

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

**Yüksek Lisans Tezi**

**VERGİ BİLİNCİ VE VERGİYE BAKIŞ AÇILARI:  
ZONGULDAK İLİNDE SERBEST MUHASEBECİ  
VE MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE UYGULAMA**

**Elif Ceren Çelebi**

**Zonguldak 2016**

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

**Yüksek Lisans Tezi**

**VERGİ BİLİNCİ VE VERGİYE BAKIŞ AÇILARI:  
ZONGULDAK İLİNDE SERBEST MUHASEBECİ  
VE MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE UYGULAMA**

**Hazırlayan  
Elif Ceren Çelebi**

**Tez Danışmanları  
Yrd. Doç. Dr. Mehmet Cural  
Doç. Dr. Mehmet Pekkaya**

**Zonguldak 2016**

T.C.  
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 135282109009 numaralı Elif Ceren ÇELEBİ'nin hazırladığı "Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama" konulu ~~DOKTORA~~/YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 26.04.2016 günü saat 15.00'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİYLE/~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

Başkan



Doç. Dr. Onur EROĞLU

Üye



Yrd. Doç. Mehmet CURAL

Üye



Doç. Dr. Mehmet PEKKAYA

Üye

Yrd. Doç. Dr. Harun KILIÇASLAN



Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../2016

  
Prof. Dr. Yasemin KÖSE  
Enstitü Müdürü

## ÖZET

Kurum	: BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı	: Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama
Tez Yazarı	: Elif Ceren Çelebi
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Mehmet Cural-Doç. Dr. Mehmet Pekkaya
Tez Türü, Yılı	: Yüksek Lisans Tezi, 2016
Sayfa Adedi	: 98

Vergi bilinci, etkin ve adil bir vergi sistemi için kaçınılmaz bir unsurdur. Ancak vergi bilincinin yerleşmemesi, vergiye karşı tepkileri çoğaltmakta ve mükelleflerin vergiye bakış açılarını olumsuz etkilemektedir. Vergi sisteminin sağlıklı işlemegörevi, kamunun ve kamu çalışanlarının yanında vergi ile sıkı bir ilişkiye sahip olan Serbet Muhasebeci ve Mali Müşavirler (SMMM)'in görevleri arasındadır.

Bu çalışmada, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin vergi bilinçlerinin ölçülmesine vergiye bakış açılarının tespiti için Zonguldak il ve ilçelerinde, Zonguldak Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan 171 SMMM ile anket çalışması yapılmıştır. Çalışmada elde edilen veriler faktör analizi ve çapraz tablolarla yorumlanmıştır.

Çalışma sonuçlarına göre SMMM'ler vergiyi zorunlu ve vatandaşlık görevi olarak görmektedirler. Öte yandan vergi aflarını olumsuz bulmakta, vergi denetimlerinin az olduğunu ve vergi sisteminin adil olmadığını belirtmişlerdir. Ayrıca siyaset ile vergiye olan bakışları arasında anlamlı farklılık olmadığı, KDV ve ÖTV'nin fazla olduğunu düşündükleri sonucuna ulaşmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Bilinci, Serbet Muhasebeci ve Mali Müşavir, Zonguldak

## ABSTRACT

Institution : BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı  
Title : Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açılıarı: Zonguldak İlinde  
Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama  
Author : Elif Ceren Çelebi  
Adviser : Yrd. Doç. Dr. Mehmet Cural-Doç. Dr. Mehmet Pekkaya  
Type of Thesis, Year : Yüksek Lisans Tezi, 2016  
Total NumberofPages : 98

Tax awareness is unavodable component for fair tax system. However not setting tax awareness increases reactions against tax and also offects perspectives of taxpayers to the tax negatively. Healthy processing tasks of the tax system, which has a close relationship whit the independent accountants tax by the public and public employees and financial aduisors are among the tasks.

In this study the surver was contueted by working with independet accovntants and financial advisors who are registered in chamber of certified public accountants of Zonguldak, to meause and determine tax awareness and tax perspective of in dependent accountents and financial advisors.

According to the results of studies SMMMs see tax as compuisory and civic duty. On the other hand, they find tax amnesty negative and they indicate that it is not fair the tax system and tax avdit is less. Also it is concluded that there is no significant difference between politics and tax perpectives. Furthermore, they think that value-added-tax (KDV) and special consumption tax (ÖTV) are excessive.

**Key Words:** tax awareness, independent account, and financial advisors, Zonguldak.

## ÖNSÖZ

Kişi ile devlet arasında en fazla anlaşmazlık vergilerle ilgili olmaktadır. Bunun nedeni kişinin gelirini bölüşmek istememesidir. Gelirlerini bölüşmek istememelerinin nedeni ise vergi bilincinin eksik olmasıdır. Mükelleflerin vergi bilincini etkileyen Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, devlet ile mükellefler arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde yürümesini sağlar, vergilemede mükelleflere yol gösterir, devlet ve kişi haklarını kanunlar doğrultusunda uygular.

Bu çalışmada mükelleflerin vergi bilinçlerini etkileyen Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin kendi vergi bilinçlerine vergiye bakış açıları değerlendirilmiştir. Novadis "*İnsan vergilerini sevgilisine bir buket çiçek verdiği gibi ödemelidir*" sözüyle yüzyıllar önce verginin ve vergi bilincinin önemini belirtmiştir.

Çalışmanın başlamasında ve ilerlemesinde bana yol gösteren, bilgi ve becerisini hiçbir zaman esirgemeyen değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Mehmet Cural'a, sabrı ile bana örnek olan değerli hocam Doç. Dr. Mehmet Pekkaya'ya teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Elini üzerimde her zaman hissettiğim, verdiği akılları kendime yol haritası yaptığım Dedem Muhsin UYANIK'a, aldığı bilgisayar ile hem lisansımı hemde yüksek lisansımı tamamlamama vesile olan koca yürekli Hakkı ASLANTAŞ'a (manevi babam), hayatımın olmazsa olmaz parçası tek yarım olan Annem Ayşe ÇELEBİ'ye, meslek seçimimin en temel taşı, meslektaşım Babam Hüseyin ÇELEBİ'ye, meslek seçiminde yardımcı olduğum, meslektaşım, üniversite arkadaşım, kardeşim Kemal ÇELEBİ'ye ve gönül bağından hiçbir zaman şüphe ettirmeyen Fatih Cem ALBAYRAK'a maddi manevi desteklerinden dolayı teşekkür ederim.

# İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
<b>TEZ ONAYI</b> .....	<b>ii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iv</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vi</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>x</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİLEME İLE İLGİLİ BAZI UNSURLAR</b> .....	<b>2</b>
1.1. Verginin Tanımı .....	2
1.2. Vergilemenin Tarihsel Gelişimi .....	3
1.3. Verginin Amaçları .....	6
1.3.1. Verginin Mali Amacı .....	6
1.3.2. Verginin Ekonomik Amacı.....	8
1.3.3. Verginin Sosyal Amacı .....	9
1.3.4. Verginin Dini Amacı.....	10
1.3.5. Verginin Ahlaki Amacı .....	11
1.4. Vergi Kapasitesi ve Vergilemenin Sınırı .....	13
1.4.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı .....	14
1.4.2. Vergilemenin Siyasal Sınırı.....	16
1.4.3. Vergilemenin Toplumsal ve Kültürel Sınırı .....	18
1.4.4. Vergilemenin Ekonomik Sınırı.....	19
1.4.5. Vergilemenin Mali Sınırı.....	20
1.4.6. Vergilemenin Psikolojik Sınırı .....	21
<b>2. VERGİ BİLİNCİNİN GELİŞİM SÜRECİ VE VERGİ BİLİNCİNİ ETKİLEYEN</b> <b>FAKTÖRLER</b> .....	<b>23</b>
2.1. Vergi Bilinci .....	23
2.2. Vergi Bilincinin Gelişim Süreci .....	24
2.3. Mükelleflerin Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler .....	25

2.3.1. Bireysel Faktörler.....	26
2.3.1.1. Demografik Faktörler .....	26
2.3.1.2. Vergi Ödeme Gücü Faktörü.....	27
2.3.1.3. Aile Ölçeği.....	30
2.3.1.4. Eğitim Düzeyi .....	31
2.3.1.5. Mükellefin Dini İnanışı .....	32
2.3.1.6. Devlete Olan Bağlılık .....	33
2.3.1.7. Siyasi İktidarı Benimseme Durumu .....	34
2.3.1.8. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı .....	35
2.3.1.9. Mükelleflerin Mesleği .....	36
2.3.1.10. Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı.....	38
2.3.2. Sosyal Faktörler .....	39
2.3.2.1. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörler.....	39
2.3.2.1.1. Vergi Adaleti .....	39
2.3.2.1.2. Vergi Kanunlarında Yapılan Sık Değişiklik .....	40
2.3.2.1.3. Vergi Oranları.....	41
2.3.2.1.4. Vergi Afları .....	42
2.3.2.1.5. Vergi Cezalarının Etkisi.....	43
2.3.2.1.6. Vergi Denetimlerinin Etkisi .....	44
2.3.2.2. Vergi Yönetiminden Kaynaklanan Faktörler.....	45
2.3.2.2.1. Personel Sorunu.....	46
2.3.2.2.2. Çalışma Koşulları ve Ücretlerin Düşüklüğü .....	47
2.3.2.2.3. Halkla İlişkilerin Noksanlığı .....	49
2.3.3. Siyasal Faktörler .....	49
2.3.3.1. Devlet Yönetim Şekli .....	49
2.3.3.2. Verginin Alındığı Dönemin Özellikleri.....	50
<b>3. SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ BİLİNCİVE</b>	
<b>VERGİYE BAKIŞ AÇILARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA .....</b>	<b>52</b>
3.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği İle İlgili Bilgiler .....	52
3.1.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişim Süreci .....	52
3.1.2. Meslek Mensuplarının Sorumlulukları .....	53
3.2. Literatür Özeti .....	55
3.3. Araştırmanın Konusu ve Amacı .....	58
3.3.1. Araştırmanın Yöntemi.....	58



3.3.2. Araştırma Evreni ve Örneklem .....	59
3.4. Güvenilirlik Analizi .....	59
3.5. SMMM'lerin Demografik Özelliklere Göre Değerlendirmesi.....	59
3.6. Kontenjans (Çapraz) Tabloları ve Ki- Kare Analizleri.....	62
3.7. SMMM'lerin Vergi Bilincine Bakışları.....	66
3.7.1. Cinsiyete Göre Görüşlerdeki Farklılıklar .....	72
3.7.2. Medeni Duruma Göre Görüşlerdeki Farklılıklar .....	74
3.7.3. Meslek Mensuplarının Eğitime Bakışları.....	76
3.7.4. Meslek Mensuplarının Gelir Durumlarına Göre Bakışları.....	77
3.7.5. Meslek Mensuplarının Tecrübe Durumlarına Göre Bakışları .....	78
3.7.6. Meslek Mensuplarının Yaş Durumlarına Göre Bakışları.....	80
3.8. Vergi Bilincine Ait Bazı Konular Üzerine Ana Boyutların Belirlenmesi (Temel Bileşenler Analizi) .....	82
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>86</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>97</b>
Ek 1: Anket Formu .....	97

## TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 3.1: Güvenirlilik Analizi.....	59
Tablo 3.2: SMMM'lerin Yaş Dağılımı.....	60
Tablo 3.3: SMMM'lerin Cinsiyet Dağılımı.....	60
Tablo 3.4: SMMM'lerin Eğitim Düzeyi.....	61
Tablo 3.5: SMMM'lerin Medeni Durumu.....	61
Tablo 3.6: SMMM'lerin Meslek Tecrübeleri .....	61
Tablo 3.7: SMMM'lerin Gelir (TL) Düzeyleri .....	62
Tablo 3.8: SMMM'lerin Cinsiyet ile Yaş Gruplarına Göre Dağılımı .....	63
Tablo 3.9: SMMM'lerin Cinsiyet ile Eğitim Grubuna Göre Dağılımı .....	63
Tablo 3.10: SMMM'lerin Cinsiyet ile Medeni Duruma Göre Dağılımları .....	63
Tablo 3.11: SMMM'lerin Cinsiyet ile Tecrübe Göre Dağılımları .....	64
Tablo 3.12: SMMM'lerin Cinsiyet ile Gelire (TL) Göre Dağılımları.....	64
Tablo 3.13: SMMM'lerin Gelir (TL) ile Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımları .....	65
Tablo 3.14: SMMM'lerin Gelir (TL) ile Medeni Durum Düzeylerine Göre Dağılımları.....	65
Tablo 3.15: SMMM'lerin Gelir (TL) ile Tecrübe (Yıl) Grubuna Göre Dağılımı.....	65
Tablo 3.16: Ortalamalar için Verilen Puanların Karşılıkları .....	67
Tablo 3.17: SMMM'lerin Yapılan Anket Sonrasında Vergi Bilinci İle İlgili Görüşleri.....	67
Tablo 3.18: SMMM'lerin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Değişimi.....	73
Tablo 3.19: SMMM'lerin Görüşlerinin Medeni Durumuna Göre Değişimi .....	75
Tablo 3.20: SMMM'lerin Görüşlerinin Eğitim Durumuna Göre Değişimi .....	76
Tablo 3.21: SMMM'lerin Görüşlerinin Gelir Durumuna Göre Değişimi .....	77
Tablo 3.22: SMMM'lerin Görüşlerinin Tecrübe Durumuna Göre Değişimi .....	79
Tablo 3.23: SMMM'lerin Görüşlerinin Yaş Durumuna Göre Değişimi .....	80
Tablo 3.24: Yaş Gruplarına Göre Farklılıklarının Tukey HSD Testi Sonuçları.....	81
Tablo 3.25: Vergi Bilinci Konularına Ait Temel Bileşenler Analizi .....	82

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1. LafferEğeri.....	21

## KISALTMALAR LİSTESİ

DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	:	Gelir İdare Başkanlığı
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hâsıla
KDV	:	Katma Değer Vergisi
SMMM	:	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
TCMB	:	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
t.y.	:	Tarih Yok

## GİRİŞ

Vergi, vatandaşların gelirlerinin, harcamalarının, servetlerinin ve tasarruflarının azalmasına neden olan bir unsurdur. Bu nedenle vergimükelleflerin çoğu tarafından hoş karşılanmamakta, yük ve külfet olarak görülmekte, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergi borcunun geç ödenmesi, vergi grevi, verginin kapitalizasyonu, vergi yansıması gibi birçok mükellef tepkisine neden olmaktadır. İyi bir vergi sistemiyle etkin bir yapılanma ve denetim sisteminin yanında mükelleflerin vergi bilinçlerine etki edecek gelişmelerin sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergi bilinci yüksek olması toplumların ekonomik, sosyal ve siyasi yapılarını olumlu etkilemekte vergide adaleti sağlayarak, vergi kaçakları ve kayıt dışılığı önleyerek vergi gelirlerini arttırmaktadır. Vergi bilinci bireysel, sosyal ve siyasal birçok faktöre bağlı olarak değişmektedir. Serbest muhasebeci ve mali müşavirler gelir idaresi ile mükellefler arasında köprü görevi üstlenip, mükellefi vergi ödevleri ve uygulamaları hakkında bilgilendirerek vergi bilinçlerinin artmasını sağlarlar.

Bu çalışmada mükelleflerin vergi bilincini arttırmada etkili olan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin, vergi bilinçleri ve vergiye bakış açıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde verginin tanımı, amaçları, kapasitesi ve sınırlar teorik açıdan ele alınmıştır. İkinci bölümde, vergi bilinci, vergi bilincinin gelişim süreci ve vergi bilincini etkileyen bireysel-sosyal-siyasal faktörler irdelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin vergi bilinçleri ve vergiye bakış açıları istatistiksel analiz teknikleri ile incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda anket çalışması ile elde edilen bulguların sonuçları değerlendirilip bu sonuçlar ışığında ulaşılan öneriler sunulmuştur.

# 1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİLEME İLE İLGİLİ BAZI UNSURLAR

## 1.1. Verginin Tanımı

Kamu maliyesi literatüründe verginin çeşitli tanımları yapılmıştır. Yapılan tanımlar zamanın gereklerine ve tanımlı yapan bilim adamlarının yaklaşımına göre farklılık göstermektedir. Akdoğan (2005:115)'a göre vergi, *“Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderleri ve kamu borçları nedeniyle ortaya çıkan mali yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir.”*

Turhan (1998:21)'a göre vergi, kişilerden ödeme güçlerine göre zorunlu olan ve fertlerin kamu hizmetlerinden yararlanma ölçüsü dikkate alınmaksızın devletin kendi görevlerini yapması için alınan kamu gelirdir. Muter (2000:24)'e göre vergi devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan görevleri yapmaları için yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki bir cebir altında, gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir.

Türk vergi mevzuatında verginin tanımı yapılmayarak, 1982 Siyasi Hak ve Ödevler başlığı altında “Vergi Ödevi” başlığında 73. maddede aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

*“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir”.*

Devletin, günümüzde, siyasi, felsefesi ve iktisadi sistemi ne olursa olsun, içerisinde bulunduğu dönemin zorunlu kıldığı fonksiyonları ifa edebilmesi ve istenen sosyo-ekonomik hedeflere ulaşabilmesi, her şeyden önce verimli, istikrarlı ve devamlı bir gelir kaynağının mevcudiyetine bağlıdır. Bu özelliklere sahip en önemli kaynak ise şüphesiz vergilerdir. Bu nedenle vergi, tarih boyunca ülkelerin hemen hepsinde gerek

geleneksel kamu giderlerinin karşılanmasında, ekonomik ve sosyal politikaların uygulanmasında başvurulan temel bir kaynak olarak gündemde kalmıştır (Yüce, 1999:1-10). Yukarıdaki tanımlara bakarak verginin genel özelliklerini şöyle sıralayabiliriz;

- Anayasaya dayanır
- Zorunludur
- Nakdi bir ödemedir
- Karşılıksızdır

Vergiler, kamu harcamalarını karşılamakla birlikte; iktisadi, sosyal ve mali düzeni sağlamak içinde alınır. Kısaca verginin tanımını şöyle yapabiliriz; Anayasaya dayanan ve sınırları anayasada belli olan, mükelleflerin (gerçek ve tüzel kişilerin) ödeme güçlerine oranla, zorunlu ve cebren olarak ödenmesi gereken, kamu harcamalarının büyük bir bölümünün finansmanı olan, sosyal, iktisadi ve mali hayatı düzenleyen kamu geliridir.

## **1.2. Vergilemenin Tarihsel Gelişimi**

İnsanların siyasi bir toplum haline gelip, devletin ilk şeklini almasıyla ortak ihtiyaçların karşılanabilmesi amacıyla toplumu oluşturan bireylerden çeşitli fedakârlıklar istenmeye başlanmıştır. Vergiler başlangıçta ihtiyari bir nitelikte olup kabile reisi, derebeyi veya krallara verilen hediye ve yardımlar şeklinde kendini göstermiştir (Edizdoğan, 2006:145). Fakat paranın gelişimi ekonomik gelişimi etkilemiş dolayısıyla vergi de belli bir değişim ve gelişime uğramıştır.

Verginin değişimi ile yardım rica hediye gibi kavramların yerine görev, özveri, sorumluluk gibi kavramlar kullanılmaya başlanmıştır. Meydana gelen tüm budeğişmelerle birlikte vergi, kamu harcamalarının olağan finansman kaynağı haline gelmiş ve mali olmayan amaçlar içinde kullanılmaya ve para olarak toplanmaya başlanmıştır (Nadaroğlu, 1996). Zamanla vergi anayasal güce dayanılarak toplanmaya başlamış ve vergi, toplanma zorunluluğunu ve verilme mecburiyetini böylelikle göstermiştir.

İlkçağda medeniyetlerinde mutlak krallıklar hâkim olmuştur. Bu dönemde mutlak kralların gücünün tanrıdan alındığına inanılırdı. Ülkenin sahibi olan kralın özel serveti ile devlet hazinesi aynı sayılmaktaydı. Kralın giderlerinin fazla olması bu giderleri karşılayamayan savaş ganimetleri nedeniyle yeni gelir kaynağı olarak halktan alınan vergiler çare olmuştur. Bu çağda vergilendirme yetkisi sadece kralın gücüne dayanmaktadır. Halk, hükümdara karşı vergi yükümlülüklerini çeşitli şekillerde yerine getirmiştir. Paranın kullanılmadığı bu dönemde vergiler, beden gücüyle ödenmekteydi. Emek vergisi, eski çağda kral adına yaptırılan saray, su kanalı, tapınak gibi işlerde gösterilen beden gücü ile ödenirdi. Bu emek vergisi ‘angarya’ ilk vergilendirme biçimidir (Giray, 2006:9-10). Eski çağdabireylerin kralın olan maden ve arazilerde çalışması ya da askerlik hizmeti yapması verginin bu dönemde hizmetlerle ödendiğinin diğer bir örneğir (Webber ve Wildavsky, 1986:44,68).

Mısırlılarda vergiler, mal ve emekle yanında altın ve gümüş olarak da ödenmekteydi. Mısırdaki 17. yy’ın sonlarına kadar emek olarak ödenen emek vergileri 18. yy’dan itibaren azalma göstermiştir (Owen, 1981:143). Mal varlığı olmayan kişilerden vergi borçlarının emek olarak tahsil edilmesi Mısır tarihince devam ederken, arazi üzerinden alınan vergiler ise toprağı işleyenlerin durumuna, ürüne ve Nil ırmağının seviyesine göre değişmekteydi. Mısır’da vergiler iki yılda bir toplanmakta olup bunun nedeni, kralların vergi toplamak için iki yılda bir Nil ırmağına seyahat etmelerinden kaynaklanmaktadır (Webber ve Wildavsky, 1986:56-57, 70-71).

Yunan ve Roma İmparatorluğu’nun vergi sistemlerinde farklılıklar görülmektedir. Vergiler Yunanlılarda olağanüstü durumlarda ve ihtiyari olarak alınmışken Roma İmparatorluğu’nda zorunlu uygulanmıştır. Roma İmparatorluğu’nda vergiler, dolaylı ve dolaysız olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Dolaysız vergilere Tributum; dolaylı vergilere Vectigalia denirdi. Bu vergiler limanlardan (gümrük resimleri), ithal edilen mallardan (pazar vergileri), toprak üzerinden ve esir ya daköleler üzerinden alınan vergilerdi. Roma İmparatorluğunda topraklardan arazivergisi alınmaktaydı. Romalılar uzak toprakları arasında koordinasyonun sağlanması için bazı vergi gelirini almamıştır. Örneğin, işgal ettiği İtalyan topraklarından arazi vergisini muaf tutmuştur. Roma



İmparatorluğu egemen olduğu alanın çokluğundan dolayı vergileri hukuki bir araç olarak görmüştür (Giray, 2006:10).

Ortaçağda toplumun feodal derebeylik şeklinde yönetilmeye başlar ve yönetilmesinin sonucunda verginin niteliği değişmiş ve daha önce zorunlu olarak alınan verginin niteliği ihtiyari bir niteliğe dönüşmüştür (Nadaroğlu, 1996:213). Ayrıca bu dönemde dini, diğer bir ifadeyle skolastik düşüncenin hâkimiyeti vardı. Vergiler ile ilgili birçok bilgi ve araştırma dini çerçevede yapılmıştır. Romamedeniyetinde olduğu gibi ortaçağda da muafiyet ve istisnalar söz konusuydu. Örneğin, bu dönemde dini düşüncenin ve yaşamın etkili olmuş ve kilise, kilisemensupları vergilerden muaf tutulmuştur. Ayrıca gıda maddelerinden alınan içgümrük resimleri ile öğrencilerin kullandığı kitaplarda vergi istisnası içinde yer almıştır.

Ortaçağın sonlarına doğru vergi ile ilgili düşünceler değişmeye başlamış ve normal kamu geliri olarak görülmüştür. Bu değişimde para ekonomisinin genişlemeye başlamasının etkisi olmuştur. 13.yy'da ilk kez daha düzenli vergi tahsiledilmeye başlanmıştır. Ortaçağın sonlarına doğru vergilemenin düzenli bir kamu geliri olmasıyla beraber vergilendirmenin kanunlaşması da başlamıştır. Bunun ilk örneği İngiltere'de gerçekleşmiş; İngiliz Parlamentosu ihraç edilen tüketim mallarını tüketim resmine tabi tutarak vergi uygulamalarının kanuni bir nitelik kazandırılmıştır (Giray, 2006:19).

Yeniçağda verginin etki alanları genişlemiştir. Bu dönemde vergiye yüklenen anlamlar kişi, grup ve devlet için ideolojik düşüncelerin gelişmesine neden olmuştur. Merkantalist dönemde mutlakiyet rejiminin etkisi ile de hükümdarlar kendilerini vergi alma yetkisine sahip olduklarını görmüşlerdir (Giray, 2006:26:27). Ayrıca bu dönemde vergi sadece kamu finansmanı olarak değil ekonomiye müdahale aracı olarak da anlam kazanmıştır. Liberaller ise vergilendirmeyi kişi hak ve özgürlüklerini kısıtlayan aynı zamanda ekonomik düzeni bozan bir uygulama olarak görmüşlerdir. Fizyokratlar ise tek vergi olmasını savunmuşlardır (Ata, 2001:7-10). Fizyokratlar zamanında vergi, zenginliğin kaynağı olarak da görülmüş bu yüzden sadece tarım sektörü üretici sınıf olarak vergiye tabi tutulmuştur (Giray, 2006:26:27).

Adam Smith 18. Yüzyılın sonlarında, Fizyokratların görüşüne karşı çıkarak sadece toprağın değil bunun yanı sıra sanayi ve ticaretinde vergilendirilmesi gerektiğini savunmuştur (Sayar, 1970:16). Adam Smith, finansman kaynağının sadece vergilerden oluşmasını savunmuş ve devletin ekonomiye en az düzeyde müdahale etmesi gerektiğini savunmuştur. 1929 burhanından sonra vergi anlayışı değişmiş yani vergi sadece kamu finansmanı olarak değil aynı zamanda sosyal ve ekonomik durumu düzeltten maliye politikasını ve talep yönetimini etkileyen araç olmuştur.

II. Dünya Savaşı sonrasıçıkkan ‘sosyal refah devlet’ anlayışı kapsamında verginin kamu geliri olmasıözelliği ve ekonomik hayata müdahale aracı olma özelliğinin yanında bölüşümün yeniden düzenlenmesi şeklinde bir görev daha yüklenmiştir. Bunun yanı sıra, KİT’lerin ortaya çıkmasıyla verginin yeni bir özelliği daha ortaya çıkmıştır. Yoksul toplumların geri kalmışlıktan kurtulmasında vergilerin bir iktisadi araç olarak kullanılması ve karma ekonomi denilen bir ekonomik modelin ortaya çıkmasında verginin etkisi önemlidir. 2000’li yıllarda vergi, asıl görevi olan kamu harcamaları finansmanı görevine dönmüştür. Bu anlayışıçerisinde, ekonomide devletin payını küçülterek, verginin asıl fonksiyonunu olan kamu tarafından sunulması gereken mal ve hizmetleri finanse etme görevini yerine getirmesi ve diğer görevlerini terk etmesi düşüncesi hâkim olmaya başlamıştır (Ata, 2001:7-10).

### **1.3. Verginin Amaçları**

Vergilerin ilk amacı kamu finansmanını sağlamak olmakla birlikte sosyal hayatı düzenlemek, yatay-dikey adaleti sağlamak, yatırım ve tasarrufları arttırmaktır gibi birçok amacı vardır.

#### **1.3.1. Verginin Mali Amacı**

Vergilemenin öncelikli amacı, mülk ve teşebbüs gelirleri, harçlar, şerefiyeler ve kamu borçları ile karşılanamayan devlet ihtiyaçlarını karşılamaktır. Vergilerin bu mali amacı özellikle kamu maliyesinin fevkalade genişlediği bir dönem olan 19. ve 20. asırda vergi sisteminin düzenlenmesi bakımından çok büyük bir öneme sahiptir (Schmölders, 1976:69). Vergi mali amacıyla düşünüldüğünde devlet vergiyi sadece kamu harcamalarının finansmanı olarak kullanmaktadır. Artan kamu harcamaları ile

vergiler de düzeyli bir biçimde artmaktadır. Vergi sistemi, bu yeni duruma kolaylıkla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmalıdır.

Turhan (1998:34) vergilerin mali amacı gerçekleştirebilmesi için, vergilemenin temel ilkelerinden biri olan iktidar prensibine uymak ve vergilemeyi rekabet açısından mümkün mertebe tarafsız kılmak, yani arzulanmayan ikame etkisini önlemek suretiyle veri bir vergi hâsılatını sağlamak şeklinde ifade etmiştir. Mali amaçlı vergi, vergilemede verimliliği arttırarak vergi hâsılatının kamu harcamalarını sağlamasıdır. Vergi politikasının gerçekçi olması, uygulanacak vergilerle bu vergilerin konuları arasında uyum bulunması, aynı uyumun ekonomik gelişmişlik, milli gelir düzeyi ve milli gelirin dağılımında sağlanması gerekmektedir (Şimşek, 2007:7). Vergilerin fayda-maliyet analizi de vergilerin mali açıdan önemli olan özelliğidir. Bir vergi toplamı sonucunda oluşan miktar ile toplanırken harcanan miktardan az, ya da toplanan vergi miktarına yakın ise o vergi rasyonel bir vergi değildir.

Verginin sadece mali amacı olması gerektiğini savunan klasik iktisatçılar; bu amaç haricinde piyasaya müdahale edilmemesi gerektiğini savunmuşlardır. Yani “vergi tarafsız olmalıdır” görüşündedirler. Yani, piyasaya müdahale edilmeden girişimcinin yatırım eğilimini, iş gücü arzı ve tasarruf düzeyindeki azaltıcı durumu azaltılmaya çalışılacaktır. Fakat devlet tarafından yapılan hizmetlerin artışı ile vergilerin amaçları artmış, vergiye mali amaçla birlikte düzenleyici birçok amaç yüklemiştir. Merkantalist anlayıştaki koruyucu gümrük vergilerinin iktisadi alanda faaliyeti örnek gösterilebilir (Edizdoğan vd., 2010:148).

Keynesyen düşünceye göre ise; ekonomik hayatın kendiliğinden istikrara ulaşması mümkün değildir. Çünkü ücretlerin düşme yönünde esnek olmaması ekonominin kendiliğinden ve sürekli olarak istihdamda olmasını önlemektedir. Düşen ücretler toplam talebi azaltacak bu da her zaman tasarruf yapılamayacak anlamına gelmektedir. Faizlerin yatırımları etkilediği göz önüne alındığında, ekonomideki durgunluk döneminde faiz oranındaki düşüş, yatırım ve tasarrufları eşitleyemeyecektir (Ataç, 1999). Sözü edilen düşünceler vergilerin ilk ve en önemli olan mali amacını ortaya koymakla birlikte, gelişen ve değişen dünya şartlarında verginin amacının sadece mali amaçla sınırlı kalamadığını göstermektedir. Bu gelişmeler, vergiler ile

devletlerin müdahaleci rol oynaması gerektiğine, geleneksel hizmetlerle birlikte iktisadi ve sosyal yönlü görevlerin yüklenmesine de sebep olmuştur.

### **1.3.2. Verginin Ekonomik Amacı**

Klasik iktisatçıların devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiği fikri John M. Keynes ile değişmiştir. Keynes, çağdaş ekonomik düşüncenin temelini atmış, devletin ekonomiye müdahalesini savunmuştur. Böylelikle vergi, mali özelliği yanı sıra iktisadi bir değerde taşımaya başlamıştır. Bu anlamıyla vergi artık ekonomide sermaye birikimi, kaynak dağılımı, ekonomik gelişme ve gelir bölüşümü üzerinde çeşitli etkiler oluşturmaktadır. Bu etkiler, verginin yapısal özelliği gereği az ya da çok kendiliğinden oluşabilmekte ve vergi politikası bu etkilerin öncelikle oluşturulması amacına göre de düzenlenmektedir.

Keynes, piyasa ekonomisinin kendiliğinden oluşması gereken birçok gerekliliği koordine edeceğini ve toplam talep düzeyinin tam istihdam gelir düzeyini sağlayacak kadar yeterli olacağı görüşünü savunmuş, devletin kamu harcamalarını ve vergileri kullanarak toplam talebi yeterli seviyeye çıkarabileceğinden bahsetmiştir. Çünkü kamu harcamaları düzeyinin siyasi kararlarla kontrol edilebilmesi mümkündür ve bu harcamalar toplam talebin doğrudan bir unsuru olmaktadır. Vergiler toplam talebi belirleyen ve siyasi kararlar ile ayarlanabilen bir değişkendir. Ancak, vergilerde yapılacak değişiklikler kullanılabilir geliri azaltmaları nedeniyle toplam talebi dolaylı bir biçimde etkilemektedirler. Aksine, devlet tam istihdamı gerçekleştirmek için, kamu harcamalarını ve vergileri kullanarak toplam talebi yeterli düzeye ulaştırmada başarılı olabilir (Ataç, 1999:9).

Bir ekonomide istikrarlı bir şekilde ilerlemek ya da gelişim sağlanmak istenildiğinde vergi teşviki uygulaması, olumsuzlukları kaldırılmak istenen alanlar için ise vergilerin ağırlaştırılması yoluna gidilebilmektedir. Ekonomik istikrar, fiyat istikrarı ve tam istihdamın sağlanmasıyla gerçekleşmektedir. Fiyat istikrarı zaman zaman değişmekte, fiyatlar aşağı yukarı oynamaktadır. Ekonomideki fiyatlar gene düzeyinin yükselmesine enflasyon, fiyatlar genel düzeyinin düşmesine ise deflasyon denmektedir. Fiyat istikrarının korunması için, ekonomideki dalgalanmalar genel fiyat düzeyinde tutulmalıdır. Bunun için ise enflasyon döneminde vergiler ile müdahalede,

vergileri arttırarak piyasadaki talep azaltılmaya çalışılarak ekonominin dengelenmeye doğru yol alması sağlanır. Deflasyon dönemlerinde ise ekonomi canlandırılmaya çalışıldığından vergileri azaltıcı politika uygulanarak ekonomik istikrar sağlanmaya çalışılır. Ülkelerin ulaşmak istediği istihdam seviyesi tam istihdam seviyesidir. Yani, ekonomideki üretim faktörlerini tam kullanmaktır. Bir ülkede tam istihdam sağlanması ile milli gelir düzeyi yükselmekte ekonomik büyüme sağlanmış olmaktadır. Uygulanan vergi politikasında istenilen amaca uygun olmalıdır (Edizdoğan vd., 2010:492-493).

Bir ülkede kişi başına düşen gelir artışı ile birlikte toplam milli gelirdeki meydana gelen artış olarak nitelendirilen ekonomik büyüme ve buna ek olarak gerçekleştirilen yapısal gelişme ve değişimleri içeren ekonomik kalkınmanın vergi politikası ile yakından ilişkisi vardır. Vergi sistemleri ve vergi politikaları ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre değişiklik göstermektedir. Vergi sistemleri ile ekonomik büyüme ve kalkınma, toplumsal yapı ve gelişmeler arasında yakın bir ilişki bulunduğundan ekonomik ve toplumsal yapı değişmelerine göre vergisel düzenlemelerin yapılması önemli bir gerekliliktir.

Gelir üzerinden tahsil edilen gelir vergilerinin bir ülke ekonomisinde büyüme ve kalkınmayı sağlaması yapılacak vergi indirimleri ile yakından bağlantılıdır. Çalışmayı teşvik ederek, üretim ve milli gelirden artışa yol açan vergi indirimleri doğrudan doğruya GSMH'da artışa yol açar. Bunun dışında vergi idaresinde yeniden yapılanmaya dönük olarak yapılan değişimler ve vergisel teşvik mekanizmaları da ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde pozitif etkilerde bulunur. Bunun için ülkenin siyasi ve ekonomik istikrarı tesis etmiş olması da önemlidir.

### **1.3.3. Verginin Sosyal Amacı**

Gelişen Sosyal Devlet anlayışı, vergileri de etkileyip amaçlarını arttırmıştır. İlk önceleri sadece mali amaç yüklenen vergilerin şuanda iktisadi, dini, ahlaki vb. birçok amacı vardır ki sosyal amaç da bunlardan bir tanesidir. Devlet, servetin ölçsüz bir biçimde belli bir kesimin elinde bulundurulmasını engellemek amacıyla yani sosyal adaleti sağlamak için verginin, varlıklı kesim ve varlıksız kesim arasında yeniden adil dağılımını yapmaktadır. Bu denge düzeninde vergi, bir araç niteliğindedir. Yani, vergi

mali amacının yanında sosyal sınıf ve gruplar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacıyla da kullanıldığıının kanıtıdır (Öncel vd., 2010:437).

Vergi alınırken; ödeme gücü faktörü, sermaye gelirleri ile emek gelirlerinin birbirinden ayrılması, artan oranlılığın uygulanması gibi birçok adil ölçütler kullanılmaktadır. Ödeme gücü faktörü ile mükellefin kazancı ile doğru orantılı vergi alınmaktadır. Fakat gelir kazanma çeşitlerine göre vergi toplama oranında farklılıkta mevcuttur. Örneğin, sermaye gelirlerinden, emek gelirlerine göre daha fazla oranda vergi alınmaktadır. Yapılan harcama büyüklüğüne göre alınan vergiler, vergiye tabi mal ve hizmetlerin lüks olup olmasına göre farklılaşıp, toplumdaki gelir farklılığını ortadan kaldırmayı amaçlamıştır. Servet vergileri de servet farklılıklarını ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı bırakılması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi ve yararlanan açısından vergiye tabi olmaması, sosyal güvenlik açısından sosyal amaç ile uygulanan vergi avantajlarıdır. Ayrıca yaşlılar ve korunmaya muhtaç kişilere ait gelirlerin vergi dışı tutulması, çocuklara yönelik indirimler ve ilgili bazı harcamaların vergiye tabi olmaması vb. uygulamalar da verginin sosyal amaçlı kullanımının örneklerindedir (Saraç, 2006:7).

#### **1.3.4. Verginin Dini Amacı**

Din, toplumsal yaşamı etkileyen en önemli etkendir. Özellikle eski çağlarda, toplumsal düzeni her alanda belirleyen kurallar dini kurallardır. O dönemlerde devlet yönetiminde din adamlarının hâkim olması, bazen kralların dinsel inanışlarla birlikte tanrı-kral olarak kabul edilmeleri dini kuralların toplum düzeni üzerindeki etkisini daha kalıcı ve güçlü kılmıştır (Aktan ve Çoban, 2006). Ortaçağda yapılan Haçlı Seferlerini dinin siyasi etkisi olarak gösterebiliriz.

İnsanların inançları vergisel ödevlerini yerine getirme açısından önemli bir ölçektir. Birey sadece kendi çıkarlarını düşünen bir bencil “homo economicus” değildir. O aynı zamanda başkalarına yardım etmeyi arzulayan, dinin (kutsal kitapların) emir ve talimatlarını yerine getirmeyi kendine görev addeden bir “homo religious” dur

(Aktan, 2009:115). Dolayısıyla, vergi sistemine dini etkilerinde müdahalesi söz konusudur. Örneğin; Osmanlı zamanında alınan öşür(Müslüman) ve haraç(Gayr-i Müslim) bu tür vergilerdir. Ortaçağ Avrupa'sında da Musevilerden özel bir vergi alınması da ayrı bir örnektir.

Her dinin yasakları ve hakları vardır. Örneğin Müslümanlarda zekât vermek İslam'ın beş şartından birisidir. Vergi vermek birçok Müslüman açısından zekât gözüyle görülmektedir. Vergisini vermeyen Müslüman haram yediği düşüncesine sahip olmaktadır. Dolayısıyla, yapılan araştırmalar sonucunda mükelleflerin ne kadar inanç seviyeleri yüksek ise vergi uyumları da o kadar yüksek çıkmaktadır. Bu durumu Beceren (t.y.) şöyle yorumlamıştır; *“Kişiler dini motifleri kullanarak, en ufak kaçırılmış bir paranın sonucunda dinen cezalandırılacağına inandıkları zaman, vergiye karşı uyumlu davranışta bulunabilmektedirler”*.

Anderson ve Tollison (1992), dini kurumların, topluma ahlaki yasalar getirdiğini ve ahlak kurallarının kabul edilmesinde uluslar üstü bir polis görevi üstlendiğini belirtmektedir. Ayrıca Togler (2006)'da yaptığı çalışmada dini konular ile ilgilenen kişilerin vergi ahlakı bakımından en yüksek skora sahip kişiler olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Karşılaştırmalı analizde ise, dini inanç sahibi kişilerin vergi ahlakının, herhangi bir dini inanca mensup olmayanlara göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır. Özetlemek gerekirse her dinin inancı açısından vergiye bakış açısı farklıdır ve sahip olunan inanç seviyesi, mükellefin vergiye uyumunu etkilemektedir.

### **1.3.5. Verginin Ahlaki Amacı**

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen önemli unsurlardan bir tanesi olan vergi ahlakından Seyidoğlu (1992), gelir elde edenlerin vergilerini yasalara uygun zamanda ve hesaplanan miktarda ödemeleri konusunda ki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları olarak bahsetmiştir.

Vergi ahlakının algılanması ve etkisi toplumdan topluma farklılık gösterebileceği gibi, aynı toplumda yaşayan bireylerin aile yapıları, çevre ile olan ilişkileri, toplumsal bağlılıklara göre de farklılık göstermektedir. Risk seven yükümlüler ile risk sevmeyen yükümlülerin, vergi ceza oranlarındaki ve yakalanma

olasılıklarındaki değişikliklere olan tepkilerinin birbirinden farklı olması gibi benzer bir şekilde, yükümlülerin vergi kaçırmaya ahlaki açıdan bakışları ve algılama düzeyleri, vergiye davranışlarını farklılaştırır (Aktan ve Çoban, 2006).

Topluma hizmet amaçlı finansman olarak toplanan vergilerin yanında halkın ahlaki ve sağlığı amacıyla toplanan vergiler de vardır. Devlet, sağlık açısından çok tehlikeli olan durumlarda (örneğin, uyuşturucu maddeler) üretim ve tüketimi yasaklayıcı önlemler almak suretiyle, bu gibi maddelerin üretimini tam olarak önleyemese bile, asgari düzeye indirebilir. Daha az tehlikeli durumlarda ise, söz konusu maddeler yapay olarak pahalandırılarak, tüketimin yönü değiştirilebilir (Turhan, 1998:39).

Bu maddeleri tüketenler, kazalara neden olma, ailevi geçimsizlikler, hastalık nedeniyle verimliliğin azalışı gibi topluma birçok sosyal maliyet yükleyebilirler. Bu nedenle sosyal maliyet ile özel maliyet arasında toplum aleyhine çıkacak olan farkı önlemek için kısıtlayıcı bir unsur olarak özel tüketim vergilerinden yararlanılabilir (Edizdoğan vd., 2010:151). Bu tür vergiler ile sağlanacak sosyal fayda, devletin mali kazancından daha önemli bir durumdadır.

Devlet, dışsallıkların söz konusu olduğu üretim faaliyetlerine toplum yararını dikkate alarak müdahale eder (Pehlivan, 2012:45). Olumsuz dışsallıkları olan firmaların ortaya çıkarttıkları dışsal maliyetler vergiler yolu ile içselleştirilebilir. Örneğin; çevreyi kirleten ve halk sağlığını tehdit eden firmalara ek vergiler konabilir (Bilici, 2009:51). Böylelikle uygulanan vergi politikası aracılığıyla halk sağlığı ve ahlaki korunmaya çalışılmaktadır.

Vergi ahlaki açılarından toplumsal geleneklerin vergiye bakışını değiştirebildiğini ve farklı algılamalarına neden olduğunu görmek mümkündür. Örneğin misafire verilen önemi ele alalım. Bir toplumda misafire önem veriliyorsa, misafirler için yapılacak harcamaların vergi matrahından indirilmesi istenilebilecektir. Vergi yönetiminin bu isteği geri çevirmesi konusunda, vergiye karşı ciddi bir direniş gösterilebilecektir. Toplumsal olarak karşı çıkılması bazı faaliyet giderleri için yapılan harcamaların matrahtan indirilmesi, verginin negatif algılanmasına yol açabilecektir. Çoğu zaman



dini ve etnik özellikle karşılaşılan, bazende bu özelliklerle iç içe girmiş bir yapı arz eden geleneklerin, toplumsal vergi kültürü üzerinde önemli etkileri olduğunu ve böylece toplumun vergi ahlakını etkilediğini görmek mümkündür (Tosuner ve Demir, 2009).

#### **1.4. Vergi Kapasitesi ve Vergilemenin Sınırı**

Vergi kapasitesi, belirli bir dönemde bir ülkede vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli göstermektedir ve belirli bir dönemde bir ülkede tahsil edilebilecek vergi hasılatının en üst sınırını anlatmak için kullanılan bir sınır olarak tanımlanır (Öncel, 2001:19). Makro açıdan bakıldığında zaman vergi kapasitesi, kişi başına düşen milli gelir, ihracat, tarım ve madencilik kesiminin veri kabul edilmesiyle ulaşılabilecek vergiler/GSMH oranı şeklinde tarif edilebilir (Berksoy, 1984:6). Akdoğan (2011:185)'inifadesiyle vergi kapasitesi, ülke düzeyinde tüm mükelleflerin vergi ödeme gücü toplamı şeklinde ifade eder ve bu güç, toplumun vergi ödeme gücünün başladığı yer olarak da belirtilebilir.

Vergileme kapasitesine, verimliliği ve ekonomik teşviklerin olumlu etkilerini azaltma, vergiye karşı olumsuz bakışı ve direnişi artırma ve vergi kaçakçılığına yol açma gibi sonuçları doğurması nedeniyle bir sınır getirme düşüncesi ortaya çıkmıştır (Goode, 1984:95–96'dan aktaran, Çiçek vd., 2008:11). Vergi kapasitesine getirilmesi gerekli düşünülen bu sınırı, kesin bir oran ile açıklanamamakta sadece vergi kapasitesini belirleyen unsurlar doğrultusunda tahmin edilmeye çalışılmaktadır (Kaynar, 2010:20).

İdeal bir vergi sisteminin oluşturulmasında kullanılacak unsurlar; vergilerin ekonomik, sosyolojik ve psikolojik etkileridir. (Gök, 2007:160). Bu doğrultuda uygulanacak politikalar devletin egemenlik gücüne dayalı olarak alınan vergilerin oranlarını-sınırını belirleyecektir. Vergiyi, siyasetçilerin oy çokluğunu sağlamak amaçlı kullandıkları politik bir araç olduğunu da göz önüne aldığımızda ve bürokratların isteklerini sınırlandırmak içinde verginin bir sınırının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi sınırlarına baktığımızda siyasi, hukuki, toplumsal, ekonomik, mali, psikolojik sınırları mevcuttur. Ekonomik anlamda bakıldığında vergilemede sınır aşıldıkça üretim kapasitesinin olumsuz etkileneceği ve vergilemenin teşvik edici unsurlarının azalacağı belirtilmektedir. Bu anlamda, vergilemenin sınırı aşıldıkça, tüketim tercihleri değişime uğrayacak kaynak kullanımı ve istihdam olumsuz etkilenecek, vergiden kaçınma ve kaçırma eğilimleri oluşup maliyetleri olumsuz etkileyecektir (Öncel, 2001). Özetle vergi kapasitesi ülke düzeyinde tüm yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin toplamı şeklinde tanımlamakla birlikte, aynı zamanda bu gücün toplumun vergi ödeme gücünün başladığı nokta olarak da belirtilebilmektedir (Akdoğan, 1996).

#### **1.4.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı**

Devlet ile kişiler arasında meydana gelen ilişkilerin en önemlilerinden biri de hiç kuşkusuz vergi ve benzeri mali ilişkileridir (Pehlivan, 2012:31). Bu mali ilişkiler belli bir düzen içerisinde ilerlemektedir. Tarihte ilk kez İngiltere’de 1215’te Magna Carta Libertatum ile devletin (kralın) mutlak ve emredici yetkileri vergiden dolayı, din adamları ve feodal beyler lehine sınırlandırılmıştır. Bu belge ile kralın ilk defa yetkileri kısıtlanmıştır. Belgeye göre artık kral, halkın mal ve mülkünü istediği gibi yoksun bırakamayacaktır. Bu durum Magna Carta da 12. Maddesinde açıklanmıştır.

İngiltere’de 1628 yılında “Haklar Dilekçesi”, 1689 yılında “Haklar Demeci” kralın, parlamentonun onayını almadan vergi koyamayacağını hükme bağlamış ve böylelikle kralın yetkileri vergi aracılığı ile bir kez daha sınırlandırılmıştır (Kayan, 2000:86). Bu dilekçenin önemi, kralın parlamento onayı olmadan uyguladığı vergileri ve bu vergilere uymayanların cezalarını yok saymasıdır. Böylelikle kralın yetkilerinin sınırlandırıldığı ve parlamentonun önemi tekrardan vurgulanmıştır.

1776 Amerika Birleşik Devletleri’nin İngiltere’ye karşı ayaklanması ve bağımsızlık için mücadeleye başlamasının temel nedeni vergilerdir. 16 Aralık 1773’te Boston Limanı’ndaki İngiliz gemilerinde bulunan tonlarca çayı denize döken Kızılderili kılığında girmiş olan Amerikalılar, bu olayla birlikte İngiltere’nin Amerika Birleşik Devletleri üzerindeki kolonyal güçleri ve yüksek vergi oranlarına meydan okuyordu (Örmerci, 2010). Boston çay partisi olarak bahsedilen bu ayaklanmada

“Virginia Haklar Bildirgesi” imzalanmıştır. Bu bildirgede mülkiyet haklarının korunması güvence altına alınmış ve vergilemede yasalara dayanılacağı açıklanmıştır.

1789 Fransız İhtilalinin nedeni, kralın keyfi vergi uygulamalarına karşı çıkmaktır yani, dönemin özelliği olan iktisadi ve mali bunalımla birlikte halkın adil ve eşit vergi istemesi, ihtilalin temel sebebidir. İhtilal sonucunda 1789’da “Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi” yayınlanmıştır. Böylelikle vergilemede genellik, eşitlik, kanunilik ve belirlilik ilkeleri anayasal düzlemde yerini almıştır.

10 Aralık 1948 de Birleşmiş Milletler tarafından kabul edilen “İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi” insan hakları, ülkelerin kendi iç sorunları olmaktan çıkarılmıştır. Devletler, insanlığa ve insan haklarına karşı yapılan saldırıları uluslararası düzeyde önleme çabasına girmişler, 10 Aralık 1948’de İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi imzalanmıştır. Bildirgenin İçerisinde yaşama hakkı, kişi güvenliği, haksız tutuklamaların önlenmesi, özel yaşam gizliliği gibi birçok konunun yer aldığı gibi 17. Maddesinde ise hiç kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacağı belirtilmiştir.

20 Aralık 1922 de Birleşmiş Milletler Tarafından Kabul Edilen İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol’ün 1. Maddesinde devletlerin vergi haklarına saygı göstermekle beraber verginin insanların temel hak ve hürriyetlerine aykırı olamayacağı hükme bağlanmıştır (Kayan, 2000:86).

Vatandaşlık ödevi olarak vergilerin yasalar ile düzenlenmesi, yasallığı ilkesi; kamu harcamalarının her yıl parlamentolarca saptanması, bütçe hakkı; hazırlanan bütçelerin yürürlüğe girmesinden önce parlamentolarca onaylanması; Amerikan Vatandaş Hakları Beyannamesi ve Fransız Vatandaş ve İnsan Hakları Beyannamesi’nde yer almıştır. Osmanlı’da Sadrazam Büyük Reşit Paşa tarafından okunan 1839 Tanzimat Fermanı’nda da vergilerin kanunla alınacağı açıkça belirtilmiştir (Türk, 2006:15).

Osmanlı Devletinde padişahın yetkileri ilk kez 1808’te Sened-i İttifak (vergiden dolayı) ile Ayanlar lehine sınırlandırılmıştır. Devlet yönetiminin bozulmasıyla birlikte ayanların nüfusları artmıştır. Öyleki Rus-Osmanlı savaşında Ayanlar devlete asker ve

para yardımıyla bulunmuş ve devlete zarar vermeye başlamıştır. II. Mahmut ile ayanlar arasında yapılan bu ittifakın 3. maddesine göre Osmanlı vergi düzeni ülkenin tamamında, bütün eyaletlerde uygulanacak, padişaha ait gelirlere Ayanlar el koyamayacaklardı. 7. maddeye göre; vergi miktarları ayan ve hükümetin görüşmeleri sonunda belirlenecektir (Dallog, 2015). Özellikle 7. Madde ile padişahın yetkisi sınırlandırılmış oldu.

1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2. Maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içerisinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir" hükmü getirilmiştir. Hukuk devleti ilkesinin gereği olarak kanunsuz vergi toplanmaz. Yine kanunlara uygun olmayan hiçbir harcama yapılamaz. Yani, verginin toplanması, vergilerin kamu giderlerinin finansmanı için harcanması ve diğer mali olayların hepsi hukuki bir düzen içerisinde ve yasalara uygun olarak gerçekleştirilir (Pehlivan, 2009:31). Bu durum 1982 Anayasasının 73. Maddesinde "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" ibaresi ile şekillenmiştir.

#### **1.4.2. Vergilemenin Siyasal Sınırı**

Vergilemenin siyasal sınırını hükümetler ve vatandaşlar arasındaki ilişkiler belirlemektedir (Şenyüz, 1995:21).Sınırsız insan ihtiyaçlarını karşılamak için sınırlı olan kaynakların bölüşümünün optimal bir seviyede olması gerekmektedir. Kaynak ve ihtiyaçlar arasında oluşan bu durum hem özel yaşamda hem de kamu alanında önemli bir yer teşkil etmektedir.

Kamu kesimi için kaynakların tahsisini maksimum seviyede fayda sağlayacak biçimde dağıtma gibi önemli bir sorun, oluşan siyasi tercihlerimizi de etkilemektedir. Çünkü hangi kaynağın hangi kamu hizmetine tahsis edilmesi gerektiğine siyasi düşünceler içerisinde siyasi organlar karar verir. Aynı şekilde kamu kesimi tarafından üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarının saptanmasında siyasi kararlar büyük rol oynar (Mutluer vd., 2010:41).

Vergi miktarının yanında kimden, hangi sektörden, hangi sınıfsal ve coğrafi birimlerden, ne kadar vergi alınacağı son derece önemli bir politik unsurdur. Bu durum hem seçmenlerin (mükelleflerin) davranış tarzını hem de politikacıların kararlarını etkilemektedir. Seçmenler çoğu durumda kullanılabilir gelirlerin, dolayısıyla da kişisel refahlarında azalmaya neden olduğu ve “elem verici” bir şey olduğu için vergi yükünü adil dağıtılıp dağıtılmadığını ve politikacıların bunlara karşı olan tutumlarını yakından izlemekte ve oyları ile politikacılara mesaj vermektedir. Seçmenlerin bu davranışı altında yatan sebep, devletin sunmuş olduğu hizmetlerin finansmanına katılım paylarını minimize etmektedir. Bunun içinde bu hizmetleri kendileri için en düşük maliyette sunacak politikacıyı seçmek isterler (Berksoy ve Demir 2004:515).

Kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının belirlenmesi siyasi otorite üzerinde seçmenlerin olduğu kadar, bürokratların ve diğer siyasal partilerle baskı gruplarının da etkisi olur. Siyasi partiler parti programlarını toplumun ihtiyaçlarına en iyi cevap verecek biçimde hazırlarlar ve oylarını maksimize etmeye çalışırlar (Bilici ve Bilici, 2013:33). Laffer eğrisine göre herhangi bir kurumsal politik sınırlama olmasa dahi oy maksimizasyonu peşinde koşan politikacılar, vergilemeden doğan refah kayıpları sebebiyle vergi oranlarını Laffer eğrisinin azalan kısımlarından değil artan kısmında bir yerde tutarlar. Ayrıca Laffer eğrisi politikacıların, aynı vergi gelirini sağlayan biri yüksek diğeri düşük iki vergi oranından düşük olan vergi oranını tercih edeceklerini ya da vergi oranlarını vergi gelirlerindeki marjinal artışın en çok sıfır olduğu noktaya kadar artacaklarını öngörmektedir (Berksoy ve Demir, 2004:525).

Sosyal seçim kuramında bürokratlar, ücret vb. ödemelerini ve statülerini yükseltmek isterler. Bu davranış biçimi bütçe maksimizasyonuna ve kamu harcamalarının artmasına neden olur. Ayrıca, kurama göre bürokratlar her zaman emirlere uyan bütçe projesi ile ilgili talimatları izleyen insanlar değillerdir. Kurama göre bürokratlar, faydalarını maksimize ederler. Niskanen (1971) bürokrasi modeli geliştirmiş ve bu modelde fayda yönetsel fonksiyonu kullanmıştır. Bürokratların fayda fonksiyonu ücret, itibar ve ikramiye vb. ödemeler ve güçten oluşup bürokrasinin fayda fonksiyonunun bu parçaları bütçe ölçeği ile ilişkili olduğundan, Niskanen'in teorisi bürokratların da bütçeyi maksimize etmeyi hedeflediğini savunur. Dolayısıyla

modelde bürokratlar, karı maksimize etme çabasında olmadıkları için kaynak tahsisinde etkinsizliğe neden olan (aşırı üretim sonucunda) kamusal hizmetlerin tek arz edicisi haline gelirler (Durmuş, 2006). Kısaca bürokratlar, kamu harcamalarını kamu yararı için değil kendi statüleri ve maddiyatı için yapmaktadırlar.

Oluşan baskı grupları ise siyasetçilerin oy isteme durumlarından faydalanarak onlara istediklerini verecekleri oy karşılığında yaptırtmaya çalışırlar. Yani hükümetten özel fayda sağlamaya çalışırlar.

### **1.4.3. Vergilemenin Toplumsal ve Kültürel Sınırı**

Her toplumun altyapısını ırk, dil, tarih, gelenekler, iktisadi anlayış, inançlar, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi unsurların oluşturduğu kendine özgü bir vergi kültürü bulunmaktadır. Bu kültür, ülke politikalarının özellikle de vergi politikalarının belirlenmesinde hükümetler üzerinde önemli etkilere yol açmaktadır (Gencel ve Kuru, 2012:389).

Toplumsal kurallara uyma yeteneği ülkeler arasında ciddi farklılıklar gösterir. Bazı toplumlarda önceden konulmuş kurallar normal hayatın rutin bir parçası olarak kabul edildiği için bu kurallara uymak genel kabul gören davranış biçimidir. Azgelişmiş olarak ifade edilen toplumlarda ise kurallara uymamak temel davranış biçimi olup bunun için çok zengin bir yöntem çeşitliliği yaratılmıştır. Bu toplumlarda yandaşlık, nepotizm, yolsuzluk, etkin milliyetçilik, mafya yapılanmaları, sınıfsal, klinik veya dinsel ayrışmalar önemli rol oynar. Bu ülkelerde kuralların, herkese değil kurallara uymama şansı olmayanlara uygulandığı düşünülür ve esas olan kurallara uymamaktır (Küçük, 2011).

Kalkınmış toplumlarda ise vergi gelirleri/Gayri Safi Milli Hâsıla(GSMH) oranının azgelişmiş veya gelişmekte olan toplumlardan daha yüksek olması vergi yükünün yüksek olmasından dolayı oluşacak tepkileri azaltabilmektedir. Çünkü böyle toplumlarda kişi başına düşen milli gelirinde fazla olması mükelleflerin vergi yükü bakımından dikkatini olumsuz etkileyecek bir sistemdir. Böyle toplumlarda vergilemenin sınırının biraz yukarı çekilmesi çok tepki yaratmamaktadır (Nadaroğlu, 1992:298-289).

Vergi politikalarına mükellefler, ülkelerinin gelişmişlik düzeyleri doğrultusunda olduğu gibi ırksal farklılıklarına göre de farklı tepki göstermektedirler. Anglo-Sakson ve İskandinav ülkeleri halklarının vergiyi anlayışla karşıladıkları hakkında yaygın bir kanı bulunmaktadır. Latin ırkları ise vergiye karşı her zaman büyük tepkiler göstermektedir (Nadaroğlu, 1992:299). Avrupa ülkeleri araştırmasında ise Kuzey Avrupa ülkelerinde vergi ahlakının Güney Avrupa ülkelerine göre oldukça yüksek olduğu ortaya konmuştur. Fransa, Portekiz, İtalya, İspanya'da ise vergi ahlakının diğer Avrupa ülkelerine göre daha düşük olduğu, vergi kaçakçılığının daha elverişli olduğu ortaya çıkmıştır (Togler ve Schneider, 2004:17).

Toplumlardaki verginin anlamı da vergiye karşı tutumun nedenini oluşturmaktadır. Örneğin, Fransa, İtalya ve İspanya gibi Akdeniz ülkelerinde vergi kelimesi bir zorlama ve yükümlülüğü ifade eden teklif (import, imposto, impuesto) adı ile adlandırılmıştır. Buna karşın Avrupa'nın kuzeyinde aynı sözcük, Almanya da mali destek anlamına gelen (steuer), İskandinav ülkelerinde ise, kamu hizmetlerini başarabilmek için biriktirilen fona katılım payı olarak tanımlanan (skat) kelimesiyle ifade edilmektedir (Batirel, 1973:44-45). Şenyüz (1995:47)'e göre vergi, Türk Dil Kurumunca ilgili fonlar için muhtaç olanlara yapılan bağış ve armağan anlamına gelmektedir. Yani vergi, Türklerce gönüllü katılım olarak düşünülen bir anlayıştır. Schölders (1980)'e göre ise Türk kültüründe vergiye karşı gösterilen davranışlar genellikle medeni kültür ve sadakat ölçütlerine uygundur. Bunun sebebi ise kültürel ve dini olarak önemli bir yeri olan zekât müessesesidir (Tosuner ve Demir, 2009:10).

#### **1.4.4. Vergilemenin Ekonomik Sınırı**

Vergilemenin hukuki sınırının yanında ekonomik sınırının da olduğu açık bir gerçektir. Şöyle bahsedilirse; teoride hiçbir zaman var olandan fazlası alınmaz ve dağıtılamaz. Uygulamada ise vergi sistemi bozulmadan piyasa şartlarına göre ekonomik sınır oldukça aşağıya çekilebilir. Ne kadar vergi sınırı aşağı çekilse de mutlak bir sınır kesinlikle mevcuttur.

Vergilemenin sınırı ile ilgili ilk örneği fizyokratlar ortaya atmış ve alınacak verginin mükellefin şahsi gelirinin %20'sini kesinlikle geçmemesi gerektiğini savunmuşlardır. Liberal düşünceye sahip Fransız iktisatçı Paul-Leroy Beaulieu bu

oranın %12-15 arasında kalması gerektiğini belirtmiştir. Çağdaş iktisatçılar ise, vergilemenin sınırının bireylerin şahsi gelirlerini dikkate alarak belirtmek yerine toplam vergi hâsılatını milli gelir ile ilişkilendirerek saptamaya çalışmışlardır. Bu bağlamda Amerikalı iktisatçı Colin Clark vergilemenin sınırını milli gelirin %25 olması gerektiği sonucuna varmıştır (Nadaroğlu, 1992:296).

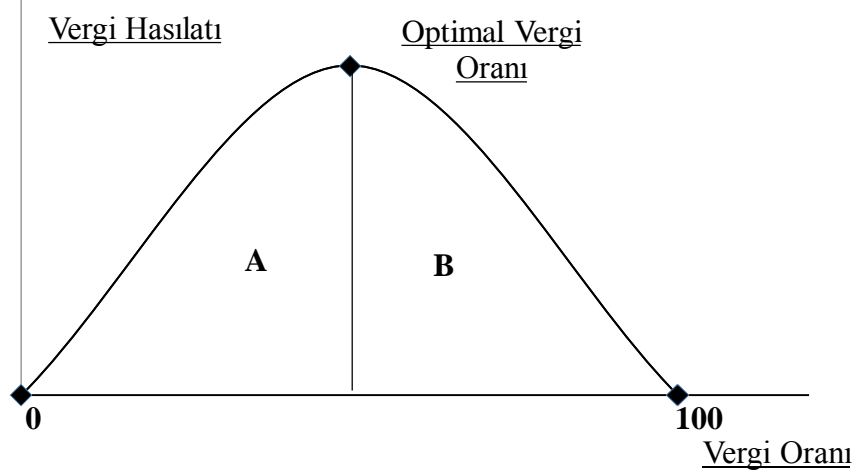
Vergilemenin ekonomik sınırının ne olduğu konusunu önceden belirlemek mümkün değildir. Çünkü bu sınır, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine, kişi başına düşen milli gelire, ekonomik sistemin çeşitliliğine, siyasal ve konjonktürel yapıya, iktidardaki politikacıların sistemlerine ve halkın içinde bulunduğu psikolojik-sosyal duruma göre değişmektedir (Çiçek vd., 2008:16). Örneğin; mükellefler vergilemeye karşı savaş, salgın hastalıklar vb. durumlarda gösterecekleri tepkiler ile normal bir zamanda vergi artışlarına gösterecekleri tepkiler farklıdır. Bu zamanlarda vergi artışlarına gönüllü uyum söz konusu iken normal bir zamanda olan vergi artışlarına ise vergiden kaçınarak hatta vergi kaçırarak tepki vermeleri bile mümkündür. İktidardaki yöneticilerin halkın vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için ülkedeki tüm faktörler göz önüne alınarak iktisadi bir sınır belirlenmelidir.

#### **1.4.5. Vergilemenin Mali Sınırı**

Devlet, kamu harcamaları için gerekli finansmanı mükelleflerden vergi adı altında otorite gücüne dayanarak toplaması onun vatandaşların tüm gelirlerini alacağı gibi keyfi uygulamaları da gerçekleştireceği anlamına gelmemektedir. Bu durum vergide, verginin mali sınırını çizen bir faktörü yaratmaktadır. Verginin mali sınırını anlatan literatürdeki en güzel örnek, Laffereğrisi'dir. Laffereğrisi'ne göre vergi oranı %0 ve %100 iken vergi hasılatı "0" dir. Vergi oranı artarken belli bir maksimum noktaya kadar vergi hasılatı artmakta, ancak bu nokta geçilirse vergi oranının artmasına rağmen vergi hasılatı düşmeye başlamaktadır. Vergilemenin mali sınırı, vergi oranının artırılmasına rağmen vergi gelirlerinde bir artışın olmadığı nokta olan Laffer eğrisinin tepe noktasıdır. Bu oran yükseldiğinde vergi gelirleri tam tersi azalmaktadır. Laffer, vergi oranlarını düşürmenin istihdamı genişleteceğini devlet gelirlerini artıracığını ve bütçe açıklarını da azaltacağını ileri sürmektedir. Vergi oranlarının indirilmesiyle çalışma arzusu teşvik edilmiş olacağından verimlilik ve üretim de artacaktır.



**Şekil 1.1. Laffer Eğrisi**



**Kaynak:** Sağbaş, İsa (2011:45) Vergi Teorisi, Ece matbaası, Ankara.

Artan vergi oranları kişi üzerinde ikame etkisi ve gelir etkisi yaratabilir. Gelir etkisi, ödediği vergi nedeniyle daha fazla veya rasyonel çalışmak suretiyle vergiden önceki gelir üzerine çıkmasıdır. İkame etkisi ise tüketimi kısarak dinlenmeye yönelmesine denmektedir. Yukarıdaki Şekil 1.1. Laffer eğrisinde ise A bölgesi gelir etkisindedir. A bölgesinde vergi oranı artmasına rağmen kişinin ödedikleri vergi miktarı artmaya devam etmektedir. B bölgesinde ise vergi oranı artarken kişilerin ödedikleri vergi miktarı azalmaya başlamaktadır. B Bölgesinde vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi durumlardan dolayı da vergi miktarı azalabilmektedir (Sağbaş, 2011:44-45).

#### **1.4.6. Vergilemenin Psikolojik Sınırı**

Vergi psikolojisi, kişilerin ve toplum içinde ortak çıkarları olan grupların zorunlu bir ödetme türü olan vergileri algılayışını, değerlendirişini ve buna bağlı olarak gösterdikleri tepkileri ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1992:299). Vergilemenin yükümlülerin mali verimliliği azaltacağı ve vergilerin istenmeyen etkiler meydana getireceği nokta, vergilemenin psikolojik sınırı olarak ifade edilmiştir (Turhan, 1993:198). Vergilemenin psikolojik sınırı belli ölçülü bir sınır değildir. Bu sınırı idari, siyasal, hukuki, kurumsal, kültürel, sosyolojik, ahlaki ve dinsel faktörler etkilemektedir. En önemli faktör ise toplumda verginin nasıl algılandığıdır.

Mükelleflerin vergiye ilişkin sahip oldukları algının vergi alacağı üzerinde önemli bir tesiri söz konusudur. Vergiyi kamu hizmetleri için bir ödeme (bedel) sayan anlayış ile kendisi için külfet olduğunu sayan bir anlayış arasında fark olacaktır. Mükellefin ödeyeceği vergiye karşı alacağı pozisyonu belirlemesi bakımından ikisi arasında önemli ölçüde bir fark söz konusudur. İlkinde mükellef vergiyi kolaylıkla öderken, ikincisinde mükellef vergiden kaçmak için gayret sarf edecektir (Çomaklı, 2008). Vergi politikası oluşturulurken mükellef psikolojisinin göz önünde bulundurulması, vergileme politikasının başarısını etkilemektedir. Kamu harcamalarının çeşitleri ve nitelikleri, bütçe ile ilgili uygulamalar, vergi muafiyeti ve istisnaları mükellef psikolojisi üzerinde etkili olduğundan vergilerin sağlıklı toplanıp harcanmasına etki edecektir (Orhaner, 2007:28).

Ayrıca vergilendirme ile üzerinde asıl durulması gereken husus, kamu fonlarının toplum yönünden öngörülen ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşabilmek için nasıl kullanılacağına saptanması ve özellikle kamu maliyesi araçlarından kaynak dağılımı, gelir dağılımı, iktisadi istikrar, iktisadi büyüme gibi toplumsal hedeflerin gerçekleştirilmesinde nasıl yararlanılacağına araştırılmasıdır (Nadaroğlu, 1992:10). Sağlıklı bir vergi psikolojisine sahip olan toplumda bu hedeflere varılması kaçınılmaz bir durumdur.

## **2. VERGİ BİLİNCİNİN GELİŞİM SÜRECİ VE VERGİ BİLİNCİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Mükellefler vergi vermenin önemini vergi bilinci ile kavramaktadırlar. Vergi bilinc düzeyi fazla olan mükelleflerin bulunduğu toplumda, vergiler daha düzeli toplanır, vergi sistemi etkin, adil bir düzene sahip olur.

### **2.1. Vergi Bilinci**

Vergi bilinci, vatandaşların elde ettikleri gelirlerinden, servetlerinden veya yaptıkları harcamalarından; devletin görevlerini yerine getirirken yaptığı giderlerin karşılanmasına ilgili mevzuata uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğinin farkında olmalarıdır (GiB, 2008:24). Togler (2005:526), vergi bilincinden mükellefin vergiyi ödeme konusundaki içsel motivasyonu olarak bahsetmiştir. Şener (1997:8-9)'e göre; vergi bilinci sadece vergi ödevinin farkındalığı olarak algılanmamalıdır. Çünkü vergi bilinci vergi ödeme bilincinin yanında ödenen bu vergilerin harcandığı bu alanların denetimini de kapsayan bir kavram olarak değerlendirmiştir.

Toplumlarda vergi bilinci gelişimi; mükellefin vergilendirme ile ilgili farkındalık ve mükelleften verginin neden alındığını, nereye harcandığının bilmesi temel faktördür. Verginin amacı bilindiğinde ve bu amaç toplum tarafından benimsendiğinde vergiye karşı direnç azalacaktır (Gökbunar, 1995:80). Ayrıca, vergi bilincinin gelişmesi için mükelleflerin vergiye karşı psikolojileri de önemli bir unsurdur. Rasyonel bir vergi sistemi için ekonomik, psikolojik ve sosyolojik durumlar önem arz etmektedir. Sonuçta gelişen vergi bilinci ile devletin sürekli olan finansman kaynağı devamlılığını sağlayacaktır. Vergi gayretini en etkin biçimde tutma eğilimi için gerek vergi idaresinin gerekse mali yargının etkinliğinin yanında toplumu oluşturan bireylerin vergi bilincine sahip olması gerekmektedir. Kamu gelirlerinde etkinliğin sağlanması amacıyla vergi bilinci, aynı zamanda genel tüketici konumundaki bireylerinde sahip olması gereken bir davranış kalıbıdır (Taytak, 2010:498).

Günümüzde vergilemede en çok kullanılan yöntem beyan usulüdür. Beyan usulünün en önemli unsuru yükümlünün vergi ile ilgili ilişkisini kendisinin belirlemesidir. Fakat beyan usulünün başarılı olması, geniş ölçüde mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır. Vergi idaresinin sayıları çok olan yükümlüler ile teker teker ilgilenemeyeceği göz önüne alındığında burada en önemli görev mükelleflere düşmektedir. Buna göre başarılı bir vergilendirmenin şartı, mükelleflerin vergi bilincinin gelişmiş olmasıdır (Sürmen, 1992:26-27).

Devlet, mükellefi vergilendirirken iki önemli unsuru göz ardı edemez. Bunlardan bir tanesi az maliyetler karşılığında çok gelir sağlaması, yani “mali verim ilkesi”, diğeri ise mükellefi vergilendirirken ödeme gücünü esas alarak vergilendirme, yani “iktisadi uygunluk ilkesi”dir. Vergilemede devletin sadece bunları gözetmesi mükellefler açısından olumsuz algılanmasına sebep olup vergi gelirindeki verimi düşürecektir. Örneğin; vergilemede adalet ilkesini önemsemeyen mali verim ilkesini önemsemesi yükümlünün vergiye bakış açısını değiştirmesine neden olacak ve vergi kaçakçılığı gibi cezai bir eylemi gerçekleştirmesine neden olabilecektir. Bu durum hem mükellefin kötü ahlaklı olmasına neden olup hem vergi bilincini olumsuz yönde etkilemektedir.

Bir ülkede vergi bilinci sağlandığında, kayıt dışı ekonomi önlenir ve önemli ölçüde sosyal-ekonomik gelişmeler sağlanır. Vergi idaresinin organizasyonları ve vergi denetimleri daha kolay, hızlı ve etkin olur. Bireyler ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığını denetlemek için ise vergi tekniğinin açık, şeffaf, net olması konusunda otoriteye baskı yaparak demokrasinin gelişimine katkı sağlamış olurlar (Çak vd., 2010:76-77). Bir ülkede vergi bilinci ne kadar fazla olursa o ülke o kadar yaşanabilir bir yerdir. Ulu önder Mustafa Kemal Atatürk ise vergi bilincinin önemini şöyle vurgulamıştır; “Devletin her kurumu ancak güçlü bir maliye ile yaşar.” Güçlü bir maliye ancak vergi bilinci ile gelişmektedir (Taytak, 2010:499).

## **2.2. Vergi Bilincinin Gelişim Süreci**

Değişen ve gelişen toplumlar karşısında ihtiyaçlar, idealler ve isteklerde değişmiştir. Bu nedenle yeni gelir kaynaklarının aranmasının yanında düzenli, devamlı

olan bir gelir kaynağı da söz konusu olmuştur. Bu gelişmelerle önceleri derebeylere, reislere ve krallara hediye olarak verilen vergiler giderek zorunlu bir ödeme şekline dönüşmüştür. Böylelikle yardım, rica, gönüllü olarak verilen değer, görev ve sorumluluk haline dönüşmüştür. Yaşanan bu siyasi gelişmeler ile vergilere verilen anlam değiştirmiştir. Vergi gönüllü verilen bir değer iken zorunlu bir değer olmuştur. Tarihte birçok yönetici verginin gücünü kavrayıp halktan vergi ile ilgili birçok istekte bulunmuştur. Halk ise artan vergi oranlarına ve yöneticilerin keyfi uygulamalarına belli bir dönem sessiz kalsa bile ilerleyen huzursuzluk ve baskılar neticesinde ayaklanma başlatmıştır.

Yaşanan tüm bu gelişmeler hem demokrasinin gelişmesini sağlamış hem de insanların vergiye karşı daha bir güvenli, sistemli bakmasına neden olup vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlamıştır. Görüldüğü gibi hediye olarak verilmeye başlayan vergi ilerleyen zamanlarda zorunlu ödeme olarak değişse de yöneticilerin keyfi uygulamalarına bırakılmayıp zamanla şekillenmiştir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi bilinci de bu doğrultuda gelişme göstermiştir.

Literatürde mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışları, tepkileri, vergi algılamaları, vergi bilinci, vergiye uyum konularında çalışmalar 1970'li yıllarda başlamıştır (Sağlam, 2013:320). Mükelleflerin vergiye bakışını başta ekonomistler olmak üzere, psikologlar, sosyologlar ve suç bilimciler incelemiştir. Birçok çalışmada, vergilemede, adalet ve eşitliğin nasıl sağlanacağına yönelik olarak, vergi mükelleflerinin fikirleri incelenerek, vergi oranlarına, ceza oranlarına ve vergi denetimi gibi konularda davranışlarının ne olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır (Cansız, 2006;118).

### **2.3. Mükelleflerin Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler**

Vergi bilinci, çeşitli faktörlere göre oluşmaktadır. Bu faktörler arasında; demografik, vergi ödeme gücü, aile ölçüğü, eğitim düzeyi, mükellefin dini inancı, devlete olan bağlılık, vergi adaleti, vergi oranı, devlet yönetim şekli, çalışma koşulları, vergi cezalarının ve denetimlerinin etkisi gibi birçok faktör mevcuttur. Aşağıda bu faktörlerin vergi bilincine etki durumları açıklanmaktadır.

### 2.3.1. Bireysel Faktörler

Mükelleflerin vergi bilincini etkileyen bireysel faktörler vergiyi ödeme gücü, aile ölçeği, mükelleflerin dini inanışları, devlete olan bağlılık, siyasi, mükelleflerin diğer mükelleflere bakış açısı, mükelleflerin mesleği, mükelleflerin kamu harcamalarına bakışı başlıklarında ele alınmaktadır.

#### 2.3.1.1. Demografik Faktörler

Vergiyi algılamada mükelleflerin yaş, medeni durum, cinsiyet, vb. özellikleri demografik özelliklerini oluşturmaktadır. Yapılan birçok araştırmada yaşları farklı olan mükelleflerin vergiye yaklaşımlarının da farklı olduğu gözlenmiştir. Bazı çalışmalarda gençlerin bazı çalışmalarda ise yaşlıların vergi uyumsuzluğu gösterdikleri tespit edilmiştir. Fakat çoğu çalışmada vergi uyumsuzluğu gençlerde görülmüştür. Şenyüz (1995)'e göre, genç yaştaki mükelleflerin gelirlerinin önemli bir kısmını tüketmek zorunda oldukları ya da kısa vadeli tasarruflara ayırdıkları için özellikle 25-30 yaş aralığında mükellefin henüz yüksek bir gelirin olmaması daha iyi hayat şartlarında yaşamak ve aile kurmak istemeleri vergiye karşı isteksiz davranmaya neden olabileceği üzerinde durulmaktadır (Şenyüz, 1995:47). Yaşlıların ise vergi kaçırma konusunda daha tutucu olmaları, vergi kaçırmanın yanlış olduğunu düşünmesinden çok, yakalanma korkusu ve doğuracağı sonuçlardır (Saraçoğlu, 2008:17).

İnsanların medeni durumları da vergiye bakış açılarını etkileyen bir unsurdur. Clofelter (Clofelter, 1983:368'den aktaran, Alkan, 2009:19)'in yaptığı çalışmaya göre evliler bekârlara oranla daha fazla vergi kaçırmaktadırlar. Sebebi ise evlinin vergi yükünü bekâra göre daha şiddetli hissetmesidir. Fakat yapılan bazı çalışmalarda ise bekârların evlilere oranla daha çok vergi kaçırdığıdır. Bunun nedeni ise bekârların riski daha çok göze alabilme, hayatla ilgili beklentilerinin henüz yerine gelmemiş olması ve yeterince gelir elde edemiyor olması gibi faktörler göz önüne alındığında, bekârların evlilere göre daha fazla vergi kaçıracakları da söylenebilir (Çoban, 2004:49).

Erkeklerin kadınlara göre daha fazla vergi kaçırdığı düşüncesi yaygındır. Bunun sebebi ise erkeklerin kadınlara göre iş hayatında daha aktif rol almasıdır. Chung(2004),

erkeklerle kıyasla bayanların vergi sistemini daha adil gördükleri, az veya çok vergi kaçırınların yakalanma olasılığının yüksek olduğunu gelirlerinden daha düşük beyanda bulunma eğilimlerinin daha az olduğunu ve beyan etmeme durumunda alacakları cezanın şiddetli olduğunu söylemiştir. Bahsedilen tüm faktörler vergi bilinci oluşmasında bir etkidir.

### **2.3.1.2.Vergi Ödeme Gücü Faktörü**

Dinamik bir kavram olan ödeme gücünü gelir, servet ve harcamalar göstermiştir. Bu göstergeler, vergi yükünün adil olarak ve toplumsal maliyetlerin dengeli bir biçimde dağıtımı için seçilmişlerdir. Fakat ödeme gücü temsil bakımından gelir unsurunun özel bir önemi vardır. Birçok ülkede ödeme gücünün göstergesi olarak gelir kabul edilmektedir (Şenyüz, 1995:28). Nedeni ise bireylerin elde ettikleri servet ya da yaptıkları tüketim harcamalarını belli bir gelir düzeyi olmadan yapamayacak olmasıdır (Çiçek, 2005;52). Devletin, gelirleri farklı olan mükelleflerden aynı vergiyi alması subjektif vergi yükünü ağır olarak hissettireceği için mükelleflerin vergiye uyumlarını azaltmasına hatta karşı çıkmasına neden olacaktır. Çünkü vergiler, yüksek gelir gruplarında lüks tüketim ve tasarruflardan, düşük gelir gruplarında ise zorunlu tüketime giden kısımdan sağlanır. Yani düşük gelirlilerden alınan vergiler, yüksek gelirlilere oranla daha fazla hissedilir.

Mükelleflerin vergi ödeme tepkilerini en aza indirmek için uygulanan üç teknik vardır. Bunlar; en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesidir. En az geçim indirimi ile kişi kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek bir ekonomik değeri aşan kısım olarak ifade edilir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012:123). Yani, asgari hayatı sürdürecekt gelirin üzerindeki kısım vergilendirilir. Hatta Bentham, Mill ve Ricardo, mükelleflerin koşullarının farklılığı nedeniyle, farklı vergi ödeme kapasitesine sahip olduklarından vergi konusunun bir bölümünün korunması ve bunun için de vergi dışı bırakılması gerektiğini savunmuşlardır (Gülten, 2013). Mükelleflerin içerisinde bulunduğu durum, vergi ödemeye yeterli değil ise vergi dışı tutulması vergi adaleti açısından zorunludur (Dikmen, 1964). En az geçim indiriminde mükelleflerin çok düşük gelirli olanları vergi ödemeyeceklerdir. Bu da kamu hizmetlerine

katılmadıklarını ve verginin genellilik ilkesine aykırı bir durum olduğunu göstermektedir (Sağbaşı, 2011:60).

En az geçim indirimi uygulanırken düşünülmesi gereken gerekliliklerde göz ardı edilmemeye çalışılmış fakat kesin bir yargıya ulaşılamamıştır. Dolayısıyla, mali ve ekonomik gelişim yeterince sağlanmağı ülkelerde, sadece asgari yaşam düzeyini sürdürebilmek için gerekli gelirin vergilendirmemesi yoluna gidilerek, bazen ismen bazen de sınırlı ölçüde vergi adaleti gerçekleştirilmeye çalışılırken, gelişmiş ülkelerde; insanca yaşamak kavramı daha geniş anlamda düşünülmekte ve buna bağlı olarak, ödeme gücüne ulaşabilmek için göstergeler belirlenirken, herkes açısından geçerli sosyal ve kültürel ihtiyaçlar da dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 1980:26-27).

Vergi adaletinin daha adil sağlanabilmesi için yapılan uygulamalardan artan oranlı vergi tarifesi ise, John Stuart Mill, Buckingham, Wagner, Neumann, Stein, j. Garnier, J.J. Rousseau, J.B. Say gibi teorisyenler ve Gide, Sligman, Sax tarafından ve günümüzde genel olarak savunulan bir uygulamadır. Burada esas alınan faktörler, eşit oranlı vergilemenin sakıncalarını giderici ve vergi adaletini gerçekleştirici doğrudur. Buna göre sahip olunan iktisadi unsurlar yükseldikçe, vergi ödeme gücü eşit oranlı bir şekilde değil, artan oranlı olarak yükselecektir (Akdoğan, 2011:242-243).

Artan oranlılık ilkesi, basit bir şekilde yüksek gelirli olanların yüksek oranda vergilendirilmesi, düşük gelirli olanların düşük oranda vergilendirilmesini ifade etmektedir. Vergilendirilebilir gelirin düşük dilimlerinin marjinal faydası ile yüksek dilimlerinin marjinal faydasının karşılaştırılması esasına dayanır (Şenyüz; 1995:29). Artan oranı savunanlar, gelirin azalan marjinal faydası nedeniyle yüksek gelir elde edenlerin elde ettikleri gelirlerin yüksek kısmına atfettikleri önem azalacağı için bu fazla kısmından daha fazla vergi ödenmelidir (Sağbaşı, 2011:64). Yani fazla zenginliğin yararı yoktur ve yararı olmayan kısımdan daha fazla vergi alınmalıdır. Ayrıca artan oranlılıkta fazla kazanan fazla vergi ödemesi ile ekonomik açıdan toplumsal eşitsizlik azalacaktır.

Ayırma ilkesinden, vergilendirilecek gelirin kaynağına bakılma usulü olarak da bahsedilebilir. Ayırma ilkesine göre emek, sermaye, emek+sermaye diye gelirler üçe ayrılmaktadır. Yalnızca emek gücüyle elde edilen gelir kazançtır. Yalnızca sermaye



getirisine irat denmektedir. Serbest çalışan yani hem sermaye hem emeğini ortaya koyarak elde edilmiş kazanc ise serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmektedir. Emek ve sermaye vergilendirmesini baz alırsak emekte harcanan maddi ve manevi unsurun sermayeye oranla daha fazla olması aynı miktardaki gelirlerin vergileme oranının emeğinin daha az olması gerektiğini vurgulamaktadır bu da ayırma ilkesinin uygulamasıdır.

Ayırma ilkesinde gelirin elde edildiği kaynak ile yükümlünün sosyal durumu dikkate alınarak ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılır. Ayırma ilkesinin birçok yöntemi vardır ve bu yöntemler (Sağbaş, 2011:66);

- Elde edilme kaynaklarına göre farklı vergi oranları uygulaması,
- Sermaye gelirlerinden ek vergi alınması,
- Emek gelirlerine indirim yapılması,
- Emek gelirlerine vergi tarifesinin belirli bir orana kadar olan kısmının uygulanması,
- Evlerle daha düşük oranda vergi uygulanması

Asgari düzeyinin altında olan yükümlülere ise sosyal adaletin sağlanması amacıyla negatif vergileme ilkesi uygulanmaktadır. Negatif vergileme gelir ile asgari şartlara kavuşamayan kişiye bir miktar gelir sağlanmasıdır. Böylelikle sosyal adalet sağlanmakla birlikte aradaki fakirlik boşluğu da doldurulmaya çalışılır.

Devletin adil bir vergi yükü dağılımında bulunması için mükellefin vergiyi ödeme gücüne göre alması vergi bilincinin oluşması açısından önemlidir (Gökbunar, 1998:12). Vergi bilincinin gelişmesi için ise yapılan tüketimin ayrı ayrı vergilendirmesi, muafiyet ve istisnalar vb. birçok etkenden de söz edilebilmektedir. Ödeme gücünün dikkate alınmaması gibi bir durumda ise mükelleflerin devlete olan güveni zedelenecek ve vergi kayıp ve kaçakların artışı çoğalacaktır.

Yapılan araştırmalara göre geliri yüksek olan mükellef ile geliri düşük olan mükellefin vergiye uyumları her zaman aynı değildir. Buyrukoğlu ve Erasa (2012:124)'ya göre, yüksek gelir düzeyine sahip mükellefler gelirlerinin artması sebebiyle düşük gelir düzeylerine oranla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde

bulunmaktadırlar. Düşük gelirlili mükellefler ise vergi kaçıırırken yakalanma korkusu ve daha fazla ceza alma korkusu ile maddi açıdan daha çok zor duruma düşme düşüncesiyle vergiye uyumları daha yüksektir. Yani gelir durumuna göre mükelleflerin veri arasında negatif bir ilişki vardır. Christian(1994) 1998 TCMB çalışmasında, yüksek gelirlili insanların, düşük gelirlili insanlara göre daha az vergi kaçırdıkları ortaya konulmuş ve vergi profesyonelleri arasında “Fakirler vergi kaçıırır, zenginler vergiden kaçınır” deyişiiyle uyumlu bir sonuç elde edildiği görülmüştür (Slemrod, 2007:30’dan aktaran, Püren, 2012:39).

### 2.3.1.3. Aile Ölçeği

İnsanların doğuştan sahip olduğu aile anlayışları ile sonradan kurulan aile anlayışında vergi bilinci önemli bir unsurdur. Evdeki anne babanın vergiye karşı bakış açısı çocuğun ilerideki vergi bilincini aynı doğrultuda etkileyebileceği gibi vergi bilincinin gelişen ve değişen dünya ve insan kişiliği gibi değişen bir algı olduğu da unutulmamalıdır.

Doğuştan sahip olduğu aile ne kadar vergi sempatisine sahip olsa da bireyin sonradan kurduğu aile ile hayat şartlarını hissetmesi, beklentileri, bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı, ihtiyaçları ile ailede aşılana vergi sempatisi olumsuz bir duyguya dönüşebilir. Bir zamanlar yeterli ölçüde maaş aldığını düşünürken birden maaşının yetmediği düşüncesi ile mükellefin vergi bilinci olumsuz etkilenebilmektedir.

Mükelleflerin bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı da vergi bilincini etkileyen unsurlardandır. Kazanılan ücret kişi başına bölündüğünde ciddi oranda azalıyorsa bu da vergi bilincini olumsuz etkileyecektir. Örneğin, aynı gelir düzeyinde bulunan fakat aile ölçeği farklı olan iki vergi mükellefi aynı oranda vergiye tabi tutulursa (mesela; %10) her iki mükellefinde bu vergiyi ödemedeni dolayı hayat standartlarının %10 oranında düşeceğini söylemek doğru olmayacaktır. Çünkü mükelleflerin evli/bekâr olması, çocuklu ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin bulunup bulunmaması ölçütlerine göre ödenen vergiler sebebiyle aile fertlerine düşen harcanabilir gelirdeni azalma olacağı, dolayısıyla da vergiyi algılaması farklı olacağı söylenebilir (Bodur, 2012:54). Dolayısıyla bekârken veya çocuk yokken yani mükellefin bakmakla yükümlü kişi sayısı azken vergiye karşı uyumunun yüksek olması olası bir durumdur. Gelirin bölünen kişi sayısı arttıkça ise vergi

olan ihtiyaçlardan fedakârlık gibi gözükür ve mükellef vergiye karşı olumsuz davranışlar sergileyip vergi bilinci olumsuz etkilenir.

Aile ölçeğinin değişmelerin dikkate alınmasında farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan iki çerçevede bahsetmek gerekirse, birincisi; toplam gelirden her aile ferdi için kabul edilebilecek bir indirim vergi dışında tutulmasıdır. Ülkemizde uygulanan yöntem budur. İkincisi; gelirin bölünmesi sistemidir. Bu yöntemde göre evli mükellefin kazançları kendisi ve karısı tarafından ayrı ayrı elde edilmiş gibi düşünülerek ilgili vergi oranı tarafından vergilendirme yoluna gidilir (Şenyüz, 1995:32).

#### **2.3.1.4. Eğitim Düzeyi**

Genel anlamda yükümlünün gelirinden fedakârlık olan vergi, mükellef tarafından açık bir şekilde devlete verilmek istenmez. Fakat eğitim ile mükelleflerin vergiye bakış açıları değiştirilebilir, sempati duymaları sağlanabilir. Yani vergi, mükelleflerinin vergi konusundaki görüşlerinin olumlu olmasını sağlamak için, toplumda vergi bilincinin oluşturulmasına ihtiyaç vardır (Püren, 2012:38). Eğitim seviyesinin artmasıyla birlikte, verginin olumlu olduğunu düşünen, vergiyi vatandaşlık görevi olarak benimseyen, vergi sorumluluğu aşıl原因an mükelleflerin vergiye davranışları olumlu yönde değişecektir. Nitekim eğitilmiş insanların vergi bilinci artacak ve daha fazla vergi uyumuna sahip olarak, vergi mevzuatını ve mevzuatta yapılan değişiklikleri daha kolay ve çabuk anlayabileceklerdir.

Mükelleflerin eğitim düzeyi ile bilgiye ulaşma kapasitesi arasında doğru orantı vardır. Eğitim düzeyi yüksek olan yükümlünün vergilemeye ilişkin bilgi seviyesi artacağından bilgisizlik nedeni ile yaşanan maliyet azalmış olur (Aktan ve Çoban, 2006:131). Eğitilmiş mükellefin vergi bilinci daha yüksek olacağından vergiye uyumuysa daha yüksek olmaktadır. Öte yandan eğitimin artması ile birlikte yasalardaki açıkları fark eden mükellef bu açıklardan yararlanarak vergiden kaçınma yöntemlerini daha kolaylıkla uygulayabilir

Avrupa ülkelerinde yapılan bazı çalışmalara göre, vergi yükümlüsünün eğitim düzeyi yükseldikçe mali tutumlarının daha da olumlu olduğu belirlenmiştir. Eğitim

seviyesi düşük kişilerin vergilemeye karşı sergiledikleri olumsuz tutumları, esasen mali konulardaki eğitimsizlikleriyle ilgilidir. Bununla birlikte, gelir düzeyi yüksek olan ve devletin yapmış olduğu transfer harcamalarından daha az miktarda pay alan kişilerde vergiler daha tutucu davranmaktadırlar. Sonuçta gelir düzeyi ile vergiye karşı olan tutuculuk arasındaki bağlantının eğitim ve öğretim düzeyinin yükselmesiyle azalacağı söylenebilir (User, 1992:43).

Türkiye de temelde oluşan bir vergi eğitiminin verilememesi gibi çoğu mükellefler kendi işleri ile ilgili vergi konusunda yapmasını bilmediği hatta haberdar olmadığı vergi ile ilgili birçok sorumluluğu vardır. Örneğin; ikinci sınıf bir defterin tutulması, pek fazla bilgiyi gerektirmediği gibi zor da değildir. Bu nedenle yükümlü ikinci sınıf defter tutmak zorundaysa, defteri kendisi tutabilmelidir (Şenyüz, 1995:35).

### **2.3.1.5. Mükellefin Dini İnanışı**

Toplumların dini inançları ülkenin kurallarını ve yaşama düzenlerini de etkilemektedir. Dini inancına bağlı olan bir mükellef, dini kurallara göre alınacak vergilere itaat eder ve ibadet yaparcasına bağlı kalır. Nitekim Osmanlı Devleti'nde de böyle bir durum mevcuttur. Osmanlı Devleti'nin şer'i hükümlere tabi olan bir İslam devleti olması vergi sistemini de etkilemiştir. Zekat, öşür, harac, cizye vergilerinin alınması buna kanıttır.

Lowry, Osmanlı Devleti'ni 600 yıl ayakta tutan iki önemli unsurun adalet ve vergi sistemi olduğunu dile getirmiştir. Yani vergilerin şer'i hükümlere dayanması neticesinde özellikle Müslümanlar vergi ödemeyi temel bir görev olarak algılamışlardır (Lowry, 2009). Dini kurallara göre alınan vergilerin yanında dini inancı kuvvetli olan bir mükellefin genel vergi uyumuna da daha gönüllü olduğu yapılan araştırmalarda da ortaya çıkmıştır. Katoliklerin dini inançlara Protestanlardan daha çok bağlı olması vergi sisteminde de Katoliklerin vergi kültürlerinin Protestanlara göre daha fazla olduğu görülmektedir (Kanniainen ve Paakkönen, 2007).

Vergi kaçırmanın günah olduğunu düşünen mükellef zorla vergi verme eğiliminde de olabilmektedir. Çünkü dinen cezalandırılacaklarını düşünmektedirler. Bu düşünceyle mükellefler bu dünyada da diğer dünyada da mutlu olmak amacıyla

vergilerini zamanında ve tam verme eğilimindedirler. Kişilerin otokontrol davranışlarını da belirleyen dini inançlar, mükelleflerin vergi bilinçlerinin gelişmesine sağlamasına, gönüllü uyumlarının artmasına katkı sağlamaktadır.

### 2.3.1.6. Devlete Olan Bağlılık

Devletlerin hem iyi hizmette hem de iyi bir yönetimde bulunması ülkede yaşayan vatandaşların güvenini kazanmasına neden olur. Devlete bağlılığın fazla olduğu, insanların o devletin vatandaşı olmaktan gurur duyduğu, devletin sosyal uygulamalarının yüksek olduğu durumlarda vergiye tepkinin az olduğu görülmektedir (Gülten, 2013). Halkın devlete güven duyması onların vergi bilincinin gelişmesine de etki etmektedir. Devlete bağlılığı artan ve vergi bilinci gelişen bir mükellefin vergiyi bir yük olarak görmekten çok vatandaşlık görevi olarak algılaması ve vergiye gönüllü uyumu sağlanmış olur. Kamu harcamalarından faydalanan, verginin sağlıklı harcadığını düşünen mükellefinde devlete bağlılığı artacağından güven içerisinde vergi vermeye gönüllü olacaktır. Kamu otoritesini her zaman ve her durumda yanında hisseden yükümlünün de devlete olan bağlılığı artacaktır. Mükellefin dikkat ettiği diğer husus ise vergide adalet ve eşitliktir. Toplanan vergilerin ne kadar adaletli ve eşitlik ilkesine uygun alınırsa yükümlünün o kadar devlete olan güveni artacak ve vergi bilinci gelişecektir.

Yukarıdaki ortam sağlanamadığında devlet mükellefin gözünde asker ve vergi alan bir kurumdan ileri gidemeyecektir. Böyle bir durumda devlete olan güvensizlikle birlikte ülkede suç oranları artacak, hırsızlık, yolsuzluk, vergi kaçırma, dolandırıcılık gibi davranış bozuklukları hâkim olan insanlar çoğalacaktır. Devletin kötü yönetildiği, vergilerin israf edildiği, verimli olarak değerlendirilip harcanmadığı şeklinde bir kanaat oluşursa, birey vergi vermekten kaçınacaktır (Çataloluk 2008:219). Devlete olan bağlılığı zayıflayan yükümlülerin davranışları vergiyi reddetme şeklinde olmasa bile, vergiye karşı ilgisizliğin artması şeklinde olmakta ve sonuçta dereceleri değişik olmakla birlikte “devlet düşmanlığı” ile “vergi mukavemeti” davranışları yaygınlaşmaktadır (Schmölders, 1968:69).

Kısaca mükelleflerin devleti tanımaları ve devlet otoritesini kabul etmeleri ile devletten sağladıkları fayda arasında doğru orantı vardır. Yükümlünün devlete olan

bağlılığı arttıkça vergiye karşı verdiği direnç de düşüp, gönüllü kabullenme olasılığı artacaktır. Vergi ödeme bakımından devlete olan bağlılık bağlamındaki olumsuz sonucun sadece vatandaşlarda değil aydınlarda da söz konusu olabileceği göz ardı edilmemelidir (Ünsal, 1987:50).

### **2.3.1.7. Siyasi İktidarı Benimseme Durumu**

Siyasi partiler, parlamenter sistemi benimsemiş olan ülkelerde iktidarın temelini oluşturmaktadırlar. Siyasi partilerin asıl amacı iktidar olmak ve uzun süre iktidarda kalmaktır. Bu amaç doğrultusunda iktidar partisi, kamu harcamalarının temelini oluşturan vergilerle ilgili birçok karar almaktadırlar. Siyasi partiler, iktidara gelme çabası içerisindeyken vergi sistemi ile ilgili çok sayıda vaatlerde bulunarak vatandaştan oy istemektedirler. Vergi yükünü hafifletmek, yeni vergiler ihdas etmek, var olan vergiyi kaldırmak, vergi oranlarını arttırmak ya da azaltmak, istisna ve muafiyetlerin miktarını ve kapsamını değiştirmek gibi vaatlerdir. Ayrıca siyasi partiler, sıkı olmayan denetimleri tercih edecek ve vergiden kaçınmayı özendirerek tedbirleri benimseyerek vatandaşları etkilemeye çalışmaktadırlar (Berksoy ve Demir, 2004:520). Yükümlüler ise bu durumu göz ardı etmeyip kendilerine en yakın partiye oy vermektedirler.

İktidara gelen partiye oy vermiş vergi mükelleflerinin vergisel kararlara uyumu oy vermeyen mükelleflere göre daha kolaydır. Desteklediği parti iktidara gelen mükellefler uygulanan vergi politikası ile vergiyi bir yük olarak algılamayacaktır. Çünkü birey kendini desteklediği partinin bir parçası olarak görmektedir. Hatta mükellef, uygulanan vergi politikasını savunacak ve destekleyici davranışlar sergileyecektir. İktidar partisini desteklemeyen mükellefler ise uygulanan vergi politikasını eleştirme eğilimine yönelecektir. İktidar partisini onaylamayan bireyin, uygulanan doğru vergi politikasını bile kabul etmeme olasılığı bile mevcuttur (Tosuner ve Demir, 2009:6).

İktidardaki partinin oy oranına kadar fazla ise uygulanan vergi politikasına karşı mükellefin vergi bilinci ve uyumu o kadar fazladır. Sonuçta ülkede yaşayan birçok vatandaşın bu partiye sempatisi yüksektir ve uygulanan her politikayı da kabullenmesi bir o kadar kolay olacaktır. İktidar partisinin de gelecekteki akıbeti için mükelleflerin

davranışlarını olumsuz yönde etkileyecek politikalardan uzak durması gerekmektedir. Öyle ki sık sık yapılan mevzuat değişiklikleri, vergi sisteminin yapısının ve etkinliğinin bozulması, af uygulamaları ve geçici çözümler iktidar partisine olan güvenin azalma nedenleridir.

İktidar partisi, aynı zamanda vergi sisteminde oluşan boşluklarla, yöneticilerin sistemin yapısını etkileyebilecek tercihlerde bulunmamalıdır. Ayrıca ülkedeki ekonomik yapı ile vergi idaresinin gelişmişlik düzeyi arasındaki farklılık optimal seviyede olmalıdır (Ay ve Talaşlı, 2008:139). Çünkü vergi sistemindeki bozukluklar yükümlüleri olumsuz yönde etkileyip iktidar partisine karşı olumsuz davranışların artmasına sebebiyet verebilir. Kısaca mükellefin siyasi görüşüne uygun partinin iktidara gelmesi bireyin vergi sistemini daha adaletli olarak algılamasını sağlar ve ülkede vergi bilinci, vergi uyumu artmış olur.

### **2.3.1.8. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı**

Mükellefler vergi ödeyip ödememe konusunda ya da vergi ödenecek miktar konusunda kendilerini diğer yükümlüler ile karşılaştırmaktadırlar. Karşılaştırma sonucunda mükelleflerin vergiye karşı olan davranışları değişmektedir, bu değişim bazen olumlu bazen ise olumsuz sonuç doğurmaktadır.

Vergilerini beyan usulüne göre ödeyen yükümlüler, vergileri kaynakta kesilen yükümlülere oranla yasalara karşı daha esnek davranma olanağına sahiptirler. Vergileri kaynakta kesilen yükümlülerin ödemesi gereken vergilerle ödedikleri vergiler arasında hiçbir fark olmazken, diğer yükümlülerin ödedikleri vergiler ödemeleri gerekenden daha az olabilmektedir. Mali ödevleri tam olarak yerine getiren yükümlüler, yasalara uygun davranmayıp eksik vergi ödeyen ve denetime de maruz kalmayan yükümlüleri gördükçe haksızlığa uğramış hissine kapılırlar ve ödedikleri vergileri daha ağır hissetmeye başlarlar. Kesin bilinmemesi ile bazı kimselerin yeterli vergi ödemedikleri halde toplum içerisindeki yaşam standartlarının yüksek olması, en azından dürüst mükelleflerin bu şekilde bir yaygın kaniya sahip olması, hissettikleri verginin artmasına bağlı olarak tepkilerin sertleşmesine neden olmaktadır (Şenyüz, 1995:40-41). Bu durumda vergiden veya en azından diğer vergi mükellefinin ödediği

vergi oranı kadar ödemek için çareler arayacak, vergiden kaçınacaktır (Aktan, 1999:52).

Mükellefler, diğer mükelleflerin ciddiyetle vergi borçlarını ödediklerini ve bu konuda sadık olduklarını ve bunun vatanseverliğin bir parçası olduğunu kabul ederlerse; ödeyecekleri vergi ile ödedikleri vergi arasında uyum sağlanmış olacaktır (Sofuoğlu, 1997:132-142). Dürüst mükellefler uygulanan vergi aflarına ve bundan faydalanan mükelleflere olumsuz duygu besleyerek vergiye ve birbirlerine olan güvenleri azalacaktır. Dolayısıyla vergisini tam ödeyen mükellef de vergi kaçırma eğilimine girecektir.

Ülkedeki değer yargıları vergiye bakış açısını etkilemektedir. Vergi kaçırmanın doğal olduğu bir anlayışın yer aldığı toplumlarda vergisini ödeyen mükelleflere küçümseyerek bakılmaktadır. Bu anlayış onların vergiye karşı olumsuz tavır takınmasına sebep olacaktır. Hatta böyle bir ortamda vergi kaçırarak hünere olarak görülecektir. Fakat verginin öneminin bilindiği, vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda vergi kaçırarak yapılan davranış o mükellefin toplum tarafından dışlanması gibi bir sonuca itecektir.

Vergi denetimlerinin sıklığı, uygulanan yasaların yaptırımları da verginin adaletli olduğu anlayışını yaygınlaştıracığından tüm mükelleflerin dürüst davranmasını sağlayacaktır. Hatta vergi denetimlerinin somut sıklığı karşısında mükellefler birbirlerini bile eleştirecek, sorgulayacak konumda olamayacaklardır.

### **2.3.1.9. Mükelleflerin Mesleği**

Mükelleflerin mesleklerinin farklı olması, hissedilen vergi yükünü de etkilemekte ve mükelleflerin vergiye bakış açısına yön vermektedir. Mükelleflerin meslekleri açısından farklılık nedenleri arasında gelir yaratma esnekliği, gelirin elde edildiği koşulların farklı olması, net gelirin hesaplanması da dikkate alınan etkenler olarak bahsedebiliriz. Gelir yaratma esnekliği; bazı meslekler, gelir elde etme açısından diğer mesleklere kıyasla daha esneklerdir. Mesela, tüccarlık ve serbest meslek erbaplığı gelir esnekliğine sahip mesleklerdendir. Gelir elde etme esnekliği büyük ölçüde yükümlünün ödeme gücünü arttırmasına imkân vermektedir. Böylece



bu esnekliğe sahip meslekleri yapan yükümlülerin ödeme güçlerindeki yükseklik sayesinde vergiye karşı olan bilinçleri daha yüksektir (Şenyüz, 1995:43).

Farklı mesleklere sahip kişiler aynı tutarda gelir elde etseler de gelirin elde edildiği koşulların farklılığı nedeniyle katlanılan güçlükler farklı olabilmektedir. Zor bir mesleğe sahip olan yükümlüler, ödedikleri vergiler nedeniyle daha büyük bir subjektif yük altındadırlar. Örneğin madende çalışan bir işçi ile şehirli kesimde meslek icra edene göre vergiye karşı bakış açısı daha farklıdır. Madende çalışan işçinin daha fazla bedensel güç kullanması vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Çünkü bu kesimde çalışma şartları daha güçtür.

Net gelirin hesaplanmasında dikkate alınan indirimler ise vergiye tabi gelirler hesaplanırken, gayri safi hâsılatından indirilebilecek gider kalemlerinin geniş ve serbest olması, bu üstünlüğü olan mesleklere sahip yükümlüler ile diğer mesleklere sahip yükümlüler arasında vergiye karşı olan tutum ve davranışlar açısından farklılıklar yaratmaktadır. Yani, ülkemizde vergi mükellefi serbest meslek mensuplarının gider olarak defterlerine kaydedebilecekleri kalemlerin az olması buna karşılık şirket düzeyinde bu kalemlerin çok olması ödenilen vergiler ve kazanılan paralar açısından adaletsizlik oluşturmaktadır.

Mükelleflerin dürüstlük ilkesine ters beyanda bulunma eğilimi maaş ve ücret geliri ile zıt serbest meslek gelirleri ile doğru orantılıdır. Ücretli kesimin vergilerini maaştan keserek işverenin ödemesi, bu mükelleflerin vergi yükünü az hissetmeye sebep olacaktır. Yani ücretli kişiler vergiye gönüllü değil, zorunlu uyum sağlamaktadır. Böylelikle ücretli ve maaşlı kişilerin vergi kaçırma olasılığı bulunmaması ülke açısından önemli bir unsurdur. Yine de bu durum ücret ile çalışan mükelleflerin verginin farkında olmadığı anlamına gelmemektedir.

Mükelleflerin seçtiği mesleklerden dolayı vergiyi farklı hissetmeleri onların farklı tepkiler vermeye itmektedir ki bu doğal bir sonuçtur. Üstelik bazı mesleklerin daha fazla vergi yükünü hissetmesi veya daha fazla vergi ödemesi, meslekleri icra eden kişilerin birlikte hareket etmelerine sebep olabilecektir. Fransa'da ortaya çıkan

‘Poujade Hareketi’ perakendeci, esnaf ve zanaatkârların vergiye karşı gösterdikleri toplu tepki örnek olarak gösterilebilir (Bulutoğlu, 1958:173).

### **2.3.1.10. Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı**

Genel anlamda vergi veren tüm mükelleflerin alakadar olduğu en gerçek konu vergilerin nereye harcandığıdır. Kendi emeğinin karşılığını, çocuklarının rızkını devlete zorla verdiğini düşünen mükellef verdiği vergiyi de sorgulamayı kendine görev edinmiştir. Mükellef, yapılan kamu harcamalarının kendisine ve ülkesine faydasının olduğunu düşünüyorsa, vergi verme eyleminin doğruluğuna inanırsa vergi bilinci artacaktır. Fakat yapılan kamu harcamalarından faydalanamayıp verginin verimsiz harcandığını düşünüyorsa vergiye bakış açısı olumsuz yönde gelişecek ve vergi kaçıracaktır (Kıldış, 2000:124). Özellikle ekonomik ve sosyal gelişim için gerekliliği tartışmasız kabul edilen eğitim, sağlık, savunma ve adalet gibi konuların devlet tarafından desteklenerek geliştirilmesi mükellefin vergiyi olumlu algılamasına sebep olacaktır.

Ödeme gücüne göre vergi veren mükelleflerin yapılan kamu harcamalarından yararlanma düzeyleri de farklıdır. Vergi ile karşılığı alınan hizmet arasındaki orantısızlık mali rant ve mali sömürü kavranmalarını ortaya çıkarmaktadır. Mali rant; ödenen vergi payının faydasının yararlanan kamu hizmetlerinin faydasından düşük olmasını ifade eder. Mali sömürü ise yararlanan kamu hizmetlerinin faydasının ödenen verginin faydasından düşük olmasıdır (Aktan ve Çoban, 2006:144). Dolayısıyla mükelleflerin verdiği vergi miktarı ile sağladıkları fayda her zaman aynı değildir ki mükellefler yapılan kamu hizmetlerinden her zaman vergi ödmeden faydalanmak isterler, bu da “bedavacılık” sorununun doğmasına neden olmuştur.

Kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkan aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar vergi mükelleflerinin vergilerinin karşılığını alıp-almadıklarına yönelik inançları, sunulan kamusal hizmetlerin kalitesi ve hizmetleri sunuş biçimi gibi önemli konular üzerinde durulması gerekmektedir (Tuncer, 2002:125). Mükelleflerin hizmet konusunda tatminliğini sağlamak vergi uyumu açısından ne kadar önem taşısa da reel anlamda da hizmetlerin fayda-maliyet analizi yapılarak sunulması gerekmektedir. Fayda-maliyet ölçütlerine göre yapılan hizmetler

sonucunda hem devlet lüzumsuz harcamalardan kurtulur hem de tam anlamıyla yaptığı harcama mükellefe fayda sağlar.

Bir dönem Türkiye’de sıkça tekrarlanan vergi kampanyaları arasında yer alan “*Vergi; yol, su, enerji ve okul olarak yine size dönecektir*” sözleri mükelleflerin vergi bilincini arttırdığı gibi devletten beklentileri de arttırmıştır. Mükellef ne kadar görsel hizmet alırsa vergi bilinci o kadar gelişecek bir yapı oluşmuştur.

### **2.3.2. Sosyal Faktörler**

Mükelleflerin çevresinde oluşan birçok etmen onların vergi bilincini etkilemektedir. Optimum bir vergi miktarını elde etmek isteyen yönetimler bu koşulları iyi belirlemeli, mükelleflerin vergi bilincini etkileyen sosyal faktörler ile rasyonel değerlendirme yapmalıdır.

#### **2.3.2.1. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörler**

Vergi, Anayasa’nın 73. Maddesinde şekillenerek belli kurallar doğrultusunda mükelleflerden alınmaktadır. Vergi toplanması için belirlenen bu kurallar her zaman aynı kalmamakta, gelişen ülke ekonomisi ve sosyal olanaklar doğrultusunda değişip gelişmektedir. Vergi sisteminde yapılan bu değişimin yeterli olmadığı gibi eksik kaldığı durumlarda olabilmektedir. Vergi sisteminin iyi ilerlemesi, gelişmesi için öncelikle yasaları oluşturanların adaletli ve etkin kurallar koyması gerekmektedir. Bununla birlikte vergi sisteminin uygulanmasını sağlayan idari memurların dayasalara uygun davranması gerekmektedir. Mükellefler açısından şartların adil, vergi etkinliğinin tam olduğu bir ortamda yükümlülerin vergi bilinci gelişerek vergiye uyumları sağlanacaktır.

##### **2.3.2.1.1. Vergi Adaleti**

Adalet, eşitlik olarak algılanmaktadır. Literatürde ise vergi adaleti, verginin konulmasından vergi idaresinin uygulamalarına ve vergi yargısına kadar tüm aşamaları içerir (Gürdal, 1994:8). Mükelleflerden ödeme gücüne göre verginin alınması, vergide adaletin temelidir ve vergi ödeme gücü eşit olandan eşit, eşit olmayanlardan da farklılaştırarak vergi alınmalıdır. Fakat vergilemede bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranılması (vergi istisna ve muafiyetlerin uygulanması, vergi

imtiyazlarının yaygın olarak uygulanması vb.) toplumsal açıdan bazı hoşnutsuzluklar oluşturmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergilemeye tepki göstermelerine neden olmaktadır (Laufenburger, 1967:276). Ülkedeki bu haksız vergi alımlar mükelleflerin vergiyi reddederek ve vergi kaçırarak tepki göstermelerine neden olabilir.

Teorik açıdan adil vergi adaletinin kanun koyucular tarafından kendi anlayışlarına göre oluşturulması kolaydır fakat önemli olan verginin adil olduğunu mükelleflerin kabul etmesidir. Teorideki bu adil oluşumu mükellefler, kendi bilgisizliklerinden ve istisna, muafiyetlerden dolayı oluşan vergi yükü değişimini kabul etmemektedirler (Edizdoğan, 1982:45). Çünkü bu nedenler kapsamında verginin ödeme gücüne göre alındığını düşünmediklerinden vergi yükü dağılımının adaletsizliğine kanaat getirirler. Böylelikle teorideki adaletli olan vergi sistemi mükelleflerce adaletsiz olarak algılanmakta ve mükelleflerin vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Oysa kabul edilebilir ve mükelleflerin direnmesini en aza indirecek bir vergi, mükellefler tarafından adil olarak kabul edilmektedir (Giray, 2008;14).

Aktan ve Çoban (2006:142)'a göre vergi adaleti kavramı ikiye ayrılmaktadır: dağıtım adaleti ve prosedürel adalettir. Dağıtım adaleti, mükellefler arasında vergi yükünün nasıl dağıtıldığını konu edinmiştir. Burada amaç subjektif vergi yükünün adil dağıtılmasıdır. Prosedürel adalet ise vergilemede mükelleflerin yapmış olduğu işlemlerinde bu işlemlerin adaletli yapıldığını algılamasıdır. Burada kırtasiyeciliğin, bürokrasinin en aza indirilmesi hizmet etkinliğinin ve ayrımcılığının sona ermesini ifade etmektedir.

### **2.3.2.1.2. Vergi Kanunlarında Yapılan Sık Değişiklik**

Vergi yasaları, mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarlarını ve şekillerinden bahseden, vergi idaresinin yapması gereken kuralları barındıran önemli bir düzenlemedir. Türkiye'de vergi mevzuatı değişen sosyo-ekonomik koşullara göre zaman zaman değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler normal düzeyde olup görülen mali koşullara uyum sağlaması gerekmektedir. Aksi takdirde sürekli değişen ve ülkeye uyum sağlamayan vergi yasalarıyla birlikte vergi kaçak ve kayıpları da artmaktadır. Süreklilik kazanan vergi mevzuatı, mükelleflerde vergi ile ilgili muhalefet

duygusunun bastırılmasına sebep olur. Mükelleflerde bir süre sonra vergi direnişini bırakıp vergi uyumu psikolojisine bürünürler. Aynı kurallar çerçevesinde uygulanan vergiler sayesinde devlet mükellefin güvenini de kazanmış olacaktır.

Vergi mevzuatının mükellef psikolojisi açısından sürekli değişimi ise körelen vergi karşıtı duygusunun ortaya çıkmasına sebep olur. Yapılan sık değişimler sadece mükellefler açısından değil uygulayıcıları açısından da zordur. Yani, yeni vergiye alışmak, kuralları öğrenmek, vergiye direnişi yüksek olan mükellefe karşı uygulamak gelir idaresi çalışanlarını da yoracaktır. Ayrıca yeni konulan vergilerin kabulünü kolaylaştırmak için yapılacak vergi reklam ve tanıtımları ne kadar etkin bir yol olsa da sık değişen vergi yasalarına mükellef uyumunda etkili olmayacaktır.

Adam Smith'in vergileme ile ilgili prensiplerden bir tanesi de kesinlik ilkesidir. Bu ilkeye göre mükellef ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini daha önceden bilmesi gerektiği esası vardır (Kıldış, 2007). Vergi içeriğinin sürekliliği bu ilkenin uygulandığının kanıtıdır.

### **2.3.2.1.3. Vergi Oranları**

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise, vergi oranıdır (Demir, 2009:6). Devlet harcamaları için finansmana ihtiyacı doğmasıyla vergi gelirlerinin oranları attırılmaya gidilecektir. Mükellefler ise artan vergi oranları ile harcanabilir gelirlerinde ve tasarruflarında azalma yaşayacağından artan vergi oranlarına olumlu bakmayacaklardır. Bu durum, vergi oranları ile mükellef psikolojisinin sıkı bir ilişki içerisinde olduğunu göstermektedir.

Emek karşılığı kazanılmış olan gelirini, harcamaları ve tasarrufları için kullanan mükellefler, artan vergi oranları karşısında tüketim ve tasarruflarını mecburen azaltıp içinde bulunduğu duruma mali ve psikolojik açıdan uyum sağlamaya çalışacaktır. Ayrıca, katma değer vergisi oranlarının veya özel tüketim vergi oranlarının yüksek olması da vergi direncinin, dolayısıyla gelişmemiş vergi bilincinin en önemli sebebidir. Mükellefler bu gibi vergi ve vergi oranları ile karşılaştığında faturasız veya belgesiz alışveriş yapılmaya teşvik edilmiş olmaktadır (Yenigün, 2012:43).

Vergi oranlarının mükellef üzerindeki etkisi Laffer eğrisi ile anlatılabilir. Vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceğinden bahsetmektedir. Mükellefler, aşırı artan vergi oranları karşısında vergisiz para kazanma yollarını ararlar ya da hiç çalışmazlar gibi sonuçlar doğurur. Bu da ekonomide kayıt dışılığı karşımıza çıkartır. Sonuç olarak vergi oranları ile vergi gelirleri arasında optimal noktadan sonra negatif bir ilişki vardır.

Vergi bilinci açısından vergi oranlarının optimal olması için vergi yasasının tasarımı mümkün olduğunca geniş tabanlı olmalıdır (Purohit, 2007:293). Yüksek vergi oranları mükellefleri vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma gibi vergi bilinçsizlik davranışlarına itebilmektedir. Düşük vergi oranları ise mükellefler üzerinde olumlu etki yaratarak ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek vergi tabanının genişlemesinde meydana getirdiği olumlu etki nedeniyle vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir (Sivrekli, 2004:533-572). Örneğin Avrupa'da, iki-üç yıl içerisinde vergi oranları azaltılarak mükelleflerin vergi uyumunda bir artış sağlanmıştır (Owens, 2002'den aktaran, Tuay ve Güvenç, 2007:32). Ayrıca Güneydoğu Anadolu bölgesinde yapılan bir çalışmada mükellefler vergi kaçırma nedenlerini vergi oranlarının yüksek olmasına bağlamışlardır (Çiçek vd., 2008:251).

#### **2.3.2.1.4. Vergi Afları**

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı davranışta bulunan mükelleflere uygulaması gereken yaptırımların kaldırılması şeklinde ifade edilebilir (Kovancılar ve Ceran, 2007:135-136). Vergi aflarının özellikleri, devlet kamu finansmanı alacağından vazgeçer, vergi afları geçmişe yürür ve etkisini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir. Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir (Şenyurt, 2008). Vergi affının amacı kamuya ilave kaynak yaratmak ve bütçe gelirlerinin artırılmasını sağlamaktır. Vergi aflarının mükellefin vergiye karşı uyumunu etkileme noktasında iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre vergi afları, mükelleflerin vergi uyumunu arttıracak şekilde, daha ağır cezalarla desteklenmek üzere bir defalık kaçakçılığı önlemek için uygulanması ve vergi sistemine tabi olmayan kayıt dışı sektörlerin kayıt içine alınmasıyla olumlu etki yapmaktadır (Çelikkaya, 2002).

İkinci görüş ise vergi affının uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratacağını ifade etmektedir. Bu görüşe göre, mükelleflerin zamanında ve tam olarak ödenmeyen vergilere ilişkin af beklentileri ödeme isteklerini olumsuz yönde etkilemektedir. Böyle bir beklentiye sahip mükellefler bu sorumluluklarını yerine getirmek yerine af bekleyebilirler (Savaşan, 2006:42-43). Vergi affından sonra düzenlenecek vergi kurallarıyla, mükellefin vergiye uyumu arttırılmalı ve mükellefin sürekli vergi affı gibi bir beklenti içerisine girmesi engellenmelidir. Sık yapılan vergi afları dürüst mükellefin haksızlığa uğradığı düşüncesini doğurmakta ve vergi bilincini ve uyumunu düşürmektedir. Ayrıca sürekli yapılan vergi afları, vergi kaçırma suçunun normal algılanmasına sebep olmakla birlikte vergi cezalarının etkinliğini, vergi ödeme bilincini olumsuz yönde etkilemektedir.

#### **2.3.2.1.5. Vergi Cezalarının Etkisi**

Vatandaşların vergi kaçırmanın ağır şekilde cezalandırılmasını istemeleri toplumun vergi bilincinin göstergesidir. Vergi cezaları ise vergi bilincinin oluşmasında etkisi olan önemli bir faktördür ve vergi cezalarının etkinliği mükellefin vergi kaçırma isteği üzerinde negatif etkisi olan bir durumdur. Ayrıca vergi cezalarının yüksekliği mükellefin yakalanma olasılığını düşük gördüğü durumda olması önemlidir (Önder, 2001.244).

Mükellefler, cezaların etkinliğini göz önünde bulundurarak, üzerinden vergi hesaplanacak kazancın ne kadarını beyan edeceğine, ne kadarını da kaçıracağına karar verecektir. Yani vergi kaçırmanın fayda-maliyet hesabını yapacaklardır. Vergi ceza oranlarının düşük olması mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini arttıracaktır ve mükelleflere çok miktarda vergi ödemektense az miktarda vergi cezasına katlanma olasılığı tanınmış olacaktır. Suç ve cezalar bakımından etkinliği sağlanmış bir vergi sistemi içerisinde bulunan mükellef ise tüm kazancını beyan etme yoluna gidecektir. Bu durum cezai durumun inandırıcılığını da arttırmaktadır (Aktan ve Çoban, 2006:147).

Dürüst mükelleflerin vergi cezalarının yeterli olmadığı düşüncesine kapılmaları onların vergi bilincinin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Oysa vergi cezalarının etkin oluşu aynı zamanda mükelleflerin, vergi uygulamalarında adaletin sağlandığı yönündeki algılarını da güçlendirecek ve böylece mükelleflerin vergi uyumunu kolaylaştıracaktır (Aktan ve Çoban, 2006:137-157). Ayrıca cezalar sadece vergi mükelleflerine değil vergi sorumluları, kanuni temsilciler ve bunların suçlarına yardım ve iştirak edenler ve vergi kanunlarında belirtilen görevlerini yapmayan devlet memurlarına da uygulanmaktadır (Ünsal, 1987:13). Bu bilgi ile birlikte mükelleflerin vergi bilinci olumlu yönde etkinleşecektir.

#### **2.3.2.1.6. Vergi Denetimlerinin Etkisi**

Vergi cezalarının vergi kaçırmayı önleyecek niteliğe sahip olması vatandaşların vergiye karşı göstermiş oldukları olumsuz tavırları engellemeye yeterli gelmeyebilir. Çünkü önemli olan, bu cezaların uygulanmasıdır. Vergi kayıplarının önlenmesi ve ceza sisteminin caydırıcılığı ancak yapılan denetimler ile etkin olabilir (Şahin, 2010:29). Vergi denetimi, mükellefin yakalanma riskinin yüksekliği nedeniyle korkmasına ve üzerinde bir baskı oluşmasına neden olarak mükellefi gerçek geliri üzerinden vergi ödemeye zorlayacaktır (Püren, 2012:45). Vergi denetimleri ödenmemiş vergilerin ve vergi cezalarının toplanması olduğundan vergi gelirleri direkt artmasını sağlamaktadır.

Vergi denetimlerinden mükellefler iki şekilde etkilenir. İlki; denetlenen vergi mükellefleri geçirmiş oldukları denetimler sonucu kazandıkları tecrübeyle gelecek yıllarda vergi uyumlarını arttırarak karşılık verirlerse, daha fazla vergi gelirleri elde edildiği anlamına gelebilir. İkincisi ise, daha önce hiç denetlenmemiş vergi mükellefleri denetim riskini daha fazla hissedersen vergiye karşı uyum davranışlarını geliştirebilir (Tunçer, 2002:55). Etkin vergi denetiminin yokluğu, kayıt dışı çalışan mükellef ile kayıt içinde çalışan mükellef arasında haksız rekabete neden olmaktadır. Kayıt dışı faaliyette bulunan kesim sürekli gelişirken, diğerleri devamlı küçülmekte ve hatta yok olmaktadır. Bu durum dürüst çalışan mükellefi kayıt dışı işlem yapmaya teşvik etmektedir (DPT, 2001:34).



Vergi denetim ve incelemeleri gelişmekte olan ekonomilerde, kurumlaşmış ve çok uluslu şirketlerin azlığı, küçük ve orta boy işletme sayısının fazla olmasından dolayı etkin olarak yapılamamakta ve kayıt dışı ekonomilerin artmasına önemli rol oynamaktadır (Tecim, 2008:48).

### **2.3.2.2. Vergi Yönetiminden Kaynaklanan Faktörler**

Bir ülkede belirli bir dönemde uygulanan vergilerin tümüne birden vergi sistemi denmektedir (Turhan, 1998:340). Vergi sistemi ise iyi bir yönetim ile etkin hale gelmektedir. Vergi yönetimi, mükellefleri tespit ve beyannameleri kabul etmek, vergi tarh, tahakkuk ve tahsilâtlarını yapmak, içe başlama, işi bırakma, vergi incelemelerini yürütmek, vergi ihtilaflarını çözümlmek, vergilerle ilgili hesap, kayıt ve dosya tutmakla görevli örgütlerdir. Bu örgütler, parlamentolarca kabul edilmiş kanunların öngördüğü vergileri toplarlar (şenyüz, 1995:49).

Vergi yönetiminde genel etkinlik, mükellefin vergileme süreci boyunca iyi bir hizmet almasını sağlamak üzere yeterli nitelik ve nicelikte personele sahip olma, teknolojik olanaklardan yararlanarak hızlı olarak bilgiye ulaşma ve iş görebilme, şeffaflık, işlemlerde tarafsızlığın olması, etkin vergi denetimi biçiminde sayılabilir (Giray, 2008:11). Örneğin; teknolojinin gelişmeyle birlikte kamuda ki e-dönüşüm kapsamında Maliye Bakanlığı da e-maliye ve e-beyanname uygulamalarını başlatarak yükümlülerin işlemlerini büyük ölçüde kolaylaştırmıştır. Vergi dairelerinin otomasyona geçmeleri ile birlikte yükümlülerin her işlem için vergi dairelerine gitmelerine gerek kalmamış, dolayısıyla kırtasiyecilik ve zaman kaybı azalmıştır (Kaynar, 2010:45-46).

İyi bir yönetim için memurların tekelci güçlerinin azaltılması ve ücretlerinin iyileştirilmesi, içe alma ve terfilerde liyakat ilkesinin gözetilmesi gerekmektedir (Gediz Oral, 2011:411). Vatandaşlar, düşük maliyetli ve kaliteli hizmet alma beklentisiyle vergilerini, kamu görevlilerine emanet etmektedir. Bu açıdan bakılacak olunursa, kamu hizmeti bir “emanet” tir. Kamu görevlileri, bu emanetin bilincinde olarak, kamu hizmetlerini etkin, verimli ve dürüst bir şekilde yürütmeli; görevlerini yerine getirirken ve takdir yetkisini kullanırken mesleki etik ilke ve standartlara bağlı kalmak zorundadır. Savurganlık ve görevi kötüye kullanmak devlet yönetiminde, halk

ile kamu görevlilerinin arasındaki güvene dayalıdır (T.C. Başbakanlık, 2012:12). Çalışanlar üzerinde bu bilincin oluşturulması ise yönetimin elindedir.

Etkin bir vergi denetimi için olmazsa olmaz şartlar (Şenyüz, 1995:49);

- Güven verici bir uygulama
- Süratli iş görebilme
- İşlerde tarafsızlığın hâkim kılınması
- Düşük maliyet ile vergi toplamadır.

Yukarıdaki şartlar verginin etkinliğinin ön koşulunu oluştururken, vergi yönetimleri “suçluları tespit etme ve cezalandırma” terk edip, “suç işlenmesini önleyecek yapı ve anlayışın yerleştirilmesi” yaklaşımını benimsemelidir (Gerçek, 2004:621-622). Mükellefe ne kadar ılımlı yaklaşım olup, vergi yönetim işleyişi düzgün olduğu sürece vergiye ve devlete güven artar, mükelleflerin vergi bilinci gelişir.

Devlete duyulan güvenin yanı sıra mahkemelere ve yasal sisteme duyulan güven de vergi bilinci üzerinde etkili olmaktadır. Devlet tarafından gerçekleştirilen pozitif eylemler vergi mükelleflerini olumlu tutuma yönlendirmekte ve mükellefin vergi sistemine yaklaşımını olumlu etkilemektedir. Devlet, olumlu ve yapıcı tutumlarıyla mükellefin vergi sistemine olan bağlılığı ve güvenini artırarak, mükellefin ödeyeceği vergilerle hazineye sağlayacağı maddi katkıyı en yüksek seviyeye çıkarmayı amaçlamaktadır. Bu yüzden vergi sistemindeki eksikliklerin görülüp düzenlenmesi için toplumsal araştırmalar yapılması büyük önem taşımaktadır (Serim, 2009:171). Ayrıca, gelir idarelerindeki personel sorunu, çalışma koşulları, ücret düşüklüğü vb. nedenlerde vergiyi etkileyen sebepler arasındadır.

#### **2.3.2.2.1. Personel Sorunu**

Türkiye’de vergi kanunları ne kadar düzgün olursa olsun vergi etkinliği açısından tek başına yeterli değildir. Vergi idaresi çalışanlarının da bir o kadar uyumlu, hoşgörülü, bilgili olması ve mükellefi yönlendirmesi gerekmektedir. Mükellefin vergiye bakış açısını olumlu yönde etkileyen, onun psikolojisini vergiye hazırlayan

onların vergiye karşı direncini kıran çalışanların olması gerekmektedir. Vergi alanında gerekli bilgi düzeyinden yoksun, yasa hükümlerinin kavranması ve uygulanması bakımından yeterli deneyimlere sahip olmayan çalışanlarca yasalar uygulanmaya çalışıldığı takdirde, keyfi uygulamalar yaygınlaşarak mükellefin beklentileri de yanıtız kalacaktır. Bu durum mükelleflerin endişe ve şüphe duyarak vergiden soğumalarına ve vergiye karşı dirençlerinin artmasına neden olmaktadır (Yenigün, 2012:44). Bu da mükellefinin devlete olan güvenini zedeler ve vergi kaçırma eğilimini arttırır.

Ülkelerde vergi personelinin nitelik ve nicelik bakımından da yeterli olması gerekli bir unsurdur. İş yükünün fazla olduğu ülkelerde gerekli personel sayısı bulunmamaktadır. Bu durum çalışan personelin de çalışma isteğini kırmakla birlikte mükelleflerin işlerinin karışmasına, uzamasına yol açmaktadır. Vergi idaresi yüzünden karışan ve uzayan vergi işleri mükellefi olumsuz etkilemekte ve vergi idarelerine karşı negatif önyargı beslemelerine sebep olmaktadır. Bu durum mükellefin vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.

Vergicilik sistemi maliye, hukuk, muhasebe üzerinde en az asgari düzeyde bilgi sahibi olan personelin varlığını gerektirmektedir. Bilgi birikimine sahip olmayan, hükümleri yorumlama ve kavrama yetenekleri bulunmayan personelle yasalar uygulamaya çalışırlarsa, keyfilik yaygınlaşır. Niteliksel yetersizlik nedeniyle, personelin sorunları cevaplamakta gösterecekleri tereddüt mükelleflerin devlete ve vergi idarelerine karşı güvensizleşmesine sebep olur ve vergi direncini arttırır Şenyüz, 1995:51).

#### **2.3.2.2.2. Çalışma Koşulları ve Ücretlerin Düşüklüğü**

Kamu hizmeti sunan bireylerin çalışma koşulları da vergi gelirlerini etkileyen unsurlarındandır. Çalışma koşulları fiziksel ya da psikolojik olarak ne kadar iyi olursa çalışan o kadar görevini benimseyip işini hakkıyla yapacaktır. Çalıştığı ortamda mutlu olmayan personelin mükellefe de iyi davranması beklenemez.

Personelin, toplanan vergilerin de heba edildiğini görmesi onun çalışma arzusunu etkileyen diğer bir unsurdur. Böyle bir personelin vergi konusunda mükellefi

de olumsuz bilgilendirme gibi olasılığı vardır. Hizmet sunan personelin malzeme ve hizmet yeri de psikolojisini etkilemektedir. Hizmet verimliliği için personelin elinin altında kolay ulaşılabilir kırtasiye malzemeleri olması gerektiği gibi gelişen teknolojiye de vergi idareleri olarak uyulması gerekmektedir. Vergi idaresi bina içi hiyerarşik düzen, personel arası iletişim olanakları; işlerin işlerliği, kolaylığı açısından gerekli olan unsurlardır.

Kamu finansmanın önemli bir bölümünü oluşturan vergileri toplayan personelin ücret bakımından tatminkâr olması önemli bir husustur. Ücretten memnun olan personel, etkin vergi toplama yanında işini severek yapar, mükellefe güler yüz gösterir, iş yerinde olan işlerde karmaşa, aksaklık, uzama gibi durumların görülme gibi bir olasılığı azalır. Personelin motivasyonunu belirleyen ücretin normalin üzerinde verilmesi ön görülen bir husustur. Ücretlerdeki fazla ödemelerin yol açacağı mali yük, hiçbir zaman kayıp olarak görülmemelidir. Çünkü personel ücretlerinde belirli bir düzeye kadar yapılan artışlarla birlikte toplanan vergi miktarında da artış olması beklenmektedir. Yani yapılan ücret artışları verimli yatırım olarak görülmelidir (Ahıska, 1977:22).

Ücretlerin düşük olmasıyla birlikte iki sorunun yaşanması muhtemeldir; İlki, ücret düşüklüğünden dolayı personel çalışmak istemeyip iş değiştirmek isteyebilir. Nitelikli personel düşük ücret ile çalışmak istemez, yeni gelen personelin adapte olması zaman alacaktır ve ne kadar verimli olacağı da belli değildir ki o yeni gelen elemanında verimli çalışsa bile işte uzun süreli kalacağı belli değildir. Hele ki piyasa fiyatları devletin verdiği ücretten yüksekse bu olasılık çoktur. Böylelikle devlet kurumları insanlar için tecrübe kazandıkları bir basamak olmaktan öteye gidemez. Diğer sorun ise rüşvet ve iltimasın olmasıdır. Düşük ücretli personel mükellefin işlerini yapmak için maddi manevi menfaat içerisine girebilir. Yapması gereken iş için de yasalara uygun olmayan işi yasalara uygun olarak göstermek için de rüşvet alabilirler ve iltimas gösterebilirler (Şenyüz, 1995:53-54).

Vergi idarelerinde çalışan memurların bu gibi davranışları mükellefleri olumsuz etkilemektedir. Kazancının bir kısmını zorunluluktan vergi olarak veren mükellefin devlete olan güvenibu gibi durumlarda azalır. Mükellefler, “Hem vergi veriyorum hem

rüşvet veriyorum”, diyerek vergiye karşı isyan psikolojisine kapılabilir ve vergi dirençleri artabilir.

### **2.3.2.2.3. Halkla İlişkilerin Noksanlığı**

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki etkili iletişim, verginin ve vergi idaresini etkin algılamayı ve doğal olarak vergiye olan güveni etkilemektedir. Gelir idareleri için en önemli unsurlardan birisi gönüllü vergi uyumunu artırmaktır. İdarenin mükellef ile nasıl iletişim kurduğu ve halkın vergi sistemini nasıl algıladığının gönüllü uyumun derecesi üzerinde önemli bir etkisi vardır. Ayrıca, hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olan mükellef adil, verimli ve kaliteli uygulamalar beklemekte ve bunu elde ettiklerinde uyuma daha fazla istekli olmaktadır (GİB, 2008:19).

Etkin vergi toplanması için gelir idaresinin uyguladığı politikalar halka açıklanmalı, mükelleflerin istekleri dikkate alınmalıdır. Vergi idaresinin göndereceği mesajlar, mükelleflerde yeni bir tutum geliştirmek, var olan bir tutumun şiddetini arttırmak veya var olan bir tutumu değiştirmek için kullanılabilir (Güner, 2008:42). Gelir idaresi başkanlığında mükellef hakları bildirgesi yayınlanmaktadır. Bu bildirme mükelleflere etkin, verimli ve adil bir hizmet vermeyi amaçladığını açıklamış, hizmet standartlarını belirten bir belgedir. Hakla ilişkiler bazında vergi idaresini tanıtmak ve vergiye sempati kazandırmak amaçlı kitle iletişim araçları da kullanılabilir. Böylelikle verginin hangi alanlarda kullanıldığı, mükelleflerin yükümlülükleri ve hakları ile ilgili konularda bilgi edinmeleri sağlanabilir. Bilgilenen halkın ise vergibilinci artmaktadır.

### **2.3.3. Siyasal Faktörler**

Siyasal faktörler, vergi bilincini etkileyen bir başka faktörlerdir. Devleti yönetenlerin tavrı ne kadar önemli ise devlet yönetim şekilleri de o kadar önem arz etmektedir. O dönemki uygulanan vergi politikaları vergi bilincini etkileyen diğer bir siyasi unsurdur. Mükellefler siyasal faktörler bakımından kendi maddi olanaklarından ne kadar vazgeçme olasılıklarını vergi bilinci dereceleri ile gösterirler.

#### **2.3.3.1. Devlet Yönetim Şekli**

Vergileme ile ilgili kararların alınması ülkelerin yönetim şekillerine göre farklılaşmakta ve kararlar ülkelerin sahip oldukları otoriter ya da demokratik yönetim

biçimlerine uygun şekilde alınmaktadır. Yani yükümlülerin vergiye bakış açıları buldukları ülkelerin yönetim şekline göre değişmektedir. Ülkeyi tek kişinin yönettiği otoriter yönetimlerde vergileme ile ilgili kararları tek kişi almaktadır. Otoriter yönetim biçiminde seçim sistemi olmadığından, ülkeyi yöneten kimsenin fikrini almadan kendi keyfi uygulamasına göre halktan vergi almaktadır. Bu nedenle otoriter yönetimlerde vergileme ile ilgili alınan kararlar özgürlüğü kısıtlayıcı derecede olmuş ve halk tepki göstermiştir. Bu gösterilen tepkiler demokratik yönetimlerin başlangıcı olmuştur (Demir, 1999:33).

Demokratik yönetimlerde ise halkın vergi politikalarını etkileyebildiği en önemli araç belirli aralıklarda yapılan seçimlerdir. Seçmenler, vergi açısından bakıldığından, vergi ile ilgili politikaları kendilerine en uygun olan partiyi seçmeyi tercih edeceklerdir. Böylece, çoğunluğu elde eden partinin görüşlerinin toplum tarafından benimsendiği varsayılmaktadır (Tullock, 1995:101). Dolayısıyla demokratik yönetim sistemlerinde halkın yönetime katılıyor olması vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle vergilemenin psikolojik sınırı, demokrasilerde otoriter yönetimlere kıyasla daha yüksektir (Şenyüz, 1995:80-82). Yukarıdaki örneklerle de anlaşılacağı gibi bir ülkede mükellefler yönetimde ne kadar söz sahibi iseler vergi bilinçleri o kadar yüksek olacaktır.

### **2.3.3.2. Verginin Alındığı Dönemin Özellikleri**

Bir ülkede normal şartlarda arttırılan vergileri, yükümlüler karşılıksız bir yük olarak algılayacaklarından bu vergilere ciddi şekilde negatif tepki göstereceklerdir. Ancak olağanüstü koşullarda attırılan vergilere yükümlüler çok fazla tepki göstermeyerek devlete ve vatandaşa yardım olarak gördüklerinden, normal karşılayarak vergiye gönüllü uyumu artacak hatta yeni çıkan vergiyi kabullenme istekleri de artacaktır.

Olağanüstü dönemlerde verginin katlanılabilir sınırı yükselmektedir. Sıçrama Tezi olarak isimlendirilen Peacock-Wiseman modeline göre, olağanüstü koşullar nedeniyle devlet yeni görevler üstlenip, daha fazla harcama yaparken mükelleflerin vergi yükü ile ilgili düşünceleri pozitif yönde değişir ve vergiye yönelik tepkileri azalır, vergi uyumları artar. Olağanüstü koşullar nedeniyle harcamalarda ulaşılan

yüksek düzey, olağanüstü koşullar sona erince de düşmez ancak yükümlülerin vergi yükü ile ilgili değişen düşünceleri harcamaların karşılanmasına imkân sağlamaya devam eder (Payne, 1998:308). Olağanüstü dönem bitse de mükellefler yeni artmış düzeydeki vergileri ödemeye devam eder ve yeni çıkan vergileri de kabul ederler.

Ancak olağanüstü koşulların etkisini kaybetmesiyle verginin katlanılabilir sınırında düşüşler olmaktadır. Sıçrama tezine Türkiye’den örnekler verecek olursak, 1999 yılında Marmara Bölgesi’nde yaşanan depremin ardından konulan özel işlem vergisi 2003 yılı sonuna kadar alınmaya devam etmiş, özel iletişim vergisi ise hala alınmaya devam etmektedir. Ayrıca 2001 krizinden sonra arttırılan Katma Değer Vergisi (KDV) oranları hala eski seviyelerine indirilmemiştir (Kaynar, 2010:50).

### **3. SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ BİLİNCİVE VERGİYE BAKIŞ AÇILARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

Çalışmalar vergi bilincine sahip olan bireylerin vergiye karşı sorumluluklarını yerine getirmede daha nitelikli olduğunu göstermektedir. Buna göre belli bir vergi bilince sahip bireyler vergilerini zamanında, var olan miktarda ve nereye harcandığının bilincine sahip olarak ödemektedirler. Böyle bir toplumun vergi ahlakında gelişmiş olarak nitelendirebiliriz. Verginin sosyal, ekonomik ve bireysel hayata etkisi kaçınılmaz iken vergi bilincinin yetersizliği toplumların gelişmemiş ülke karakterine sahip olma gibi negatif yönlü bir özellik taşımasına neden olur.

#### **3.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği İle İlgili Bilgiler**

Mükellefler ile vergi dairesi arasındaki ilişki sadece iki grup arasında değildir. Bu ikili arasında bağlantıyı kuran muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebecilik, ülkelerin ekonomik yapısını oluşturan kamu ve özel kuruluşların muhasebe ve denetim ile ilgili bütün ekonomik faaliyetlerini kanunlara, kurallara, ilkelere, standartlara ve yöntemlere göre nesnel olarak gizli ve güvenilir bir biçimde gerçekleştirmesini bir meslek dalı olarak nitelendirilmektedir (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 478).

##### **3.1.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişim Süreci**

Çağdaş muhasebecilik mesleğinin temelleri 1870’te ilk yasal düzenleme ile İngiltere’de atılmıştır. Fransa’da 1881, ABD’de 1886, Hollanda’da 1895 ve Almanya’da 1899 yıllarında meslek düzenlemeleri başlamıştır (Pur, 1995:106-107). Ülkemizde ise muhasebe mesleğinin temelleri cumhuriyet öncesi döneme rastlamakla birlikte profesyonel anlamda ilk atılım 1980’li yıllarda olmuştur.

Muhasebe mesleği, 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen ve 13 Haziran 1989 tarihinde 201 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3586 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu ile yasallaşmıştır. Bu kanunun 1. maddesinde kanunun amacı *“işletmelerde faaliyetlerinlemey ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak...”* şeklinde ifade edilmiştir (www.turmobil.org.tr, 13.02.2016).



3568 sayılı kanunda üç farklı mesleki unvan vardır. Bunlar; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavir, yeminli mali müşavir'dir. 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile 3568 Sayılı Kanun adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiş, serbest muhasebecilik kaldırılmıştır (www.turmob.org.tr, 13.02.2016).

### 3.1.2. Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Meslek mensuplarının sorumlulukları ile ilgili ifadeler 3568 sayılı yasa ve VUK'un mükerrer 227. maddesinde geçmektedir. 3568 sayılı yasanın 2. maddesinin (a) fıkrasında serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin, (b) fıkrasında ise yeminli mali müşavirlerin faaliyet konusu edinebilecekleri işlemler açıkça belirtilmiştir. Buna göre;

Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılmasıyla birlikte SMMM mesleğinin vergisel sorumlulukları gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin,

- Defterlerini tutmak,
- Bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek,
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya müşavirlik yapmak ve bu konularda denetim yapmak,
- Denetim yapma, mali tablo ve beyanname ile ilgili konularda yazılı görüş verme, rapor düzenlemek ve benzeri gibi işleri yapmak, tahkim, bilirkişi ve benzeri gibi işlemler şeklinde belirlenmiştir.

Yukarıdaki hizmetler kimi zaman yükümlünün vergi işlemleri hakkındaki kararsızlığını gidermeye yönelik olurken, kimi zaman da yükümlünün vergi beyannamesini hazırlamak yönünde olmaktadır (Tunçer, 2005: 221).

Yeminli Mali Müşavir mesleğinin vergisel sorumlulukları;

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya müşavirlik yapmak ve bu konularda denetim yapmak,

- Denetim yapma, mali tablo ve beyanname ile ilgili konularda yazılı görüş verme, rapor düzenlemek ve benzeri gibi işleri yapmak, tahkim, bilirkişi ve benzeri gibi işlemler şeklinde belirlenmiştir.
- Yönetmeliklere göre tasdik işlerini yapmak şeklinde düzenlenmiştir.

YMM'lerin muhasebe ile ilgili defter tutamayacakları, muhasebe bürosu açamayacakları ve muhasebe bürolarına ortak olamayacakları ayrıca belirtilmiştir (Organ ve Yegen, 2013:251).

VUK'un mükerrer 227. maddesinde ise 3568 sayılı kanunda yer alan serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği alanına giren faaliyetlerle ilgili olarak meslek mensuplarının sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu maddenin birinci fıkrasında vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma mecburiyetinin, ikinci fıkrasında muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasının yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu itiraz edilmesi şartına bağlanmasının Maliye Bakanlığı'nca belirlenebileceği belirtilmiştir.

Birinci ve ikinci fıkrada faaliyetlerin 3568 sayılı yasada geçen faaliyetler içerisinde oldukları görülmekle birlikte, bu fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında bulunan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmiştir (Bilici, 2012: 56).

VUK'un 227. maddesine benzer şekilde 3568 sayılı yasanın 12. maddesinin Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk başlığı altında yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarına yer verilmiştir. 12. maddede yeminli mali müşavirlerin tasdik edebilecekleri belgelerin Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği ifade edilmiştir. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi hükmüne dayanılarak çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20. maddesinde tam tasdik konusu ile ilgili olarak yeminli mali müşavirlerin mali sorumluluğu; *“Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği*

*yansıtması ve doğru olmaması halinde, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefler birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır" hükmü çerçevesinde düzenlenmiştir (Organ, 2010: 2).*

Meslek mensupları imzaladıkları beyannameler ve düzenledikleri tasdik raporuna bağlı olarak ortaya çıkacak vergi ziyayı ve buna bağlı cezalardan asıl yükümlü ile birlikte ortaklaşa ve birbirine bağlı olarak sorumlu tutulabileceklerdir. Bu durum sonrasında vergi idaresi kamu alacağı için meslek mensubu ya da mükelleften sadece birisine başvurabileceği gibi her ikisine de başvurabilme hakkına sahip olacaktır.

Meslek mensupları teşebbüs ve işletmelerin sadece ekonomik faaliyetlerini kaydeden kimseler değildir. Bu bilgileri kaydetmenin yanında bu bilgileri sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve raporlayanlardır. Önceleri sadece bilgileri kaydetmek görevleri olsa bile gelişen ve değişen şartlarla birlikte sorumlulukları artmıştır (Altan, 2004: 30). Meslek mensubu sadece mükellefe karşı değil, topluma, devlete, meslektaşlarına ve kendilerine karşıda sorumlulukları vardır.

Sık sık vergi yasalarının değişmesi mükelleflerin kafalarının karışmasına ve vergi zihainin oluşmasına sebep olabilir. Mükelleflerin kendi kendilerini vergileme usulü olarak adlandırılan beyan usulünde, mükellefler, vergi ile ilgili durumunu kendisi belirlemektedir. Beyan usulünün düzgün işleyişe sahip olması için; idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu titizlikle araştırarak kontrol etmesi ve mükelleflerin vergi bilincine sahip olması ile gerçekleşir. Günümüzde yaygın olarak kullanılmaya başlayan beyan usulünde vergi sisteminin düzgün işlemesi ve mükellefin biliçli olması için meslek mensuplarının gerekliliği vurgulanan bir durumdur. Muhasebe meslek mensupları etkin bir müşavirlik hizmeti ile mükellefler üzerinde yönlendirici bir konumda olabilecekleri için mükelleflerin vergi bilinçlerini ve vergi ahlaklarını yükselterek vergiye karşı daha duyarlı olmalarını sağlayabilirler (Daşdan, 2011: 202).

### **3.2. Literatür Özeti**

Rasyonel bir birey faydasını maksimum edebilmek için vergi vermek istememektedir. Fakat toplumun birlik ve beraberliği düşünüldüğünde birey vergiye gönüllü uyum sağlamaktadır. Bireylerin vergiye bakış açılarını, vergiye gönüllü uyumunu

etkileyen birçok faktör vardır. Bunlar bireysel, sosyal ve siyasal olmak üzere çalışmanın ikici bölümünde anlatılmaktadır. Toplumda bulunan vergiye gönüllü uyum ise vergi bilinc seviyesi ile doğru orantılı olduğu birçok vergi bilinci çalışmasında görülmektedir.

Türkiye’de vergi bilinci ile ilgili yapılan birçok ampirik çalışma yer almaktadır. 1990’lı yıllarda başlayan bu çalışmaların ilkleri arasında Muter ve vd. (1993)’nin, Manisa’da 505 mükellef ile yaptığı anket çalışmasıdır. Ankete katılanların %52’si vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığına inanmaktadır. Vergi kaçırmanın bir meslektaşınızı nasıl değerlendirirsiniz sorusuna ise ankete katılanların %19’u şiddetli tepki gösterir, %50’si hoşkarşılammam, %19’uzorunlu olduğu için yapmıştır, %4.4’ü kurnaz bir tacir, %4,4’ü ise normal karşılarım diye cevap vermiştir. Vergi kaçakçılığının önlenmesi için mükellefler şunları önermiştir, denetimlerin sıklığı ve eğitimi, adil vergi sistemi, vergi cezalarının yükseltilmesini önermişlerdir. Genel anlamda ise bu çalışmada mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları incelenmiş ve vergi bilincine göre negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Cansız (2006)’ın, Afyonkarahisar ilinde yaptığı vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri adlı çalışmaya toplam 816 vergi mükellefi katılmıştır. Çalışma sonucunda ise mükelleflerin kişisel vergi bilinçleri tam olarak gelişmediği saptanmıştır. Bu da kişisel sorumluluk davranışlarının, öncelikle başkalarından beklenmesinden kaynaklanmaktadır sonucuna ulaşılmıştır. Örneğin, çalışma analizinin sonucunda vergi kaçırmanın mükellefte vicdani rahatsızlığa neden olmadığını belirtmişlerdir. Bu sonuç örneklemin vergiyebakış açısının olumsuz yönde olduğunun göstergesidir.

Demir (1999), Afyon’da yaptığı çalışmada, mükelleflerin vergilerini tam olarak ödenmemesinin nedenlerinin vergi oranlarının yüksek olması (%33,7), vergi ahlakının yerleşmemiş olması (%23,7), gereklivergi reformlarının yapılmamış olması (%22,7), biçimsel yükümlülüklerin fazla olması (%11,6), devletin verginin zorunluluğunu kamuoyuna anlatamaması (%8,3) olduğu sonuçlarına ulaşmıştır. Vergi oranları ile mükellef davranışı arasında ki bağlantı ise Tugay ve Güvenç (2007) tarafından yapılan çalışma sonucunda elde edilen bir veridir; vergi oranlarında meydana gelen artışların mükellefler tarafından vergi kaçırmak için bir teşvik olarak görüldüğü sonucu çıkmıştır.

Çiçek vd. (2007)'nin Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF 4.sınıf öğrencilerine yaptıkları vergi bilinci çalışmaları, bu kitlenin vergi bilincinin beklentinin üzerinde çıktığı sonucuna ulaşılmıştır. Örneğin, örneklemin fiş/fatura alma alışkanlığı öngörülenin üstünde çıkmıştır. Özdemir ve Ayvalı (2007)'nin 113 maliye öğretim elemanı ile yaptığı belge alma duyarlılığını etkileyen faktörleri araştıran anket uygulamasında yaklaşık %95'i alışverişlerden sonra fişlerini aldıklarını ifade etmişlerdir. Ancak aynı örnek kitlesine fiş- fatura alma sıklığı sorulduğunda ortalama her on alışverişin 7-8'inde fiş aldıkları sonucu çıkmıştır. Anketekatılanların %40'ı her halükarda fişimi alırım derken, daha büyük bir kısmı fiş almayı çeşitli indirim ve pazarlıklara bağlamışlardır. Vergi bilincinin tam olduğu hesaba katıldığı bu çalışmada gerçek hayatta davranışlarının farklı olduğu tespit edilmiştir.

Vergi bilinci birçok açıdan değerlendirilmekte olup cinsiyet bunlardan bir tanesidir. Çiçek vd. (2007)'nin yaptığı üniversite öğrencileri ile vergi bilinci çalışmasında erkek öğrencilerin (%45,9) vergi bilinci düzeyi, kadın öğrencilere (%53,8) göre daha düşük olduğu çıkmıştır. Alkan (2009)'ın Zonguldak ilinde yapılan vergi bilinci çalışmasında cinsiyet dağılımına göre vergi bilincinde bir ilişki bulunmamıştır. Şahin (2010)'in yaptığı yükseköğrenim öğrencilerinin vergiyi algılaması: Gaziosmanpaşa üniversitesi örneğinde ise kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre daha çok vergiyi bir yük ve zorunlu bir ödeme olarak tanımlamaktadırlar. Taytak (2010), ikinci kademe öğrencilerle yaptığı vergi bilinci çalışmasında ise eğitim seviyesi önemli çıksa da cinsiyete göre bir farklılığa sahip olduğu sonucuna varılmamıştır.

Çelikkaya ve Gürbüz (2008)'ün yaptıkları çalışmada mükelleflerin vergi tutum ve davranışları araştırılmıştır. Eskişehir ilinde 1750 mükellef ile yapılan çalışmada eğitim seviyesi yükseldikçe vergi aflu bakış açılarının olumlu yönde olduğu, lisansve lisansüstü eğitilmiş olanların büyük çoğunluğunun verginin mahalli idarelerle toplanması düşüncesine olumlu baktıkları elde edilmiştir. Ayrıca eğitim durumu yükseldikçe ödedikleri verginin nereye harcandığı konusundaki mükellef duyarlılığı artmaktadır. Taytak ise (2010), 2. kademe öğrencileri ile yaptığı vergi bilinci çalışmasında ilköğretim öğrencilerinin vergiyi vermeyenlerin kötü vatandaş ve hırsız olarak görmeleri ve vergiden devletin varlığı için gerekli bir unsur olarak bahsetmeleri onların vergi bilinci konusunda pozitif yönlü gelişim içerisinde olduklarını göstermektedir. Sağlam (2013)'ın iktisadi idari bilimler fakültesi öğrencileri ile vergi

algısı ve vergi bilinci üzerine yaptığı çalışmada, örnek kitlesinin vergi algısı ve vergi bilincinin pozitif yönde olduğu ortaya çıkan bir sonuçtur.

Organ ve Yegen (2013) tarafından Adana’da yapılan vergi bilinci ve vergi ahlakında muhasebe meslek mensuplarının rolü adlı çalışmada meslek mensuplarının vergi bilinci ve ahlakının beklentinin üzerinde çıktığı saptanmıştır. Çalışmada vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde cezalar ve yakalanma olasılığı değil, aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının tutumları da etkilidir. Ayrıca çalışmada “mükellefin vergi bilincinin, vergi ahlakının oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi pozitifdir” sonuçları yer almıştır.

Literatürde yapılan çalışmalar genel olarak incelendiğinde bireylerin vergi bilinçleri, onların vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Bireylerin gelirleri, kamu harcamaları görüşü, yapılan vergi kaçakçılık oranları, devlete olan güven bu durumu etkileyen sebeplerdendir. Bu anlamda bireylerin vergi biliçlerinin artması, bireylerin vergi tutum ve davranışlarına olumlu katkısının olacağı genel olarak varılan bir kanıdır.

### **3.3. Araştırmanın Konusu ve Amacı**

Türkiye’de kamu harcamalarını karşılamak için gerekli finansman kaynağının yaklaşık %80’ini vergiler oluşturmaktadır ([www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)). Bu kadar büyük bir orana sahip olan vergilerin toplanması, sürekliliğinin sağlanması ve harcamaların iktisadi olarak yapılması büyük sorundur. Bu noktada mükelleflerin vergi ödeme uyumlarını etkileyen en önemli unsurlardan bir tanesi vergi bilinci seviyeleridir.

Devlet ile kişiler arasında köprü görevi üstlenen SMMM’lerin vergi bilincinin ölçülmesi ve vergiye bakış açıları araştırmanın konusunu oluşturmaktadır. SMMM’lerin vergi bilincinin ölçülmesi ve vergi bakış açılarının tespiti vergi ile ilgili çalışmayanlara rehberlik edecektir. Araştırmanın amacı, SMMM’lerin vergi bilincini ve vergiye bakış açılarını öğrenerek vergi mevzuatını hazırlayanlara, siyasetçilere ve akademisyenlere çalışmalarında ışık tutmaktır.

#### **3.3.1. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırmada, Zonguldak il ve ilçelerinde 171 SMMM’yeyüzyüze görüşme tekniği ile anket (43 sorudan oluşan anket, 6 adet demografik, 37 adet vergi bilinci sorusu)

çalışması uygulanmıştır. Elde edilen anket verileri çeşitli temel istatistiksel analiz teknikleri kullanılarak değerlendirilmiştir. Anket çalışması, öneklemden daha sağlıklı bilgi edinilebilmek için 7'li likert ölçeği ile uygulanmıştır.

### 3.3.2. Araştırma Evreni ve Örneklem

Çalışmanın ana kütlesini, Eylül-Kasım 2015 döneminde Zonguldak il ve ilçelerinde SMMM'ler odasına kayıtlı 322 SMMM içerisinde ulaşılan 171 SMMM oluşturmaktadır. Bu anakütle içerisinde bağımlı ve bağımsız çalışan SMMM'ler yer almaktadır. Analiz sonucunda yapılan tüm çıkarımlar bu örnekleme aittir.

### 3.4. Güvenilirlik Analizi

Araştırmada anket verilerinin güvenilirliği Cronbach Alfa istatistiği ile değerlendirilmiştir. Tablo 3.1'deki sonuçlar, anketin 37 sorusuna ait olup Cronbach Alfa istatistiği 0,828'in olarak 0,80'in üzerinde çıkmıştır, dolayısıyla SMMM'lere sorulansorular oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

**Tablo 3.1: Güvenirlilik Analizi**

Boyutlar	Açıklama	Soru Sayısı	Cronbach's Alpha
1. V-Uy.	Vergi Bilinci	4	,728
2. V-Yük	Vergi Yüğü	5	,696
3. V-Gelir	Vergi gelirleri	3	,723
4. V-Algı	Vergi Algısı	3	,655
5. V-Eğil	Vergi Eğilimleri	3	,494
<b>5 Boyutta Ait</b>		18	,708
<b>Tüm Sorular</b>		37	,828

**Not:** Boyutlar, çalışmadaki TBA'ya göre belirlenmiştir. TBA'de soruların seçiminde toplam açıklayıcılık, boyuttaki açıklayıcılık, değişkenin mümkün olduğunca tek boyutu temsil etme, boyut güvenilirliği ve teorik olarak boyut içeriğinin anlamlılığı temel alınmıştır.

Ankette bulunan 37 soru içerisinde ise temel bileşenler analizinde (TBA) bileşenlerin açıklayıcılığa sahip 18 soru vergi uyumları, vergi yükü, vergi geliri, vergi algısı, vergi eğilimleri olarak 5 başlık altında incelenmiştir. Bu analiz sonucunda 18 sorunun güvenilirlik analizi, 708 olarak hesaplanmıştır. TBA'da Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Measure of Sampling Adequacy testinde verilerin faktörlere uygunluğu,705 sonucuna ulaşılmış, Bartlett's testinin anlamlılığı,0,000 test sonucudur.

### 3.5. SMMM'lerin Demografik Özelliklere Göre Değerlendirmesi

SMMM'lerin demografik özelliklerinin frekans dağılımı yapılmıştır. SMMM'lerin yaşlarına ait frekans dağılımı Tablo 3.3'de yer almaktadır.

**Tablo 3.2: SMMM'lerin Yaş Dağılımı**

Yaş aralığı	Gözlem Sayısı	Yüzde
21-30	16	9,4
31-40	45	26,3
41-50	58	33,9
51-60	40	23,4
61 ve üzeri	12	7,0
<b>Toplam</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.2'ye göre, anket cevaplayanların %9,4'ü 21-30 yaş aralığında, %26,3'ü 31-40 yaş aralığındadır. %33,9'u 41-50 yaş aralığında olduğu ve %23,4'ü 51-60 yaş aralığında olup %7,0 'ı ise 61 yaş ve üzerini temsil etmektedir.

**Tablo 3.3: SMMM'lerin Cinsiyet Dağılımı**

Yaş aralığı	Gözlem Sayısı	Yüzde
<b>Kadın</b>	54	31,6
<b>Erkek</b>	117	68,4
<b>Toplam</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>

Katılımcıların cinsiyet dağılımı Tablo 3.3'te olduğu gibidir. Ankete toplam 171 SMMM katılmış olup katılanların %31,6'sı kadın, geriye kalan %68,4'ü ise erkektir. Analiz sonucunda meslek mensuplarının çoğunun erkek olduğu görülmektedir. Pekmaya vd. (2014)'nin yaptığı çalışmada da 206 SMMM'nin 115'i erkek, 91'i bayandır. ABD'de muhasebe firmalarında çalışanların %5'inin bayan olduğu tespit edilmiştir (Burke, 1995). Bunun nedeni olarak bayanların meslekteki terfilerinde bazı engeller ile karşılaşmasını örnek olarak gösterebiliriz. Bu engellerin bazıları; bayanlar hakkındaki çağdışı tutumlar, düşünceler olup bayanların ekstra stres yaşamasına neden olmaktadır. İş-aile dengesinde bayanların kariyerlerini etkileyen önemli unsurlar (Borgia, 1994).

Türkiye geneline baktığımızda Ekim 2007 tarihli TURMOB Genel Kurulunda oluşturulan Çalışma Raporunda Meslek Mensuplarının 8.467'i bayan, 31.312'i erkektir. Bu sayılar her yıl hazırlanan Çalışma Raporlarıyla karşılaştırıldığında bayan meslek mensubu sayısında bir artış eğilimi olduğu görülecektir.

Kuşkusuz kişinin gördüğü eğitim seviyesinin vergi bilincini etkilediği düşünülmektedir. Bu eğitim seviyesi ile vergi bilincinin doğru orantılı bir şekilde ilerlemesi ise tartışılan bir konudur. Yapılan çalışmada Tablo 3.4'te SMMM'lerin eğitim seviyesine ait frekans tablosu verilmiştir.



**Tablo 3.4: SMMM'lerin Eğitim Düzeyi**

Eğitim düzeyi	Gözlem Sayısı	Yüzde
Orta	3	1,8
Lise	23	13,5
Ö.lis	10	5,8
Lisans	123	71,9
Lisansüstü	12	7,0
<b>Total</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>

Anketi cevaplayanların %1,8'i ortaokul mezunu olup, %13,5'i lise mezunudur. Önlisans mezunu olan %5,8'lik kısmı göstermektedir. Lisans mezunu olan %71,9'luk kısım ve %7,0 ise lisansüstü mezunu olan SMMM'leri temsil etmektedir. Tablo 3.4 incelendiğinde lisans eğitilmiş meslek mensuplarının örneklem içerisindeki payının fazla olduğunu görmekteyiz.

**Tablo 3.5: SMMM'lerin Medeni Durumu**

Medeni Durum	Gözlem Sayısı	Yüzde
Bekâr	33	19,3
Evli	138	80,7
<b>Toplam</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.5'e göre SMMM'lerin %19,3'ü evli ve %80,7 ise bekârdır. Örneklem çoğunun orta yaş ve üzeri olduğu dikkate alındığında ve Türkiye'de ortalama evlenme yaşına bakıldığında bu sonucun çıkması olası bir durumdur. TÜİK (2015)'e göre ortalama ilk evlenme yaşı, damat: 27 yaş - gelin: 23,9 yaş ortalamalarına sahiptir.

Kişinin meslekteki tecrübesi, bu tecrübeyi oluştururken yaşadığı olaylar, zamanla değişen yasalar, onların vergi bilincini etkilemiş olabileceği düşüncesiyle sorulan bir sorudur. Tablo 3.6'da SMMM'lerin meslek tecrübeleri verdikleri cevaplara göre yer almaktadır.

**Tablo 3.6: SMMM'lerin Meslek Tecrübeleri**

Tecrübe (yıl)	Gözlem Sayısı	Yüzde
1-5	24	14,0
6-10	24	14,0
11-15	30	17,5
16-20	30	17,5
21 ve üzeri	63	36,8
<b>Total</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>

Buna göre, ankete katılan SMMM'lerin %14,0'ı 1-5 yıl tecrübeye sahiptir. %14,0'ı 6-10 yıllık tecrübe ve %17,5'i 11-15 yıl tecrübe aralığını temsil etmektedir. 16-20 yıllık

aralıktaki tecrübeye SMMM'lerin %17,5'ini, 21yıl ve üzeri tecrübeye ise %36,8'i sahiptir. 63 meslek mensubunun 21 yıl ve üzeri bu mesleği icra ettiği dikkate alındığında Zonguldak'ta bu mesleğin uzun yıllardır icra edildiği soylenebilir.

Verginin kişilerin gelirlerinin belli bir oranına göre toplanması ve SMMM'lerin mesleklerinde verginin yerinin büyük bir önem taşıması, ayrıca nasıl ki mükelleflerin gelirleri onların vergi bilincini etkiliyor düşüncesi vardır. Bahsedilen düşünceler teoride ve yapılan çalışmalarda mevcuttur. Bu nedenlerden dolayı SMMM'lerinde kendi gelirleri vergi bilinçlerine etki ettiği düşüncesi ile gelir düzeyleri, sorulan sorular arasındadır. Tablo 3.7'de gelir düzeyleri gösterilmektedir.

**Tablo 3.7: SMMM'lerin Gelir(TL) Düzeyleri**

Gelir (TL)	Gözlem Sayısı	Yüzde
2000-4000	70	40,9
4001-6000	61	35,7
6001-8000	16	9,4
8001-10000	12	7,0
10001 ve üzeri	11	6,4
<b>Toplam</b>	170	99,4
<b>Cevapsız</b>	1	,6

SMMM'lerin %40,9'u 2.000-4.000 TL aralığı gelir grubunu temsil etmektedir. %35,7'si 4001-6000 tl aralığını gösterirken, %9,4'ü 6001-8000 tl olan gelir düzeyini ifade eder. 8001-10000 tl'lik gelir seviyesini anketi cevaplayanlardan %7,0'ı temsil ediyor olup 100001 ve üzerini %6,4'lük bir kısmı temsil etmektedir.

### 3.6. Kontenjans (Çapraz) Tabloları ve Ki- Kare Analizleri

Bu bölümde çapraz tabloları ve ki-kare analizleri ile SMMM'lerin demografik özelliklerinden iki tanesi karşılaştırılarak incelenmiştir. Çapraz tablo analizlerinde iki değişkenin birbirinden bağımsız olması aralarında bir ilişkinin olmadığını göstermektedir. Ki-kare analizleri yapılmış ve elde edilen veriler tablolar halinde gösterilmiştir. Ki-kare testi değişkenler arasındaki gözlenen ilişkinin istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığını varsayımı  $H_0$  hipotezine göre “değişkenler arasında ilişki yoktur” varsayımı test etmek için yaygın olarak kullanılmaktadır. Bulunan ki-kare anlamlılığı 0,05'den küçükse iki değişken arasında anlamlı bir ilişkinin varlığından ( $H_0$  hipotezinin reddi), 0,05'ten büyükse yokluğundan ( $H_0$  hipotezinin reddedilememesi) söz edilmektedir.

**Tablo 3.8: SMMM'lerin Cinsiyet ile Yaş GruplarınaGöre Dağılımı**

Cinsiyet / Yaş	21-30		31-40		41-50		51-60		61 ve Üzeri		Toplam	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
<b>Kadın</b>	10	62,5	19	42,2	20	34,5	5	12,5	0	0,0	54	31,6
<b>Erkek</b>	6	37,5	26	57,8	38	65,5	35	87,5	12	100	117	68,4
<b>Toplam</b>	16	100	45	100	58	100	40	100	12	100	171	100

**Not:** Ki-kare istatistiği 21,943 (Anl.:0,000)'dir.

Tablo 3.8'deki cinsiyet ve yaş grupları arasındaki ilişkinin ki-kare testine göre istatistiksel olarak 0,01 anlamlılık düzeyinde (0,000) istatistiksel anlamlı olarak tespit edilmiştir. Tabloya göre yaş attıkça erkeklerin meslekteki oranının arttığı görülmektedir. Fakat yaş küçüldükçe kadınların sayıları artmakla birlikte 21-30 yaş aralığında kadın meslek mensubunun sayısının fazla olduğu görülmektedir. Bu da ileri yaşlarda bulunan erkeklerin kadınlara oranla daha çok bu mesleği ifa ettikleri söylenebilir ve ilerleyen yıllarda kadınların meslekteki yerinin daha da artabilme ihtimalini ortaya çıkarmıştır.

**Tablo 3.9: SMMM'lerin Cinsiyet ile Eğitim Grubuna Göre Dağılımı**

Cinsiyet / Yaş	Orta		Lise		Ö.Lis		Lisans		Lisansüstü		Toplam	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
<b>Kadın</b>	0	0,0	8	34,8	3	30,0	38	30,9	5	41,7	54	31,6
<b>Erkek</b>	3	100,0	15	65,2	7	70,0	85	69,1	7	58,3	117	68,4
<b>Toplam</b>	3	100	23	100	10	100	123	100	12	100	171	100

**Not:** Ki-kare istatistiği 2,097 (Anl.:0,718)'dir. Beklenen değerlerden 4'ü 5'den küçük çıkmış, çapraz tabloya ait ki-kare istatistiği bu haliyle dahi kritik değeri geçmediği için hücre birleştirmeye gidilmemiş doğrudan cinsiyet ile eğitim düzeyi arasında ilişki olmadığına karar verilmiştir.

Tablo 3.9'da örneklerin cinsiyet ve eğitim grupları arasındaki ilişkinin ki-kare testine göre 0,05'te (0,718) istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Buna göre, meslek mensuplarından kadın veya erkekler için daha yüksek eğitim seviyesine sahip olduklarına yönelik istatistiksel olarak anlamlı bir dayanak tespit edilmemiştir. Erkek veya kadın meslek mensuplarının hemen hemen aynı eğitim seviyesinde oldukları söylenebilir.

**Tablo 3.10: SMMM'lerinCinsiyet ile Medeni Duruma Göre Dağılımları**

Cinsiyet / Medeni Durum	Kadın		Erkek		Toplam	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
<b>Bekâr</b>	20	60,6	34	24,6	54	31,6
<b>Evlî</b>	13	39,4	104	75,4	117	68,4
<b>Toplam</b>	33	100	138	100	171	100

**Not:** Ki-kare istatistiği 15,946 (Anl.:0,000)'dir.

Tablo 3.10'daki cinsiyet ve medeni durumları arasındaki ilişkinin ki-kare testine göre istatistiksel olarak 0,01'de (0,000) anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Tablo 3.10 incelendiğinde meslek mensubu kadınların daha çok bekâr olduğu söylenebilir.

**Tablo 3.11: SMMM'lerin Cinsiyet ile Tecrübe Göre Dağılımları**

Cinsiyet / Tecrübe	1-5yıl		6-10yıl		11-15yıl		16-20yıl		21yıl ve üzeri		Toplam	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
<b>Kadın</b>	17	70,8	9	37,5	8	26,7	8	26,7	12	19,0	54	31,6
<b>Erkek</b>	7	29,2	15	62,5	22	73,3	22	73,3	51	81,0	117	68,4
<b>Toplam</b>	24	100	24	100	30	100	30	100	63	100	171	100

**Not:** Ki-kare istatistiği 22,754 (Anl.:0,000)'dir.

Tablo 3.11'de cinsiyet ve tecrübe grupları arasındaki ilişkinin ki-kare testine göre istatistiksel olarak 0,01'de (0,000) cinsiyetleri ile tecrübe grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Erkekler kadınlara göre daha fazla tecrübeye sahiplerdir. Yaşı büyük erkeklerin örneklem içerisindeki payının çok oluşu bu sonucun nedeni olduğu söylenebilir.

**Tablo 3.12: SMMM'lerin Cinsiyet ile Gelire(TL) Göre Dağılımları**

Cinsiyet /Gelir(TL)	2000-4000		4001-6000		6001-8000		8001-10000		1001 ve üzeri		Toplam	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
<b>Kadın</b>	33	47,1	15	21,1	2	12,5	2	16,7	1	9,1	53	31,2
<b>Erkek</b>	37	52,9	46	64,8	14	87,5	10	83,3	10	90,9	117	68,8
<b>Toplam</b>	70	100	61	100	16	100	12	100	11	100	170	100

**Not:**Tablodaki beklenen değerlere ait 3 hücre değeri 5'den küçük olduğundan, 6000 üzeri olan üç grup birleştirilerek ki-kare istatistiği 15,674 (Anl.:0,000) olarak hesaplanmıştır.

2000-4000 TL gelire sahip 33 (% 47,1) kadın, 37 (% 52,9) erkek toplam 70 kişi, 4001-6000 TL gelire sahip 15 (% 21,1) kadın, 46 (% 64,8) erkek toplam 6 kişi, 6001-8000 TL gelire sahip 2 (% 12,5) kadın, 14 (% 87,5) erkek toplam 16 kişi, 8001-10000 TL gelire sahip 2 (% 16,7) kadın, 10 (% 83,3) erkek toplam 12 kişi, 10001 ve üzeri ise 1 (%9,1) kadın, 10 (% 90,9) erkek toplam 11 kişi vardır.

Tablo 3.12'e göre kadın SMMM'ler erkek SMMM'lere göre daha az geliresahip oldu söylenebilir. Bunu 0,01 anlamlılık düzeyinde yapılan ki-kare analizinde cinsiyet ve gelir grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu görmekteyiz. Dolayısıyla geliri daha yüksek olan SMMM'ler erkek olduğu söylenebilir.

**Tablo 3.13: SMMM'lerin Gelir (TL) ile Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımları**

Gelir (TL)/Eğitim Düzeyi	Orta		Lise		Ö.lis.		Lisans		Lisansüstü		Toplam	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
2000-4000	1	33,3	13	56,5	2	20,0	48	39,3	6	50,0	70	41,2
4001-6000	0	0,0	8	34,9	4	40,0	45	36,9	4	33,3	61	35,9
6001-8000	1	33,3	1	4,3	2	20,0	10	8,2	2	16,7	16	9,4
8001-10000	0	0,0	1	4,3	1	10,0	10	8,2	0	0,0	12	7,0
10001 ve Üzeri	1	33,3	0	0,0	1	10,0	9	7,4	0	0,0	11	6,5
<b>Toplam</b>	<b>3</b>	<b>100</b>	<b>23</b>	<b>100</b>	<b>10</b>	<b>100</b>	<b>122</b>	<b>100</b>	<b>12</b>	<b>100</b>	<b>170</b>	<b>100</b>

**Not:** Tablodaki beklenen değerlere ait 9 hücre değeri 5'den küçük olduğundan, 6000 üzeri gelire sahip olan üç grup ve orta-lise-Ö.lis ile lisans-lisansüstü eğitim durumları kendi içerisinde birleştirilerek hesaplanan ki-kare istatistiği 2,468 (Anl.:0,291) olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3.13'te gelir ve eğitim düzeyi gruplarına göre incelenmiştir. Tabloya göre eğitim düzeyi yüksek olan SMMM'lerin daha fazla gelir elde ettiklerine dair bir sonuç çıkaramayız. Ki-kare analizinde anlamlılığın 0,291 çıkması, %5 anlamlılıkta ilişkinin desteklenmediğini gösterir. Bununla birlikte meslek, gelir yönünden eğitim durumunu önemsemeyip kişilerin meslek becerileri gibi faktörlerin gelir yönünden daha önemli olabilir yorumu yapılabilir.

**Tablo 3.14: SMMM'lerin Gelir (TL) ile Medeni Durum Düzeylerine Göre Dağılımları**

Gelir (TL)/Medeni Durum	Bekâr		Evli		Toplam	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
2000-4000	18	54,5	52	38,0	70	41,2
4001-6000	10	30,3	51	37,2	61	35,9
6001 ve üzeri	5	15,2	34	24,8	39	22,9
<b>Toplam</b>	<b>33</b>	<b>100,0</b>	<b>137</b>	<b>100,0</b>	<b>170</b>	<b>100,0</b>

**Not:** Ki-kare istatistiği 3,216 (Anl.:0,200)'dir.

Tablo 3.14'teki-kare testine göre 0,05'te (0,200) meslek mensuplarının gelir ile medeni durum grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Meslek mensuplarının kazaçları ile medeni durumları ilişki tespit edilmemiştir.

**Tablo 3.15: SMMM'lerin Gelir (TL) ile Tecrübe (Yıl) Grubuna Göre Dağılımı**

Gelir / Tecrübe	1-5 yıl		6-10 yıl		11-15 yıl		16-20 yıl		21+ yıl		Toplam	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
2000-4000TL	14	58,3	10	43,5	7	23,3	15	50,0	24	38,1	70	41,2
4001-6000TL	8	33,3	10	43,5	13	43,3	8	26,7	22	34,9	61	35,9
6001 TL ve üzeri	2	8,3	3	13,0	10	33,3	7	23,3	17	27,0	39	22,9
<b>Toplam</b>	<b>24</b>	<b>100</b>	<b>23</b>	<b>100</b>	<b>30</b>	<b>100</b>	<b>30</b>	<b>100</b>	<b>63</b>	<b>100</b>	<b>170</b>	<b>100</b>

**Not:** Ki-kare istatistiği 11,459 (Anl.:0,177)'dir.

Tablo 3.15'i incelediğimizde 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistik olarak gelir ve tecrübe arasında bir ilişki tespit edilmemiştir. Dolayısıyla SMMM'ler için daha fazla tecrübeli olan daha çok gelire sahiptir gibi ifade bulunmak uygun olmaz. Meslekte eğitim ile gelir arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı Tablo 3.13'te ifade edilmiştir. Bu veriler ışığında meslekte, yüksek gelir elde etmekte eğitimin ya da tecübenin belirleyici bir etken olduğu söylenemez. SMMM'ler, meslekleri için güvenin ve kendini ifade şeklinin kazanılan gelir seviyesinibelirlemede daha önemli bir unsur olduğunu yüzyüze yapılan görüşmelerde dile getirmişlerdir.

### 3.7. SMMM'lerin Vergi Bilincine Bakışları

Finansman kaynağının büyük bir bölümünü oluşturan vergi, toplumların kalkınmasında, sosyo-ekonomik durumlarında ve siyasi gelişmelerin içerisinde de propaganda aracı olarak kullanılan etkili bir unsurdur. Vergi, vatandaşların hayatını dolaylı ve doğrudan bir şekilde etkilemektedir. Vergi bilinci, mükelleflerin vergiyi nereye, ne için verdiklerini bilmesinin yanında verdikleri verginin, nasıl harcandığında sorgulanmasını bildikleri anlamında gelmektedir.

Çalışmanın bu kısmında SMMM'lerin vergi bilinci ile ilgili cevapların ile bir referans skor ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını görmek amacıyla tek örneklem t-testi uygulanmıştır. Bu test, tek grubun örneklemin belirli bir değişkene ilişkin ölçülen ortalaması ile aynı değişkene ilişkin öngörülen ya da daha önce hesaplanan, bilinen bir değer arasında belirli bir güven düzeyinde anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Bu test için  $H_0$ : ortalama ile referans sayısı arasında anlamlı bir farklılık yoktur ve  $H_1$ : Ortalama ile referans sayısı arasında anlamlı bir farklılık vardır şeklinde sırasıyla yokluk alternatif hipotezleri kurulur. Analiz sonucunda bulunan anlamlılık değeri % 5'ten küçük ( $p < 0,05$ ) ise  $H_0$ 'ın reddi ve  $H_1$ 'in kabulü % 5'ten büyük  $p > 0,05$  ise  $H_0$ 'ın reddedilememesi söz konusu olmaktadır.

Analiz yorumları yapılırken Tablo 3.16'daki ortalamalar ve puan karşılıkları ele alınmaktadır. Buna göre hesaplanan 7'li Likert ölçeği Kesinlikle Katılmıyorum (KKKMY), Katılmıyorum (KMY), Kısmen Katılmıyorum (KKMY), Kararsızım (KRZ), Katılıyorum (KY), Kısmen Katılıyorum (KKY), ve Kesinlikle Katılıyorum (KKKY) aralık değerlerine göre analiz yorumları yapılmıştır.

**Tablo 3.16: Ortalamalar için Verilen Puanların Karşılıkları**

Puan Aralığı	Anlamı	Puan Karşılığı	Kısaltma
1,00-1,86	Kesinlikle Katılmıyorum	1	KKKMY
1,87-2,71	Katılmıyorum	2	KMY
2,72-3,57	Kısmen katılmıyorum	3	KKMY
3,58-4,43	Kararsızım	4	KRZ
4,44-5,29	Kısmen Katılıyorum	5	KKY
5,30-6,14	Katılıyorum	6	KY
6,15-7,00	Kesinlikle Katılıyorum	7	KKKY

**Kaynak:** Çavuşoğlu ve Pekkaya (2015) referans alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.17'e göre SMMM'lerin *S34-Vergi dairesinde çalışanların daha nitelikli olması gerekmektedir* sorusuna daha yüksek bir skor verdikleri, puan aralığı sonucuna göre KY dedikleri görülmektedir. Buna karşın *S27-Vergi aflarının daha sık yapılması gerekmektedir* sorusu ortalamalarda en düşük skoru almış ve örneklempuan aralığında KMY cevabını vermiştir.

**Tablo 3.17: SMMM'lerin Yapılan Anket Sonrasında Vergi Bilinci İle İlgili Görüşleri**

Vergi Bilinci Konuları	Ort.	S	t ** (Anl.)			Karar	
			3	4	5	T testi	Puan A.
S1 Vergi zorludur	5,32	2,080	,000	,000	,045	5 KKY-6KY	6 KY
S2 Vergi kamu hiz. Karşılığıdır	5,56	1,721	,000	,000	,000	5 KKY-6KY	6 KY
S3 V. Mük. Yüklenen bir yük.	4,24	2,043	,000	,124	,000	4 KRZ	4 KRZ
S4 V. Vatandaşlık görevidir	5,61	1,535	,000	,000	,000	5 KKY-6KY	6 KY
S5 V. Yük. Gelir ver. Öderken hisst.	4,46	1,864	,000	,001	,000	4 KRZ-5 KKY	5 KKY
S6 V .yük. KDV ve ÖTV öderken hisst.	5,51	1,677	,000	,000	,000	5 KKY-6KY	6 KY
S7 V . Yük. Servet üz. Alınan ver. Öderkn his.	3,89	2,032	,000	,482	,000	4 KRZ	4 KRZ
S8 Vergi verdiğim için gurur duy.	4,71	2,160	,000	,000	,079	4 KRZ-5 KKY	5 KKY
S9 Ver. Bil. olumşnda ailedeki eğit önemli	4,86	1,935	,000	,000	,343	5 KKY	5 KKY
S10 Demokrasi ve ver. Gönüllü uyum doğr. Orantılı	4,78	1,939	,000	,000	,146	5KKY	5 KKY
S11 Ö.vrg. Nrye.nsl.hrc. Oy sandığında sorgularım	4,94	2,053	,000	,000	,682	5 KKY	5 KKY
S12 Destekledğim part.ikt.gel.vrgye semp tk bak.	3,17	2,112	,309	,000	,000	3 KKMY	3 KKMY
S13 Aldığım kamu hiz. ile ödediğim vergiyi kıys.	5,13	1,711	,000	,000	,306	5 KKY	5 KKY
S14 Ö. Vrg ülkenin ihtyç duyuln alanlarına harc mk.	3,75	1,967	,000	,104	,000	4KRZ	4 KRZ
S15 Ö. vrg ile dev.sağ.hiz.ara.doğru orantı vardır.	3,46	1,935	,002	,000	,000	4 KRZ	3 KKMY
S16 Diğr mülk.vrg.kaçımsı bnm vrg krş.bk. Olmsz et.	4,78	2,045	,000	,000	,167	5 KKY	5 KKY
S17 Ödenmeyen ver.kamu hiz. Azaltılmaktadır.	5,27	1,676	,000	,000	,040	4 KRZ-5 KKY	5 KKY
S18 Vrg mev. Anlaşılır biçimde hazırlanmıştır.	3,53	2,009	,001	,003	,000	3KKMY-4KRZ	3 KKMY
S19 Vrg.ysalarında sık dğşk.yap.vb.olumsuz et.	5,42	1,697	,000	,000	,001	5 KKY-6KY	6 KY
S20 D.vrg yas. İnternetn tkb. Ederk öğr.	5,39	1,493	,000	,000	,001	5 KKY-6KY	6 KY
S21 D.vrg yas. Resmi ga. tkb. Ederk öğr.	3,70	2,127	,000	,072	,000	4KRZ	4 KRZ
S22 Devl. Adil br vrg sist.uygulamaktadır.	2,82	1,926	,234	,000	,000	3KKMY	3 KKMY
S23 Vrg. Oranlarının düşürülmesi vrg gelirlerini art.	5,50	1,733	,000	,000	,000	5KKY- 6 KY	6 KY
S24Vrg. Oranlarının yksek olması vrg. Kaçakçılığını art.	5,76	1,612	,000	,000	,000	6KY	6 KY
S25V.af.ları ile dürüs mük. Cezalandırılmaktadır.	5,66	1,739	,000	,000	,000	5 KKY-6KY	6 KY
S26V.af. Vrg ödevlerinin yerine get.akstılmaktadır.	5,51	1,670	,000	,000	,000	5 KKY-6 KY	6 KY
S27Vrg. Aflarının sık yap. Gerekmemektedir.	2,39	1,748	,000	,000	,000	2KMY-3KKMY	2 KMY
S28Vergi cezaları yeterlidir.	3,83	2,119	,000	,294	,000	4KRZ	4 KRZ
S29V.üzerine uzl. Yol.gidilmesi v.cez. Etk. Azalt.	3,92	2,076	,000	,607	,000	4KRZ	4 KRZ
S30Vergi denetimleri yeterlidir.	3,31	2,130	,058	,000	,000	3KKMY	3 KKMY
S31Vergi denetimleri vrg. Gelirlerini arttırır.	4,78	2,063	,000	,000	,171	5 KKY	5 KKY

**Tablo 3.18: (devamı)**

Vergi Bilinci Konuları	Ort.	S	t ** (Anl.)			Karar	
			3	4	5	T testi	Puan A.
S32Fiş veya fat. Almaya özen gösteririm.	5,46	1,796	,000	,000	,001	5 KKY-6KY	6 KY
S33Vergi idaresindeki çalışan say. Yetersizdir.	3,61	2,232	,001	,024	,000	3KKMY-4KRZ	4 KRZ
S34V. İdaresindeki çalış.daha nitelikli Olmalıdır.	5,77	1,523	,000	,000	,000	6KY	6 KY
S35Vrg. İd.çalış.maaş.artt. İle mük. Oln dav. Dğru orant.	3,16	2,025	,292	,000	,000	3KKMY	3 KKMY
S36V. İdaresindeki çalış. Mük. Olan davş. İdealdir.	3,20	1,775	,134	,000	,000	3KKMY	3 KKMY
S37Mük.svş.salgın has. Vb. vergi uyumları daha faz.	3,65	2,025	,000	,025	,000	3KKYM-4 KRZ	4 KRZ

\* Tabloyu daha öz sunmak için konular kısa verilmiştir, konuların açılımı Ek 1’dir.

\*\* Buradaki t, 3, 4, 5 referans alınarak hesaplanan tek örnek t-testi istatistiğinin anlamlılığı (Anl.)’dır. Ayrıca, 2 referans alınarak yapılan t-testi anlamlılıkları 0,01’den küçük olduğundan tabloda raporlanmamıştır. 6 referans alınarak yapılan t-testi anlamlılıkları 0,05’den büyük değere sahip olan sadece S24 ve S34’tür.

Not: Ort.: Ortalama, S: Standart sapma; buradaki t testi Anl., tek örnek t testi anlamlılıklarıdır. Karar sütunundaki t testi sonuçları, 3,4 ve 5 referans alınarak yapılan t-testlerine göre verilmişken, Karar sütunundaki Puan A. (Aralığı) sonuçları, Tablo 3.16’deki ortalama aralıkları dikkate alınarak yapılmıştır.

Tablo 3.17’de görüldüğü üzere hem t-testi hem de puan karşılığı karar sütunları yer almaktadır. Bu karar sütunları, meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda elde edilen ortalamalar için hangi kararın verilebileceğine yardımcı olmaktadır. Puan karşılığı karar sütunu verilerden elde edilen ortalamalara Tablo 3.16’ya göre karar verilmiştir. T-testi karşılığı kararlarda ise t-testi anlamlılıklarının biri 0,05’ten büyük olması durumunda referans noktasından farklılık olmadığı veya referans noktası görüşüne sahip olduğuaksi durumda ise bu ortalamanın düştüğü iki sınır değer arasında olduğunakarar verilmiştir.

Örneğin *S1-Vergi zorunludur* ortalaması 5,32’dir. Tablo 3.16’ya bakıldığında bu aralık KY sonucunu vermediğindenpuan aralığı katagorisine dahil edildiği görülmektedir. Fakat; 5’e ve 6’ya göre yapılan tek örnek t-test anlamlılıklarına bakıldığında ve her iki anlamlığın da 0,05 den küçük olduğundan iki sayıdan da anlamlı fark olduğuna karar verilerek t-testine görekarar bölümünde KKY ile KY arasında yer almıştır. S1 puan aralığına göre KY olması, görüşlerin KKY-KY arasında olup KY’ye eğilimli olduğunu destekler niteliktedir. *S3-Vergi mükelleflere yüklenen bir yükür*ise t-test anlamlılığı 4’e göre 0,124 anlamlılıkta olup, referans alınan 4’e göre fark olduğu reddedilmektedir. Puan aralığı da Tablo 3.16’da 4,24 kararsızlığı ifade ettiğinden, her iki karar vericinin örtüşmesine neden olmuş, S3 hakkında SMMM’nin görüşlerinin KRZ’lık noktasında, daha net kategorileştirildiğini göstermiştir.

Vergi bilincinin tespitinde SMMM’lere sorulan Tablo 3.17’deki soruları değerlendirdiğimizde ise; *S1-Vergi zorunlu bir ödemedir* ve *S3-Vergi, mükelleflere yüklenen bir yükür* yukarıda ki paragrafta açıklanmış olup S2 ise, *S2-Vergi, kamu hizmetlerinin karşılığıdır*’de ise 3, 4, ve 5 referans alınarak yapılan t-testi anlamlılıkları



0,05'ten küçük olduğundan 3, 4 ve 5 katagorisine göre bireylerin farklı görüşe sahip olduğu belirlenmiştir. Bu anlamda hiçbir katagoriye tam olarak dâhil edilemeyeceğinden meslek mensuplarının iki katagori arasında görüşe sahip olduğu belirlenmiştir. Böylece meslek mensupları S2 için KKY ve KY arasında olup KY daha meyillidir. Kamu finansmanın %80'lik (Susam ve Oktayer, 2007) bir bölümünü oluşturan vergilerin, kamu harcamalarında da ilk tüketilen kaynak oluşu, teorik olarak da lisans kitaplarında bahsedildiği görülmektedir.

T-testinde KKY veya KY ağırlıklı analiz sonuçlarını veren *S4-Vergi, vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır*, puan aralığında ise KY sonucunu vermiş ve anlamlı farklılığa sahip olduğu tablo 3.1'de görülmektedir. SMMM'ler tarafından verginin vatandaşlık görevi olarak görülmesi hem devlete bağlılıklarının hem de vergiye verdikleri önemin bir sonucu olarak değerlendirilebilir.

Örnek kitlesine sorulan *S5-Vergi yükünü en çok gelir vergisi öderken hissediyorum* sorusuna t-testinde KRZ ve KKY gibi bir analiz sonucu çıkarken, puan aralığında KKY cevabı çıkan ağırlıklı analiz sonucudur. *S6-Vergi yükünü KDV ve ÖTV öderken hissediyorum* sorusuna verilen cevaplar, t-testi KKY ve KY analiz sonuçlarını verirken puan ağırlığında KY görüşüne eğilimli bir yapıda olunulduğunu destekler niteliktedir. Türkiye'de birçok ekonomik olaydan KDV alınması, günümüz gelişmelerinde ÖTV'nin hayatımızdaki yerinin artması örneklem kitlesinin analiz sonuçlarında bu cevapların verildiği tespit edilmesi muhtemel bir sonuç olarak görülebilir.

Örneklemin, *S7-Vergi yükünü en çok servet üzerinden (VİV, MTV, EV) alınan vergileri öderken hissediyorum*, sorusuna KRZ kaldıkları (0,05 anlamlılık) net bir şekilde görülmüştür. Ülkeye bağlılıklarının tespit edilmesi, vergiye verdikleri önemin ölçülmesi için *S8-Vatandaş olarak vergi verdiğim için gurur duyuyorum* sorulmuştur. Örneklemin 3 ve 4 referans alınarak yapılan t-testi analizine göre sonucun anlamlı farklı çıktığı gözlenirken, 5 referans alınarak yapılan t-testi analizinde 0,05 anlamlılığında anlam farklılığı gözlenmemektedir. *S9-Vergi bilincinin oluşmasında ailedeki eğitim daha önemlidir* KKY dedikleri net bir ifade olarak t-testinde ve puan aralığı analizlerinde görülmüştür. Taytak (2010), yaptığı ampirik çalışmada da vergi eğitimi konusunda aileye büyük sorumluluk düştüğünü vurgulamaktadır.

S10 ve S11’de sırasıyla *Demokrasi ve gönüllü uyum doğru orantılıdır, Ödediğim verginin nereye nasıl harcadığını oy sandığında sorgularım*, KKY dedikleri net bir ifade olarak t-testinde ve puan aralığı analizlerinde görülmüştür. *S12’de Desteklediğim siyasi parti iktidara gelirse vergiye daha sempatik bakarım*. KKY düşüncesinde oldukları (0,05 anlamlılık) net bir şekilde görülmektedir. Bu üç soru içerisinde vergiyi ve siyaseti barındırdığı görülmektedir. Örneklemin vergileri öderken siyasi durumları pek önemsemediği verilen cevaplara bakıldığında çıkarılabilecek sonuçlar arasında olabilir.

*S13-Aldığım kamu hizmeti ile verdiğim vergiyi kıyaslarım*, analiz sonuçlarına göre örneklemin 3 ve 4’ün referan alınarak yapıldığı t-testinde anlamlı farklı çıktığı gözlenmiştir. *S14-Ödediğim vergi ülkenin ihtiyaç duyulan alanlarına harcanmaktadır*, t-testi sonucuna göre ve puan ağırlığı ile yapılan analizde KRZ ibaresi ağırlıklı verilen cevaptır. Örneklemin bu soruya verdiği cevapta bulunduğu coğrafya ve yerel yönetimlerin etkisi var olduğu göz ardı edilmemelidir.

*S15-Ödediğim vergi ile devletten sağladığım hizmet arasında doğru orantı vardır*, örneklemin t-testinde KKMYY dediği net bir şekilde görülmektedir, puan aralığında ise KRZ dedikleri görülmüştür. Örneklemin S13 ve S15’e verdiği cevaplar kıyaslanınca aynı tarz sorulara aynı tarz cevaplar verildiği görülmektedir. *S16-Diğer mükelleflerin vergi kaçırmaması benim vergiye karşı bakış açısı olumsuz etkilemektedir*, t-testinde ve puan ağırlığında KKY sonucunu vermiş olduğu görülmektedir. Bu soru ile toplumda var olan vergi ahlakını daha da geliştirilmesi gerektiği sonucu ulaşılabilebilir sonuçtur.

Örneklemin, *S17-Ödenmeyen vergiler kamu hizmetini azaltmaktadır*, KKY fikrinde oldukları (0,05 anlamlılık) net bir şekilde görülmektedir. *S18-Vergi mevzuatı anlaşılır bir biçimde hazırlanmıştır* KKMYY ve KRZ dedikleri, KKMYY düşüncesine meyilli oldukları görülmektedir. SMMM’lerden oluşan örneklem, vergi mevzuatının anlaşılır olarak hazırlandığına kısmen katılmamaktadır.

S19 ve S20 sırasıyla *Vergi yasalarında sık sık değişiklik yapılması vergi bilincini olumsuz etkilemektedir, Değişen vergi yasalarını internetten takip ederek öğreniyorum*, şeklindedir. İki soruda yapılan t-testi analizine göre örneklem KKMYY ve KY cevaplarını vermiştir. Puan ağırlığı analizine göre ise KY örneklemin daha meyilli olduğu düşüncedir. Örneklem yasaların sık sık değişmesini vergi bilincini olumsuz etkilediği sonucuna varmıştır. Örneklemin meslekleride dikkate alındığında bir yasanın değişmesi

meslek mensuplarının bir gecede konu ile ilgili bilgi sahibi olmamış olmasına neden olmaktadır. Gelişen teknolojiye uyum sağladıkları ise 20. Soruya verdikleri cevap ile anlaşılmaktadır.

Örnekleme, *S21-Değişen vergi yasalarını resmi gazeteden takip ederek öğreniyorum*, KRZ kaldıkları (0,05 anlamlılık) ve *S22-Devlet adil bir vergileme sistemi uygulamaktadır* KKMYY dedikleri net bir şekilde görülmektedir. Cansız (2006)'ın, yaptığı Afyonkarahisar ili çalışmada da örnekleme Türk vergi sisteminin adil bir yapıya sahip olmadığını düşünmektedir.

*S23-Vergi oranlarının düşürülmesi vergi gelirlerini arttırır*; 3, 4 ve referans alındığında 0,05 anlamlılığında t-testine göre anlamlı farklı çıktığı tablo 3.17'de de görülmektedir. *S24-Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığını arttırır*, sorusu tablodaki en çok anlamlı farklılığa sahip olan sorulardan bir tanesidir. Bu görüş üzerinde SMMM'lerin çoğu hem fikirdir. Bunun nedeni zaten vergi ödemek istemeyen mükelleflerin birde vergi oranlarının artmasıyla daha çok vergi ödememe gibi bir eyleme dönüştüreceklerini düşündüklerinden dolayı ifade ettikleri söylenebilir. *S25-Vergi afları ile dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır*, t-testi sonuçlarına göre iki 3, 4 ve 5 referans alındığında 0,05 anlamlılığında anlamlı farklı olduğu analiz sonucudur.

*S26-Vergi afları, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini aksatmaktadır*, örnekleme t-testinde KKY ve KY denildiği, puan aralığında KY denildiği net bir şekilde analiz sonuçlarında görülmektedir. *S27-Vergi aflarının daha sık yapılması gerekmektedir*, t-testinde KMY ve KKMYY dedikleri ve puan ağırlığında ise KM dedikleri analiz sonuçlarında görülmektedir. Bu iki soruya genel bir yorumlama yaparsak örnekleme kitlesi, vergi aflarının yapılmaması gerektiğini savunmaktadırlar.

*S28-Vergi cezaları yeterlidir ve S29-Vergi üzerinde uzlaşmaya gidilmesi vergi cezalarında etkinliği azaltmaktadır* yargı sonucunda örnekleme kitlesinin kararsız oldukları yapılan analiz sonuçlarında net bir şekilde görülmektedir. *S30-Vergi denetimleri yeterlidir” örneklemin, vergi denetimleri kısmen yeterli değildir* düşüncesine sahip olduğu görülmektedir.

*S31-Vergi denetimleri vergi gelirlerini arttırır* örneklemin vergi denetimleri vergi gelirlerini KKY düşüncesine sahip olduğu görülmektedir. *S32-Alışverişte fiş ve/veya fatura almaya özen gösterir* t-testin de KKY ve KY sonuçları yer alırken puan aralığında

örneklemin KY’ya daha çok meyilli olukları görülmektedir. Örneklem fiş veya fatura alma taraftarı olduğu ve aldığı, analiz sonuçlarından elde edilen bir bilgidir. Örneklem kitlesinin özelliğine bakıldığında (SMMM’ler oluşu) bu sunucun çıkmasında önemli bir faktör olma olasılığı vardır diyebiliriz.

*S33-Vergi idaresindeki çalışan sayısı yetersizdir* t-testi sonucu KKMY ve KRZ şeklindedir. Zonguldak il ve ilçelerinde yapılan bu çalışmada, her örneklem kendi bölgesi için kendi görüşü doğrultusunda cevap verdiği için aralıklı sonuç çıkması muhtemeldir. Puan aralığı analizinde ise kararsız oldukları ağırlıklı oldukları yargıdır. *S34-Vergi idaresi çalışanlarının daha nitelikli olması gerekmektedir* sorunun t-testi analizinde ve puan ağırlığı analizlerinde KY yargısı sonuç olarak elde edilmiştir. S34’te SMMM’lerin büyük çoğunluğunun ağırlıklı olarak bugörüşe sahip olmaları analiz sonucudur. Örneklemin işleriyle ilgili muhatap oldukları insanların bir kısmı vergi idaresindeki çalışanlardır. Dolayısıyla örneklem vergi idaresi çalışanlarının daha nitelikli olması gerektiğini düşünmektedir.

S35 ve S36 sırayla *Vergi idaresi çalışanlarının maaşlarının arttırılması ile mükellefe karşı davranışları doğru orantılıdır, Vergi idaresinde çalışanların mükellefe olan davranışları idealdir* yargıları şeklindedir. İki soruda örneklemin, t-testine ve puan ağırlığı analizine göre (0,05 anlamlılık) KKMYdedikleri net bir şekilde ifade ettikleri görülmektedir. *S37-Mükelleflerin savaş, salgın hastalık vb. gibi durumlarda vergi uyumları daha fazla olacaktır, KKYM veKRZ kaldıkları* t-testinde görülmektedir. Puan aralığında KRZ oldukları görülmektedir.

Tablo 3.17’de t-anlamlılığında 3, 4 ve 5’e göre analiz edildiği görülmekte ve S2, S4, S6, S23, S24, S25, S26, S27 ve S34’ün bu anlamlılıklara göre analiz sonucu anlamlı farklı çıkmıştır. Yani bu sorularda SMMM’lerin görüş birliği içerisinde oldukları, homojen fikire sahiptirler. Bu sorularda 0,01 anlamlılık düzeyinde 0,000 sonucu bunun göstergesidir.

### **3.7.1. Cinsiyete Göre Görüşlerdeki Farklılıklar**

Çalışmada, Tablo 3.18’de vergi bilinci sorularının cinsiyete göre farklılıkları yer almıştır. S4, S5, S7, S8, S10, S18, S20, S27, S30, S33’e meslek mensupları 0,05 anlamlılığında cinsiyete göre anlamlı farklılık analiz sonucunda gözlenmiştir. Diğer

farklılaşmayan konular Tablo 3.17'deki görüşlerin erkek-kadın SMMM'ler için geçerli olduğu kabul edilebilir.

**Tablo 3.19: SMMM'lerin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Değişimi**

Vergi Bilinci Konuları	Ortalama		T Anl.	Karar	
	Kadın	Erkek		Kadın	Erkek
S1 Vergi zorunludur	4,87	5,53	,054	5 KKY	6 KY
S2 Vergi kamu hiz. Karşılığıdır	5,41	5,63	,443	6 KY	6 KY
S3 V. Mük. Yüklenen bir yük.	4,67	4,04	,064	5 KKY	4 KRZ
S4 V. Vatandaşlık görevidir	5,24	5,78	,031	5 KKY	6 KY
S5 V. Yük. Gelir ver. Öderken hisst.	4,89	4,26	,033	5 KKY	4 KRZ
S6V .yük. KDV ve ÖTV öderken hisst.	5,37	5,57	,486	6 KY	6 KY
S7V . Yük. Servet üz. Alınan ver. Öderkn his.	4,41	3,64	,024	4 KRZ	4 KRZ
S8Vergi verdiğim için gurur duy.	4,22	4,93	,046	4 KRZ	5 KKY
S9Ver. Bil. olumşnda ailedeki eğit önemli	4,63	4,97	,293	5 KKY	5 KKY
S10Demokrasi ve ver. Gönüllü uyum doğr. Oranlı	4,30	5,01	,025	4 KRZ	5 KKY
S11Ö.vrg. Nrye.nsl.hrc. Oy sandığında sorgularım	4,87	4,97	,778	5 KKY	5 KKY
S12Destekledğm part.ikt.gel.vrgye semp tk bak.	3,59	2,97	,083	4 KRZ	3 KKMY
S13Aldığım kamu hiz. İle ödediğm vergiyi kıys.	5,50	4,97	,058	6 KY	5 KKY
S14Ö. Vrg ülkenin ihtyç duyuln alanlarına harem k.	3,67	3,79	,693	4 KRZ	4 KRZ
S15Ö. vrg ile dev.sağ.hiz.ara.doğru orantı vardır.	3,41	3,48	,824	3 KKMY	3 KKMY
S16Diğr mük l.vrg.kaçımsı bnm vrg krş.bk. Olmsz et.	4,83	4,76	,825	5 KKY	5 KKY
S17Ödenmeyen ver. kamu hiz. Azaltılmaktadır.	5,17	5,31	,625	5 KKY	6 KY
S18Vrg mev. Anlaşılır biçimde hazırlanmıştır.	4,04	3,31	,029	4 KRZ	3 KKMY
S19Vrg.ysalarında sık dğşk. yap.vb.olumsuz et.	5,31	5,47	,580	6 KY	6 KY
S20D.vrg yas. İnternetn tkb. Ederk öğr.	4,96	5,59	,010	5 KKY	6 KY
S21D.vrg yas. Resmi ga. tkb. Ederk öğr.	4,04	3,53	,156	4 KRZ	3 KKMY
S22Devl. Adil br vrg sist. uygulamaktadır.	3,04	2,72	,325	3 KKMY	3 KKMY
S23Vrg. Oranlarının düşürülmesi vrg gelirlerini art.	5,17	5,66	,085	5 KKY	6 KY
S24Vrg. Oranlarının yksek olması vrg. Kaçakçılığımı art.	5,77	5,76	,956	6 KY	6 KY
S25V.afları ile dürtüs mük. Cezalandırılmaktadır.	5,44	5,76	,270	6 KY	6 KY
S26V.af. Vrg ödevlerinin yerine get. akstmaktadır.	5,54	5,50	,894	6 KY	6 KY
S27Vrg. Aflarının sık yap. Gerekmektedir.	2,80	2,21	,040	3 KKMY	2 KMY
S28Vergi cezaları yeterlidir.	3,70	3,89	,602	4 KRZ	4 KRZ
S29 V.üzerine uzl. yol. gidilmesi v.cez. Etk. Azalt.	4,28	3,75	,124	4 KRZ	4 KRZ
S30Vergi denetimleri yeterlidir.	3,94	3,03	,009	4 KRZ	3 KKMY
S31Vergi denetimleri vrg. Gelirlerini arttırır.	4,74	4,80	,844	5 KKY	5 KKY
S32Fiş veya fat. Almaya özen gösteririm.	5,28	5,53	,400	5 KKY	6 KY
S33Vergi idaresindeki çalışan say. Yetersizdir.	4,23	3,32	,014	4 KRZ	3 KKMY
S34V. İdaresindeki çalış. daha nitelikli Olmalıdır.	5,49	5,90	,107	6 KY	6 KY
S35 Vrg. İd. çalış.maaş.artt. İle mük. Oln dav. Dğru orant.	3,11	3,19	,818	3 KKMY	3 KKMY
S36V. İdaresindeki çalış. Mük l. Olan davş. İdealdir.	3,11	3,25	,641	3 KKMY	3 KKMY
S37Mük.svş. salgın has. Vb. vergi uyumları daha faz.	3,94	3,51	,180	4 KRZ	3 KKMY

Örneğin, *S4-Vergi, vatandaşlık görevidir* sorusuna kadınlar KKY görüşünde iken, erkekler KY görüşüne sahiplerdir. *S5-Vergi yükünü en çok gelir vergisi öderken hissediyorum* kadınlar KKY, erkekler KRZ eğilimindedir. *S7-Vergi yükünü en çok servet üzerinden (VİV, MTV, EV) alınan vergileri öderken hissediyorum* kadınlar da erkeklerde KRZ kategorisinde iken erkekler daha az katılım eğiliminde olduğu gözlenmiştir. S4'te

erkeklerin kadınlara göre vergi vatan görevi olarak benimsedikleri ulaşılan sonuçtur. S5 ve S7'ye kadınların daha çok meğilli oldukları istatistik sonucunda görülmekte ve kadınların vergi yükünü erkeklere göre daha çok hissettiği sonucuna ulaşabiliriz.

*S8-Vergi verdiğim için gurur duyuyorum* sorusuna kadınlar KRZ, erkekler KKY görüşü eğiliminde oldukları ulaşılan analiz sonucudur. *S10-Demokrasi ve vergiye gönüllü uyum doğru orantılıdır* sorusuna kadınlar KRZ, erkekler KKY eğiliminde olduğu gözlenmiştir. S8 ve S10'da erkeklerin daha çok meğilli oldukları görülmekte ve demokrasi ve vatana bağlılıkta erkeklerin kadınlara oranla daha çok meğilli olduğu yorumu yapılabilmektedir. *S18-Vergi mevzuatı anlaşılır biçimde hazırlanmıştır* ise kadınlar KRZ, erkekler KKY dedikleri analiz sonucunda varılan neticedir.

*S20-Değişen vergi yasalarını internetten takip ederken öğreniyorum* kadınlar KKY, erkekler KY düşünceleri eğiliminde oldukları çıkan analiz sonucudur. Erkeklerin daha çok teknoloji kullandıkları yorumu yapılabilir. *S27-Vergi aflarının daha sık yapılması gerekmektedir* kadınlar KKY ve erkekler KMY eğiliminde sorulan soruları cevaplamışlardır. *S30-Vergi denetimleri yeterlidir* ve *S33-Vergi idaresindeki çalışan sayısı yetersizdir* sorularına kadınlar KRZ eğilimindeyken erkekler KKY eğilimindedirler.

Tablo 3.18'de erkek SMMM'ler S4, S8, S10, S20'de bayan SMMM'lere göre anlamlı farklı cevaplar eğiliminde olduğu gözlenmişken bayan SMMM'lerin S5, S7, S18, S30 ve S33'e erkek SMMM'lerden anlamlı farklı eğilimli cevaplar vermişleridir. Soruların anlamlılığına bakıldığında herhangi bir ortak sonuç gözlenmemektedir.

### **3.7.2. Medeni Duruma Göre Görüşlerdeki Farklılıklar**

Tablo 3.19'da *S4; vergi vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır*, *S13-Aldığım kamu hizmeti ve ödediğim vergiyi kıyaslarım* ve *S30-Vergi denetimleri yeterlidir* sorularına, t-testi 0,05 anlamlılık düzeyinde meslek mensupları medeni durumlarına göre anlamlı farklılığa sahiptir.

**Tablo 3.20: SMMM'lerin Görüşlerinin Medeni Durumuna Göre Değişimi**

Vergi Bilinci Konuları	Ortalama		T Anl.	Karar	
	Bekâr	Evli		Bekâr	Evli
S1 Vergi zorunludur	4,82	5,44	,122	5 KKY	6 KY
S2 Vergi kamu hiz. Karşılığıdır	5,67	5,53	,682	6 KY	6 KY
S3 V. Mük. Yüklenen bir yük.	4,61	4,15	,220	5 KKY	4 KRZ
S4 V. Vatandaşlık görevidir	5,15	5,72	,034	5 KKY	6 KY
S5 V. Yük. Gelir ver. Öderken hisst.	4,48	4,46	,938	5 KKY	5 KKY
S6V .yük. KDV ve ÖTV öderken hisst.	5,59	5,49	,731	6 KY	6 KY
S7V . Yük. Servet üz. Alınan ver. Öderkn his.	3,97	3,87	,798	4 KRZ	4 KRZ
S8 Vergi verdiğim için gurur duy.	4,12	4,85	,083	4 KRZ	5 KKY
S9Ver. Bil. olumşnda ailedeki eğit önemli	4,73	4,89	,665	5 KKY	5 KKY
S10Demokrasi ve ver. Gönüllü uyum doğr. Oranlı	4,30	4,90	,113	4 KRZ	5 KKY
S11Ö.vrg. Nrye.nsl.hrc. Oy sandığında sorgularım	4,58	5,02	,304	5 KKY	5 KKY
S12Destekledğm part.ikt.gel.vrgye sempk bak.	3,42	3,10	,459	3 KKMY	3 KKMY
S13Aldığım kamu hiz. İle ödediğim vergiyi kıyıs.	5,82	4,97	,004	6 KY	5 KKY
S14Ö. Vrg ülkenin ihtyç duyuln alanlarına haremck.	3,39	3,84	,228	3 KKMY	4 KRZ
S15Ö. vrg ile dev.sağ.hiz.ara.doğru orantı vardır.	3,09	3,54	,242	3 KKMY	3 KKMY
S16Diğr mülk.vrg.kaçımsı bnm vrg krş.bk. Olmsz et.	5,18	4,69	,165	5 KKY	5 KKY
S17Ödenmeyen ver.kamu hiz. Azaltmaktadr.	5,25	5,27	,947	5 KKY	5 KKY
S18Vrg mev. Anlaşılır biçimde hazırlanmıştır.	3,41	3,56	,712	3 KKMY	3 KKMY
S19Vrg.ysalarında sık dğşk.yap.vb.olumsuz et.	5,39	5,43	,914	6 KY	6 KY
S20D.vrg yas. İnternetn tkb. Ederk öğr.	5,03	5,48	,174	5 KKY	6 KY
S21D.vrg yas. Resmi ga. tkb. Ederk öğr.	3,91	3,65	,525	4 KRZ	4 KRZ
S22Devl. Adil br vrg sist.uygulamaktadır.	2,67	2,86	,632	2 KMY	3 KKMY
S23Vrg. Oranlarının düşürülmesi vrg gelirlerini art.	5,42	5,52	,773	6 KY	6 KY
S24Vrg. Oranlarının yksek olmsı vrg. Kaçakçılığımı art.	5,78	5,76	,941	6 KY	6 KY
S25V.afları ile dürüs mük. Cezalandırılmaktadır.	5,52	5,70	,594	6 KY	6 KY
S26V.af. Vrg ödevlerinin yerine get.akstmaktadır.	5,09	5,61	,161	5 KKY	6 KY
S27Vrg. Aflarının sık yap. Gerekmektedir.	2,67	2,33	,337	2 KMY	2 KMY
S28Vergi cezaları yeterlidir.	3,67	3,87	,626	4 KRZ	4 KRZ
S29 V.üzerine uzl. yol gidilmesi v.cez. Etk. Azalt.	4,18	3,86	,418	4 KRZ	4 KRZ
S30Vergi denetimleri yeterlidir.	4,03	3,14	,034	4 KRZ	3 KKMY
S31Vergi denetimleri vrg. Gelirlerini arttırır.	4,28	4,90	,128	4 KRZ	5 KY
S32Fiş veya fat. Almaya özen gösteririm.	5,30	5,49	,565	6 KY	6 KY
S33Vergi idaresindeki çalışan say. Yetersizdir.	4,06	3,50	,182	4 KRZ	3 KKMY
S34V. İdaresindeki çalış.daha nitelikli Olmalıdır.	5,59	5,81	,496	6 KY	6 KY
S35 Vrg. İd.çalş.maaş.artt. İle mük. Oln dav. Dğru orant.	3,45	3,09	,350	3 KKMY	3 KKMY
S36V. İdaresindeki çalış. Mülk. Olan davş. İdealdir.	3,06	3,24	,571	3 KKMY	3 KKMY
S37Mük.svş.salgın has. Vb. vergi uyumları daha faz.	3,73	3,63	,806	4 KRZ	4 KRZ

Meslek mensuplarından bekârlar, *S4-Vergi vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır*, evliler 0,05 anlamlılık düzeyinde 5,72 ortalama ile katıldıklarını belirtmişlerdir. *S13-Aldığım kamu hizmeti ile ödediğim vergiyi kıyaslarım* bekârlar KY diyerek kıyaslama yaparken, evliler KKY eğilimindedirler. Bekârlar S30'da Vergi denetimlerinin yeterli olduğu konusunda KRZ, evliler ise KKMY eğiliminde olduklarını belirtmişler. Bu tabloda S4, S13, S30 anlamlı farklılığa sahip sorulardır.

### 3.7.3. Meslek Mensuplarının Eğitime Bakışları

Konu hakkında eğitim seviyesine göre SMMM'lerin görüşleri arasındaki farklılıklar grup sayılarına daha dengeli olduğu düşünülerek iki kategori grupla (orta-lise-önlisans okuyanlar ve lisans, lisansüstü okuyanlar) t-testi ile değerlendirilip Tablo 3.20'de sunulmuştur. Bu değerlendirme orta-lise-ön lisans ve lisans-lisansüstü olarak iki seçenek olarak analiz edilmiştir.

**Tablo 3.21: SMMM'lerin Görüşlerinin Eğitim Durumuna Göre Değişimi**

Vergi Bilinci Konuları	Ortalama		T Anl.	Karar	
	ortLisOnlis	Lis_LÜ		ortLisOnlis	Lis_LÜ
S1 Vergi zorunludur	5,47	5,28	,626	6 KKY	5 KKY
S2 Vergi kamu hiz. Karşılığıdır	5,33	5,62	,430	6 KKY	6 KKY
S3 V. Mük. Yüklenen bir yük.	4,50	4,17	,396	5 KKY	4 KRZ
S4 V. Vatandaşlık görevidir	5,64	5,60	,905	6 KKY	6 KKY
S5 V. Yük. Gelir ver. Öderken hisst.	4,58	4,43	,662	5 KKY	5 KKY
S6V .yük. KDV ve ÖTV öderken hisst.	5,54	5,50	,894	6 KKY	6 KKY
S7V . Yük. Servet üz. Alınan ver. Öderkn his.	4,11	3,82	,471	4 KRZ	4 KRZ
S8 Vergi verdiğim için gurur duy.	4,53	4,76	,576	5 KKY	5 KKY
S9Ver. Bil. olumşnda ailedeki eğit önemli	4,92	4,84	,831	5 KKY	5 KKY
S10Demokrasi ve ver. Gönüllü uyum doğr. Oranlı	4,67	4,81	,695	5 KKY	5 KKY
S11Ö.vrg. Nrye.nsl.hrc. Oy sandığında sorgularım	5,08	4,90	,629	5 KKY	5 KKY
S12Destekledğm part.ikt.gel.vrgye semptk bak.	3,74	3,01	,088	4 KRZ	3 KKMYY
S13Aldığım kamu hiz. İle ödediğim vergiyi kıys.	5,06	5,16	,745	5 KKY	5 KKY
S14Ö. Vrg ülkenin ihtyç duyuln alanlarına harcck.	3,75	3,76	,988	4 KRZ	4 KRZ
S15Ö. vrg ile dev.sağ.hiz.ara.doğru orantı vardır.	3,44	3,46	,966	3 KKMYY	3 KKMYY
S16Diğr mükvl.vrg.kaçımsı bnm vrg krş.bk. Olmsz et.	5,28	4,65	,102	5 KKY	5 KKY
S17Ödenmeyen ver.kamu hiz. Azaltılmaktadır.	5,20	5,29	,789	5 KKY	6 KKY
S18Vrg mev. Anlaşılır biçimde hazırlanmıştır.	3,37	3,57	,589	3 KKMYY	3 KKMYY
S19Vrg.yسالارında sık dğşk.yap.vb.olumsuz et.	5,56	5,39	,632	6 KKY	6 KKY
S20D.vrg yas. İnternetn tkb. Ederk ögr.	5,47	5,37	,725	6 KKY	6 KKY
S21D.vrg yas. Resmi ga. tkb. Ederk ögr.	3,58	3,73	,716	4 KRZ	4 KRZ
S22Devl. Adil br vrg sist.uygulamaktadır.	2,81	2,83	,950	3 KKMYY	3 KKMYY
S23Vrg. Oranlarının düşürülmesi vrg gelirlerini art.	5,56	5,49	,838	6 KKY	6 KKY
S24Vrg. Oranlarının yksek olması vrg. Kaçakçılığını art.	5,80	5,75	,880	6 KKY	6 KKY
S25V.afaları ile dürüs mük. Cezalandırılmaktadır.	5,47	5,71	,510	6 KKY	6 KKY
S26V.af. Vrg ödevlerinin yerine get.akstmaktadır.	5,28	5,58	,364	5 KKY	6 KKY
S27Vrg. Aflarının sık yap. Gerekmektedir.	2,33	2,41	,815	2 KMY	2 KMY
S28Vergi cezaları yeterlidir.	3,69	3,86	,670	4 KRZ	4 KRZ
S29V.üzerine uzl. yol.gidilmesi v.cez. Etk. Azalt.	3,69	3,98	,462	4 KRZ	4 KRZ
S30Vergi denetimleri yeterlidir.	2,64	3,49	,027	2 KMY	3 KKMYY
S31Vergi denetimleri vrg. Gelirlerini arttırır.	4,89	4,75	,728	5 KKY	5 KKY
S32Fiş veya fat. Almaya özen gösteririm.	5,46	5,46	,996	6 KKY	6 KKY
S33Vergi idaresindeki çalışan say. Yetersizdir.	3,79	3,56	,570	4 KRZ	3 KKMYY
S34V. İdaresindeki çalış.daha nitelikli Olmalıdır.	5,58	5,82	,408	6 KKY	6 KKY
S35 Vrg. İd.çalş.maaş.artt. İle mük. Oln dav. Dğru orant.	2,86	3,24	,289	3 KKMYY	3 KKMYY
S36V. İdaresindeki çalış. Mükvl. Olan davş. İdealdir.	3,00	3,26	,417	3 KKMYY	3 KKMYY
S37Mük.vşş.salğın has. Vb. vergi uyumları daha faz.	3,56	3,67	,756	3 KKMYY	4 KRZ

Not: ortLisOnlis, orta, lise, onlisans eğitimleri almış olanları temsil ederken, Lis\_Lü ise lisans ve lisansüstü eğitimi görenleri temsil etmektedir.



Tablo 3.20'ye göre S30 0,05 anlamlılık (t-anl) düzeyinediğer sorulara göre net bir şekilde anlamlı farklılığa sahip olan tek sorudur. Buna göre lisan eğitimi almamışlar alanlara göre vergi denetimlerinin yeterliliğine daha az katılım gösterdikleri görülmektedir. Bu tablodan da anlaşıldığı gibi eğitim seviyesi SMMM'ler üzerinde vergi bilinci açısından farklılığa sahip olduğu gözlenmemiştir.

### 3.7.4. Meslek Mensuplarının Gelir Durumlarına Göre Bakışları

Meslek mensuplarının vergi bilinci konularındaki görüşlerinin gelir durumlarına göre değişim gösterip göstermediği F testine göre incelenmiştir. İstatistiksel olarak 0,05 anlamlılıkta üç gelir gubuna göre (2000-4000 TL aralığı, 4001-6000TL aralığı, 6001-8000TL aralığı) vergi bilinci konularındaki meslek mensuplarının görüşlerinde farklılık olmadığı Tablo 3.21'de görülmektedir.

Ancak sadece, *S7-Vergi yükünü en çok servet üzerinden (VİV, MTV, EV) alınan vergileri öderken hissediyorum ve S29-Vergi üzerinde uzlaşma yoluna gidilmesi vergi cezalarında etkinliği azaltmaktadır*, konularında istatistiksel olarak 0,10 anlamlılığında gelire göre zayıf bir görüş farklılığı saptanmıştır. Buna göre incelenen post Hoc testlerinden Tukey HSD testine göre ancak istatistiksel olarak 0,10'de zayıf düzeyde S7 için nispeten orta düzeyde gelirlilerinden KKMY eğiliminde iken yüksek gelirli meslek mensuplarının KRZ görüş beyan ettikleri söylenebilirken; S29 için nispeten düşük düzeyde gelirlilerin KKMY eğiliminde iken orta gelirli meslek mensuplarının KRZ görüş beyan ettikleri gözlenmiştir.

**Tablo 3.22: SMMM'lerin Görüşlerinin Gelir Durumuna Göre Değişimi**

Vergi Bilinci Konuları	Ortalamalar			F Anl.	Puan A. Göre KARAR		
	2000-4000	4001-6000	6001-8000		2000-4000	4001-6000	6001-8000
S1 Vergi zorunludur	5,24	5,61	4,97	315	5 KKY	6 KY	5 KKY
S2 Vergi kamu hiz. Karşılığıdır	5,30	5,57	5,97	,158	6 KY	6 KY	6 KY
S3 V. Mük. Yüklenen bir yük.	4,10	4,28	4,42	,731	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ
S4 V. Vatandaşlık görevidir	5,46	5,72	5,72	,571	6 KY	6 KY	6 KY
S5 V. Yük. Gelir ver. Öderken hisst.	4,50	4,62	4,13	,425	5 KKY	5 KKY	4 KRZ
S6V .yük. KDV ve ÖTV öderken hisst.	5,36	5,68	5,49	,555	6 KY	6 KY	6 KY
S7V . Yük. Servet üz. Alınan ver. Öderkn his.	4,05	3,39	4,30	,076	4 KRZ	3 KKMY	4 KRZ
S8 Vergi verdiğim için gurur duy.	3,88	4,77	4,87	,460	4 KRZ	5 KKY	5 KKY
S9Ver. Bil. olumşnda ailedeki eğit önemli	4,71	4,67	5,13	,380	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S10 Demokrasi ve ver. Gönül. uyum doğr. Orantlı	4,86	4,69	5,10	,242	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S11Ö.vrg. Nrye.nsl.hrc. Oy sandığında sorgular.	4,78	4,86	4,79	,431	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S12Destekledğm part.ikt.gel.vrgye semptk bak.	4,94	3,09	3,18	,934	5 KKY	3 KKMY	3 KKMY
S13Aldığım kamu hiz. İle ödediğim vergiyi kıys.	3,15	5,20	5,02	,814	3 KKMY	5 KKY	5 KKY

**Tablo 3.23: (devamı)**

Vergi Bilinci Konuları	Ortalamalar			F Anl.	Puan A. Göre KARAR		
	2000-4000	4001-6000	6001-8000		2000-4000	4001-6000	6001-8000
S14 Ö. Vrg ülkenin ihtyç duy. alanlarına harcınk.	5,13	3,70	3,69	,853	5 KKY	4 KRZ	4 KRZ
S15Ö. vrg ile dev.sağ.hiz.ara.doğru orantı vardır.	3,74	3,26	3,70	,400	4 KRZ	3 KKMV	4 KRZ
S16Diğr mük. vrg.kaçımsı bnm vrg krş.bk. Olms et.	3,44	4,54	5,05	,374	3 KKMV	5 KKY	5 KKY
S17Ödenmeyen ver.kamu hiz. Azaltılmaktadır.	4,78	5,09	5,20	,215	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S18Vrg mev. Anlaşılır biçimde hazırlanmıştır.	3,41	3,86	3,18	,218	3 KKMV	4 KRZ	3 KKMV
S19Vrg.yesalarında sık dğşk.yap.vb.olumsuz et.	5,59	5,18	5,46	,389	6 KY	5 KKY	6 KY
S20D.vrg yas. İnternetn tkb. Ederk ögr.	5,27	5,46	5,53	,646	5 KY	6 KY	6 KY
S21D.vrg yas. Resmi ga. tkb. Ederk ögr.	3,84	3,47	3,84	,589	4 KRZ	3 KKMV	4 KRZ
S22Devl. Adil br vrg sist.uygulamaktadır.	3,09	2,47	2,95	,173	3 KKMV	2 KMY	3 KKMV
S23 Vrg. Oranla. düşürülmesi vrg gelirlerini art.	5,46	5,54	5,51	,962	6 KY	6 KY	6 KY
S24Vrg. Oranlarının yüksek olması vrg. Kaçak.art	5,72	5,78	5,77	,978	6 KY	6 KY	6 KY
S25V.af. ları ile dürüs mük. Cezalandırılmaktadır.	5,53	5,64	5,90	,571	6 KY	6 KY	6 KY
S26 V.af. Vrg ödev. yerine get.akstılmaktadır.	5,32	5,63	5,64	,498	6 KY	6 KY	6 KY
S27Vrg. Aflarının sık yap. Gerekmemektedir.	2,51	2,38	2,21	,678	2 KMY	2 KMY	2 KMY
S28Vergi cezaları yeterlidir.	3,91	3,83	3,72	,901	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ
S29 V.üzerine uzl. yol. gidilesi v.cez. Etk. Azalt.	3,49	4,25	4,23	,065	3 KKMV	4 KRZ	4 KRZ
S30Vergi denetimleri yeterlidir.	3,51	3,40	2,85	,276	3 KKMV	3 KKMV	3 KKMV
S31Vergi denetimleri vrg. Gelirlerini arttırır.	4,65	5,05	4,56	,425	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S32Fiş veya fat. Almaya özen gösteririm.	5,35	5,64	5,31	,574	6 KY	6 KY	6 KY
S33Vergi idaresindeki çalışan say. Yetersizdir.	3,62	3,46	3,86	,686	4 KRZ	3 KKMV	4 KRZ
S34V. İdaresindeki çalış.daha nitelikli Olmalıdır.	5,74	5,77	5,85	,941	6 KY	6 KY	6 KY
S35 Vrg. İd.çalış.maaş.artt. İle mük. Oln dav. Dğu orant.	3,20	2,98	3,44	,551	3 KKMV	3 KKMV	3 KKMV
S36V. İd. çalış. Mük. Ol. davş. İdealdir.	3,33	3,25	2,95	,558	3 KKMV	3 KKMV	3 KKMV
S37Mük.svş.salgın has. Vb. vergi uy.daha faz.	3,77	3,62	3,51	,805	4 KRZ	4 KRZ	3 KKMV

**Not:** Buradaki *F* Anl., bağımsız örnek tek yönlü ANOVA *F* testi anlamlılıklarıdır. Bu testin  $H_0$  hipotezi, "Gelir seviyesine göre, bunu SMMM'lerin vergi bilinci konusundaki gelir gruplarına göre değişmemektedir" şeklinde ifade edilebilir. Grupların varyans homojenliği için yapılan Levene test istatistiği 0,05'de istatistik olarak anlamlı olan S1 (Anl.: ,008) ve S22 (Anl.: ,004) konular için grupların aynı varyansa sahip olmadığı belirlenmiştir. Bu durumda *F* testi yerine daha robust olan Welch ve Brown-Forsythe testleri yapılmıştır. Sırasıyla bu test anlamlılıkları S1 için ,311 - ,341 ve S22 için ,136 - ,184 olduğu hesaplanmış ve bu sonuçları *F* testi sonuçları ile uyumlu olduğu görülmektedir.

### 3.7.5. Meslek Mensuplarının Tecrübe Durumlarına Göre Bakışları

Tablo 3.22'e göre 0,05 anlamlılık düzeyinde örneklemin tecrübelerine göre farklılık *S36-Vergi idaresindeki çalışanların mükelleflere olan davranışları idealdir* konusunda olduğu görülmektedir.S36'ya göre incelenen post Hoc testlerinden Tukey HSD testi uygulanmıştır. Test sonucuna göre %5 anlamlılık düzeyinde 1. Grup (0-10) ile 2. Grup (11-20) arasında anlamlı farklılık vardır. %10 anlamlılık düzeyinde ise 2. Grup (11-20) ve 3. Grup (20 ve üstü) ile anlamlı farklılık mevcuttur.

S1, S4, S10, S27'de ise 0,010 anlamlılık düzeyinde tecrübeye göre zayıffarklılık görülmektedir. S1, S4 ve S10'a göre tecrübe arttıkça SMMM'lerin de vergi bilinci arttığı söylenebilir.

**Tablo 3.24: SMMM'lerin Görüşlerinin Tecrübe Durumuna Göre Değişimi**

Vergi Bilinci Konuları	Ortalamalar			F Anl.	Puan A. Göre KARAR		
	0-10	11-20	20+		0-10	11-20	20+
S1 Vergi zorunludur	4,83	5,25	5,76	,062	5 KKY	5 KKY	6 KY
S2 Vergi kamu hiz. Karşılığdır	5,36	5,61	5,65	,657	6 KY	6 KY	6 KY
S3 V. Mük. Yüklenen bir yük.	4,21	4,24	4,27	,989	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ
S4 V. Vatandaşlık görevidir	5,15	5,77	5,81	,051	5 KKY	6 KY	6 KY
S5 V. Yük. Gelir ver. Öderken hisst.	4,48	4,30	4,60	,667	5 KKY	4 KRZ	5 KKY
S6V .yük. KDV ve ÖTV öderken hisst.	5,47	5,39	5,66	,669	6 KY	6 KY	6 KY
S7V . Yük. Servet üz. Alınan ver. Öderkn his.	4,09	4,16	3,47	,143	4 KRZ	4 KRZ	3 KKMYY
S8 Vergi verdiğim için gurur duy.	4,29	4,70	5,03	,203	4 KRZ	5 KKY	5 KKY
S9Ver. Bil. olumşnda ailedeki eğit önemli	4,69	4,59	5,24	,142	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S10Demokrasi ve ver. Gönüllü uyum doğr. Oranlı	4,31	4,78	5,14	,082	4 KRZ	5 KKY	5 KKY
S11Ö.vrg. Nrye.nsl.hrc. Oy sandığında sorgularım	4,79	5,02	4,97	,843	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S12Destekledğm part.ikt.gel.vrgye semp tk bak.	3,49	3,20	2,89	,335	3 KKMYY	3 KKMYY	3 KKMYY
S13Aldığım kamu hiz. İle ödediğm vergiyi kıys.	5,15	5,33	4,94	,440	5 KKY	6 KY	5 KKY
S14Ö. Vrg ülkenin ihtyç duyuln alanlarına harcmk.	3,75	3,82	3,70	,946	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ
S15Ö. vrg ile dev.sağ.hiz.ara.doğru orantı vardır.	3,38	3,67	3,32	,574	3 KKMYY	4 KRZ	3 KKMYY
S16Diğr mükvl.vrg.kaçımsı bnm vrg krş.bk. Olmsz et.	4,85	4,97	4,55	,510	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S17Ödenmeyen ver.kamu hiz. Azaltılmaktadır.	5,04	5,38	5,32	,558	5 KKY	6 KY	6 KY
S18Vrg mev. Anlaşılır biçimde hazırlanmıştır.	3,76	3,72	3,19	,233	4 KRZ	4 KRZ	3 KKMYY
S19Vrg.yusalarında sık dğşk.yap.vb.olmsz et.	5,25	5,43	5,54	,673	5 KKY	6 KY	6 KY
S20D.vrg yas. İnternettn tkb. Ederk ögr.	5,06	5,57	5,48	,184	5 KKY	6 KY	6 KY
S21D.vrg yas. Resmi ga. tkb. Ederk ögr.	3,44	3,76	3,83	,635	3 KKMYY	4 KRZ	4 KRZ
S22Devl. Adil br vrg sist.uygulamaktadır.	3,09	2,90	2,56	,338	3 KKMYY	3 KKMYY	2 KMY
S23Vrg. Oranlarının düşürülmesi vrg gelirlerini art.	5,10	5,63	5,68	,169	5 KKY	6 KY	6 KY
S24Vrg. Oranlarının yksek olması vrg. Kaçakçılığını art.	5,63	5,97	5,67	,474	6 KY	6 KY	6 KY
S25V.afaları ile dürüs mük. Cezalandırılmaktadır.	5,38	5,62	5,92	,255	6 KY	6 KY	6 KY
S26V.af. Vrg ödevlerinin yerine get.akstmaktadır.	5,45	5,29	5,77	,266	6 KY	6 KY	6 KY
S27Vrg. Aflarının sık yap. Gerekmemtedir.	2,65	2,63	1,98	,063	2 KMY	2 KMY	2 KMY
S28Vergi cezaları yeterlidir.	3,79	4,25	3,44	,110	4 KRZ	4 KRZ	3 KKMYY
S29 V.üzerine uzlş.yoluna gidilmesi v.cez. Etk. Azalt.	4,04	4,03	3,71	,621	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ
S30Vergi denetimleri yeterlidir.	3,40	3,33	3,22	,903	3 KKMYY	3 KKMYY	3 KKMYY
S31Vergi denetimleri vrg. Gelirlerini arttırır.	4,35	4,93	4,97	,237	4 KRZ	5 KKY	5 KKY
S32Fiş veya fat. Almaya özen gösteririm.	5,32	5,45	5,56	,781	6 KY	6 KY	6 KY
S33Vergi idaresindeki çalışın say. Yetersizdir.	4,04	3,29	3,57	,220	4 KRZ	3 KKMYY	3 KKMYY
S34V. İdaresindeki çalış.daha nitelikli Olmalıdır.	5,64	5,70	5,94	,543	6 KY	6 KY	6 KY
S35 Vrg. İd.çalş.maaş.artt.İle mük. Oln dav.Dğru orant.	3,17	3,00	3,32	,688	3 KKMYY	3 KKMYY	3 KKMYY
S36V. İdaresindeki çalış. Mükvl. Olan davş. İdealdir.	2,83	3,72	3,00	,018	3 KKMYY	4 KRZ	3 KKMYY
S37Mük.svş.salgın has. Vb. vergi uyumları daha faz.	3,29	4,05	3,54	,133	3 KKMYY	4 KRZ	3 KKMYY

**Not:** Buradaki *F* Anl., bağımsız örnek tek yönlü ANOVA *F* testi anlamlılıklarıdır. Grupların varyans homojenliği için yapılan Levene test istatistiği 0,05'de istatistik olarak anlamlı olan S1 (Anl.: ,028) S21 (Anl.: ,003) ve S27 (Anl.: ,046) konular için grupların aynı varyansa sahip olmadığı belirlenmiştir. Bu durumda *F* testi yerine daha robust olan Welch ve Brown-Forsythe testleri yapılmıştır. Sırasıyla bu test anlamlılıkları S1 için ,058 - ,068; S21 için ,608 - ,628ve S27 için ,052 - ,066 olduğu hesaplanmış ve bu sonuçları *F* testi sonuçları ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Tablo 3.22 incelendiğinde F anlamlılığında (0,05 anl.) incelendiğinde tecrübe arttıkça örneklemin vergi bilincide arttığı gözlemlenmektedir. Örneklemin vergi bilinci ile tecrübesi arasında bir ilişki yoktur.

### 3.7.6. Meslek Mensuplarının Yaş Durumlarına Göre Bakışları

SMMM'lerin yaşlarına göre vergi bilinci ile ilgili anket sorularına verdiği cevapları değerlendirdiğimizde (Tablo 3.23) F tetine 0.05 anlamlılık sonuçlarına göre konuda yaş grupları arasındaki görüşlerin farklı olduğu söylenebilir. *S1-Vergi zorunlu bir ödemedir, S2-Vergi, kamu hizmetlerinin karşılığıdır, S4-Vergi, vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır, S20-Değişen vergi yasalarını internetten takip ederek öğreniyordum* sorularında anlamlı farklılığa sahip olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.25: SMMM'lerin Görüşlerinin Yaş Durumuna Göre Değişimi**

VB Konuları	Ortalamalar					F Anl.	Puan A. Göre KARAR				
	21-30	31-40	41-50	51-60	61+		21-30	31-40	41-50	51-60	61+
S1	3,69	5,82	5,48	5,15	5,42	,009	4 KRZ	6 KY	6 KY	5 KKY	6 KY
S2	4,44	5,82	5,67	5,70	5,00	,048	5 KY	6 KY	6 KY	6 KY	5 KKY
S3	3,63	4,07	4,50	4,28	4,36	,605	4 KRZ	4 KRZ	5 KKY	4 KRZ	4 KRZ
S4	4,06	5,86	5,64	5,78	6,08	,001	4 KRZ	6 KY	6 KY	6 KY	6 KY
S5	3,81	4,73	4,55	4,40	4,08	,471	4 KRZ	5 KKY	5 KKY	4 KRZ	4 KRZ
S6	4,80	5,84	5,49	5,51	5,18	,299	5 KKY	6 KY	6 KY	6 KY	5 KKY
S7	3,47	4,21	3,67	3,97	4,00	,656	3 KKMY	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ
S8	4,06	4,89	4,67	4,70	5,08	,718	4 KRZ	5 KKY	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S9	4,56	4,84	4,78	5,00	5,25	,884	5 KKY	5 KKY	5 KKY	5 KKY	5 KKY
S10	4,13	4,96	4,53	4,93	5,75	,174	4 KRZ	5 KKY	5 KKY	5 KKY	6 KY
S11	4,13	5,04	5,14	4,70	5,42	,361	4 KRZ	5 KKY	5 KKY	5 KKY	6 KY
S12	3,38	3,44	2,81	3,40	2,73	,474	3 KKMY	3 KKMY	3 KKMY	3 KKMY	3 KKMY
S13	5,06	5,42	5,03	4,83	5,67	,414	5 KKY	6 KY	5 KKY	5 KKY	6 KY
S14	3,00	4,00	3,83	3,70	3,67	,531	3 KKMY	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ
S15	2,81	4,11	3,31	3,30	3,08	,091	3 KKMY	4 KRZ	3 KKMY	3 KKMY	3 KKMY
S16	3,88	5,13	4,64	5,08	4,42	,202	4 KRZ	5 KKY	5 KKY	5 KKY	4 KRZ
S17	4,13	5,39	5,33	5,45	5,45	,077	4 KRZ	6 KY	6 KY	6 KY	6 KY
S18.	3,07	3,70	3,62	3,38	3,58	,831	3 KKMY	4 KRZ	4 KRZ	3 KKMY	4 KRZ
S19	5,06	5,29	5,17	6,05	5,50	,099	5 KKY	6 KY	5 KKY	6 KY	6 KY
S20	4,25	5,56	5,53	5,43	5,58	,030	4 KRZ	6 KY	6 KY	6 KY	6 KY
S21	2,80	3,56	4,02	3,50	4,45	,211	3 KKMY	3 KKMY	4 KRZ	3 KKMY	5 KKY
S22	2,63	3,02	2,66	3,03	2,50	,766	2 KMY	3 KKMY	2 KMY	3 KKMY	2 KMY
S23	4,94	5,58	5,24	5,70	6,58	,080	5 KKY	6 KY	5 KKY	6 KY	7 KKKY
S24	5,25	5,93	5,67	5,87	5,92	,629	5 KKY	6 KY	6 KY	6 KY	6 KY
S25	4,81	5,44	5,83	5,78	6,42	,111	5 KKY	6 KY	6 KY	6 KY	7 KKKY
S26	4,75	5,43	5,61	5,55	6,27	,203	5 KKY	6 KY	6 KY	6 KY	7 KKKY
S27	2,88	2,48	2,17	2,60	1,83	,405	3 KKMY	2 KMY	2 KMY	2 KMY	1 KKKMY

**Tablo 3.26: (devamı)**

VB Konuları	Ortalamalar					F Anl.	Puan A. Göre KARAR				
	21-30	31-40	41-50	51-60	61+		21-30	31-40	41-50	51-60	61+
S28	3,69	4,31	3,97	3,28	3,30	,199	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ	3 KKM	3 KKM
S29	3,75	4,24	3,71	3,70	4,67	,435	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ	5 KKY
S30	3,06	3,60	3,68	2,83	2,42	,135	3 KKM	4 KRZ	4 KRZ	3 KKM	2 KMY
S31	3,88	4,89	5,00	4,48	5,58	,161	4 KRZ	5 KKY	5 KKY	5 KKY	6 KY
S32	4,81	5,73	5,52	5,64	4,42	,108	5 KY	6 KY	6 KY	6 KY	4 KRZ
S33	4,38	3,40	3,64	3,71	2,82	,445	4 KRZ	3 KKM	4 KRZ	4 KRZ	3 KKM
S34	4,87	6,11	5,62	5,93	5,83	,072	5 KKY	6 KY	6 KY	6 KY	6 KY
S35	3,56	3,16	2,71	3,58	3,50	,236	3 KKM	3 KKM	2 KMY	4 KRZ	3 KKM
S36	3,38	3,11	3,12	3,23	3,67	,878	3 KKM	3 KKM	3 KKM	3 KKM	4 KRZ
S37	4,00	3,58	3,69	3,13	5,00	,070	4 KRZ	4 KRZ	4 KRZ	3 KKM	5 KKY

Not: Buradaki F Anl., bağımsız örnek tek yönlü ANOVA F testi anlamlılıklarıdır. Bu testin H0 hipotezi, "Gelir seviyesine göre, seçmenin propaganda çeşit/boyutu hakkında farklılık oluşmamaktadır" şeklinde ifade edilebilir. İstatistiksel olarak 0,05'de anlamlı farklılıklar koyu tonlu olarak gösterilmiştir. Grupların varyans homojenliği için yapılan Levene test istatistiği 0,05'de istatistik olarak anlamlı olan S18 (Anl.: ,012) ve S21 (Anl.: ,005) konular için grupların aynı varyansa sahip olmadığı belirlenmiştir. Bu durumda F testi yerine daha robust olan Welch ve Brown-Forsythe testleri yapılmıştır. Sırasıyla bu test anlamlılıkları S18 için ,803 - ,851 ve S21 için ,139 - ,212 olduğu hesaplanmış ve bu sonuçları F testi sonuçları ile uyumlu olduğu görülmektedir. Örnek sayısı 30'un altında olup Kalmogorov Simirnov Testine göre 0,05 anlamlılıkta normal dağılmadığı tespit edilen 60 üzeri yaşdaki meslek mensuplarının S23 ve S25 konuları için parametrik olmayan Kruskal Wallis test istatistikleri (anlamlılıkları sırasıyla 0,060 ve 0,151) dikkate alınmalıdır.

S1, S2, S4, S15, S17, S19, S20, S23, S34, S37 sorularında F istatistiği 0,05 anlamlılığa SMMM'lerin görüşlerinde anlamlı farklılık çıkmaktadır. Tablo 3.24'te bu sorular Tukey HSD testine gruplar halinde tabi tutulmuştur. Var olan grupların karşılaştırılması ise, 21-30:31-40, 21-30:41-50, 21-30:51-60, 21-30:61+, 31-40:41-50, 31-40:51-60, 31-40:61+, 41-50:51-60+, 51-60: 61+'dır.

**Tablo 3.27: Yaş Gruplarına Göre Farklılıklarının Tukey HSD Testi Sonuçları**

	21-30: 31-40	21-30: 41-50	21-30: 51-60	21-30: 61+	31-40: 41-50	31-40: 51-60	31-40: 61+	41-50: 51-60	41-50: 61+	51-60: 61+
S1	<b>0,003</b>	<b>0,017</b>	0,109	0,17	0,916	0,544	0,972	0,93	1	0,995
S2	<b>0,045</b>	0,078	0,091	0,915	0,993	0,998	0,607	1	0,747	0,743
S4	<b>0</b>	<b>0,002</b>	<b>0,001</b>	<b>0,004</b>	0,938	0,999	0,991	0,991	0,873	0,968
S15	0,139	0,888	0,91	0,996	0,221	0,294	0,465	1	0,996	0,997
S17	0,073	0,078	0,057	0,246	1	1	1	0,997	0,999	1
S19	0,99	0,999	0,276	0,96	0,997	0,23	0,995	0,086	0,972	0,857
S20	<b>0,021</b>	<b>0,02</b>	0,056	0,124	1	0,994	1	0,997	1	0,997
S23	0,7	0,97	0,56	0,091	0,86	0,997	0,372	0,689	0,102	0,52
S34	<b>0,047</b>	0,417	0,142	0,461	0,472	0,979	0,979	0,861	0,992	1
S37	0,95	0,982	0,576	0,684	0,999	0,835	0,188	0,644	0,238	<b>0,039</b>

Tukey HSDtestine göre, 1. grupta (21-30 ile 31-40 yaş grupları) S1, S2, S4, S20, S34 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı farklılığa sahip olduğu analiz sonucunda çıkmıştır. 2. grupta (21-30 ile 41-50 yaş grupları), S1, S4, S20. 3. grupta (21-30 ile 51-60 yaş grupları) ve 4. grupta (21-30 ile 61+ yaş grupları) S4 10. grupta ise, (51-60 ile 61+ yaş grupları) S37 anlamlı farklı çıkan diğer sorulardır.

### 3.8. Vergi Bilincine Ait Bazı Konular Üzerine Ana Boyutların Belirlenmesi (Temel Bileşenler Analizi)

Ana boyutların belirlenmesinde TBA kullanılmıştır. Boyutların içerisindeki sorular boyut başlıklarını tam anlamıyla ifade etmeye yakındır. Toplam 37 soru bulununun vergi bilinci konusuyla ilgili oluşturulan boyutların daha iyi temsili için TBA kullanılarak soru sayıları 18 olarak değerlendirilmiştir.

Meslek mensuplarının kendi görüşleri doğrultusunda verdiği cevapların oluşturduğu boyutlar incelendiğinde;

Vergi bilincini, vergi uyumları boyutu %15,27 ile en fazla açıklayıcılığa ait boyuttur. Bu boyutta S9, S12, S1, S35 yer almaktadır. Birleşen yükleri S9: ,820- S12: ,700- S1: ,633- S35: ,598 olarak analiz sonuçlarında yer almaktadır.

Vergi yükü boyutu vergi bilincini %14,62 ile ikinci en açıklayan boyuttur. (S2: ,724)- (S7: ,716)- (S4: ,675)- (S3: ,6299- (S5: ,599) sorularından ve soru yüklerinden oluşmaktadır. Vergi gelirleri boyutu %12,73 ile vergi bilincini açıklamakta S28, S27 ve S19'dan oluşmaktadır. Örneklemin yükleri ise sırasıyla ,852-,826 ve ,826'dır.

**Tablo 3.25: Vergi Bilinci Konularına Ait Temel Bileşenler Analizi**

Boyutlar ve açıkladığı varyanslar	SORULAR	Bileşenlerin Yükleri				
		1	2	3	4	5
Vergi Uyumları (%15,27)	S8 Vergi verdiğim için gurur duy.	<b>,820</b>	,076	,073	,142	-,061
	S10 Demokrasi ve ver. Gönüllü uyum doğr. Oranlı	<b>,700</b>	,079	,107	-,154	,417
	S1 Vergi zorunludur	<b>,633</b>	,536	,012	-,154	-,072
	S32 Fiş veya fat. Almaya özen gösteririm.	<b>,598</b>	,085	,038	,106	-,061
Vergi Yükü (%14,62)	S2 Vergi kamu hiz. Karşılığıdır	,276	<b>,724</b>	,199	,180	-,103
	S6V .yük. KDV ve ÖTV öderken hisst.	,052	<b>,716</b>	,055	,045	,154
	S4 V. Vatandaşlık görevidir	,372	<b>,675</b>	,313	,049	-,059
	S3 V. Mük. Yüklenen bir yük.	-,230	<b>,629</b>	,082	,069	,253
	S5 V. Yük. Gelir ver. Öderken hisst.	,122	<b>,599</b>	-,242	-,166	,036

**Tablo 3.25: (devamı)**

Boyutlar ve açıkladığı varyanslar	SORULAR	Bileşenlerin Yükleri				
		1	2	3	4	5
Vergi Gelirleri (%12,73)	S26 V.af. Vrg ödevlerinin yerine get.akstmaktadır.	-,042	-,049	<b>,852</b>	-,075	-,062
	S25 V.afları ile dürüs mük. Cezalandırılmaktadır.	,079	,131	<b>,826</b>	-,210	-,064
	S17 Ödenmeyen ver.kamu hiz. Azaltılmaktadır.	,189	,122	<b>,826</b>	,239	,241
Vergi Algısı (%10,42)	S14 Ö. Vrg ülkenin ihtyç duyuln alanlarına harcmk.	,124	,067	-,010	<b>,816</b>	-,123
	S22 Devl. Adil br vrg sist.uygulamaktadır.	-,088	,011	,006	<b>,798</b>	-,003
	S15 Ö. vrg ile dev.sağ.hiz.ara.doğru orantı vardır.	,482	-,038	-,283	<b>,546</b>	,031
Vergi Eğilimleri (%9,00)	S12 Destekledğm part.ikt.gel.vrgye sempk bak.	-,189	,035	-,161	-,127	<b>,784</b>
	S9 Ver. Bil. olumşnda ailedeki eğit önemli	,454	,152	,101	-,027	<b>,600</b>
	S11 Ö.vrg. Ne.nsl.hrc. Oy sandığında sorgularım	,024	,114	,459	,059	<b>,523</b>

**Not:** Rotasyon, Kaiser normalizasyonu ile varimax metodu kullanılarak yapılmıştır. KMO: 0,705 ve Bartlett Testi anlamlılığı 0,000'dır.

S16, S24, S17'den oluşan vergi algısı vergi bilincini %10,42 ile açıklamaktadır. Tba'nin dördüncü boyutunu oluşturan bu soruların birleşen yükleri sırayla ,816-,798-,546'dır. Vergi eğilimleri boyutunu yani son boyutu oluşturan sorular ve yükleri ise; S14: ,784- S11: ,600- S13: ,523'tür.

## SONUÇ

Vergi bilincinin oluşması ve yerleşmesi için mükellef verginin önemini ve hassasiyetini iyi bir şekilde kavramalıdır. Vergi bilincini iyi kavramış bir mükellefin vergiye gönüllü uyumu artar ve vergi bilinci doğru orantılı gelişip vergi ile ilgili tutum ve davranışları olumlu hal alır. Mükellefin vergi bilincinin gelişimine etki eden birçok faktör vardır. Bunlar, kişisel ve çevresel olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. Kişisel faktörler; yaş, cinsiyet, eğitim vb. gibi demografik özelliklerin yanında vergi ödeme gücü, vergi ahlakı, diğer mükelleflerin tutumları, devlete olan bağlılık, siyasal iktidar hakkındaki düşünceler, vergi gelirlerinin kamu hizmeti açısından yerinde kullanılıp kullanılmadığıdır. Çevresel faktörler ise vergi adaleti, vergi yapısının karışıklığı, vergi mevzuatındaki yapılan değişikliğin sıklığı, vergi oranları, vergi afları, vergi denetim ve cezaları, vergi idaresinin etkinliği vb. faktörler ele alınmaktadır.

Mükellefin vergi bilincini, tutum ve davranışlarını etkileyen çevresel faktörlerden biri SMMM'lerin davranışlarıdır. Mükellef ile vergi idareleri arasındaki bağlantıyı sağlayan SMMM'ler, mükellefin vergi bilincini önemli bir düzeyde etkilemektedir. İyi bir meslek mensubunun vergi bilinci ise gelişmiş olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmada Zonguldak il ve ilçelerinde 171 SMMM'nin vergi bilincini, tutum ve davranışları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmadaki örneklemin yapısına bakıldığında, orta yaş grubunun yoğun olduğu, erkek sayısının fazla olduğu, eğitim seviyelerinin yüksek (%71,9'i lisans mezunu) olduğu, %80,7'sinin evli olduğu ve %71,8'inin 10 seneden fazla tecrübeye sahip olduğu, aylık gelirlerinin ise 2.000TL-6.000TL arasında yoğunlaştığı görülmüştür.

Çalışma bulgularına göre meslek mensupları vergiyi vatandaşlık görevi ve kamu harcamalarının karşılığı olarak görmektedir. Meslek mensupları vergiyi tam anlamı ile bir yük olarak değerlendirmemektedir. Bunda vergiyi kamu hizmeti olarak görmelerinin etkisi olduğuda aşikârdır. Mükellefler, gelir vergisini ve servet üzerinden alınan vergileri bir yük olarak görmezken, KDV ve ÖTV'yi ödemekte zorlandıklarını ifade etmişlerdir. Vergi sistemimizde mükelleflerin KDV ve ÖTV ile günlük hayatlarında daha fazla karşılaştıkları düşünüldüğünde böyle bir sonucun çıkması muhtemeldir.



Araştırmada meslek mensuplarının vergi vermekten kısmen gurur duymakta oldukları tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda meslek mensupları vergi ile siyaseti ilişkilendirmemekte, vergi bilincinin ailede verilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Ödenmeyen vergilerin devletin hizmetini aksattığını düşünen meslek mensupları, vergi vermeyen mükelleflerinden etkilendiklerini, ödenmeyen vergilerin de kamu hizmetlerini aksattığını düşünmektedirler. Meslek mensupları sık değişen vergi yasalarından şikayetçi olduklarını, sık değişen yasaların mesleki gelişimlerini engellediğini düşünmektedirler. Meslek mensupları vergi mevzuatının anlaşılır bir biçimde hazırlanmadığını belirtmişlerdir. Bu durumun vergi bilincini olumsuz etkilediği aşikârdır.

Ayrıca meslek mensupları değişen vergi yasalarını internetten takip ettiklerini, vergi sisteminin adil olmadığını, vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığını ve vergi sisteminin düzgün işlememesine neden olduğunu düşünmektedirler. Vergi cezalarında uzlaşmaya gidilmesinin vergi cezalarının etkinliğini olumsuz etkilediği ve vergi cezalarının yeterliliği konusunda kararsız oldukları, vergi denetimlerini yeterli bulmadıkları, vergi denetimlerinin vergi gelirlerini arttırdığı düşündükleri meslek mensuplarının tespit edilen düşünceleridir. Denetim aracı olan fiş veya fatura almak meslek mensuplarının olumlu baktığı ve uyguladığı bir durumdur.

SMMM'ler vergi idaresi çalışanları hakkında çalışanların, daha nitelikli olması gerektiğini, çalışan sayısının yeterliliği hakkında kararsız oldukları, çalışanların ücretleri ile mükellefe olan davranışları arasında ilişki kurmadıkları ancak çalışanların mükellefe olan davranışlarını da ideal bulmadıkları tespit edilmiştir. Meslek mensupları, örneklemin mükelleflerin savaş, salgın hastalık vb. durumlarda vergi uyumlarının artacağı konusunda kararsız kaldıkları görülmüştür.

Zonguldak genelinde yapılan bu alan araştırması, gerek vergi politika geliştiren birimlere gerekse uygulayıcılara önemli ipuçları sunacak niteliklere sahiptir. Teorik açıdan irdelenen vergi bilinci ampirik bulgularla doğrulandığını söylemek mümkündür. Araştırmada, genel anlamda SMMM'lerin vergi bilinci istatistiksel olarak incelenmiştir. Vergi bilincinin gelişmesi açısından, devlete olan güven artırılmalı, verginin önemi daha kavratılmalı, vergi sistemi anlaşılır ve adil olmalıdır. Bu bağlamda, devletin mükelleflerin vergi bilincini geliştirmesi ve onların vergi ile ilgili tutum ve davranışlarını olumlu hale getirebilmesi için birçok yenilik ve düzenleme yapılmalıdır.

## KAYNAKÇA

- Ahıska, Aydın (1977), “Türkiye Vasıtasız Vergi Gelirlerini Arttırmak İçin Alınan Gerekli Tedbirler”, Türkiye De Vergi Kayıplarının Önlenmesi Sorunu, İÜİFME Yayınları, no: 24-s.22, İstanbul.
- Akbulut, Halim, Mehmet Pekkeya, Hakan Aksakaloğlu (2014), Meslek Mensuplarının Bakış Açısıyla Ticaret Meslek Liselerindeki Muhasebe Eğitimi: Bursa İli Üzerine Bir Uygulama, Muhasebe ve Fianans Dergisi, Nisan.
- Akdoğan, Abdurrahman (1980), “Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım”, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademi. Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (1996), “Kamu Maliyesi”, İstanbul, Gazi Büro Kitapevi,
- Akdoğan, Abdurrahman (2005), “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2011), “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can (2009), “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, Kamu Maliyesi, (Ed: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici) Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban (2006), “Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: Coşkun Can Aktan Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural.
- Aktan, Coşkun Can (1999), “Ağır Vergi Yüğü Ve Yeraltı Ekonomisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat, Sayı 125.
- Alkan, Arzu (2009), “Vergi Bilinci Ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İl Örneği”, Karaelmas Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak.
- Altan M. (2004), “Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 11, s. 29-54.
- Anderson, G.M. ve R.D. Tollison (1992), “Morality and Monopoly: The Constitutional Political Economy Of Religious Rules”, Cato Journal, v.13.

- Ata, Ahmet Yılmaz (2001), “Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ataç, B.(1999), “Maliye Politikası”, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları; No: 118, Eskişehir,
- Ay, M. Hakkı ve Esra Talaşlı (2008), “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri Ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, Maliye Dergisi, Sayı.154, Ocak-Haziran.
- Batirel, Ömer Faruk (1973), “Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi”, İstanbul İTİA Dergisi, S:1, İstanbul.
- Becerren, Mehme (t.y.), “Vergiye Karşı Reaksiyon” İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Dayanışma, İzmir. <https://www.google.com.tr/webhp?sourceid=chromeinstant&ion=1&espv=2&ie=UTF8#Q=Becerren%20vergi%20kar%C5%9F%C4%B1%20reaksiyon>, (Erişim Tarihi: 12.03.2015).
- Berksoy, Turgay (1984), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi Ve Vergi Gayreti”, Marmara Üniversitesi Yay.,No: 411, İİBF Yayınları, No: 362, İstanbul.
- Berksoy, Turgay ve İbrahim Demir (2004), “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler”, Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10–14 Mayıs, S.513–532, Antalya.
- Bilici, Nurettin ve Adem Bilici (2013), “Kamu Maliyesi”, Seçkin Kitapevi, 2.Baskı, s.33. Ankara.
- Bilici N. (2012), Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, Nurettin (2009), “Vergi Hukuku”, 22. Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara.
- Bodur, Şehnaz (2012), “Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali Ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği”, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tokat.
- Borgia, C. R. & Dwyer, P. D. (1994), Recommendations For the Upward Mobility of Women: What do CPAs Think. CPA Journal, 42-46.

- Bulutoğlu, Kenan (1958), “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon, ‘Poujade Hareketi’, Maliye Enstitüsü Konferansları, Dördüncü Seri, İÜİFME YAY, No.6, İstanbul.
- BUMKO, (2016), www.bumko.gov.tr, (Erişim Tarihi: 28.03.2016).
- Burke, R. J. & McKeen, C. (1995), Employment Gaps, Work Satisfaction and Career Advancement Among Women Chartered Accountants. *Journal of Managerial Psychology*, 10.7, 16-21.
- Buyrukoğlu, Selçuk, ve Irem Erasa (2012), “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 375, Kasım.
- Cansız, Harun (2006), “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyonkocatepe Üniversitesi, İibf Dergisi C.VIII, S.2*.
- Chung, Janne (2004), “The Effect of Friendly Persuasion And Gender On Tax Compliance Behavior”, *Journal Of Business Ethics*, December 15, P.133-134.
- Clotfelter T. Charles (1983), “Tax Evasion And Tax Rates: An Analysis Of Individual Returns,” *The Review Of Economic And Statistics*, Cilt: 65, Sayı: 3, Ss. 363-373.
- Çak, Murat, Murat Şeker ve Önder Bingöl (2010), “Türkiyede Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması”, *İsmmmo Yayın No: 134, s.76-77, İstanbul*.
- Çataloluk, Cuma (2008), “Vergi Kargısında Mükellefler Tutum Ve Davranığları” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.20, s.s.213-228*
- Çavuşoğlu, Hüseyin, Mehmet Pekkaya (2015), *Siyasal Propaganda Araçlarının Seçmen Tercihine Etkisi: Zonguldak Örneği, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İIBF Dergisi, Aralık 2015, 91- 115*.
- Çelikkaya, A. (2002), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, *Vergi Dünyası Dergisi, 5*.
- Çelikkaya Ali, Hüseyin Gürbüz (2008), *Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi, Sosyo Ekonomi, Temmuz-Aralık*.
- Çiçek, Serdar, Hüseyin Güçlü Çiçek, Nuri Ömürbenk (2007), “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, *Maliye Dergisi, sayı:153, Temmuz-Aralık*.

- Çiçek, Halit (2005), “Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri (İstanbul İli Çalışması),” İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No: 65, ss. 21-182.
- Çiçek, Halit- Karakaş, Mehmet- Yıldız, Abdunnur (2008), “Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması”, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı, Ankara.
- Çoban, Hilmi (2004), “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Çomaklı, Şafak E. (2008), <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5031Sayı322>.
- DALLOG (2015), <http://www.dallog.net/kavramlar/senedittifak.htm> (Erişim: 16. 06. 2015)
- Daştan A. (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 25, Sayı 2, s. 181-206.
- Demir, Müslim (2009), ”Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık.
- Demir, İhsan Cemil (1999), ”Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları Afyon İli Örneği Anket Çalışması,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyo Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Dikmen, Orhan (1964), “Maliye Dersleri”, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Durmuş, M. (2006), “Kamu Harcamalarının Artışını Açıklayan Makro ve Mikro Modellere İlişkin Bir Değerlendirme”, G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 8/3, Ankara,
- DPT (2001), “Kayıt Dışı Ekonomi, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı”, DPT: 2603-ÖİK: 614, Ankara.
- Edizdoğan, Nihat (1982), “Türkiye’de Vergi Suç Ve Cezaları”, UÜ Yayınları, No:3- 025-0073, Bursa.
- Edizdoğan, Nihat (2006), “Kamu Maliyesi”, (9. Basım), Bursa, Ekin Kitabevi.

- Edizdoğan, Nihat- Erhan Gümüş- Özhan Çetinkaya (2010), “Kamu Maliyesi”, Bursa, Ekin Kitabevi.
- Gediz Oral, Burcu (2011), “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, IIBF Dergisi, c.16, s.3, s.403-431.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2008), “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010”, yayın no:87, Nisan.
- Gencel, Ufuk, Kuru E (2012), “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, Yönetim Bilimleri Dergisi, 20.
- Gerçek, Adnan (2004), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılma Önerisi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs Belek/Antalya, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, ss.621-658
- Giray, Filiz (2008), “Vergi Teşvik Sistemi”, Ankara: Ezgi Kitapevi, Birinci Baskı, Şubat.
- Giray, Filiz (2006), “Maliye Tarihi”, Ezgi Yayınları, Bursa.
- Goode, Richard (1984), Government Finance in Developing Countries, Studies of Government Finance, The Brookings Institution, Washington, D.C.
- Gök, A. Kerim (2007), “Vergi Direncinin Gelişimi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi.
- Gökbunar, Ali Rıza (1995), “Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Önlemler”, Maliye Yazıları, Sayı:47.
- Gökbunar, Ali Rıza (1998), "Sosyal Refah Devleti ve Değişim", SDÜ İİBF Dergisi, 1998, S:3 (Güz) , s. 251-266.
- Gökgöz A. ve Zeytin M. (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, s. 477-493.
- Gülten, Selçuk (2013), <Http://Muhasebeden.Com/Vergi-Karsisinda-Mukelleflerin-Tutum-Ve-Davranislarini-Etkileyen-Icsef-Faktorler-Nelerdir.Html>.

- Güner, Ümit (2008), “Türkiye de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Gürdal, Temel (1994), “Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, S. 8.
- Kanniainen, Vesa, and Jenni Paakkönen (2007), Do The Catholic And Protestant Countries Differ By Their Tax Morale? Discussion Paper No.145, January University Of Helsinki And Hecer.
- Kayan, Ahmet (2000), “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”,[http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/135/Ahmet KAYAN.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/135/Ahmet_KAYAN.pdf) (Erişim: 18. 02.2015).
- Kaynar, Handan (2010), “Vergi Ahlakı Ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, Türkiye Cumhuriyeti Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- Kildiş, Yusuf (2007), “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs, s:123-130.
- Kildiş, Yusuf (2000), “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:2, Sayı:2
- Kovancılar, Birol ve Güneş Çetin Ceran (2007), “Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Afları”, Vergi Sorunları, Sayı: 228, s. 137-163.
- Küçük, Şaban (2011), “Vergi Ahlakı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül.
- Laufenburger, Henry (1967), “Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi”, Çev.,İsmail Hakkı Ülkmen, Ankara, 5. Baskı, Maliye Enstitüsü Yayınları, Ankara.
- Lowry, Osmanlı Araştırmaları, Prof. Heath Lowry ile söyleşi, <http://www.os-ar.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=501334> (erişim tarihi: 20.08.2015).

- Muter B., S. Sakınç, K. Çelebi (1993), “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması”, Celal Bayar Üniversitesi, Manias.
- Muter, Naci (2000), “Vergi Teorisi”, Emek Matbaacılık, Manisa.
- Mutluer, Kamil-Öner, Erdoğan-Kesik, Ahmet (2010), “Teoride Ve Yügulamada Kamu Maliyesi”, İstanbul Üniversitesi Bilgi Yayınları, s.41.
- Nadaroğlu, Halil (1992), “Kamu Maliyesi Teorisi” (8. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları.
- Nadaroğlu, Halil (1996), Kamu Maliyesi Teorisi (9. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları.
- Organ İ. (2010), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Ücret Tahsiline Yönelik Bir Çözüm Arayışı”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 209.
- Organ, Ibrahim ve Baki Yegen (2013), “Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, Atatürk Üniversitesi İib Dergisi, Cilt:27, S.4.
- Orhaner, Emine (2007), “Kamu Maliyesi”, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Owens, J. (2002), “Taxation in a Global Environment”, Observer, 230, 15-16.
- Owen, Roger (1981), “The Middle East in the World Economy 1800-1914”, London: Methuen and Co.Ltd.
- Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami (2010), “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, 19.Basım, s.437.
- Öncel, Türkan (2001), “Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 39.Seri.
- Önder, İzzettin (2001), “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, No: 23, Ss. 1-7.
- Örmerci, Ozan (2010), Çay Partisi Hareketi (Tea Party Movement), <http://ydemokrat.blogspot.com.tr/2010/10/cay-partisi-hareketi-tea-party-movement.html> (Erişim: 22.03.2016).



- Özdemir Ali Rıza, Hasan Ayvalı (2007), Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler, Maliye Dergisi y Sayı 153 y Temmuz-Aralık.
- Payne, E. James (1998), “The Tax-Spend Debate: Time Series Evidence From State Budgets”, Public Choice, Vol. 95, Iss. 3-4, Pp. 307-320.
- Pehlivan, Osman (2009), “Kamu Maliyesi”, Derya Kitapevi, Trabzon.
- Pehlivan, Osman (2012), “Vergi Hukuku”, Murathan Yayınevi, 13. Baskı.
- Pur, H.P, 1995, “Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişmeleri, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğe Bakış”, Türmob Yayınları Dergisi, (23), 106-107 s.
- Purohit, Mahesh C. (2007), “Corruption In Tax Administration”, Performance Accountability And Combating Corruption, The World Bank Public Sector Governance And Accountability Series, Edidet By Anvar Shah, Isbn-13:978-0-8213-694-8.
- Püren, Serap (2012), “Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar İle Karşılaştırılması: Zonguldak İlinde Bir Araştırma”, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Sağbaşı, İsa (2011), “Vergi Teorisi”, Ece Matbaası, Ankara.
- Sağlam, Metin (2013), “Vergi Algısı Ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı Ve Bilinci”, Sosyo Ekonomi, Ocak-Haziran.
- Saraç, Osman (2006), “Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması ve Vergilemeye Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Saraçoğlu, Fatih (2008), “Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Nisan.
- Savaşan, Fatih (2006), “Vergi Afları: Teori Ve Türkiye Uygulamaları “Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:8, Sayı:1.

- Sayar, Nihat (1970), “Kamu Maliyesi I”, İstanbul, İTİA Yayın ve Yardım Bürosu, s:215.
- Seyidoğlu, Hail (1992), Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Yayınları, No: 4, Ankara.
- Schmölders, G. (1968), “Mali Psikokoloji”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Onbeşinci Seri, İstanbul, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayınları, No:34, s.11–18.
- Schmölders, G. (1976), “Genel Vergi Teorisi”, İstanbul, s.69.
- Schmölders, G. (1980), “Vergi Yönetiminin Vergilemenin Etkinliği Üzerindeki Etkisi”, Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No: 1, İstanbul, ss. 159-170.
- Serim, Nilgün (2009), “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Cilt:1, s.171.
- Sivrekli, Demircan (2004), “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 10–14 Mayıs, Ss.533–572.
- Slemrod, Joel (2007), Cheating Ourselves: The Economics Of Tax Evasion, Journal Of Economic Perspectives, Vol.21, No.1, Winter.
- Sofuoğlu, Ahmet (1997), “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Yolları”, Vergi Dünyası, s:191, Temmuz, s. 132–142.
- Susam, Nazan, Nagihan Oktayer (2007), “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 21 Haziran, Sayı: 2
- Sürmen, Yusuf (1992), “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart, s:7, s.26-27.
- Şahin, Aslihan (2010), “Yüksek Öğretim Öğrencilerinin Vergiyi Algılaması: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Örneği”, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Şener, A. (1997), “Verginin Önemi Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:5, Sayı:52.

- Şenyurt, İ. (2008), “Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları”, Vergi Dünyası Dergisi, Mart, Sayı 313.
- Şenyüz, Doğan (1995), “Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi”, Bursa.
- Şimşek, Efsun (2007), “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılık Suçu”, Yüksek Lisans Tezi.
- Taytak, Mustafa (2010), “İlköğretim 2. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma”, Maliye Dergisi, Ocak-Haziran, Sayı:158.
- Tecim, B.A.H. (2008), “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi”, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Torgler, B. (2006), “The Importance Of Faith: Tax Morale And Religiosity”, Journal Of Economic Behavior and Organisation, V. 61, N.1, September.
- Torgler, B. Ve F. Schneider (2004), “Does Culture Influence Tax Morele? Evidence From Different European Countries”, Crema Working Paper, No: 2004-17, Basel.
- Torgler, Benno (2005), “Tax Morale and Direct Democracy”, European Journal Of Political Economy, Vol.21, S.525-531.
- Tosuner, Mehmet- Demir, İhsan Cemil (2009), “Vergi Ahlâkinin Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c.14, s.1 s.1-15.
- Tuay, Elif, İnci Güvenç (2007), “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdare Başkanlığı”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51.
- Tullock, Gordon (1995), “Public Choice”, The New Palgrave Dictionary Of Economics, (Çev: Coşkun Can Aktan), Maliye Yazıları, s: 46, Ocak-Mart, s.96–103.
- Tuncer, Mehmet (2002), “Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi”, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, 57.Cilt, Sayı 3, s.125.
- Tunçer M. (2005), “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, s. 217-228.
- Turmob Çalışma Raporu 2006-2007 (2007), Turmob Yayınları 323, Ankara.

- Turhan, Salih (1998), “Vergi Teorisi Ve Politikası”, Filiz Kitap Evi, İstanbul.
- Turhan, Salih (1993), “Vergi Teorisi ve Politikası”, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Türmob, (2016), [www.turmobil.org.tr](http://www.turmobil.org.tr).
- Türk, İsmail (2006), “Kamu Maliyesi”, 6.Basım, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Türkiye İstatistikleri Kurumu (2015), <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21515>, Sayı: 21515, 02 Mart.
- T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2012), Ankara, s.12. <http://www.tuik.gov.tr/Jsp/Duyuru/Upload/Kamugorevlileretikrehberi.Pdf>.
- User, Inci (1992), “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ünsal, Şamil (1987), “Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Webber, Carolyn ve Aaron Wildavsky (1986), “A History of Taxation and Expenditure in the Western World”, New York, Simon and Schuler Inc.
- Yenigün, Yasemin (2012), “Vergi Bilinci Ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Isparta.
- Yüce, Mehmet (1999), “Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjoktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirilmesi”, Mevzuat Dergisi Y:2 s:9, Eylül.

**EKLER****Ek 1: Anket Formu**

1. Yaşınız	2. Cinsiyetiniz	3. Eğitim Düzeyiniz	4. Medeni Durumunuz	5. Kaç Yıldır Bu Mesleği İcra Ediyorsunuz?	6. Ailenizin Ortalama Aylık Gelir Düzeyi
20-30	Kadın	İlkokul	Bekar	1-5	2.000-4.000
31-40	Erkek	Ortaokul	Evli	6-10	4.001-6.000
41-50		Lise		11-15	6.001-8.000
51-60		Ön Lisans		16-20	8.001-10.000
60 ve üzeri		Lisans		20 ve üzeri	10.000 ve üzeri
		Y. Yisans			

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1	Vergi, zorunlu bir ödemedir.	1	2	3	4	5	6	7
2	Vergi, kamu hizmetlerinin karşılığıdır.	1	2	3	4	5	6	7
3	Vergi, mükelleflere yüklenen bir yükür.	1	2	3	4	5	6	7
4	Vergi, vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır.	1	2	3	4	5	6	7
5	Vergi yükünü en çok gelir vergisi öderken hissediyorum.							
6	Vergi yükünü en çok KDV ve ÖTV'yi öderken hissediyorum.	1	2	3	4	5	6	7
7	Vergi yükünü en çok servet üzerinden (VİV, MTV, EV) alınan vergileri öderken hissediyorum.	1	2	3	4	5	6	7
8	Vatandaş olarak vergi verdiğim için gurur duyuyorum.	1	2	3	4	5	6	7
9	Vergi bilincinin oluşmasında ailedeki eğitim daha önemlidir.	1	2	3	4	5	6	7
10	Demokrasi ve vergiye gönüllü uyum doğru orantılıdır.	1	2	3	4	5	6	7
11	Ödediğim verginin nereye, nasıl harcandığını oy sandığında sorgularım.	1	2	3	4	5	6	7
12	Desteklediğim siyasi parti iktidara gelirse vergiye daha sempatik bakarım.	1	2	3	4	5	6	7
13	Aldığım kamu hizmeti ile ödediğim vergiyi kıyaslarım.	1	2		4	5	6	7
14	Ödediğim vergi ülkenin ihtiyaç duyulan alanlarına harcanmaktadır.	1	2	3	4	5	6	7
15	Ödediğim vergi ile devletten sağladığım hizmet arasında doğru orantı vardır.	1	2	3	4	5	6	7
16	Diğer mükelleflerin vergi kaçırması benim vergiye karşı bakış açımı olumsuz etkilemektedir.	1	2	3	4	5	6	7
17	Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini azaltmaktadır.	1	2	3	4	5	6	7
18	Vergi mevzuatı anlaşılır bir biçimde hazırlanmıştır.	1	2	3	4	5	6	7
19	Vergi yasalarında sık sık değişiklik yapılması vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.	1	2	3	4	5	6	7
20	Değişen vergi yasalarını internetten takip ederek öğreniyorum.	1	2	3	4	5	6	7
21	Değişen vergi yasalarını resmi gazeteden takip ederek öğreniyorum.	1	2	3	4	5	6	7
22	Devlet adil bir vergileme sistemi uygulamaktadır.	1	2	3	4	5	6	7
23	Vergi oranlarının düşürülmesi vergi gelirlerini artırır.	1	2	3	4	5	6	7
24	Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığını artırır.	1	2	3	4	5	6	7
25	Vergi afları ile dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır.	1	2	3	4	5	6	7
26	Vergi afları, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini aksatmaktadır.	1	2	3	4	5	6	7
27	Vergi aflarının daha sık yapılması gerekmektedir.	1	2	3	4	5	6	7

28	Vergi cezaları yeterlidir.	1	2	3	4	5	6	7
29	Vergi üzerinde uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi cezalarında etkinliği azaltır.	1	2	3	4	5	6	7
30	Vergi denetimleri yeterlidir.	1	2	3	4	5	6	7
31	Vergi denetimleri, vergi gelirlerini arttırır.	1	2	3	4	5	6	7
32	Alışverişte aldığımız fiş ve ya faturaların ülke ekonomisine katkısı vardır.	1	2	3	4	5	6	7
33	Vergi idaresindeki çalışan sayısı yetersizdir.	1	2	3	4	5	6	7
34	Vergi idaresi çalışanlarının daha nitelikli olması gerekmektedir.	1	2	3	4	5	6	7
35	Vergi idaresi çalışanlarının maaşlarının arttırılması ile mükellefe karşı davranışları doğru orantılıdır.	1	2	3	4	5	6	7
36	Vergi idaresinde çalışanların mükellefe olan davranışları idealdir.	1	2	3	4	5	6	7
37	Mükelleflerin savaş, salgın hastalıklar vb. gibi durumlarda vergi uyumları daha fazla olacaktır.	1	2	3	4	5	6	7