelerin, etkinliklerin doğum yoluyla değil kültürleşme yoluyla aktarılır. Bireyler ya da topluluklar, öğrenme yoluyla kazandıkları davranışları veya kültürü sonraki kuşaklara genetik yoldan değil, öğrenme yoluyla aktarırlar. Örneğin, kaza sonucu sakat kalan kişi bu özeliğini genetik yoldan çocuklarına aktaramaz; ama bir kimsenin yaşamı boyunca edindiği her türlü düşünsel yada duygusal özelliği ile çocuklarını da etkileyebilir.

d.İşlevseldir: Kültürün bir başka özeliği de toplum yaşamında bir yerinin, görevinin bulunmasıdır. Toplumun kültürel özellikleri birer işleve sahiptirler, mantıksal olarak toplumla bütünleşmişlerdir. Kültür toplumsal yapının oluşmasında ve toplum özelliklerinin yaratılmasında önemli bir faktördür.

e.Dinamiktir: Bütün sosyo-kültürel sistemler, sürekli olarak değişirler. Yaşadığımız çağın özelliklerinden dolayı değişim daha hızlı bir şekilde yaşanmaktadır. Toplumlararası iletişimin gelişmesiyle kültürel değişim hız kazanmıştır.

f.Kapsayıcıdır: Her kültür kendi içinde barındırdığı yaşam biçimleri, sanat, dil, din vb. gibi toplumsal değerleri içerir.

3. Kültürün Değişimi

Bütün kültürler, hızlı ya da yavaş, daha doğrusu kimi dönemlerde hızlanmış kimi dönemlerde ise yavaşlamış ama kesintisiz bir değişme içindedir. Kültürün yapısı, nereden bakılırsa bakılsın kültür kavramının tümü için ortak olan kimi tanımlamalar vardır ki bunların ilki kültürün organik olduğudur, bir başka deyişle değişimin ve buna bağlı olarak etkileşim içinde olduğudur.

Kültürel değişme, kültürler arası etkileşme veya yaşadığı çağa uyarlama gibi dışardan gelen etkenlerden olduğu kadar, kültürün kendi iç deviniminden de kaynaklanır. Günümüz toplumlarında, kültürel değişimin daha hızlı değişime uğradığını söyleyebiliriz. Günümüzde kültürel değişimin daha hızlı yaşanmasının nedenleri¹⁴¹,

Toplumlararası iletişimin gelişmesi. Örnek; Televizyon, telefon, İnternet, Toplumlarda başka kültürleri öğrenme, tanıma merakı.

¹⁴¹<http://www.megep.meb.gov.tr/Default.aspx>

*Üst kültürlerin alt kültürlere karşı siyasal ve ekonomik baskıları.
Küreselleşmeye doğru giden bir dünya.
Kullanılan üretim araçlarının değişimi.
Günlük yaşamda kullanılan birçok araç-gerecin değişmesi.
Tüketim alışkanlıklarının değişmesi.
Toplumlar arası göç hareketlerinin fazla olması vb. değişimlerden dolayı kültürel değişim yoğun bir şekilde yaşanmaktadır.*

B. Vergi Kültürü:

Kültür kavramı; ekonomi, sosyoloji, psikoloji ve tarih disiplinlerini kapsayan geniş bir kavramdır. Bu bağlamda, vergi kültürünü tanımlama çalışmalarını da bu geniş çerçeve içinde değerlendirmek doğru bir yaklaşım olacaktır. Çünkü vergi kültürünün biçimlenmesinde toplumun kültürel değerleri, inançları, yaşam düzeyleri, aile yapısı, sosyal grup, mesleki çevresinden, tarihsel, ekonomik ve hatta coğrafi ve ırksal özelliklere dek uzanan faktörler etkili olabilmektedir¹⁴².

Vergi kültürü devletin (özelde vergi idaresinin), toplumun ve bireyin vergiye bakışı, vergiyi algılayış tarzı ve bunun sonucu olarak vergi karşısında takındığı tutum ve davranışlardır. Bireyler, doğduklarında nasıl bir toplumsal ve kişisel kültüre sahip değillerse, bir vergi kültürüne de sahip değillerdir. Bu kültür zaman içerisinde önce ailede, sonra okul v.b. çevrede sonra da toplumsal yaşantı içerisinde önce toplumun sonra da bireyin sahip olduğu değer, inanç ve deneyim kazanımlarıyla şekillenerek bireyin psikolojik dünyası içerisinde tutum ve davranışlara dönüşmektedir. Bu tutum ve davranış dış dünyaya vergiyi benimseme ve uyum ya da vergiyi reddetme ve vergi ödememe şeklinde yansımaktadır¹⁴³.

Vergi kültürü ise; kısaca “toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları” şeklinde tanımlanabilir. Vergi kültürünün oluşmasında eğitimin rolü ile birlikte, devletin uygulayacağı vergi politikasının da etkisi söz konusudur. Bunun için devletin vergi politikasını oluştururken ve uygularken, verginin genel ve esas ilkelerine bağlı kalması gerekli olduğu gibi; verginin adil olması, tarafsız olması, vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması, vergi normlarının istikrarlı ve ihtiyaca yetecek düzeyde olması gerekmektedir¹⁴⁴. Nerre'nin vergi kültürü ile ilgili olarak yaptığı kapsamlı bir tanım, bugüne kadar bu konuyla ilgili yapılan bütün tanımların üzerindedir. Buna göre; “Belirli bir ülkeye özgü vergi kültürü, bu ülkedeki ulusal vergi sistemi ve vergi uygulamaları ile ilgili bütün resmi ve gayri resmi kurumların tamamını kapsayan ve ülkenin kültürel tarihi içine gömülmüş,

¹⁴² T. Canbay, G. Çetin, “Vergi Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, CBÜ, SBE, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 2007 Cilt: 5 Sayı: 1, s. 56.

¹⁴³ CANBAY, ÇETİN, G., s.57.

¹⁴⁴ A. Işık, **Ege Akademik Bakış**, 9 (2) 2009:851-865.

diğer etkenlerle etkileşimleri ve bağları olan bir kavram” olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁵. Bu tanıma göre vergi kültürü, vergileme kültüründen ve vergi ödeme kültüründen daha geniş bir anlamı içermektedir.

İktisat literatüründe “vergi kültürünün” tanımlanması iki farklı yaklaşım açısından ayrıştırılarak incelenebilmektedir. Vergi kültürünü ele alan ilk yaklaşım “klasikler”, diğer yaklaşım ise “dönüşüm iktisatçıları” olarak isimlendirilmektedir ve tablo 3’de gösterilmiştir.

Bireylerin bu kültür düzeyine ulaşabilmesi için öncelikle aileden başlayan ve çeşitli okullarda devam eden, görsel ve yazılı iletişim araçları ile birlikte dinsel kurumlarca da desteklenecek bir eğitimi almalarını gerektirir. Yapılan araştırmalar toplumların vergi algılama düzeylerinde farklılıklar olduğunu, her toplumun kendine özgü bir vergi kültürü olduğunu ortaya koymaktadır. Irk, dil, din, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir alt yapı oluşturduğu kabul edilmektedir¹⁴⁶. Kültürel normlar, gelişmiş gelenekler, bir toplumun vergi kodunu veya şifresini belirlemektedir¹⁴⁷.

Tablo 3:Ekonomik Literatüre Göre Vergi Kültürünü Tanımlayan Görüşler

KLASİKLER	DÖNÜŞÜM İKTİSATÇILARI
<p>-Schumpeter, vergi kültürü kavramını “Gelir Vergisinin Ekonomisi ve Sosyolojisi(1929)” adlı eserinde ilk defa ele almıştır. Schumpeter, vergi kültürünü gelişmiş vergi sistemleri ile ilişki içinde bulunan bir kavram olarak kullanmıştır. Dolayısıyla, vergi kültürü, bir ileriliklik ya da modernlik derecesi olarak ele alınmıştır. Sonuç olarak Schumpeter’in görüşüne göre, vergi kültürü anlayışı, ulusal bir vergileme sistemini oluşturan vergi ekonomistlerine ve politikacılarına odaklanmıştır.</p> <p>-Armin Spitaler 1954 yılında ortaya koyduğu çalışmada, Schumpeter’in düşüncesinden hareketle vergi kültürü kavramı üzerinde durmuştur. Spitaler, uygar toplumların sahip oldukları vergi</p>	<p>-1997 yılında IMF Başkanı olan Michael Camdessus, Moskova Uluslar arası İlişkiler Enstitüsü’nde yaptığı konuşmada, “vergi ödeme kültürü”nü tanımlamıştır. Camdessus’a göre, şeffaf vergi kanunları ve gönüllü uyum, vergi ödeme kültürünün temellerini oluşturmaktadır. Camdessus’un yaklaşımı, vergi kültürünü, vergi mükellefi tarafına odaklanarak ele almıştır.</p> <p>-Rusya’daki dönüşüm sorunlarıyla ilgilenen Roman Berger, vergi kültürünü, bireylerin ödemeye istekli olduğu miktara kadar devletin vergi toplayabilmesi olarak tanımlamıştır.</p> <p>-IMF ekonomistleri Tanzi ve Tsibouris, bir ülkenin vergi kültürünü, vergi mükelleflerinin sahip olduğu vergi bilinci</p>

¹⁴⁵ NERRE, B., “The Concept of Tax Culture”, National Tax Association Annual Meeting, November, USA, 2001, s.13’den aktaran Abdülkadir IŞIK, a.g.k., s.857.

¹⁴⁶ Mehmet Tosuner, İ. C. Demir, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, **SDÜ İİBF Dergisi**, 2009, Cilt:14, Sayı:1, s.10.

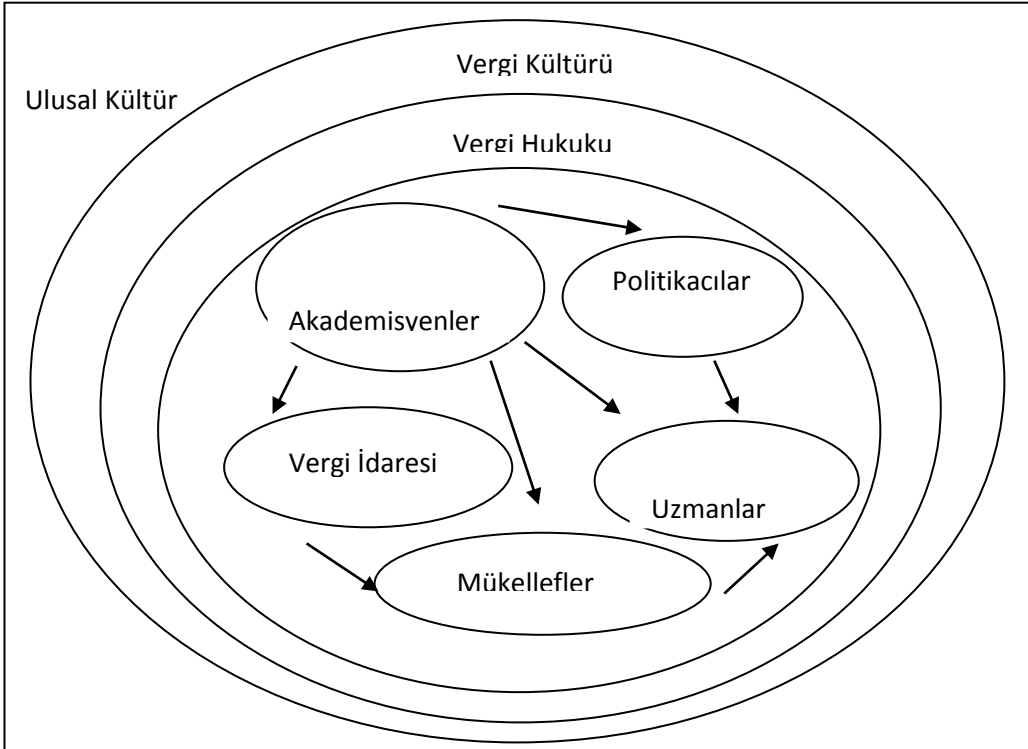
¹⁴⁷ A. Işık, Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, 9 (2) 2009:851-865.

<p>sistemlerinin birbirine yakınsadığını tam tersi durumda ise birbirinden uzaklaştığını ileri sürmüştür. Spitaler, vergilemenin ülkelerde ve o ülkenin toplumlarında var olan ekonomik, sosyal, kültürel, tarihi, coğrafi ve psikolojik farklılıklardan etkilendiğini de savunmuştur.</p> <p>-Alfons Pausch 1992'de gerçekleştirdiği çalışmasında bir ülkenin vergi kültürünün, vergi sisteminin gelişimini belirleyen benliklerle ilişkili olduğunu ileri sürmüştür. Bu düşüncesi aynı zamanda, vergi kültürünü insan maneviyatının ve yaratıcılığının bir dışa vurumu olarak ele alan Schumpeteryen bakış açısını da yansıtmaktadır.</p>	<p>olarak ifade etmişlerdir. Pek çok dönüşüm ekonomisinde, uzun vadeli hüküm süren planlı ekonominin varlığından ötürü, vergi mükellefleri vergi bilinci eksikliğini hissettiklerini ileri sürmüşlerdir.</p>
---	--

Kaynak: Işık, Ege Akademik Bakış, s.851

Vergi kültürü, sosyoloji, tarih ve ekonomi bilimlerinin kesişiminden oluşmaktadır. Nerre, vergi kültürünün oluşumunu Şekil 2'deki gibi şematize etmiştir.

Şekil 1: Vergi Kültürünü Oluşturan Etkenler



Kaynak: Birgeir Nerre, "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", Economic Analysis & Policy, Vol.38 No:1, March 2008, pp.156'dan aktaran Ufuk GENÇEL ve Elif KURU, Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:10, Sayı:20. 2012

Mükellefler, uzmanlar, vergi idaresi, akademisyenler ve politikacıların etkileşimi vergi hukukunun oluşmasında etken olur. Vergi hukuku vergi kültürünü o da ulusal kültürü etkilemektedir¹⁴⁸.

1. Vergi Kültürünün Temel Özellikleri

Vergi kültürü dinamik bir yapıda olmakla birlikte idealleştirilmiş bir kurallar sistemidir. Süreklidir ve tarihi olma özelliğini taşır. Ayrıca toplumsal bir olgu olarak vergi kültürü, insanoğlunun ekonomik düzen içerisinde devletin varlığını idame ettirmek için yarattığı her türlü şeydir. Vergi kültürü ve kültürü taşıyan çevre arasında sürekli bir etkileşim vardır¹⁴⁹.

Vergi kültürü kavramı, toplumların içinde yaşadıkları ekonomik ve sosyal sistemlerin varlığına ve gelişmişliğine göre değişmektedir. Geçiş ekonomilerinde yaşanan deneyimler yaşayan kültürün etkilerini ortaya koyması yönünden incelenmeye değerdir. Geçmiş deneyim ve yaşamlarında piyasa ekonomisindeki anlamı ve yapısıyla bir vergi sistemi ile tanışmayan geçiş ekonomisi bireyleri, verginin neden, kim için, neye dayanarak alındığı vb. konuları anlamakta zorlanmakta ve vergilemeye uyum sağlamakta güçlük çekmektedirler. Merkezi planlı ekonomilerin tarih sahnesinden çekilmesi ile ortaya çıkan geçiş ekonomilerinin bugün en fazla zorlandıkları konu ulusal bir vergi kültürünün yokluğunda yatmaktadır¹⁵⁰. Ahlak, adalet, sorumluluk gibi kültürel değerlerin her ülkenin kendi ulusal kültürü içindeki şekillenmesi ve kişilerarası etkileşimi, ülkelerin vergi kültürlerinin farklı olması sonucunu da doğuracaktır. Ancak önemli olan, genellikle gelişmiş ülkelere doğru olan bu kültürel akımlarda, her ülkenin kendi ulusal kültürüne uygun şekilde kural ve kurumlarını şekillendirmeyi başarabilmesidir. Bu bağlamda, ülkelerin başka ülkelerin vergi sistem ve uygulamalarını aynen kopya ederek uygulamak yerine, ulusal kültürü çok iyi analiz ederek sosyo-kültürel yapıya en uygun yapılanmayı sağlayacak politika tercihlerini toplumsal uzlaşma içerisinde uygulanır hale getirmelidir¹⁵¹.

2. Vergi Kültürünün Kapsamı

Vergi kültürü; vergi ödeme kültürü kadar vergileme kültürünü de kapsayan bir kavramdır. Birincisi mükellefin vergiye karşı tutumunu içerirken, ikincisi devletin vergileme konusundaki tutum ve uygulamalarını içerir.

¹⁴⁸ NERRE, B., "Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice", 63rd Congress of the International Institute of Public Finance: Tax Reform I, August 27, 2007, Warwick, England, pp.2'den aktaran Ufuk GENÇEL, Elif KURU, Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:10, Sayı:20, ss.29-60, 2012.

¹⁴⁹ Canbay, Çetin, s.58.

¹⁵⁰ Canbay, Çetin, s.58.

¹⁵¹ Canbay, Çetin, s.58.

Vergilendirme yetkisi ile kastedilen geniş anlamda devlettir. Parlamenter demokrasilerde yasa yapma gücüne sahip olan parlamentolar da bu kapsamda yer alır. Geniş anlamda devletin, dar anlamda ise vergi toplama yetkisini almış idarelerin, vergileme konusunda tarihsel süreç içerisinde şekillenerek bugüne taşınan yapı, kurum, politikalarından, vergi idaresi çalışanlarının ve maliye bürokratlarının algı, tutum ve davranışlarına dek uzanan geniş bir alanda vergileme kültürü şekillenir. Ulusal vergi sistemi ve yapısı ve bu yapı içerisinde ortaya çıkan vergi politikaları ve uygulamaların tümü vergileme kültürünün bir yansımasıdır. Her ülkenin kendisine özgü bir vergi yapısı vardır. Ulusal vergi kültürü her ülkenin kendi tarihsel, ekonomik, sosyolojik sınırlarına sahiptir. Bu yapının temeli ekonomik ve sosyal yapının etkileriyle oluşturulur. Ekonomik ve sosyal yapıda meydana gelen değişimlere bağlı olarak vergi yapısı da değişecektir.

Ancak, mükellefte oluşan vergi ödeme kültürünün özellikle devletin vergi politikası ile yıpratılmaması gerekir. Bunun için de devletin vergi politikasını oluştururken ve uygularken verginin evrensel ve doktrinde kabul görmüş açıklık, kesinlik, adalet, iktisadilik gibi prensiplerine saygı göstermesi ve vergi sistemi oluşturulması ve vergi politikalarının uygulanmasında önemle dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi kültürünün diğer önemli aktörü ise vergi mükellefleridir. Mükellefin vergi kültürünün şekillenmesinde üç unsurdan bahsedebiliriz¹⁵².

- Mükellefin değer yargılarını içeren psikolojik davranışları
- Bilgi, anlama, uygulama, analiz, sentez, algılama gibi bilişsel becerileri
- Değerler geliştirme, toplumsallaşma, kabullenme, adil olma gibi tutum ve davranışları.

Mükelleflerin beyanları üzerinde “yaş”, “cinsiyet”, “medeni hal”, “mesleki çevre” ve “eğitim” gibi sosyo-demografik faktörler de vergi ödeme kültürünün oluşumunda etkili olabilmektedir.

3. Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler:

Toplumda bireylerin yaşam boyu yaptıkları eylemleri yönlendiren çeşitli değerler söz konusudur. Bu değerler çerçevesinde bireyin hangi kararları verdiği toplumsal sonuçları olan faktörlerdir. Bunlar genel olarak vergi ahlâkı, vergi ahlâkı bağlamında din olgusu, politik ortam, bireyle devlet arasındaki ilişkiler ve konumuz itibarıyla de vergi sisteminin mükelleflerle olan ilişkisidir.

¹⁵² Canbay, Çetin, s.60-61.

a. Vergi Ahlakı:

Kültür ve vergi ahlâkı arasında karşılıklı birebir bir ilişki vardır. Vergi ahlâkı açıklanması zor bir fenomendir¹⁵³. Vergi ahlâkı “mükellef” olarak vatandaşları devletle olan ilişkilerinde yöneten davranış normları olarak tanımlanabilir. Vergi ahlâkının kültürel(millî gurur, dindarlık ve sosyo-ekonomik faktörler), kurumsal düzenlemeler (kurumsal güven, demokratik katılım), yönetim ve politika (vergi idaresinin davranış, algılanan vergi yükü vb.) belirleyicileri vardır¹⁵⁴.

Ahlâk, insanın kamuyla olan ilişkilerinde “uygun” olarak adlandırılan davranışı belirleyen içsel bir denetçidir¹⁵⁵. Buna benzer şekilde vergi ahlâkı vergi ödeme konusundaki “içsel bir motivasyon olarak tanımlanabilir. Ahlâkın iki boyutundan bu çerçevede bahsetmek uygun olur¹⁵⁶. İlk boyut genel olarak bir toplumun doğru ya da adaletli olarak kabul ettiği pratikleri kapsarken, ikinci boyut bir insan veya toplum için ideal olanın araştırılması bağlamında insanların gündelik seçimlerinde ahlâki karar verebilme yetisinin geliştirilmesidir. İkinci boyut ahlâki davranışların evrensel boyutuna vurgu yapar. İlk boyut ise kişilere, toplumlara, bölgesel, millî değerlere ve ekonomik, kültürel, eğitim düzeyi ve din gibi öğelere bağlı olarak farklılıklar gösterebilir. Vergi ahlâkı açısından her iki boyut da aynı derecede önemlidir ve hem mükelleflerin hem de verginin diğer aktörlerinin davranışlarının anlaşılmasında anahtar rol oynar.

Vergi kültürü yoluyla vergi ahlakını tahmin eden modellerin unsurları aşağıdaki gibidir¹⁵⁷:

- Kültür farklılıkları(Etnik dil, ırk, vatandaşlık, yaşam tarzı ve diğerleri)
- Vergi sisteminin unsurları (Vergi türleri, idarenin yapısı, vergi ödeme dönemleri, vergi kanunları ve cezaları, uyumsuzlukların çözümü)
- Demografik değişkenler (bölgeler ve yaş)
- Cinsiyet (erkek, kadın)
- Eğitim (Eğitimsiz, ilk, orta, lise, lisans, yüksek lisans, doktora)
- Medeni Hal (evli, bekâr, boşanmış, dul)
- İş durumu (İşsiz, iş sahibi, emekli)
- Dindarlık (camiye, kiliseye, havraya devam/ateist)
- Kurumlar (Vergi idaresi, Maliye Bakanlığı, ekonomi ile ilgili diğer kurumlar)
- Millî gurur (Milliyetçilik duygusu)
- Kültür
- Kamu harcamalarının miktar ve kalite düzeyi

¹⁵³ TORGLER, B. , Schneider, F.,“What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries”, Social Science Quarterly, Vol.88, No.2, June, 443-470'den aktaran, Burhan BALOĞLU, Sosyolojik Açından Türkiye'de Halkın Vergiye Bakışı, İTO Yay., Yayın No:2010-61, s.22.

¹⁵⁴ BALOĞLU, s.22.

¹⁵⁵ C. Yüksel, “Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik, TÜSİAD Yayınları, No:11/412, İstanbul, 2005, s.50,51.

¹⁵⁶ C. Yüksel, s.51.

¹⁵⁷ IŞIK, s.860.

-Yolsuzluklar
-Ekonomik etkenler (Gelir düzeyi, gelir dağılımı, büyüme ve kalkınma)
-Meslek (İşçi, memur, iş adamı, ev hanımı, sanatçı, asker, politikacı, manken, bilim adamı)

1. Çeşitli Ülkelerde Vergi Ahlâkı

İsviçre’de kültür ve kurumlar arasında güçlü bir etkileşim olduğu belirlenmiştir. İsviçre’de doğrudan demokrasinin vergi ahlâkı üzerinde önemli bir etkisi vardır. Legal sistemde devlette ve parlamentoda ölçülen *milli gurur* ve *güven*’in vergi ahlâkı üzerinde tutarlı bir pozitif etkisinin olduğu saptanmıştır. Anayasal ve mevcut politik-ekonomik düzeydeki güven, faal durumdaki vergisini ödeyen bir toplum için önem arz etmektedir. İsviçre’nin aksine İspanya’da ya da Rusya’da daha çok otonomi ve devletin zorunlu gücü ile yapılan vergilendirme uygulaması daha çok vergi ahlâkına yol açmaz ve farklılıkları ortadan kaldırmaz. Kore ve Japonya için yapılan vergi kültür araştırmasında Japonya’nın vergi kültürü Kore’den daha yüksek çıkmıştır. Ayrılmış eğilimler, yani kültür unsurlarındaki farklılıklar ve mali merkezileştirme işlemi bu farklılıkların nedeni olarak ileri sürülebilir. Bağımsız değişken olarak kültür ele alındığında, kültür ve doğrudan demokrasi arasında güçlü bir etkileşim vardır. Kurumların yönetim yapısı, vergi sisteminin unsurları, vergi oranı, sosyo-demografik ve sosyo ekonomik değişkenlerin vergi ahlâkı üzerinde olumlu etkisi vardır. Avustralya ve İsviçre için, 50-64 yaş arası referans grubunun vergi ahlâkı, istatistiklere göre 30 yaştan küçüklere oranla daha sağlam ve devamlıdır.

2. Yaş, Medeni Durum, Eğitim Durumu, Cinsiyet, Dindarlık ve Vergi Ahlâkı

Eğitim bireylerin sosyalleşme sürecini yaşadıkları önemli bir kurumdur. Toplumda tabakalar arasındaki farklılıklar ne kadar büyükse, toplumun bütünü temsil edecek değerlerin oluşturulması da o kadar zordur. Daha az eğitim almış kişiler vergileri yük anlamında görme eğiliminde oldukları ve gelirden sağlanan fayda ve hizmetleri fazla önemsemedikleri için vergilemeye karşı negatif duygular geliştirebilmektedir. Vergi ve eğitim düzeyi arasındaki ilişkinin önem kazandığı bir durum da vergi yasalarındaki değişikliğin sıklığıdır. Sık yapılan değişikliklere uyum sağlamada eğitilmiş bireylerin daha bilinçli oldukları görülmektedir¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, (ed.) Coşkun Can Aktan ve İ.Y.Vural, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s. 137-157.

Ülkelerde bölgeler arası farklılık olmamasına rağmen evli ve evli olmayan insanlar arasında farklılıkların olduğu gözlemlenmiştir. Gözlemlenen değerlere göre evli insanların bekârlara göre daha fazla vergi ahlâkı vardır.

Emeklilerin vergi ahlâkı ülkelerin çoğunda diğerlerine göre daha fazladır. Dindar olanların vergi ahlâkı dindar olmayanlara göre daha fazladır. Milli gurur vergi ahlâkını ve itaatini artırmaktadır. Gelir dağılımı düzeldikçe vergi ahlâkı artmaktadır. Bayanların vergi ahlâkı erkeklere göre daha fazladır. İdareye duyulan güven arttıkça vergi uyumu ve ahlâkı artmaktadır. Kamu harcamalarında saydamlığın artması ve yolsuzlukların azalması, vergi ahlâkını artırırken, tersi durumda vergi ahlâkı düşmektedir. Yaş ilerledikçe vergi ahlâkı artmaktadır. Gelişmiş bölgelerde vergi ahlâkı daha yüksektir.

i. Din ve Ahlâkın Vergi Kültürü İle Bağlantısı

Din; ahlâkın oluşumuna, ahlâk ta zihniyetin oluşumuna altlık oluşturduğu için, din zihniyeti etkilemektedir. Weber ideal bir tip olarak Protestanlığı ele aldığı zaman somut gerçeği oluşturan diğer faktörleri geri plana atar. Bunlar toplumsal gerçekte var olan ayrı cinsten başka etkenlerdir. Weber'e göre bazı dinsel inançlar bir ekonomik zihniyetin ortaya çıkışını belirleyebilir¹⁵⁹. Aynı şekilde Weber; toplumsal ağırlığı olan tabakalardaki değişim dinin yorumlanmasında ve algılanmasında da değişikliğe sebebiyet vermektedir¹⁶⁰. İslâm dini ise Müslüman insanı hedefler. Bu ahlâki insanla aynı manaya gelir.

Vergi ahlâkı ise, birçok sosyal ve kültürel faktörden etkilenen bir olgudur. Bunlardan vatandaşlık bağı ile bağlı olunan devletin yönetim şekli, devletin ve siyasal iktidarların bireysel ve toplumsal olarak kabulü ve güven derecesi, milli ve manevi duygular, ülkedeki demokrasi gibi birçok sosyal ve kültürel faktör vergi ahlâkının oluşumunda, gelişiminde ve sürdürülmesinde önemli ölçüde etken kabul edilmektedir¹⁶¹.

Torgler'e göre vergi ahlâkı açısından mükellefler dört tipe ayrılır¹⁶²:

- 1-Sosyal Mükellef (*SocialTaxpayer*)
- 2-İçten Mükellef (*IntrinsicTaxpayer*)
- 3-Gönüllü Mükellef (*HonestTaxpayer*)
- 4-Vergi Kaçakçısı (*TaxEvader*)

¹⁵⁹ Mutlu, s.22.

¹⁶⁰ Max WEBER, **Protestan Ahlâkı ve Kapitalizmin Ruhunu**, (Çev.Zeynep GÜRATA), Ayraç Yayınevi, Ankara, 2002, s.343.

¹⁶¹ Tosuner, Demir, s.1-15.

¹⁶²TORGLER, B., "Tax Morale: TheoryAndEmpirical Analysis of TaxCompliance, Universitat Basel, Basel, 2003'den aktaran Mehmet TOSUNER, İ. C. DEMİR, "**Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri**", SDÜ, İİBF Dergisi, Y.2009, Cilt:14, Sayı:1, s.1-15.

Sosyal mükellef, sosyal normlardan etkilenen, yakalanma korkusu ve utanç duygusu içinde olan mükelleftir. Vergi ödeme isteği büyük ölçüde diğer mükelleflerin vergi ödeme durumlarına bağlıdır. Eşitlik algısı ödeme isteğini, eşitsizlik algısı ise ödememe isteğini arttırmaktadır.

İçten mükellef, herhangi bir zorlamaya bağlı olmaksızın vergisini ödeyen, vergi karşısında içsel motivasyonu yüksek, buna karşın kurumsal faktörler karşısında oldukça hassas mükelleftir. Vergi ödeme davranışları, diğer mükelleflere ve kamusal hizmetlere bağlı olmamakla beraber, devlet ve vergi yönetiminin davranışlarından büyük ölçüde etkilenmekte ve sahip olduğu kurumsal duruma göre pozisyon alabilmektedir.

Gönüllü mükellef, her durum ve şartta vergisini ödeyen mükelleftir. Hiçbir durumda vergi kaçırma yolları aramaz, vergi politikalarından, oranlarından, denetim sıklığından vb. durumlardan etkilenmez. Vergi ahlakı en yüksek mükelleftir.

Vergi kaçakçısı ise, vergi ahlakı en düşük olan mükelleftir. Her durum ve şartta vergi kaçırma yollarını arar. Ekonomik açıdan, tipik rasyonel bireydir.

Yapılan araştırmalarda; özellikle Anglo-Sakson ülkeler ile İskandinav ülkelerinde mükelleflerin vergiye karşı olumlu bir tutumlarının olduğunu, buna karşın Fransız ve İspanyolların vergiye karşı olumsuz tutumlarının olduğu gözlemlenmektedir. Dolayısıyla toplumların mensup oldukları din, yaşadıkları coğrafya ve ekonomik, siyasal sistem gibi birçok etmen vergi ahlakını etkilemektedir¹⁶³. Torgler; OECD ülkeleri ile kıyaslandığında Asya ülkelerinde vergi ahlak düzeyinin daha yüksek olduğunu gözlemlemiştir. Bu durumun nedeni olarak da Asya ülkelerinin kültürlerinde toplumsal normlardan sapmamaya büyük önem verilmesi gösterilmektedir¹⁶⁴.

Vergi mükelleflerinin vergi yükünü adaletli bulup bulmadıkları vergi ahlakı açısından önemli bir etkidir. Vergi sisteminin adaletsiz olduğuna inanılması ve vergi yükünün başkalarına oranla daha yüksek algılanması gibi düşünceler vergi kültürünü olumsuz etkileyen unsurlardır¹⁶⁵. Adaletsiz vergileme, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmaması anlamına gelmektedir. Ayrıca vergilendirmede bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranılması (istisna ve muafiyetler, vergi afları) toplumsal açıdan bazı hoşnutsuzluklar oluşturmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergilemeye tepki göstermelerine neden olmaktadır¹⁶⁶.

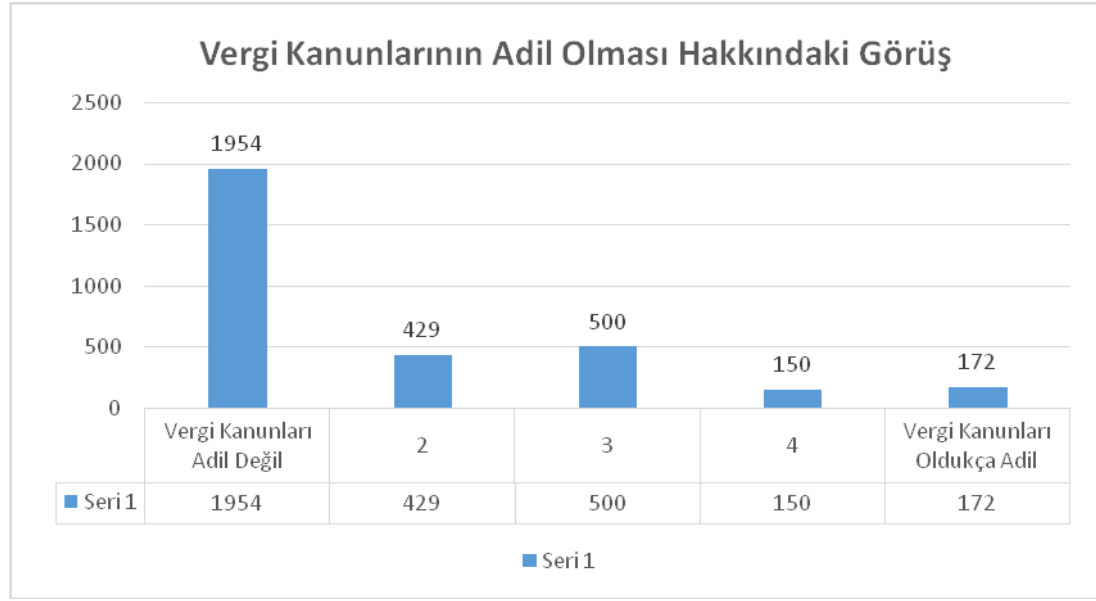
¹⁶³ Mehmet Tosuner, İ. C. Demir, Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı, **Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı:9/3, s.13.

¹⁶⁴ Birol Kovancılar, "Vergi Kültür ve Ahlakı Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2007, s.185.

¹⁶⁵ M. Şahin, Ç. Özenç, "Türkiye'de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler", **Yaklaşım Dergisi**, Makale No:10916, Şubat-2008, Sayı:182.

¹⁶⁶ Gencil, Kuru, s.35.

Grafik.2-Vergi Kanunlarının Adil Olması Hakkındaki Görüş



Kaynak: Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.71

Aristo'dan başlayarak adalet kavramının ne ifade ettiği üzerinde filozoflar uzun süren tartışmalara girmişlerdir. Adalet; "herkese hakkını vermek ya da eşit insanlara eşit davranmak" şeklinde tanımlanabilir¹⁶⁷. Bir yandan ekonomik etkinliği sağlamak diğer yandan da toplumdaki eşitsizlikleri gidermek için devlet vergi toplamaktadır. Eşitsizliğin dünyada kaçınılmaz bir durum olduğu düşünülse bile, "hak gözetme, karşılıklılık ve adalet fikri de içinde yaşadığımız toplumsal gerçeklik dokusunun bir parçasıdır¹⁶⁸." Diğer yandan adalet kavramıyla özdeşleştirilmiş isimlerden biri olan Rawls'a göre "kurumların en önemli erdeminin adaletin öncelikli olmasıdır¹⁶⁹."

Adalet konusunda bir yandan devletin vatandaşlarına nasıl adaletli bir vergi sistemi uygulayacağı tartışılırken diğer yandan günümüzdeki bazı gelişmeler de bu adaletin sağlanmasında olumsuz etki yapabilmektedir. Bireylerin dolaysız kamu harcamaları (sağlık, işsizlik, eğitim, emeklilik yardımı) ve sosyal açıdan arzulanır (sağlık, eğitim) harcamaları, vergi indirimleri, asgari ücret, düşük vergi oranları gibi araçlarla çalışanları veya bazı özel grupları korumaya yönelik düzenlemeler modern refah devletinin kullandığı temel araçlardır. Ancak küreselleşme bu araçların etkinliğine zarar vermektedir. Bu konuda Tanzi ulus devletlerin bir yandan küresel

¹⁶⁷ B. Turner, **Eşitlik**, Dost Kitabevi, Ankara, 1997, s. 45.

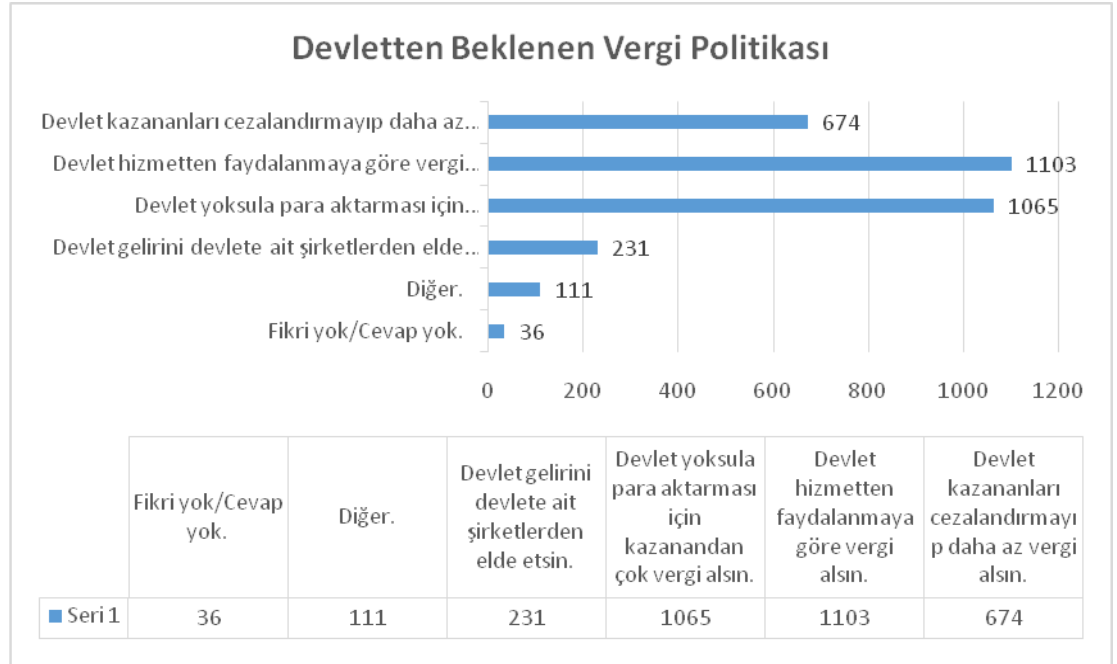
¹⁶⁸ Turner, s.34.

¹⁶⁹ RAWLS, J., A Theory of Justice, Oxford University Pres, Oxford, 1999, s.6'dan aktaran Burhan BALOĞLU, s.20.

ekonomiyle bütünleşirken diğer yandan yoksulları koruyacak politikalar yürütemeyeceğini ileri sürmektedir¹⁷⁰.

Tarihi süreç göstermektedir ki; devletlerle mükellefler arasında vergi-mükellefiyet bağlamında gerçekleşen ilişkiler daha çok bir mücadele görünümünü vermektedir. Halk bir yandan vergi kaçırarak veya vergiden kaçınmak suretiyle bir davranış sergilerken daha çok hizmet beklemekte, diğer tarafta ise vergi oranları çok yüksek ama hizmet yok görüşü hâkim olmaktadır. Bu iki uç görüşün aynı alanda yer alması tabiidir ki kayıtdışı ekonominin varlığı ile doğrudan bağlantılıdır. Devlet kayıtdışında kalanlar sebebiyle yeterli hizmeti verecek vergi geliri elde edemezken, mükellefler de kayıt dışındakiler nedeniyle daha yüksek oranlarda vergi ödemektedir. Böylece özellikle gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde devlet ve mükelleflerin beklentileri bir vergi kültürü olgusunu kurumsallaştırmaktadır.

Grafik.3-Devletten Beklenen Vergi Politikası



Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.105

3220 denek üzerinde yapılan yukarıdaki ankette; araştırmaya katılan deneklerin gelir düzeyi arttıkça kazanandan daha az vergi alınması şeklinde bir vergi politikası genel kabul görünürken, gelir düzeyi azaldıkça kazanandan çok vergi alınması şeklinde bir vergi politikası tercih edildiği görülmüştür¹⁷¹.

¹⁷⁰ Baloğlu, s.21.

¹⁷¹ Baloğlu, s.105.

Vergi ahlâkının kültürel (milli gurur, dindarlık ve sosyo-ekonomik faktörler), kurumsal düzenlemeler (kurumsal güven, demokratik katılım), yönetim ve politika (vergi idaresinin davranış, algılanan vergi yükü vb.) gibi belirleyicileri vardır¹⁷².

Din; sahip olduğu değerler, ritüeller ve semboller aracılığı ile bireylerin iktisadi davranışlarını etkileyebilmektedir. Dini organizasyonlar toplum için ahlaki yapılar sağlarlar. Din, kabul edilen kurallar çizgisinden davranmak için belli bir derecede zorlama yapar ve “süper doğal polis” olarak hareket eder, işlem ve uygulama maliyetlerini azaltır¹⁷³.

A.Smith “Theory of Moral Sentiments” adlı eserinde dindarlığı rasyonel bakış açısıyla analiz etmiş ve dindarlığın bir çeşit içsel ahlaki zorlama mekanizması gibi çalıştığını belirtmiştir¹⁷⁴.

Torgler, yaptığı araştırmasında vergi ahlakı ve dindarlık arasında kuvvetli bir korelasyon olduğunu bulmuştur. Katolik, Hindu ve Budistler dini ünvanı olmayan insanlara göre daha yüksek bir vergi ahlakına sahiptirler. Ortodoks ve Protestanların ise vergi ahlakı daha düşük seviyededir. Ancak farklı ülkelerde bireylerin vergi sistemine karşı duruşları farklıdır. Hindistan’da vatandaşların büyük bir çoğunluğu vergiye tabi değildir. Bir başka çalışmada Furnham Protestan iş ahlakının derecesinin yükselmesi bireyleri vergilemenin daha fazla karşısında olmaya yöneltmektedir. Furnham, Protestanlar “başarı tamamen çabaya bağlı olduğu için fakirler ve işsizler zavallılıkları için ayıplanmalıdır” görüşüne inandıklarını, bu sebeple daha güçlü Protestan ahlakına sahip olanların “ doğal olarak vergilemenin belirli yönlerine karşı” olduklarını belirtmektedir.

Ortodoksların dindarlığı ile vergi ahlakı ise negatif ilişki içindedir. Tarih boyunca Ortodoks kilisesinin devletle yakın ilişkisi olduğunu belirten Torgler, bu sonucun şaşırtıcı olduğunu belirtmektedir. Devlete karşı işlenmiş suçlar aynı zamanda dine karşı işlenmiş suç olarak nitelendirilmekteydi. Ancak bu sonucun post-komünist ülkelerdeki komünizm döneminin anti-din politikaları ile ilgili olduğu söylenmektedir¹⁷⁵.

¹⁷² TORGLER, B.,and SCHALTEGGER, C. A., “**Tax Morale and Fiscal Policy**”, Center for Research in Economics, Management and TheArts (CREMA), Working Paper No.30, 2005, 1-34’den aktaran Burhan BALOĞLU, a.g.e.,22.

¹⁷³ TORGLER, B.,“**The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity**”,Centre for Research in Economics, Management andTheArts, WorkingPaper No.2003-08, 1-35’den aktaran Burhan BALOĞLU, a.g.e., s.23.

¹⁷⁴ Burhan Baloğlu, Filiz Baloğlu, Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, **İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar**, Yayın No:2010-62, s. 106.

¹⁷⁵Baloğlu, Baloğlu, s. 107.

Türkiye’de de yaşanan sıkıntıları dinden uzaklaşılmasına bağlayanlar olduğu gibi, dine yükleyenler de bulunmaktadır. Hatta diyebiliriz ki günümüzde iki yaklaşımlı bir sosyal yapı iç içe yaşamaktadır. Bir yaklaşım vergileri; “vatandaşlık bilinci, sorumluluk bilinci ve görev anlayışı, adalet” gibi kavramlarla dile getirirken, diğer yaklaşım ise “kul hakkı yememe, helal, haram, hak, zekat, fitre” gibi kavramlara vurgu yaparak ele almaktadır¹⁷⁶. Yani birinci tip mükellef “zekat verdiği ve hayır yaptığı için vergi ödemesine gerek olmadığına” inanırken, ikinci grup mükellef ise “vergi ödemezse kul hakkı yediğini” düşünmektedir.

b-Politik Kültür:

Siyasal iktidarlar ile mükellefler arasındaki ilişkide belirleyici olan bir unsur da ülkedeki politik kültürdür. Politik süreçte; oylama, kanun, yönetmelik, ve vergi koyma şeklinde cereyan eden ilişkiler kamusal hizmetlerin arzıyla da devam etmektedir. Vergi ahlâkı ile politika arasındaki ilişkiyi belirleyen önemli bir husus, seçmenlerin siyasal sürece katılım düzeyidir. Torgler, politik katılımçılık ve vergi ahlâkı arasında güçlü bir korelasyon olduğunu iddia etmektedir. Mükelleflerin politik sürece katılımları arttıkça, ülkedeki toplam vergi ahlâkı da artmaktadır. Slemrod’a göre siyasal iktidarın kabulü devlete güveni artırmakta, devlete güven arttıkça vatandaşlar ile devlet arasında sanki doğal bir sosyal sözleşme oluşmaktadır. Bu sosyal sözleşme, ülkedeki sosyal sermaye birikimine önemli katkılar yapmaktadır. Vergisel düzenlemelerin vatandaş tarafından daha kolay kabulü ile devam eden bu süreç, vergi maliyetlerini düşürmekte ve hükümetleri vergi yükünü azaltmaya yönlendirmektedir¹⁷⁷.

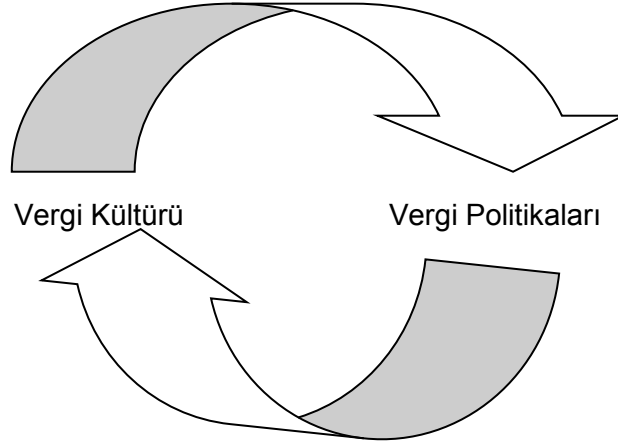
Toplumların gelişmiş örgütlenme biçimi olan devlet tarafından üstlenilen işlevlerin vergi ile karşılanması ve verginin mali amacının dışında kamu ekonomisinde bir araç olarak kullanılması vergi politikalarını etkiler. Vergi politikaları belirlenirken üzerinde durulması gereken noktalar; vergi yükü olarak ifade edilen kamu kesimine aktarılacak mili gelir oranı, hedeflenen vergi yükünün topluma adaletli ve dengeli dağıtımı ve vergi gelirleri ile hangi tür harcamaların yapılması gerektiğidir¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Baloğlu, Baloğlu, s.109.

¹⁷⁷ Tosuner, Demir, s.6.

¹⁷⁸ Ufuk Gencel, Elif Kuru, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:10, Sayı:20, ss.29-60, 2012, s. 36.

Şekil 2: Vergi Kültürü-Vergi Politikaları Döngüsü



Kaynak: Ufuk GENCEL ve Elif KURU, Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:10, Sayı:20, 2012, s.38

Bu durum ise siyasi karar vermeyi gerektirmektedir. Kamu harcamalarının finansmanı için ne kadar vergi toplanacağı, vergi konularının neler olacağı, vergilemenin zamanı, kimden ve hangi kesimden ne kadar vergi alınacağı, hangi konu ve mükelleflerin vergileme dışı bırakılacağı birer siyasi karar alma sorunudur. Siyasal karar alma mekanizması diğer maliye politikası değişkenleri üzerinde olduğu gibi vergileme üzerinde de son derece önemli etkilere sahiptir ve seçimlere dayalı bir çevrim ortaya çıkabilir. Örneğin vergi yükü seçim beklentisi olup olmamasına, seçim bölgelerine, güçlü bir muhalefet bulunup bulunmamasına göre değişebilir. Gelir grupları üzerindeki vergi yükü siyasi iktidarın sağ ya da sol eğilimli olmasına göre farklılaşabilir. Maliye politikasında genişletici ve daraltıcı uygulamalar tek parti ve koalisyon iktidarlarında aynı olmayabilir¹⁷⁹.

Bireyler ve firmalar sahip oldukları vergi bilinci ve vergi kültür yapısı ile iktisadi faaliyetlerine yön verirler. Bunun yanı sıra makro düzeyde devletin uygulayacağı politikalar için hükümetlerin belirlenmesinde önemli bir role sahiptirler. Vergileme süreci, kanun teklif ve/veya tasarının hazırlanmasından, mükelleflerin vergiyi ödemesine kadar uzun bir süreci kapsamaktadır. Bu süreç içinde öncelikle hükümetlerin oluşmasını sağlayacak seçim döneminde, kişiler sahip oldukları vergi kültürünün etkisi ile siyasi partilerin politikaları doğrultusunda seçim yaparlar. Bundan sonra ise politikaları etkileme süreci hükümetleri etkileme faaliyetlerine

¹⁷⁹ Turgay Berksoy, I. Demir, "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s. 514-515.

dönüşür. Siyasi partiler de iktidar olabilmek ve/veya iktidarda kalabilmek için yapılan bu faaliyetlere uygun davranışlar gösterir.

Öte yandan uygulamaya geçirilmiş olan vergi politikaları da karar vericilerin ekonomik faaliyetlerini yeniden düzenlemelerine ve oluşan yeni koşullar ise ekonomik işleyişi, kişilerin mülkiyet anlayışlarını vb. etkileyerek onların vergi bilinç düzeylerini ve vergi kültürlerini etkilemektedir. Vergi kültürünün yeni hali ise yeni politikaların belirlenmesinde etkili olmakta ve bu süreç döngüsel olarak devam etmektedir.

c-Birey-Devlet İlişkisi:

Bir ülkenin vergi kültürünün vergi sistemini yaratanlarla kısıtlandığı ve mükelleflerin vergi kültürünün bir parçası olarak görülmediği bir dönemden, mükellefi ya da vergi otoritesi ile mükellefler arasındaki ilişkileri merkeze alan bir yaklaşıma doğru bir değişimden söz etmek gerekir¹⁸⁰.

Vergileme karşısında mükelleflerin tutumu her zaman için ilgi çekici ve analizi hayli güç bir mesele olmuştur¹⁸¹. Vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının derecesi olumsuz yönde değişmektedir. Çünkü vergi oranlarının artması ile mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı ve dolayısıyla üstlenilen vergi yükü artmaktadır.

Vergileme nedeniyle oluşan vergi yükü, kullanılabilir gelirden meydana getirdiği kayıplar ve mükellefin hissettiği fedakârlık derecesi açısından ikiye ayrılmaktadır¹⁸²: Literatürde birinci durumla ilgili olarak “oransal vergi yükü”, ikinci durumla ilgili olarak ise “psikolojik vergi yükü” kavramları kullanılmaktadır. Psikolojik vergi yükü, mükellefin bilgi seviyesine ve hissettiği vergi tazyikine göre değişmektedir. Mükellef, rasyonel hareket ettiği sürece bu yük, oransal vergi yüküne yaklaşmakta, aksi durumda ise uzaklaşmaktadır.

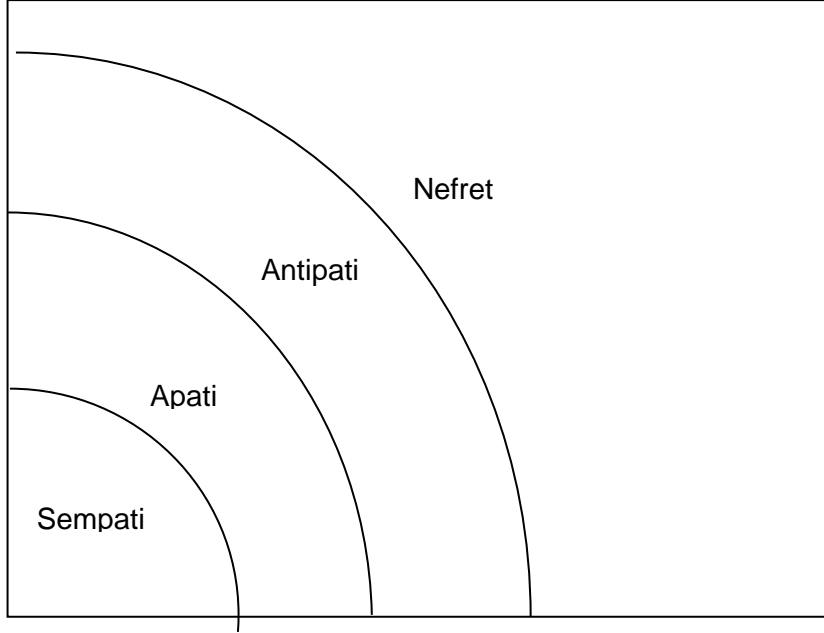
Vergi oranlarında meydana gelen artışların mükelleflerin vergiye karşı tutumlarında ne yönlü bir değişim meydana getirebileceği şekil 3’de sistematik olarak ele alınmıştır.

¹⁸⁰NERRE, B., “TaxCulture: A Basic Concept of TaxPolitics”, *Economic Analysis andPolicy*, Vol. 38, No.1, March, 153-167’den aktaran BALOĞLU; B., BALOĞLU, F., *Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi*, İTO Yayınları Sosyal Araştırmalar, Yayın No: 2010-62, İstanbul, 2010, s.16.

¹⁸¹ C.C. Aktan, D. Dileyici, Ö. Saraç, *Vergi, Zulüm ve İsyân*, Phoenix Yayınları, 2002, s.117-119.

¹⁸² Aktan, Dileyici, Saraç, s.119.

Şekil 3: Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi

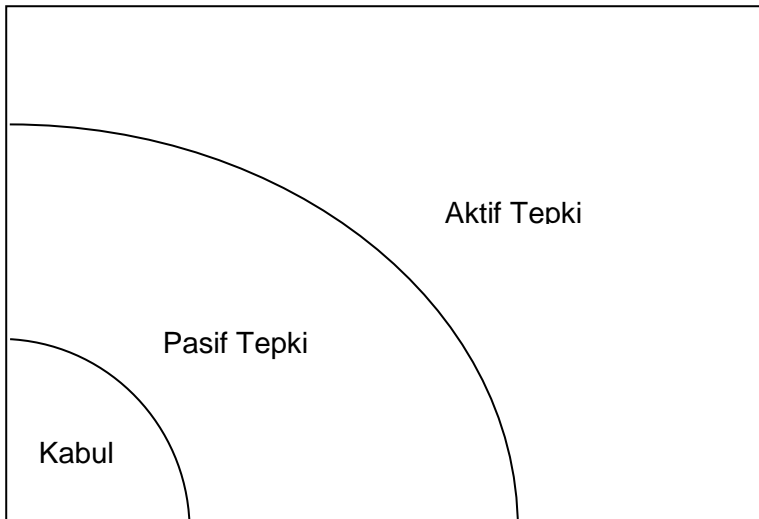


Kaynak: AKTAN, Vergi, Zulüm ve İsyan, s.120

Şekilden de görüleceği üzere vergi oranları ile vergiye karşı tutum arasında doğrusal bir ilişki vardır. Buna göre, mükelleflerin vergiye karşı tutumları vergi oranlarında görülen artışa bağlı olarak olumlu tutumdan olumsuz tutuma doğru değişim göstermektedir. Bu durum vergileme karşısında mükelleflerin psikolojik yönden hissettikleri vergi baskısı ile ilgilidir.

Şekil 4'de ise; vergi oranları ile vergiye karşı tepkiler arasındaki ilişki ele alınmaktadır. Vergiye karşı tutumların derecesine bağlı olarak ortaya çıkan tepki türleri kabul, pasif tepki ve aktif tepki şeklinde üç aşamada ele alınmıştır.

Şekil 4: Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tepki Analizi



Kaynak: AKTAN, Vergi, Zulüm ve İsyan, s.122

Küresel boyuttaki değişmelerin bireylere olan ekonomik yansımaları vergi alanında görülmektedir. 1960'lı yıllarla birlikte sosyal devlet anlayışının yerleşmesi kamu harcamalarının artmasına, bu durum da vergi yükünün giderek ağırlaşmasına yol açmıştır. Artan vergi yükü, bireylerin devlete karşı tutum ve davranışlarında bir takım değişikliklere neden olmaktadır. Bu nedenle söz konusu olan vergileme olduğunda birey-devlet ilişkisinin de farklılaştığı rahatlıkla söylenebilir¹⁸³.

Devletle vergi mükellefleri arasındaki ilişki yerleşmiş kurum ve kurallar aracılığı ile yerine getirilmektedir. Vergi söz konusu olduğunda ise, vergi idareleri önemli bir görevi üstlenmektedirler. Nihayetinde vergi idareleri ile mükellefler arasındaki ilişki mükelleflerin vergiye bakış açısını da etkilemektedir. Bu noktada güven duygusu ön plana çıkmakta, bunun için de adil, şeffaf bir vergi sistemi ve gelir idaresi önemli bir fonksiyon icra etmektedir.

Demokrasinin ülkede yerleşmesine ve tarihi sürece bağlı olarak vatandaşların siyasal sürece katılım düzeyleri, vergiye uyum düzeyini etkilediği gibi, güven duygusunun zedelenmemesi vergi ahlakı üzerinde, dolayısıyla da vergi kültürü üzerinde önemli bir etki meydana getirmektedir.

d-Vergi Sisteminin Yapısı:

Modern vergi sistemleri büyük oranda 1930-1960 döneminde ortaya çıkmıştır. Bu dönem¹⁸⁴; a) Ticaret üzerinde büyük buhran ve II. Dünya Savaşı döneminde inşa edilmiş olan önemli sınırlamaların var olduğu, b) Sermaye hareketlerinin sınırlı olduğu, c) Ülke dışı yatırımların oldukça az olduğu, d) İnsanların mobilitesinin günümüzle kıyaslanamayacak düzeyde sınırlı olduğu, e) Bireylerin hemen hemen ülke dışı alış-veriş yapamadığı bir dönemdir. Bu yıllar arasında devletler, günümüz gelişmiş devletlerin üstlendiği pek çok kamu hizmetini de üstlenmemiş durumdadır. Vergi yükleri endüstrileşmiş ülkelerde 1960'lara kadar genellikle GSMH'nin %30'unun altındaydı. Daha sonraki yıllarda maaş ve ücretlerin giderek büyüyen bir oranı üzerindeki sosyal güvenlik vergileri sonraki yıllarda OECD ülkelerinde vergi yükünün %40'ları aşmasına, hatta bazı ülkelerde %50'lilere ulaşmasına önemli katkılarda bulunmuştur¹⁸⁵.

Günümüzde kamu harcamalarının finansmanının sağlanması yanında kıt kaynakların etkin ve verimli dağılımında, farklı toplumsal gruplar ve sektörler arasında vergi yükü dengelerinin gerçekleştirilmesinde, hızlı ve istikrarlı ekonomik

¹⁸³ Dilek, Dileyici, **Devletin Mali Alandaki Rol ve Fonksiyonlarındaki Değişim, Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009, s. 21-41.

¹⁸⁴ Birol Kovancılar, Mustafa Miynat, B. Bursalıoğlu, **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.47.

¹⁸⁵ Kovancılar, Miynat, Bursalıoğlu, s.47.

büyümeyle birlikte milli gelirin artırılmasında, bölgesel dengesizliklerin giderilmesinde ve temel makro-ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesinde rasyonel bir vergi sisteminin önemi büyüktür. Ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri zaman içinde değişikliklere uğramıştır. Vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen vergileme ilkeleri devletin fonksiyonlarındaki değişikliklere paralel olarak dinamik bir biçimde sürekli olarak değişmektedir¹⁸⁶.

(1)Adalet/Eşitlik: Vergilemede adalet kavramı, normatif bir kavram olup; zamana, mekâna, ideolojilere ve kurumlara göre değişmektedir. Vergilemede adalet, tarihsel süreç içinde değişik şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı hala bulunamamıştır. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır. Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adaletli bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağı, yükümlülerin kişisel durumlarına göre ölçüsünün ne olacağı belirlenmesi büyük bir önem taşımaktadır¹⁸⁷.

(2)Genellik: Vergilemede genellik ilkesine göre, bir ülkede yaşayan herkes, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Bu nedenle bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılarla dışarıda oturmakla beraber ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi ödemek zorundadır. Bu ilkeyle ülke sınırları içinde yaşayan herkesin vergi yüküne katılması öngörülmektedir. Çünkü devletin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiç bir sınırlama olmaksızın bütün topluma sunulmaktadır. Günümüzde devlet, topladığı kamu gelirleriyle ile topluma yönelik faydalar sağladığı için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekir¹⁸⁸.

(3)İstikrar: Vergilemede istikrarlılık ilkesine göre, vergi kanunlarının tarih ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi nispetleri mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmelidir. Bu ilkeye göre, vergi kanunları ve vergi yönetmeliklerinde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normlarının sadece, büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi gerekir. Bu ilke, vergi kanun ve düzenleyici işlemlerin

¹⁸⁶ A.R. Gökbnar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, s.178, Yıl:1998, S.4.

¹⁸⁷ Gökbnar, s.4.

¹⁸⁸ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara,1995, s.95.

çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi olmayıp, aksine yeri geldiğinde belirli bir program çerçevesinde değişiklikler yapılabilmesini öngörmektedir¹⁸⁹.

(4) Tarafsızlık: Vergileme ilkeleri konusunda yapılan tartışmalarda “Vergilemede Tarafsızlık İlkesi” yüzyıllardan beri çok önemli rol oynamıştır. Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma olarak ele alınabilir. Vergilemede tarafsızlık ilkesine uyum sonucunda, vergileme ile mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarında hiç bir değişiklik olmamalıdır¹⁹⁰.

(5) Etkinlik: Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesine göre, reel ulusal gelirin artmasını en fazla teşvik eden veya en az engelleyen vergi yapısına sahip vergi sistemlerinin etkin olduğu kabul edilmektedir. Bu ilkeye göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde yapılandırılmalıdır. Vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde düzenlenmelidir. Vergilemede ekonomik etkinlik ilkesi ile bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için, bir taraftan aşırı vergi yükünü önleyecek diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir¹⁹¹.

(6) Basitlik: Vergilemede basitlik ilkesi diğer vergileme ilkelerini de kapsayan daha geniş ve gerçekten de önemli bir vergileme ilkesidir. Bu ilkeye göre, vergilemede ödeme zamanları, ödeme yeri, ödeme şekli ve ödenecek tutar kesin ve belirli olmalıdır. Ayrıca düzenlemeleri mükellefler tarafından kolayca anlaşılabilir ve uygulanabilecek biçimde hazırlanmalıdır¹⁹².

C. Toplumsal ve Kültürel Yapı İle Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler

Toplum, bireylerin birlikte yaşama gereksinimleri sonucu oluşan sosyo-ekonomik bir olgudur. Toplumu oluşturan en önemli öge insan varlığıdır. İnsanların karşılıklı ilişkileri ve etkileşimleri toplumda sosyal, kültürel, ahlaki, dini, ekonomik, siyasal ve benzeri kurumların ortaya çıkmasına neden olur. Bu kurumların ve bireylerin ilişkileri ve karşılıklı etkileşimleri toplumsal yapıyı oluşturur¹⁹³.

¹⁸⁹ Doğan Şenyüz, **Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı**, Ankara, 1997, s.209.

¹⁹⁰ A.R. Gökbunar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, s.181, Yıl:1998, S.4.

¹⁹¹ Gökbunar, s.4.

¹⁹² Coşkun Can Aktan, “Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler” **Maliye Yazıları Dergisi**, S. 24,s.45,1990.

¹⁹³ Emre Kongar, **Toplumsal Değişme**, 1.Baskı, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1972, s.220.

Toplumsal yapı dinamik bir özellik gösterir. Dünyada değişim süreci içerisine girmeyen bir toplum ile karşılaşmak mümkün değildir. Bu toplumsal dinamizm toplumu medya getiren kurumların ve kuralların zaman içinde değişmesi anlamına gelir. İktisatçılar ekonomik ve sosyal yapıda meydana gelen değişmeyi ekonomik kalkınma olarak tanımlarken, toplumbilimciler endüstri öncesi bir toplumdan sanayileşmeyi başarmış günümüz toplum türüne doğru gelişmeleri modernleşme olarak nitelendirirler. O halde modernleşmenin aracı teknoloji, bunun da toplumdaki göstergesi sanayileşmedir¹⁹⁴.

Günümüz toplumları incelendiğinde, her bir toplumun zaman içerisinde türlü aşamalardan geçerek bugünkü duruma eriştiği gözlenebilir. Toplumlarda görülen bu gelişmeler iktisatçılar ve sosyologlar tarafından değişik biçimlerde değerlendirilerek farklı toplum sınıflamaları yapılmıştır. Örneğin D.Lerner modernleşme süreci içindeki toplumları üç farklı çeşitte sınıflandırmıştır¹⁹⁵.

- Geleneksel toplum,
- Geçiş dönemi toplumları,
- Modern toplum.

1. Geleneksel Toplum

Geleneksel toplum veya endüstri öncesi toplum kalkınma veya modernleşme sürecinin başlangıç dönemindeki toplum olarak kabul edilmektedir. Bu toplumlarda milli gelir tarıma dayalıdır. Sanayileşme ya çok düşük düzeyde veya küçük el sanatları biçimindedir. Toplumda okuma yazma oranı çok küçük düzeydedir ve nüfusun büyük bir çoğunluğu kırsal kesimde yaşamaktadır. Bunun için milli gelirin büyük bir oranı tarımsal kazançlardan oluşur. Bu tür toplumlarda para ekonomisi gelişmemiştir. Teknoloji gelişmemiş olup, üretim genellikle kas gücüne dayanır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında da milli gelirin %67'si tarım sektöründen elde edilen kazançla dayalıydı. Milli gelirin düşük düzeyde olması, sanayi yatırımları için gerekli sermaye birikimini sağlayamamaktadır. Bunun sonucu olarak da büyük yatırımlara girecek müteşebbis bir sınıf oluşmamıştı. Sanayileşmenin bu ekonomik nedenler dışında düşük düzeyde olmasının bir nedeni de toplumsal yapıdan ileri gelmekteydi. Osmanlı geleneğine göre askerlik, memurluk, çiftçilik ve din işleri en yüksek onur sağlayan mesleklerdi. Ticaret ve sanayicilik onurlu bir meslek olarak görülüyor ve bu nedenle Müslüman olmayan azınlığa bırakılıyordu. Kurtuluş Savaşı yılları sırasında ve Cumhuriyetin ilanından sonra bu azınlığın önemli bir

¹⁹⁴ HEPER, s.3.

¹⁹⁵ LERNER, D., Passing of Traditional Society, 3.Baskı, TheFreePress, New York, 1964, s.71'den aktaran Fethi HEPER, s.4.

bölümü yurtdışına kaçtığından ülkede sanayi dalında yatırımlara girişecek bilgi sahibi kişiler yok denecek kadar azalmıştı¹⁹⁶.

Buraya kadar Türk toplumunun ve ekonomisinin belirlemeye çalıştığımız özellikleri incelendiğinde Cumhuriyetin kuruluş yıllarında Türk toplumunun geleneksel bir toplum görünümünü içerisinde bulunduğu yargısına varabiliriz¹⁹⁷.

Vergi yapıları, tarihsel bir kurum olarak ülkelerin sosyal, politik ve ekonomik koşullarına bağlı olarak oluşurlar ve toplumun mali fonksiyonunu yansıtır¹⁹⁸. Mali koşulların ekonomik ilişkiler sonucu; sosyal ve politik faktörlerinde ekonomik değişmeye bağlı olarak ortaya çıktığını dikkate alırsak vergi yapısının farklı ekonomik kalkınma aşamalarında olan ülkelerde değişik biçimlerde ortaya çıkacağı ve her bir toplumun belirli dönemlerde kendine özgü vergi yapısına sahip olacağı söylenebilir. Vergi yapıları, toplumsal yapının bir parçası olması nedeniyle, toplumsal yapıda meydana gelen değişimler sonucu değişir.

Martin ve Lewis yaptıkları bir araştırmada, GSMH'nin %20'sini vergilerden sağlamayı amaçlayan gelişmekte olan ülkeler için Gladstone'nın "Vergi hasılatı eşit olarak dolaylı ve dolaysız vergilerden sağlanmalıdır." İlkesinden hareket ederek aşağıdaki modeli önermişlerdir¹⁹⁹.

Gelir Vergisi	:%8
Arazi Vergisi	:%1,5
Veraset Vergisi	:%0,5
İhracat Vergisi	:%1
İthalat Gider ve Satış Vergisi	:%7
Harçlar ve Resim	:%2

TOPLAM :%20

Ancak her bir ülkenin kalkınmanın farklı aşamalarında bulunması kamu harcamaları için gerekli olan fonların kolaylıkla bu düzeye erişmesini engelleyebilir. Gelişme süreci içinde bazı vergiler önemini yitirirken (İhracat vergisi, Resim ve Harçlar) bazı vergiler (Kurum kazançları üzerinden alınan vergiler) önem kazanmaktadır. Aynı zamanda bazı ülkeler dolaysız vergilere ağırlık verirken diğer bazı ülkeler dolaylı vergileri yeğlemektedirler.

¹⁹⁶ HEPER, F., s.6-7.

¹⁹⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 114.

¹⁹⁸ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 2.Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s.409.

¹⁹⁹ HEPER, s.19.

Bugün toplum türleri incelendiğinde, geleneksel ve geçiş dönemindeki toplumların temel amaçlarının gelişmiş modern toplumlar gibi vatandaşlarını yüksek yaşam düzeyine erdirtmek, modern toplumların ise zaten yüksek olan yaşam düzeylerini daha iyileştirmek olduğunu söyleyebiliriz. Daha yüksek bir yaşam düzeyine ulaşmak için toplumsal üretimin artması, bunun için tasarrufların artması, tasarrufların artması için ise kişi başına düşen gelir düzeyinin yüksek olması gerekir. Ancak geleneksel ve geçiş dönemi toplumlarında çeşitli etmenler ekonomik kalkınmanın hızlanmasını engellemektedir. Bu etmenlerin başında okur-yazar oranının düşük, kentleşme oranının yeterli düzeyde bulunmaması ve müteşebbis sınıfın yetiştiğine inanılan orta sınıfların gelişmemiş olması ve üretimin yapılması ve dağıtılması için gerekli olan iletişim, ulaştırma ve enerji gibi temel hizmetlerin yeterli olmaması ekonomik kalkınmanın özel girişimcilerin çabaları ile gerçekleştirilebilmesi zorlaşmakta ve bu nedenle de bu görev zorunlu olarak devlete düşmektedir.

Geleneksel toplumlarda nüfusun önemli bir bölümü tarım kesiminde yaşadığı için ve milli geliri ziraat, hayvancılık, madencilik, ormancılık, balıkçılık gibi ilkel üretim yapısına dayalı olması nedeniyle devlet gelirleri genellikle²⁰⁰;

-Vergi dışı gelirlerden (Harç, devletin mülkiyet gelirleri, arazilerin kiralanması ve benzeri gelirler)

-Geleneksel dolaysız vergilerden (Baş vergileri, gayrisafi üretimden alınan pay, arazi vergileri gibi)

-Dolaylı vergilerden (Gümrük vergisi, harçlar ve tüketim vergileri) oluşur.

Milli gelir içinde tarımsal üretimin payının yüksek olması nedeniyle vergi yükünün büyük bir bölümü tarım kesiminin üzerinde kalır. Ayrıca bu toplumlarda parasal ekonomi gelişmediğinden aynı vergiler önemli bir yer tutar. Geleneksel toplumlarda gıda maddelerinin dışında kalan tüketim gereksinimlerinin büyük bir çoğunluğu ülkede üretilmediği için dış ülkelerden ithal edilir. Ancak ithalat ve ihracat üzerinden alınan vergiler aynı zamanda bu toplumların dışa açık olup olmadığına bağlıdır.

2. Geçiş Dönemi Topluları

Toplumsal değer ve normların birey tarafından benimsenmesi kişinin bilincini belirlemektedir. Toplumsal değişimin hızlandığı bir dönemde, toplumun içsel ve dışsal yapısındaki tek biçimlilik ve benzeşme bozulmaktadır. Çünkü bu değişim sürecinde değer ve normlar sistemi ile davranış kalıplarının değişmesi farklı hızla gerçekleşmektedir. Davranış kalıpları hızla değişirken; bilinç, yani değer ve norm sistemleri çok daha yavaş değişmektedir. Bu durumun sonucunda toplumun maddi

²⁰⁰HEPER, s.20.

olmayan kültürü(bilinci), maddi kültüre(örn. ekonomiye) bir gecikme ile uyum sağlayabilmektedir. Bu tür buhran dönemleri endüstriye geçiş döneminde yoğunlaşmaktadır. Çünkü toplumsal yapı ile onun değer sistemleri arasındaki simetri, toplumsal değişme ile bozulmaktadır. 1970'li ve 1980'li yıllarda endüstri toplumuna geçiş aşamasında bulunan ülkemizde yaşanan buhranların temel nedeni bu gerçekten kaynaklanmaktadır²⁰¹.

Ekonomik kalkınma veya modernleşme sürecinin başlangıcında bulunan toplumlarda az gelişmişliğin bilincine varılması, yeni nesillere daha iyi bir yaşam hazırlama arzusu bir itici güç olarak toplumsal kurumlarda değişmelere yol açmaktadır. Bu bilinçlenmenin eğitim, kültürler arası değişim ve toplumlarda yer alan aydın kesimin etkisiyle olgunlaşabildiği görüldüğü gibi bazı liderlerin kişisel çabaları sonucu da ortaya çıktığı görülmektedir²⁰².

Geleneksel toplumdan kopuş ekonomik ve sosyal alanda değişmelerin meydana gelmesiyle ortaya çıkar. Sosyal alanda yapılan reformlar ve ekonomik kalkınma için gerekli olan sermaye birikiminin hızlanması, yeni teknolojilerin kullanılmaya başlanması, altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesi ve üretimin modern tekniklerle yapılmaya başlanması bu dönemin önemli göstergeleridir. Aynı zamanda bu dönemde iç ve dış ticaret ile bankacılık ve ulaştırma hizmetleri gelişmektedir. Konu toplumsal yapı açısından ele alındığında toplumda milli birlik duygusunun gelişmeye başladığı, okur-yazar oranının yükseldiği göze çarpmaktadır.

Eskiye olan bağlardan kopuş döneminde ekonomik kalkınma için gerekli koşullar tamamlandıktan sonra artık ekonomi kendi kendine devam ettirebilir bir duruma dönüşebilmektedir. Bu dönemde teknolojik gelişme hızlanmakta, müteşebbis sınıf gelişmekte, yatırımlar üst düzeylere çıkmaktadır. Rostow bu dönemin başlaması için üç koşuldan söz etmektedir²⁰³:

- Yatırımların mili gelirin %10'una ulaşması,
- İmalat sanayinin yaygın bir hale gelmesi,
- Modern ekonomik yapıya uygun siyasal ve hukuki kurumların kurulması.

D.Lerner ise modernleşmenin temelinde kentleşmenin yattığı düşüncesindedir. Bir toplumda kentleşme oranı %25'i geçtiği zaman modern üretim gerekliliği ortaya

²⁰¹ H. Erkan, **Ekonomi Sosyolojisi**, Alper Matbaası, İzmir, 1991, s.169.

²⁰² E. Kongar, **Toplumsal Değişme**, 1.Baskı, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1972, s.78.

²⁰³ ROSTOW, W.W., **The Economics of Take Off Into Sustained Growth**, 6.Baskı, Redwood Pres Ltd., London, 1971, s.25'den aktaran HEPER, F., s.11.

çıkar. Bunu okur-yazar oranındaki artış izler. Bunu kitle haberleşme araçlarından etkilenme ve siyasal katılım oranında artışlar izler²⁰⁴.

Toplumsal yapıda meydana gelen değişmeler ülkeleri geleneksel toplumdan koparıp, gelişmiş toplumlar düzeyine yönlendirirken, geleneksel toplumlarda var olan fakirliğin kısır döngüsü etkisini geçiş dönemi toplumlarında da göstermektedir. Sonuç olarak bu toplumlarda kalkınmayı hızlandırma görevi devletlere düşmektedir.

A.Wagner, ekonomik kalkınma ile kamu sektörü arasında bir neden-etki bağının var olduğu inancından hareket ederek, kişi başına gelir ve üretim miktarı yükseldikçe toplam ekonomik faaliyetlere oranla kamu sektörünün görece payının artmasının temel nedeni olarak sosyal gelişmeyi gösterir. Çünkü sosyal gelişme devletin fonksiyonlarını ve devletin salt ve görece faaliyetlerini artırır²⁰⁵. Sosyal gelişme gerçekten ekonomik kalkınmanın hem bir koşulu hem de bir gereği olması nedeniyle devletin sunduğu hizmetler sosyal açıdan belirlenir ve toplumsal yapıda meydana gelen değişmelerden etkilenir²⁰⁶.

Var olan hizmetler ve toplumsal yapıda meydana gelen değişimle birlikte artan farklı türdeki hizmetler sonucu kamu harcamalarının boyutlarında da artış meydana gelir. Çok büyük fonları gerektiren bazı hizmetler özel sektör tarafından yeterince karlı görülmediği için kamu harcamaları ile gerçekleştirilmektedir. Pozitif dışsallıklar da buna eklenecek olursa kalkınmanın hızında artış meydana gelecek ve özel sektörün elinde bulunan ilkel üretim ve işgücü de karlı alanlara yönlendirilmiş olacaktır. Tarihsel koşulların getirdiği siyasal bunalımlar da düşünülecek olursa artan savunma ihtiyacı ile birlikte devletlerin bütçelerindeki gelir gereksinmelerinin arttığı da görülebilecektir.

Bu dönemde geçiş toplumlarının vergi yapıları incelendiğinde geleneksel toplumlarda yaygın olarak uygulanan dolaysız vergilerin öneminin gittikçe azaldığı görülmektedir. Bu durumun nedeni olarak para ekonomisinin gelişmeye başlaması, buna paralel olarak ticaretin gelişmesi ve enflasyonist eğilimler gösterilebilir. Ortalama gelir düzeyinin düşük olması, yükümlü sayısında sınırlılık, teknik ve idari

²⁰⁴ LERNER, D., **Passing of Traditional Society**, 3.Baskı, The Free Press, New York, 1964, s.71'den aktaran Fethi HEPER, s.28.

²⁰⁵ BERNARD P., HERBER, **Modern Public Finance**, 2.Baskı, Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1971, s.371-372'den aktaran Fethi HEPER, s.23.

²⁰⁶ RICHARD S., THORN, **"The Evolution of Public Finances During Economic Development"**, The Manchester School of Economic Studies, Vol.29, 1969, S.20'den aktaran HEPER, s.23.

yapının yeterli olmaması gelirler üzerinden alınacak verginin sedüer bir yapıda olmasını gerektirmektedir²⁰⁷.

Geleneksel dolaysız vergilerin görelî payının azalması; gelirler üzerinden alınan vergilerin payının düşük olması gelişmekte olan toplumlarda dış ticaret üzerinden alınan vergilerin ve yurtiçi dolaylı vergilerin önem kazanmasına neden olmaktadır. Bu dönemin özelliği dolaylı vergilerin payında artışların görülmesidir.

Başlangıçta, geleneksel toplumlarda olduğu gibi, dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payında bir artış meydana gelir. Bu artışın nedeni düşük gelirli ülkelerde ithalata olan gelirin talep esnekliğinin yüksek olmasıdır. Aynı zamanda ithalat hacminin kalkınmanın ilk yıllarında oldukça yüksek olması ve artmaya devam etmesi, ihracatçı ülkeler açısından ihracatın gelişmesi ve bu vergilerin yüksek düzeylerde gerçekleşmesine neden olur. Ancak zaman içinde endüstriyel gelişme ile birlikte ithal ikamesi malların üretimine geçilmesi daha önceleri gümrük vergisine konu olan bazı mal ve hizmetlerin girişini ve gümrük vergileri gelirlerini sınırlandıracaktır. İthal ikamesi malların üretimi arttıkça bu toplumlar gümrük vergilerinin önemli bir kısmından yoksun kalacaklardır. Gümrük vergilerinde görülen bu azalma yurtiçinde üretilen bu mallar üzerine konulacak eş değerde bir vergi ile giderilebilecektir. Bu yöntem her toplumda uygulanmaktadır.

Şehirleşme oranının yükselmesiyle ve aynı zamanda parasal ekonomide görülen gelişmeler neticesinde yurtiçinde üretilen mal ve hizmetlerin üretiminde meydana gelen artışlar yurtiçi dolaylı vergilerin önem kazanmasına neden olmaktadır.

Geleneksel toplumdan kopuş dönemine geçildiğinde geleneksel dolaysız vergilerin görelî payı azalmakta, önceleri dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payı artış gösterirken, yurtiçi piyasaların ve üretimin genişlemesi ile birlikte yurtiçi dolaylı vergilerin payı artmaktadır.

Modern döneme geçme aşamasındaki toplumlarda ise; gelir ve kurumlar üzerinden alınan vergiler önemli bir paya sahip olmakta, geleneksel dolaysız vergiler önemini yitirmekte dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payı azalıp, yurtiçi dolaylı vergiler en yüksek vergi geliri getiren bir tür olarak yerini almaktadır.

3. Modern Toplamlar

Modern toplum tarım, sanayi ve hizmetler sektörlerinin geliştiği ekonomik yapıya sahip toplumlardır. Teknoloji düzeyi çok gelişmiş olup, üretimde makine gücü

²⁰⁷MUSGRAVE, R.A., **Fiscal System**, 1.Baskı, Yale University Pres, New Haven, 1971, s.127'den aktaran Fethi HEPER, s.25.

kullanılmaktadır. Üretim piyasa için yapılmakta ve dolayısıyla da verimlilik artmaktadır. Şehirleşme eğilimi ile birlikte okur-yazar oranı artmış olan toplumlardır. Ayrıca unutulmaması gereken husus kitle iletişim araçlarının etkisidir.

Bu toplumların vergi yapılarında dolaylı ve dolaysız vergilerin payının oldukça önemli olduğu görülür. Vergi yapısı ekonomik gelişmişlikten ziyade sosyo-politik ideolojilerin ve geleneklerin etkisi ile şekillenmektedir. Bu dönemde bulunan toplumlarda devlet daha önce erişemediği vergileme kapasitesini artırabilme olanağına kavuşur ve verginin bileşenlerinde kolaylıkla değişiklikler yapabilir.

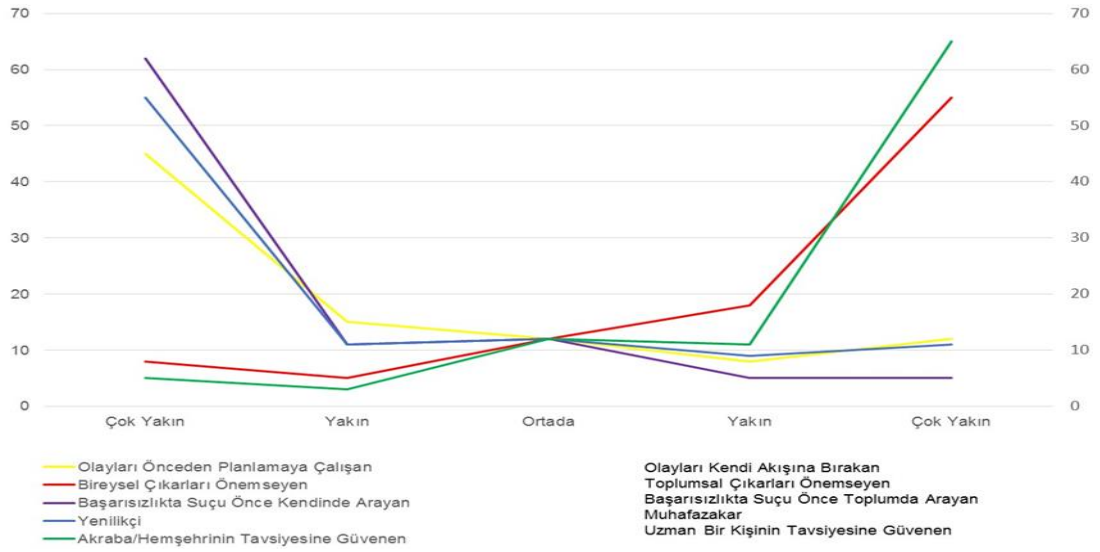
D. Vergi Kültürü Bağlamında Verginin Toplumsal Anlamı

Bir toplumda verginin kurumsallaşması birçok kesimin bu değerlerin içinde olmasını gerekli kılar. Dolayısıyla da kurumsallaşmadan önce toplumdaki bireylerin, daha doğrusu vergi mükelleflerinin toplumsal hiyerarşi içerisinde sosyalleşmesini gerektirir. Özellikle ekonomik sosyalleşme açısından verginin ayrı bir yeri vardır. Her şeyden önce sosyalleşme kavram olarak bireylerin sosyal sistem içinde yaşamasını ve diğerleri ile etkileşimini sağlayan bilgi, yetenek ve değerlerin kazanılmasını, bir süreç olarak ise normlar, tutumlar, motivasyon ve davranışların aktarılmasını içerir. Bu çerçevede bireylerin davranışlarını toplumdaki diğerlerine göre yönlendirdikleri ve karar verdikleri söylenebilir²⁰⁸. İktisatçıların mükellefi rasyonel bir birey olarak fayda-maliyet hesap eden bir aktör olarak ele almasının aksine vergi kanunlarına uymada sosyal kısıtlamaların önemi üzerinde durulur. Sosyal kısıtlamalardan ilki çocukluktaki sosyalleşme sürecinde vatandaşları görev ve yükümlülükleri yerine getirmeyi sağlayan ve kendine saygı içeren içselleştirilmiş uyum normlarıdır. Diğerleri ise vergisini ödemeyeni toplumdan dışlayan veya iyi vatandaşa daha fazla statü sağlayan diğer vatandaşlardan gelen sosyal yaptırım ve ödülleri de içerir²⁰⁹. Ancak bireylerin içinde yaşadıkları toplumların ahlak ve moral değerlerini içselleştirerek takip ettikleri, kendi çıkarlarına göre hareket etmediklerini veya kendi çıkarlarını yaşadıkları toplumun değerleri ile tanımladıklarını söylemek zordur. Bireyler iki temel etkenin baskısı altındadırlar: Memnuniyetler ve ahlaki ödevler. Ayrıca her iki faktör de farklı tarihi ve sosyal koşullar ile aynı koşullardaki farklı kişilikler için çok farklı düzeylerde. Bunun yanı sıra mükelleflerin yasal normlara uymaması yani vergi ödememesi durumunda devletlerce cezalandırılmaları oldukça maliyetlidir. 23 ilde 3220 Mükellef ile gerçekleştirilen bir anket çalışmasında “kendinizi nasıl tanımlarsınız?” sorusuna verilen cevaplar aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

²⁰⁸ Baloğlu, Baloğlu, s.24.

²⁰⁹SCHOLZ, John T.,“Trust, TaxesandCompliance”, (Ed..Braithwaite ve M.Lewi), TrustandGovernance, Sage, New York, 135-166’dan aktaran BALOĞLU, B., BALOĞLU, F., s.24.

Grafik.4-Değerler Tercihi

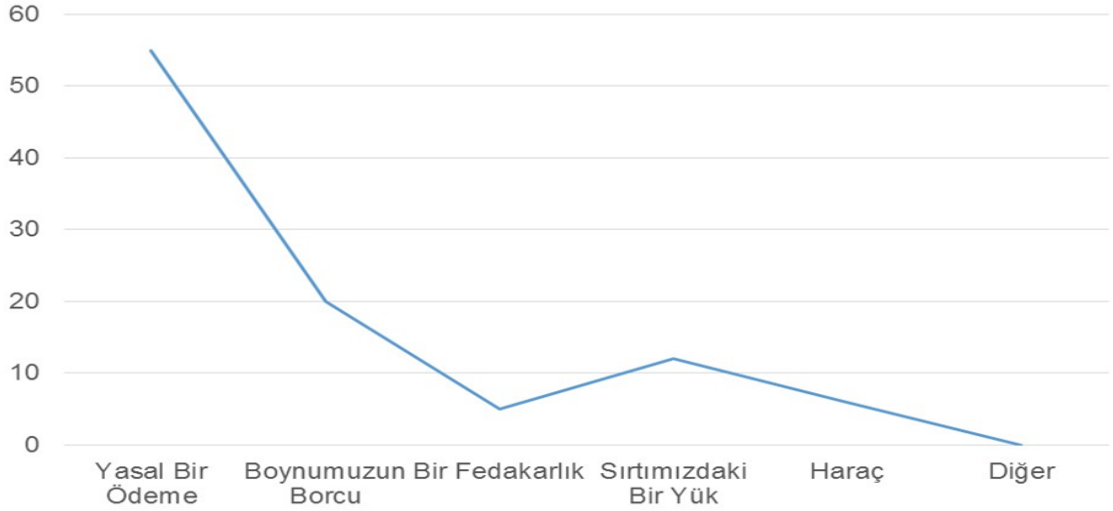


Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.26

İfadeler incelendiğinde deneklerin büyük bir kısmının; başarısızlığın sebeplerini toplum yerine kendilerinde aramaları, yenilikçi olmaları, akraba ve hemşeri tavsiyelerinden çok, işinde uzmanlaşmış kişilerin tavsiyelerine güvenmeleri, olayları kendi akışına bırakmak yerine, planlamaya çalışmaları, geleneksellikten uzaklaştıklarını, modern tutum ve değerlerin içselleştirildiğini ve rasyonel davrandıklarını göstermektedir. Diğer yandan toplumsal çıkarları önemsemeleri “ödevler ve haklar anlayışı” ile vergi vermeye gönüllü vatandaşlık bilincine yakın oldukları izlenimini uyandırmaktadır. Bireyleri tanımlayan ve kendilerini yakın hissettikleri bu ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde, mükelleflerin vergi uyumunu olumlu etkileyebilecek tutum ve değerlere sahip oldukları anlaşılmaktadır. Aynı soru mükelleflerin yaş dağılımları açısından incelendiğinde; vergiyi “yasal bir ödeme” ve “sırtımızdaki yük” olarak değerlendirenlerin daha çok gençler olduğu ortaya çıkmaktadır. Öte yandan yaş ilerledikçe verginin daha çok boynumuzun borcu olarak ifadesini bulduğu görülmektedir. Yaş grupları arasında vergiye ilişkin farklı anlamlandırmalardan nesiller arası farklılıklara dayandırılabilceği görüşünün önem kazandığı görülmektedir. Genç mükellefler risk almakta daha istekli iken yaptırımlara olan duyarlılıkları daha az olabileceği gibi aynı zamanda yetiştirildikleri döneme (nesiller arası farklılıklar) dayandırılan sosyal ve psikolojik farklılıkları da yansıttıkları anlaşılmaktadır.

Grafik.5-Verginin Anlamı

— Verginin ifade ettiği anlam



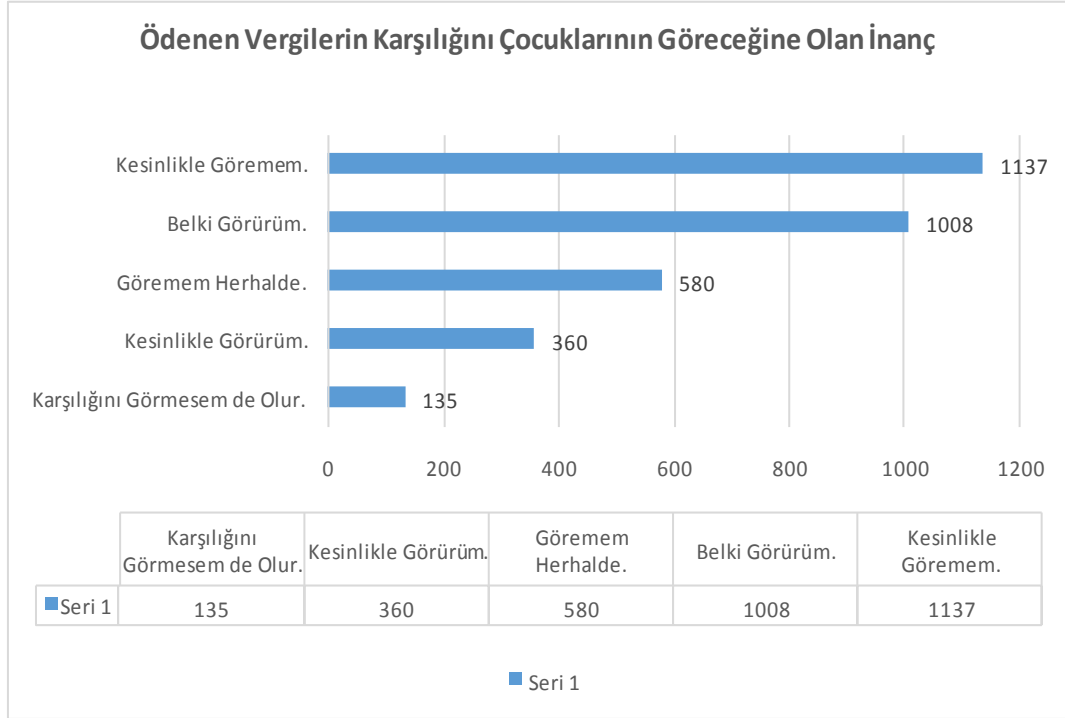
Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.26

Mükelleflerin birbirleriyle olan ilişkileri kadar devletle ve vergi kurumları ile olan ilişkileri vergi dünyasının yapısını oluşturan önemli bileşenlerdendir. Mükellefler ödedikleri verginin karşılığını aldıkları kamu hizmetleri ile değerlendirmekte ve devletten daha fazla hizmet beklemektedirler. Diğer yandan kamu hizmetlerine olan ihtiyaç ekonomik ve sosyal gelişmeye bağlı olarak hızla artmakta ve devlet artan ihtiyacı karşılayabilmek için daha fazla vergi toplamak durumunda kalmaktadır. Ödenen vergilerin karşılığının alınamayacağına olan inanç artarsa bu durum bireylerin subjektif vergi yüklerini olumsuz yönde etkileyen bir unsur olacaktır.

23 ilde 3220 Mükellef ile gerçekleştirilen bir anket çalışmasında “Ödenen vergilerin karşılığını çocuklarının göreceğine olan inanç” sorusuna verilen cevaplar aşağıdaki grafikte gösterilmiştir²¹⁰.

²¹⁰ Baloğlu, Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, Yayın No:2010/61, İstanbul, 2010, s.74

Grafik.6-Ödenen Vergilerin Karşılığını Çocuklarının Göreceğine Olan İnanç



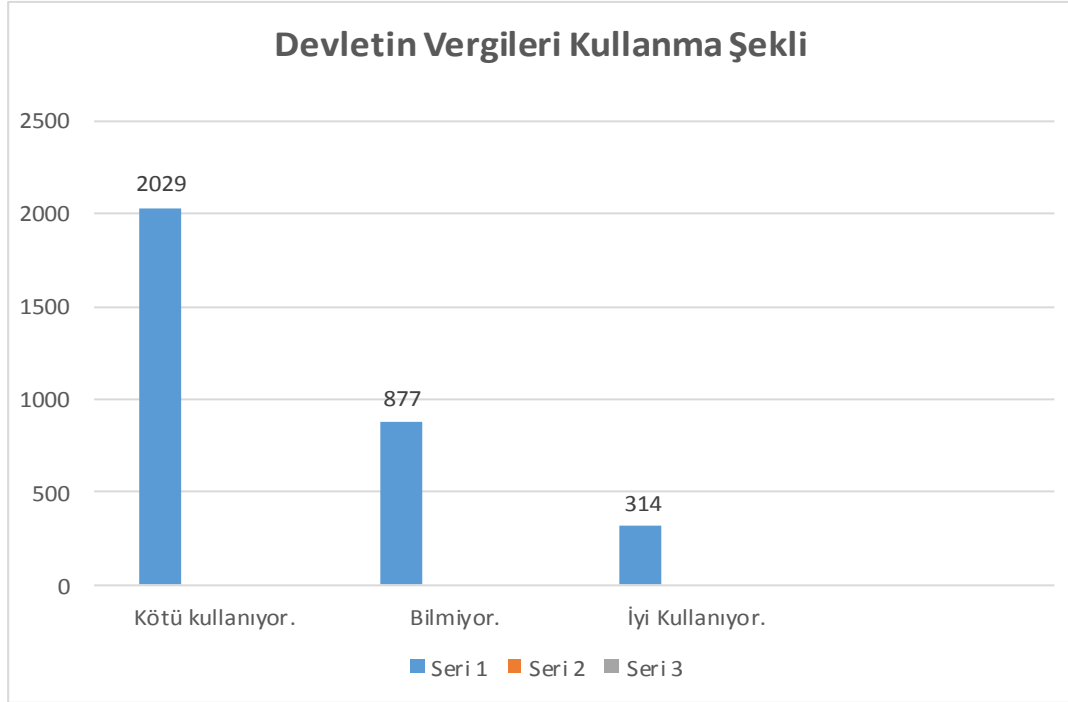
Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.30

Bu sorulara verilen cevaplardan da anlaşılıyor ki toplumda bireyler devlete ödedikleri verginin kendilerine hizmet olarak döneceğine inanmaktadır ve devletin topladığı vergileri etkin kullandığı hakkındaki inançları zayıftır²¹¹.

Ayrıca bir vergi mükellefinin devletin kaynakları nasıl kullandığı konusunda bilgi edinmesi vergi ödeme davranışı üzerinde etkili olabilmektedir. Aynı araştırmada deneklere “devlet topladığı vergileri iyi kullanıyor mu?” sorusu yöneltilmiştir. Mükelleflerin %63’ü devletin topladığı vergileri kötü kullandığına inandıklarını belirtirken; iyi kullanıyor diyenlerin oranı ise %9,8’dir. Cevaplar arasında en dikkat çekici sonuç ise, %27,2 ile devletin topladığı vergileri nasıl kullandığını bilmeyenler oluşturmaktadır.

²¹¹ Baloğlu, s.74.

Grafik.7-Devletin Vergileri Kullanma Şekli



Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.77

Sonuç olarak ekonomik sosyalleşme alanlarının görünürlüğü-tüketim kadar fazla olmasa da sosyalleşmeyi sağlayan kaynaklardan makro düzeyde devlet ve vatandaşlığa ait, mikro düzeyde ise vergi ödemeye ilişkin bireye aktarılan normlar ve değerler bireyin vergiye bakışını oluşturmaktadır²¹².

1 .Sosyal Çevrenin Önemi

Ekonomik birer aktör olan vergi mükelleflerinin yaşanılan döneme ait kurumsallaşmış ilişkileri kadar sosyal çevrenin de tutum ve davranışları vergi ödeme konusunda mükelleflerin tutum ve davranışlarını belirlemektedir.

Sosyal çevre; insanların bir takım davranış ve tutumları konusunda nasıl belirleyici bir rol oynadığını göstermesi bakımından anlamlıdır. Anlamlar, toplumda veya belli bir çevrede bir etki alanı içinde inşa edilir²¹³. Bu çerçevede farklı sosyal ilişki ve anlamlandırmaların gerçekleştiği kır ve kentte gelişen sosyal çevre bireylerin vergiye ilişkin tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır.

a. Kırsal Kesim İnsanın Vergiyi Anlamlandırması

²¹² Baloğlu, Baloğlu, s.31.

²¹³SCHUTZ, Alfred ve LUCKMAN, T.,TheStructures of Lifeworld, **Northwestern UniversityPress**, Evanston'dan aktaran BALOĞLU, B., BALOĞLU, F., s.32.

Dolaylı vergiler söz konusu olduğunda kırsal kesim için de yüksek düzeyde vergi ödenmesine karşın, dolaysız vergiler konusunda aynı durum geçerli değildir. Dolaysız vergiler konusunda kırsal kesimin tutum ve davranışları kente göre farklılaşmaktadır.

Kentten çok farklı bir sosyal çevreye sahip olan kırsal kesimde sosyal çevrenin kapalı yapısı birbiriyle etkileşimde olan bireylerin tutum ve davranışlarının genel anlamda birbirine benzerliği ve bunun “böyle kabul edilmesi” olgusu geçerli olmaktadır. Kentsel çevrede yaşayan bireylere nazaran kırsal kesimde yaşayanlarda her şeyin devletten beklenmesi yaygındır. Kökleri geçmişe dayanan bu paternalist anlayış devletin bireyler için tüm sorunları çözmesi gerektiğine dayanır. Kırsal kesimdeki bu yaklaşım vergiye bakışı da şekillendiren önemli bir argümandır.

Türkiye’de kırsal kesim insanı üzerinde araştırmalar yapan Zimmerman; kırsal kesimde tarımın ikili bir yapı arz ettiğini işaret etmektedir. Geleneksel olarak daha çok kendi geçimi için üretim yapan küçük çiftçiler ile piyasa için üretim yapan büyük çiftlik sahipleri. İlki kısa sürede yoğun enerji harcayarak daha sonra gevşemeye meyilli iken ikinci tip kırsal üretici ise, kendisini uzun bir zaman dilimi temposuna kendisini ayarlamaktadır. İkinci tip üreticinin yetişmesi ancak birkaç nesil gerektirmektedir. Zimmerman’a göre birinci tip üretici vergisini ödemediği için bilinçlendirilmesi ve daha fazla çalışması için teşvik edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Aksi halde vergi yükü kentlerde yaşayanların sırtına yüklenecektir²¹⁴.

Türkiye tarihinde vergi konusundaki gelişmeleri incelersek, kırsal kesimdeki vergi kültürünün oluşmasında devletin de önemli bir paya sahip olduğunu görmek mümkündür. 1923 İzmir İktisat Kongresi’nde alınan aşarın kaldırılması kararı hem sermaye birikimi hem de vergi yapısı üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu göstermektedir. 1925’te yürürlüğe konan bu kararla birlikte kırsal alanlarda değer yaratma ve bu değerleri kentsel alanlara kaynak transferi olarak aktarma olanağı da ortadan kaldırmıştır. Tarım sektörü üzerindeki bu verginin önemine rağmen köylünün üzerindeki aşırı vergi yükünü kaldırmak için alındığı söylenen bu kararlar devlet gelirlerinin azalması yanında kırsal alandaki mükelleflerin vergi ödeme tutum ve davranışları üzerinde de olumsuz etki yaratmıştır. Nitekim kırsal kesimde Cumhuriyetin kuruluşundan beri gelen eğitim yetersizliği, korumacılık anlayışı, vergi toplamada ortaya çıkan aksaklıklar ve politik nedenler dolayısıyla bu kesimlerde

²¹⁴ZIMMERMAN, C. Clark, **Yeni Sosyoloji Dersleri**, (Çev. Amiran KURTKAN), İktisat Fakültesi Neşriyatı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1964, s.364.

vergi ödememe alışkanlığı yerleşmiş ve neticesinde benzer davranışlar bu nüfusun kente göç etmesiyle de devam etmiştir²¹⁵.

Aşar vergisinin kaldırılması bu vergi ile ilgili kişi, grup veya çevrelerin kısa dönemli de olsa çıkarlarına hizmet etmiştir. Aynı zamanda o dönemde temel sektör tarım olduğu için Aşar vergisinin kaldırılması ile birlikte potansiyel ve kapasite dâhilinde oluşturulabilecek tasarruf imkânı kullanılamamıştır. Dolayısıyla vergi yükü de ağırlıkla kentsel kesim ile emek ve harcama üzerine kaymıştır²¹⁶. Aşağıdaki tablo tarımda istihdam edilen nüfusun gelişimini gösteriyor²¹⁷.

Tablo 4-1923'ten Günümüze Tarımdaki İstihdam

YILLAR	TARIM KESİMİNDE İSTİHDAM(%)
1923	70
1997	42
2002	35
2006	27
2011	25

Bu tablonun ortaya koyduğu gerçek, tarım kesiminin istihdam açısından yetersizleşmesi sonucu buradan açığa çıkan insanların sanayi ve hizmetler kesiminde iş bulabilmek için kentlere göç etmeleri olgusudur. Ekonomide belirli bir gelişme sürecine girildiğinde tarım kesiminin hem üretim hem de istihdam olarak küçülmesi, buna karşılık sanayi ve hizmetler kesimlerinin genişlemesi “yapısal değişim” olarak adlandırılıyor. Yani karşımızda göçle sonuçlanmış bir yapısal değişim olgusu var.

Türkiye'nin bugünkü durumunu saptamaya yönelik toplumbilim araştırmaları önce ekolojik ve sınıfsal olmak üzere iki ayrı eksen çerçevesinde değerlendirilebilir. Bir başka deyişle, köy-kent(gecekondu) ayrımı ya da sınıfsal gelişme çizgisi, bugünkü toplum yapımızı açıklamaya yönelik ilk ölçütlerdir. Kırsal yapımız hakkında etkili olabilecek sonuçları şöyle özetleyebiliriz²¹⁸:

-Kırsal alanlardaki üretim ilişkileri, feodal kalınlardan, büyük kapitalist işletmelere kadar çok çeşitli biçimlerde görülebilmektedir. Bu çeşitlilik içinde küçük aile işletmeleri, ortakçılık, yarıcılık ve tarım işçiliği, kırsal nüfusun genel niteliği olarak ortaya çıkar.

²¹⁵ Baloğlu, Baloğlu, s.34.

²¹⁶ Abdullah Mutlu, Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, **MB, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390**, s.75.

²¹⁷ <http://www.mahfiyegilmez.com/2014/03/turkiyedeki-degisimin-sosyo-ekonomik.html>. Erişim:18.08.2014.

²¹⁸ Emre Kongar, **Toplumsal Değişme Kuramları ve Türkiye Gerçeği**, Remzi Kitabevi, 17. Basım, İstanbul, 2013, s.329-333.

-Bu nüfusun önemli bir kısmı ya günlük yaşamlarını ancak sürdürebilecek düzeyde, ya da bu düzeyin bile altında bir tarımsal gelir elde edebilmektedir.

-Toplumsal ve siyasal değişme sürecinin altında yatan temel ögenin “kendine yeterli” ekonomiden “pazar ekonomisine” geçiş süreci olduğu, bunun ise, büyük ölçüde teknolojik değişmeye bağlı bulunduğu anlaşılmaktadır.

-Kırsal alanlardaki her türlü örgütlenme ve her konudaki bilinçlenme (kentsel bölgelere oranla) düşük gözükmemektedir. Fakat bu düşük düzeye rağmen değerlerde ve davranışlarda önemli değişmeler gözlenebilmektedir.

-Kırsal alanlardaki yapıyı güdülmeme çabaları, bu çabalar üretimle ilgili temel yapı ve yöntem sorunlarına eğilmediği sürece etkisiz kalmaya mahkûm gözükmemektedir.

-Değişen kırsal yapı, kırsal bölgelerin toplumsal, ekonomik ve mali hizmetlerden ve sosyal güvenlik hizmetlerinden yoksun olduğu oranda, bu hizmetlerin işlevlerini görebilecek yeni kurum ve mekanizmalar yaratmaktadır. (Örneğin tefecilik)

Türkiye'deki kentsel yapı ile ilgili araştırmaların önemli sonuçları da şöyle özetlenebilir²¹⁹:

-Türkiye'deki kentleşme olgusu ile gecekondulaşma olgusu özdeş niteliktedir.

-Türkiye'de kentleşme (yada gecekondulaşma) Batıda olduğu gibi doğrudan doğruya endüstrileşmenin bir sonucu değildir. Olayın ardında kentlerin çekimi kadar köylerin itimi de yatmaktadır.

-Gecekondulu bölgeleri, düşük gelirli kesimler olarak kentlerle bütünleşirken, kendi içlerinde de tabakalaşma eğilimi göstermektedirler.

-Gecekondulu halkı gerek siyasal gerekse toplumsal bilinç bakımından değişmeye oldukça açık görünmektedir.

Kentsel nüfus bugünkü görünümüyle, ülkenin kaderinde, kendisinden çok daha kalabalık olan kırsal nüfustan daha etkin bir nitelik taşımaktadır.

-Büyük kentlerde hizmet kesimi egemen duruma gelmektedir.

-Kentleşme ile kentler ve bölgeler arası kaynak ve hizmet dağılımı dengesizliği artma eğilimi göstermektedir.

-Değişmeye açık ve yüksek beklentilere sahip olan gecekondulu nüfusu siyasal olarak da çok etkin olduğundan, Türkiye'nin kaderinde söz sahibi gözükmemektedir.

-Kentleşme oranı, endüstrileşme oranını aştığından lümpen proleteryanın önemi ve belirleyiciliği hem siyasal hem de toplumsal olarak, gittikçe artmaktadır.

b. Göç, Yeni Kentliler ve Vergi

Göç ve kentleşme; sosyolojik olarak gelişmekte olan ülkelerde görülen ve toplumdaki yapısal değişmeyi sağlayan en önemli dinamiklerdir. Avrupa Kıtasında sistematik ve tarihsel gerçeklerin bir sonucu olarak şekillenen göçe dayalı toplumsal yapı, ülkemizde daha çok kentin çekiciliği, kırsal kesimde tarımın makineleşmesi ile birlikte ortaya çıkan işsizlik sonucu oluşmuştur ve halen devam etmektedir. Bu toplumsal değişim birçok sosyo-kültürel sorunu da beraberinde getirmektedir.

²¹⁹ KONGAR, s.333.

Kentlerin kaldırabileceğinden fazla göçe maruz kalması sonucunda ve de devletin uyguladığı sosyal politikalar sonucu yeni bir kent ve kentli kavramı ekonomik anlamda yeni yeni kural ve kurumlaşmaları da beraberinde getirmiştir. Yeniden seçilebilme arzusu nedeniyle politikacıların uyguladığı vergi reformları, vergi afları göz yummaya, hoşgörülü davranmaya neden olmuş, bu durum da rant ve rantçı kavramlarının oluşmasında etkili olmuştur.

Göçün kentlerde yarattığı fazla nüfus bir yandan var olan hizmetlerin sayısal olarak artışına diğer yandan yeni ihtiyaçların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Artan kamu harcamaları yeni vergileri gerekli hale getirmektedir. Günümüzde halen kırsal kesimle bağlarını tam olarak kopartmayan yeni kentliler, tüketimlerinin bir kısmını memleketten gelen erzakla yapmakta ve dolaylı vergilerden kaçabilmektedir. Bu bakımdan pratikte dolaylı vergilerin kentte yaşayanlar için daha adil olduğu savunulmuştur²²⁰.

Ekonomik değişimin sanayi ve hizmetler sektörüne doğru kayması kent yaşamının yaygınlaşması, bireylerin enformel ağlara güvenerek yaşama imkanını yavaş yavaş ortadan kaldırmasına rağmen bu süreç vergi bağlamında enformelliğin kalıcı olmasına sebep olmuştur. Bunun vergilendirme açısından anlamı bireylerin vergi geliri yaratacak bir konumda olmamalarıdır²²¹. Çünkü sosyal çevresi kısıtlı göçebe bireyler akraba ve hemşerilik bağlarından öte kentle bir bağ kuramamışlar, uzun yıllar kent yaşamında olmaları bile bu durumu değiştirememiştir. Kırsal kesimden kentlere göç eden insanların kültürel gecikme adı verilen bir olguyu yaşamaları, bunun sonucu olarak da kırsaldaki adet ve alışkanlıkların kentte devam ettirilmesi ve göçerlerin kentlerde zanaatkarlık, esnafılık, seyyar satıcılık ve diğer marjinal alanlarda iş bulabilmeleri süresiz ve örgütlü olmayan bir şekilde devam etmiştir. Bu durum modern devlete geçişi zorlayan ve verginin bir kültür olarak toplumda içselleştirilmesini engelleyen en önemli faktördür. Kırsal kesimde toprağa dayalı ve geçimlik ekonomi sınırları içerisinde, bulunduğu devletle ekonomik anlamda bir bağı olmayan kesim bu alışkanlığını kente göç ettiğinde de sürdürmüştür. Kentte marjinal ve sürekli olmayan işlerde çalışmak zorunda kalan göçerler, zamanla gecekondü bölgelerinin çoğalması ve buralara devletten kamu hizmeti beklemeleri kentsel rant kavramını ortaya çıkarmıştır. Sosyo-politik yaklaşımlarla ve oy kaygısı gibi beklentilerde hükümetlerin kısa vadeli çözümler üretmesine neden olmuştur. Kırsaldan kente göçen bireyler açısından verginin bir

²²⁰ Baloğlu, s.30.

²²¹ Baloğlu, Baloğlu, s.34.

anlamı bulunmamaktadır. Bireyler doğal olarak vergi yaratacak bir konumda değildirler. Çünkü kırım vergisiz hayatı kentte yeni bir form biçimi kazanmıştır: Kentsel rant.

c. Kentliler, Yeni Kentliler ve Vergi

Kentlerin ülke ekonomileri içindeki yeri, son yüzyılda küreselleşme rüzgârının etkisiyle özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından geleneksel kabul edilen pek çok kural ve kurumların ortadan kalkmasıyla birlikte önemini artırmıştır. Bu çerçevede Inglehart'ın materyalist ve postmateryalist ayrımı vergiyle ilgili değerlerin yorumlanması açısından da faydalı olacaktır. Materyal geçim ve fiziksel güvenlik yaşamsal ilk ihtiyaçlar olduğu için kıtlık koşullarında, insanlar materyalistik amaçlara öncelik verirken (kıtlık hipotezi); refah ve zenginlik durumunda ise insanların postmateryalist amaçları (sosyalleşme hipotezi) öne çıkartmaları muhtemeldir. Gelişmiş ülkelerde insanların değer önceliklerinin ekonomik ve sosyal güvenliğe vurgu yapan materyalist hedeflerden, kendini ifade etme ve yaşam kalitesine vurgu yapan postmateryalist hedeflere doğru değiştiğini belirtmektedir²²². Dolayısıyla kır-kent arasındaki hareketliliğin yapısı ve kentteki kentleşmemiş ve kurumsallaşamamış çevrede bir vergi kültürü oluşmadığından devletin yerel kamu hizmetleri konusunu tam olarak gerçekleştiremediğini söyleyebiliriz. Ancak burada vurgulanması gereken; kentlerin bir değer yaratmadığı olgusudur. Çünkü ulus devletlerin tarihsel, ideolojik, dinsel, kültürel ve piyasa ekonomisine olan bağlılıkları uzun dönemler itibarıyla kurumsallaşmış ve farklı refah devletleri sınıflandırmasına konu olmuştur. Özellikle gelişmiş kıta Avrupa'sı ülkelerinde göç olgusu sistematik bir şekilde seyir izlemiş, sanayi devrimini yaşamış olmaları itibarıyla de yerleşmiş kurumlar, vergi özelinde bir kültürün de oluşmasına katkı sağlamıştır.

Bireylerin yaşadıkları yer yaşama tarzını önemli ölçüde etkiler²²³. Kentler ile vergileme arasında yakın bir ilişki mevcuttur. Bu nedenle vergi kaçırma/kaçınma konusundaki tutum ve davranışlar kent kültürünün bir parçasıdır. Dolayısıyla verginin kentlerde toplandığı bir gerçektir. Kentler devletin vergileme alanını genişleten yerleşim yerleri olarak ortaya çıkar. Kentlerde hem üretim, hem de tüketim olanaklarının çoğalması devletin farklı alanlarda farklı vergiler alması

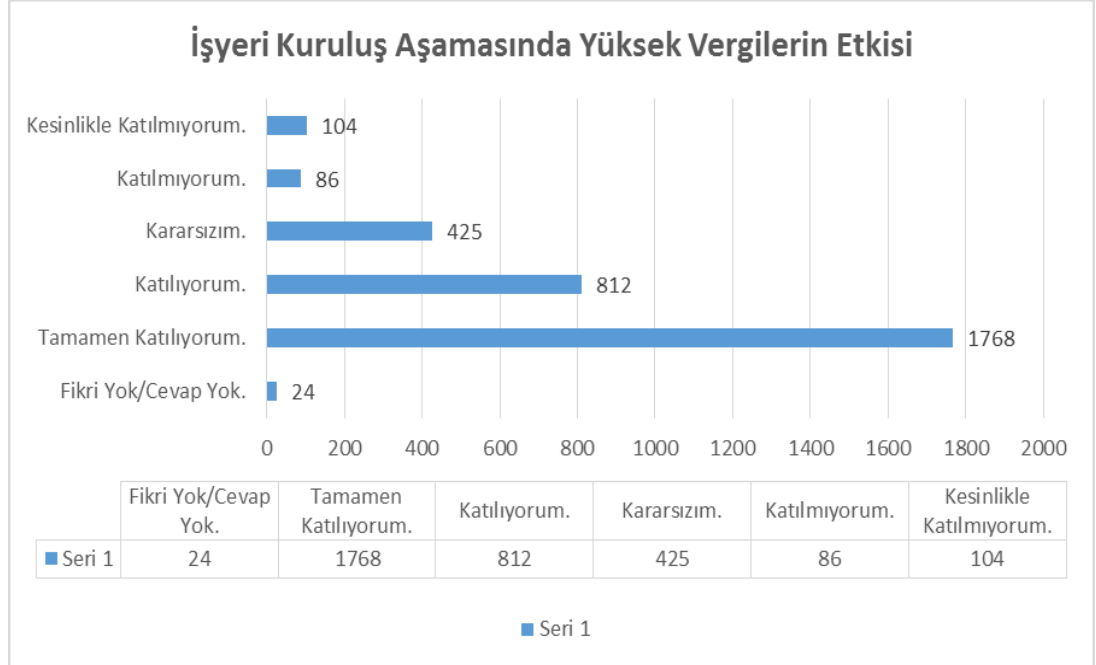
²²² INGLEHART, Ronald, "Globalization and Postmodern Values", The Washington Quarterly, Vol.23, No.1, Winter, 215-228'den aktaran BALOĞLU, B., BALOĞLU, F., s.36.

²²³ Wirth, L., "Urbanism as a Way of Life", American Journal Of Sociology, Vol.44, No.1, 1-24'den aktaran Burhan BALOĞLU, s.29.

imkanını sağlar. Bu nedenle kent kültürünü özümsemiş bir kişinin vergi ödeme eğiliminin pozitif olacağı beklenebilir²²⁴.

Ancak aşağıdaki grafikte de görüleceği üzere, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler dikkate alındığında piyasada vergilerin yüksekliği sebebiyle girişimciliğin zor ve iş yapma maliyetinin yüksek olduğu yaygın bir kanı olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla mükellefler vergilerin yatırım ve girişimciliğin önünü kestiği inancını taşımaktadır. Özellikle Türkiye’de bir işletmenin kuruluş aşamasındaki yüksek vergilerin girişimi engellediğine katılanlar, beyana tabi kurumlarda daha fazla ağırlıktadır. Sektörel dağılımda imalat sektörü, meslek dağılımında ise satış ve müşteri temsilcileri/pazarlamacılar bu görüşü ağırlıklı olarak desteklemektedir²²⁵.

Grafik.8:İşyeri Kuruluş Aşamasında Yüksek Vergilerin Etkisi



Kaynak: Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.85

Vergi oranlarının yüksek olması ve vergi yükünü etkilemesi mükelleflerin vergiden kaçınma/vergi kaçırma yollarına başvurmasına neden olur. Bununla beraber vergi ödeyen herhangi birinin kendi gelirini temel alarak yaptığı bir karşılaştırma vergi yükü bilinci açısından bireylerde tam anlamıyla bir farkındalık olduğunu göstermez. Bu bilincin varlığı daha çok bireyin diğer meslek grupları veya diğer sektörlerle karşılaştırma yapması halinde kendini gösterir. Vergi yükünü hissetme bakımından serbest meslek ve ticaretle uğraşanlar, ücret ve maaş geliri elde edenlere göre daha

²²⁴ Baloğlu, s.29.

²²⁵ Baloğlu, s.85.

hassastır. Gerçekte son grubun vergi olarak ödediği miktarı tüketime yönlendirme fırsatı olsa, yüksek bir marjinal fayda elde etme olasılıkları yüksektir. Genellikle bu gruptaki bireylerin vergi yükü bilinci diğer gruplara göre zayıftır²²⁶.

Bu noktada gelişmiş ülkelerin tarihsel, dini, kültürel olarak uyguladıkları genelde ekonomi politikaları özelde ise vergi politikaları analiz edildiğinde; Tablo 5'de olduğu gibi Esping-Andersen'in üç farklı refah devleti ayrımı incelenmelidir.

Bu farklı refah devleti tanımlamaları ülkelerde yaşayan ve ekonominin lokomotif konumunda olan ulus devletlerin uyguladıkları vergi politikaları ile doğru orantılıdır. Sanayi Devrimini tamamlamış ve endüstrileşmiş olan bu devletlerde yaşayan bireylerin öncelikli hedefi materyal beklentilerden ziyade postmateryal değerlerdir. Tabloya göre bu değerler kişinin objektif ekonomik düzeyini değil, daha çok sübjektif güvenlik duygusunu yansıtmaktadır²²⁷.

Liberal ülkeler piyasa mantığı tarafından şekillenmektedir. Bu ülkelerde kamu sektörü istihdamının düşük, özel sektör istihdamının ise OECD ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. Gelir dağılımında adaletsizlikler söz konusudur²²⁸.

Muhafazakâr ülkelerde ise; devlet önemli bir kurumdur. Finansal refah olanakları, vergilere dayanmaktan ziyade, sosyal sigorta ilkesine dayanmakta, bu tür refah sistemlerinin Katolik partilerin tarihsel olarak güçlü olduğu ve sol partilerin de görece zayıf olduğu ülkelerde ortaya çıktığı bilinmektedir. Muhafazakâr ülkelerde aile toplumsal yaşamdaki en önemli ve en temel kurumdur²²⁹.

Sosyal demokrat ülkelerde öne çıkan ilkeler, evrensellik, sosyal dayanışma ve sınıflar arası eşitliklerdir. Yararlar, büyük oranda yüksek vergi düzeyleri getiren ve temel refah aktörü durumunda olan devlet tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle, gelirin yeniden dağıtımı ve herkese yüksek düzeyde gelir güvencesi sağlama üzerinde önemle durulmaktadır. Bu ülkelerde toplam istihdam düzeyi yüksektir. Devletin öncelikli sosyal politikalarının başında tam istihdam politikaları gelmektedir. Bu ülkelerde istihdam içinde kamu istihdamı OECD ülkelerinin ortalamasının iki katıdır. Özel sektör istihdamı ise ortalamanın biraz altındadır²³⁰.

²²⁶ A. Kurtkan, **Maliye Sosyolojisi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984, s.226-228.

²²⁷ Özdemir, s.240.

²²⁸ Özdemir, s.241.

²²⁹ Özdemir, s.242.

²³⁰ Özdemir, s.245.

Tablo.5:Esping-Andersen'in Üç Tür Refah Devleti

Rejim	Liberal	Muhafazakâr	Sosyal Demokrat
Önde Gelen Örnekleri	ABD, İngiltere	Almanya	İsveç
Felsefi Temeli	Klasik Liberalizm	Muhafazakâr Sosyal Politika	Sosyalizm, Marksizm
Dekomüdfikasyon ²³¹	Düşük	Orta	Yüksek
Sosyal Haklar	Gereksinim Temelli	Katkıya Dayalı	Evrensel
Refah Önlemleri	Karma Hizmetler	Transfer Ödemeleri	Kamu Hizmetleri
Haklar	Düz Oranlı Ödenekler	Katkıya Dayalı	Yeniden Dağıtıcı
Sosyal Politika Sağlayan Kurumlar	Piyasa	Devlet	Devlet
Vergi Oranları*	Düşük	Orta	Yüksek

Kaynak: Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, Sayı:49, 2005, s.232

Weber; kentleşme, ulaştırma, piyasa ve eğitim gibi modern dinamiklerin, geleneksel merkez ile kenar arasındaki duvarları yıkarak, kenardakileri merkeze getirdiğini ileri sürerek, modern orta sınıfların güvenli bir çevrede zaman içinde ortaya çıkışına vurgu yapmaktadır. Türkiye'deki kentleşmenin görüntüsü Weber'in tezini doğrulamaktan oldukça uzak gözükmektedir²³². Kentleşme ile birlikte paranın değeri artmaktadır. Vergi kaçırmada veya vergiden kaçınmada rasyonel bireyler için aynı zamanda bir tüketim anlayışının izine rastlamak mümkündür. Kentler nüfusun

²³¹**Dekomüdfikasyon:** "Piyasadan bağımsız olma durumu"nu gösterir bir kavramdır. Temel gereksinimlerin piyasa dışından sağlanabilmesi, piyasa dışına çıkartılabilmesini ifade etmektedir. Yani piyasada kişiler ne durumda olursa olsun, belirli sosyal haklara sahip olmalı ve bireyler/aileler iş piyasasına katılma koşulu olmaksızın iyi bir yaşama standardı sürdürebilmelidir. Esping-Andersen tarafından çeşitli refah devleti türlerini sınıflandırmak amacıyla kullanılmıştır.

*Taraftan eklenmiştir.

²³² Baloğlu, Baloğlu, s.37.

arttığı ve gelir getirici faaliyetlerin yoğunlaştığı çevreler olmasına rağmen vergi ödeme noktasında bireyler arasındaki ilişkiler ve etkileşimler zemininde olumsuz dinamikleri de barındırmaktadır. Kentlerdeki toplumsal yapılanmanın getirdiği olumsuzlukları enformel kaynaklarla çözümlenmek mümkün değildir. Geçen yüzyıldaki ulus devletlerin önemi, sosyal güvenlik yoluyla bireylerin ve ailelerin karşılaştıkları ve gelir adaletsizliğinin giderilmesi amacıyla uyguladıkları politikalardan kaynaklanmaktadır. Bu amaçla artan kamu hizmeti taleplerine karşı mükelleflerin vergi yükleri de artmıştır.

2.Sosyal Sermayenin Yapısı ve Vergi Kültürü

Sosyal sermaye kavramı günümüzde sadece sosyolojik bir kavram olmayıp, diğer disiplinler tarafından da sıklıkla kullanılmaktadır. Geniş anlamda sosyal sermaye, kolektif ve sosyal olarak anlaşılabilir bağlar ve ilişkilerin sonucu olarak insanların sahip oldukları normlar ve değerleri ifade eder. Aynı kültürü paylaşan, güven duygusu gelişmiş insanların oluşturduğu toplum anlamında sosyal sermayenin, içinde yaşanılan toplumun sosyal, politik ve ekonomik yapısı üzerinde etkisinin olabileceği tartışılmaktadır.

Toplumsal ağlar yoluyla sosyal sermayenin şekillenmesi yapısal özellikleri yansıtırken, ağlar içinde yükümlülükler veya kurallara, değerlere ve güvene dayalı yapılar sosyal sermayenin kültürel boyutunu yansıtmaktadır.

Her toplumda işlevselliği sağlayan bir takım bağlar vardır. Bunlar farklı düzeylerde sosyal yapıların içinde ortaya çıkar ve toplumun ortak değerlerini, kurallarını, normlarını, güven ve sivil sorumluluk duygusunu içinde barındırır ve bir toplumu salt bir kitleden bir değerler yumağı haline getirir²³³. Sosyal sermaye olarak adlandırılan bu kavram; toplumun kalkınmasında birincil faktördür ve toplumun örf, adet, gelenek, görenek gibi enformel bağları ile zamanla oturmuş bir yapı sergileyen kurallar ve kurumlar bütününe ihtiva eder. Vergilemede birey devlet ilişkilerinin doğasını da belirleyen bu kavram sosyal, politik, ekonomik sonuçlara yol açmaktadır.

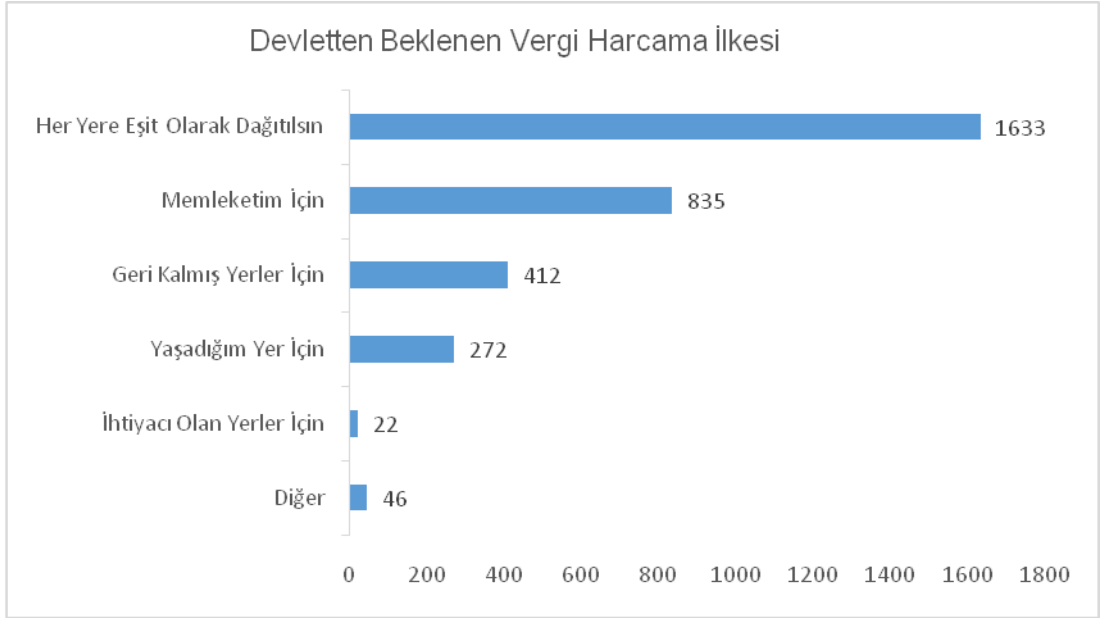
Mikro düzeyde, yani içsel sermayenin parçalara ayrılmış yapısı dolayısıyla devletin işleyişini zayıflatan bir etkisi olacağı söylenebilir. Karşılıklılık, cömertlik, güven gibi bir toplumun bir arada bulunmasını sağlayan unsurların yalnızca bireyin yakın çevresi veya bir grubun kendi içinde işlevsel olması, toplumun bütünü açısından olumsuzluk yaratabilir. Makro düzeyde yani dışsal sermaye ise toplumsal

²³³COLEMAN, J. S.,**SocialCapital in theCreation of Human Capital, AmericanJournal of Sociology**, Vol.94, 95-120'den aktaran Burhan BALOĞLU, Filiz BALOĞLU, 41.

sonuçları dikkate alındığında bütünleşme ve vatandaşlık bilinci dolayısıyla devletin işleyişine daha olumlu bir katkı yapabilir²³⁴.

Vergilerin öncelikle nereye harcanması gerektiği konusunda bireylerin ne tür bir sosyal sermayeye sahip olduklarını anlamak açısından ipucu vermektedir. Grafik 9.'da Mükelleflerin 1633'ü vergilerin ülkenin her yerine eşit dağıtılmasını isterken, 412 kişi geri kalmış yerler için harcanmasını istemektedir. Bu iki veri bireylerin hemşerilik bağlarından çok vatandaşlık bağlarını önemseydiğini göstermektedir²³⁵.

Grafik.9:Devletten Beklenen Vergi Harcama İlkesi



Kaynak: Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.85

Nitekim ekonomik gelişmeye uygun kültürlerde kimlik ve aidiyet duygusunun ekseni, aileyi aşan daha geniş bir toplumsal ölçüğe uzanır. Statik kültürlerde ise belirleyici toplumsal kurum ailedir. Kimlik ve aidiyet ekseninin dar olduğu toplumlar, yolsuzluk, vergi kaçırma ve iltimasa daha fazla eğilimli olduğu belirtilmektedir²³⁶.

Özellikle içsel sermaye düzeyinin yüksek olduğu ailesel toplumlarda, sosyalleşme aile, kabile ve klan gibi akrabalık çevresine dayanan kaynaklardan sağlanır. Bu sebeple aralarında bir ilişki olmayan insanların birbirlerine güven

²³⁴ Baloğlu, Baloğlu, s.43.

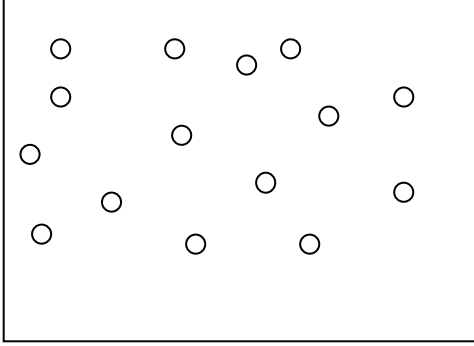
²³⁵ Baloğlu, Baloğlu, s.43.

²³⁶HARRISON, L E., “Gelişmeci Kültür Değişmesini İlerletmek”, (Çev. M. ÇALIK), **Türkiye Günlüğü**, 2002, S.71, s.24.

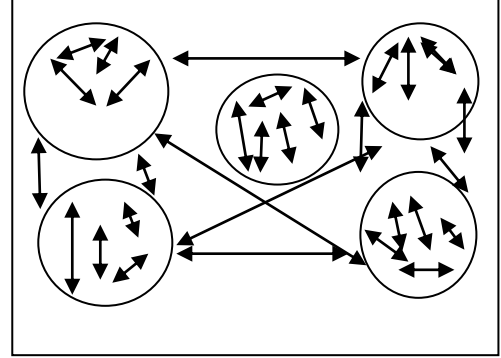
duymalarına gerekçe olmadığı için, genellikle etkinlik kazanmış gönüllü birleşmeler zayıftır²³⁷.

Şekil.5: Sosyal Sermaye ve İdeal Toplum Yapısı

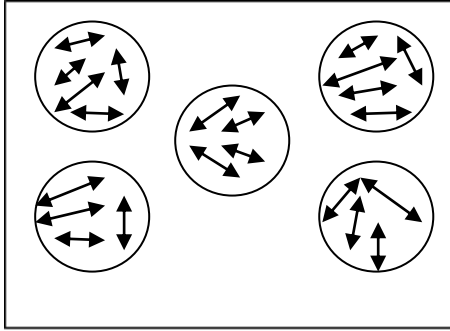
Bireysel Toplum



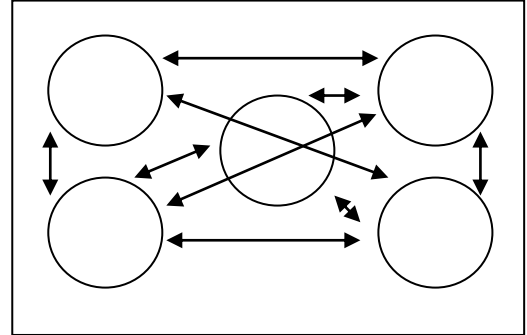
Sosyal Sermayesi İdeal Toplum



İçsel Sosyal Sermayesi Yüksek



Dışsal Sosyal Sermayesi Yüksek



Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.45

Türkiye'nin sosyal yapısı incelendiğinde, sosyal sermayenin makro düzeyde vatandaşlık bilincini yansıtacak yükümlülük bağlarından çok, mikro düzeyde aile, akraba, aşiret bağlarına, dini inançlardan kaynaklanan aynı mezhebe veya tarikatlara mensubiyete, etnik grup aidiyetine veya ideolojik yakınlığa bağlı olarak varlığını sürdürdüğü görülmektedir. Dolayısıyla da içsel sosyal sermayesi yüksek bir ülke konumundadır²³⁸.

Sosyal sermayenin bir diğer önemli unsuru ise bireyler arası ve bireyle devlet arasındaki "güven" duygusudur. Ancak güven olgusu dar bir yaklaşımla, sadece bireysel bir tavır olarak değerlendirilemez. Güven olgusunda önemli olan bireysel

²³⁷ F. Fukuyama, Güven, Sosyal Erdemler ve Refahın Yaratılması, (Çev. A. BUĞDAYCI), 3.Baskı, **Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları**, İstanbul, 2005, s.44.

²³⁸ Baloğlu, Baloğlu, s.43.

değerden çok, sosyal değerlerin hâkim olmasıdır. Bu durumda artık psikolojik ve bireysel bir davranış olmaktan çok kültürel bir sosyal gerçekliktir. Bu çerçevede gerek bireyler arası gerekse kurumlarla bireyler arasında zaman içinde oluşan güven, vergi ödeme eğilimleri açısından da verimli bir ortam yaratılmasına yardımcı olur. Devlet-mükellef ilişkilerini de bir bakıma düzenleyen güvenin varlığıdır²³⁹. Güven olgusunun tesis edilmesi ne kadar önemliyse, bu olgunun istikrarlı bir yapıya kavuşturulması ve mükelleflerin özellikle kamu hizmetlerinden memnun olma derecesine paralel olarak vergi yüküne uyumları da önem arz etmektedir.

Her toplumun tarihsel süreç içerisinde geliştirdiği ve zamanla benimseyerek kurumsallaştırdığı normlar bulunmaktadır. Tarihsel süreç içerisinde bu normlara etki eden faktörler özellikle batı toplumları analiz edildiğinde çeşitli faktörlerden etkilendiği görülür. Bu faktörlerin en önemlisi din olgusudur. Buna paralel olarak ahlak ve moral değerler toplumsal yapıda ekonomik tabakalaşmadan etkilenen olgular olmuşlardır. Batı toplumlarında sosyal haklara, iş bölümüne dayalı organik dayanışmanın gelişmesi ve dolayısıyla toplumda bireyselci rollerin benimsenmesi sayesinde ulaşılmıştır. Önce sivil, daha sonra siyasi haklar ve en son olarak da sosyal hakların elde edilmesi söz konusu olmuştur.

Her vatandaş, siyasi haklarını kullanabilmesini sağlayacak, onurunu korumak için gereken maddi koşullardan faydalanmalıdır. Bu ilke pazarın kötü ilkelerinin zenginliğin yeniden dağıtımını yoluyla düzeltilmesini amaçlar. Bu noktada aile, din ve vakıflar gibi geleneksel bağların ve sosyal hizmet kuruluşlarının varlığı önemli bir etken olsa da acaba yine de ülkemizde toplumsal uzlaşmayı gerçekleştirmek için vergiden yararlanılabilir mi? Her şeyden önce burada toplumu bir arada tutan şeyin ne olduğunu bulmak gerekmektedir²⁴⁰.

Nitekim toplumların dayanışma ve yeniden dağıtım mekanizmasını öne çıkartan çeşitli yaklaşımlar öne sürülmüştür. Bunlar aynı zamanda toplumu ideal tipe bölen yaklaşımlardır. Kuzey refah devletleri yaklaşımı kültürel homojenliğe dayanır²⁴¹. Batı toplumlarında sosyal haklara, işbölümüne dayalı organik dayanışmanın gelişmesi ve dolayısıyla toplumda bireyselci rollerin benimsenmesi

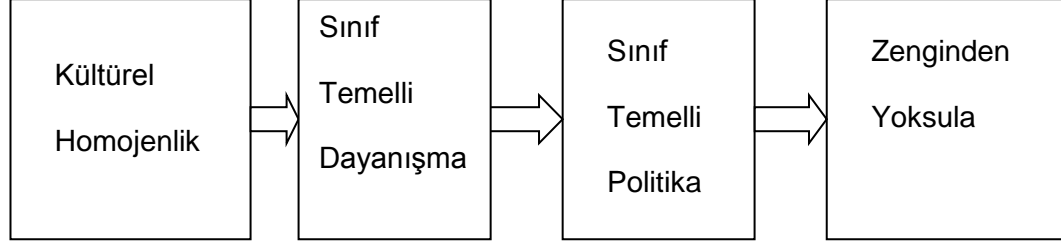
²³⁹ Baloğlu, Baloğlu, s.47.

²⁴⁰ Baloğlu, Baloğlu, s.116.

²⁴¹SEEKINGS, Jeremy, "Institution Design CulturalDiversityandEconomicSolidarity: A Comparison of South Africa, BrazilandNigeria", CulturalDiversityandEconomicSolidarity, (Ed. P. Van Parijs), Deboeck University, 2006, Brussels, 101-138'den aktaran Burhan BALOĞLU, Filiz BALOĞLU, s.1117.

sayesinde ulaşılmıştır. Önce sivil, daha sonra siyasi haklar ve en son olarak da sosyal hakların elde edilmesi söz konusu olmuştur²⁴².

Şekil.6: Kuzey Refah Devletleri Yaklaşımı



Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.117

Vergi kavgalarının yüzyıllardır sınıf kavgaları şeklinde olduğu, sınıfların ve diğer çıkar gruplarının gücünün belirleyicisinin vergi olgusu olduğu bir gerçektir. Örneğin kurumlar vergisi oranlarının büyük firmaların faaliyet gösterdiği endüstriler için daha düşük olmasını, bu firmaların yasa koyucuyu etkileyebilecek siyasal güce sahip olmaları olarak açıklayabiliriz. Aynı şekilde güçlü emek hareketlerinin iş çevreleri ve sermayeye karşı vergi yükünü değiştirebilme kapasiteleri bulunmaktadır.

Vergi yüküne bağlı olarak vergi sonrası kullanılabilir gelir seviyesi azalan mükelleflerin yatırım-tasarruf kararları değişmektedir. Vergi yükü ve bu yükün adil dağılımı mükelleflerin algılamalarını, vergilemeye ilişkin psikolojilerini ve bunların sonucunda tutum ve davranış biçimlerini etkileyebilmektedir. Vergi yükünün algılanma düzeyi, vergi ödeme ve/veya kaçma/kaçınmaya yönelik tutum ve davranışların temel belirleyicilerinden birisidir²⁴³. Bu tutum ve davranışlar vergi kültürü oluşumunu doğrudan etkilemektedir. Devletlerin vergi sistemleri tercihi, toplumun sosyo-kültürel yapısına ve kişilerin geleneksel kültür değerlerine ve tutumlarına bağlıdır. Örneğin Amerikan halkı diğer gelişmiş ülkelerin halklarına göre daha bireycidir ve bireysel tutumları eyaletler arasında bile farklılık gösterir. Bazı toplumlar işbirlikçi ve güvene dayalı davranışlar geliştirirken diğer bazı toplumlar daha şüpheli olabilirler ve güven eksikliği söz konusudur. Politik kültür ve toplumsal kültür benzerlik taşıır²⁴⁴. Ampirik bulgular ışığında, vergi uyumunun en yüksek olduğu

²⁴² Baloğlu, Baloğlu, s. 117.

²⁴³ C.C. Aktan, Hilmi Çoban, "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", içinde: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: C. C.AKTAN, D.DİLEYİCİ, İstiklal Y.VURAL, **Seçkin Yayıncılık**, Ankara, 2006, s.141.

²⁴⁴ Süreyya Sakıncı, Serkan Cura, "Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, (Ed. A.Kemal ÇELEBİ), s. 55.

ülkelerde yüksek ekonomik özgürlük, etkin hisse senedi piyasası, etkin rekabet yasaları ve ciddi suçların düşük oranlılığı bulunmuştur.

Tablo.6: Seçilmiş Ülke Örnekleri İçin Vergi Uyum Düzeyleri

Ülkeler	Vergi Uyum Puanı*
ABD	4.47
Almanya	3.41
Arjantin	2.41
Endonezya	2.53
Fransa	3.86
İngiltere	4.67
İtalya	1.77
Meksika	2.46
Şili	4.20
Türkiye	2.07

*:Vergi Uyum, 0-6 arasında puanlanmış düzlemde değerlendirilmektedir. Yüksek puana sahip olunması yüksek vergi uyumunu ifade etmektedir.

Kaynak:Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler(Ed. A. Kemal ÇELEBİ), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012

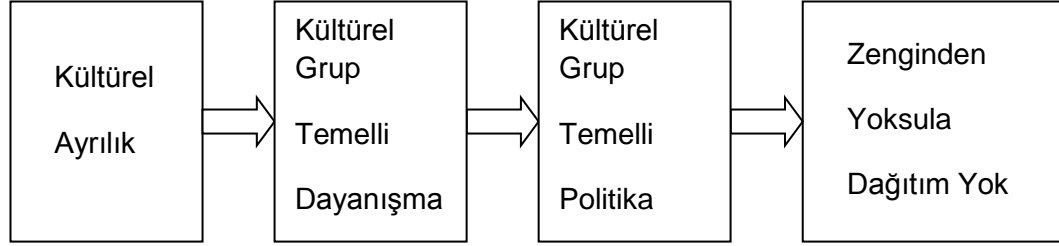
Doğrudan demokrasinin ve demokratikleşme düzeyinin yüksekliği, bireylerin vergi ahlakını ve vergi uyumunu olumlu etkilemektedir. ABD, İsviçre, Avustralya ve Kuzey Avrupa ülkelerindeki bireylerin vergi ahlakı ve vergiye uyum düzeyinin, İspanya, İtalya, Yunanistan, Türkiye gibi “romantik” ülkelerdeki bireylere göre daha yüksek olmasının en önemli nedeni olarak, ikinci sayılan ülkelerde doğrudan demokrasi deneyimlerinin vatandaşların politik karar alma sürecine aktif katılımının ve demokratikleşme kültürünün ilk sayılan ülkelere göre daha zayıf olması gösterilmektedir²⁴⁵.

Güney bölünmüş toplumlar yaklaşımı ise kültürel farklılık modeline dayanır. Kültürel farklılığın yaşandığı güney bölünmüş toplumlar yaklaşımında ise, farklı bir model ve anlayışla –vergilerin kazanılmış ya da doğuştan kazanılan statüler- açısından incelenmesi gerekir. Çünkü burada da vergilerin hangi şartlarda, hangi

²⁴⁵ Süreyya Sakıncı, Serkan Cura, “Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi”, s. 55.

fırsatlar sonucunda alındığını bilmek, verginin statüye dayalı çizgisini muhafaza etmek gerekmektedir²⁴⁶.

Şekil.7: Güney Bölünmüş Toplular Yaklaşımı



Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.119

Kültürel farklılığın yaşandığı güney bölünmüş toplumlarda ise farklı bir model ve anlayışla –vergilerin kazanılmış ya da doğuştan kazanılan statüler açısından- incelenmesi gerekir. Çünkü burada da vergilerin hangi şartlarda, hangi fırsatlar sonucunda alındığını bilmek, verginin statüye dayalı çizgisini muhafaza etmek gerekmektedir²⁴⁷.

Güney bölünmüş toplular yaklaşımında cemaatçi yapıda bireylerin şahsi girişim kabiliyeti, bilgisi ve bireysellik özellikleri güçlü değildir. Bu durum bireyin devlete bakışını da etkilemektedir. Kendilerine imkân sağlanmasını devletin bir borcu olarak görürler ve devlete dayanma ihtiyacı ön plana çıkar. Bu ihtiyaç verginin bir görev olmasından çok bir yük olarak kabul edileceği sonucunu doğurmaktadır.

Buna karşılık bireyselci yapıdaki topluluklarda ise üretim kabiliyetini kendi gayretleri doğrultusunda arttırma arzusu ön plandadır. Devletin vergi yoluyla finanse ettiği kamu yatırımlarının, üretimde bir maliyet unsuru olarak kabul edilmesi ve bu hizmetlerin durmasının hayati önem taşıdığı bilinci yerleşmiştir²⁴⁸.

Genel olarak bir değerlendirme yapılacak olursa; bir toplumda bireyler nasıl sadece iktisadi amaçlarla hareket edebiliyorsa, bir başka toplumda da sadece kültürel değerlerle hareket edebilirler. Örneğin bir birey prestij ve güç elde etmek istiyorsa, yüksek vergi vermek veya vergi kaçırmamak da prestij konusu olabilmektedir. Burada vergi ödemede toplumun yerleştirdiği normlar önem kazanmaktadır.

Kısaca vergi yapısı, hangi tip toplum olduğumuza göre şekillenmektedir. Türk toplumunun kültürel değerlerinden ötürü bir statü toplumu özelliği gösterdiği, statüyü

²⁴⁶ Baloğlu, Baloğlu, s. 119.

²⁴⁷ Baloğlu, Baloğlu, s.120.

²⁴⁸ Kurtkan, s.112.

elde ettikten sonra da belirli bir prestij sağladığı düşünülebilir. Ayrıca Türk toplumunun kültürel yapısı, aile, din ve sosyal hizmet kuruluşları gibi değerler, kuvvetli cemaatleşme eğilimleri Batıdakine benzer bir ücretli sınıfın oluşmasını engelleyen önemli bir etkidir.

II. VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ POLİTİK ETMENLER

Kamu harcamalarının finansmanı için ne kadar vergi toplanacağı, vergi konularının neler olacağı, vergilemenin zamanı, kimden ve hangi kesimden ne kadar vergi alınacağı, hangi konu ve mükelleflerin vergileme dışı bırakılacağı, finansmanda alternatif yöntemlere başvurulup başvurulmayacağı, birer siyasi karar alma sorunudur²⁴⁹.

Vergilemeyi kamu tercihini dışlayarak açıklamaya çalışan yaklaşımlar, politik sistemin vergileme üzerindeki etkilerini ya ihmal etmekte ya da veri olarak almaktadır. Bu yaklaşıma göre vergileme ve vergilemeyle ilgili diğer olgular daha çok vergi oranları, milli gelir, işsizlik ve büyüme gibi yapısal değişkenlerle açıklanmaya çalışılmaktadır. Philips eğrisi tabanlı enflasyon-işsizlik ikilemine dayanan siyasal-ekonomik çevrim teorileri*, diğer mali ve ekonomik değişkenlerin analizinde olduğu gibi vergileme konusunda da özellikle politikacı davranışları bağlamında siyasal karar alma mekanizmasını analize dâhil etmektedirler. Siyasal ekonomik çevrimler teorilerinin temel varsayımı, politikacıların seçimlere yakın dönemlerde işsizliği azaltmak ve popüleritelerini artırmak için enflasyonist politikalar izleyeceğidir.

Ekonomik değişkenlerin politik manipülasyonuna ilişkin temel dayanak noktaları, bilgi eksiklikleri, bilgi maliyetleri, bilgi asimetrisi, çıkar grupları, seçmenlerin miyopik ve kısa hafızalı olmaları ve rasyonel ilgisizlik problemleridir.

Gelir, harcama ve borçlanma kalemleriyle kamu bütçesi büyük ölçüde “politik” bir uygulamadır. Bu nedenle siyasal karar alma mekanizmasının en güçlü aktörü olan politikacı ve davranışlarıyla açıklanmaya çalışıldığında daha anlamlı olmaktadır. Çünkü politikacılar seçilmeden önce vaat ettikleri ya da gelecek seçimlerde yeniden seçilmelerini sağlayacak vergi politikalarını belirleme ve uygulama imkânına sahiptir²⁵⁰.

Çalışmamın bundan sonraki aşamasında vergisel düzenlemelerle amaçlananın ne olduğu, yapılan düzenlemelerin ne gibi ve kimin yararına sonuçlar

²⁴⁹ Turgay Berksoy, İ. Demir, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler”, **19.Türkiye Maliye Sempozyumu**, s.513.

*Siyasal ekonomik çevrim teorileri başlıca, iktidardaki partilerin değişmesiyle oluşan partizan çevrimler ve seçimlerden dolayı ortaya çıkan seçim çevrimleri olmak üzere iki farklı koldan gelişmiştir.

²⁵⁰ Berksoy, Demir, s.515.

doğurduğu incelendikten sonra, siyasal karar alma sürecinin nasıl işlediği, bu süreçte baskın olan gruplar ve bu grupların politika belirlemedeki rolleri anlatılmaya çalışılmıştır. Daha sonra ise, yapılan vergisel düzenlemelerle birlikte vergi yükünün hangi toplum kesimleri üzerinde gerçek anlamda bir yük oluşturduğu, bu yükün siyasal mekanizmalarla oluşmasında hangi çıkar gruplarının rol oynadığı anlatılacaktır.

A-Vergisel Düzenlemeler ve Maliye Politikaları

Geçen yüzyılın ikinci yarısından sonra hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamalarında büyük bir artış yaşanmıştır. Bu duruma özellikle savaşların yol açtığını söyleyebiliriz. Ancak 1970'li yıllarla birlikte düşük büyüme hızı, prodüktivite düşüklüğü, enflasyon, işsizlik gibi ekonomik ve sosyal sorunlar kendini göstermeye başlamıştır. Bu duruma çare olarak da genel olarak bütün ülkelerde vergi yükleri artmış, borçlanma had safhalara ulaşmıştır. Çünkü artan kamu harcamalarını vergilerle karşılamak, emisyon ve borçlanma ülkelerin hüküm süren geleneği haline gelmiştir. Bu durumun bir diğer önemli nedeni de uygulanan Keynezyen politikalarının günün şartların uygun olarak yorumlanamamasından kaynaklanmıştır.

Çağdaş iktisadi ve mali düşünceler(Monetarizm, Rasyonel beklentiler teorisi, Arz yönlü iktisat, kamu tercihi, anayasal iktisat) ekonomik düzenlemelerin yanı sıra siyasal karar alma mekanizmalarının da yetkilerinin sınırlandırılması üzerinde durmuşlardır.

Verginin ekonomik sonuç yaratmasından yararlanılarak, korumak ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlemek istenen alanlar için vergileri ağırlaştırmak suretiyle iktisat politikasının bir aracı olarak kullanılması yoluna başvurulmaktadır. Bu konuda vergilerle hedeflenen başlıca ekonomik amaçlar; yatırımları teşvik etmek, üretim ve tüketimi teşvik etmek ya da kısıtlamak, ödemeler dengesini düzeltmek, tasarrufu teşvik etmek, ekonomik istikrarı sağlamak ve ekonomik yapıyı değiştirmektir. Vergileme yoluyla ülkeler yatırım yapılacak alanlarda yatırımcılara bazı avantajlar getirerek ilgili alanlarda yatırımların maliyetini düşürerek artırmaya çalışırlar. Vergilerle ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermayenin girişini teşvik, ithalatı ve döviz kaybettirici diğer işlemleri kısıtlayıcı yönde düzenlemeler yapılmaktadır²⁵¹.

²⁵¹ Salih Turhan, Vergileme ve İktisadi Büyüme, İÜ, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Seri:23, İstanbul, s.249.

Vergi önlemleriyle tasarruf yapılması, yapılan tasarrufların işletilmesi ya da milli ekonomi bakımından istenilen alanlara yatırılması teşvik edilebilir. Belki hukuki statüye göre kurulan işletme türlerine, diğerlerine göre vergi avantajları tanınması yoluyla ekonomik yapıyı değiştirme amacı güden vergi politikası uygulanabilir.

Vergi politikası ile işgücünü nitelik ve nicelik bakımından değiştirmek suretiyle emek arzı artırılabilen, özel tasarruf ve yatırımlar teşvik edilmek suretiyle sermaye birikimi hızlandırılabilen, dinamik bir üretim faktörü olarak kabul edilen teknolojik gelişme teşvik edilebilmektedir. Bunun için; ekonomide özel önem taşıyan alanlarda çalışanların diğerlerine göre daha hafif vergilendirilmesi yoluna gidilebilir. Özel tasarruf ve yatırımları teşvik etmek için de yeni yatırımların belirli bir süre vergi kapsamı dışında kalması sağlanabilir. Vergi politikası ile ekonominin bazı sektörleri teşvik edilebildiği halde, ekonominin tümü bakımından ekonomik büyüme süreci başlatılmak istenirse o zaman kamu harcamaları ve borçlanma politikası ile amaca ulaşılmaya çalışılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ekonominin münferit dallarının teşvikinde vergi politikası, tümünün teşvikinde ise kamu harcamaları ve borçlanma politikası bir araç olarak kullanılmaktadır²⁵².

Vergilemenin sosyal amacı özellikle piyasa mekanizmasının gerçekleştiremediği adil gelir ve servet dağılımının sağlanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Piyasa ekonomisi kurallarına göre gerçekleşen bir gelir ve servet dağılımı her zaman adaletli olamamaktadır. Bunun için devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek için müdahale etmesi gerekmektedir.

Günümüzde; ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak toplumsal ihtiyaçların miktar ve bileşiminde ortaya çıkan değişiklikler, modern devlet anlayışının yarattığı görev ve fonksiyonlar, devletlerin sadece mali amaçla değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirici doğrultuda vergi politikası uygulamalarını zorunlu hale getirmiştir. İzlenen vergi politikası ile bir taraftan ekonomik, sosyal ve mali sorunlara çözüm bulunmasına çalışılırken, diğer taraftan özellikle vergiler açısından ortaya çıkacak yük dağılımının vergide adalet ilkesinin gerekleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılmasına çaba gösterilmesi gerekmektedir²⁵³.

Etkin vergilemenin gereği, bugün ülkemizin içinde bulunduğu ve giderek çarpıklaşan gelir dağılımı ve adil olmayan vergi yükü dağılımı vergi politikalarının

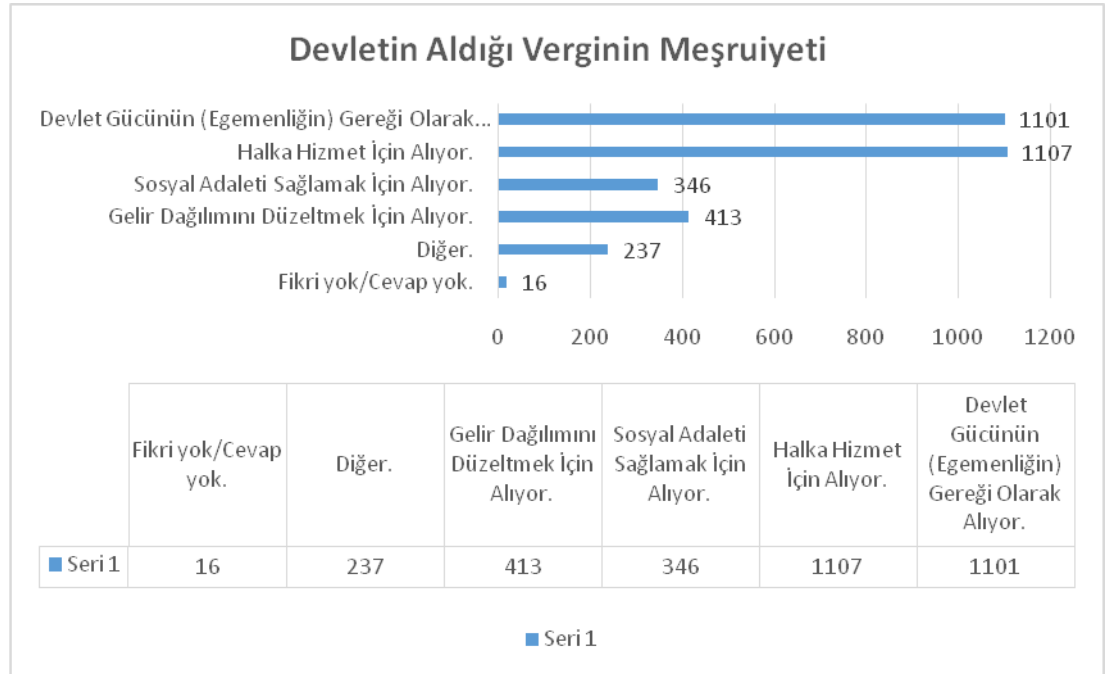
²⁵² Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri- Devlet Borçları-Bütçe-Maliye Politikası)** Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.177.

²⁵³ A. Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara İTİA, Maliye Fakültesi Yayın No:137-1/9**, Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1995, s.25.

etkin olmadığının bir göstergesidir. Kuşkusuz vergi, mükelleflerin gönüllüğüne bırakılamayacak kadar devlet için hayati bir önem taşır. Ancak grafik(9) da görüleceği üzere denekler vergi toplamada devleti haklı görmelerine rağmen devletin aynı zamanda yüksek oranda ve haksız vergi topladığını belirtmeleri sosyal ikilemin bir başka yüzünü göstermektedir.

Kamu ekonomisinde alınan kararların toplum tercihlerine dayanması gerekir. Bunun gerçekleşmesi, siyasal süreç denilen karar alma sürecinin bireysel tercihleri en iyi yansıtacak şekilde işlemesine bağlıdır. Otokratik devletler için bireysel tercihler önem taşımazken, demokratik toplumlarda halk egemenliğinin kamusal alana yansıtılabilmesi için seçim sistemi içerisinde oylama yöntemlerinden yararlanır²⁵⁴.

Grafik.10-Devletin Aldığı Verginin Meşruiyeti



Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.65

Günümüzde temsili demokrasilerde kamu ekonomisine ilişkin kararlar halkın seçtiği “temsilciler” aracılığıyla alınmaktadır. Bu tür demokrasilerde temsilcilerin çoğunlukla seçmenlerintercihlerini yansıtmamaları söz konusu olmaktadır. Bunun nedeni kamusal kararları almakla görevli siyasal partilerin özellikle çeşitli baskı gruplarının etkisi ve baskısı altında olmalarıdır. Bunun yanı sıra siyasal partilerin

²⁵⁴ C.C. Aktan, D. Dileyici, İ. Y. Vural, **Kamu Ekonomisi ve Kamu Politikası** içinde “Kamu Ekonomisinde Karar Alma ve Oylama”, Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.59.

kararlarını uygulama durumunda olan bürokrasi de çeşitli çıkar gruplarından etkilenmektedir. Bu durum bireysel tercihler ile toplumsal tercihler arasında önemli farklılıklar meydana getirmektedir²⁵⁵.

Bir toplumda bireylerin kamu ekonomisi kararlarına katılmaları çeşitli şekillerde olabilir. Bunun en basit şekli oy kullanmadır. Ayrıca parti, dernek, sendika gibi toplumsal kurumlara üye olma, grev, boykot, gösteri yapma gibi değişik eylemlerle kamusal kararların kendi istekleri doğrultusunda alınmasına çalışırlar²⁵⁶. Çünkü siyasal parti ve seçmen ilişkisini belirleyen ekonomik faktörlerin en önemlileri kamu hizmetleri ve vergilerdir. Siyasal partiler seçim propagandalarında bu faktörlerle ilgili çeşitli vaatlerde bulunurlar. Vergilerle ilgili propagandalar ise genellikle vergi yükünün azaltılması şeklindedir²⁵⁷. Seçmenlerin siyasal karar alma sürecine katılmaları, çoğunlukla bir çıkara dayalıdır. Seçmenlerin siyasal karara katılmaları ancak, katılma sonucu elde edecekleri net faydanın pozitif olması sonucu gerçekleşir²⁵⁸. Downs'ın rasyonel seçmen hipotezi olarak bilinen bu teoriye göre, seçmenlerin kararlarında etken olan temel faktör, devletten sağlanan faydadır. Seçmenler seçim sürecinde, kendilerine en fazla gelir sağlayacak veya kendilerini en az zarara uğratacak siyasal partiye oy verirler. Bu bağlamda değerlendirildiğinde, vergi yükü ile seçmen davranışları arasında organik bir ilişkinin olduğu iddia edilebilir²⁵⁹.

Siyasal partilerin siyasal süreç içerisinde seçmen tercihlerini etkileyerek, oy kazanmak için başvurdukları çok sayıda kültürel, sosyal ve ekonomik propaganda aracı bulunmaktadır. Ekonomik araçlar arasında genellikle enflasyon ve işsizlik gibi makro ekonomik faktörler ön plana çıksa da, bunlara ilave edilebilecek bir diğer faktör de kamu ekonomisi içinde üretilecek mal ve hizmetlerin bedeli olarak seçmenlerden tahsil edilecek vergilerdir. "Ayağı ile Oylama" yaklaşımı da, seçmenlerin katlandıkları vergi yükü ve bunun karşılığında alacakları kamu hizmetleri nedeniyle, oy verme davranışlarında meydana gelecek değişim fikrine dayanmaktadır²⁶⁰.

²⁵⁵ Aktan, Dileyici, Vural, s.62.

²⁵⁶ Aktan, Dileyici, Vural, s.63.

²⁵⁷ İ. C. Demir, "Seçmen Tercihlerinin Oluşumunda Vergi Propagandası: Ampirik Bir Çalışma", **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Bahar, 2013, Cilt:13, Yıl:13, Sayı:1, 13: 37-55, s.37.

²⁵⁸ K. Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş-Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Dördüncü Yayım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s.122.

²⁵⁹ Demir, s.38.

²⁶⁰ Demir, s.40.

Demokratik sistemlerde kamusal karar alma mekanizmasında en etkili rol oynayan siyasal partilerdir. Amerikalı iktisatçı Antony Downs, siyasal partilerin siyasal süreçteki rollerini fiyat sürecinde firmaların oynadığı rollere benzer bir şekilde analiz etmeye çalışmıştır. Siyasal partiler bir kamu harcamasına, bundan yararlananların getirdiği marjinal oy sayısının bunun finansmanının sebep olduğu marjinal oy kaybına eşit olduğu miktara kadar devam eder²⁶¹. Siyasal karar alma sürecinde en önemli fonksiyon siyasal partilerindir. Seçmenlerin tek tek kamusal kararları etkileme gibi bir fonksiyonları yoktur. Baskı gruplarının da siyasal süreçte önemli fonksiyonları olsa da bu konuda en önemli görev siyasal partilere düşmektedir. Siyasal partiler bu önemli fonksiyonlarını yerine getirirken seçmenlerin istekleri doğrultusunda davranmak zorundadırlar. Bu durumu seçim beyannameleri ile seçmenlere duyururlar.

Kamu ekonomisinde karar alma sürecinde bir diğer önemli faktör ise bürokrasidir. Bürokrasi, siyasal iktidarın almış olduğu kararların bizzat uygulayıcısıdır. Siyasal partiler bürokrasiden kararları uygulamak dışında karar alma konularında da yararlanmaktadır²⁶². W.A. Niskanen bürokratların kendi dairesinin hacmini maksimuma çıkarmaya çalıştığını belirtmiştir. Bürokratlar kamu harcamalarını genişletmeye çalışacaklardır. Kariyerlerinde ilerleme kamu harcamalarının büyüklüğüne bağlıdır. Bürokratlar “aylıkları, büro eşyası, yan gelirleri, kamuoyunda şöhret, güç, birilerini işe yerleştirme gibi hepsi sorumlu oldukları dairenin büyüklüğü ile ilgili faktörlerdir²⁶³.

Siyasal partiler ve bürokrasiden ayrı olarak siyasal karar sürecini çok önemli ölçüde doğrudan ve dolaylı olarak etkileyen çıkar ve baskı gruplarıdır. Çıkar grupları, ortak ekonomik ve sosyal çıkarlara dayalı, etkin bir şekilde organize olmuş kuruluşlardır. Çıkar gruplarının ortaya çıkmasındaki temel mantık, siyasal karar alma sürecinde bireysel olarak etkin olmanın güçlüğü ve ortak çıkarlara sahip bireylerin ortak hareket ederek bu süreçte daha etkin olabilmeleridir. Çıkar grupları, amaçlarına göre farklı şekillerde örgütlenmektedirler. Örneğin; amaç piyasada kar maksimizasyonu sağlamak ise, çeşitli şirketler kendi aralarında birleşerek bir çıkar grubu oluşturabilirler. Bunun yanı sıra çıkar grupları, işçi ve işveren sendikaları şeklinde örgütlenerek de karar alma sürecinde etkin olabilirler. Bunların dışında demokratik sistemlerde karar alma sürecinde etkin çıkar gruplarından birisi de

²⁶¹ Aktan, Dileyici, Vural, s.64.

²⁶² Aktan, Dileyici, Vural, s.64.

²⁶³ Aktan, Dileyici, Vural, s.64.

mesleki teşekküller ve odalardır. Bu çıkar grupları da kendi meslek üyelerini çıkarları için siyasal süreçte aktif rol almaya gayret ederler²⁶⁴.

B-Vergilemeye Teorik Açıdan Yaklaşım: Vergilemede Karar Alma Süreci

Çalışmamızın bu bölümünde baskı grupları-ekonomi ilişkisi anlatılmaya çalışılacaktır. Bunun için; baskı gruplarının neden kamu mal ve hizmetlerine ihtiyaç duyduğu ve daha da önemlisi bu kararların alımında siyasileri nasıl etkiledikleri incelenmeye çalışılmıştır.

1-Baskı Gruplarının Kamu Mal ve Hizmetlerine Olan Talebi

Baskı gruplarının kamu mal ve hizmetlerine olan talebinden önce bireylerin kamusal mal ve hizmetlere yönelik tercihlerini ve karar alma sürecine etki edip etmediklerini araştırmak gerekmektedir²⁶⁵.

Bireyler aldıkları kararlarla kendi çıkarlarını maksimize edecek şekilde politik karar alma sürecinde etkili olamamaktadırlar. Bunun en önemli sebebi; kamusal tercihler noktasında kararları etkileyecek düzeyde olduklarının bilincine varamamalarıdır. Bu nedenle kendi oylarının önemsiz olduğunu düşünmeleri ve bu konuda çekimser davranmalarıdır. Ancak kamusal hizmetler konusunda bireylerin tercihte bulunmaları aynı zamanda o ülkede demokrasinin ne derece içselleştirildiği ve baskı gruplarının bu noktada kitle iletişim araçlarını kullanmada ne kadar başarılı oldukları da önemlidir. Bunun için baskı gruplarının etkili bir faaliyette bulunmaları önemlidir. Bu durum sonuç itibarıyla ülkenin gelişmişliği ile de yakından bağlantılıdır. Gelişmiş ülkelerde siyasal partiler ile baskı gruplarının iletişimi belli kural ve zamanlarda gerçekleştirilirken, gelişmemiş ülkelerde bu duruma rastlamak pek mümkün değildir veya gelişi güzeldir. Tarımsal faaliyetlerde çalışanlar gelirlerini artırmak için, sanayi sektöründe çalışanlar teşvik ve sübvansiyonlardan yararlanmak amacıyla, işçiler ise sendikalaşma yoluyla birer baskı grubu oluşturma eğilimindedirler. Bu baskı gruplarının kullandığı teknikler; genellikle üye sayıları ile de doğrudan ilişkilidir. Coğrafi dağılım, üyelerin dayanışma bilinci, mali kaynakları, liderlerinin nitelikleri, diğer organize gruplarla olan rekabet ve işbirliği de diğer önemli faktörlerdir.

2-Baskı Gruplarının Maliye Politikalarını Etkilemede Rolü

Baskı grupları için devlet mekanizmasındaki karar alma merkezleri oldukça önemlidir. Baskı grupları karar alma merkezlerini etkilemek için siyasi mekanizmanın karar veren merkezine yerleşirler. Böylelikle iktidarda olanlar siyasal kararlarıyla

²⁶⁴ Aktan, Dileyici, Vural, s.64.

²⁶⁵ Hakan Ay, **Hakan, Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Gözden geçirilmiş 2.Baskı, Mart, 2008, Ankara, s.103.

toplumdaki çeşitli grupların çıkar çatışmalarını, toplumun ortak yararı doğrultusunda düzenlemek isteseler de baskı grupları onların siyasi kararlarını etkilerken, iktisadi süreci de etkilemiş olurlar²⁶⁶. Baskı grupları maliye politikalarının uygulanması esnasında en büyük faydayı yeniden dağıtım rolü üzerinden elde ederler. Bu noktada maliye politikalarından kamu harcamalarının yönünü değiştirmek suretiyle amaçlarına ulaşmak isterler. Bunun yanı sıra vergisel kolaylıklar, vergisel yardımlar temin ederek de amaçlarına ulaşırlar.

Baskı grupları gelirin yeniden dağılımı konusunda sürekli mücadele içindedir. Baskı grupları burada kişilere göre daha şanslı durumdadır. Çünkü yetki meclisin kullanımındadır. Mecliste ise çok çeşitli çıkarların temsil edilmesi gerek siyasi partiler ve gerekse de partilerin temsilcileri aracılığıyla mümkündür. Geliri etkileyici maliye politikalarının uygulanması yönünde baskılar bu çevrelerin temsil ettiği çıkarlar çerçevesinde şekillenmektedir. Ancak bu durum her zaman için toplum aleyhine sonuçlar içermez. Devletin karşılıksız olarak yaptığı mali yardımlar, sübvansiyonlar o kesimin satın alma gücünü etkileyebileceği gibi toplumsal refaha da katkısı olacaktır. Kamusal kaynaklar israf edilmeden ve toplumsal refah olumsuz etkilenmeden bu baskı gruplarının önüne geçilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte çoğu zaman baskı gruplarının özel faydasına hizmet edecek istekler, bu gruplar tarafından görevlendirilen uzman teknisyen ve hatta politikacılar ve bürokratlar tarafından toplumun çıkarına uygun bir istek olarak gösterilecektir²⁶⁷.

Ancak maliye politikalarının uygulanmasında sadece baskı gruplarının faaliyetleri etkili değildir. Çünkü siyasal partiler de; oy maksimizasyonu peşinde olduklarından ideolojik, politik, ya da seçmene hoş gelecek politikaları tercih ederler. Böyle durumlarda da çoğunlukla genişletici maliye politikaları devreye sokulur ve seçimler yaklaştıkça en güçlü ekonomik-politik faaliyetler toplumun benimsemesi için kullanılır. Bu nedenle seçim dönemlerinde kamu harcamaları çok fazla artar ve kamu ekonomisinin büyümesine neden olur.

Siyasal karar alma sürecinde yer alan aktörler karar alma sürecini çok fazla etkilemektedir. Aktörlerin kamusal kaynaklardan yararlanmak istemeleri belli bir takım yozlaşmaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu yozlaşmalar karar alma sürecini bozan önemli etkiler yapmaktadır²⁶⁸.

²⁶⁶ Ay, s.111.

²⁶⁷ Ay, s.112.

²⁶⁸ Mustafa Sakal, "Siyasal Karar alma Sürecinde Yer Alan Aktörler ve Roller", **DEÜ, İİBF Dergisi**, Cilt:13, Sayı:1, 1998, ss.211-230, http://iibf.deu.edu.tr/deuj/index.php/cilt1-sayi1/article/viewFile/7/pdf_13 (17.08.2014).

Siyasal iktidar ile seçmenler arasındaki birebir ilişki, oy ile kamusal hizmetlerden yararlanma arasında gerçekleşir. Siyasal iktidar gelecek seçimlerde oy alma vaadine karşılık, seçmenlere daha çok kamusal hizmet sunma vaadinde bulunur. Bu aşamada sunulan bu hizmetlerin finansmanı dikkate alınmaz. Çünkü bu hizmetlerin finansmanı önemli ölçüde vergilerle karşılanmakta ve bu etkileşim sürecinde vergileme seçmen açısından bir külfet olduğundan, bu karşılıklı ilişkide siyasal iktidar tarafından dile getirilmemektedir²⁶⁹.

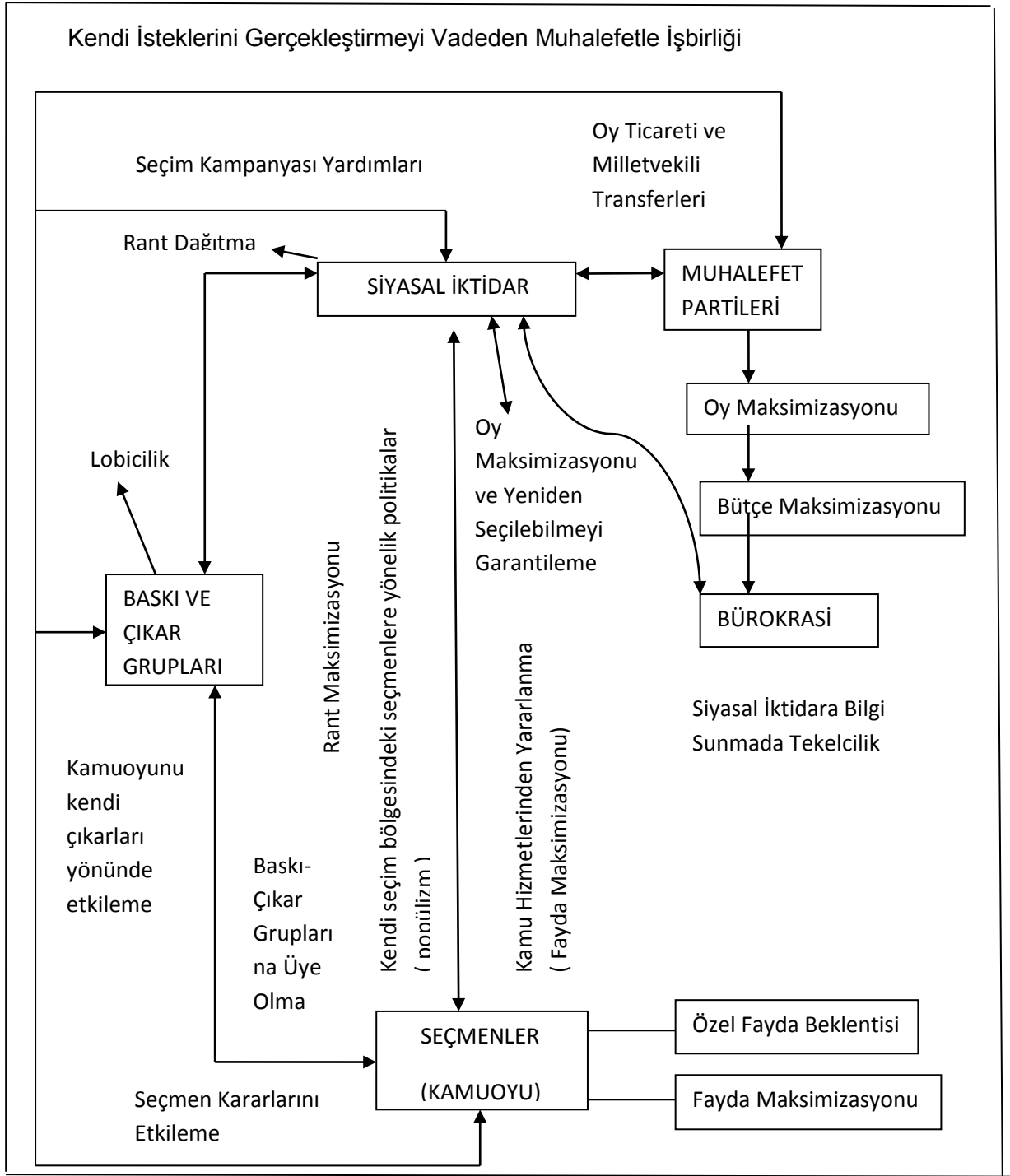
Baskı gruplarının başarılı olmaları geniş seçmen kitlesinin daha az kamu malı tüketimine yol açmaktadır. Bu durumda ise politik karar alma sürecinin maliyeti vergi mükelleflerine çıkartılmaktadır. İşçi veya işveren sendikalarının isteklerinin karşılanması durumunda, bu durum genel olarak fiyat yükselişleri şeklinde yansımaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde kamu yönetimine siyasal katılım, eğitim seviyesinin yetersizliği, ekonomik az gelişmişlik gibi nedenlerle baskı gruplarının etkinliği çok azdır. Ancak politik katılımdaki yetersizlik nedeniyle çıkar gruplarının parlamento üzerindeki etkisi daha nettir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde yasal düzenlemelerin çıkar gruplarının lehine çıkması daha fazla görülen bir durumdur. Bu ülkelerde basın, yayın, araştırma ve kamuoyu oluşturma düzeyi yetersiz olduğundan zengin ve elit kesimlerin çıkarları doğrultusunda kamu hizmetleri sunulabilmektedir.

Sonuç olarak siyasal karar alma noktasında olan siyasilerin tamamen etkinlik hedefleri doğrultusunda davranacağını, son derece önemli dağılım ve kuşaklar arası tercih sorunları doğuracak şekilde kişisel çıkar, partizan, rant dağıtımı, rant sömürüsü ve yeniden seçilme gibi bir dizi etkinsiz refah azaltıcı sonuçlar doğurabilecek saikle davranmayacaklarını varsaymak yetersiz kalmaktadır²⁷⁰.

²⁶⁹ Aktan, Dileyici, Vural, s.67.

²⁷⁰ Berksoy, Demir, s.514.

Şekil.8: Siyasal Sürecin Unsurları Arasındaki Etkileşim



Kaynak: Kamu Ekonomisi ve Kamu Politikası, 2006, s.67

C. Siyasal Karar Alma Mekanizması ve Vergi Yüğü

Ne kadar vergi toplanacağı yanında kimden, hangi sektörden, hangi sınıfsal ve coğrafi birimde, hangi kuşaktan vergi alınacağı da son derece önemli bir politik sorundur. Mükellefler vergi yükü dolayısıyla gelirlerinde veya kişisel refahlarında

azalmaya yol açtığı için, vergi yükünün adilliğini ve politikacıların vergi yüküne ilişkin tutumlarını yakından takip ederler. Kamu harcamalarını manipüle etmek kadar kolay olmadığı düşünülse de politikacılar vergi yükünü başlıca yeni vergi ihdas ederek, var olan bir vergiyi kaldırarak, vergi oranlarını azaltarak veya artırarak, istisna ve muafiyetlerin sayılarını ya da kapsamalarını değiştirerek, yumuşak bir uygulama ve gevşek bir denetim tercih ederek ve vergiden kaçınmayı özendirici politikaları benimseyerek etkileyebilirler. Vergi yükünü değiştirmeyi amaçlayan politikacıların daha yüksek politik ve ekonomik maliyete sahip yasal düzenlemeler yerine aşağıda açıklayacağımız şekilde çoğu zaman kurumsal gevşeklikleri kullanarak, sistemde gevşeklik yoksa gevşeklik yaratmak, fırsatçı zamanlama yapmak gibi daha hassas ve stratejik davranış kombinezonlarını benimsemektedirler.

-Politikacılar seçim dönemlerinde vergi yükünü düşük tutmayı, seçimlerden sonra ise yüksek tutmayı tercih ederler. Politikacılar vergi yükünü düşürmeyi aflar, reformlar, tahsilat kolaylıkları, vergi oranı indirimleri, vergi idaresi ve denetiminde yumuşaklık gibi seçeneklerle gerçekleştirebilirler.

-Politikacılar mükellefler tarafından hissedilmeyen veya daha az hissedilen vergileri artırırken daha çok hissedilen vergileri azaltmak isterler. Bu yüzden KDV ve ÖTV gibi fiyata dâhil dolaylı vergiler her zaman politikacıların birincil ilgi alanı olmuştur. Kaynakta kesme yöntemi de vergi yükünün hissedilmesini belli ölçüde engelleyen uygulama biçimlerindedir.

-Politikacılar vergi yükünü muhalefet partilerinin tehdidinin büyüklüğüne göre ayarlarlar. Güçlü bir muhalefet tehdidi hissetmeyen politikacılar vergilemede daha rahat davranırlar.

-Politikacılar oy tehdidi veya fazla bir oy potansiyeli olmayan ekonomik birimleri diğer ekonomik birimlere göre daha yüksek oranda vergilemek isterler. Bunun en önemli örneği gümrük vergileridir. Zira birçok gümrük vergisinde vergileme seçimlerde oy kullanamayacak yabancı ülke üreticilerini ve vatandaşlarını hedef almaktadır. Diğer bir örnek de borçlanmadır. Borçlanma ile politikacılar vergi yükünü yakın seçimlerde oy kullanamayacak olan gelecek kuşaklara aktarmak isterler.

-Politikacılar vergi yasasının ve bütçe sürecinin karmaşık ve anlaşılmaz olmasını isterler. Vergi kanunlarında çok sık yapılan değişiklikler, sık yapılan vergi reformları, KDV'de ve gelir vergisinde olduğu gibi tarife yapısının karmaşıklığı, bütçedeki gelir ve gider kalemlerinin çokluğu bu varsayımın gerçekliğine ilişkin örneklerdir.

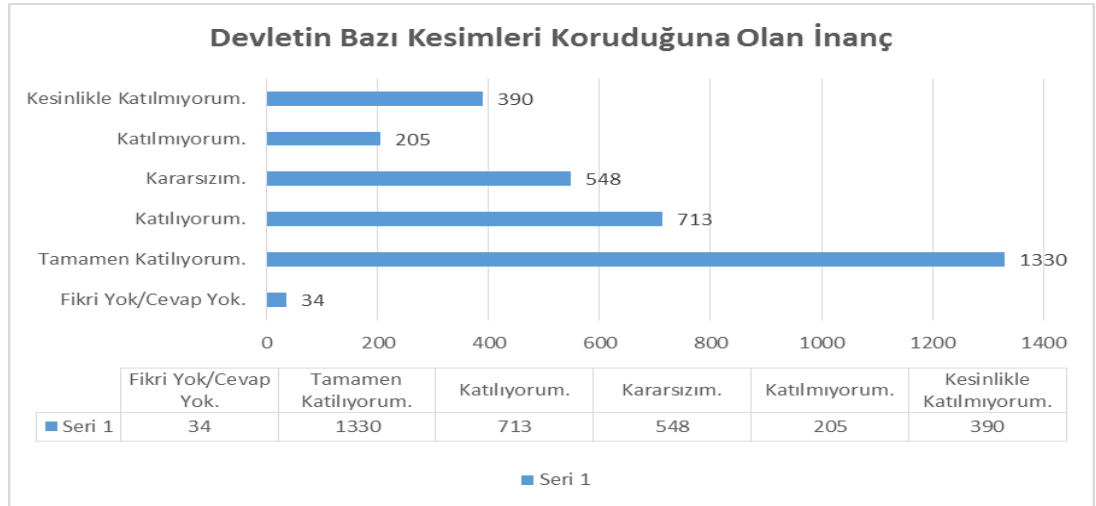
-Politikacılar kararsızların vergi yükünü azaltırken özellikle kendi partilerini tarihi olarak desteklemeyen seçmenlerin vergi yükünü artırmak isterler. Seçim sonuçları kararsız seçmenin oyuyla belirlenir ve politikacılar da kararsız seçmene coğrafi ya da sınıfsal aidiyetlerine göre daha az vergileme vaadinde bulunarak bunların oylarını hedef alırlar.

-Politikacılar vergilemeden kaynaklanan oy kaybını minimize etmek için vergi tabanını dar tutmak isterler.

Devletin bazı kesimleri ayrıcalıklı hale getirip getirmediği adalet açısından önem taşımaktadır. Grafik.10'da da görüleceği üzere vergiden kaçınma konusunda üzerinde durulması gereken konulardan biri vergi kanunlarındaki boşluklar yoluyla devletin bazı grupları veya kesimleri korumasıdır. Etzioni'ye göre "pratikte kanundaki bütün boşluklar çıkar gruplarından biri veya diğeri için bir imtiyazı temsil etmektedir"²⁷¹.

"Devlet bazı kesimlerden vergi almak istemiyor" ifadesine katılanlar ve katılmayanlar olarak mükellefler gruplandırılırsa katılanların oranı %63.4, katılmayanların oranı %18.5'tur. Buradan çıkan neticeye göre uygulanan ekonomi politikaları ile devletin bazı kesimleri koruduğu inancı hâkimdir.

Grafik.11:Devletin Bazı Kesimleri Koruduğuna Olan İnanç.



Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.72

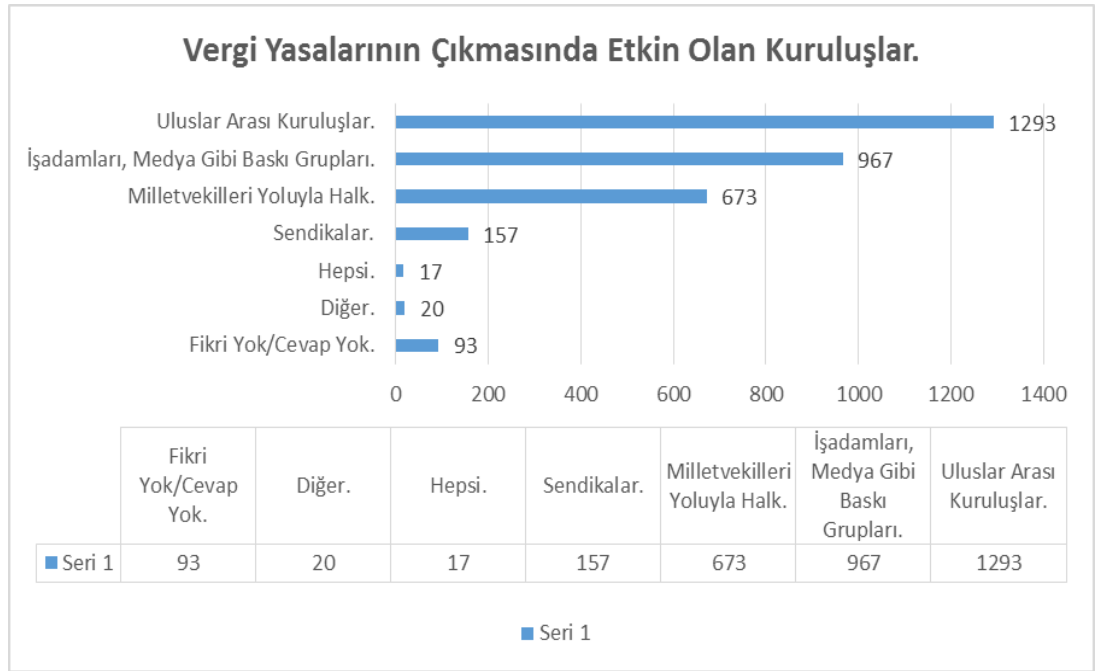
Öte yandan mükellefler vergi kanunları vergi oranlarını daha genel anlamda, "vergi oyununun kurallarını" ne kadar doğrudan etkileyebilirse, vergi ahlakı da o kadar

²⁷¹ETZİONİ, A., "Interest Groups and the United States Economy", National Forum, Vol.LXV, No.2, Spring, 8-11'den aktaran Burhan BALOĞLU, **Sosyolojik Açısından Türkiye'de Halkın Vergiye Bakışı**, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, Yayın No:2010-61, s.72.

yüksek olabilmektedir. Çünkü mükellefler sadece temsilcileri seçmek yerine doğrudan politik kararların içeriğine katkı yapabilirse vatandaşlık ödevlerini daha güçlü bir şekilde algırlarlar²⁷².

Özellikle vergi yasalarının çıkmasında etkin olan kuruluşlar içinde uluslararası kuruluşların 1293 kişi ile ön sırada gelmesi oldukça çarpıcıdır. Bu bulgu, küreselleşmenin devletin egemenliğini sınırlayan bir faktör olduğu tezini de desteklemektedir. Bu durum ayrıca devletin küresel ekonomi ile bütünleşmesi neticesinde vergilerin sosyal politika aracı olmaktan uzaklaştığının da bir göstergesidir.

Grafik.12: Vergi Yasalarının Çıkmasında Etkin Olan Kuruluşlar.



Kaynak: Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, 2010, s.87

En az vergi ödeme stratejileri geliştirmek, vergi yükümlülüğünün azaltılması veya etkin vergi yansıması için hükümete lobi yapmak ve yine benzer etkileri yapabilmek için uluslararası kuruluşlar yoluyla lobi yapmak gibi bir takım çok boyutlu etkenlerin de göz önünde bulundurulması gerekir²⁷³.

²⁷²FELD, L.P., FREY, B.S., “Trust Breeds Trust: How Taxpayer are Treated”, Economy and Governance, Vol.3, 87-99’den aktaran Burhan BALOĞLU, a.g.e., s.87.

²⁷³ Baloğlu, s.87.

III. BÖLÜM

TÜRKİYE CUMHURİYETİ DÖNEMİ VERGİ YÜKÜ ANALİZİ

Bir toplumda üretim araçlarının mülkiyetine sahip sınıf, kendi menfaatlerini muhafaza etmek, kendi egemenliğini devam ettirmek için üretim ilişkilerini kendine göre tespit etmek ve şekillendirmek ister. Bu arzunun gerçekleşmesi için, kendi ideolojisinden kaynaklanan bir hayat tarzı oluşturur ve bu tarzı toplumun bütününe yaymaya çalışır. Yani topluma bir hayat tarzı benimsetmek ister ki, bu da kültürdür.

Sanayi Devrimi kültürel ve teknolojik olarak İngiltere’de başlamıştır. İngiltere’de uygulanan yeni yöntemler ile ekonomik faaliyetler artmıştır. Bu durum toplumun geneline yayılmıştır. Nüfus artışı hızlanmış, tarımda yapısal değişme gerçekleşerek üretim artmış, ticaret, ulaşım ve banka sistemi yeni gelişmelere hızla uyum sağlamıştır. Bu gelişmeler, mülkiyet ve gelir yapısına yansarak, yeni sosyal sınıf ve tabakalar oluşmuştur²⁷⁴.

Tarihsel olarak bakıldığında zaman tüm sanayileşmesini tamamlayan ülkelerde XIX. Yüzyıldan XX. Yüzyıla geçerken modern vergileme anlayışı hâkim konuma geçmiştir. Burada kıstas olarak ödeme gücü esas alınmıştır. XIX. Yüzyıl sonlarında ülkeler vergileri kullanarak milli gelirlerini artırma yollarını aradılar. Diğer taraftan toplumdaki fakir ve düşkün kesimler vergileme sisteminde belirleyici oldu ve genel olarak bu kesimin vergi yükleri düşürüldü. 1950’lilerden sonra Kurumsal İktisat Teorisinin din, ideoloji, örf ve doğal hukuktan oluşan değerleri gündemdekini yerini aldı. Bu durum devletlerin vergileme kültürü üzerinde de etkili olmuştur.

Vergileme kültürü devlet kültürünün bir alt kavramıdır. Vergilemeyi devlet yaptığı için vergileme kültürü ile devlet kültürü doğrudan ilgilidir. Mükelleflerin devlete bakış açıları, dolayısıyla vergiye yükledikleri anlam devletin vergileme kültürünü de etkilemektedir. Çünkü toplumda hâkim olan iktisadi örgütlenme yapıları vergileme kültürünü etkilemektedir. Vergileme kültürü kavramı sadece maliye teorisi ile ilgili bir kavram değildir. Aynı zamanda siyaset, iktisat teorileri ve sosyoloji ile de yakından bağlantılıdır.

Devletin mali yapısı iktisadi örgütlenme ile uyumlu olabileceği gibi bazen de uyumsuz olabilmektedir. Mali yapı iktisadi örgütlenme ile uyumsuz varlığını uzun zaman sürdüremez. Lonca örgütlenmesi Osmanlı Devletinin ekonomik anlamda Batı ile eklenme sürecinde tasfiye olmuştur. Toplumda rasyonel bir örgütlenmenin

²⁷⁴ A. Mutlu, “Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi”, **MB Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009, s. 24.

oluşması arzu ediliyorsa buna siyasal örgütlenmenin de destek veriyor olması gerekmektedir²⁷⁵.

Bu bölümde genel anlamda Türkiye'nin toplumsal yapısı ile ekonomik yapı arasındaki ilişkiler değerlendirilmiş, ardından dönemler itibariyle vergi yükü analizi yapılmıştır. Konumuz itibariyle vergi yükünün siyasal bir gösterge olarak toplumların sırtında gerçek anlamda bir yük olarak kabul edildiği üç vergi, tarihi süreç içerisinde değerlendirilecektir. Bunlar aşar vergisi, varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi olarak bölüm içerisinde geniş bir perspektiften ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

I. TÜRKİYE'DE TOPLUMSAL YAPI-VERGİ YAPISI İLİŞKİSİ

A. Toplumsal Yapı

İster geleneksel imparatorluk, ister ulus devlette olsun her toplumsal örgütlenmede o yapıya damgasını vuran egemen bir ideoloji ve egemen bir üst yapı kurumları vardır²⁷⁶. Osmanlı Devletinde de savaşımlardan dolayı ordunun iâşe ve giyiminin temin edilmesi için devlet müdahaleci bir yapı sergilemekteydi. Toprağın temelde devlet mülkiyetine dayanması esas en az XVI yüz yılın sonlarına kadar yaşatılan bir prensip olmuştur²⁷⁷. Bu nedenle Anadolu'daki Türk devletleri topluma göre şekillenmemiş, toplum devletin elinde yoğrulmuş, toplumsal sınıflaşmayı geniş çapta siyasal icaplar şekillendirmiştir. Yani Türk toplumunun sınıfsal ayrışmasını oluşturan faktör devletin kendisi olmuştur²⁷⁸.

İdeolojiler de vergileme zihniyetini etkileyen diğer bir faktördür. İdeolojilerin işlevlerinden birisi sosyo-kültürel ve siyasal değişmeyi gerçekleştirmek yada mevcut sosyal-politik düzeni muhafaza etmektir. Osmanlı Devletinde de padişahlar "hadim-i haremeyn-i şerifeyn" vasfını ön planda tutarak Hz. Muhammed ile iktidarı ve devleti arasında ilişki kurmak istemişlerdir. Yani dini bir ideoloji gibi kullanma eğilimi içine girmiş oldukları söylenebilir²⁷⁹.

İbn-i Haldun iktisadi bakımdan toplumları kıyaslarken bazı toplumların iktisadi olarak diğerlerinden daha canlı ve hareketli olmalarını sadece insanların düşünce yapıları ile ilişkilendirilemeyeceğini bunun yanında sosyal ve iktisadi şartların da hesaba katılması gerektiğini ileri sürmektedir²⁸⁰. Din ile iktisadi hayat arasındaki paralelliği destekler mahiyette Weber kapitalizmin doğuşunda kalvinizmin etkisini

²⁷⁵ Mutlu, s.2.

²⁷⁶ T. Timur, Osmanlı Kimliği, İmge Kitabevi, Ankara, 2000, s.10.

²⁷⁷ Mutlu, s.28.

²⁷⁸ Mutlu, s.28.

²⁷⁹ Mutlu, s.28.

²⁸⁰ Osman Eyüboğlu, "İbn-i Haldun'un Günümüz Sosyolojisine Katkısı", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Yıl:6, Sayı:22, Ağustos-Ekim, 2004, s.9.

vurgulamaktadır. Bu noktada tevekkül ve teslimiyetin düşünce dünyasında çok önemli bir yer tuttuğu doğu toplumlarının ne kadar kapitalist olabileceği manidardır. Osmanlı Devletinde de bir otarşi durumu olduğu için Protestanlıkta olduğu gibi üretim sürecini harekete geçirecek bir sınıf yoktu.

Doğuda madde tam anlamı ile benimsenmediği için insan olanakları da tanımlanmamıştır. Bu nedenle bireyden çok topluma önem verilmiştir. Doğuda Batıdan farklı olarak mülkiyet şekli farklı olduğu için farklı üretim biçimleri ortaya çıkmıştır. Bu üretim anlayışında cemaatçi bir yapı kendini göstermektedir²⁸¹.

Batının iktisadi anlamda ortaya koyduğu düşünceler ve sonuçta modern ve gelişmiş toplum anlayışı diğer toplumların da örnek almasına neden olmuş, ancak batılı anlamda yapısal şartların farklı olması neticesinde olumlu sonuçlar alınamamıştır. Çünkü her sistem ve iktisadi yapı kendine has koşulları içinde geçerlidir. Kurumsal İktisat yaklaşımında da din, ideoloji, örf ve doğal hukuktan oluşan değer yargıları iktisadi kalkınma için kabul görmektedir.

Bunun yanında çevre, iklim, nüfus, politika, din ve ideoloji gibi faktörler; ferdin iktisadi faaliyete bakış açısını şekillendiren iktisat ahlâkı ve zihniyet dünyasını oluşturan en önemli faktörlerdir. Weber; iktisadi, coğrafi ve tarihsel olay ve gelişmelerin iktisat ahlâkını etkilediğini kabul etmektedir²⁸².

B. Vergi Yapısı

Vergileme kültürü; vergiyi koyan siyasi iktidarın sahip olduğu ideoloji, iktisadi ahlâk ve örf ile benimsendiği iktisadi ve siyasi örgütlenme alışımının etkisi ile oluşmuş ve devleti yönetenlerin önemli çoğunluğunda içgüdüsel hale gelmiş temel anlayış biçimidir. Mali olayların en önemlisi olan vergileme ile iktisadi, sosyal ve siyasal olaylar arasında karşılıklı etkileşim vardır. Vergileme ülkede iktisadi, sosyal ve siyasal olaylara göre şekil alabilmektedir. Ülkenin yönetim rejimi verginin şeklini değiştirebilmektedir. Ama bu etkileşim değişik katmanlardan geçerek etkili olmaktadır. Kalkınmışlık seviyesi de vergileme zihniyetini etkilemektedir.

Sosyal ve iktisadi gelişmeleri derece-derece ve organik bir seyirle oluşmuş olan batı ülkelerinde ve özellikle İngiltere'de gelir vergisi sistemi belirli bir sınıf nizamını da çevreleyen bir sosyal bünyenin neticesi halinde adeta kendiliğinden oluşmuştur²⁸³. Batıda gelir vergisi sistemi gelir dağılımını iyileştirme gibi bir misyon üstlenmemiştir. İngiliz gelir vergisi sistemi bireyci karakter arz eden toplumunun sivil

²⁸¹ Mutlu, s. 16.

²⁸² M. Weber, **Sosyoloji Yazıları**, (Çev. Taha Pala) İletişim Yayınları, İstanbul, 2000, s.340.

²⁸³ A. Kurtkan, **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, İÜ, Yayın No:1312, İktisat Fakültesi Yayın No:221, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968, s.2-3.

siyasi haklar ve demokratik kurumlar ile kendini gösteren sosyal bünyesine tam anlamı ile uygun bulunuyordu. Türkiye'nin sosyal yapısı bireyci değil, cemaatçi bir yapıdadır. Böyle olunca bireyci karakterde ve liberalizmin beşiği kabul edilen bir ülkede ortaya çıkmış olan gelir vergisi sisteminin işleyebilmesi bazı sorunları bünyesinde taşımaktaydı²⁸⁴. Bunda İslâm dininin dolaylı vergilerin tüketici üzerinde yük oluşturacağından dolayı bu tür bir vergi eğiliminde olmadığı sebep olarak gösterilebilir. Hissettirmeden vergi alma yerine vergi ödeyenlerin ödedikleri vergiyi(zekâtı) hissetmeleri istenmiştir²⁸⁵.

Türkiye'de orta sınıf bulunmadığı zamanlarda Gelir Vergisi kanununa orta sınıfın oluşması için mekanik bir yönlendiricilik görevi verilmiş olmaktadır. Yani artan oranlılık, sübjektif karakter, ayırma kuramı, en az geçim indirimi, istisna ve muafiyet uygulamaları ile Gelir Vergisi Türkiye'de modern anlamda orta sınıfın oluşmasını temin konusunda bir fonksiyonu yüklenmekteydi²⁸⁶.

Ulus-sosyal devlet ekseninde 1960'larda başlayan süreç ile 1980 sonrası belirgin hale gelen küresel-neoliberal sürecin birbirinden farklı vergi politikası ülkemizde de kendisini hissettirmiştir. Gelirin yeniden bölüşümü bağlamında "yararlanan öder" mantığında dolaylı vergilerin ağırlığının artması ve oranları düşürülerek tabana yayıldığı ileri sürülen dolaysız vergilerin nispi ağırlığının azalması bu dönemde görülen önemli bir gösterge olmuştur. Toplumsal yapıdaki gelir ve yaşam farklılıklarını dikkate almayan, matematik eşitlik anlamında vergiyi tabana yayan dolaylı vergilerin tabandan tavana bir aktarım mekanizması haline gelmesi önemlidir. Bu anlamda vergiler kamusal bir finansmanın ötesinde iradi olarak vergilere birikim sürecini hızlandırıcı bir işlev yüklediği görülmektedir.

Sanayileşmiş ülkelerde üniter ve artan oranlı gelir vergisi, KDV ve sosyal güvenlik vergileri aracılığı ile refah devletinin artan işlevlerini finanse eden bir vergi sistemi kurulmuştur. Özellikle 1945-1975 Aralığında refah devletinin elde ettiği başarı, modern vergi sistemi aracılığıyla gelirin yeniden bölüşürülmesinde sağlanan başarının sonucudur. Bu durum refah devletine meşruiyet de kazandırmıştır. Ancak gelişmiş batı ülkelerinde görülen sosyal devletten kopuş Türkiye'de de 1980'den sonra görülmeye başlamıştır.

Türkiye'de ekonomik yapının aşamaları incelendiğinde 1923-1930 yılları arasında geleneksel bir toplum görünümünde olduğu, 1930-1960 yılları arasında

²⁸⁴ Kurtkan, s..2-3.

²⁸⁵ Mutlu, s.148.

²⁸⁶ Kurtkan, s.85-87.

sosyal ve ekonomik yapıda görülen değişmeler nedeniyle geleneksel toplumdan kopuş aşamasını geçirdiği ve 1960'lardan sonra modern topluma geçiş aşamasına girdiği söylenebilir²⁸⁷. Söz konusu dönemlerde vergi yapısında ekonomik kalkınma nedeniyle değişmeler ortaya çıkmıştır.

Geleneksel dönem diyebileceğimiz ilk dönemde dolaysız vergiler, genel bütçe vergi gelirleri içinde en önemli paya sahip olmakla beraber dönemin sonlarına doğru bu payda azalmalar görülmektedir. Dönemin başlarında %41 olan bu pay dönemin sonlarında %28'e düşmüştür. İkinci sırada yer alan yurtiçi dolaylı vergilerin genel bütçe gelirleri içindeki payı %21'den %45'e yükselmiştir. Üçüncü sırada yer alan dış ticaret üzerinden alınan vergilerin genel bütçe gelirleri içindeki payı %22 ile %25 arasında değişmiştir. Görüldüğü gibi bu dönemde dolaysız vergilerin payında bir azalma, yurtiçi dolaylı vergilerin payında bir artış meydana gelmiştir.

Geleneksel toplumdan kopuş döneminde yurtiçi dolaylı vergiler ön plana çıkmaktadır. Bu vergilerin genel bütçe gelirleri içindeki payı %14 ile %39,8 arasında değişmektedir. İkinci sırada yer alan dolaysız vergilerin payı en düşük %6 ile en yüksek %32 olmuştur. Üçüncü sıradaki dış ticaret vergilerinin payı %5 ile %24 arasında değişmiştir. Bu dönemde yurtiçi dolaylı vergilerin önemli ölçüde geliştiği görülmektedir.

Modern döneme geçiş aşamasında ise yurtiçi dolaylı vergiler birinci sırada yer almakla beraber dolaysız vergilerin de önemli bir gelişme göstererek söz konusu vergilere yaklaştıkları görülür. Genel bütçe gelirleri içinde yurtiçi dolaylı vergilerin payı %18 ile %32 arasında, dolaysız vergilerin payı %23 ile %31 arasında ve dış ticaret vergilerinin payı ise %12 ile %21 arasında değişmektedir.

Dolaysız vergiler; gelir ve servet ögelerinden alınan vergiler olup, zaman içinde türlü değişimlere uğramışlardır. Dolaysız vergilerde meydana gelen bu değişimleri şöyle özetleyebiliriz²⁸⁸.

- Kişi varlığının vergi matrahı olarak kabul edildiği dönem,
- Verginin arazi veya tarımsal sermaye(kullanılan hayvanların sayısı veya esirlerin sayısı) üzerinden alındığı dönem,
- Verginin arazinin hasılası üzerinden alındığı dönem,
- Verginin arazi mülkiyeti üzerinden alındığı dönem,
- Aynı ve kişisel vergilerin birleştirildiği dönem.

²⁸⁷ Heper, s.85.

²⁸⁸ Heper, s.39.

Dolaysız vergiler kişisel vergilerle başlamış ve zaman içerisinde gelişerek yine kişisel vergilere dönüşmüştür. Ancak ilk dönemlerde kişisel vergileme bireyin varlığını vergi matrahı olarak kabul ederken günümüz vergiciliğinde kişinin iktidarına, başka deyişle vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

Modern dolaysız vergiler; bireylerin ödeme gücü esas alınarak ödemiş oldukları vergilerdir. Bu ödeme gücünün göstergesi gelir olduğuna göre modern dolaysız vergiler geliri hedef alacaktır. Ancak geliri hedef alan vergilerin başarı ile uygulanabilmesi için toplumun belirli sosyo-ekonomik aşamalardan geçmesi, başka bir deyişle ekonomik kalkınmanın belirli bir düzeye gelmesi ve dolayısıyla da kişi başına düşen gelir düzeyinin, en az geçim seviyesinin üstüne çıkması gerekmektedir. Bunun için ülkenin para ekonomisi dönemine girmesi, tarım sektörü yanında sanayi ve ticaretin gelişmesi, kentleşme ve okuryazar oranlarının yükselmesi gereklidir. Teoride modern dolaysız vergilerin ekonomik gelişmenin ileri aşamalarında uygulama alanı bulduğu ve devlet gelirleri içinde %20-40 arasında bir paya sahip olduğu belirlenmektedir. Kazanç vergisi tek olarak incelendiğinde sağladığı gelirin teoride belirlenen oranların altında gerçekleştiği görülür. Politik bir tercih sonucu kabul edilen bu verginin beklenen düzeyde gelir getirmemesinin nedenleri olarak, uygulamaya konulduğu yıllarda ticaret ve sanayinin gelişme döneminin ilk aşamalarında olması, kısa bir dönem sonra büyük iktisadi buhran sonucu ülkede görülen durgunluk gösterilebilir.

Ekonomik kalkınma ilerledikçe devlet gelirleri içerisinde modern dolaysız vergilerin payının arttığı Tablo.7'den de görülebilir. Ülkemizde kazanç vergisinin gelişimini incelediğimizde her geçen yıl bu verginin payının yükseldiğini görürüz. Ancak bu vergide meydana gelen artışları ekonomik kalkınmanın değil, bu verginin konusunun, mükellefiyet alanının genişletilmesinden ve verginin tarifesine yapılan zamların bir sonucu olarak ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

Ekonomik kalkınma süreci içerisinde dolaysız vergilerin yeterince gelişmemesinde de politik tercihleri ve vergi yönetiminin yetersizliğini neden olarak gösterebiliriz²⁸⁹. Dolaysız vergilerin gelişimi incelendiğinde geleneksel dolaysız vergilerden modern gelir vergisine doğru bir geçiş olduğu görülür.

²⁸⁹ Heper, s.54.

Tablo.7:Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payları.

Yıllar	DOLAYSIZ VERGİLER					Toplam	DOLAYLI VERGİLER		Toplam
	Hayvanlar V.	Bina V.	Arazi V.	Diğer Servet V.	Kazanç Gelir ve Kurumlar V.		Yurtiçi Dolaylı V.	Dış Ticaret V.	
1923						41,4	21,3	22,8	44,1
1924						39,3	22,4	20,2	42,6
1925						25,8	22,7	25,4	48,1
1926	7,7	2,3	3,4	2,0	6,5	21,9	40,2	19,3	59,5
1927	5,9	2,3	3,4	1,1	6,4	20,6	45,0	14,0	62,5
1928	5,4	3,3	2,7	0,2	6,8	18,9	44,5	18,0	61,0
1929	6,1	3,3	2,5	0,8	6,3	20,1	38,8	22,2	59,5
1930	6,5	3,6	3,0	0,8	5,9	19,8	27,6	28,0	55,6
1934	4,1	1,5	1,6	0,4	17,0	24,6	15,6	17,9	33,5
1939	3,9			0,3	17,9	22,1	16,3	11,6	27,9
1940	2,9			0,2	18,6	21,7	17,7	5,00	22,2
1941	3,4			0,2	17,4	21,0	21,1	13,0	34,1
1942	2,9			27,8	14,5	45,2	19,9	8,7	28,6
1943	2,5			4,8	26,7	34,0	29,2	5,1	34,6
1944	2,7			0,2	29,5	31,8	36,0	5,7	41,7
1945	4,2			0,2	23,6	28,0	32,5	8,1	40,6
1946	3,7			0,3	26,5	30,5	34,7	6,2	40,9
1947	1,9			0,2	23,5	25,6	23,8	16,6	40,4
1948	2,1			0,4	27,3	29,8	26,9	16,5	43,4
1949	1,9			0,5	28,6	31,0	39,4	15,2	54,6
1950	2,1			0,4	28,9	31,4	39,8	16,0	55,8
1951	1,6			0,3	15,8	17,7	35,4	19,5	54,9
1952	1,2			0,9	17,0	19,1	33,9	17,8	51,7
1953	1,2			0,4	22,0	23,6	33,3	17,8	51,1
1954	1,1			0,4	26,9	28,4	35,7	16,6	52,3
1955	0,8			0,2	24,5	25,5	31,5	14,0	45,5
1956	0,9			0,6	30,4	31,9	35,8	10,6	46,4
1957	0,9			0,8	27,5	29,1	34,9	11,5	46,4
1958	0,6			0,7	26,9	28,2	32,6	12,9	45,5
1959	0,5			0,5	27,8	28,8	27,6	22,5	50,1
1960	0,5			0,5	30,1	31,1	23,6	19,6	43,2
1961	0,3			0,8	22,8	23,9	18,6	12,9	31,5
1962				0,6	25,1	25,7	25,3	19,6	44,9
1963				0,7	22,6	23,3	29,8	18,5	48,3
1964				1,2	22,2	23,4	30,3	18,9	49,2
1965				1,3	23,6	24,9	29,3	21,3	50,6
1966				1,3	23,9	25,2	27,9	21,9	49,8
1967				2,3	23,5	25,8	26,9	20,8	47,7
1968				2,8	26,1	28,9	27,7	23,3	51,0
1969				3,0	27,2	28,7	31,4	20,8	52,2
1970				2,7	24,6	27,3	26,5	16,8	43,3
1971				3,2	27,7	31,6	30,4	17,8	48,2

Kaynak: Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:126/148, s.85

II. CUMHURİYET DÖNEMİ TÜRK MALİ YAPISI VE VERGİ YÜKÜ

Cumhuriyet dönemi Türk vergi sisteminin yapısındaki değişimleri ve vergi yükü ile ilgili istatistikleri büyük ölçüde Boratav²⁹⁰'ın dönemsel ayrımını dikkate alarak inceleyeceğiz.

A. 1923-1939 Döneminin Değerlendirmesi

Osmanlı Devleti'nin yıkılışında en önemli faktörlerden birisi, Fransız İhtilâliyle birlikte ortaya çıkan milliyetçilik akımlarıdır. Osmanlı Devleti'nin en önemli özelliği ise; devletin üstlendiği merkezi konumdur. Bu haliyle devletin toplum içindeki yerini belirleyen ideoloji devletin kendisinden daha güçlü çıkmış ve Osmanlı Devleti'nin sona ermesi ile birlikte sona ermemiştir. Cumhuriyet İdaresinin resmi ideolojisi ekonomik ve sosyal hayata getirdiği devletçi yorumla devletin merkez olduğu zihniyetini sürdürdü. Devletin toplum içindeki konumunu belirlemesi açısından Cumhuriyet İdaresinin Osmanlı ideolojisini sürdürdüğü söylenebilir²⁹¹.

Dinin vergiye dönük kuralları Osmanlı Devleti sona erinceye kadar en azından belli alanlarda uygulandı. Zaten İslâm memleketlerinde ve Osmanlı Devleti'nde, devlet ile dini cemaat aynı anlama gelmekteydi²⁹². Osmanlı Devleti vergilendirme yetkisini önemli ölçüde yitirmesine rağmen Cumhuriyet İdaresi egemenlik ilkesinin sarsılmasını istemiyordu. Bu konuda gerekirse harcamalarında ileri seviyede tasarruflara giderek bütçe disiplinine ve ödemeler bilançosunun açık vermemesine önem vermekteydi. Cumhuriyet kurucuları milli olmanın mahiyetini saptamakta ciddi olarak zorlanmışlardır. Milliyet milli mücadelenin ilk yıllarında dinin bir parçası olarak görülmesine rağmen özellikle 1930'dan sonra din milliliğin dışına itilmiştir²⁹³.

Atatürk iktisat ve maliye politikalarının belirlenmesi için 1923 yılında Birinci İktisat Kongresi toplanmıştır. Burada toplumun her kesimini ilgilendiren kararlar alındığı gibi Aşar Vergisinin kaldırılması ağırlıklı bir görüş olarak benimsenmiştir. 1930'da Serbest Fırka denemesinin başarısız olması ilaveten büyük buhranın etkisinin Türkiye'de hissedilmeye başlaması siyasi ve ekonomik liberalizmi Türkiye'de itibardan düşürmüştür. Zaten serbest fırka, liberalizmi tam manasıyla

²⁹⁰ K. Boratav, **Türkiye İktisat Tarihi(1908-1985)**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1990, s.10.

²⁹¹ Ç. Keyder, **Osmanlı Ekonomisi ve Osmanlı Maliyesi(1881-1914)**, Toplum ve Bilim, İstanbul, 1979, s.35.

²⁹² NEUMARK, F., "Verginin Tarifi ve Mahiyeti", (Çev.) Sabri Ülgener, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası Cilt:1, Birinci Teşrin, (Ekim), 1939, s. 79'dan aktaran, Abdullah Mutlu, s. 68.

²⁹³ K. Karpat, "Türkiye'de Bugün İdeoloji Durumu", **Doğu-Batı Düşünce Dergisi**, Yıl:8, Sayı:30, Kasım, Aralık, Ocak, 2005/5, s. 33.

omuzlayan bir parti değildi. Diğer taraftan dünyada da büyük buhrandan dolayı devlet müdahalesi eğilimleri ağır basmaktaydı²⁹⁴.

Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukuku sistemi Cumhuriyetle oluşturulmuştur. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra Osmanlı Vergi Sistemi tamamen tasfiye edilerek çağdaş Batı Avrupa ülkelerinin vergi yasaları model alındı. Bu sebeple Türk vergi hukuku köken olarak aslında ulusal değildir. Vergi yasalarımızın önemli bölümü Batı Avrupa, özellikle Federal Alman yasaları örnek olarak hazırlanmıştır. Bununla beraber bu yasaların zaman içinde yapılan değişikliklerle sosyal ve ekonomik yapıya önemli ölçüde uyumu sağlanmıştır²⁹⁵.

Bu dönemde izlenen iktisat-maliye politikalarının oluşumunda 1923 yılında İzmir’de toplanan I. Türkiye İktisat Kongresi’nde alınan kararlar belirleyici olmuştur. Kongrede mali açıdan aşarın kaldırılması kabul edilmiş, hükümetin bütün vatandaşları kapsayacak şekilde bütçe dengesini temin maksadıyla hangi nam ve usul ile olursa olsun adaletli bir vergi ihdas edilmesi kararlaştırılmıştır. Cumhuriyetin kuruluş yıllarında vergi yükü önemli ölçüde tarım kesimi üzerinde olduğu halde daha sonraki yıllarda bu yükün kentli kesime doğru kaydığını görüyoruz.

Tablo.8- Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yükü(1923-1929)

YILLAR	Gelir Vergisi	Servet Vergisi	Harcama Vergileri	Vergi Yükü
1923	36,8	11,7	51,5	10,0
1924	38,2	9,0	52,8	9,6
1925	14,9	17,1	68,0	9,1
1926	9,3	18,7	72,0	9,0
1927	9,9	15,7	74,4	11,1
1928	8,8	14,4	76,8	11,0
1929	8,1	16,7	75,2	8,8
1923-1929 Ortalaması	18,00	14,8	67,2	9,8

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı(1982-1991) ve Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri(1924-1991)

²⁹⁴ K. Karpaz, **Türk Demokrasi Tarihi**, Afa Yayınları, İstanbul, 1996, s. 68-75.

²⁹⁵ <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html> (Erişim:01.02.2015).

1. Aşar Vergisi Uygulamasının ve Kaldırılmasının Sosyo-Ekonomik Sonuçları:

Özellikle Osmanlı Devleti'nde toprağa dayalı ekonomik sistem içerisinde onda bir oranında alınan aşar vergisi bir tür toprak kirası olarak alınmaktaydı. Osmanlı devlet idaresi döneminde adaletli olarak uygulanan bu vergi daha sonraki yıllarda mültezimlerin kontrolüne girmesiyle birlikte devletin tarımdan elde ettiği geliri azalmış, tarımsal üretimde gerilemelere yol açmış, tarımsal alanda geliştirilen teknolojinin kullanılmasını önemli ölçüde engellemiştir. Aşar vergisi adeta halkı yoksulluğa mahkûm eden bir soygun mekanizmasına dönüşmüştür. Cumhuriyetin ilk yıllarında halkın %85'i köylerde yaşamaktaydı²⁹⁶. Tarımda toplumsal tabakalaşmanın en eleştirel yönü, evrensel olmayışı ve toplumun belli kesimlerini (tüccar, tefeci gibi) dışlamasıdır. Osmanlı Devleti'nde Avrupa'nın orta çağ döneminde yer alan feodalite düzeni mevcut değildi ve pek fazla farklılaşmamış, kendisine özgü niteliklere sahip bir tabakalaşma düzeni vardı.

Batı Avrupa'da ise; malikâne sistemi şeklinde kendisini gösteren toprak düzeni, liberal kapitalizmin oluşması için gerekli ortamı hazırlamış, İngiltere başta olmak üzere bazı ülkelerde, malikâne beyleri tasarruf ettikleri toprakları alarak çağdaş işletmeciliğe geçmişlerdir. Bu çerçevede Batı'da yaşanan ekonomik gelişmeler sonucu Osmanlı'ya karşı sağlanan üstünlük, özellikle savaş tekniklerindeki gelişmelere uyum sağlamak amacıyla ihtiyaç duyulan gelirin iltizam usulü ile toplanması; Türk köylüsünün perişan olmasına, toprak düzeninin bozulması ile de devletin çöküşüne dek uzanan bir sürece neden olmuştur²⁹⁷.

16. yüzyılın sonlarından itibaren bozulmaya başlayan tımar sistemindeki sipahilerin yerlerini mültezimler almaya başlayınca köylüler yüzyıllardan beri sahip oldukları güvencelerini kaybetmişler, vergi yükleri ağırlaşırken tefeciler türemiş; bağ/bahçe ve topraklarını tefecilere kaptıran köylüler, ırgatlaşmış veya işsiz kalmışlardır. Geniş işsiz kitlelerin başlattığı Celali isyanları en çok köylüyü etkilemiş ve köylüler topraklarını, evlerini terk etmek zorunda kalmış, daha önce kurulan büyük çiftlikler dağılmıştır. Bu süreçte devletin karşısına yüzlerce derebeyi çıkmış ve iktisadi hayat felce uğramıştır²⁹⁸.

Tarım kesimine yönelik en önemli yenilik yarı feodal bir ortaçağ vergisi olan aşarın 1925'te kaldırılması olmuştur. Aşarın kaldırılması büyük toprak sahiplerinin İzmir İktisat Kongresi'nde dile getirdikleri en önemli istekleriydi. Aşarın kaldırılması

²⁹⁶ Çelebi (Ed.), s.62.

²⁹⁷ Çelebi, s.64.

²⁹⁸ Çelebi, s.65.

hem büyük toprak sahiplerini hem de küçük köylüyü çok ağır bir vergi yükünden kurtarmıştır. Ancak aşarın kaldırılması ile birlikte bütçe dengesi bozulmuştur. Aşarın kaldırılmasından önce toplam vergi gelirleri içinde tarımdan alınan vergi gelirleri %78 oranında bir paya sahipken 1926-1927 yıllarında bu pay %10'a düşmüştür. Böylece vergi yükünün ekonomik gruplar arasındaki vergi dağılımı, istenen ekonomik amaçlara uygun hale getirilmiştir.

Tablo.9:1920-1930 Bütçe Gelir ve Giderleri

Yıllar	Bütçe Gelirleri	Bütçe Giderleri	Fark	Gerçekleşen Bütçe Dengesi
1920	46.839.868	63.018.354	-16.178.486	-
1924	129.214.610	140.433.369	-11.218.759	6
1925	153.046.854	183.932.767	-30.885.913	-31
1926	190.158.854	190.103.544	55.310	8
1927	194.580.554	194.454.619	125.935	3
1928	207.173.190	207.169.388	3.802	21
1929	220.546.000	220.408.481	137.519	11
1930	222.646.523	222.732.000	-85.477	7

Kaynak: Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler (Ed. A. Kemal ÇELEBİ), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012

Aşar vergisinin hemen kaldırılmasına karşı çıkanların başında Trabzon vekili Ahmet Muhtar Bey gelmekte idi. Muhtar Bey bütçe dengesi açısından meseleye yaklaşıyordu. Hasılat açısından önemli bir yekûn teşkil eden Aşar Vergisinin hemen kaldırılmasına karşı çıkan konuşmalar yapmıştı. Konuşmasında halk aşarı tam verirse Allah'ın kendisine daha iyi ürün vereceğine inandığını belirtmektedir. Halkın büyük çoğunluğu Müslüman olan Türkiye halkı bu vergiyi hem bir devlet görevi hem de dini bir vecibe olarak vermekteydi. Ahmet Muhtar Bey böyle bir imkândan vazgeçilmemesini istemekteydi. Ahmet Muhtar Bey vergi indirimini imkân varsa her konu da yapılmasının ülkenin iktisadiyatı açısından iyi olacağını kabul etmektedir. Ama bir alanda vergiyi kaldırıp bu yükü başka alanlara kaydırmanın

adaletsizlikten öte bir anlama gelmeyeceğini belirtmektedir. Vergi indirimi tercih edilmişse maliye buna izin verebilecekse seyyanen tüm vergilerde yapılması gerektiği düşüncesini savunmuştur²⁹⁹.

Dolaysız bir vergi olan aşar vergisi kaldırıldıktan sonra hükümet ağırlığı dolaylı vergilere vermiştir. Aşar vergisinin kaldırılması nedeniyle zam yapılan veya ilk konulan vergilerin büyük bir bölümü, esas itibarıyla şehirlerde yaşayan, tarım ekonomisi dışından gelir sağlayan nüfusun vergi yükünü artırmak amacını hedefliyordu³⁰⁰.

Çok yönlü sosyo-ekonomik etkilere sahip olan Aşar Vergisi'nin kaldırılmasını farklı açılardan değerlendiren analizler de yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıda yer almaktadır³⁰¹.

i. "Aşarın kaldırılması, feodallere, büyük toprak ağalarına ve kapitalist çiftçilere verilen bir ödün oldu. Ticaret ve sanayi burjuvazisi, işçi sınıfı ve emekçilerin muhalefeti karşısında ve Doğu'da isyanların olduğu bir zamanda, feodallerle toprak ağalarını ve ulaklarla siyasal ittifakını güçlendirmek için aşarın kaldırılması yolu seçildi."

ii. Vergi oranlarının artırılması ve yeni vergiler getirilmesine karşın, Aşar Vergisi'nin kaldırılmasından sonra Türkiye'deki vergi sisteminin tarımsal gelirleri ve üretimi vergilendirebilme gücü büyük ölçüde azalmıştır. Kurtuluş Savaşının kazanılmasından kısa bir süre sonra köylüleri ağır bir vergi yükünden kurtarma kararı, yeni rejime toplumsal bir destek sağlanması açısından önemli bir siyasal başarıydı. Ancak tarımsal üretimin vergilendirilme oranının ciddi bir şekilde azaltılması, yönetici kadronun iktisadi kalkınmayı ve sanayileşmeyi hızlandırmaya yönelik temel iktisadi-sosyal stratejisine önemli bir sınırlama getirmiştir. Nitekim 19. Yüzyılda Japonya, kalkınmasının finansmanını büyük ölçüde tarımı vergilendirerek sağlamıştır. Türkiye'de tarım sektörünün yeterince vergilendirilememesi, ekonomik kalkınmada finansal kaynak sorununu daha da artırmıştır. Tarım sektörünün ödediği doğrudan vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payı 1924 yılında %29-%30'lar düzeyindeyken bu oran hızlı bir şekilde düşmüştür. İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde, Türkiye'deki tarımsal vergi politikasının mantığı, toprak rantını ve tarımsal geliri en az düzeyde vergilemek şeklinde özetlenebilir. Bu dönemde, vergi politikasının yoksul köylü açısından tek olumlu yanı, 1952 yılında, bir baş vergisi

²⁹⁹ Mutlu, s.74.

³⁰⁰ K. Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1966.

³⁰¹ R. Gökbunar, Bursalıoğlu, S. Aybarç, "**Aşar Vergisi Uygulamasının Sosyo-Ekonomik Sonuçları**", Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler, (Ed. A.Kemal ÇELEBİ), s.86.

niteliğindeki Yol Vergisinin kaldırılması olmuştur. 1950 yılında Gelir Vergisi uygulamasına geçildiğinde tarım gelirleri 1963 yılına kadar bu verginin kapsamı dışında bırakılmıştır.

iii. “Köylü”, “Devlet”, “Mültezim”, ve “Sermayedar” olmak üzere dört aktör arasındaki ilişki üzerine kurulu Aşar Vergisi’nde Cumhuriyet Yönetiminin gerçekleştirdiği devrim sonucu, devlet ve mültezim söz konusu sistemden çekilmiş, köylü bu kez sermayedar ile kaderine bırakılmıştır³⁰². Dünyanın birçok yerinde görülen ve Türkiye’de de maraba ile mal sahibi arasında gerçekleşen feodal temelli tasarruf sistemi, çiftçiyi yoksul bırakarak, gelişmeyi ve toprak ıslahı bakımından özendiriciliği engellemiştir.

iv. Aşarın kaldırılmasının vergi sistemimizin; gelişme çizgisine patolojik bir görünüm kazandırdığı ve bu durumun görüntüsel de olsa günümüze kadar bir vergi patolojisi olarak sürüp geldiği “kaynak yaratma ve mülkiyet dağılımını etkileme gibi iki önemli işlevinin işlerliğine yardımcı olacak bir fırsatın kaçırılmasına” yol açtığı ileri sürülmektedir. Aşarın kaldırılması kararının hem sermaye birikimi hem de vergi yapısı üzerinde olumsuz etkileri olmuştur.

Aşar vergisinin kaldırılmasının ardından üretimi özendirici uygulamalarla üretim artmıştır. Bu vesileyle köylü vergi ödemeyip Pazar ile doğrudan ilişkiye girebilme imkânına kavuşmuştur. Bu durum aynı zamanda köylünün geçimlik ekonomiden pazara yönelik üretime geçmesini de sağlamıştır. Bu sonuç aynı olarak alınan aşar vergisinin kaldırılması ile birlikte nakdi tarımsal artığa sahip olan çiftçinin pazar ekonomisinin gelişmesine de katkısı olmuştur. Genel olarak bu durum ise meta-pazar ilişkilerinin yerleşmesine, köylülüğün kapitalist ilişkiler zemininde şekillenmesine neden olmuştur. Ancak bütün bunlar 1929 dünya ekonomik buhranının gölgesi altında şekillendiğinden çok ta umut verici gelişmeler olmamıştır.

Vergi oranlarının artırılması ve yeni vergiler getirilmesine karşın, aşar vergisinin kaldırılmasından sonra Türkiye’deki vergi sisteminin tarımsal gelirleri ve üretimi vergilendirebilme gücü büyük ölçüde azalmıştır. Ancak bu durum yönetici kadronun iktisadi kalkınmayı ve sanayileşmeyi hızlandırmaya yönelik stratejisine önemli bir sınırlama getirmiştir. Aşar vergisinin kaldırılmasıyla devlet ve mültezim çekilmiş, köylü bu kez de toprak ağası ile baş başa bırakılmıştır. Aşarın kaldırılmasının ardından hem sermaye birikimi, hem de vergi yapısı üzerinde olumsuz etkileri olmuştur. Aşarın kaldırılmasıyla kırsaldan kente kaynak aktarma

³⁰² N. Coşar, “Aşar Vergisinin Kaldırılmasının Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri”, **Toplumsal Tarih Dergisi**, Aralık-1996,s.36.

mekanizması ortadan kalkmış, bu durum ise köylüler üzerinde vergi ödememe gibi bir eğilimin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu oluşan kültür daha sonra kente göç eden insanların buralarda da vergi ödemekten imtina etmesine neden olmuştur.

Aşar vergisinin kaldırılmasından sonra tarım-dışı kesimde dolaysız vergilerle ilgili olarak 1926 yılında temettü vergisi kaldırılarak yerine ticaret ve sanatla uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin gelirini konu edinen Kazanç Vergisi getirilmiştir. 1930'lu yıllarda ise, ilk defa alınmaya başlanan İktisadi Buhran Vergisi ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi emek kesiminin vergi yükünü artırmıştır³⁰³. Aşar vergisinin kaldırılması ve yerine bazı dolaylı vergilerin getirilmesi kentli-emekçi kesimden köylü kesime gelir aktarımı anlamına gelmekteydi.

Aşar vergisinin kaldırılması toplumsal tabakalaşma ve sermaye birikiminin değişmesinde önemli bir kırılma noktası meydana getirmiştir. Bir kere her siyasal iktidar dayandığı sosyal tabakalara bazı imkânlar sağlamak ve bu toplumsal tabakaları bazı mükellefiyetlerden kurtarmak eğilimindedir. Siyaset sosyolojisinin bu değişmez kuralı, Cumhuriyetin ilanı ile Türkiye'de de doğrulanmıştır. Cumhuriyetin ilanı memleketin idaresine halkın katılması anlamına gelmektedir. Hâlbuki halkın büyük bir kısmını köylü sınıfı teşkil ediyor ve ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmı tarım sektörü faaliyetlerinden meydana geliyordu. Buna rağmen bu sektörde çalışan halkın gelir ve refah düzeyi son derece düşüktür. Dolayısıyla Cumhuriyetin ilanıyla tarım sektöründen alınan vergilerin azaltılması sosyal ve siyasal bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır³⁰⁴.

Çağlar KEYDER; Aşar Vergisinin kaldırılmasını hükümetin büyük çiftçilere verdiği taviz olarak yorumluyor. Hükümet gerekçe olarak tarım kesimine vergisel anlamda teşvik imkânı oluştursun diye bu vergiyi kaldırdığını ifade ediyordu. Aşar onda bir olması gerekirken mültezimlerin zorlaması ile bu yüzde 12 civarına çıkıyordu. Ayrıca Aşar Vergisinin kaldırılmasında Kurtuluş Savaşında büyük çiftçiler ile hükümetin koalisyon oluşturması da etkili olmuştu. Keyder'e göre hükümet inkılap ve reformlarda rahat hareket etmek için büyük çiftçilerle kurulan koalisyonun devamını istedi. Aşarın kaldırılması orta çiftçinin de artı değer oluşturmaya yaradı³⁰⁵.

İzzettin ÖNDER ise aşar Vergisinin kaldırılmasını; o dönemde nüfus büyüklüğü olarak birinci sıradaki tarım kesiminin isteği istikametinde alınmış bir

³⁰³ Çelebi, s.88.

³⁰⁴ İ. Türk, "Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi", **AÜ SBF Dergisi, (Atatürk Özel Sayısı)**, XXXVI, No:1-4, Ankara, 1991, s.339.

³⁰⁵ Ç. Keyder, **Toplumsal Tarih Çalışmaları**, Dost Kitabevi Yayınları, Ankara, 1983, s.197-199.

karar olarak görmektedir. 1923 İzmir İktisat Kongresinde tüccar ve sanayici kesim Aşar Vergisinin daha gelişmiş bir vergi ile değiştirilmesini savunurken sesleri cılız kalmıştır, bunun karşısında çiftçi kesimi baskın olduğu için Aşar Vergisinin kaldırılması oybirliği ile olmuştur. Buradan da gördüğümüz gibi 1925 yılında Aşarın kaldırılması, bu vergi ile ilgili kişi, grup veya çevrelerin kısa dönemli yararları ile ilgilidir. Aynı zamanda o dönemde temel sektör tarım olduğu için Aşar Vergisinin kaldırılması ile birlikte potansiyel ve kapasite dâhilinde oluşturulabilecek tasarruf imkânı kullanılmamıştır³⁰⁶.

B. 1930-1939 Korumacı-Devletçi Sanayileşme Dönemi ve Vergi Yüğü

Dünya ekonomisinin büyük bir buhran geçirdiği bu dönemde Türkiye, önceki dönemin tam tersi yönelişle dışa kapanarak dış deflasyonist şoklardan korunma ve devlet eliyle milli sanayi kurma girişimi başlatmıştır. Ayrıca dönemin sonlarına doğru özel teşebbüsü özendirici politikalara önem verilmiştir³⁰⁷. Bu dönemde gerçekleştirilen hızlı sanayileşme tamamen yurtiçi kaynaklarla finanse edilmiştir. Vergi politikalarının dönem boyunca 1929 Ekonomik Buhranından büyük ölçüde etkilendiğini, bozulan bütçe dengesini yeniden kurmak amacıyla birçok yeni vergi getirildiğini, yani mali amaçlı bir vergi politikası izlendiğini görüyoruz. Ayrıca 1934’de uygulanan sanayi planının finansmanı gereği de bu yeni vergilerin konulmasında önemli rol oynamış ve bu yeni vergilerin katkısıyla Cumhuriyet döneminin en hızlı sanayi büyüme oranlarına ulaşılmıştır. Bu dönemde konulan yeni vergiler ve uygulama süreleri şu şekildedir³⁰⁸.

- İktisadi buhran vergisi (1931-1951)
- Muvazene vergisi (1932-1951)
- Hava kuvvetlerine yardım vergisi (1936-1951)
- Hayvanlar vergisi (1936-1961)
- Bina ve arazi vergileri (1931-1970)

³⁰⁶ İ. Önder, “Aşarın Kaldırılması”, Toplum ve Bilim Dergisi, Bahar 1981, s.85-92.

³⁰⁷ Ramazan Taş, “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi”, **AÜ SBF Dergisi**, Cilt:50, Sayı:1, Ankara, 1995, s.361.

³⁰⁸ Taş, s.363.

Tablo.10:Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü(1930-1939)

YILLAR	Gelir Vergisi	Servet Vergisi	Harcama Vergileri	Vergi Yüğü
1930	8,6	17,5	73,9	10,4
1931	13,0	17,0	70,0	10,2
1932	22,3	14,2	63,5	13,8
1933	22,2	14,2	63,6	13,7
1934	27,4	16,1	56,5	11,8
1935	28,5	15,6	55,9	11,8
1936	41,8	11,6	46,6	8,0
1937	17,1	10,8	72,1	9,0
1938	31,5	8,1	60,4	10,7
1939	35,7	8,6	55,7	9,5
1930-1939 Ort.	24,8	13,4	61,8	10,9

Kaynak:Vergi İstatistikleri Yıllığı(1982-1991) ve Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri(1924-1991)

Getirilen yeni vergilerin önemli bir kısmının işçi-memur kesimini kapsamaması ve eski vergilerde yapılan oran artışları sonucu bu dönemde gelirden alınan vergilerin Genel Bütçe Gelirleri içindeki nispi payının önceki döneme göre hızla arttığını (ortalama %18'den %24'e) servetten alınan vergilerin nispi payının az da olsa gerilediğini (ortalama %14,8'den %13,4'e), harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin nispi payının ise önemli ölçüde düştüğünü (ortalama %67,2'den %61,8'e) görüyoruz³⁰⁹.

C. 1940-1945 Savaş ve Depresyon Dönemi

Bu dönemde gerek hammadde, aramalı ve yatırım malı ithalatının önceki döneme göre yarı yarıya azalması, gerekse faal nüfusun önemli bir bölümünün silahaltına alınması sonucu tüm üretken sektörler ve milli gelir gerilemiştir. Ekonomik çöküntü ve savunma harcamalarının bütçe üzerindeki artan baskısı kamu finansman gereğini artırmış, Refik Saydam hükümeti katı fiyat denetimi ve tarım ürünlerine

³⁰⁹ Taş, s.364.

Tablo.11: Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yükü(1940-1945)

YILLAR	Gelir Vergisi	Servet Vergisi	Harcama Vergileri	Vergi Yükü
1940	39,5	7,4	53,2	9,6
1941	35,9	8,2	55,9	10,5
1942	20,0	41,6	38,4	11,8
1943	36,4	10,5	53,1	8,2
1944	36,1	13,0	50,9	12,5
1945	42,6	6,2	51,2	9,6
1940-1945 Ort.	35,1	14,5	50,4	10,4

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı(1982-1991) ve Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri(1924-1991)

düşük fiyatla el koyma yöntemiyle, Rüştü Saraçoğlu hükümeti ise fiyat denetimlerini kaldırıp olağanüstü vergiler koyma yöntemiyle kamu finansman dengesini sağlamaya çalışmıştır³¹⁰.

Yukarıda Tablo.9'dan da anlaşılacağı üzere bu dönemde gelir üzerinden alınan vergiler, konan olağanüstü dolaysız vergiler yoluyla bir önceki döneme göre büyük bir hızla artarken (%25'ten %35'e), servet vergilerinde küçük bir artış sağlanmış (%13,4'ten %14,5'e), harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler ise ekonominin daraltılması, işçi kesiminin alım gücünün düşmesi ve dış ticaretten alınan dolaylı vergilerin azalması sonucu önemli ölçüde gerilemiştir (%62'den %50'ye).

Gerek vergi yükünün yetersiz oluşu, gerekse vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranının küçüklüğü, bu dönemde de sağlıklı bir kalkınmanın finansmanı için gerekli yurtiçi tasarrufu yaratacak vergi sisteminin henüz kurulamadığını göstermektedir.

Bu dönemde konan olağanüstü vergilerden birisi olan 1942 tarihli Varlık Vergisi, gelir-servet karması bir vergi olup, amacı savaş nedeniyle doğan aşırı kazançları vergilemek, harcanabilir geliri kısarak yurtiçi talebi daraltmak ve böylece enflasyonu dizginlemek, gelir-servet dağılımını düzeltmekti³¹¹.

³¹⁰ Taş, s.365.

³¹¹ Taş, s.365.

1. Varlık Vergisi Uygulamasının ve Kaldırılmasının Sosyo-Politik ve Ekonomik Sonuçları:

Türkiye, İkinci Dünya Savaşına katılmamasına rağmen, savaş ilerledikçe etkilerini daha ağır hissetmiş; aktif nüfusun silâh altına alınmasıyla üretim kapasitesi düşmüş, tüketim artmış, temel tüketim maddeleri karşılanamamış ve fiyatlar hızlı bir biçimde yükselmiştir. Devletçiliğin de başlangıcı sayılan İkinci Beş Yıllık Sanayi Planı yüksek askeri harcamalar ve ham madde kıtlığı dolayısıyla uygulanamamış, yatırımlar düşmüş, üretim kapasitesi gerilemiş ve kısmi seferberliğin sürdürülmesi tarım üretimini bile düşürmüştür. Bu dönemde ekonomik sorunları aşmak üzere Varlık Vergisi uygulanmışsa da başarılı olunamamıştır. Savaş yıllarında Türkiye'nin yaşadığı büyük sıkıntılar, ekonomik hayata devlet müdahalesinin hacmini ve şiddetini artırmış; savaş dönemini kontrol altına almaya çalışan devletçi kanunlar hükümete olağanüstü geniş yetkiler vermiştir.

İkinci Dünya Savaşı sırasında özellikle iki kesim vardı ki savaştan en büyük kazancı onlar elde etmişlerdi. Bunlar, tarım ürünlerinin fiyatlarının yükselmesinden olağanüstü kazanç sağlayan büyük çiftçiler ve hem yüksek fiyattan satılan ihraç ürünlerinin hem de ithal mallarının kıtlığını istismar ederek düşük kurdan mal ithal eden İstanbul tüccar ve komisyoncularıydı. Çiftçiler tamamen Müslüman Türklerden; tüccarların büyük bir kısmı ise Rum, Yahudi ve Ermeni gibi azınlık topluluklarından oluşmaktaydı³¹².

Varlık vergisi ticaret burjuvazisinin aşırı kazançlarını tırpanlamayı amaçlarken ırk ve din ayrımına dayalı bir uygulamayla sonuçlandı. "...Mali dönemde bu vergi ile kaybedilen en kıymetli döviz, vatandaşın devlete olan itimadının sarsılmasıdır. Endüstri, ticaret, bütün iktisadi hayat, emniyet havasını teneffüs ederek yaşayabilir. Varlık vergisi ile bu hava zehirlenmiştir..."³¹³

Kimi siyaset bilimci ve ekonomistlere göre, Varlık Vergisi ile Türkiye, yıllar boyunca kazandığı dış itibarını büyük ölçüde kaybetmiştir. Başta ABD, İngiltere ve Almanya olmak üzere birçok ülke Türk Dışişleri Bakanlığı'na gönderdikleri notalarla bu verginin uygulanmasını protesto etmişlerdir³¹⁴.

Gayrimüslim iş adamlarına kesilen Varlık Vergisi gibi cezaların asıl amacı, ülke çıkarlarına hareket etmeyecek, daha doğrusu etmesine fırsat verilmeyecek,

³¹² B. Lewis, **Modern Türkiye'nin Doğuşu**, Çev. Metin KIRATLI, Türk Tarih Kurumu Yayınları, 2004, s.295-296.

³¹³ B. Lewis, s.300.

³¹⁴ A. Takım, R. Arslan, "İktisat Politikalarında Zorunlu Borçlanmadan Zorunlu Tasarrufa: Varlık Vergisi Tartışmaları", **CÜ İİBF Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2, 2012, s.234.

batılı devletlerin destek ve himayelerinden yararlanması da mümkün olmayacak bir sınıfın yaratılmasıdır³¹⁵.

Varlık Vergisi uygulamasının, ekonomik anlamda, sermayenin el değiştirmesi sonucunu verdiği söylenebilir. Sosyal olarak da etkileri yadsınamayacaktır ve azınlıkların nüfus yoğunluğunun yıllar itibarıyla azaldığı ifade edilebilir. Varlık Vergisi uygulaması sonucu enflasyonda beklenen sonuçlara ulaşamamıştır. Müslüman Türk ve gayrimüslim azınlıklar arasında taşınmaz mallar açısından bir el değiştirme yaşansa da değer olarak en büyük malları kamu kurumları almışlardır. Dolayısıyla bir çeşit kamulaştırma işlemi gerçekleşmiş gibidir. Oluşturulmak istenen Müslüman Türk orta sınıfının, hem ekonomik yetersizlikler hem de yeterli kişisel donanımına sahip olmaması dolayısıyla yaratılmasının pek mümkün olmadığı da ifade edilebilir³¹⁶.

Varlık Vergisi Kanunu yalnızca ekonomik değil, siyasi ve kültürel açılarından da önemli neticeleri olan bir vergi uygulamasıydı. Varlık Vergisinin TBMM'de kabul edilmesi, basında desteklenme şekli, ödenecek vergiyi tespit eden takdir komisyonlarının işleyiş şekli, ödeme süresinin sadece bir ay gibi kısa bir süre ile sabitlenmiş olması ve bu süre içinde tahsilat gerçekleştirilemez ise vergi borcunu ödemeyenlerin mallarına haciz yapılarak icra yolu ile satışı ve de yukarıdaki tüm tedbirlere rağmen vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin borçlarını bedenen çalışarak ödettirilmeye çalışılması amacıyla Aşkale'ye sürgüne gönderilmeleri gibi alt aşamaları içeriyordu. Bu aşamaların tümünü göz önünde bulundurduğumuz zaman Varlık Vergisi Kanunu uygulamaları azınlık karşıtı politikaların bir örneği olarak görülebilir. Varlık Vergisi Kanunu normal ve basit bir vergi kanunu olarak görmek yanlış olur. Varlık Vergisi Osmanlı Devleti'nin son döneminde özellikle İttihat ve Terakki Fırkasının ikinci döneminde (1912-1918) atılmış giderek parti politikasından devlet politikasına dönüşmüş Türkleştirme politikalarının bir halkası olarak görülebilir. Bu vergi uygulaması neticesinde gayrimüslim azınlıklar vergiyi ödeyebilmek için evlerini, işyerlerini satmak zorunda kalmışlardır. Neticede bu mükelleflerin çoğunun iş hayatı sona ermiştir³¹⁷.

Varlık Vergisi azınlıkların ekonomi içindeki payını azaltmak üzere bir vasıta olarak kullanıldı. Varlık Vergisi uygulamasında birçok siyasi, idari, keyfi durumlar meydana geldi. Öncelikle baskı grupları tam anlamıyla kurumlaşmadığı için devlete

³¹⁵ H. E. Beriş, **Tek Parti Döneminde Devletçilik-Türkiye'de Otoritarizmin Siyasal ve Ekonomik Kökenleri**, Liberte Yayınları:151, Ankara, 2009, s.29-32.

³¹⁶ Çelebi, s.156.

³¹⁷ Mutlu, s.87-88.

karşı istekler ferdi olarak ulaştırıldı. Savaş ortamı ile tek parti iktidarı birleşince siyasi ve bürokratik sahada bir dizi kayırmacı davranışlar meydana geldi. Uygulamada eşitlik sağlanamayarak kişisel çıkarlar, siyasi çıkarlar büyük oranda verginin objektifliğini etkiledi³¹⁸.

Hükümet yapmaya çalıştığı Varlık Vergisi uygulamasına İstanbul basınından her aşamada önemli destekler buldu. Bir anlamda basın gayrimenkul sahiplerinin listelerini yayımlayarak takdir komisyonlarına hedef göstermekteydi³¹⁹. Ancak Varlık Vergisinin kaldırılmasında dış basın önemli bir etken olmuştur.

2. Toprak Mahsulleri Vergisinin Sosyo-Politik Sonuçları

1943 tarihinde yürürlüğe giren Toprak Mahsulleri Vergisi, yürürlükte kaldığı süre içerisinde birçok tepki çekmiş, aşar vergisine benzetilmiş, varlık vergisinin tamamlayıcısı olarak nitelendirilmiştir. Aşar vergisinin kaldırılmasından sonra 18 yıl boyunca vergi vermeyen ve gelişip zenginleşerek tarımda bir burjuva sınıfı yaratan zümrelerden alınması yerine tüm çiftçilerden, küçük çiftçilerde dâhil, alınması vergiyi daha ağır bir hale getirmiştir. Toprak Mahsulleri Vergisi, savaş şartlarından yararlanan gruplar içinde o ana kadar karşılığını ödemiş bulunan çiftçilere yönelen ve bu yönüyle Varlık Vergisinin bir tamamlayıcısı olan bir vergi olarak görülmektedir³²⁰.

Özellikle verginin bütün çiftçiler için aynı oran olarak uygulanması da meseleyi daha vahim bir hale getirmiştir. Bu vergi piyasa için üretmeyen küçük köylü üzerinde çok ağır bir yük oluşturmuştur³²¹. Zaten geçimini zor karşılayan küçük çiftçi bir de bu verginin tahakkuk ettirilmesiyle büyük sıkıntılar yaşamış, büyük çoğunluğu vergiyi ödeyememiştir.

Toprak mahsulleri vergisinin salınma gerekçesi olarak savaşın yarattığı iktisadi güçlükler gösterilmekteydi. Toprak mahsulleri vergisi savaş yıllarında hem ordu ve büyük şehirlerin iaşesinin karşılanması hem de hazineye sağladığı gelir bakımından önemli bir kaynak yaratmıştır. Ancak bu vergi üretim miktarlarındaki ciddi düşüşlerin ve krizin nedeni olarak gösterilmiştir.

Sonuç olarak II.Dünya Savaşı yıllarında izlenen ekonomi politikalarının doğurduğu mali yükümlülükler/külfetler çiftçiler açısından olumsuz neticeler doğurmuştur. Ağırlıklı olarak hububat ziraatı yapan Türk köylüsünün önce Milli Koruma Kanununa dayanılarak uygulanan devletçe el koyma yöntemi, daha sonra

³¹⁸ Mutlu, s.89.

³¹⁹ Mutlu, s.90.

³²⁰ K. Boratav, **Türkiye’de Devletçilik**, İmge Kitabevi, Ankara, 2006, s.345.

³²¹ İ. Parasız, **Türkiye Ekonomisi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003, s.83.

halk arasında aşarın geri gelmesi olarak yorumlanan Toprak Mahsulleri Vergisi nedeniyle ağır bir vergi yükü ile karşı karşıya kalması mevcut tek parti iktidarına karşı tepkileri de beraberinde getirmiştir.

Boratav'a göre ise bu vergi, getirdiği külfetler nedeniyle küçük çiftçi tarafından hoşnutsuzlukla karşılandığı gibi büyük toprak sahiplerinin de tepkisini çekmiştir. Gerçekten de bu vergi ile büyük çiftçiler aşarın kaldırılmasından sonra ilk defa ciddi olarak kamu giderlerinin finansmanına dâhil edilmişlerdir. Bu yüzden söz konusu verginin Köy Enstitüleri ve Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu gibi büyük toprak sahiplerinin tepkisine neden olan icraatla birlikte toprak burjuvazisinin CHP iktidarına sırtını dönmesi sonucuna neden olduğu söylenebilir³²².

Yürürlükte olduğu dönemde gerek vergi oranlarının dengesizliği gerekse de uygulamasında yaşanan yetersizlikler nedeniyle sadece vergi mükelleflerini değil vergi alacaklısını da rahatsız eden bu vergiden istenen verim sağlanamamış ve amacına ulaşmadan 1.Ocak.1946 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

D. 1946-1953 Dış Yardım ve İthalata Dayalı Dışa Açılma Dönemi ve Vergi Yükü

Bu dönem Türkiye için siyasal ve ekonomik açıdan bir dönüm noktası niteliği taşımaktadır. 1946 yılı Türkiye için tek parti rejiminden çok partili parlamenter demokratik rejime geçiş yılı olması yönüyle artık geniş halk kitlelerinin seçim mekanizmasıyla iktisat politikalarının oluşmasında belirleyici bir faktör haline geldiği önemli bir siyasi rejimin başlangıcıdır. 16 yıldır kesintisiz sürdürülen dışa kapalı, korumacı, iç pazara yönelik sanayileşme ve dış dengeye önem veren bir iktisadi modelin yerine; ithalatın serbestleştirilerek hızla artırıldığı ve dolayısıyla dış açıkların kronikleşmeye başladığı, dış yardım, dış kredi ve yabancı sermaye bağımlılığının ortaya çıktığı, dış pazara dönük, sanayiden çok tarım, madencilik, inşaat ve altyapıya öncelik veren bir iktisadi modele geçilmiştir³²³.

Bu dönemde mevcut vergi sisteminin, çeşitli vergilerin oranlarının artırılmasına rağmen giderek genişleyen kamu kesiminin finansman ihtiyacını karşılamadığı, muamele ve harcama vergilerinin gelir dağılımını kötüleştirdiği gerekçesiyle vergi reformu çalışmaları başlamıştır.

Sedüler tipi Kazanç Vergisinin menkul sermaye iratlarını geniş ölçüde, gayrimenkul sermaye iratlarını tamamen vergi dışı bırakması, en az geçim indirimi ve artan oranlılığın olmaması, genellik prensibine aykırı olarak aynı sınıf sınıai-ticari

³²² Boratav, s.90-91.

³²³ Taş, s.367.

işletmelerin farklı vergilendirilmesi nedeniyle sanayinin gelişmesini önlemesi ve yönetimi zor, karmaşık ve verimliliği düşük bir vergi olması gelir vergisi reformu ihtiyacını kuvvetlendirmekteydi³²⁴.

Tablo.12: Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yükü(1946-1953)

YILLAR	Gelir Vergisi	Servet Vergisi	Harcama Vergileri	Vergi Yükü
1946	37,3	4,8	57,9	10,8
1947	34,5	6,2	59,2	14,6
1948	37,1	3,9	59,0	11,4
1949	33,4	2,8	63,8	15,4
1950	33,0	3,0	64,0	12,8
1951	23,9	2,8	73,3	10,6
1952	24,4	2,3	73,3	11,8
1953	27,9	4,0	68,1	10,9
1946-1953 Ort.	31,4	3,7	64,8	12,3

Kaynak:Vergi İstatistikleri Yıllığı(1982-1991) ve Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri(1924-1991)

Yapılan Vergi Reformuyla Türk Vergi Sisteminin GSMH artışlarını izleyebilme kabiliyetinin artması, kamu harcamalarının hızla artmasına rağmen bu dönemde hem vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranını, hem de vergi yükünü (%10'dan %12'ye) artırmıştır.

E. 1954-1961 Dışa Kapanarak Yurtiçi Yatırımlara Dayalı Büyüme Dönemi ve Vergi Yükü

Enflasyonist bir döneme girilmesi nedeniyle gelir vergisinden muaflik sınırları aşınmaya, böylece küçük esnaf ve sanatkârlar gerçek usulde vergi kapsamına girmeye başlamıştır. 1950'lerin ortalarında hızlanan enflasyon ücretleri gelir vergisinin üst dilimlerine taşıyarak vergi yüklerini artırmıştır. Bu dönem içinde, özellikle 1960-1961 tarihinde dolaylı-dolaysız bütün vergilerin artırılarak bütün gelir gruplarına yüklendiğini görüyoruz.

Gelir Vergisi açısından en önemli gelişme 31 Aralık 1960 tarihinde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile muaflik sınırını aşan zirai kazançların vergilendirilmeye başlamasıdır. Bu kanunla ayrıca esnaf muaflığı daraltılmış, bazı kazançlar için götürü usulde vergilendirme getirilmiş, vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla her yıl

³²⁴ Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, TBMM Tutanak Dergisi, 4.4.1949, s.6.

gelir vergisi mükelleflerinin vergi beyanı ile birlikte servet beyanı yapmaları getirilmiş, genel ve üniter bir vergi sistemi için gerekli koşullar yerine getirilmiştir.

Tablo.13: Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü(1954-1961)

YILLAR	Gelir Vergisi	Servet Vergisi	Harcama Vergileri	Vergi Yüğü
1954	33,3	2,2	64,5	12,2
1955	34,3	2,0	63,7	11,8
1956	38,5	2,0	59,5	11,7
1957	36,9	2,1	61,0	10,3
1958	36,3	2,0	61,7	10,2
1959	35,2	1,4	63,4	11,6
1960	40,4	1,6	58,0	11,1
1961	41,0	2,2	56,8	12,3
1954-1961 Ort.	40,0	1,9	61,0	11,4

Kaynak:Vergi İstatistikleri Yıllığı(1982-1991) ve Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri(1924-1991)

Gelir üzerinden alınan vergiler özellikle 1960-1961 yıllarında hızla sıçrayarak önceki döneme göre büyük bir artış göstermiş (%31'den %40'a), ancak gerek harcama vergileri (%65'ten %62'ye), gerekse servet vergileri (%3,7'den %1,9'a) gerilemiştir.

Vergi yüğü bir önceki döneme göre ortalama olarak biraz gerilemiş (%12'den %11'e), bu gerilemede harcama ve servet vergilerindeki düşüş rol oynamıştır.

F. 1962-1976 İçe Dönük-Dış Kaynağa Bağımlı Büyüme ve Ekonomik Kriz Döneminde Vergi Yüğü

Türkiye'de 1962 sonrasında iktisat politikaları artık planlama tabanına oturtulmuş, Birinci Beş Yıllık Planın stratejik tercihi ithal ikameci sanayileşme iken, ikinci ve üçüncü Beş Yıllık Plan'ındaki özel sermaye birikimini yaygın teşvik ve sübvansiyonlarla artırmaktır. Dönemin tümü itibariyle sermaye birikiminin milli gelire oranı %16,9 olarak gerçekleşmiş, bu birikimin yaklaşık 1/5'i dış kaynaklarla finanse edilmiştir. Ekonominin ithalat bağımlılığı artmış, ihracatta gerekli durgunluk yaşanırken, sürekli ve yüksek oranlı büyüme ancak önemli miktarda dış kaynak transferi yoluyla sağlanmıştır.

Bu dönemde bir önceki döneme göre ortalama olarak yüksek bir büyüme konjonktürü yaşanmış, sanayi sektörü tarım sektöründen daha hızlı büyümüştür.

Ancak hizmetler sektörü bu dönemde sanayiden daha hızlı büyüyerek GSMH'nin %52'sine ulaşmıştır³²⁵.

Dönemin başında çalışmalarına başlayan Vergi Reformu Komisyonunun ve DPT'nin de büyük etkisiyle izlenen vergi politikasının sadece fiskal amaçlı olmaktan çıkıp, vergilerin ekonomiyi yönlendirici, iç tasarrufları ve yatırımları artırma yoluyla özel sermaye birikimini teşvik edici, kaynak dağılımını düzenleyici olarak ekstra-fiskal amaçlı hale gelmesi hedeflenmiş, ancak gerçekleşmemiştir³²⁶.

Asker kesimin bürokratlara yaptırdığı vergi reformu, enflasyonun büyük ölçüde ağırlaştırdığı maaş-ücretli kesimin vergi yükünü hafifletmeyi, orta ve büyük ölçekli tarım işletmelerini gelir vergisi kapsamına almayı başarmış, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek için servet beyanı ilkesini getirmiş, kurumlar vergisi oranlarını artırmıştır.

Vergi yükü dönem başında %11 düzeyinde iken dönem boyunca sürekli artarak dönem sonunda %19'a ulaşmış, vergi yükü artışı sonucu vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı bir önceki döneme göre yükselmiştir. Vergi yükü özellikle enflasyon nedeniyle neredeyse yüzde yüz artarken karşılama oranındaki artışın düşüklüğü, dönem boyunca kamu harcamalarının hızla artması ve kamunun sürekli genişlemesidir³²⁷.

³²⁵ Taş, s.374.

³²⁶ Taş, s.375.

³²⁷ Taş, s.379.

Tablo.14:Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Yüğü(1962-1979)

YILLAR	Gelir Vergisi	Servet Vergisi	Harcama Vergileri	Vergi Yüğü
1962	35,5	1,0	63,5	11,1
1963	31,5	1,0	67,5	12,6
1964	31,0	1,7	67,3	13,0
1965	31,2	1,9	66,9	13,4
1966	31,8	1,8	66,4	13,6
1967	32,3	1,7	66,0	14,7
1968	33,2	1,9	64,9	14,4
1969	33,6	1,9	64,5	15,3
1970	35,5	2,0	62,5	15,6
1971	35,9	1,6	62,5	16,3
1972	37,3	1,3	61,4	16,2
1973	41,3	1,1	57,6	16,8
1974	45,1	1,1	53,8	15,2
1975	45,8	0,9	53,3	17,7
1976	46,7	0,8	52,5	18,8
1977	51,9	1,1	47,0	19,3
1978	56,4	0,9	42,7	19,1
1979	57,5	0,7	41,8	18,4
1962-1979 Ort.	40,8	1,3	57,9	15,7

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı(1982-1991) ve Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri(1924-1991)

Tablo.15-1980'lerden Günümüze Türkiye'de Vergi Yapısı

YILLAR	Vergi/GSYH	DI Vergiler/Vergi Gelirleri	Ds Vergiler/Vergi Gelirleri	DI Vergiler/GSYH	Ds Vergiler/GSYH
1980	14.1	37.2	62.7	5.2	8.8
1985	10.8	52.3	47.6	5.6	5.1
1990	11.4	47.8	52.1	5.4	5.9
1995	13.8	57.5	42.4	7.94	5.8
2000	21.1	59.0	40.9	12.4	8.6
2001	21.5	62.3	37.6	13.4	8.1
2002	22.3	61.2	38.8	14.2	7.0
2003	23.8	63.6	36.4	15.8	7.7
2004	23.6	64.0	36.0	14.4	6.5
2005	24.0	64.8	35.2	15.2	6.7
2006	24.3	65.2	34.8	16.3	7.5
2007	24.2	62.8	37.2	15.6	8.0
2008	24.3	62.2	37.8	16.4	7.9
2009	24.7	61.8	38.2	16.1	7.8
2010	26.1	65.3	34.7	12.4	13.5
2011	27.8	65.0	35.0	12.0	14.1
2012	27.6	65.4	34.6	12.6	13.9
2013	29.3	65.9	34.1	11.5	13.5

Kaynak: bumko.gov.tr, hazine.gov.tr, gib.gov.tr adreslerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tüm bu süreci vergi yapısındaki veriler ışığında değerlendirecek, vergili alanların düzenlenmesinden vergi tercihlerine, vergi oranlarının değişiminden vergi anlayışına kadar olan değişim süreçlerini vergi yapısı birikim-bölüşüm ilişkileri üzerinden yeniden ele aldığımızda yüksek korelasyon ortaya çıkmaktadır. Öncelikle dolaylı-dolaysız vergi paylarındaki dönüşüm konuyu özetlemektedir. Dolaylı vergilerin gelir bölüşümündeki adaletsizliği artırdığı ve vergiyi bir matematik eşitlik

anlamıyla tabana yaydığını düşündüğümüzde, vergi yükünün alt gelir gruplarına yayılarak üst gelir grupları için bir vergiden kaçınma alanı yarattığını söyleyebiliriz.

Ücretli kesimin üzerindeki ağır vergi yükü birikim rejimiyle yakından ilintilidir. Vergi rekabeti konusunun dışında kalan üretim ilişkileri ulusal ölçekte vergi tabanının en önemli kesimini oluşturmaktadır.

Menkul kıymetler üzerindeki muafiyet hadlerinin çok yüksek olması, hazine kâğıtlarından hiç vergi alınmaması vergi alanını daraltırken bu alandaki vergi yükünü düşürmektedir. Büyük firmalar başta olmak üzere sermaye kesiminin menkul kıymet geliri alanında yoğunlaşması borçlanma ve faiz ödemeleri sarmalını üretirken, yoksulluğun artması ve bölüşüm ilişkilerinin bozulması vergi gelirlerindeki gerilemenin de kaynağını oluşturmuştur.

Kurumlar vergisindeki gelişmeye baktığımızda kurumlar açısından yük gerilerken, kurumların uluslararası alana açılmaları ve bu alanda yeniden yapılanmaları vergi avantajlarından yararlanmalarını sağlamıştır.

SONUÇ

Vergi yükü kavramı uluslararası kalkınmışlık ve gelişmişlik göstergelerinden biri olarak kabul edilse de, her ülkenin siyasi, ekonomik ve özellikle sosyal yapısı, kavramın objektiflik unsurunun yanı sıra sübjektif karakterli olmasını da gerektirmektedir. Sübjektiflik özelliği; geçmişte verilerin ölçülmesinde karşılaşılan güçlüğü rağmen, günümüzde artık ekonometrik ve istatistik metotların gelişmesi ve kullanımının yaygınlaşması ile daha da önemli hale gelmiştir. Şurası açıktır ki; mali sosyoloji; bir davranış biçimi olarak daha çok sosyal etkileşim ve bilişsel motivasyonların ördüğü bir bilim dalı olarak varlığını sürdürecektir.

Vergilemenin tarihinde isyanlar, uyumsuzluklar, tepkiler vergi kavramı ile özdeşleşmiş sosyal hareketler olmuşlardır. Toplumda vergi mükellefleri birbirleriyle ilişkilerinde olduğu kadar, sosyal sistem ve ekonomik sistem arasındaki işleyiş biçiminden oldukça fazla etkilenmektedir. Bu sebeple bireyin elde ettiği gelirden ya da tüketiminden alınan vergilerin tahsil edilişi, zamanı ve harcanması toplumsal aidiyet ve vergi ahlakının oluşmasında önemli bir etkiye sahiptir. Bu çerçevede aile, iş, eğitim, vatandaşlık bilinci, toplumsal aidiyet ve sonuçta vergi ahlâkı birbirini takip eden önemli etmenlerdir. Sosyal yapı ile olan ilişkide aktörler sosyal ve ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirirken sadece pasif durumda değil, aynı zamanda aktif birer öznedir. Bu yaklaşım Nerre'nin üzerinde durduğu gibi, mükellefin merkeze alınmasını gerektirmektedir.

Ülkemizde toplumsal anlamda bütünleşmemenin olması her alanda olduğu gibi vergi konusunda da önemli sorunları barındırmaktadır. Türk toplumu bireyci bir yapıdan uzak, hatta cemaat duygusunun yoğun olarak yaşandığı özellikler göstermektedir. Bu durum sosyolojik gruplar arasında önemli içsel sermaye olgusu barındırır da, devletle olan bağları çerçevesinde düşünüldüğünde bir takım sorunları da bulundurabilmektedir. Vatandaşlık bilincinden ziyade cemaat üyeliği ekseninde hareket edilebilir. Ancak devlet var olan bu sosyal ağları modern teknik ve yöntemlerle değerlendirip vergi konusunda daha işlevsel hale getirebilir. Ülkemizde olduğu gibi cemaatçi topluluklarda şahsi girişim kabiliyeti sınırlıdır ve bireyler pek çok konuda imkânlar sağlanmasını devletten beklemekte, bunun devletin bir görevi olduğu inancını taşımaktadırlar. Bu durum ise yanılısamalara neden olmakta ve verginin bir görevden ziyade bir yük olarak algılanmasına neden olmaktadır. Tarihi süreçte de aile, din, vakıflar gibi sosyal hizmet kuruluşları Avrupa'dakine benzer bir ücretli sınıf yapısının oluşumunu engellemiştir.

Modern toplumsal yapıya geçişte önemli bir etkiye sahip olan güven duygusunun kurumsallaşması vergi konusunda önemli bir işleve sahiptir. Kurumlara güven duygusunun eksikliği özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçırma sebeplerinin birincil sebebi olarak görülmektedir. Bu durum beraberinde ikincil etken olarak devlete olan güven duygusunu, yani adil olması gereken devlet kurumlarına olan güveni de sarsacaktır. Bu sorunların başında da kayıtdışı ekonomiyi ödüllendiren, kamuya olan güveni sarsan, kamu gelirlerinde kayba neden olan aflar ve borç yapılandırılmaları beklentilerinin önüne geçilmelidir. Tüketim vergilerinin bir takım avantajlarına rağmen gelir dağılımında yarattığı adaletsizlikler önlenmelidir.

Günümüzde gerek bireyin ve gerekse de bir bütün olarak toplumun ihtiyaçları artmaktadır. Bu ihtiyaçların artışı beraberinde ihtiyaçların hangi kaynaklarla finanse edileceği sorunu gündeme getirmektedir. Türkiye’de vergi bağlamında önemli olan bir gelişme de kentli nüfus artışıdır. Göçlerle birlikte kentlerin nüfusundaki gelişme yeni ihtiyaçları ortaya çıkarmaktadır. Bu durumun neticesi ise daha fazla vergi gelirine ihtiyaç duyulmasıdır. Toplumsal dayanışmanın zayıf olduğu, politik tercihlerin dikkate alınmadığı, vergilemeye olan güven duygusunun zayıf olduğu, gelir adaletsizliğinin arttığı, kamu hizmetlerinin verimsiz hatta dengesiz dağıldığı, vergi sisteminin adaletsiz olduğuna olan inancın arttığı durumlarda vergi kültürünün de bir anlamı kalmayacaktır. Uzun yıllar boyu bir takım mücadele ve toplumsal sözleşmelerle kazanılan vergiye ait bir kültürün oluşması böyle bir ortamda kısa zamanda anlamsızlaşacaktır. Çünkü vergi sözleşmesinin varlığı ve devamlılığı iki tarafın dikkat etmesi gereken belli davranışları gerektirir. Ayrıca sosyal sermaye vergi ahlâkını açıklamakta önemli bir kavramdır.

Çalışmamızda yer alan grafiklerden çıkan net sonuç ise; birey hak ve özgürlüklerinin, vergilendirme yetkisinin kullanımında önemli bir faktör olduğu ve göz ardı edilmesinin olumsuz sonuçlara neden olabileceği, ayrıca bu faktörün verginin meşruiyet ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesinin kaçınılmaz olduğudur.

Bir ekonomide çeşitli kültürel ve baskı gruplarından gelen kırılmalar ve dönüşümler bir tür kaynak paylaşımının aracı olan vergiler konusunda kendini açıkça hissettirmektedir. Siyasetin ve temsili demokrasinin hem seçmenlerin hem politikacıların ve bürokratların elinde yozlaşmasının temel nedeni her insanda görülen bireysel çıkar güdüsüdür. Bireylerin çıkar esaslı motivasyonları piyasaları dengeye getirirken, siyaset alanında ise rant kollamacı politik davranışları oluşturur. II. Dünya Savaşından sonra uygulanan genişletici maliye politikaları ve sosyal refah

devleti anlayışı dünyanın siyasi ve ekonomik konjonktürü dikkate alındığında bir anlamda makul görülebilir. Günümüz şartlarında ise devlet kurumlarındaki ve toplumsal ilişkilerdeki yozlaşma, neticesinde mükellef ile diğer mükellefler veya devletle mükellef arasındaki ilişkilerinde bozulmasına yol açmaktadır. Günümüzde özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde baskı ve çıkar gruplarının potansiyel güçleri organize olamamış geniş halk kitlelerini sistem dışına iterken, tam oturmamış demokratik uygulamalar genel anlamda bu güçlerin kontrolü altında toplumsal yapıya yön verebilmektedir. Çünkü devlet bir anlamda sınıflar ve gruplar arasındaki iktisadi ve siyasi mücadelelerin alanıdır.

John Marshall'ın "Vergileme gücü içinde yok etme gücünü barındırır." Sözü günümüzde devletle kapitalist sistem arasındaki ilişkileri doğrular niteliktedir. Türkiye'de sermaye kesimi her zaman için devlete ihtiyaç duymuştur. Devlet de her zaman için sermayeyi yönetmek, kontrol altında tutmak için, lehinde vergi politikaları uygulamıştır. 1970'lerin iktisadi kriz konjonktüründe siyasetin seçmenlerin özgürlüklerini kısıtlayan bir kurum ve sürece dönmesi ve özgürlükleri tehdit eden bir devlet ve yönetim yapısı ortaya çıkarması, siyasetin bürokratlar ve politikacılar elinde bir çıkar amacına dönüşmesi anayasal politik iktisadın tezlerinin doğrulanmasını gerektirmektedir.

Çalışmamızda önemli bir yer tutan aşar vergisinin kaldırılması ile toplumsal tabakalaşma ve sermaye birikiminin değişmesinde önemli bir kırılma noktası olmuştur. Tarıma dayalı bir yapılanması olan genç Türkiye Cumhuriyeti'nde batılı anlamda bir sınıf yapısı hiçbir zaman olmamıştır. Ülkemizde küçük toprak mülkiyet biçimi yaygın olduğundan tarımsal üretimin sermayenin kaynağı olması durumu söz konusu olmamıştır. Bu nedenle kalkınmada ve serbest girişimci sınıfın oluşturulmasında sanayici ve tüccar kesim daima ön planda tutulmuştur.

1942 yılında yürürlüğe konan Varlık vergisi ise; keyfi ve ayrımcı bir düzenlemeyle mükelleflerin mahkemelere başvurması dahi engellenmiştir. Büyük sanayici kesimden tüccar ve esnafa kadar tüm azınlıkların ekonomik konumlarında büyük sarsıntı yaratmıştır. Varlık Vergisi uygulamasıyla en büyük varlık transferi ve sermayede millileştirme hareketi gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu olan vergi yükü olunca vergi oranlarının da nasıl bir sistem içerisinde uygulanacağı önem kazanmaktadır. Ülkemizde uygulanan ve adil olduğu düşünülen artan oranlı vergilerde sermaye kesimi, tarifenin dilimlerini kendi çıkarlarına uygun olarak belirleme noktasında baskı yapabilmektedirler.

Düz oranlı vergi sisteminde; düşük vergi yükü neticesinde bireylerin tasarruflarının ve yatırımlarının artacağını, bu durumun da ekonomide büyüme ve kalkınmayı hızlandıracağını söyleyebiliriz. Düz oranlı vergi, ekonomide servet birikimini ve sermaye gelişimini artıran bir vergidir. Düz oranlı vergi sisteminde vergi sonrası gelir artacağından ekonomide genel olarak servet birikimi artar. Ekonomide toplam tasarruflar düzeyinde bir artış ortaya çıkar. Yüksek gelirlilerden mutlak miktar olarak daha fazla vergi alınacağından ve asgari geçim indirimi uygulamasından dolayı sosyal adalete uygundur. Bu sistemde, düşük gelirliler üzerindeki vergi yükü azaltılarak yük daha çok orta ve üst gelir gruplarına kaydırılmaktadır.

Toplumun yapısı, vergi dünyasının yeniden inşasında Türkiye’de formel ve enformel bağların bir bileşimine ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. Bu durum da bir bütün olarak toplumun vergi konusunda kültürel kodlarının oluşmasını sağlayacaktır. Vergi yasalarının şu anki uygulanış biçimi, devlet ile mükellefler arasında işbirliğini sağlayacak ahlaki ortamın eksikliği, ülkemizdeki ekonomik kırımlarla birlikte aktörlerin piyasadaki çıkarlarını gözetken aşırı bireyci davranışları vergi dünyasının yeniden inşa sürecinde göz önüne alınması gereken tedbirler olarak önümüzde durmaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR:

- Akdoğan, Abdurrahman :”Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım”, Ankara İTİA, Maliye Fakültesi Yayın No:137-1/9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1995
- Akdoğan, Abdurrahman :Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 14.Baskı, Ankara, 2011
- Aksoy, Şerafettin :Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998
- Aktan, C.C., Dileyici, D., Vural, İ.Y.: Kamu Ekonomisi ve Kamu Politikası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006
- Aktan, C.,C., Dileyici, D., Vural, İ.: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yay. Ankara-2006
- Aktan, C.C. Yeni İktisat Okulları, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2008
- Aktan, C. C., Dileyici, D., Saraç, Ö. :Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınları, 2002
- Arsan, H.,Üren :”Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye’ye Ait Bazı Hesaplar”, AÜ, SBF Yay.No:264, Ankara, 1975
- Ay, Hakan :Vergi Politikaları ve Baskı Grupları, Turhan Kitabevi, Gözden geçirilmiş 2.Baskı, Mart, 2008, Ankara
- Ay, Hakan :Kamu Maliyesi, Nobel Yayınları, Gözden geçirilmiş 2. Baskı, Ekim, 2014, Ankara
- Baloğlu, B. :Sosyolojik Açından Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, Yayın No:2010/61, İstanbul, 2010
- Baloğlu, B., Baloğlu, F. :Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İTO Yayınları, Sosyal Araştırmalar, Yayın No:2010-62
- Başaran, F. :Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu

- mudur?" Prof.Dr. Adnan Tezel'e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayın No:600, Maliye Araştırma ve Uygumla Merkezi Yayın No:13, İstanbul
- Batirel, Ö.,F., Uçkun, İ. :Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü, İTO Yayınları, No:1991-10, İstanbul, 1991
- Berksoy, T. :Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti, Marmara Üniversitesi Yayınları, No:411, İstanbul, 1984
- Beriş, H., E. :Tek Parti Döneminde Devletçilik-Türkiye'de Otoritarizmin Siyasal ve Ekonomik Kökenleri, Liberte Yayınları, Ankara, 2009
- Boratav, K. :Türkiye İktisat Tarihi (1908-1985) Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1990
- Boratav, K. :Türkiye'de Devletçilik, İmge Kitabevi, Ankara, 2006
- Bulutoğlu, K. :Kamu Ekonomisine Giriş-Devletin Ekonomik Bir Kuramı, Dördüncü Yayım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988
- Bulutoğlu, K., :Vergi Politikası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962
- Bulutoğlu, K. :Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1966
- Celkan, H. Y. :Eğitim Sosyolojisi, AÜ Yayınları, No:664, Erzurum, 1998
- Çağan, N. :Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982
- Çelebi, A. K. :Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi" Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2012/418, Ankara,2012
- Demir, İ.,C. :Türkiye'de Vergi Yükü (Objektif ve Sübjektif Yönleriyle),Dora Yayıncılık, Afyonkarahisar, 2013

- Dileyici, D. :Devletin Mali Alandaki Rol ve Foksiyonlarındaki Değişim, Kamu Maliyesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2009
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. :“Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Nisan-2011
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. :Vergilerin Ekonomik Analizi, Dora Yayıncılık, Bursa, 2010
- Eker, A. :Kamusal Maliye, Doğu Matbaası, Ankara, 1996
- Erginay, A. :Vergi Hukuku(İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi), Savaş Yayınları, 16.Baskı, Ankara, 1988
- Erginay, A. :Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Ankara, 1998
- Ergun, D. :Türk Birey Kuramına Giriş (Türk Kültürünün Olanakları), Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1991
- Erkal, M. E. :İktisadi Kalkınmanın Kültür Temelleri, Der Yayınları, 266, İstanbul, 2000
- Erkan, H. :Ekonomi Sosyolojisi, Barış Yayıncılık, 4.Baskı, Fakülteler Kitabevi, İzmir, 2000
- Ertek, T. :Temel Ekonomi, Beta Yayınevi, İstanbul,2006
- Fukuyama, F. :Güven, Sosyal Erdemler ve Refahın Yaratılması, (Çev. A. BUĞDAYCI), 3.Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2005
- Giddens, A. :Sosyoloji, Kısa Fakat Eleştirel Bir Giriş, Ankara, Phoenix Yayınları, 2005
- Giray, F. :Maliye Tarihi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2006, s.1
- Göker, C. :Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011
- Görgün, S., Haldun, İbn-i :Maliye Politikası, İÜ SBF, İstanbul, 1994
- Haldun, İbn-i :Mukaddime I, (Çev. S. Uludağ) Dergâh Yayınları, 85/1, 10. Baskı, Eylül, 2014
- Heper, F. :Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler (1950-1971), Eskişehir İktisadi ve Ticari

- İlimler Akademisi Yayınları, No:126/148, Eskişehir, 1981
- Herekman, A. :Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı, Cilt:2), Ankara, Sevinç Matbaası, 1989
- Kalaycıoğlu, S. :Toplumsal Tabakalaşma, İ.Sezal(Ed.), Sosyolojiye Giriş, Martı Kitap ve Yay.,Ankara, 2002
- Kaldor, N. :Harcama Vergisi, (çev.:M.Çetin Hacıosmanoğlu), Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:4, Ankara
- Karakayalı, H. :Makro Ekonomi, Genişletilmiş 3. Baskı, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1995
- Karakoç, Y. :Sosyal Maliye, DEÜ Yay., İzmir, 1995
- Karpat, K. : Türk Demokrasi Tarihi, Afa Yayınları, İstanbul, 1996
- Kazgan, G. :Tarım ve Gelişme, İÜ İktisat Fakültesi Yayınları, No:2261/387, İstanbul, 1995
- Kazgan, G., Önder, İ. :“Türkiye’de Gelir Bölüşümü”, TOBB Yayınları, Ankara, 1992
- Kepepek, Y. Yentürk, N. :Türkiye Ekonomisi, Remzi Kitabevi, Geliştirilmiş 10. Baskı, İstanbul,2000
- Keyder, Ç. :Osmanlı Ekonomisi ve Osmanlı Maliyesi (1881-1914), Toplum ve Bilim Yayınevi, İstanbul, 1979
- Keyder, Ç. :Toplumsal Tarih Çalışmaları, Dost Kitabevi Yayınları, Ankara, 1983
- Kızılçelik, S. :Sosyoloji Teorileri I, Yunus Emre Yayınları, 2. Baskı, Konya, 1992
- Kitapçı, İ. :Vergi Etiği, Vergi Psikolojisi, Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim-2013
- Kongar, E. :Toplumsal Değişme, 1.Baskı, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1972

- Kongar, E. :Toplumsal Değişme Kuramları ve Türkiye Gerçeği, Remzi Kitabevi, 17. Basım, İstanbul, 2013
- Korkmaz, E. :Vergi Yapısı ve Gelişimi, İÜ, Yayın No:2989, İstanbul, 1982
- Kovancılar, B. , Miynat, M. :Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007
- Kurtkan, A. :Maliye Sosyolojisi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984
- Lewis, B. :Modern Türkiye'nin Doğuşu, (Çev. Metin Kıratlı), Türk Tarih Kurumu Yayınları, İstanbul, 2004
- Mutlu, A. Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009
- Mutlu, A., Çelen, M. :“Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2012-10/532, Ekim,2012
- Müezzinoğlu, Z :“Türkiye’de Vergi Yapısı ve Toplam Vergi Yükü, İçinde: Türkiye’de Vergi Yükü, Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları, No:1:3-17, 1977
- Nadaroğlu, H. :Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul-Beta Basım, 1998
- Oyan, O. :“Türkiye’de Kamu Gelirleri Sisteminde Yapı Değişimi ve Reform Gereksinimi”, 3.İzmir İktisat Kongresi, 4-7 Haziran 1992, Cilt:2, Ankara, DPT Yayınları, 1993
- Oyan, O. :Türkiye Ekonomisi: Nereden Nereye? İmaj Yayıncılık, Ankara, 1998
- Öncel, M., Kumrulu, A. :Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2002
- Parasız, İ., Pierson, C. :Türkiye Ekonomisi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003
- :Modern Devlet, Çivi Yazıları, İstanbul, 2000

- Pınar, A. :PINAR, Abuzer, Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası, Ankara, 2005
- Sevindirci, İ. :Azgelişmişliğin Ekonomisi, İtalik Kitapları, Ankara, 1999
- Sakınç, S., Cura, S. :“Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi”, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2012/418
- Şenyüz, D. :Vergilemede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995
- Şenyüz, D. :Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı, Ankara, 1997
- Tosuner, M., Arıkan, Z. : Vergi Usul Hukuku, İzmir, Eylül-2010,s.26
- Turhan, S. :Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998
- Turner, B. Eşitlik, Dost Kitabevi, Ankara, 1997
- Türk, İ. :Kamu Maliyesi, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002
- Uluatam, Ö. :Kamu Maliyesi, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999
- Uygur, N. :Kültür Kuramı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 1996
- Weber, M. :Protestan Ahlâkı ve Kapitalizmin Ruhu, (Çev. Zeynep GÜRATA), Ayraç Yayınevi, Ankara, 2002
- Weber, Max Sosyoloji Yazıları, (Çev. Taha Pala), İletişim Yayınları, İstanbul, 2000
- Yaşa, M. :Vergi Yükü, Vergi Yükü Hesaplama Usulleri ve Mukayeseleri Sermet Matbaası, İstanbul, 1962
- Yüksel, C. :Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik, TÜSİAD Yayınları, No:11/412, İstanbul, 200005
- Zimmerman, C. Clark :Yeni Sosyoloji Dersleri, (Çev. Amiran KURTKAN), İktisat Fakültesi Neşriyatı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1964

DERGİLER:

- Acar, Mustafa Gürhan "Osmanlı ile Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sistemi'nin Karşılaştırması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:264, 2003
- Ağbal, N. "OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yükünün Gelişimi-II", Yaklaşım Dergisi, Ağustos, 2001
- Arıkan, A.N. :“OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Yükünün Analizi(III),Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:332, Ankara, 2009
- Arsan, H.,Üren, :“Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar”, AÜ SBF Yayınları.,No:264, Ankara, 1975
- Ay, Hakkı M., Talaşlı, Esra :Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, Maliye Dergisi, Sayı:154, Ocak-Haziran-2008
- Berksoy, Turgay "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti, Marmara Üniversitesi Yayınları, No:411, İstanbul, 1984
- Bilgiç, E. "Milli Kültür Anlayışı", Milli Kültür Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, Ocak-1977
- Bulutoğlu, K. "Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Deneme", İÜ İktisat Fakültesi Mecmuası, 20(1-2), 1960
- Bulutoğlu, K. "The Reform in the Political Process", Vergi Reformları Dergisi, Sayı:132, Ocak, 1981
- Burgess, R., STERN, N. :“Vergileme ve Kalkınma”, Çev. Mustafa DURMUŞ, Maliye Dergisi, Sayı:152, Ocak-Haziran-2007
- Candan, N. :“İbn Haldun'un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl:2007, Cilt:14, Sayı:2
- Demir, İ.C. :“Seçmen Tercihlerinin Oluşumunda Vergi Propagandası: Ampirik Bir Çalışma”, AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Bahar, 2013, Cilt:13, Yıl:13, Sayı:1, 13:37-55

- Demircan, Esra Siverekli "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi, E.Ü.İ.İ.B. Fakültesi Dergisi, Sayı:21, Temmuz-Aralık-2003
- Doğan, Özlem "Neo-Liberalizm ve Adaleti, HFSA, Sayı:13, İstanbul Barosu Yayınları, 2005, İstanbul
- Gencel, U., Kuru, E. "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi", Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:10, Sayı:20, ss.29-60, 2012
- Göztepe, Ece "Yurttaşlığın Kamusal ve Ulus üstü Boyutu: Avrupa Yurttaşlığı ve Göçmen Forumu Örnekleri", AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:4, Cilt:52
- Güllüpinar, Fuat "Eşitsizlik ve Toplumsal Tabakalaşma Açısından Vatandaşlık Üzerine Sosyolojik Bir Analiz." AÜ SBF Dergisi, 67-1
- Gürkan, C., Karahanoğulları, Y. : "Vergi Devletine Kuramsal Yaklaşımlar, Maliye Dergisi, Sayı:165, Temmuz-Aralık 2013
- Halıcı, F. : "Tarihimiz, Sanatımız ve Kültürümüz", Milli Kültür Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, Temmuz-1981
- Harrison, L E. : "Gelişmeci Kültür Değişmesini İlerletmek", (Çev. M. ÇALIK), Türkiye Günlüğü, 2002, S.71
- Inaltong Ceyhan "Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:369, Mayıs, 2012
- Işık, A. : "Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği", Ege Akademik Bakış, 9 (2) 2009:851-865
- Işık, N., Kılınç, E., C., : "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", KM İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl:11, Sayı:17, Aralık-2009
- İlgen, A. "İbn Haldun'un Kamu Ekonomisi, Maliyesi ve Vergi Dünyasına İlişkin Görüş ve Analizleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:281
- Kaldor, N. :Harcama Vergisi, (Çev.:M.Çetin Haciosmanoğlu), Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:4, Ankara, 1996

- Karakoç, Yusuf Sosyal Maliye, DEÜ Yay., İzmir, 1995
- Kazgan, Gülten, Önder, İzzettin, :“Türkiye’de Gelir Bölüşümü”, TOBB Yayınları, Ankara, 1992
- Kovancılar, B. :“Vergi Kültür ve Ahlakı Üzerine”, Vergi Sorunları Dergisi, 2007
- Mitchell, Daniel J. “Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması”, (Çev. ÇUKURÇAYIR, S.), Maliye Dergisi, Sayı:161, Temmuz-Aralık, 2011
- Mutlu, A., Çelen, M. “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2012-10/532, Ekim-2012
- Mutlu, Ayşegül “Türkiye’de Enflasyon Olgusu ve Enflasyonun Gelir Vergisi Üzerindeki Etkileri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:21, Eylül-Ekim, 1994
- Nadaroğlu, H. “Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirmesi”, Vergi Reformları Dergisi, Ocak, 1981
- O’Connor :”TheFiscalCrisis Of TheState”, St. Nartin Pres, New York, 1973, (Çev. Mesut SERT), “Maliye’ye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler, Ekonomik Yaklaşım Dergisi, Cilt:22, Sayı:81, ss.1-16
- Öner, Erdoğan “Vergi Enflasyon İlişkisi ve Enflasyon Vergisi(II)”, İktisat Fakültesi Mecmuası, 1994, B-C,C, 1-4
- Özdemir, S. “Sosyal Gelişim Düzeyleri Farklı Refah Devletlerinin Sınıflandırılması Üzerine Bir İnceleme”, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, Sayı:49, 2005
- Pamak, Mehmet “Enflasyonun Türk Vergi Sistemindeki Bazı Müesseselere Etkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, 1978

- Schumpeter, J. :“TheCrisis of theTaxState, (Çev. GÜRKAN, C., KARAHANOĞULLARI, Y.), “Vergi Devletine Kuramsal Yaklaşımlar, Maliye Dergisi, Sayı:165, Temmuz-Aralık 2013
- Sert, M. :“Maliyeye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler”, Ekonomik Yaklaşım Dergisi, Cilt:22, Sayı:81, ss.1-16
- Sönmez, N., “Vergi Reformu Kongresi Tebliği ve Yorumları”, Vergi Refomları Dergisi, Sayı:132, Ocak, 1981
- Şahin, M., Özenç, Ç. “Türkiye’de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler”, Yaklaşım Dergisi, Makale No:10916, Şubat-2008, Sayı:182
- Şahin, Mehmet, Özenç, Çiğdem : “Vergi Kültürünün Oluşumunu Etkileyen Faktörler”, E-Yaklaşım(Çevrimiçi), Makale No:10554, Ocak 2008, Sayı:181
- Şimşek, Suat :MB Milli Emlak Kontrolörü, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2010, Sayı:159
- Tekbaş, A., Dökmen, G. :“Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, Maliye Dergisi, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007
- Tosuner, M., Demir, İ. C. :“Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, SDÜ İİBF Dergisi, 2009, Cilt:14, Sayı:1
- Tosuner, M., Demir, İ.C. :”Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı:9/3
- Urgancı, Hikmet, :“Vergi Yükü Sorunları ve Türkiye’de Vergi Yükü”, Adana İ.T.İ.A. Dergisi, Sayı:4, 1975
- Yeğen, Mesut “Yurttaşlığın Diyalektiği, Yurttaşlığın Trajedisi”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:38, Sayı:1:69-87
- Yılmaz, G. Akgül “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl:2006, Cilt: XXI, Sayı:1

TEBLİĞLER:

- Başaran, F. "Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu mudur?" Prof.Dr. Adnan Tezel'e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayın No:600, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13
- Berksoy, T., "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti", Marmara Üniversitesi Yayınları, No:411, İstanbul, 1984
- Berksoy, T., Demir, İ., : "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler", 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi, Belek, Antalya, 2004
- Korkmaz, E., "Vergi Yapısı ve Gelişimi", İstanbul Üniversitesi, Yayın No:2989, İstanbul, 1982
- Muter, N.B.ve Sakınç, S. vd., Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması (Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması), Manisa, 1993
- Oyan, O., "Türkiye'de Kamu Gelirleri Sisteminde Yapı Değişimi ve Reform Gereksinimi", 3.İzmir İktisat Kongresi, 4-7 Haziran 1992, Cilt:2, Ankara, DPT Yayınları, 1993
- Turhan, S. : "Vergileme ve İktisadi Büyüme, İÜ, Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri:23, İstanbul
- Öncel, T., : "Vergilendirme Sınırının Makroekonomik Değişkenleri", İÜ İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 39.Seri/Yıl 2001

İ N T E R N E T K A Y N A K L A R I

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_yansimasi.html

<http://www.megep.meb.gov.tr/Default.aspx>

<http://www.mahfiertilmez.com/2014/03/turkiyedeki-degisimin-sosyo-ekonomik.html>

http://iibf.deu.edu.tr/deuj/index.php/cilt1-sayi1/article/viewFile/7/pdf_13

<http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html>

<http://www.bumko.gov.tr/>

<https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Anasayfa>

<http://www.gjb.gov.tr/>