



**T.C.**  
**GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ BİLİNCİ VE VERGİYE BAKIŞ AÇISI BAĞLAMINDA**  
**GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU: KİLİS 7 ARALIK**  
**ÜNİVERSİTESİ İİBF ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE**  
**BİR ARAŞTIRMA**

**Hazırlayan**

Gümrah Can BAŞDAĞ

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman**

Yrd. Doç. Dr. Emin BARLAS

TOKAT – 2017

## **BİLİMSEL ETİK SAYFASI**

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre Yrd. Doç. Dr. Emin BARLAS danışmanlığında hazırlamış olduğum “Vergi Bilinci Ve Vergiye Bakış Açısı Bağlamında Gönüllü Vergi Uyumu: Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma” adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

11/12/2017

Gümrah Can BAŞDAĞ

**VERGİ BİLİNCİ VE VERGİYE BAKIŞ AÇISI BAĞLAMINDA GÖNÜLLÜ VERGİ  
UYUMU: KİLİS İLİNDE ÜNİVERSİTE ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 27 / 12 / 2017

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı) İmzası

Başkan : Prof. Dr. Sadettin PAKSOY S. Paksoy

Üye : Yrd. Doç. Dr. Emin BAKLAK

Üye : Yrd. Doç. Dr. Yusuf TENİRE

Üye :

Üye :

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 25 / 12 / 2017 tarih ve 56-02 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

m. rüchey

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK  
Enstitü Müdürü



**VERGİ BİLİNCİ VE VERGİYE BAKIŞ AÇISI BAĞLAMINDA GÖNÜLLÜ VERGİ  
UYUMU: KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR  
ARAŞTIRMA**

**ÖZET**

Verginin mali amaçları dışında, mali olmayan amaçlarının da olduğunun kabul edilmesinden itibaren, vergi bir sosyal olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet açısından düşünüldüğü zaman, vergi halen çok önemli bir kamu geliri kalemi iken, vergi yüklenicisi olan mükellef açısından psikolojik bir olgudur. Bu bakımdan verginin mali fonksiyonlarının dışında, mali olmayan fonksiyonları daha önemli hale gelmektedir. Verginin mali olmayan amaçlarının önem kazanmasıyla birlikte, vergi koyucunun, vergi yüklenicilerine vergi bilinci aşılması ve vergiye olumlu bakış açısı kazandırması, vergi yüklenicisi olan mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sürecini kolaylaştırmaktadır. Bu bakımdan vergi koyucunun yapacağı en önemli faaliyet; vergi ile ilgili eğitimlerin sıklaştırılması ve bu eğitimlerin hem nicel hem de nitel olarak artırılması olacaktır.

Bu çalışmada, vergi ile ilgili eğitimin verildiği İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinden, eğitimin başladığı 1. sınıf öğrencileriyle, eğitimin sonuna gelen 4. sınıf öğrencilerinin vergi bilinci ve vergiye bakış açısı bağlamında vergiye gönüllü uyum süreci ölçülmeye çalışılmıştır. Bu ölçüm, anket yöntemiyle yapılmış olup, verilen cevaplar SPSS programıyla analiz edilmiştir. Çalışmanın sonunda; verilen vergi eğitiminin, bireylerin vergiye bakışını pozitif yönde etkilediği, aynı zamanda aylık harcama düzeylerinin vergi bilinci oluşmasında önemli bir değişken olduğu ve son olarak vergi bilinci ve vergiye bakış açısı bağımsız değişken olarak ele alındığı zaman, bağımlı değişken olan gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler: Vergi Bilinci, Vergiye Bakış Açısı, Gönüllü Vergi Uyumunu**

**TAX CONSCIOUSNESS AND VOLUNTARY TAX  
COMPLIANCE IN THE CONTEXT OF TAX AWARENESS: A  
RESEARCH ON KILIS 7 DECEMBER UNIVERSITY FACULTY OF  
ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES STUDENTS**

**ABSTRACT**

The financial objectives of the tax can be accepted as a part of the non-financial purposes, and the tax emerges as a social phenomenon. When considered from a government standpoint, tax is still a very important public income pen, but it is a psychological phenomenon in terms of the taxpayer. In this regard, apart from the financial function of the person, the non-financial functions become more important. The fact that the taxpayer's non-financial aims gain importance, and the taxpayer gives the taxpayer the tax-awareness vaccination and positive perspective of taxation, facilitates the voluntary compliance process of the taxpayers. In this respect, the most important activity that the taxpayer will make is; tax-related training will be increased and these trainings will be increased both quantitatively and qualitatively.

In this study, it was tried not to measure the voluntary compliance process in the context of tax consciousness and taxation viewpoints of the students of the Faculty of Economics and Administrative Sciences where the education about tax was given, the first grade students who started education, and the fourth grade students after the education. This measurement was made by the questionnaire method and the answers were analyzed by SPSS program. At the end of the study; that the tax education given is an important variable for the taxpaying of individual spending levels, and that voluntary tax compliance as a dependent variable affects the positive direction when the tax consciousness and the taxation perspective are considered as independent variables .

**Keywords: Tax consciousness, Taxation perspective, Voluntary tax compliance**

## İÇİNDEKİLER

<b>BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....</b>	<b>İ</b>
<b>ÖZET .....</b>	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>iv</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>v</b>
<b>TABLolar LİSTESİ .....</b>	<b>viii</b>
<b>GRAFİKLER LİSTESİ.....</b>	<b>x</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ.....</b>	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: VERGİNİN TANIMI, TARİHÇESİ, AMAÇ VE İLKELERİ.....</b>	<b>4</b>
1.1. VERGİNİN TANIMI.....	4
1.2. VERGİNİN TARİHSEL SÜRECİ.....	6
1.2.1. İlk Çağlarda Vergi .....	6
1.2.2. Orta Çağda Vergi .....	9
1.2.3. İslamiyette Vergi.....	10
1.2.3.1. Şeri Vergiler.....	10
1.2.3.2 Örfi Vergiler .....	12
1.2.4. Yeni Çağda Vergi .....	13
1.3. VERGİNİN AMAÇLARI.....	15
1.3.1. Verginin Mali (Fiskal) Amacı.....	15
1.3.2. Verginin Mali Olmayan Amacı .....	17
1.3.2.1 Verginin Adalet (Gelir Dağılımı) Amacı .....	19
1.3.2.2. Verginin Ekonomik Amacı.....	21
1.3.2.3. Verginin İnanç Üzerine Amacı .....	24
1.3.2.4. Verginin Sosyal Denge Amacı .....	26
1.4. VERGİLEME İLKELERİ .....	28
1.4.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri .....	29
1.4.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi .....	30
1.4.1.2. Vergilemede Kesinlik (Belirlilik) İlkesi .....	30
1.4.1.3. Vergilemede İktisadilik İlkesi.....	31

1.4.1.4. Vergilemede Uygunluk İlkesi .....	32
1.4.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri .....	33
1.4.2.1. Mali İlkeler .....	33
1.4.2.2. İktisadi Açıdan Vergileme İlkeleri .....	36
1.4.2.3. Ahlâki Açıdan Vergileme İlkeleri.....	37
1.5. VERGİ PSİKOLOJİSİ.....	38
<b>BÖLÜM 2: VERGİ BİLİNCİ VE GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU.....</b>	<b>41</b>
2.1. VERGİ BİLİNCİ.....	41
2.1.1. Vergi Bilincinin Oluşmaya Başlaması.....	43
2.1.2. Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler .....	44
2.1.2.1. Kişisel Faktörler.....	44
2.1.2.2. Ekonomik Faktörler .....	47
2.1.2.3. Sosyo-Kültürel Faktörler .....	49
2.1.2.4. Hukuki Faktörler.....	52
2.1.2.5. Politik Faktörler .....	54
2.2. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU KAVRAMI VE TEORİK ÇERÇEVESİ.....	55
2.3. VERGİ UYUMSUZLUĞU .....	58
2.3.1. Vergi Uyumsuzluğu Çeşitleri .....	58
2.3.1.1. İradî (Bilinçli) Vergi Uyumsuzluğu.....	59
2.3.1.2. Gayri İradî (Bilinçsiz) Vergi Uyumsuzluğu .....	59
2.4. TOPLUMUN GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER ....	59
2.4.1. İçsel (Toplumdan Kaynaklanan) Faktörler .....	60
2.4.1.1 Toplumun Demografik Yapısı .....	60
2.4.1.2. Toplumun Eğitim Düzeyi .....	62
2.4.1.3. Toplumun Gelir Seviyesi .....	63
2.4.1.4. Toplumun Politik Tercihleri .....	65
2.4.1.5. Toplumun Din, İnanç, Gelenek ve Görenekleri.....	67
2.4.1.6. Mali Rant ve Mali Sömürü .....	69
2.4.2. Dışsal (Toplumun Dışındaki) Faktörler .....	70
2.4.2.1. Vergi Denetimi .....	71
2.4.2.2. Vergi Cezalarının İşlevselliği .....	73
2.4.2.3. Vergi Afları.....	74

2.4.2.4. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı .....	75
2.4.2.5. İstisna ve Muafiyetler .....	77
2.4.2.6. Vergi İdaresinin Yapısı .....	78
<b>BÖLÜM 3: VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM SÜRECİ KİLİS 7 ARALIK</b>	
<b>ÜNİVERSİTESİ İİBF ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....</b>	<b>81</b>
3.1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ .....	81
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Gerekliliği.....	81
3.1.2. Çalışmanın Modeli.....	83
3.1.3. Literatür Özeti.....	84
3.1.4. Hipotezler.....	85
3.1.5 Araştırmanın Sınırı .....	87
3.1.5.1. Ana Kütlenin Belirlenmesi .....	87
3.1.5.2. Örneklem Seçimi .....	88
3.1.5.3. Anket Yöntemi.....	89
3.2. KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ İİBF ALAN ARAŞTIRMASI .....	90
3.2.1. Araştırma İle İlgili Bulgular .....	90
3.2.1.1. Frekans Dağılımları ve Güvenilirlik Analizi .....	90
3.2.1.2. Korelasyon Analizi .....	93
3.2.1.3. Regresyon Analizi.....	95
3.2.1.4. T Testi ve Anova Testinin Uygulanması .....	98
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>110</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>115</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>128</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>129</b>



## TABLolar LİSTESİ

<b><u>Tablo No</u></b>	<b><u>Sayfa</u></b>
Tablo 3.1: Cinsiyet Grubu Frekans Dağılımı.....	91
Tablo 3.2: Öğrenim Türü Grubu Frekans Dağılımı.....	91
Tablo 3.3: Sınıf Grubu Frekans Dağılımı .....	91
Tablo 3.4: Akademik Başarı Grubu Frekans Dağılımı.....	92
Tablo 3.5: Aylık Harcama Düzeyi Grubu Frekans Dağılımı .....	92
Tablo 3.6: Lisans Bölümü Grubu Frekans Dağılımı.....	93
Tablo 3.7: Güvenilirlik (Reliability) Analizi- Cronbach's Alpha.....	93
Tablo 3.8: Korelasyon Tablosu.....	94
Tablo 3.9: Regresyon Modeli- I .....	95
Tablo 3.10: Regresyon Modeli- I F Değeri.....	96
Tablo 3.11: Regresyon Modeli- I Katsayılar <sup>a</sup> .....	96
Tablo 3.12: Regresyon Modeli- II.....	97
Tablo 3.13: Regresyon Modeli- II F Değeri .....	97
Tablo 3.14: Regresyon Modeli- II Katsayılar <sup>a</sup> .....	97
Tablo 3.15: Bağımsız Örneklem Testi- I.....	98
Tablo 3.16: Bağımsız Örneklem Testi- II.....	99

Tablo 3.17: Bağımsız Örneklem Testi- III.....	99
Tablo 3.18: Anova Testi- I.....	100
Tablo 3.19: Anova Testi- II.....	100
Tablo 3.20: Bağımsız Örneklem Testi- IV.....	101
Tablo 3.21: Bağımsız Örneklem Testi- V.....	102
Tablo 3.22: Bağımsız Örneklem Testi- VI.....	102
Tablo 3.23: Bağımsız Örneklem Testi- VII.....	103
Tablo 3.24: Anova Testi- III.....	104
Tablo 3.25: Anova Testi- IV.....	104
Tablo 3.26: Bağımsız Örneklem Testi- VIII.....	105
Tablo 3.27: Bağımsız Örneklem Testi- IX.....	105
Tablo 3.28: Bağımsız Örneklem Testi- X.....	106
Tablo 3.29: Bağımsız Örneklem Testi- XI.....	107
Tablo 3.30: Anova Testi- V.....	107
Tablo 3.31: Anova Testi- VI.....	108
Tablo 3.32: Bağımsız Örneklem Testi- XII.....	107

## GRAFİKLER LİSTESİ

### Grafik No

### Sayfa

3.1: Çalışmanın Modeli Grafiği..... 82



**KISALTMALAR LİSTESİ**

<b>DPT</b>	Devlet Planlama Teşkilatı
<b>GSYİH</b>	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
<b>GVUKGG</b>	Gönüllü Vergi Uyumu Konusundaki Genel Görüşler
<b>ÖİK</b>	Özel İhtisas Komisyonu
<b>s.</b>	Sayfa
<b>ss.</b>	Sayfa Sayısı
<b>T C</b>	Türkiye Cumhuriyeti
<b>VBKGG</b>	Vergi Bilinci Konusundaki Genel Görüşler
<b>VKGG</b>	Vergi Konusudaki Genel Görüşler

## GİRİŞ

Vergi, ilkçağ dönemlerine kadar uzanan geniş bir tarihsel sürecin, günümüze kadar gelmiş bir iktisadi değeridir. Verginin ortaya çıktığı zaman tam olarak bilinmemektedir. Ancak ilkçağ dönemlerinde hediye, zorunlu ödeme gibi vergi adı altında, kral veya hükümdar adına alınan bir gelir kaynağı olmuştur.

Müdahaleci devlet anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte vergi önemini gittikçe arttıran bir parasal değer olmuştur. Müdahaleci devlet anlayışı ile birlikte, devletin daha fazla gider kalemi ortaya çıkmış ve bu gider oranında bir gelire ihtiyaç duymuştur. Devlet yapmış olduğu kamu harcamalarını, kamu gelirleriyle finanse etmeye başlamış ve devletin elinde bulundurduğu en önemli kamu geliri, vergi olmuştur. Zamanla birlikte, kamu harcamalarında meydana gelen olağanüstü artışlar, vergi gelirlerindeki artışları beraberinde getirmiş ve verginin önemi gittikçe artmaya başlamıştır.

Verginin öneminin artmasıyla birlikte vergisel bazı sorunlarda ortaya çıkmıştır. Devletin nihai amacı, vergi gelirlerini arttırmaktır. Bu artışa karşı çıkan ve vergi vermekten hoşnut olmayan mükelleflerin ortaya çıkmasıyla birlikte vergi uyumsuzluğu sorunları baş göstermiştir. Bu süreçte devlet bizzat kendisi devreye girerek, vergi vermenin sadece mali amacının olmadığını aynı zamanda sosyal, kültürel, dini pek çok amacının da olduğu gerçeğini hatırlatıp, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlu hale gelmesini sağlamaya çalışmaktadır.

Bir mükellefin vergiye uyumlu hale gelebilmesi için, o mükellefin vergiye bakış açısının pozitif ve vergi bilincinin gelişmiş olması gerekmektedir. Bu bakımdan, devletin vergi ile ilgili konularda mükellefi aydınlatıcı ve detaylara boğmayan bir mevzuatla ortaya çıkması, mükellefin bilinç düzeyinde bir yükselmeye sebep olacaktır.

Bu minvalden hareketle, yapmış olduğumuz çalışmanın amacı; verginin teorik dayanağını vermek suretiyle, vergi bilinci ve vergi bilincini etkileyen faktörler ile, gönüllü vergi uyumu ve gönüllü vergi uyumu etkileyen faktörleri incelemek ve bu

faktörleri somut temele oturtabilmek amacıyla, yapılan teorik çalışmanın uygulaması niteliğinde üniversite öğrencileri üzerine yapılan anket çalışması örneği incelenmiştir.

Bu çalışma, daha önce konuyla ilgili yapılmış ve literatüre kazandırılmış olan çalışmaların araştırılmasına dayanmaktadır. Konuyla ilgili daha önceden yazılmış olan tez, kitap, makale ve diğer çalışmalar detaylıca incelenmiş ve teorik olarak ortaya çıkmış olan birikime katkı sunmak amaçlanmıştır. Konu sonunda vergi bilinci, vergi konusundaki genel görüşler ve gönüllü vergi uyumunun iç içe incelendiği ve birbirlerine etkilerinin olup olmadığının analiz edildiği bir uygulama çalışması yapılmıştır.

Çalışma boyunca, bağımlı değişken olarak ele alınan gönüllü vergi uyumunu, etkileyen faktörler ve bu faktörlerin teorik çerçevesi ile birlikte uygulamadan elde edilen sonuçlar incelenmeye ve teorik çerçevenin sunmuş olduğu bilgiler ışığında uygulamadan elde edilen sonuçlar yorumlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmında, vergi konusundaki genel görüşlerin ve vergi bilincinin gönüllü vergi uyumunu, ayrı ayrı ve grup halinde nasıl etkilediği veya etkilemediği, etkiliyor ise yüzde (%) kaç etkilediği gibi sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Çalışma toplam üç bölümden oluşmaktadır. Birinci ve ikinci bölüm çalışmanın temel hatlarını oluşturan teori kısımlarından oluşmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümü ise uygulama kısmını oluşturmaktadır. Bu bölümde Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF öğrencileri üzerine yapılan alan araştırmasının yer aldığı bu bölümde, üniversite öğrencilerinin vergi bilinci, vergi konusundaki genel görüşleri ve gönüllü vergi uyumu süreçleri tek tek ve toplu halde analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde ağırlıklı olarak, verginin tanımı, verginin tarihsel süreci, verginin amaçları, vergileme ilkeleri, vergi psikolojisi ve son olarak da vergi bilinci ve vergi bilincini etkileyen faktörler üzerinde durulmuş ve ayrıntılı olarak tanımlamalara gidilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ağırlıklı olarak gönüllü vergi uyumu kavramı ve teorik çerçevesi, vergi uyumsuzluğu ve çeşitleri, toplumun gönüllü vergi uyumunu etkileyen içsel faktörler ve toplumun gönüllü vergi uyumunu etkileyen dışsal faktörler üzerinde durulmuş ve ayrıntılı olarak tanımlamalara gidilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü uygulama kısmını oluşturmaktadır. Bu bakımdan bu bölüm, araştırma yöntemi, araştırmanın amacı ve gerekliliği, çalışmanın modeli, hipotezler, araştırmanın sınırı, araştırma ile ilgili bulgular, frekans dağılımları ve güvenilirlik analizi, korelasyon analizi, regresyon analizi ve T testi ve anova testinin uygulanması kısımlarından oluşmaktadır.

Çalışmanın sonuç ve öneriler başlığıyla son bulmakta, çalışmadan elde edilen bulgular detaylı bir şekilde sonuç kısmında gösterilmektedir. Aynı zamanda bu çalışmanın, bir sonraki çalışmalara örnek olabilmesi amacıyla sonuç kısmının devamında öneriler kısmıyla çalışma son bulmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TANIMI, TARİHÇESİ, AMAÇ VE İLKELERİ

#### 1.1.VERGİNİN TANIMI

Verginin literatür bazlı incelemesi yapıldığı zaman çeşitli tanımlamalara ulaşmak mümkündür. Vergi tanımlamalarında çeşitli bilim insanları arasında farklılıklar gözlenmekte, bunun sebebi olarak konjonktür değişimi gösterilebilmektedir.

Vergi; devletin gerçek ve tüzel kişilerden, kamu hizmetlerini görebilmesi amacıyla, zorla, karşılıksız ve belirli kurallara uyarak almış olduğu ekonomik değerlere denir (Aksoy, 2011:142).

Nadaroğlu (1992:213)' na göre vergi, “devletin ve devletten yetki almış kamu tüzel kişilerinin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla kanunda belirtildiği ölçüde ve zorunlu olarak alınan para değeri” şeklinde tanımlanmıştır.

Turhan (1998:21)' a göre vergi, “ devletin hizmet verebilmesi için, kişilerin ödeme durumları dikkate alınarak, buna mukabil kamu hizmetlerinden yararlanma ölçüsü dikkate alınmadan alınan bir ekonomik değer” şeklinde tanımlanmıştır.

Kaneti (1989:29)' ye göre vergi, “kamu harcamalarını karşılaması amacıyla özel kesimden kamu kesimine, hukuki zorunluluk altında yapılan karşılıksız para transferi” şeklinde tanımlanmıştır.

Öner (2015:21)' e göre vergi, “ devletin gerçek ve tüzel kişi altındaki kişilerden hukuki, zorunlu, karşılığı olmayan ve kesin olarak aldığı parasal değer” şeklinde tanımlanmıştır.



Muter (2000:24)' e göre vergi, “devletin ve vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının hukuki olarak, gerçek ve tüzel kişilerden herhangi bir karşılık olmadan almış olduğu para benzerinde ekonomik değer” şeklinde tanımlanmıştır.

Erginay (1985:25)' e göre vergi, “devletin tekelinde ve vergileme yetkisi altında, vergi mükelleflerinin gelir ve mallarından alınan iktisadi değer” şeklinde tanımlanmıştır.

Klasik ve modern maliyecilere bakıldığı zaman, vergiyi tanımlarken farklı argümanların kullanıldığı görülmektedir. Klasik maliyeciler vergiyi, “kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden hukuki olarak alınan iktisadi değer” şeklinde tanımlarken, modern maliyeciler, “devletin ekonomiye müdahalesini sağlamak veya kamu giderlerini karşılamak amacıyla hukuki, kesin ve karşılıksız olarak doğrudan doğruya istenen parasal değer” şeklinde tanımlamıştır(Karabulut ve diğerleri, 2009:65).

Türk vergi sisteminde verginin herhangi bir tanımına yer verilmemiştir. Ancak 1982 T.C. Anayasasının dördüncü bölümü olan siyasi haklar ve ödevler başlığı altında, 73.maddede “vergi ödevi” şeklinde bir tanımlama mevcuttur:

*“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 konular, 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”.*

Tanımlamalarda verilen verginin altı temel unsurunu şu şekilde belirtebiliriz:

- Vergi, devlet tarafından alınır.
- Vergi, gerçek ve tüzel kişilerden alınır.
- Vergi, hukuki olarak alınır. Dayanağını anayasadan alır.
- Vergi, karşılıksız olarak alınır.
- Vergi, devletin yaptırım gücü sayesinde alınır.
- Vergi, para şeklinde iktisadi bir değerdir.

Yukarıdaki tanımlamalar ışığında vergiyi, **devletin ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların, kamu giderlerini finanse edebilmek amacıyla, gerçek veya tüzel kişilerden, ödeme gücü oranında, hukuki (cebren), kesin ve karşılıksız olarak aldığı para benzeri iktisadi değerdir** şeklinde tanımlayabiliriz.

## 1.2. VERGİNİN TARİHSEL SÜRECİ

Vergi, tarihin her döneminde devamlı değişime uğramış bir yapıdır. İnsanlar avcı-toplayıcı yaşamdan, yerleşik hayata geçmesinden itibaren, toplumsal birtakım ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla, toplum içinde yaşayan her bireyi vergi vermeye zorlayıcı yaptırımlara girişmişlerdir. Buradan da anladığımız üzere vergi çok eski bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. İlk vergi şekillerine bakıldığı zaman, daha çok krallara, kabile reislerine veya öne çıkan komutanlara verilen hediye veya gönüllü olmaktan çok yaptırım sebebiyle verilen yardımlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Aksoy, 2011:164).

İnsanlar, düzensiz yaşayan topluluklardan, siyasi topluluk haline gelmeye başladığı süreçten, yani kabile devletlerinin yerini merkezi devletler almaya başladığı andan itibaren, hediye ve yardımlar yerini zorunlu ödemelere bırakmıştır. İlk başlarda alınan vergi türevi ödemelerde faydacılık prensibi görülebilirken, merkezi devletler ile birlikte zorla alınan vergiler, kamusal ihtiyaçları karşılamak amacıyla karşılıksız olarak alınmaya başlanmıştır (Kayan, 2000:81).

Verginin ilk ortaya çıktığı zamanlarda, belirli amaçlar için tahsil edilme ve olağanüstü zamanlarda alınma durumu söz konusu iken, daha sonraları kamunun normal gelir kalemi şekline dönüşmüş ve tüm kamu giderlerini karşılamak, hem mali hem de mali olmayan amaçları gerçekleştirmek amacıyla kullanılmıştır (Aksoy, 2011:164,165).

Verginin tarihsel sürecini dönemsel bazda incelemek, kanımızca konuyu anlamlandırma açısından daha faydalı olacaktır.

### 1.2.1. İlk Çağlarda Vergi

Verginin ne şartlar altında ve hangi imparatorluk veya kabile zamanında ortaya

çıktığı bilinmemektedir. Ancak şu bilinen bir gerçektir ki, vergi tarihin derinliklerine inildiği zaman da karşımıza çıkmaktadır. Gerek Mısır, gerek Yunan devleti gerek Roma İmparatorluğu'nda vergi adı altında alınan kamu geliri mevcuttur.

İlkçağın geneline bakıldığı zaman halktan süreklilik arzeden bir vergi alınma durumu söz konusu değildir. Savaş gibi olağanüstü durumlarda, halktan vergi alan devlet, halkın tepkisini minimize etmek amacıyla vergi alımını, belirli ölçülerde ve kısa süreliğine yapmaktaydı (Kayan, 2000:81).

Vergi, şu anki Ortadoğu coğrafyası olan Mısır ve Babil döneminde çok yaygın olarak alınmaktaydı. Vergi bu coğrafyada sadece savaş ve kamu gideleri için alınmamış günümüze kadar uzanan eserlerin yapımı içinde, önemli bir gelir kalemi olarak kullanılmıştır (Turhan, 1987:3). Mısır'da Firavun zamanında mülkiyet, tamamıyla devlete aitti. Bu yüzden Firavun zamanı Mısır'da herhangi bir meslek teşkilatı ilerleme kaydedememiş ve devlet tekeli kendisini daha da hissettirmiştir. Ancak zaman ilerleyip de krallık toprakları genişleme eğilimine girdiği zaman, merkezi yönetim zayıflama durumuna geçerken, zamanının yerinden yönetimi gelişme eğilimi göstermiştir. Halk ilk zamanlarda krala karşı ödevlerini, bedeni hizmet şeklinde gerçekleştiriyordu. Ancak toprakların genişlemesi ve toprağın direkt olarak kral tarafından işletilmesi zor hale geldiği zaman, toprağı işlemek amacıyla özel mülkiyet devreye sokulmuştur. Bu işleme dolayısıyla, fayda sağlayan özel mülkiyet sahipleri, bu faydalanmanın karşılığı olarak krala vergi vermeye başlamıştır (Aksoy, 2011:165).

Mısır'da vergi verme şekilleri, çoğunlukla değerli madenler ve emek şeklinde gerçekleşmiştir. Ancak gelişmelerin etkisi, sanayi devriminin kıvılcımlarının atılması ve zenginliğin artması dolayısıyla 18.yy'dan itibaren emek şeklinde verilen vergilerde azalma baş göstermiştir (Owen, 2002:142).

İlkçağda Yunan devletine baktığımız zaman, Mısır ve daha eski uygarlıklara göre, ekonomik anlamda çok daha özgür,gelişmiş bir ekonomi sistemi görülmektedir. Kamu hizmetleri ilk başlarda sınırlı düzeyde gerçekleştiğinden kamu gelirleri de sınırlı düzeyde bulunmaktaydı. Kamu gelirlerini bedenen ödenen hizmetler ve krala sunulan hediye, yardım ve türevleri oluşturmaktaydı. Ancak zaman içinde meydana gelen

gelişmeler neticesinde, kamu gelirleri yetmemeye başlamış ve devlet yeni yollar arayışı içine girmiştir. Bunun sonucunda ilk düzenli işleyen bir vergi sistemini M.Ö. 4. Yüzyılda Yunan Devleti getirmiştir (Aksoy, 2011:165).

Yunan Devleti'nin vergi sisteminde mükemmele yakın bir düzen tutturmasının iki temel sebebi bulunmaktaydı. Bunlardan ilki, verginin gönüllü olarak verilmesiydi. Vergi vermeye gücü yeten zengin olan halk kesimleri, gerek dinsel inanış gerekse de devlete aidiyet hissiyatı sebebiyle vergi vermeye gönüllü idiler. Devlet için çok önemli bir kamu geliri kalemi olan vergiyi, halkından zorla değil de , halkın rızasıyla kendisi vermesi sebebiyle Yunan Devleti'nde vergi sistemi düzen tutturmuştur. İkinci temel sebep ise, vergi sistemi, doğrudan vergiden ziyade dolaylı vergi sistemi üzerine kurulu olmasıdır. Yunan halkı, devletin bizzat kişisel olarak kendilerine yüklediği doğrudan vergi için, onur ve gurur kırıcı olduğunu düşünüyordu. Bu yüzden devlet kamu gelirlerini daha çok dolaylı vergi üzerine kurmuştu (Turhan, 1987:6).

Roma İmparatorluğu'nda vergi sistemi Yunanlılardan farklı işlemiştir. Yunanlılarda vergi, gönüllü olarak verilip, dolaylı vergi ağırlıklı bir sistem inşa edilmişken, Roma İmparatorluğu'nda vergi zorunlu olarak alınmış ve sistem dolaylı ve doğrudan vergi üzerine inşa edilmiştir. Roma İmparatorluğu'nda dolaysız vergiler Tributum, dolaylı vergiler Vectigalia şeklinde adlandırılırdı. Dolaysız vergiler de kendi içinde şahıs (baş) vergisi ve arazi vergisi şeklinde ikiye ayrılmaktaydı (Giray, 2006:10).

Roma İmparatorluğu'nda vergi koymada tek yetkili merci imparatorun bizzat kendisiydi. Her on beş yılda bir, imparator vergi oranlarını tespit ettirip, bu tespit neticesinde vergi alınan alanlarda genişletmeye gidebiliyordu. Yapılan on beş yıllık tespitlerde aynı zamanda esir, arazi gibi vergi konuları da çıkarılmaktaydı. Roma İmparatorluğu geniş coğrafi alanlara yayıldığından dolayı vergi sisteminde gayet sert bir tutum sergilemiş ve yönetimi altında tuttuğu halka, zorunlu vergileme yoluna gitmiştir (Aksoy, 2011:166).

### 1.2.2. Orta Çağda Vergi

Orta Çağ Roma İmparatorluğu'nun yıkılıp yerine feodalitenin geldiği pencereden bakıldığı zaman, vergi açısından ilk göze çarpan değişimin, artık verginin zorunlu değil ihtiyari olarak alındığı gösterilebilir (Nadaroğlu, 1992:214). Aslına bakılırsa Roma İmparatorluğu yıkılıp yerine gelen feodal beyler de, Roma İmparatorluğu'nun zorunlu vergi sistemini sürdürmek istediler. Netice itibariyle bakıldığı zaman, vergisiz kamu gelirleri feodal beyleri tatmin etmemiş ve eskiyi devam ettirmek istemişlerdir. Ancak hiç beklemedikleri şekilde halkın tepkisiyle karşılaşmış ve halkın onur kırıcı olarak gördüğü dolaysız vergileri kaldırmak zorunda kalmışlardır. Ancak arazi vergisi uygulaması ufak değişiklikler yapılarak uygulamaya devam edilmiştir (Aksoy, 2011:167).

Orta Çağ üç döneme ayrıldığı zaman, vergiylemeyle ilgili farklı durumlar ortaya çıkmaktaydı. Orta Çağın başlarında feodal beyler, Roma İmparatorluğu'ndan tanımış olduğu vergileme sistemini kendi halklarına da uygulamak istemiş ancak halkın tepkisiyle karşılaşınca geri adım atmak durumunda kalmıştır. Bu ilk dönemde krallar arazi ve gümrük vergisi gibi, Roma İmparatorluğu'ndan devraldığı vergileri uygulasa da, devlet ihtiyaçlarının çoğunu kendi mülk, ganimet ve yardımlardan karşılıyorlardı. Savaş gibi olağanüstü durumlarda da, savaş masrafları feodal beyler tarafından karşılanıyordu (Turhan, 1987:10).

Orta Çağın ortalarında, savaşların yoğunluğu ve devlet harcamalarında ki büyük artışlar sebebiyle, krallar kendi mülk, ganimet ve yardımlarından devlet ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiş ve vergileme yoluna gidilmiştir. Ancak imparatorluk vergi ile ilgili herhangi bir kuruluş gerçekleştirmediğinden, merkezden vergi toplamanın zorluğu ile karşılaşmıştır. Aynı zamanda nakdi ekonomilerin önem kazanıp, aynı ödemelerin ise yetersiz kalması sebebiyle, kamu harcamalarının finansmanı olan vergi, halktan nakdi olarak alınmaya çalışılmıştır (Dikmen, 1964:62).

Orta Çağın sonlarında düzenli bir vergileme sistemine geçildiği görülmektedir. Merkezi imparatorluklar zayıflarken, şehirler güçlenmiş ve kralın alamadığı vergileri prensler almaya başlamıştır. İmparatorluğun alması gereken vergilerin, prensler

tarafından alınması neticesinde imparatorluk gelirleri azalmıştır. Tarihte ilk kez düzenli vergi 13.yüzyılda alınmaya başlanmıştır (Aksoy,2011:167). Son Orta Çağ döneminin en önemli olaylarından bir tanesi de kralın gelirleri ile devletin gelirlerinin ayrılması gösterilebilmektedir. Halkın düşünce yapısı da bu ayrılma neticesinde değişiklik göstermiş ve vergiyi zorunlu bir görev olarak görme fikriyatı neşretmiştir (Giray,2006:19).

### **1.2.3. İslamiyette Vergi**

İslam dininin esasını, islamı yaymak oluşturmaktadır. Ortak paydanın islam olduğu toplumlardan oluşan bir İslam Devleti'nde, devlet olgusunu geliştirmek ve Kur'an da da belirtilen belirli oranları almak maksadıyla, vergi mefhumuna ehemmiyet vermişlerdir.

İslam aleminde vergi iki şekilde alınmıştır: Şeri vergiler ve örfi vergiler. Şeri vergiler her İslam İmparatorluğu'nda uygulanmakta iken, örfi vergiler ise topluluğu oluşturan halkın ortak örf ve adetlerine dayandığı için, her İslam İmparatorluğu'nda farklı şekillerde alınmıştır (Aksoy, 2011:168).

#### **1.2.3.1. Şeri Vergiler**

İslam hukukuna esas olan şeri vergiler, zekât, öşür, haraç ve cizyeden oluşmaktadır. Şeri vergi, devletin sahip olduğu arazilere ekim yapıldığında, oradan sağlanan mahsülden ya da devletin sahip olduğu arazide bulunan otu ve suyu sayesinde hayvan mahsülü gelirlerden, çiftçinin devlete vermek zorunda olduğu kira bedeli olarak tanımlanabilmektedir (Akdağ, 1959:409).

Şeri vergiler beytülmalın yani devlet hazinesinin geliri sayılmaktaydı. Bu vergiler talep edilirken, şeri hükümler uygulanmaktaydı. İslam birdenbire ortaya çıkmış bir dini anlayış olmadığından, yayıldığı toplumlarda ki siyasi ve sosyal yapılarla da etkileşim halinde bulunmuştur. Bu bakımdan şeri vergiler şekil alırken, toplumların yapısı ölçüsünde, toplum içinde yer bulmuştur (Taşkın, 2013:56).

Şeri vergilerin en başında gelen zekâta baktığımız zaman; zenginlik ölçüsünde fazla mala sahip olanın, ihtiyacı olana ya da fakire, malda ki fazlalığının kırkta birini, bu yardıma muhtaç olan kişilere vermesine zekât denir. Zekât ilk başlarda bu şekilde ikili ilişkilere dayanmakta iken daha sonraları devletin bizatihi kendisine, “Beytül Sadaka”ya alınmaya başlanmıştır. Netice itibariyle ilk başlarda inanç gereği verilen zekât, zamanla devlete verilen bir vergi mahiyetini almıştır (Aksoy, 2011:168).

Öşür; İslamiyette, toprak ürünlerinin zekatı şeklinde tanımlanmaktadır. Ve sadece Müslümanlardan alınmaktaydı. Mülk arazilerden elde edilen ürün üzerinden %5 veya %10 oranında alınmaktaydı. Ancak zaman içerisinde bir değişime uğrayan Öşür, devlet adına miri arazilerden alınmaya başlamış, halkın toprak üzerinde tasarruf hakkının olduğu ancak toprağın devlete ait olduğu bir sistem teşkil edilmiştir. İlk başlarda yalnızca Müslümanlardan alınan Öşür vergisi, toprağın sahiplik anlayışı değişmesi sebebiyle, gayrimüslimlerden de alınmaya başlamıştır (Eroğlu, 2010:59). Öşür tarım ürünleri üzerinden alındığından ve zamanın şartlarına göre halkın büyük çoğunluğu tarımla uğraştığından, halk arasında en fazla bilinilirliği olan vergi sıfatını taşımaktaydı. Devlet bütçe gelirin oranlandığı zaman, yıllık bütçenin yaklaşık 1/3’i öşürden vergisinden sağlanmaktaydı. Devlet açısından bu denli önemli olan öşür vergisi, tahsil usulü açısından zaman içerisinde en çok değişime uğrayan vergi sıfatını taşımaktaydı (Koç, 1981:31). Mahsuller açısından bakıldığı zaman öşür vergisinin iki sınıfa ayrıldığı görülmektedir. Eğer bir mahsul, herhangi bir dış etkene maruz kalmadan sadece yağmur suyu ile oluşuyor ise çiftçi “tam öşür”, eğer mahsul, sulama sistemleri sayesinde oluşuyor ise çiftçi “yarım öşür”e tabi olmaktadır.

Haraç; İslam Devletleri’nin fethetmiş olduğu yerlerde ki Müslüman olmayan toplumlardan, nispeti ölçüsünde, gayrimüslimlerin öşürü diye nitelendirilebilecek bir vergidir. Haraç iki şekilde alınmaktaydı: İlk olarak bir arazi sahibi gayrimüslimin arazi yüzölçümü oranında alınan “Haracı muazzaf”, ikinci olarak da bir arazi sahibi gayrimüslimin, arazi mahsullerinden onda bir oranında alınan “Haracı mekasim”(Aksoy, 2011:168).

Cizye; İslam Devletleri’nde aynı haraç gibi gayrimüslimlerden alınan bir vergidir. Cizyenin konusunu askerlik yapmamak kaydıyla gayrimüslim erkekler

oluşturmaktadır. Cizye kaynağını kurân ve sünnetten almaktadır (Şener, 1990:111). Cizye İslam Dünyası'nda Osmanlı'nın son zamanlarına kadar devam etmiş ancak 1856 Islahat Fermanı ile birlikte, her Osmanlı vatandaşından eşit vergi alınması kararlaştırılınca, cizye kaldırılmış ve gayrimüslim erkeklerinde askere gitmesi kararlaştırılmıştır. Ancak Osmanlı ordusuna hizmet etmek istemeyen gayrimüslimler bu kararı tepkiyle karşılamış ve askerlik yükümlülüğü bedel-i askeriye adında nakdi bir ödeme şekline dönüştürülmüştür (Mutluer vd, 2003:92).

Cizye bir vergi olarak İslam Devletleri maliyesinde bulunduğu zamanlarda sadece erkeklerden alınmış, kadınlar, çocuklar, yaşlılar, hastalar ve dini ruhban sınıfları cizyeden muaf tutulmuşlardır (Şener, 1990:115).

### 1.2.3.2 Örfi Vergiler

Örf, kavram olarak şeriat hükümlerinin açıklamadığı hususlarda, bizzat hükümdarın kendi inisiyatifinde almış olduğu ve şeriat hükümlerine aykırı olmayan kanunların genel adıdır (İnalçık, 1958:103). İslam dünyasına örfi vergi kavramını kazandıran İslam Devleti, Osmanlı Devleti olmuştur. İslam dünyasında devam eden şeri vergi uygulaması devrin şartlarına ayak uyduramaz hale gelmiştir. Savaşlar ve artan kamu harcamalarını şeri vergi uygulamasıyla götürmek zor ve katlanılamaz hale gelince, Sultan II. Bayezid “imdatiye-i seferiyye” adı altında bir örfi vergi uygulamak zorunda kalmıştır (Akdağ, 1959:517).

İlk başlarda örfi vergiler geçici olarak, olağanüstü şartların gerektirdiği bir vergi olarak görülmüş, ancak savaşların birbiri ardına gelmesi, saray masraflarında devasa artışlar ve halkın taleplerinde ki artışlar neticesinde sürekli yeni bir vergi ile örfi vergilere devam edilmiştir (Kazıcı, 1986:290).

Örfi vergiler zaman ilerledikçe Osmanlı hazinesi ve maliyesinin vazgeçilmez bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Örfi vergiler fethedilen yerlerin, geçmişte uyguladıkları vergileri ile sonradan zamanın konjonktürüne göre konulan vergilerle birlikte çeşitlenmiştir. Gümrük, pazar ve panayır vergileri ilk konulan örfi vergilere örnek teşkil etmektedir (Aksoy, 2011:169).



#### 1.2.4. Yeni Çağda Vergi

Turhan (1987:13), yeni çağ ile orta çağ arasında ekonomik ve vergi anlamında çok net kırılmalar yaşanmış ve yeni çağ ile birlikte ekonomide artık iktisadilik kavramı ön plana çıkmaya başlamıştır. Yeni çağa kadar devam eden mal ile vergi ödeme hususu, yerini parasal ekonomiye bırakmıştır. Ekonomide düşünce sistemi oturmaya başlamış ve ekonomi-devlet-vergi üçleminde görüşler belirtmeye başlanmıştır. Ayrıca yasal düzenlemeler ile birlikte bir orta çağ ürünü olan, kral ve feodal beyler arasında ki görüş uyumsuzlukları ve ikilemler ortadan kaldırılmıştır, şeklinde ifade etmiştir.

Bu dönem içerisinde ortaya çıkan Merkantalizm, Liberalizm, Fizyokrasi ve Klasik İktisatçılar vergiye farklı bakış açılarıyla bakma eğilimine girmişlerdir. Merkantalizm dönemi, mutlak monarşi dönemidir, bu sebeple hükümdarlar kendilerini, halktan vergi almaya aday tek kişi olarak görmüşlerdir. Liberaller vergi olayına en katı olan grup olarak kendilerini göstermişlerdir. Liberallere göre vergileme olayı, kişi hak ve hürriyetlerine bir engel teşkil eder ve verginin bizatihi kendisi adaletsizdir düşüncesi hakimdir. Fizyokratlara göre ise toplum içerisinde bir düzen teşkil etmek maksadıyla tek bir vergi alınması (tarım) uygundur görüşü hakimdir (Ata, 2001:10).

Klasik İktisatçıların fikir babası Adam Smith, Milletlerin Zenginliği kitabında devletin ekonomiye en az düzeyde müdahalelerde bulunmasını ve devletin yalnızca ekonomiyi düzenleyici bir takım önlemler alıcı bir araç halinde düşünülmesi gerektiğini savunmaktadır. Devletin ekonomiye müdahalesi ölçüsünde liberallere yakın olmasına rağmen Smith, devletin vergi alması gerektiğini savunmuştur. Fizyokratların, sadece tarımdan tek bir vergi alınması gerektiği düşüncesine karşın da Smith, sadece tarımdan değil aynı zaman da sanayinin ve ticaretin de vergilendirilmesi gerektiği düşüncesini taşımaktadır (Sayar, 1970:16).

Yeni çağın başlarında vergi, kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir kalemi olma durumunu korumaktaydı. Bu süreç 19. yüzyılın başlarına kadar devam etmiş ve 19.yüzyılın sonlarına doğru vergi, tek başına bir kamu gelir kaynağı statüsüne gelmiştir (Dikmen, 1964:65).

Verginin 19.yüzyıl başlarında tek kamu geliri olmasına sebep olarak, kamu giderlerinin oldukça hızlı bir şekilde artışı gösterilebilmektedir. Yeni çağın başlarında kamu giderleri ile kamu gelirleri arasında, kamu giderleri lehine bir durum söz konusu idi. Bu fark yalnızca vergiler yoluyla değil, kral imtiyazları (regal) yoluyla çözülmeye çalışılmış ve bunda da başarılı olunmuştur. Kral imtiyazları, özel şahıslara devrediliyor ve bu devir işlemi neticesinde kamu, gelir elde ediyordu. Krala ait imtiyazların, özel şahıslar tarafından kullanılması, halk tarafından eleştirilmiş ve bu sebeple imtiyazların oranında bir düşme gözlenirken, diğer bir kamu geliri olan vergilerde artışa gidilmiştir (Aksoy, 2011:170).

20.yüzyıl bir buhran yılıdır. İki büyük dünya savaşı ve 1929 ekonomik buhranı dünya ekonomilerinde sarsıcı ve yıkıcı etkiler bırakmıştır. Klasik iktisatçıların minimal müdahaleci devlet anlayışı çökmüş ve yerine kamunun direkt müdahalelerle ekonomiyi rayına oturtma süreci yani Keynesyen iktisat dönemi başlamış bulunmaktaydı. Keynes müdahaleci devlet anlayışı fikrini savunmuş ve mevcut talebi yükseltmenin, arzı artırmaktan çok daha faydalı olacağı görüşünü savunmuştur. Direkt olarak kamu harcamalarını artırmaya dönük olan bu politika, 1970'li yıllara kadar dünyanın pek çok ülkesinde uygulanmış ve başarılı da olmuştur. Kamu harcamalarında olağanüstü bir artış öngören Keynesyen politika, haliyle bir kamu geliri de ihtiyaç duymaktaydı ve bu geliri de vergiler sayesinde elde ediyordu. Gelirden alınan vergilerde bu dönemde bir artış gözlemlenmişti.

1970'lerde meydana gelen ekonomik durgunluktan çıkmak amacıyla arz yanlı iktisatçılar bir vergi indirimini savunmuştur. Arz yanlı iktisatçılara göre, gelirden alınan vergilerde yapılacak bir indirim, tasarruf, yatırım ve işgücü arzının artmasına yol açacak ve ekonomi durgunluktan kurtulacaktır. Keynesyen iktisatçılara göre ise, vergide yapılacak bir indirim ekonomik durgunluğa çare olmayacak, ekonomiyi durgunluktan çıkaracak tek politikanın, kamu harcamalarında artışa gitmek olduğunu belirtmişlerdir (Savaş, 2000:251).

Vergi, İkinci Dünya Savaşı sonrası sadece kamu geliri olarak kullanılmamıştır. Aynı zamanda sosyal refah devleti düzenleyicisi olarak, ekonominin çeşitli safhalarına kanalize olma durumu ortaya çıkmıştır. Vergiler, Kamu İktisadi Kuruluşları'nın ortaya

çıkmasıyla birlikte ekonomide farklı bir görev daha edinmiştir. Yardıma muhtaç topluluklarının refahını sağlamak için vergiler, iktisadi bir araç olarak kullanılmıştır. Aynı zamanda karma bir ekonomi yaratmada da vergilerin rolü büyüktür. Ancak 2000’li yıllara gelindiği zaman, devletin ekonomide ki payının azaltılmasıyla birlikte vergi, asli görevi olan kamu giderlerini finanse etme görevine dönmüştür (Ata, 2001:10).

### **1.3. VERGİNİN AMAÇLARI**

Vergilemenin çok çeşitli amaçları olmakla beraber, literatürde genellikle, verginin mali amacı ve mali olmayan amacı üzerinde durulmuştur. Görüşler detaylı incelendiği zaman üç temel amaç altında toplanıldığı görülmektedir:

- Verginin mali amacı vardır.
- Verginin mali olmayan amacı vardır.
- Verginin mali olmakla birlikte, mali olmayan amacı da vardır.

#### **1.3.1. Verginin Mali (Fiskal) Amacı**

Bir topluluk halinde yaşayan insanların ihtiyaçlarının karşılanması için var olan kurum olan devletin, kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi, yasalarla belirlenen görevlerini yapabilmesi ve demokrasiye işlerlik kazandırabilmesi için, bir kamu gelirine ihtiyaç duymaktadır. Devlet içerisinde ki çeşitli kamu gelirleri, sistemli şekilde bir araya geldiği zaman, o devletin kamu finansman yapısını ortaya çıkarmaktadır. Her devletin kendi oluşum yapısı ve halk dinamiklerine göre bir kamu finansman yapısı mevcuttur. Geçmiş dönemlerde kamu gelirleri kalemi içerisinde çeşitli yardımlar, hediyeler, ganimetler yer alırken, günümüz konjonktüründe, kamu geliri denildiği zaman, çoğunlukla vergiler akla gelmektedir (Eker ve Meriç, 2000:114).

Verginin şekli, yapısı ve mahiyeti zamanla büyük değişimler göstermiştir. Ancak; verginin, kamusal harcamaların finansmanını sağlamak, diye ifade edilen “mali amacı” halen verginin en önemli amaçları arasında gösterilmektedir (Yüce, 2004). Verginin mali amacı, verginin ilk çıkış amacını teşkil etmektedir. Buna mukabil, ilk çıkış amacı olmasına rağmen, verginin mali amacı günümüzde de en önemli amaç

arasında gösterilebilmektedir. Nitekim gün geçtikçe devlet mefhumunun yapısı değişmekte ancak kamu harcamalarında herhangi bir düşme gözlenmemekte hatta sistematik bir şekilde günden güne bir artış seyretmektedir.

Verginin mali amacı denildiği zaman sadece kamu harcamalarının finansmanı şeklinde düşünülmemesi gereklidir. Nitekim klasik iktisatçılar ve maliyecilerin fikir birliğine vardığı bir diğer mali amaçta, vergi gelirlerinden elde edilen kamu gelirlerini toplum bireylerine adaletli bir şekilde pay etme durumu da söz konusu olmalıdır. Klasik iktisatçılar ve maliyecilerin fikir birliğine vardığı bir diğer nokta da, tarafsız bir vergileme prensibinin uygulanma isteğidir. Tarafsız vergi, bireyleri baskı altında tutmadan ve onları vergi ile zorlayarak istemediği kanallara yönlendirmeyen, onların tüketim, yatırım, tasarruf, girişim kararlarını etkilemeyen bir vergi prensibidir (Aksoy, 2011:171).

Vergilemenin mali amacı denildiği zaman akla gelebilecek bir başka amaç da, verginin idari işlerini yürütürken, masrafları en az düzeyde tutma amacı yani tarh ve tahsil aşamasını en az masrafla gerçekleştirebilme amacı söz konusudur. Burada mükellefin herhangi bir sorumluluğu bulunmazken, konunun muhatabı direkt olarak vergi idarecidir. Verginin oluşma süreci olan tarh aşaması, verginin kendisinden yüksek olması durumu hem iktisadi değildir hem de pragmatist değildir. Keza verginin ödenme aşaması olan tahsil aşamasının yapılabileceği kanallar, alınacak vergilerin toplamından daha yüksek bir meblağa ulaşıyorsa eğer bu da iktisadilik ve pragmatizm ilkeleriyle bağdaşmamaktadır (Nadaroğlu, 1996:262).

Vergi esnekliği kavramı da verginin mali amaçları arasında gösterilebilmektedir. Vergi zamanın şartlarını ve günün ekonomi pazarına uyum sağlayabilmelidir. Ekonominin gelişmiş olması, gelişmekte olması veya az gelişmiş olması nispetinde oluşturulacak bir vergi sistemi, o ekonomin darboğazlara girme tehlikesini önler ve bir iktisadilik sağlar. Bu bakımdan vergi, oluşturulduğu ekonomi bazında düşünülmeli ve ekonomi içindeki milli gelire uygun bir şekilde dizayn edilmelidir (Yüce, 2004).

Verginin mali amacını gerçekleştirebilmek için, vergilemede rekabetin tarafsız olması ve iktidar prensibi ilkesine uyulması ve istenmeyen ikame etkisinin ortadan kaldırılması gerekmektedir (Turhan, 1998:34).

Klasik iktisatçılar ve Keynesyenler verginin mali amacına şu açıdan bakmaktadırlar: Klasik iktisatçılar verginin sadece mali amacı olması gerektiğini aynı zamanda verginin bir tarafsız vergi olmasını ve devletin piyasaya müdahale etmemesi gerektiğini savunurlar. Ancak zamanın getirdiği etki ile vergi bir dönüşüm içine girmiş ve verginin mali amacı dışında da amaçları olduğu gerçeğini, Klasik İktisadi düşünceye sahip düşünürlerde kabul etmiştir (Edizdoğan vd., 2010:148).

Keynesyen iktisatçılara göre, piyasayı kendi haline bırakmak, piyasada geri dönüşü olmayan yıkıma sebebiyet verir, bu yüzden devlet ekonomiye müdahalede bulunmalıdır görüşü hakimdir. Keynesyen düşüncede, fiyatlar düşme yönünde esnek yapıda değildir bu yüzden piyasa, kendiliğinden tam istihdam seviyesine gelememektedir. Fiyatların düşme yönünde esnek olmaması sonucunda, düşen fiyatlar talebin düşmesine sebebiyet verir bu da tasarrufun yapılamaz duruma geldiğini göstermektedir. Devletin bu noktada ki müdahaleleri kamu harcamalarını artırmak olacak, kamu harcamalarını artırması sebebiyle de vergiyi bir araç olarak kullanmaktaydı (Ataç, 1999).

Konuyu toparlamak gerekirse verginin mali amacı denildiği zaman, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, bireylerin mali gücüne göre, eşit, tarafsız, piyasa akışını aksatmayan aynı zamanda verginin tarh ve tahsil aşamalarını minimal masraf yaparak, toplamış olduğu vergi hasılatıdır (Aksoy, 2011:172).

### **1.3.2. Verginin Mali Olmayan Amacı**

Verginin mali amacının yanında bir de mali olmayan amacı mevcuttur. Mali olmayan amaçtan kasıt, vergilendirme ile elde edilen bir gelir mevcuttur ancak ortaya çıkan sonuç sadece gelir değil, gelir dışında ekonomik, sosyal, kültürel sahada da sonuçları ortaya çıkmaktadır (Kurthan, 1968). Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak maksadıyla alındığı için, amacı ne olursa olsun ortaya bir mali sonuç

mutlaka çıkmaktadır (Aliefendioğlu, 1981:595). Genellikle mali olmayan amaçlar, mali olmayan sonuçların altında kalır, buna da sebep olarak mali olmayan bir amacın sonunda ortada bir gelir beklentisinin olmasıdır. Örneğin bir vergi kolaylığı sağlandığı düşünöldüğü zaman, bu vergi açısından bir amaçtır ancak sonucunda bir gelir beklentisi olduğundan, mali olmayan vergi sonucu, mali olmayan vergi amacını gölgede bırakmış olacaktır (Neumark, 1940:82).

Verginin mali olmayan amaçlarını iktidar açısından düşünmek daha yararlı olacaktır. Mali olmayan amaçların, sonucunda da bir gelir beklentisiyle yapıldığını ve mali olmayan sonuçların, mali olmayan amaçları geride bıraktığını yukarıda belirtmiştik. Eğer mali olmayan sonuçlar içerisinde, mevcut iktidar herhangi bir fayda, yani istediği miktarda bir gelir öngöremiyorsa eğer, bu mali olmayan amaçtan kaçınma durumu söz konusu olabilir. Doğal olarak, verginin sadece gelir getirici sonucunu öngören bir iktidar toplumun ekonomik gelişimini veya sosyal bir takım faaliyetlerini es geçebilmektedir. Ancak uzun vadeli düşünen bir iktidarın, kısa vadede gelir getirmeyen mali olmayan amaçları uygulaması ve uzun vadede bu mali olmayan amaçlardan bir gelir elde edebileceğini öngörmesi gerekmektedir (iloğlu, 2000:30).

Fayda prensibiyle hareket eden iktidar varlığı olmasına karşın, verginin sosyal bir amacının da olduğunu savunan okullar, düşünürler mevcuttur. Alman tarihi okulundan Adolph Wagner, “verginin en önemli amacı olan mali amacının yanında bir de sosyal bir amacının olduğunu, onun da servet bölüşümünde ki haksızlıkları gidermek” olduğunu belirtmiştir (Akdoğan, 1989:96-97). Wagner’e göre verginin mali amacı önemlidir ancak mali amacının yanında yer alan sosyal bir amaç olan, servet bölüşümünü sağlaması da önemlidir (Turhan, 1998:31).

Klasik iktisadi anlayışın yıkıldığı 1929 Ekonomik Buhranının ardından, J.M. Keynes tarafından yazılan “İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi” eserinde, verginin amacının sadece kamu giderlerini karşılamak veya sosyal amaçları yerine getirmek değil, aynı zamanda ekonomik bir takım amaçları da yerine getirmek olduğu sonucunu dile getirmiştir (Aksoy, 2011:173).

Keynes'in belirttiği gibi, verginin bir de ekonomik amacının olduğu prensibini, krizin ardından meydana gelen, II. Dünya Savaşı'nda görmek mümkündür. II. Dünya Savaşı'ndan sonra dünyada ekonomik olarak bir dalgalanma baş göstermiştir. Çeşitli vergi politikalarıyla birlikte, bu dalgalanmalara çözüm yolu aranmıştır. Ancak uygulanan vergi politikalarının sadece dalgalanmalara etki etmediği, aynı zamanda ekonomik büyümeye de etkisinin olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Buna mukabil, 1950'lerden sonra maliye bilimi, verginin sadece mali amacını değil, mali olmayan uzun dönemli ekonomik büyüme kavramıyla da yakından ilgilenmişlerdir (Turhan, 1998:33-34).

P.Abba Larner (1951:131), "vergi koymak için verginin konamayacağını, devletin vergiler yoluyla para elde etmesinin mantıksız olduğunu çünkü devletin paraya ihtiyacı olduğunda zaten kendisinin basabileceği" görüşüne sahiptir. Larner'ın fonksiyonel maliye yaklaşımına göre, verginin bir kamu finansman aracı olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Larner'a göre verginin işlevleri iki adettir: İlk olarak toplam talep düzeyinin, tam istihdam ve fiyat istikrarına göre ayarlanması gerektiği, ikinci olarak da devletin sahip olduğu paraya talep yaratmak, olduğudur (Göker, 2014:75).

Klasik iktisatçı ve maliyeciler, verginin sadece mali amacının olduğu görüşünün savunmaktadırlar. P.A. Larner ise verginin bir mali amacının da olmadığı yani, verginin bir kamu finansman aracı olmadığı düşüncesini taşımaktadır. Ancak günümüz modern maliye anlayışında, verginin mali amacının yanında mali olmayan pek çok amacının da olduğu ve bu amaçların, çok başarılı sonuçlar ortaya çıkardığı görülmektedir (Turhan, 1998:34).

### **1.3.2.1 Verginin Adalet (Gelir Dağılımı) Amacı**

Serbest piyasada, fiyat mekanizması sebebiyle gelir ve servet dağılımları otomatik olarak belirlenir. Ancak vergileme sayesinde bu otomatik beliren durum bir nebze de olsa ortadan kalkar. Çünkü vergileme sayesinde, otomatik olarak ortaya çıkan adaletsiz gelir ve servet dağılımı durumu tersine döndürülebilmektedir. Gelir ve servet dağılımında ki bu adaletsizliği önlemek için, vergilemenin kullanılması gerektiği görüşü Adolph Wagner tarafından ortaya atılmıştır. Uzun yıllar kamu maliyesinde, itibar

edilmeyen bu görüş, kamu harcamalarında meydana gelen olağanüstü artışlar sebebiyle kabul görmüş ve daha sonraki bilim insanlarının da bu konuda, vergilemenin adalet sağlayıcı özelliği olması sebebiyle ilgisini çekmiştir (Aksoy, 2011:174).

Hükümetin vergileme prensiplerinde ulaşmak istedikleri amaç, uygulayacağı politikayı belirlemede de etkili olmaktadır. Eğer hükümet, eşitliği her kademedede sağlamak istiyorsa, ortalama gelir üzerinde ki tüm varlıkları vergilendirir ve ortalama gelirin altında yer alan hedef kitleye, vergileme altına giren varlıklardan alınan vergiyi, transfer edebilir (Sundrum, 1990:300).

Vergilemede adaleti sağlamak amacıyla düşük malların, orta malların ve lüks malların bir tasnifini yapmak yararlı olacaktır. Netice itibariyle, hükümet, her mal için aynı yani tek oranlı bir vergileme prensibi uygularsa eğer, gelir dağılımında yeniden bir eşitsizlik söz konusu olacaktır. Bu yüzden hükümetler, belirlemiş olduğu mal tasnifine göre; düşük mallara düşük vergi, lüks mallara ise yüksek vergi uygulayarak, vergilemede adil gelir dağılımını sağlayabilir ve bu da verginin adalet amacı prensibiyle birebir örtüşen politika olarak görülebilir (Özbilen, 1998:388).

Klasik iktisatçı ve maliyecilerin bir üst başlıkta belirtmiş olduğumuz gibi, verginin sadece mali amacı vardır şeklinde görüşü vardır. Aynı klasik iktisatçı ve maliyeciler, devletin ekonomiye müdahale etmemesini ve piyasanın kendi dinamikleri sayesinde dengeye geleceği şeklinde görüşleri de mevcuttur. Ancak devletin piyasalara müdahale etmeme durumunda, gelir ve servet dağılımında bir adaletsizlik durumu ortaya çıkabilmektedir. Piyasa kendi dinamikleri ile bu adaletsizlikleri her zaman çözemeyebilir. İşte bu zaman da devreye devlet müdahalesi girer ki bu hem adillik ölçüsünde hem de piyasanın kendini bulmasında ki zamanı kısaltma ölçeğinde gereklidir. Kısaca diyebiliriz ki adil bir gelir dağılımı gerçekleştirmek, hem sosyal adaletin hem de sosyal devlet anlayışının bir gereğidir.

Devlet vergileme yolu ile elde ettiği geliri, kamu harcaması şeklinde transfer harcaması yaparak, düşük gelirli ya da hiç geliri olmayan gruplara aktarmaktadır. Devletin tamamıyla inisiyatifinde olan bir aktarma usulü de, finansmanı tamamen devletin toplamış olduğu vergiler olan bir mal ve hizmeti, düşük gelirli gruplara



herhangi bir fiyat talep etmeden vermesi ya da bu tarz mal ve hizmetleri maliyetinin altında bir fiyattan satması da devletin, vergiler yoluyla adil gelir dağılımı sağlama amacını ortaya koymaktadır (Aksoy, 2011:174).

Devlet, geliri yüksek olandan daha yüksek vergi almak, geliri orta ve düşük sınıfta olanlardan ise daha düşük oranda veya hiç vergi almamak suretiyle, dar gelirli vatandaşlarını vergi yükünden kurtarmalıdır. Nitekim ekonomi olarak gelişmiş ülke sınıfında ki ABD, İngiltere ve Fransa gibi ülkeler, geliri düşük seviyede olan vatandaşlarından vergi almak yerine, onlara negatif gelir vergisi uygulayarak, ülkenin asgari yaşam gelirine ulaştırmaya çalışmaktadır. Kişinin geliri, gelir ölçen kuruluşlar tarafından belirlenen, ülkenin asgari yaşam gelirinin altında ise bu kişi ülkeye vergi ödemekten ziyade, devletin o kişiye yardım yapması söz konusu olmaktadır (Öncel, 1982:5).

Vergilemede, adil gelir dağılımına ulaşmak sanılanının aksine kolay bir durum değildir. Netice itibariyle, ekonomi değişik dinamikler üzerine kurulu bir sistemdir. Bu bakımdan adil gelir dağılımı sağlama amacıyla yapılan vergi gibi, transfer gibi kavramların belirli konjonktürel denge içerisinde yapılması gereklidir. Vergi ile birlikte ortaya çıkarılmak istenen gelir dağılımı düzenlemesi yapılırken, bu düzenlemenin etkileri göz önüne alınarak ama aynı zamanda kamu harcamalarının etkisi de yadsınmayarak bir gözlem yapılması gereklidir. Vergileme yoluyla ulaşılmak istenen amaç, işte bu gözlemin ürünü olan kamu harcamalarının etkileriyle birlikte gerçekleşmesi durumunda yerini bulur. Kısaca diyebiliriz ki devlet kamu geliri elde etmek amacıyla vergi alırken, bir gelir dağılımı etkileme durumu ortaya çıkarken aynı zamanda kamu harcamaları yaparak da gelir dağılımını etkileme durumunu ortaya çıkarabilmektedir (Aksoy: 2011:176).

### **1.3.2.2. Verginin Ekonomik Amacı**

Devletin ekonomiye müdahalesinin olmaması gerektiğini savunan Klasik İktisatçılardan sonra, 1929 Ekonomik Buhranı ile birlikte, ekonominin kendi kendine dengeye gelemeyeceğini ve dışarıdan bir devlet müdahalesini savunan Keynes ile birlikte ekonominin seyri değişmiştir. Devletin ekonomiye müdahalesi ile birlikte, vergi

sadece mali bir araç olmaktan çıkmış ve aynı zamanda iktisadi pek çok amaca da hizmet ettiği ortaya çıkmıştır. Bu amaçlardan bir tanesi de verginin ekonomik amacıdır. Verginin bu bağlamda; ekonomik büyüme ve gelişme, ekonomik istikrar sağlama ve ekonomide dengeyi kurma gibi birçok ekonomik amacı ortaya çıkmıştır.

Keynes toplam talep düzeyinin, tam istihdam seviyesinde dengeye gelmesi gerektiği görüşünü savunmuş ve bunun için de devletin piyasaya kamu harcamaları ve vergiler yoluyla müdahalesi ile birlikte dengeye gelebileceğini öngörmüştür. Devlet kamu harcamalarını kendisi koordine ederek toplam talebi doğrudan belirleyen unsur olabilir. Vergiler ise toplam talebi dolaylı yoldan etkiler. Bunun sebebi de vergilerin kullanılabilir gelir de bir azalmaya yol açması gösterilebilmektedir. Ancak devlet hem kamu harcamalarını hem de vergileri bir arada koordine ederek toplam talep seviyesinde bir yükselme durumu sağlayabilir ve piyasayı tam istihdam seviyesinde dengede tutabilir (Ataç, 1999:9).

Piyasa ekonomisinde meydana gelen konjonktürel dalgalanmalar ekonomide istikrarlı bir şekilde giden dengeyi bozmakta ve yıkıcı tahribatlara yol açmaktadır. Bu aşamada devreye vergiler girmek suretiyle ekonomide ki bu dalgalanmaları önleme ve ekonominin yeniden istikrara gelmesini sağlama görevini üstlenmiştir. Vergiler, ekonomik istikrarı; fiyat istikrarı, dış ticaret dengesi ve tam istihdam dengesi kurarak gerçekleştirmekte ve ekonomide istikrarı sağlamaktadır (Turhan, 1998:40).

Ekonomide istikrar sürekli bir şekilde devam etmemektedir. Örneğin piyasa sürekli olarak tam istihdam seviyesinde olmayıp fiyatlarda da sabit bir istikrar durumu söz konusu olmayabilmektedir. Fiyatlar, aşağı ve yukarı yönlü olmak üzere bir hareket halindedir. Fiyatlar genel düzeyinin yukarı yönlü olmasına yani yükselmesine enflasyon, fiyatlar genel düzeyinin aşağı yönlü olmasına yani düşmesine deflasyon denilmektedir. Her iki durum da piyasa açısından uygun bir durum değildir. Bu yüzden enflasyon ve deflasyon durumunda vergiler yoluyla bir fiyat istikrarı yakalanabilmektedir. Piyasa enflasyon halinde iken, vergiler arttırılmak suretiyle, ekonomide ki talep oranında bir düşme yaratılabilir ve ekonominin dengeye gelmesi sağlanabilir. Aynı şekilde piyasa, deflasyon halinde iken, vergiler azaltılmak suretiyle,

ekonomide ki talep oranında bir yükselme yaratılabilir ve ekonominin dengeye gelmesi sağlanabilir (Edizdoğan vd., 2010:492).

Verginin bütçe üzerinde de, bütçenin açık veya fazla vermesi üzerinde de dolaylı yoldan etkisi bulunmaktadır. Klasik iktisatçılar ve maliyecilerin üzerinde uzlaştığı bir konu da bütçenin daima denk olması gerektiğidir. Ancak öngörülemeyen bir krizin sonunda bütçenin denk çıkmaması durumuyla karşı karşıya kalınabilmektedir. Kriz döneminde, bir bütçe açığı meydana gelecek ve mevcut politika yapıcılar bu bütçe açığını, mevcut vergileri arttırmak veya yeni vergiler koymak suretiyle kapatmaya çalışacaklardır. Mevcut vergilerin artması veya yeni vergilerin konulmasıyla, devletin vergi gelirlerinde bir artış meydana gelecek ve bu artışı bütçe açığına kanalize ederek, açığı kapatabilecektir. Ekonomi sadece kriz dönemlerinden geçmemektedir. Ekonominin refah döneminde, herhangi bir açık durumu söz konusu olmamaktadır. Mevcut vergi gelirlerinde otomatik bir artış söz konusudur. Vergi gelirlerinde ki artış, bütçede bir fazlaya yol açacaktır. Ancak bu da bütçenin denkliği ilkesine aykırı bir durumdur. Böyle bir durumda, vergi gelirlerinde bir azaltmaya gidilmeli, mevcut vergilerin oranları düşürülmeli, mevcut vergilerin üzerine yeni vergiler konmamalı bilakis mevcut vergilerin bazıları kadük duruma getirilmelidir (Aksoy, 2011:176).

Verginin ekonomi üzerinde ki etkisi sadece istikrar sağlamakla kalmamakta aynı zamanda ekonomik büyüme ve gelişme üzerinde de etkisi olabilmektedir. Ekonomik büyüme ve ekonomik gelişme kavramları birbirinden farklıdır. Ekonomik büyüme daha çok, gelişmiş ülkelerin iktisadi olarak milli gelirlerinde meydana gelen bir artış olarak ifade edilirken, iktisadi gelişme ise az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin milli gelirlerinde meydana gelen bir artış şeklinde ifade edilmektedir. Gelişmiş ülkelerin ekonomisine herhangi bir müdahale gerekmezken büyümenin kendiliğinden gerçekleşmesi beklenirken, gelişmekte olan ülkelerde büyümenin gerçekleşmesi için bir müdahalenin olması gerektiği konusunda günümüz iktisatçı ve maliyecileri hemfikirdir. Gelişmekte olan ülkelerde uygulanacak vergi politikaları sayesinde, işgücünde önemli artışlar yakalanabilmekte, vergi teşvikleri sayesinde yatırım ve tasarruflarda ciddi artışlar meydana gelebilmektedir. Ancak vergi politikası ile sistemde sadece bir kaç sektöre ulaşılabilirken, vergi politikasının yanında kamu harcamaları ve kredi politikasının da uygulanması durumunda ekonominin tümüne ulaşılabilir. Kısa

diyebiliriz ki, maliye politikası aracı olan vergiler ile para politikası araçlarının bir arada ve koordineli bir şekilde uygulanması, ekonominin tümüne ulaşmak için gerekli bir faktördür (Turhan, 1998:41).

### 1.3.2.3. Verginin İnanç Üzerine Amacı

İnancın, toplum üzerinde şekillendirici etkisi yadsınamaz bir gerçektir. Geçmişte gerek toplumsal karar alma mekanizmaları gerekse de toplumun önde gelen kurumlarının başındaki insanlar dinin etkisi altındaydı. İlk ve orta çağlarda din adamları toplumun yöneticisi pozisyonunda iken, ilerleyen zamanlarda krallar hem devletin başı hem de tanrı-kral pozisyonuna geçmiştir (Aktan ve Çoban, 2006).

İnsanlar inançları sebebiyle, vergiyi kendileri üzerine bahşedilmiş bir kutsal emir gibi görmektedirler. İktisat biliminin söylediği gibi, insanlar sadece kendi ekonomilerini düşünen bencil bireyler değildir. İktisat bilimi, insanların birer “homo economicus” olduğunu ve kendisi dışında başka bir bireyi düşünmediğini söyler. Ancak dinin insanlar üzerinde ki etkisi sebebiyle, insanlar başka insanların da iyiliğini düşünüp, başka insanlara da yardım etme içgüdüsüne sahiptirler. Bu içgüdü insanların sadece “homo economicus” olmadığını, aynı zamanda “homo religious” olduğunu göstermektedir (Aktan, 2009:115).

Tüm semavi dinlerin toplumu dizayn edici kendine has özellikleri vardır. Örneğin bazı Hristiyan nüfusun fazla olduğu devletlerde kilise vergisi adı altında kendine has bir vergileme çeşidi mevcuttur (DW, 2010). Örneğin, Almanya’da çalışan her kamu çalışanının aylık olarak maaşından kilise adına bir vergi kesilmektedir. Müslüman toplumları da, vergi konusuna hassasiyetle yaklaşmaktadır. Vergiyi İslam’ın beş temel farzlarından kabul edilen zekât gibi gören Müslümanlar için, vergisini vermemenin anlamı, dinen cezalandırılacağı düşüncesi olduğundan, Müslüman toplumlarında verginin önemli bir yeri vardır. İnancın toplum üzerinde olağanüstü bir bağlayıcı özelliği mevcuttur. Bu bakımdan verginin inanç üzerine önemli etkisi vardır. Kendisini Müslüman addeden kişi, vergi vermenin de inancının bir gereği olarak görmekte, eğer vergi vermekten kaçınırsa sanki İslam’ın beş temel farzlarından biri olan zekâttan kaçıyor gibi hissedeceğinden, dinen günah işlediğini düşünmektedir.

Vergi ve din arasında ki ikili ilişkilerin ampirik çalışmalarında ortaya doğru orantı bir sonuç çıkmaktadır. Dini referansları hayatının her noktasında ağır basan ve almış olduğu her bir kararda öncelikle dini açıdan bakan kimselerde, vergi ödeme içgüdüğü ve vergi ahlâkının da yüksek olduğu sonuçları ortaya çıkmaktadır (Alm ve Torgler, 2006:236).

Verginin, dini inancın bir gereği olarak alınması ve dini referanslara dayanması, vergi mükellefi olan kişilerin vergi verme alışkanlıklarını yükseltmektedir (Aktan ve Çoban, 2006:151). Örneğin, İslam'da şeri vergi adı altında alınan vergilerin kaynağı direkt olarak dine dayanmakta ve din adına, devlet tarafından alınmaktaydı. 600 yıl çok geniş coğrafyalarda hüküm sürmüş olan Osmanlı Devleti'nin mali yapısında da şeri vergiler önemli bir yer kaplamaktaydı. Halkın tepkisiyle hemen hemen hiç karşılaşmayan şeri vergiler sayesinde Osmanlı Devleti ayakta kalabilmiştir. Uzun yıllar alınan Öşür Vergisi, şeri vergilerin en önemlilerinden bir tanesiydi. Öşür sayesinde Osmanlı mali yapısı, bütçe açıklarından kurtulmuş ve Osmanlı'yı tarımsal anlamda önemli derecede rekabetçi bir yapıya sokmuştur (Demir, 2009:5).

Torgler (2006) yapmış olduğu ampirik çalışmasında din ve vergi arasında ki pozitif korelasyonu ortaya koymuştur. Torgler'e göre, kendine has dini yükümlülükleri yerine getiren bireylerde, ait olduğu topluma aidiyet duygusu daha fazladır. Devlet mantalitesini en iyi kurmuş olan bireylerin de keza bu kişilerden oluştuğunu belirtmiştir. Dini uygulamaları yerine getiren bireylerin, devletin bizatihi din üzerine kurduğu vergi sistemine en adapte bireylerinde bu kişiler olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Kısaca Torgler, dini konular üzerine yoğunlaşan kimselerin, vergi ahlâkının da yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Yukarıdaki tanımlamalar ölçüsünde diyebiliriz ki, her toplumun kendine has dini normlar vardır. Bu toplumlarda belirlenmiş dini normu uygulayan kimselerin, vergiye bakış açıları, dini normu uygulamayan kimselere göre farklı olduğu ve yapılan ampirik çalışmalar sonucunda, dini konularda yoğunlaşan kişilerin, vergi ödeme isteğini dini bir vecibe olarak görmesi sebebiyle, bu kimselerde vergi alışkanlığının daha yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Her dinin uygulanma şekli farklı olsa da, amacı dinin bir gereği

olarak alınan vergilerde, sonuç olarak vergiye uyum sağlayan kimselerin, dini konularda daha çok yoğunlaşan kişiler olduğu ortaya çıkmıştır.

#### **1.3.2.4. Verginin Sosyal Denge Amacı**

Topluluklar gelişip, siyasi toplum halini aldığından itibaren, verginin de yapısında değişim meydana gelmiş ve gelişen toplumlara uygun şekilde dizayn edilmeye çalışılmıştır. İlk başlarda verginin sadece mali amacı vardır. Ancak gelişen siyasi toplumlara uyum sürecinden verginin de, dini, ekonomik, adalet amaçları ortaya çıkmıştır. Verginin sosyal denge amacı da daha çok 1929 Ekonomik Buhranı'nın ardından ortaya atılan "Sosyal Devlet" anlayışıyla birlikte ortaya çıkmıştır. Devletin ekonomiye doğrudan müdahalesi gerekliliği prensibini savunan Keynesyen politika sayesinde, servetin adil bir şekilde pay edilmesi gerekliliği ortaya çıkmış, varlığı elinde bulunduran kesimle varlıksız kesim arasında ki dengenin de vergi sayesinde sağlanacağı sonucuna ulaşılmıştır. Verginin bu noktada ki işlevi, varlıklı kesim ile varlığı olmayan kesim arasında ki denge bağını kurmak olmuştur (Öncel vd., 2010:437).

Verginin, sosyal denge amacı olarak görülmesi krizler döneminden sonra daha ön plana çıkmıştır. Vergi politikaları sayesinde pek çok makro ve mikro sorunlara çözüm bulunabileceğini öngören devlet, istihdam, işsizlik, gelir dağılımı, konut sorunu, sosyal sigorta gibi sosyal konularda, vergiyi bir araç olarak kullanmaktadır. Devlet vergi ile birlikte, burada çeşitli şekillerde devreye girerek sosyal dengeyi sağlamayı amaçlamaktadır. Devlet; vergi oranlarını artırıp azaltarak, vergi mükellefi olan kimseyi mükellef olarak görmeyerek, vergi mükellefi olan kimselere, istisna, muafiyet veya indirim uygulayarak, toplum içinde ki servet dağılımı bölüşümünü uygun bir şekilde yapmayı amaçlamaktadır. Bu şekilde devlet, gelirleri arasında aşırı fark olan bireyler arasında ki farkı azaltmayı ve toplumda ki sosyal dengeyi vergi aracılığıyla kurmayı amaçlamaktadır (Aydın, 2013:8).

Devlet, vergiyi sosyal denge amacı olarak genellikle gelir dağılımı bozukluğunu düzeltmek amacıyla kullanır. Devlet, vergi politikası uygulayarak halihazırda mevcut olan birincil gelir dağılımına müdahale eder ve ikincil gelir dağılımı yaratır. Bunun için devletin yapması gereken birtakım müdahaleler vardır. İlk olarak geliri yüksek olan

gruplara daha yüksek bir vergileme politikası uygulayabilir. İkinci olarak belli bir gelir seviyesi üstündeki grubu ilgilendiren mal ve hizmetlere yeni vergiler koyabilir, bunların dışında belirli bir gelir seviyesi üstündeki gruba, daha önceden sunmuş olduğu muafiyet, istisna ve vergi indirimi gibi kolaylıkları kaldırarak, kendisine yeni bir gelir kaynağı yaratabilir. Geliri belirli bir seviyenin altında olan gruba ise bazı kolaylıklar sağlayarak vergi sayesinde sosyal bir denge sağlamış olur. Bu kolaylıklara baktığımız zaman; geliri belirli bir seviyenin altında olan gruba muafiyet, istisna ve vergi indirimi gibi kolaylıklar sağlayabilir. Geliri belirli bir seviyenin altında olan gruba daha düşük bir vergileme politikası uygulayabilir. Geliri belirli bir seviyenin altında olan grubu ilgilendiren mal ve hizmetler üzerine uygulanan vergilerde indirimler ve kolaylıklar sağlayabilir. Yine geliri belirli bir seviyenin altında bulunan gruba, devlet, negatif gelir vergisi uygulayarak, bu gruba ait olan mükelleflerden vergi almak yerine, o grubun gelirini asgari şartlara çıkaracak yardımda bulunabilir (Aktan ve Vural, 2002:14).

Devletin birtakım küçük işletmeleri ve kendi namına çalışan kişilere de, vergiyi kullanarak sosyal denge sağlama amacı vardır. Örneğin kendi namına çalışan çiftçiyi, bazı vergilerden muaf tutma, bazı vergilerden istisna tutma ve bazı vergilerde de kolaylıklar sağlama gibi bir durumu söz konusudur. Çiftçiye aynı şekilde kullanmış olduğu mazot gibi, önemli bir harcama kalemi olan, ana giderlerde de vergisel kolaylıklar sağlamak, sosyal denge amacı sağlamak açısından önemlidir. Eğitim ve öğretim amaçlı çalışan kuruluşlara sağlanan vergi istisnaları da bir sosyal denge unsuru olarak gösterilebilmektedir. Özellikle gelişmemiş sınır illerinde, devlet kayıt dışını görmezden gelmektedir. Aslına bakılırsa bu durum, devletin veya vergi idaresinin bir zaafi değildir. Devlet bu illerde sosyal bakımdan, diğer illere nazaran geri kalmış olan gelişmişlik ve gelir seviyesini yakalamak ve muhtaç durumda bırakmamak amacıyla, bu kayıt dışı durumu görmezden gelebilmektedir. Devlet vergilendirilmesi gereken bu tarz mal ve hizmetleri vergilendirmeyerek, yani bir nebze vergiden muaf tutarak, bir sosyal denge unsuru oluşturmaya çalışmaktadır (Aydın, 2013:9).

Her devletin kendi konjonktürüne uygun bir sosyal güvenlik sistemi mevcuttur. Maddi durumu, o ülkenin asgari geçim seviyesinin altında bulunan kimselere, devletin bizatihi kendisi veya özel kuruluşların yapmış olduğu yardımlarda da verginin sosyal denge unsuru amacını görebiliriz. Devletin, asgari geçim düzeyinin altında bulunan

vatandaşlarına yapmış olduğu yardımların vergiden muaf tutulması, özel kuruluşların kendi şirket bütçelerinden yapmış olduğu yardımların gider olarak göstermesi ve yardımı alan kimselerin, bu yardımdan elde etmiş olduğu gelirin vergiden muaf tutulması, verginin bir sosyal denge amacı olarak kullanılmasına örnektir. Aynı zamanda yaşlı bakımı sağlayan kişilere getirilen vergi kolaylıkları, çocuk bakımı için kurulan kuruluşlara sağlanan vergi kolaylıkları, engelli bakımı için sağlanan vergi muafiyetleri de, verginin sosyal denge sağlama amacını göstermektedir (Saraç, 2006:7).

#### **1.4. VERGİLEME İLKELERİ**

Vergileme ilkeleri, verginin sağlamak istediği amaçları gerçekleştirebilmek için, uygulanacak vergi türünde ve tekniğinde, dikkate değer esasları göstermektedir (Nadaroğlu, 1996:350).

Vergilemeyi, devletin egemenlik hakkını kullanarak, zora dayalı bir biçimde gerçek ve tüzel kişilerden almış olduğu parasal bir değer olarak ifade etmiştik. Devlet vergileme yoluyla bir finansman elde etme ve bu finansmanın da ekonomik açıdan birtakım etkileri meydana gelmektedir. Devlet, bir mal veya hizmeti vergilerken bunu belirli amaçlar altında yapmaktadır. İlk zamanlarda devletin, vergilemede ki amacı sadece finansman sağlamak iken, gelişen zamanla birlikte, devlet vergilemeyi, adaletli gelir dağılımı, sosyal, dini ve ekonomik pek çok amaç için kullanmaktadır (Aksoy, 2011:221).

Devlet, vergileme yoluyla elde etmeye çalıştığı bir takım amaçlara ulaşmak için, vergileme sisteminin yapısını iyi bir şekilde dizayn etmelidir. Bunun için de rasyonaliteden uzak olmayan bir vergi sistemi inşa edilmelidir. Vergileme amaçlarına ulaşmak için, inşa edilen vergi sisteminin yapısal olarak özellikleri bilinmelidir. İşte bu yapısal yani niteliksel özelliklere vergileme ilkeleri adı verilmektedir (Nadaroğlu, 1996:351).

İktisatçı ve maliyecilerin, uzun yıllar üzerinde durmuş olduğu konu eşit gelir dağılımı konusudur. Vergilemenin amaçları arasında, en üst sırada işlediğimiz, vergilemenin adalet (eşit gelir dağılımı) amacı, daima güncelliğini korumuş ve



günümüzde de halen tam olarak çözülememiş ve çözüm bekleyen bir amaçtır. Vergileme ilkeleri sayesinde eşit gelir dağılımı amacı için çözüm önerileri geliştirilmiştir. Ancak bu önerilerin çoğunluğu normatif niteliktedir. Çünkü vergileme ilkeleri dediğimiz olgu, vergide meydana gelen hadiseleri değil vergide olması gereken hadiseleri işlemektedir. Vergilemenin nasıl olması gerektiğini anlatması bakımından vergileme ilkeleri, verginin tarihsel süreçlerde değişime uğraması sebebiyle, bulunduğu döneme ve ülkeye göre değişiklik göstermektedir (Dikmen, 1964:353).

Mukaddime adlı eserde İbn-i Haldun, vergileme ilkelerinin en temel özelliklerinden bahsetmiş ve literatüre kazandırmıştır. Haldun'a göre vergi, devletin zora dayalı gücü sayesinde, devlet harcamalarını sağlamak maksadıyla bireylerden almış olduğu bir gelir kaynağıdır. Devletin, tarih olarak gelişim kazanmaya başlamasıyla birlikte verginin de bir gelişim sürecinden geçtiği görüşünü savunmaktadır. İbn-i Haldun, vergi konusunda ki görüşlerini belirtmek için zamanının hükümdarına bir mektup yazmış ve o mektupta vergileme ilkeleriyle ilgili görüşlerini belirtmiştir: “Toplanan malları hak edenler arasında doğruluk ve eşitlikle böl, şerefinden dolayı şeref sahibine ve zenginliğinden dolayı zengine aynı muamelede bulunma, hizmetinde bulunanları vergi ödemekten muaf tutma, kudret ve takatleri dışında ödenekler ödemeye kimseyi zorlama, adalet haricinde tekliflerde bulunma...” şeklindeki tavsiyelerini iletmış ve bu tavsiyeler hükümdar tarafından memnuniyetle kabul görmüştür (Öner, 2015:48).

Vergileme ilkelerini iki ana alt başlıkta ve onların da alt başlıkları şeklinde tasnif etmek, konuyu detaylı görmek açısından daha faydalı olacaktır:

#### **1.4.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri**

Klasik iktisadın fikir babası Adam Smith'in vergileme ilkeleri günümüz konjonktüründe, geçerliliğini hala korumakta, klasik iktisatçı ve maliyecilerin görüşlerini yansıtmaktadır. Bu ilkeler şunlardır:

#### **1.4.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi**

Adam Smith'in adalet ilkesinden anlaşılan, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında eşit şekilde dağılımı değil, ekonomi bazında bir eşitliğin var olması gerektiğidir (Demircan, 2015:279).

Vergilemede, mali güç prensibine göre hareket edilmesi gerektiği ve her bir mükellefin ayrı ayrı mali durumlarına göre vergilendirilmesi, adalet ilkesinin bir özelliğidir. Bireylerin mali gücünden kasıt, onların devlet hizmetinde bulunduğu anda elde etmiş olduğu gelir ölçütüdür (Aksoy, 2011:222).

Adam Smith'e göre vergilemenin, iyi ve adil bir vergileme diye ifade edilebilmesi için, verginin, mükellefin ekonomik durumuna göre alınması ve mükellefi zorlayıcı mali yaptırımlardan kaçınarak toplanması gereklidir. Adam Smith'in devlet anlayışına bakıldığı zaman; Adam Smith, devleti bir bütün olarak görmekte ve yapılan kamu harcamalarını, bütünün yapmış olduğu bir harcama olarak görmektedir. Bireyler kamunun yapmış olduğu harcamalardan farklı şekilde menfaat sağladığı için de, her birey aldığı menfaat kadar, kamu harcamalarına katılmakla mükelleftir (Nadaroğlu, 1996:297).

Vergilemede adalet ilkesi kısaca, vergi yükünün dağıtımında eşitliği değil, ekonomik anlamda eşitliği simgelemektedir. Mükelleflerin, devletin yapmış olduğu kamu harcamalarına, menfaatleri ölçüsünde katılması gerekliliği, vergilemede adalet ilkesinin en açıklayıcı özeti mahiyetindedir. Vergilemede adalet ilkesi, klasik iktisadın kurucusu Adam Smith tarafından ortaya atılmış bir konu olmasına rağmen, bugün dahi etkisini devam ettirmekte ve pek çok ülke bu vergilendirme ilkesini savunmakta ve uygulamaktadır (Turhan, 1998:217).

#### **1.4.1.2. Vergilemede Kesinlik (Belirlilik) İlkesi**

Genel olarak vergilemede kesinlik ilkesi denildiği zaman; verginin konusunun tarhının ve tahsilinin, bireylerin ödeme zamanının ve ödeme yerinin açık, kesin ve net bir şekilde belirtilmesidir. Bu açıklık ve netliğin en önemli amacının vergilemede

keyfiyetin önüne geçmek ve vergi idaresi teşkilatı ve çalışanlarında, belirli bir düzeni inşa etmek olduğu anlaşılmalıdır (Çağan, 1982:172).

Kesinlik ilkesi, özünü kanundan alır. Netice itibariyle, kanuni bir boşluk olması ve yoruma açık ifadelerin içerikte yer alması belirlilik ilkesine zarar vermektedir. Bu yüzden vergi ile ilgili temel ifadeleri kanunlarda yazarken, kanun koyucuların muğlak ifadelerden kaçınması, anlatılmak istenen düşüncenin, yalın, akıcı ve net şekilde yazılması gereklidir. Çeşitli anlamlara gelebilecek ifadelerin vergi kanunlarında yer alması, vergi ile ilgili bir uyuşmazlık durumunda, hem vergi mükellefini hem de vergi idaresini sıkıntıya sokacağından, ifadenin hangi manaya geldiği, belirtilen ifade de açık bir şekilde anlatılmıyorsa, ifade dipnot ile açıklanmalıdır (Şenyüz, 2008:17).

Kesinlik ilkesi, teoride uygulanması en kolay ilke gibi görünmesine rağmen, zamanla vergi hukukunda karşılaşılan problemler dolayısıyla, uygulamada zor bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulama aşamasında ki zorluğa rağmen belirlilik ilkesi, uzun yıllar vergi hukukunun vazgeçilmez bir ilkesi olmuş ve günümüze kadar da etkisini kaybetmeden devam edegelmiştir (Aksoy, 2011:223).

#### **1.4.1.3. Vergilemede İktisadilik İlkesi**

Vergilemede iktisadilik kavramı Adam Smith tarafından sunulmuş bir kavram olmasına rağmen, Smith'ten sonra, kavramın tartışılması durumu söz konusu olmuştur. Literatürde iktisadilik kavramına dar açıdan bakanlar ve geniş açıdan bakanlar ikiye ayrılmıştır. Dar açıdan bakan iktisatçılara göre, vergilemede iktisadilik kavramı, verginin tarh ve tahsil harcamalarının ve tarh ve tahsil arasında ki geçen sürenin minimal düzeyde olması anlamı çıkmaktadır. Bu iktisatçılara göre, mükellefin, elindeki ekonomik değeri üzerinden alınan vergi için, ödemeye hazır olduğu para ile, vergi gelirlerinin gözükmüş olduğu devlet hazinesinde ki para arasında ki farkın minimal düzeyde olması gereklidir. Aynı zamanda mükellefin, elindeki ekonomik değeri üzerinden alınan vergi için, ödemenin yapıldığı günden, vergi gelirlerinin gözükmüş olduğu devlet hazinesine gelen süre arasında ki farkın minimal düzeyde olması gereklidir (Dikmen, 1964:229).

Vergilemede iktisadilik kavramına geniş açıdan bakan iktisatçılara göre ise; Adam Smith iktisadilik kavramıyla verginin tarh ve tahsilinde geçen para ve süreye değil, verginin genel olarak, ekonomiye müdahalesini minimal seviyede tutmaya odaklanmıştır. Vergiye sadece, ekonomi üzerindeki olumsuz etkisiyle bakmaları açısından, bu iktisatçıların görüşleri daha geniş manada iktisadilik kavramını açıklamasına rağmen yeterince olumlu çıktı alamamıştır (Nadaroğlu, 1996:352).

Yukarıda ki bilgiler ışığında, vergilemede iktisadilik kavramı kısaca: Toplanan vergi geliri ile mükelleflerin ödediği vergi arasındaki farkın minimal seviyede olması ve verginin en düşük maliyetle en kısa sürede toplanması olduğuna ulaşmaktayız.

#### **1.4.1.4. Vergilemede Uygunluk İlkesi**

Mükellefler vergilendirilme sırasında, kendisini vergilendiren kurumdan daima bir kolaylık veya süre talep etmektedir. Yapılan ampirik çalışmalar göstermektedir ki, mükellef ve vergiyi toplayan kurum arasında çatışma olasılığı çok yüksektir. İşte bu çatışma şartlarında dahi devlet, vergiyi mevzuatına uygun bir şekilde ve belirlediği süreler dahilinde toplamalıdır. Devlet mükelleflere karşı yaptırım kartını daima açık tutmalı ancak mükellefin vergi sebebiyle iş yapamaz duruma gelmesine de müsebbip olmamalıdır. Devletin, vergi mükelleflerinden usulüne uygun bir şekil ve sürede vergi toplaması, uygunluk ilkesinin ana temasını oluşturmaktadır (Aksoy: 2011:223).

Vergilemede uygunluk ilkesi, esasında devlet açısından düşünülmüş bir ilkedir. Devlet vergileme ile en yüksek hasılatı ve vergiye uyumlu mükellefler yaratmayı istemekte ve bunun için çalışmaktadır. Uygunluk ilkesini hem mükellef hem de devlet açısından düşünmek mümkündür. Mükellef yönünden uygunluk ilkesi, mükelleften zamanında ve en uygun şartlarda vergi almayı ifade etmektedir. Devlet yönünden bakıldığında uygunluk ilkesi, uyumlu bir vergi idaresi-vergi mükellefi ilişkisini, iyi ve işler bir vergi sistemi yapısını, her şart altında oluşan bir vergi gelirini ve her türlü donanıma sahip vergi idaresi yapısını ifade etmektedir (Öner, 2015:50).

Klasik iktisadın hakim olduğu yıllarda vergi sistemi yapısının henüz tam olarak oturtulmamış ve vergi-mükellef ilişkisinde herhangi bir ilerlemenin olmadığı zaman

olarak düşünürsek, Adam Smith'in vergileme ilkelerinin ne denli önemli ve işler olduğunu görebiliriz. Bugün dahi pek çok ülkenin vergi yapısında, Adam Smith'in vergileme ilkeleri uygulanmakta ve bugün dahi o öngörülen ilkelerle vergi-mükellef uyumu yakalanmaktadır.

#### **1.4.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri**

Adolph Wagner, vergilemenin sadece mali amacının olmadığını, mali olmayan pek çok sosyal amacının olduğunu ve bu sosyal amaçları gerçekleştirmek içinde, verginin bir araç olarak kullanılabileceğini ifade eden iktisatçıdır. Klasik iktisadın, devletin ekonomiye müdahalesinin sınırlı olması gerektiği düşüncesinin uygulandığı bir zaman olan 19. yüzyılda, düşüncelerini ifade etmiştir. Bu dönemde ekonomi sisteminde uygulanan politika, tarafsız devlet ve tarafsız vergi şeklindedir (Aksoy, 2011:224).

Adolph Wagner; mali, iktisadi, ahlaki ve teknik ilkeler belirtmiş ve bu ilkelerin uygulanabilirliği yönünde, açıklamalar yapmıştır.

##### **1.4.2.1. Mali İlkeler**

Vergilemenin amacının, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için kamuya bir finansman yaratmak olduğunu belirttik. Vergilemenin mali ilkeleri denildiği zaman, vergilerin mali fonksiyonunun düzenlenmesini ve öngörülmez durumlarda alınacak tedbirleri ifade etmektedir (Dikmen, 1964:217). Adolph Wagner mali ilkeleri, eşit gelir dağılımı ilkesinden dahi önemli tutmuş ve en önemli ilke durumuna getirmiştir. Mali ilkeler, yeterlik ilkesi ve esneklik ilkesi şeklinde iki kısımda incelemek mümkündür.

Bu ilkelerden yeterlik ilkesi, devletin topladığı vergilerden tarh ve tahsil masrafını düştükten sonra geriye kalan miktarın, kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde (İlkmn, 1970:131) ve vergi gelirlerinden beklenen hasılat durumunun belirli bir dönemde elde edilmesini ifade etmektedir (Yılmaz, 2009:173). Diğer bir ifadeyle devletin belirli bir dönemde gerçekleştirmiş olduğu kamu harcamalarını, mevcut kamu gelirlerinden karşılayamadığı veya karşılanması istenmediği durumlarda, vergileme

yoluna başvurulması, yeterlik ilkesi şeklinde ifade edilmektedir (Aksoy: 2011:224). Bu durumda şu ortaya çıkmaktadır ki, vergiler, devletin vergi dışındaki gelirlerinin yetersiz olduğu ve bir başka kamu geliri yaratma araçlarının kullanılmak istenmediği durumlarda, devletin gelir kaynağı olma pozisyonundadır.

Vergilemenin temel amacı, kamu harcamalarını finanse edecek gelir sağlamasıdır. Bu bakımdan, ülke ekonomisi açısından sağlıklı bir vergi yapısı kurulması zaruri bir ihtiyaçtır. Vergi sistemi yapısı, işler olmayan, düzensiz ve kontrolsüz olduğu durumlarda vergilendirmeden istenen verim alınamamakta, bu durumda ülke ekonomisi gelir yaratmak için yeni yollar aramakta ve bu yolların sonu da, borçlanma veya para basmaya çıkmaktadır. Ancak bir ekonomide borçlanma ve para basma, ilk amacı olan geliri yaratmakla birlikte, çok çeşitli ve sorunlu makro ekonomik sorunlara yol açmaktadır (Pehlivan, 2005:158).

Vergi sisteminin yeterli yani verimli olabilmesi için bazı durumlara dikkat edilmesi gereklidir:

- Vergi tabanı tüm gelir ve servetleri kapsayacak şekilde geniş tutulmalıdır.
- Vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla, vergi idare yapısı yeniden dizayn edilmelidir. Kaçakçılık olarak addedilmeyen ancak vergiden kurtulmak amacıyla, üzerine olan vergiden kurtulmak amacıyla yapılan vergi yansımalarının önüne geçilmelidir.
- Vergi sürecinin son aşaması olan tahsil masrafları en düşük düzeyde tutulmalı, mükellefin cebinden çıkan parayla, devlet hazinesine yazılan vergi gelirleri arasındaki fark minimal seviyeye indirilmelidir.
- Vergiler, mükellefler üstüne bir yükür. Dolayısıyla mükellef üstüne yük olan ve gelirini, kazancını ve servetini azaltan vergilendirilme sürecinden kaçmak ister. Bu yüzden vergi kaçırma olayına girişir. Mükellefin psikolojik olarak çok hissetmediği, stopaj (kaynakta kesme) ve dolaylı vergilerin oranının yükseltilmesi vergilemede verimliliği yükselten bir olgudur (Baş, 2011:43).

Mali ilkeler alt başlığının ikincisi, esneklik ilkesidir. Bu ilkeye göre, devletin mali ihtiyaçlarına göre, artma-azalma şeklinde bir değişim gösteren vergileme sistemi

esnektir. Verginin esnekliği, verginin türü ve verginin konusunun talep esnekliğine bağlıdır. Ekonomide meydana gelen dalgalanmalar karşısında, verginin bu dalgalanmalar karşısında almış olduğu pozisyon, onun esneklik katsayısını belirlemektedir. Esneklik ilkesine göre, mükellef üzerinde ki vergi matrahı yükselirse eğer, ödeyecekleri vergide de bir yükselme meydana gelmektedir (Çelik, 2001:9).

Bir verginin esnek olması için, o verginin milli gelir artışlarını-azalışlarını doğru oranda izlemesi gereklidir. Yani verginin, milli gelirdeki bir değişimi takip edebilmesi için, kıymet (ad valorem) esasına göre alınması ve milli gelirdeki artış ve azalışı takip etmesi gereklidir. Kıymet esasına göre alınan ve milli gelirdeki değişimi doğru oranda takip eden bir vergi sistemi, esnek vergi sistemi içerisine girmektedir. Ekonominin belirli dönemleri vardır. Piyasa bazı dönemler, kriz içerisinde ya da durgun iken, bazı dönemlerde refah içerisinde olabilmektedir. İşte böyle dönemlerde verginin, milli gelir değişimlerine uygun şekilde hareket etmesi onun esnek bir vergi sistemi olup olmadığının bir göstergesi niteliğindedir. Ekonomi durgun bir dönemde ve milli gelirden bir düşme meydana geliyorsa eğer, kamu harcamalarının karşılığı alınan vergiler ile diğer vergilerde de otomatik bir düşüş meydana geliyorsa, o piyasada vergiler esnek yapıya sahiptir denilebilmektedir. Keza aynı şekilde, ekonomi refah döneminde ve milli gelirden bir yükselme meydana geliyorsa eğer, kamu harcamalarının karşılığı alınan vergiler ile diğer vergilerde de otomatik bir yükselme meydana geliyorsa, o piyasada vergiler esnek bir yapıya sahiptir denilebilmektedir (Aksoy, 2011:224).

Vergi geliri esnekliğini oransal bazda belirlemek mümkündür. Vergi gelirleri artışı, GSYİH artışına bölündüğünde, vergi gelirinin esnekliği oransal olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi gelir esnekliği oranı, vergi sisteminin adaletli olup olmadığını göstermektedir (Çelik, 2001:9).

Bazı vergilerin hasılatı herhangi bir müdahaleye ihtiyaç duymadan otomatik olarak kendiliğinden yükselir. Buna otomatik elastikiyet denilir. Otomatik elastikiyet, ekonominin durgunluk ve refah dönemlerine göre kendiliğinden belirlediğinden dışarıdan herhangi bir devlet müdahalesine gerek kalmamaktadır. Vergi oranlarına bir devlet müdahalesi geldiği zaman, verginin hasılatında bir yükselme meydana gelir.

Ancak piyasanın durumuna göre düzenlenmeyen bu artış, sonuç olarak bir makro dengesizlik yaratabilmekte ve piyasa dengelerini sarsabilmektedir (Sayâr, 1975:103).

Esneklik ilkesi kısaca; devletin müdahalesi gerekmeksizin, yıllık milli gelirde meydana gelen değişmelere paralel olarak vergi oranlarının artıp-azalmasına ve bu sayede mevcut vergiler üzerine yeni vergiler koymaksızın veya mevcut vergilerin oranlarında değişime gitmeksizin, kamu harcamalarını ikame etme durumuna denilmektedir.

#### **1.4.2.2. İktisadi Açıdan Vergileme İlkeleri**

Adolph Wagner'in iktisadi açıdan vergileme ilkeleri dediğimiz olgu, vergileme yapılacak çeşitli kaynaklar arasında seçim yapmaktır (Öner, 2015:50). Bu seçim iktisadi açıdan en uygun kaynak hangisi ise, onu seçecek şekilde yapılmalıdır. En uygun kaynak; üretim ve üleştirme şartları açısından elverişli, mükellefin psikolojik olarak en az etkilendiği ve davranış biçimlerini en az şekilde değiştiren kaynak, en uygun kaynaktır (Turhan, 1998:233).

Adolph Wagner'e göre vergilemede iktisadi olabilmek için, vergi kaynaklarını ve türlerinin iyi analiz edilip, o şekilde seçilmesi gereklidir. Wagner, verginin sadece mali amaçla değil aynı zamanda sosyal amaçlar içinde alınması gerektiğini savunan bir iktisatçıydı. Sosyal açıdan düşündüğü zaman, konuya sadece devletin vergi geliri elde etmesini değil aynı zamanda mükellefin vergi vermesi açısından da bakmaktadır. Dolayısıyla mükellef davranışları da Wagner'in incelemiş olduğu konulardan birisidir. Wagner'e göre, bireylerin psikolojik olarak vergi vermeye istekli olmaması da verginin iktisadilik açısından değerini düşürmektedir. Netice itibariyle, olaya sadece vergi hasılatı gözüyle bakılması, toplum içinde mutsuz bireyler yaratacak ve bunun da uzun vadede çıktısı, vergi gelirlerinde bir azalmanın baş göstermesi olacak. Netice itibariyle kaynağın yanlış seçilmesi, uzun vadede vergi gelirlerine de olumsuz yansıtacaktır. Bu bakımdan Wagner, vergi için kaynakları kendisi belirtmiştir. Wagner' göre: Gelir, üretim üzerinden sayesinde kazanılmış olan servet ve para olarak elde tutulan ancak tüketim için harcanmayı bekleyen servet, Wagner için vergi potansiyeli olan üç önemli kaynaktır (Aksoy, 2011:225).



Kısaca belirtmek gerekirse, Wagner'in iktisadilik ilkesinden anlaşılan, verginin kaynağının ve türlerinin uygun seçilmesi ve vergilemeye sadece devlet açısından değil, mükellef açısından da bakılması gerekmektedir.

#### **1.4.2.3. Ahlâki Açıdan Vergileme İlkeleri**

Ahlâki ilkeler, adalet ve eşitlik kavramlarının birleşiminden doğmuş bir vergileme ilkesidir. Vergi, yasalarla koyulmuş ve her devletin kendine has teknikleriyle ortaya çıkmış ve devletin egemenlik haklarına dayanarak, mükelleflerinden, zorunlu olarak almış olduğu ekonomik bir değerdir. Verginin adil ve eşit şekillerde alınması zaruri bir ihtiyaçtır. Çünkü toplumu oluşturan bireyler arasında maddi güç olarak bir homojenlik olmadığından, vergi ödeme gücü arasında da ciddi farklar bulunabilmektedir (Aksoy, 2011:225).

Vergileme sürecinde ahlâki davranabilmekten kasıt; verginin genellik ve eşitlik ilkelerine uygun bir şekilde alınmasıdır. Genellik ilkesi: Toplumu oluşturan bireylerin hepsinden mali gücüne göre vergi alınmasıdır. Eşitlik ilkesi: Toplumu oluşturan bireylerin mali gücüne göre ve mali gücü aynı olandan, aynı olmak üzere vergi alınmasıdır. Bir vergileme sürecinde gerek genellik ilkesi gerekse de eşitlik ilkesinin eksikliği, o vergileme sürecinin ahlâki ilkelerden yoksun olduğunu gösterir. Vergileme tarihi, zamanın getirmiş olduğu dönüşümleri yaşamış ve yaşamaktadır. Bu bakımdan iktisadi güç, gelir ve servet artışından hızlı bir şekilde arttığından dolayı vergide artan oranlılık uygulanması, o verginin adil ve ahlâklı bir vergileme ilkesi uygulanmış, bir vergi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Artan oranlılık şu bakımdan önemlidir. Geliri ve serveti çok olandan çok, az olandan az vergi alınması toplumdaki sınıf farklılıklarının önüne geçmektedir. Emegın, kapitale göre daha az vergilendirilmesi, faiz gelirlerinin etkisini indirirken, emegın değerini yükseltmektedir. Bu bakımdan verginin artan oranlı uygulanması, o verginin ahlâklı bir vergi olduğunun göstergesidir (Aytaç ve Tüğen, 1987:160).

## 1.5. VERGİ PSİKOLOJİSİ

Vergi psikolojisi; vergi ile ilgili durumlar açısından hem bireyleri hem de toplumları psikolojik olarak inceler ve çeşitli analizler ortaya koyar. Vergi, ilk alınmaya başladığı zamandan, günümüze kadar geçen süreçte, mükellef üzerinde çeşitli davranışlar meydana getirmektedir. Verginin varlığı dahi mükellefler tarafından davranış değişikliklerini yol açarken, vergi kavramının çeşitlenmesi ve yaşam alanının her sahasına nüfus etmesi, mükellef üzerinde davranışsal bozukluklara sebebiyet vermektedir. Vergi mükelleflerinde meydana gelen davranış değişiklikleri, onların sosyal ve siyasi hayatta vereceği kararlara da etki etmektedir (Şenyüz, 1995:5).

Vergi uygulayıcıların, vergi mükelleflerinin psikolojik davranışlarını önemsemeksizin uygulamış olduğu vergilendirme durumu, sağlıklı bir vergileme olmamaktadır. Netice itibarıyla ekonomi, bireylerden ve toplumdan bağımsız bir şekilde işlememektedir. Bireylerin toplumu oluşturması sebebiyle, bireyde meydana gelebilecek psikolojik bir davranış bozukluğu, toplumda meydana gelecek bir bozukluğun temel taşı olabilmektedir. Bu bakımdan sağlıklı bir vergileme, bireyin davranışlarını önemsemeli ve birey davranışlarına uygun şekilde yapılmalıdır.

Psikologlar psikolojiyi, daha çok birey üzerinden tanımlamışlardır. Psikologlara göre iki tip psikoloji vardır. İlk olarak birey, toplumdan tamamen soyut ve kendi içine kapanık bir birey şeklinde değerlendirilir, bu bireyler üzerinde toplumun herhangi bir etkisinin olmadığı ve toplumda meydana gelen değişmelere karşı herhangi bir tepki vermediği şeklinde değerlendirilmiştir. İkinci olarak, bireyin toplumdan ayrı yaşayamayacağı, bireyin toplumdan, toplumun da bireyden etkileneceği bir entegre durumu olduğu değerlendirilmiştir (Çataloluk, 2008:215).

Literatüre “tutumsal model” veya “ahlâki duygular teorisi” olarak geçen modellemelere göre, bireylerin vergi ödeyip ödememesi, onların sadece kendi bireysel faydalarını maksimize etmek amacıyla yapılmadığını göstermektedir. Bu modellemeler

bireysel faydaları maksimize etmenin yanında, psikolojik pek çok faktörün de, bireylerin vergiye karşı tutumunda ki neden-sonuç ilişkisini ortaya koyduğunu göstermektedir (Aktan, 2006:128).

Vergi psikolojisini geniş ve dar anlamıyla analiz etmek mümkündür. Geniş anlamıyla vergi psikolojisi: Mali ve ekonomik olayların, bireylerin ve grupların üzerinde bırakmış olduğu davranışsal durumu ifade etmektedir. Dar anlamda vergi psikolojisi ise: Verginin doğduğu olaydan, verginin tahsil aşamasına kadar gelen süreçte ki, bireylerin algılamasını, bireyler tarafından verginin konumlandırılması ve bireyler tarafından ortaya çıkan vergi için göstermiş olduğu tepki, dar anlamda vergi psikolojisini ifade etmektedir (Taşkın, 2010:69).

Vergileme konusu geçmişten günümüze gelişme göstermiş ve devletin yapmış olduğu kamu harcamaları için en önemli gelir kaynağı haline gelmiştir. Devletin en önemli gelir kaynağının organizasyonu için kurmuş olduğu bir vergi idaresi teşkilatı vardır. Devletin vergi idaresi ile vergiye muhatap olan vergi mükellefleri arasında uyumu sağlama görevi vardır. Bu bakımdan devlet için, vergi idaresi teşkilatı ve vergi mükellefinin, vergi psikolojisi önemli bir sorunudur (Tezcan, 2004).

Devlet, vergilemeye konu bir durumu değerlendirirken, psikoloji faktörünü, mali faktörün gerisinde tutar. Buna sebep olarak, devletin ilk aşamada kendi dinamiklerini ayakta tutabilmek amacıyla, mali bir durum yaratmayı amaçlaması gösterilebilmektedir. Psikoloji faktörünün içerisine insan tutum ve davranışlarının girmesi ve bu tutum ve davranışların yer, zaman ve mekâna göre değişim göstermesi sebebiyle objektif bir durum oluşmadığından, devlet mefhumu daha net olan, mali faktöre yönelmektedir. Ancak devletin ilk aşamada, kendi açısından daha kolay görmüş olduğu mali faktöre yönelmesi ve ön plana alması, uzun vadede mükellef-vergi uyumsuzluğunu doğurmakta ve devletin mali olarak planlamış olduğu hedeflere de ulaşamamaktadır. Bu bakımdan vergi ile ilgili alınacak kararlarda, bireyin durumu da en az mali faktör kadar ön plana alınmalı ve vergileme sürecinde bireyin tutum ve davranışları, yadsınamaz bir gerçek olarak değerlendirilmelidir (Şenyüz, 1995:6).

Vergi psikoloji geçmişten günümüze, insan sosyolojisi ve psikolojisi üzerine yapılan çalışmalar ve gelişmeler sayesinde önemini arttırmış ve karar verici mercilerin, mükellef üzerine tutumlarında, bireysel davranışlara ve tepkilere göre karar alma mekanizması geliştirdiği gözlemlenmiştir. Günümüzde herhangi bir vergi konusu ortaya çıktığı zaman, vergiye konu olacak kavramından ziyade, mükellefin bu yeni vergiye karşı tutumunun ve bu vergiye karşı tepkisinin ne olacağının değerlendirildiği bir sürece girilmiştir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ BİLİNCİ VE GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU

#### 2.1. VERGİ BİLİNCİ

Kısaca, verginin her sürecinde vergi mükellefinin ve vergi idaresinin bilinçli bir şekilde davranması olarak ifade edilen vergi bilinci ile ilgili, literatürde çok fazla bir tanımlamaya gidilmemiştir.

Torgler (2005:526) vergi bilincini, bireylerin vergiyi, kendi içerisinde değerlendirmesi ve buna uygun bir motivasyon geliştirmesi olarak tanımlamıştır.

Miriam Dornstein (1987:59) vergi bilincini, bireyin kendi üzerinde yükümlü olduğunu hissettiği bir farkındalık olarak, ifade etmiştir.

Şener (1997:9), bireyin kendi üzerinde yükümlü olduğunu hissettiği bir farkındalığın vergi bilincini ifade etmek için yetersiz olduğunu, vergi bilincinin, vergi ödevinin farkındalığından başka, verginin alındıktan sonra, kamu harcamalarının denetiminin de yapılması gerekliliğini kapsayan bir kavram olarak ifade etmiştir.

Narta (2006) vergi bilincini, devletin yapacağı kamu harcamaları için, mükelleflerin gelirlerinden ve servetlerinden belirli usul ve esaslara göre vergi alınacağını, mükellef tarafından farkında olunması ve ödeyeceği verginin, takibini yapılan kamu harcamaları çerçevesinde takibinin yapılması gerekliliği olarak ifade etmiştir.

Akdoğan (2006:180) vergi bilincini, toplumda bilinçli bireylerin, devletin yükümlü olduğu kamu harcamaları için verginin önemini farkında olması ve bu farkındalıkla birlikte, mükellefin vergi vermedeki istekliliği olarak ifade etmiştir.

Vergi bilincinde isteklilik ve farkındalık düzeyi ne kadar yukarıda olursa, vergi o ölçüde amacına ulaşmış olacaktır. Vergi bilinci yüksek olan bir mükellef, verginin ne amaçla toplandığını, toplanan vergilerin ne ölçüde ve hangi kamu harcamalarında kullanıldığını, vergilerin yükselmesi ve alanının genişlemesinin ne sebeplerle olduğunu, bilir ve takip eder. Bu bakımdan, verginin amacının ve faaliyet alanının toplum tarafından iyi idrak edilmesi, vergiye karşı toplum tarafından gösterilen direncin seviyesini azaltmaktadır (Gökbunar, 1995:80).

Vergi bilinci, kamu idaresi ve mali yargının çabalarıyla oluşturulmasının yanında bireylerin bizatihi kendisi tarafından oluşturulması gereken bir olgudur. Bu olgu, bireylerin psikolojisiyle de doğru orantılıdır. Bireylerin psikolojik olarak vergiye karşı tutum ve davranışlarında meydana gelen gelişmeler, o bireylerin vergi bilinci oluşmasına zemin hazırlamakta, bu şekilde de mükellef-idare arasındaki bağ kurulmaktadır. Bu sayede rasyonel bir vergileme sistemi içerisinde ekonomik olguların yanına bir de psikoloji unsuru eklenmiş olmaktadır. Psikolojik ve ekonomik unsurların birbirleriyle uyumu, vergi bilincinin oluşmasını sağlamakta ve bu sayede kamunun ihtiyaç duyduğu finansman, bireylerin farkındalığıyla birlikte karşılanmaktadır (Taytak, 2010:498).

Başarılı bir vergilendirme sürecinin oluşabilmesi için vergi bilinci olmazsa olmaz bir olgudur. Örneğin, vergilendirme sürecinde en çok kullanılan usul, beyan usulüdür. Beyan usulünün kullanılması idare açısından iş yükünü artıracığından, mükelleflerin beyan ettiği bilgilerin gerçekliği, detaylı bir araştırmadan geçememektedir. Dolayısıyla beyan usulü şeklinde vergilendirilen mükellefin, vergi bilincinin gelişmiş olması, vergilendirme süreci için çok büyük önem arz etmektedir (Sürmen, 1992:27).

Vergi sistemi içerisinde kayıt dışı ekonominin rolü yadsınamaz bir gerçektir. Vergi idaresinin zamanın şartlarına uyum sağlayamadığı, vergi mükellefinin ise vergi bilincinin gelişmediği toplumlarda, kayıt dışı ekonominin saha alanı geniştir. Vergi bilinci, uygulama alanlarında gelişme gösterdiği takdirde, kayıt dışı ekonominin saha

alanı daralmakta ve toplum içerisinde bir vergi bilinci oluşmaktadır. Vergi bilincinin gelişmesiyle sosyal, siyasi, ekonomik ve psikolojik anlamda bir kazanım yakalanmış olup, vergi idaresinin çalışması ve denetimleri daha kolay ve pratik hale gelmektedir. Vergi bilinci sayesinde, mükelleflerin kamu harcamalarının nasıl ve nereye kullanıldığını takip etmeye başlaması, vergilemenin şeffaf, net ve sorgulanabilir hale gelmesine olanak vermektedir. Demokrasinin olmazsa olmaz ilkelerinden düşünmek, sorgulamak ve harekete geçmek ilkesi, vergi bilinci sayesinde yerine getirilmiş olmakta ve nihayetinde demokrasi işlerlik kazanmaktadır (Çak vd., 2010:77).

### **2.1.1. Vergi Bilincinin Oluşmaya Başlaması**

Toplumların gelişmeye başlamasıyla beraber, ihtiyaçlarında da artışlar meydana gelmeye başlamıştır. İlk zamanlarda kamu ihtiyaçları için, yardımlar, ganimetler ve kralın veya derebeyinin kendi malvarlığı kullanılmakta iken, zamanla, ihtiyaçların artmasıyla birlikte, halktan gönüllü yardım adı altında vergiler alınmaya başlanmıştır. Zamanla birlikte, kamu harcamalarında yaşanan büyük artışlar, yardımlar, ganimetler ve kralın malvarlığı ile karşılanamaz hale geldiğinden ötürü, halktan gönüllü olarak alınan vergiler, yerini zorunlu olarak alınan vergilere bırakmıştır. Zorunlu vergi oranları tarihin gelişim süreciyle birlikte artmış ve halkın sürekli olarak tepkisiyle karşı karşıya kalmıştır. Halk tepkileri, demokrasinin işlerlik kazanmasına vesile olmuş ve halkın vergilere karşı bakışında da değişimler yaşanmaya başlamıştır. Farkındalığı artan halk, verginin kamu harcamaları için verilmesi gereken bir ödev olduğunu düşünmüş ve vergi bilincinin gelişmesi bu şekilde sağlanmıştır (Çelebi, 2016:25).

Mükelleflerin vergiye bakışı, pek çok bilim dalında incelenme alanı bulmuş ve mükellefin vergiye bakış açısı ile vergi bilinci arasındaki bağ kurgusu kurulmuştur. Bu bilim dallarından en önemlileri ekonomi, psikoloji, sosyoloji ve hukuk olmaktadır. İlk olarak ekonomi alanında incelenme imkanı bulunan mükellefin vergiye bakışı ve vergi bilinci konuları, 1970'li yıllardan sonra psikoloji, sosyoloji ve hukuk alanında da incelenme imkanı bulunmuştur (Sağlam, 2013:320).

Kısaca toplumlarda, krallıklardan günümüze kadar geçen süreçte vergi bilinci bir gelişim süreci göstermiştir. İlk zamanlar gönüllü olarak alınan verginin, daha sonraları

zorunlu tutulması halk nezdinde bir tepkiyle karşılanmış, bu tepki zamanla demokratik yönetim anlayışını getirmiş ve bu süreçler içerisinde de halkın vergiye bakış açısında bir değişim yaşanmıştır. Kamu harcamalarına katılmanın gerekliliği ve ardından alacağı faydayı düşünen bilinçli kesim, verginin farkındalığına ulaşmış ve vergi bilinci de bu şekilde sağlanmış olmaktadır.

### **2.1.2. Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler**

Vergi bilinci, toplumda şekillenen çeşitli faktörlere göre oluşmaktadır. Bu faktörler: Kişisel faktörler, ekonomik faktörler, sosyo-kültürel faktörler, hukuki faktörler ve politik faktörler şeklinde görülmektedir. Aşağıda bu faktörlerin her birisi ayrı ayrı incelenmiş ve vergi bilinci konusunun daha iyi anlaşılabilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

#### **2.1.2.1. Kişisel Faktörler**

Vergi bilincini belirleyen ilk ve temel faktör, kişisel faktörlerdir. Kişisel faktörler demografik faktörler ile bireylerin davranışlarını konu almaktadır (Sarı, 2016:32). Demografik faktörler içerisinde; bireyin yaşı, gelir durumu, eğitim düzeyi, meslekleri, medeni durumları ve cinsiyeti gibi çeşitli kavramlar girmektedir (Taytak, 2010:499). Örneğin, mesleki durumu, toplum nezdinde itibar gören, seçili meslek sınıfına mensup bireylerin vergi bilinci, mesleği toplum nezdinde daha az itibar gören bireylere göre daha yüksektir. Keza eğitilmiş bireylerin, eğitimsiz bireylere nazaran toplumsal olaylara katılım gösterme oranı yüksek ve buna mukabil de vergi bilinçleri daha yüksektir denilebilmektedir. Yaş konusunda da, genç yaştaki mükelleflere nazaran, orta yaştaki mükelleflerin vergi bilinci daha yüksektir (Dubin ve Wilde, 1988:64).

Mükelleflerin vergi bilincinin düşük ya da yüksek olmasının yaşla alakalı bir durum olduğunu ortaya koyan pek çok çalışma vardır. Bu çalışmaların bazılarında göre, yaş genç olanların vergi uyumsuzluğu gösterdiği görülürken, bazılarında göre ise, daha orta yaşlıların vergi uyumsuzluğu gösterdiği sonucu ortaya çıkmıştır (Çelebi, 2016:26). Şenyüz (1995) vergi bilincinin yaşla alakalı bir durum olduğunu, genç nüfus diye tabir



edilen 25-30 yaş aralığındaki gençlerin, daha çok tüketim harcaması yaptığını ve tasarruflarının oldukça az olduğu, bu bakımdan 25-30 yaş aralığındaki gençlerin, daha orta yaşlı ve tasarrufu yüksek olan bu kişilere göre vergi bilincinin daha düşük olduğu sonucuna ulaşmıştır (Şenyüz, 1995:47). Yaşlı kesimin vergi bilincinin yüksek olmasının sebepleri arasında, bir aile düzeninin olması, kaybedecek şeylerinin daha yüksek olması, tasarruflarının fazla olması, psikolojik olarak vergi kaçırma korkusunun daha genç yaştaki bireylere göre daha yüksek olması ve tüketim harcamalarının genç yaştaki bireylere nispeten daha az olması gösterilebilmektedir (Saraçoğlu, 2008:17).

Bireylerin geliri, ödeme gücüyle ilişkilidir. Yapılan ampirik çalışmalar, geliri yüksek olan birey ile geliri düşük olan birey arasında vergi bilinci ve vergiden kaçınma arasında ters orantı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre geliri yüksek olan bir bireyin vergi bilinci daha yüksek iken, vergiden kaçınma olasılığı da bir o kadar yüksektir. Ancak geliri düşük olan bireylerin vergi bilinci düşük iken, vergiden kaçınma olasılığı da bir o kadar düşüktür. Buna sebep olarak geliri düşük bireylerin, bir vergi cezasıyla karşılaşması durumunda, marjinal maliyetin daha yüksek olması durumu gösterilebilmektedir (Amini, 2010:31).

Bireylerin eğitim durumu, o bireyin toplum içerisine uyumunu kolaylaştırmakta aynı zamanda alınmış olan kararları uygulama noktasında, problem yaşamamasına olanak sağlamaktadır. Eğitim seviyesi yüksek olan bir birey, vergi ile ilgili alınmış olan kararlara, vergi kanun ve mevzuatına diğer bireylere nazaran daha yatkın olduğundan dolayı, vergi politikalarının uygulanma noktasında sıkıntı yaşamazlar. Ancak eğitim seviyesi yüksek olan bireylerin vergi ile ilgili kanunlara hâkim olması, onlara vergiden kaçınmak ve kaçırmak fırsatını da beraberinde getirmektedir. Kendisine sunulan hizmeti bilen ve kamu gelirlerinin hesabını yapan bir birey vergiden kurtulmak için almış olduğu eğitimi bir araç olarak kullanabilir (Torgler ve Schaltegger, 2005:6). Ancak buna nazaran, yapılan ampirik çalışmalar, eğitilmiş denilebilecek bireylerin vergi bilincinin, diğer bireylere göre daha yüksek olduğu ve vergi verme oranının da bu ölçüde yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tüay ve Güvenç, 2007:20).

Bireylerin meslekleri, vergiye bakış açıları ve vergi bilinçlerini etkileyen önemli unsurlardan birisidir. Yapılan ampirik çalışmalar, kendi nam ve hesabına çalışan bireylere nazaran, maaşlı çalışan, emekliler veya işsizlerin vergi bilinçlerinin gerek şartları gereği gerekse de psikolojileri gereği daha yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır (Gökbunar vd., 2007:79).

Bireylerin medeni durumları da, vergi bilinci konusunda önemli bir faktör denilebilmektedir. Yapılan ampirik çalışmalar, evli bireylerin, nüfus fazlalığından ötürü, bekâr bireylere göre daha fazla vergiden kaçınmadan yana olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Bekâr bireylere göre daha fazla vergi yükünün altına girmesi, evli bireylerin vergiden kaçınmasına sebep olarak gösterilmektedir (Çelebi, 2016:26). Ancak yapılan başka çalışmalarda sonuç tam tersi çıkmıştır. Bekâr bireylerin, sorumlu ve bakmakla yükümlü olduğu kimse olmadığı, risk alabilir bir yapıda olması, tüketim harcamalarının yüksek, tasarruflarının ise yetersiz olması ve harcanabilir gelirinin düşük olması sebebiyle, vergiden kaçınma ve kaçırma durumunun daha yüksek ve vergi bilincinin de aynı ölçüde daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Çoban, 2004:49).

Bireylerin cinsiyetleri, vergi bilinci oluşumu açısından önemli etkenler arasındadır (Kasipillai ve Hijatullah, 2006:74). Dünya genelinde, erkeklerin kadınlardan daha fazla iş hayatına girmesi sebebiyle, erkeklerin vergiden kaçınma ve kaçırma durumunun, kadınlardan daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Çelebi, 2016:26). Ancak Türkiye’de üniversite öğrencileri üzerine yapılan bir ampirik çalışma sonucunda, erkek öğrencilerin, kız öğrencilere nispetle, daha yüksek vergi bilincine sahip olduğu sonucu ortaya çıkmıştır (Ömürbek vd., 2007:120). Buna nazaran bir başka çalışmada, kadınların vergi sistemini, erkeklere göre daha iyi benimsediğini, vergi kaçırmaktan kaçındığını, kendi nam ve hesabına çalışan kadınların, yüksek gelir elde edip düşük beyanda bulunma oranlarının az olduğu ve cezaların yaptırım ve caydırıcılığından, erkeklere nazaran daha çok çekindiği sonucuna ulaşılmıştır (Chung, 2004:134).

Birey yaşadığı toplumla ne kadar uyum içerisinde ise, vergiden kaçınma ve kaçırma durumuna girme isteği de o ölçüde düşmekte ve davranışlarını bilinçli bir mükellef şekline getirebilmektedir. Yapılan kamu harcamalarını takip etmesi ve

toplanan vergilerin o ölçüde makul olduğu kanısına ulaşması mükellefte, vergi bilinci oluşturmaktadır. Bireylerin yapılmış olan kamu harcamalarının olumlu olup olmadığına karar veren bir seçimin yapılması ve seçim zamanı taleplerini dile getirebilmesi, o bireyin vergi bilincinin oluşmasında ve artmasında katkısı olduğu sonucu ortaya çıkmıştır (Kitapçı, 2011:240).

### 2.1.2.2. Ekonomik Faktörler

Vergi bilincini belirleyen bir diğer faktör, ekonomik faktördür. Bireylerin vergi ödeyip ödememesinin rasyonel olup olmadığı konusu, vergi bilincinin oluşumu açısından önemlidir (Korlu vd., 2016:448). Ekonomik açıdan vergi bilinci ilk olarak Becker (1968) tarafından “vergi kaçırma suç modeli” şeklinde bir modelle literatüre kazandırılmıştır. Bu model, vergi kaçırma durumunda, verilmesi gereken cezanın çeşidinin artırılması ya da cezaların oranının yükseltilmesinde, meydana gelecek vergi bilinci durumunu ölçmektedir (Allingham ve Sandmo, 1972:324).

Mükelleflerin vergi bilincinin, onların vergi öderken yakalanıp yakalanmama riskiyle eşdeğer olduğu sonucuna varılmıştır. Yani, denetimin sıkı tutulduğu ve mükellef açısından yakalanma riskinin yüksek olduğu durumlarda, mükellef vergi kaçırma yoluna gitmemekte, zamanla birlikte vergi bilinci oluşmaya başlamaktadır (Korlu vd., 2016:448). Denetimin sıkı sıkıya yapılmadığı durumlarda mükellefin vergi kaçırma ki faydası, meydana gelebilecek zarardan daha yüksek ise, mükellef vergi kaçırma yoluna gitmektedir. Netice olarak mükellef bir bireydir ve iktisat tabiriyle, bireyler kendi faydasını maksimize eden birer “homo economicus”tur. Rasyonel tercihler teorisine göre, birey hangi davranışta bulunur ve o davranışı sonucu kârlı duruma geçerse, o davranış yapılması gereken makul davranıştır. Bu bakımdan, vergi denetimlerinin sıkı sıkıya olması, bireyin yapması gerekli olan makul davranışı, vergisini vermek olarak çıkaracağından, bu denetimler zamanla vergi bilinci oluşumunun da önünü açacaktır sonucuna ulaşılabilir (Kirchler vd., 2007:3).

Rasyonel tercihler teorisi veya fayda teorisi ortak olarak göstermektedir ki, cezaların etkili birer araç haline gelmesi için denetimlerin hem nitel hem de nicel olarak

gelişmesi ve artması beklenmektedir. Bu bakımdan bireylerin denetim sıklığına karşı vereceği tepki, vergi kaçırmayla vergi ödemesi arasında, hangi faaliyetin kendisi açısından daha az maliyetli olduğunu hesaplamak olacaktır. Denetim sonucunda vergi kaçırdığı tespit edildiğinde, kendisine tahakkuk etmiş verginin dışından bir de vergi cezasını ödemek, mükellef açısından faydalı bir davranış olmayacağından, bu şartlarda vergi borcunu geciktirmeden ödemesi, mükellef açısından daha faydalı bir davranış olacaktır (Devos, 2014:13).

Vergi bilinci konusunun ekonomik faktörler başlığında, bir vergi mükellefi tamamıyla ekonomik bir canlı olarak ele alınmakta ve faydasını maksimize eden bir homo economicus olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Keza, ekonomik olarak, vergi bilincine ulaşmaktan anlaşılan da, denetim sonucu ortaya çıkacak olan cezaların, mükellefin kişilik ve davranışında meydana getirmiş olduğu değişimi değil, ekonomik olarak fayda maksimizasyonu sağlayıp sağlayamadığıdır (Korlu vd., 2016:449).

Rasyonel tercihler teorisi veya fayda teorisi olarak adlandırılan teori, mükellefin herhangi davranışsal tepkisini ölçmeden, sadece ekonomik olarak sonuçlar çıkarması bakımından, pek çok iktisatçı tarafından eleştirilmektedir. Mükellef vergi ile almış olduğu kararlarda rasyonel davranmama durumu gösterebilmektedir. Örneğin, vergi denetiminin sıkı olduğu bir piyasa ekonomisinde, mükellef risk alma içgüdüleriyle hareket etme veya politik ve psikolojik olarak, vergiden kaçınma veya kaçırma yoluna gidebilmektedir. Oysa ki, ekonomik faktörler başlığına göre, bu durumda mükellefin vergisini vermesi onun açısından daha faydalı bir durummuş gibi gözükmesine rağmen, mükellef bunun tam tersi bir karar alabilmektedir. Bu bakımdan konuya salt ekonomik bağlamda yaklaşmak, her zaman doğru sonuca ulaştırmamaktadır (Kitapçı, 2013:44).

Bir ülkede vergi bilincinin oluşması için gerekli olan ekonomik faktörler kısaca, vergi oranlarının nasıl bir düzeyde olduğu, kişisel gelir düzeyi, kayıt dışı ekonomi, vergi yükü ve istihdam oranı olarak gösterilebilmektedir (Taytak, 2016:1938). Yapılan ampirik çalışmaları göstermektedir ki bir vergi bölgesinde, mükelleflerin kişisel gelir düzeylerinde meydana gelecek bir artış ile vergi oranlarında meydana gelecek artışlar

sonucunda, mükelleflerin vergi kaçırma potansiyellerinde bir yükselme meydana gelmektedir (Andreoni vd., 1998:830).

Gelir dağılımında adaletin sağlanamadığı durumlarda, vergide de adalet sağlanamamaktadır. Vergilemede adaletin sağlanamadığı durumda da, mükellef nezdinde vergi ödemekten kaçınma ve vergiye isyan durumları gözlenmektedir. Vergiye isyan durumu mükellef açısından aktif veya pasif tepki olarak gerçekleşmektedir. Pasif olarak mükellef, vergi gelirlerini dolaylı yoldan azaltmanın çözüm yollarını ararken, aktif olarak vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına girmekte ve vergi gelirlerini doğrudan azaltmanın yollarını aramaktadır (Canbay ve Çetin, 2007:58).

Devletler, düzenli bir vergileme sistemi kurmak ve vergi bilinci oluşturmak istiyorsa eğer, adil bir gelir dağılımı ve adil bir vergileme sistemi oluşturmalı, mükellefin sadece ekonomik faktörler ölçüsünde vergi bilinç düzeyi oluşturamayacağını öngörebilmeli, vergi denetimleri ve bunun sonucunda ortaya çıkacak olan vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması ve mükellefin bu yollara girmesine imkan bırakmayacak bir vergi sisteminin oluşturulması ve vergiyi en adil ve en ucuz yoldan tahsil edebileceği bir sistemi inşa etmesi gereklidir (Taytak, 2016:1938).

### **2.1.2.3. Sosyo-Kültürel Faktörler**

Bir toplumda oluşacak vergi bilinci; toplumun vergi zihniyeti, toplumun vergi kültürü, toplumun dini inancı, vergi psikolojisi, vergi ahlâkı ve vergi uyumu gibi sosyal ve kültürel pek çok etkenin bir araya gelmesiyle oluşmaktadır (Abdiyeva vd., 2015:50). Vergi zihniyeti, vergi bilincinin üst başlığı sayılmakta ve bir toplum içinde, vergi zihniyetinin yüksek olması o toplumun, vergiye karşı bilinçli ve uyumlu bir şekilde hareket etmesi anlamına gelmektedir. Kirchler (1997:3)'in yapmış olduğu ampirik çalışma sonunda ortaya çıkarmış olduğu gibi; bir toplumun vergi zihniyeti yüksek ise, o toplum içerisinde, mevcut vergiler üzerine yeni vergiler ilave etmek veya mevcut vergilerin oranlarını yükseltmek, mükellefler açısından vergiyi benimseme durumunu daha kolay hale getirmektedir.

Vergi denetim ve cezalarının düşük olduğu toplumlarda, bireyler arasında vergi verme oranının yüksek olduğu bazı durumlarda vardır. Bu durumları açıklamada “ekonomik faktörler” kavramı yetersiz kaldığından dolayı, “sosyal faktörler” kavramı, vergi bilincini etkileyen faktörlerden bir tanesi olmuştur (Korlu vd., 2016:449). Rasyonel tercihler teorisi veya fayda teorisi olarak bilinen teoride, Allingham ve Sandmo, bireyin sadece bireysel çıkarlarını maksimize eden, denetim ve ceza oranlarının düşük olduğu toplumlarda, vergi verme oranının da o nispette düşük olduğu ve bireylerin herhangi bir duygu halini, vergileme sürecine karıştırmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ancak, denetim ve cezaların oldukça düşük olduğu bazı toplumlarda, vergi verme oranının taban tabana zıt bir şekilde yüksek olduğu sonuçları ortaya çıkmıştır. Allingham ve Sandmo, bu sonuçlar ışığında, kendi kurmuş oldukları modelin, tüm toplumlar için geçerli olmadığı sonucuna ulaşmışlardır (Torgler vd., 2007:1).

Sosyo-kültürel faktörler açısından düşünüldüğü zaman, fayda teorisi eksik bir teoridir. Fayda teorisine ek olarak düşünülmesi gereken bir kavram daha vardır. Bu kavram verginin sosyal boyutlu bir ödev olduğunu gösteren “vergi ahlâkı”dır. Vergi ahlâkı; vergiden kaçınma veya kaçırma gibi bir sonuç değişkenini değil, vergi ödemenin ahlâklı bir davranış ve yaşadığı toplum için bir görevde bulunma inancı olarak özetlenebilmektedir. Kısaca vergi ahlâkı, davranış değil tutumdur denilebilmektedir (Torgler, 2004:239).

Vergi ahlâkı ile birlikte düşünüldüğü zaman, vergi bilincini etkileyen sosyo-kültürel faktörler şunlardır: Adalet ve eşitlik, din, kültür, yönetime bakış açısı ve siyasi anlayış faktörüdür (Korlu vd., 2016:450).

Vergi bilincini etkileyen sosyo-kültürel faktörlerden adalet ve eşitlik faktörüne bakılırsa; bir mükellef, bağlı bulunduğu devlet idaresinin, vergilemede adil davrandığını, kurallara uygun hareket edildiğini ve kişilerin herhangi bir mevki, pozisyon durumu gözetilmeksizin eşit muamele gördüğünü düşünüyorsa eğer, bu mükellefin vergi ödeme eğilimi yüksektir. Ancak mükellef açısından, bir eşitsizlik durumu söz konusu ise, bu şartlarda vergi ödeme eğilimi düşük buna paralel olarak vergi bilincinin de zaman içinde düşmesi anlamına gelecektir (Saruç, 2015:57).

Vergi bilincini etkileyen sosyo-kültürel faktörlerden bir diğeri din faktörüdür. Din, toplum içerisinde denetleyici ve düzenleyici bir rol oynayabilmektedir. Toplumda karar alıcı ve vericiler pek çok konuda, dini değerleri referans almaktadır. Özellikle mükellef açısından düşünüldüğünde, kendisini muhafazakâr olarak niteleyenler, alınmak istenen verginin dini değerlere aykırı olup olmamasına göre pozisyon almaktadır. Dini değerleri ağır basan bireylerin, vergi ahlakına bakış açıları bu bakımdan önemlidir. Çünkü dinin kendine has ahlak yapısıyla, vergi ahlakı arasında bir bağlantı bulunmaktadır (Kitapçı, 2013:209).

İnsan rasyonel bir canlıdır. Klasik iktisat ve maliye anlayışıyla hareket edildiği zaman, birey kendi menfaatini düşünen ve faydasını maksimize etmeye çalışan bir “homo economicus” olarak adlandırılmaktadır. Ancak bu tanımlama, dini faktörlerin etkisini hiç hesaba katmayan bir tanımlamadır. Birey kendisini muhafazakâr ve dine bağlı, bu bakımdan dinin emirlerini uygulamak zorunda hisseden, ahlak yapısı gelişmiş bu bakımdan faydacılığı bir kenara atmış olan “homo religious” olarak görebilir (Aktan, 2006:134).

Vergi bilincini etkileyen sosyo-kültürel faktörlerden bir diğeri kültür faktörüdür. Kültür, bir milletin kendine has dilini, inancını, yaşama biçimini, ahlâkını, hukukunu, ekonomisini, bilimini, estetiğini içine alan içsel bir kurumdur (Coşgun, 2012:839). Kültür ile verginin birbirleriyle uyumu geçmiş dönemlerden gelmektedir. Vergi ilk zamanlarda toplum içerisinde gönüllü olarak alınmaktaydı. Kültürel aktarımlar sayesinde vergi, her dönem güncelliğini korumuş ve zorunlu alınmaya başlamasına rağmen günümüze kadar aktarılarak devam edegelmiştir. Kültürel aktarımlar sebebiyle yönetici ve idareciler, bir vergi kültürü oluşturmak istemişlerdir. Buna mukabil, toplum içerisinde oluşmuş olan vergi bilinci sayesinde, mükelleflerin vergiyi zorla veriyormuş hissine kapılmadan, gönüllü olarak, toplumun temel ihtiyaçlarını gözetme içgüdüleriyle hareket etmesi amaçlanmıştır. Bu içgüdünün ortaya çıkarmış olduğu vergi ahlâkı sayesinde de vergi bilinci oluşumunun önü açılmaya çalışılmıştır (Korlu vd., 2016:452).

Vergi bilincini etkileyen sosyo-kültürel faktörlerden bir diğeri yönetime bakış açısı faktörüdür. Mükellefler, vergilerini öderken zorlanmak istemezler. Vergi vermiş olduğu kurumların, zamanın getirmiş olduğu teknolojik ve yenilikçi gelişmelere ayak uydurmuş olması ve kendilerine her türlü kolaylığın sağlanmış olması, mükellef açısından çok önem arz etmektedir. Bu bakımdan vergi ile ilgili idari kanadın vergileme sürecinde, teknolojiye uygun, vergi ödeme zamanlarının dijital ortamlarda belirlendiği, elektronik ortam sayesinde ödemelerin bu mecralardan yapılabilmesi, mükelleflerin arzu ve düşüncelerini önemseyen bir platformun kurulması, kredi kartı gibi güncel ödeme araçlarına uygun bir ödeme ağının kurulabilmesi ve vergi memurlarının, mükellefleri tatmin edici davranışları, mükellefin vergiye karşı bakışında pozitif gelişmeler doğurur ve toplum içerisinde bir vergi bilinci gelişmesinin önü açılmış olur (Şentürk, 2014:135).

Vergi bilincini etkileyen sosyo-kültürel faktörlerden bir diğeri siyasi anlayış faktörüdür. Mükelleflerin oy verme amacı, kendisine en yakın siyasi anlayışı iktidara getirmektir. Bu bakımdan seçime girecek olan siyasi partilerin, mükellefler üzerinde en az vergi yükü bindirecek bir politikayla seçime girmesi beklenmektedir. Mükellefler açısından; kendisine en yakın gördüğü siyasi parti, kendisine en fazla kamusal malı sunan ve en az vergi yükü getirecek olan partidir (Kitapçı, 2013:218). Mükellefler arasında bu tarz seçimlerin yaygınlaşması ve ortak bir kanaatin ortaya çıkması sonucunda, toplum içerisinde bir vergi bilinci meydana gelmektedir.

#### **2.1.2.4. Hukuki Faktörler**

Bir ülkede, vergi mevzuatının açık, net ve anlaşılır olması, o ülkenin vergi sisteminin sağlıklı işlediğinin bir göstergesidir. Güncel gelişmeleri yakından takip eden bir vergi sistemi, gerek içeriği gerekse de yazım dili açısından, mükellefleri yormayan ve onların anlamasını kolaylaştıran bir yapı üzerine kurulmuştur. Mükellefler tarafından anlaşılması güç ve yazım dili açısından net olmayan bir vergi mevzuatının olması, o ülkede vergi bilincinin oluşmasını güçleştirmekte ve aynı zamanda; vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumlarının oluşmasına sebebiyet vermektedir (Akdoğan, 2011).



Türkiye’de Trakya Bölgesinde yapılan ampirik bir çalışmada, vergi mevzuatı ve sisteminin karmaşık yapıda olması, vergiye karşı tutumunuzu nasıl etkiler şeklinde sorulan sorulara, mükelleflerin vergi mevzuatı ve sisteminin karmaşık yapıda olması durumunda, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarını deneyeceklerini beyan etmeleri, vergi mevzuatının açık, net ve anlaşılır olmasının ne derece önemli olduğunu ve mükellefler nezdinde vergi bilincinin oluşumuna katkıda bulunduğunun, en açık örneğini teşkil etmektedir (Taytak, 2016:1939).

Bir ülkede, vergi mevzuatının açık, net ve anlaşılır olmasının yanında, süreklilik de arz etmesi, mükellefler arasında vergi bilinci oluşumunun önünü açmaktadır. Örneğin: Türkiye’de yaşanan konjonktürel dalgalanma ve sosyo-ekonomik durumlara göre vergi mevzuatında, zaman zaman değişimler yaşanmaktadır. Bu değişimler, günün koşullarına uygun bir şekilde uyum gösterir ve mükellef açısından bir anlaşılmazlık yaratmazsa eğer, mükelleflerin yeni değişikliklere uyumu da o derece kolay olacak ve mükellefler arasında, vergi bilinci devam edecektir. Ancak, vergi mevzuatını adeta baştan yazmak derecesinde bir değişim yaşanır ve değişim sonucunda ortaya çıkacak olan metnin, anlaşılma düzeyi düşük olursa eğer, mükellefler arasında yeni vergi mevzuatına karşı bir uyumsuzluk baş gösterecek ve vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumları ortaya çıkacaktır (Çelebi, 2016:40). Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumlarının ortaya çıkması da, mükellefler arasında vergi bilinci oluşumun önüne geçecektir.

Kısaca, bir ülkede vergi mevzuatı açık, net ve anlaşılır bir şekilde yazılmamış ve mükellef açısından bir belirsizliğe yol açıyorsa, aynı zamanda vergi mevzuatı sürekli olarak ve mükellefin hakkını yok edecek şekilde bir değişim gösteriyorsa eğer, o ülkede ki vergi mükelleflerinin, vergiye uyum göstermesi güçtür. Aynı zamanda da vergi bilinci oluşumu sağlanamamıştır denilebilmektedir. Vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olmaması sadece mükellefleri değil aynı zamanda vergi idaresini de etkilemekte ve idarenin yapacağı işlemlerde bir karmaşa ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir (Taytak, 2016:1939).

### 2.1.2.5. Politik Faktörler

Vergi bilincine etki eden faktörlerden sonuncusu politik faktörlerdir. Devletin yöneticileri vergilemede ne kadar etkili ise, devletin yönetim şekli ve uygulanan politikalarda o kadar etkilidir. Politik faktörler mükellef açısından düşünüldüğü zaman, mükelleflerin maddi olanaklarından ne ölçüde vazgeçeceğini, vergi bilinçleri ölçüsünde göstermektedir (Çelebi, 2016:49).

Politik faktörleri, genelde devlet açısından, özelde ise vergi idaresine duyulan güven olarak görebiliriz. Mükellef güven duygusu sayesinde vergi bilincini kazanmakta ve vergiye uyum sağlamaktadır. Görece düşünüldüğü zaman, güven duygusu din ve diğer başka unsurların tamamından daha önemli bir kavramdır. Sebebi ise mükelleflerin, güven duygusunu adalet ilkesine eşdeğer olarak görmesidir. Mükellefler politik olarak kendisine ilk ulaşan kurumun vergi idaresi, ardından iktidar partisi ve en son devlet olduğunu düşünmektedir. Bu bakımdan mükellefler, özelde vergi idaresinin kendisine adaletli bir şekilde yaklaştığını düşünürse eğer, genelde devlete karşı bir güven duygusu besler bu da, vergiye uyumlu ve vergi bilinci seviyesi yüksek bir mükellefin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Taytak, 2016:1940-1941).

Ülkelerin yönetim şekilleri vergilemede farklı durumların ortaya çıkmasına sebep olmakta ve ülkeden ülkeye mükelleflerin vergi bilinç seviyelerinde değişim gözlemlenmektedir. Otoriter yönetim olarak adlandırılan yönetim şeklinde, karar alıcı kurum tek bir kişidir. Doğal olarak vergileme ile ilgili alınan kararlarda, tek bir kişinin almış olduğu hükümler uygulanmakta, bu da keyfiyete sebebiyet vermektedir. Halktan keyfi olarak alınan yüksek dereceli vergiler, halkın vergiden kaçınma ve kaçırma yolları aramasına fırsat vermekte ve bu şekilde vergilemeden istenilen verim sağlanamamaktadır (Demir, 1999:33). Halktan keyfi olarak alınan vergiler, halk nezdinde belli bir sürenin ardından tepkiyle karşılanmış ve bu tepki demokrasinin gelişmesine vesile olmuş, demokrasiyle birlikte otoriter yönetimler yerini demokratik yönetimlere bırakmıştır.

Demokratik yönetimlerde karar alıcı kurumun özünde halkın bizatihi kendisi vardır ve halk seçimler aracılığıyla, kendilerini temsil etmesini istedikleri kişileri vekil olarak tayin etmektedirler. Halk seçimler vasıtasıyla, politika yapıcılara yön vermekte ve vergi politikalarını seçimler sayesinde belirlemektedir.

Mükellefler kendilerine en yakın ve en uygun gördükleri partinin iktidara gelmesini isterler. Bu bakımdan kendisine en yakın olan partiye seçim zamanları oy vermektedirler. Mükellefler kendilerine yakın olan partiyi, kendisine en az vergi yükü getiren ve daha fazla kamusal mal ve hizmet vaadi olan partiler arasından seçmektedirler. Mükelleflerin kendisine uygun partinin iktidara gelmesinden sonra, vergi bilinci gelişme göstermekte ve daha uyumlu bir mükellef haline gelmektedirler. Mevcut siyasal yapıda, yöneticilerin ve idarecilerin vergi yükü konusunda ki görüşleri de, vergi bilincinin oluşması ve gelişmesinde önem arz etmektedir (Korlu vd., 2016:453).

## 2.2. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU KAVRAMI VE TEORİK ÇERÇEVESİ

Gönüllü vergi uyumu, mükelleflerin herhangi bir zorlamaya dayanmaksızın kendi hür iradeleriyle vergi yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmelerine verilen genel bir kavramdır (Biberoğlu, 2006:28). Temel olarak vergi yükümlülüklerine karşı ortaya konan bir uyumsuzluğun tam karşıtı olarak, terminolojide yerini almıştır. Gönüllü vergi uyumu kavramının tam olarak yabancı literatürde bir karşılığı olmamakla beraber, “vergi istekliliği” anlamına gelen *tax compliance* kavramı, gönüllü vergi uyumuna eşdeğer nitelikte bir kullanıma sahiptir. Gönüllü vergi uyumu daha kapsamlı olarak, mükellef açısından beyannamenin verildiği zamanda yürürlükte olan yasa, yönetmelik vb. düzenlemelere uygun olarak, vergi yükümlülüğünün gerektirdiği her türlü bilgi ve belgenin eksiksiz bir şekilde beyannamede bulunması ve beyannamenin zamanında ilgili dairelere verilmesi şeklinde tanımlanır (Tunçer, 2005:218).

Gönüllü vergi uyumu ile ilgili çalışmalar daha çok deneysel çalışmalar, alan araştırmaları ve teorik metodoloji üzerine kurulu olarak gerçekleştirilmiştir. Bununla ilgili olarak yapılan çalışmalar, gönüllü vergi uyumunun teorik kalıplarını

oluşturmuştur. Yukarıda da belirtildiği üzere konu ilk olarak, vergi uyumsuzluğu kalıbı çerçevesinde ele alınmış ve ardından vergi uyumu kavramı ortaya çıkmıştır.

Gönüllü vergi uyumu ve uyumsuzluğu temelinde ilk teorik çalışma, Gary S. Becker tarafından ortaya atılmış ve çalışmanın temelini suç ekonomisi oluşturmuştur. Becker bu çalışmada vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konularına yoğunlaşmış ve literatürde bu konularla ilgili, başvuru en önemli kaynaklardan bir tanesi olmuştur. Çalışmanın temelini suç faaliyetine verilen cezanın seviyesi, bu cezaların uygulanabilirliğinin denetlenmesi ve denetlenmemesi oluşturmuştur (Becker, 1968:170).

Becker'in yapmış olduğu çalışma, Geleneksel Beklenen Yarar Teorisi'ne (Expected Utility Theory) dayanmış ve bu çalışma üzerinde ilk uygulama Allingham ve Sandmo tarafından vergi kaçırma üzerine uygulanmıştır. Denetlenme ve cezalandırma durumlarının belirsizliği altında, bir kişinin vergi kaçırmak suretiyle, kişisel faydasını maksimize etme durumu söz konusudur. Ancak kişiler, denetim ve cezaların olduğu bir ortamda, yakalanma korkusunun vermiş olduğu etkiyle birlikte, yakalanmaktan korktukları için vergi ödeme yoluna gider ve vergi uyumunu gerçekleştirmiş olur (Allingham ve Sandmo, 1972:334).

Denetim ve cezalandırma olguları, mükelleflerin vergi uyumu konusunu açıklamakta bir nebze etki etse de, vergi uyumu davranışını açıklamak için yetersiz kalmaktadır. Rasyonel beklentiler yaklaşımına göre, belirli sayıda mükellef kendi açısından düşünmekte ve vergi kaçırma olgusundan zarar göreceğinden hareketle, vergiye uyumlu hale gelmektedir. Ancak rasyonel beklentiler yaklaşımı beklediğinden daha fazla mükellefin vergiye uyumlu hale gelmesinin altında yatan temel sebebi açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Rasyonel beklentiler yaklaşımı, vergi ödeme sürecinde ki olaya sadece denetim ve ceza penceresinden bakmakta ancak gelir toplama unsurlarının diğer faktörlerini görmezden gelmektedir. Halbuki vergi mükelleflerinin ve vergi idarelerinin haklarının pratiğe geçirilmesinin altında yatan ahlaki, sosyal, siyasi ve ekonomik pek çok değişken, vergiye uyum konusunda çok önemli yerlere sahiptir (Serim, 2015:143).

Vergiye uyum noktasında, vergi kaçırma olgusunu temel alan ve vergi kaçırma olgusunun içeriğinde tutum, davranış, sosyal norm gibi psikolojik ve sosyolojik temel faktörleri ele alan çalışma Schmolders (1959) tarafından yapılmıştır.

Vogel (1974), Schmolders tarafından yapılmış olan çalışmaya temel esas almakla birlikte, psikolojik ve sosyolojik faktörlere ekonomi faktörünü katmayı ihmal etmemiştir.

Spicer ve Becker (1980) yılında yapmış olduğu çalışmada vergi mükellefleri arasındaki eşitsizlik ve adalet kavramında ki algının analizini yapmış ve bu çalışmanın sonuçlarını vergiye uyum çalışmalarına dahil etme durumuna gitmişlerdir.

Alm, Sanchez, De Juan (1995) vergi uyumunun belirleyicisi olarak, sosyal kuralların etkisinin bir hayli fazla olduğuna dair çok güçlü deneysel ve metodolojik kanıtlar bulmuştur.

Tanımlar ve yapılan çalışmalar neticesinde, gönüllü vergi uyumunun unsurları şu şekildedir:

- Elde edilen ve vergiye tabi olan gelirin herhangi bir yanlış bildirimde bulunmaksızın, doğru şekilde beyan edilmesi
- Vergi koyucular tarafından getirilmiş olan vergi oranı indirimlerinin, bazı gelir elde eden mükelleflere sağlanmış olan muafiyet ve istisna durumlarının ve mükellef tarafından yapılmış olan harcamaların, ortaya çıkan gerçek vergi oranları ile uyumlu olması
- Vergi beyannamesinin herhangi bir gecikmeye mahal vermeksizin, zamanında yapılması
- Vergi yükümlüsü olan mükellefin, mükellefiyet durumun doğru bir şekilde belirlenmesi

şeklindeki unsurlardan oluşmaktadır (Biberoğlu, 2006:28).

### 2.3. VERGİ UYUMSUZLUĞU

Vergi uyumsuzluğu, mükelleflerin bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde, vergi mevzuatında yazan vergi yükümlülüklerini istenilen zamanda ve tam bir şekilde yerine getirmemesidir (Biberoğlu, 2016:29). Vergi uyumsuzluğu, gönüllü vergi uyumunda belirtilen standart ve usullere aykırı bir şekilde, mükellef üzerinde bulunan vergi yükünün düşük veya yüksek gösterilmesi olarak da tanımlanabilmektedir. Vergi uyumsuzluğu, belirtildiği üzere bilinçli bir şekilde yapılabildiği gibi, eksik bilgi alma, herhangi bir ulaşım kanalının olmaması veya başka sebeplerle bilinçsiz bir şekilde de yapılmaktadır (Tunçer, 2005:219).

Vergi uyumsuzluğunun başlıca sebepleri içinde; kanundan doğan sebepler, idari sebepler ve kişisel sebepler yer almaktadır. Vergi koyucular tarafından vergi kanunlarında yaşanan sık değişiklikler, mevcut vergi kanunlarının kaldırılmaksızın üzerine ilave edilen vergi kanunlarının sayısının çokluğu, yürütmenin almış olduğu karar neticesinde kişi, kurum vb. vergi mükelleflerine sağlanan istisna, muafiyet gibi durumların sayıca çokluğu, aynı zamanda vergisini zamanında ödeyenin cezalandırıldığı gibi bir anlam çıkaran vergi aflarının ise sık sık çıkarılması, vergi uyumsuzluğunun kanundan doğan sebepleri arasına girmektedir. Vergi idarelerinin denetim ve cezalandırmada yetersiz kalması, vergi idareleri arasında ki bilgi işlem ağının yeterince gelişmemiş olması, mükellef ve idare arasında işbirliği durumunun yeterince gelişmemiş olması, vergi uyumsuzluğunun idari sebepleri arasına girmektedir. Mükellef üzerinde vergi eğitimi ve vergi bilinci yeterince gelişmemesi, mükellefin vergi ödeme algısı ile vergi idaresi arasında farklılık olması ve mükellefin bulunduğu ortam sebebiyle vergi kaçırma eğilimi üzerine bir gelişim göstermesi, vergi uyumsuzluğunun kişisel sebepleri arasına girmektedir (Öner, 1991:97).

#### 2.3.1. Vergi Uyumsuzluğu Çeşitleri

Vergi uyumsuzluğu, bilinçli ve isteyerek yapılabileceği gibi aynı zamanda bilmeksizin, kanunların hızlı bir şekilde çıkması ve uygulanması sebebiyle de oluşabilmektedir. Bu bakımdan vergi uyumsuzluğunu, iradi (bilinçli) vergi

uyumsuzluğu ve gayri iradi (bilinçsiz) vergi uyumsuzluğu şeklinde ikiye ayırmak mümkündür.

### **2.3.1.1. İradi (Bilinçli) Vergi Uyumsuzluğu**

Vergi mükelleflerinin, vergi idareleri tarafından kendilerine çıkartılmış olan vergi yükümlülüğünden kurtulmak için bilinçli ve istekli bir şekilde, vergi yükümlülüklerini tam ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmeme durumudur. Mükellef, üzerine yükümlü olduğu vergisel sorumluluğun ya tamamını ya da bir kısmını yerine getirmeksizin, iradi vergi uyumsuzluğu gerçekleştirmiş olmaktadır (Biberoğlu, 2006:29).

### **2.3.1.2. Gayri İradi (Bilinçsiz) Vergi Uyumsuzluğu**

Vergi mükelleflerinin, üzerine yükümlü olduğu vergiyi unutmaması, haberi olmaması, sık değişen vergi kanunları sebebiyle takip etme durumunun ortadan kalkması, vergi kanunlarının çok ve karmaşık olması, vergi hesaplama sisteminde bir yanlışlık olması gibi mükellef dışında gelişen bir takım olaylar sebebiyle ortaya çıkmış olan vergi uyumsuzluğu, gayri iradi vergi uyumsuzluğudur. İradi vergi uyumsuzluğunda, mükellef, vergi yükümlülüğü açısından onursuz bir davranışta bulunurken, gayri iradi vergi uyumsuzluğunda, dürüst mükellef onursuz davranış yaptığına dair damga yiyebilmekte, bu da o mükellefin şahsi itibarına zarar vermektedir (Biberoğlu, 2006:30).

## **2.4. TOPLUMUN GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Mükellefler bir araya gelerek içinde buldukları toplumu oluşturmaktadır. Toplumun genel olarak vergiye karşı geliştirmiş olduğu tutum ve davranışlar neticesinde, vergiye gönüllü uyumu sağlamadaki faktörler ortaya çıkmakta ve bu faktörler; içsel (toplumdan kaynaklanan) ve dışsal (toplumun dışındaki) faktörler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

### 2.4.1. İçsel (Toplumdan Kaynaklanan) Faktörler

Mükelleflerin bir araya gelerek oluşturmuş olduğu toplumun bizatihi kendisinden kaynaklanan faktörler: Toplumun demografik yapısı, toplumun eğitim düzeyi, toplumun gelir seviyesi ve vergi oranları, toplumun politik tercihleri, toplumun din, inanç, gelenek ve görenekleri, mali sömürü ve mali ranttan oluşmaktadır.

#### 2.4.1.1 Toplumun Demografik Yapısı

Yapılan bilimsel ve ampirik çalışmalar göstermektedir ki, yaş ile vergi uyumu arasında doğru bir orantı bulunmaktadır. Yaşlı bireyler, yaşı daha genç bireylere nazaran risk almayı sevmeyen, vergi üzerine daha fazla bilgi sahibi olan, vergi vermenin sosyal ve siyasi bir olay olduğunu düşünen bu bağlamda verginin önemini daha iyi kavrayan mükelleflerdir. Yaşlı bireylerin verginin önemini daha iyi anlamasında temel sebep, verginin karşılığı olarak görülen kamu hizmetlerinden yaşlı bireylerin, genç bireylere nazaran daha fazla yararlanması olarak gösterilebilir. Yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkan sonuç, yaş ile vergi bilinci arasında doğru bir orantının olduğudur. Vergiye uyum noktasında da, vergi bilincine binaen, yaş ile vergi uyumu arasında da bir doğru orantının olduğu sonuçları ortaya çıkmıştır (Özdemir ve Ayvalı, 2007:51). Spicer ve Lundstedt (1976), Vogel (1974), Orviska ve Hudson (2002), Baldry (1987), Ritsema vd. (2003), Wahlund (1992), Clotfelter (1983), Feinstein (1991), Tittle (1980), Witte ve Woodbury (1985), Hanno ve Violette (1996), Dubin ve Wilde, (1988) ve Slemrod (1984), Richard ve Tittle (1981), Warneryd ve Walerud (1982), Groenland ve Van Veldhoven (1983), Thurman ve diğerleri (1984) yapmış oldukları bilimsel çalışmalar neticesinde yaş ile gönüllü vergi uyumu arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ortaya çıkarmışlardır (İpek ve Kaynar, 2009:118).

Demografik faktörlerden bir diğeri medeni durumdur. Bireylerin evli veya bekar olmasına göre değişkenlik gösteren bu durum, vergi uyumu ile düşünüldüğü zaman ortaya farklı sonuçlar çıkabilmektedir. Bekar bir bireyin kendi kendisine yettiği ölçüde bir geliri olması sebebiyle, medeni halin değişmesi sebebiyle daha fazla gelire ihtiyaç duyma durumu ortaya çıkabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında zaman, bekar bir bireyin



evli bir bireye nazaran vergiye daha uyumlu olacağı sonucu çıkmaktadır. Ancak bekar bir insanın alacağı riskin seviyesi, evli bir bireye nazaran daha yüksek olma eğilimi göstereceğinden, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumu, bekar bireylerde evlilere nazaran daha yüksek olabilmektedir (Çoban, 2004:49). Medeni durumla ilgili yapılan çalışmalarda, Crane ve Nourzad (1990) evli bireylerin bekar bireylere nazaran vergi uyumunun daha düşük olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Orviska ve Hudson (2002) yapmış oldukları çalışmada medeni durumun evli veya bekar olması ile vergi uyumu arasında herhangi bir bağ bulamamışlardır. Torgler ve Schneider (2004) yapmış oldukları çalışmada evli bireylerin sosyal ağ ve çevrelerinin bekar bireylere nazaran daha fazla ve daha nitelikli olduğu sonucuna ulaşmış ve evli bireylerin bekar bireylere nazaran, vergi uyumunun daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır (İpek ve Kaynar, 2009:119).

Vergi uyumu konusunda demografik faktörlerden bir diğeri cinsiyet faktörüdür. Yapılan çalışmalar ışığında, kadınların erkeklere nazaran vergiye daha uyumlu olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Kadınların, erkek bireylere nazaran vergi ödevlerini daha eksiksiz bir şekilde yerine getirdiği, vergiye katılım bazında düşünüldüğü zaman, erkeklerden daha fazla vergiye katıldığı, vergi sistemi adalet boyutuyla ele alındığı zaman, erkeklere nazaran vergi sistemini daha adil gördüğü, vergi kaçırma durumlarında erkeklere nazaran daha kolay yakalandığı, risk boyutunda erkeklere nazaran daha az risk aldığı ve alacağı ceza boyutuyla düşünüldüğü zaman, alacağı cezanın vergiden daha yüksek olacağını düşünmesi sonucu ortaya çıkmaktadır (Chung, 2004:137). Bardley (1987) yapmış olduğu çalışmada, kadınların vergide yaşanan değişim ve gelişmelere erkeklere nazaran daha sadık ve uyumlu olduğu sonucuna ulaşmıştır. Jackson ve Jaouen (1989) yapmış oldukları çalışmada, vergi denetimi sonunda ortaya çıkacak olan cezayla, kadınların vicdan azaplarını karşılaştırmış ve kadınların vergi kaçırması sonunda ortaya çıkacak olan vicdan azabının, vergi cezasının üstünde olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Çoban, 2004:47).

Sonuç olarak bakıldığı zaman, bir toplumun demografik yapısı o toplumla ilgili vergi uyumu açısından önemli çıktılar vermektedir. Yukarıdaki bilgiler ışığında denilebilir ki; bir toplumun yaş ortalaması yüksek, kadın nüfusu yoğun, medeni durumu

evli olanların sayısı bekar olanların sayısından daha fazla olduğu durumlarda, o toplumun vergiye uyumu daha yüksektir.

#### **2.4.1.2. Toplumun Eğitim Düzeyi**

Eğitim, bir toplum içerisinde örf, adet, gelenek ve görenek gibi kültürel bir takım temel değerlerin oluşması açısından en önemli faktörlerden bir tanesidir. Eğitim sayesinde, bireylerin yaşadığı zamana ait temel değerleri kavrama ve zihninde, yaşadığı dönemi oluşturma becerisi gelişir. Bu edim sayesinde, bireyler oluşturulmaya çalışılan ahlâki ve kanuni değişimlere adapte olmada sıkıntı yaşamadan, uyumlu hale gelebilmektedir. Toplumda yer etmiş ahlâki kuralların ve yasama organı tarafından oluşturulmuş olan kanunlara uyum noktasında eğitim en önemli değişken faktörlerden birisi olmaktadır (Baloğlu vd., 2010:23).

Toplum içerisindeki eğitilmiş bireyler, vergi ile ilgili alınan kararlara, vergi kanunlarında meydana gelen değişimlere ve vergi mevzuatı düzenlemelerine, eğitilmiş bireylere nazaran daha kolay adapte olmaktadır. Vergilerin alınma sebeplerine, gerek ekonomik gerek sosyal açıdan daha fazla hakim olan eğitilmiş bireylerin, bu bakımdan vergi kaçırma eğilimleri düşüktür. Ancak eğitim ile birlikte, eğitilmiş bireylerin kanun ve mevzuattaki açıkları, eğitilmiş bireylere nazaran daha fazla bildikleri için, eğitilmiş bireyler vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına daha kolay ulaşabilmektedir. Ancak yapılan bilimsel ve ampirik çalışmaların pek çoğu incelendiği zaman, eğitilmiş bireylerin eğitilmiş bireylere oranla, vergiye daha fazla uyum gösterdiği belirlenmiş yani vergi uyumu ile eğitim arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Aktan ve Çoban, 2006:147).

Toplumda iyi birey olma, sorgulayabilme, sorunlara çözüm noktasında katılımcı olabilme, vergi bilinci ve vergi ahlakının gelişmesi ve buna mukabil vergiye uyumlu bir mükellef oluşturmak eğitim sayesinde mümkün hale gelmektedir. Vergi eğitimi, küçük yaştan itibaren uygulandığı zaman, ilerleyen zamanlarda, bilinçli ve vergiye gönüllü uyumlu bireylerin yetişmesi sağlanabilmekte ve bu olgu bireylerle birlikte gelişerek toplumsal boyutta bir bilinç düzeyi oluşması imkânı verebilmektedir. Bugünün

çocukları yarının yetişkin birer bireyleri olacağından, vergi eğitiminin küçük yaştan itibaren aşılması gerekmektedir (Egeli ve Diril, 2014:36).

B.R. Jackson ve V.C. Milliron (1986) yapmış oldukları ampirik çalışmada, eğitim ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin negatif korelasyonlu olduğu sonucuna varmıştır. Bu çalışmaya göre eğitilmiş bireyler, vergi açısından kendilerine faydalı olduğunu düşündüğü kanun açıklarını aramakta ve bu açıklara eğitimsiz bireylerden çok daha kolay ulaşmaktadır. Denetim ve ceza konusundaki uygulayabilecekleri fırsatları yakından takip eden eğitilmiş bireyler, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma riskini, eğitimsiz bireylere nazaran daha fazla almaktadır. Eğitilmiş bireylerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma riskini almaları, onların vergiye uyumlu olmadığı bir göstergesidir. Denilebilir ki; eğitilmiş bireylerin vergi denetim ve cezalarına karşı almış olduğu risk ile, vergi uyumu arasında negatif bir korelasyon vardır (Jackson ve Milliron, 1986).

Eğitim ile vergi uyumu arasında iki farklı görüşün olmasına rağmen, genel olarak kabul gören kanı, eğitilmiş bireylerin eğitimsiz bireylere nazaran, vergiye daha uyumlu olduğu savunmasıdır.

Vergi, mükellef açısından bir gider kalemi olarak düşünülmektedir. Bu bakımdan, mükellefin vergi vermesi sırasında ortaya bir maliyet durumu çıkacaktır. Vergi verme işleminin maliyeti, eğitim sayesinde en aza inmekte ve bu da vergiye uyumu arttırmaktadır. Çünkü bilgisizlik, bir işlem maliyeti yaratmakta bunun sonucunda da mükellefin ödeyeceği vergi miktarında artış olmaktadır. İşlem maliyeti, bilgi seviyesinin yükselmesi ile birlikte azalma eğilimine girmekte, bu da mükellefin vergi yükünü azaltmaktadır (Torgler ve Schneider, 2004:9).

#### **2.4.1.3. Toplumun Gelir Seviyesi**

Gelir düzeyi ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkinin incelenmesi amacıyla yapılan bilimsel ve ampirik çalışmalar, mükelleflerin gelirlerinde meydana gelen artış ile vergi uyumu arasında negatif korelasyon olduğunu göstermiştir. Buna göre mükellefin gelirinde meydana gelen bir artış, aynı mükellefin vergiye gönüllü uyumunu azaltır denilebilmektedir. Gelir arttığı zaman mükellefin ödeyeceği vergide de bir artış

meydana gelmektedir. Bu bakımdan mükellef, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarına başvurur. Buna sebep olarak, mükellef açısından vergiden kaçınma veya vergi kaçırma riskinin faydasının, ödeyeceği vergiden daha yüksek olması gösterilebilir (Kumluca, 2003:93).

Vergi oranları ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkinin incelenmesi amacıyla yapılan bilimsel ve ampirik çalışmalar, vergi oranlarında meydana gelen değişimin, gönüllü vergi uyumunu hem olumlu hem de olumsuz yönden etkileyeceğini göstermiştir. Vergi oranlarında meydana gelen bir artış, vergi kaçakçılığı sonucu elde edilecek gelirden bir artışa sebebiyet vereceğinden gönüllü vergi uyumunu azaltabileceken, yine vergi oranlarında meydana gelen bir artış, vergi sonrası geliri azaltacağından ve azalan gelir neticesinde, vergi kaçakçılığı riski için alınan gelirden bir düşme meydana gelecektir. Risk için alınan gelirden, bir düşme söz konusu olunca vergi idaresini aldatici beyanın önüne geçilmiş olunur (Akbulut, 2003:92-93).

Vergi oranları ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmada Arthur Laffer çok önemli bulgular elde etmiştir. Bu çalışmaya göre vergi oranları ile gönüllü vergi uyumu arasında bir ilişki olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Vergi oranlarında meydana gelen bir artış, mükellefin kullanılabilir gelirinde bir azalmaya sebebiyet vereceğinden, vergiye gönüllü uyum noktasında süreklilik arz eden vergi oranlarındaki artış, gönüllü vergi uyumunun azalmasıyla sonuçlanmaktadır. Vergi oranlarındaki artışı bir yere kadar tolere edebilen mükellefler, vergi oranlarının sürekli artması sonucunda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına teşebbüs edebilmekte ve gönüllü vergi uyumundan uzaklaşabilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007:31).

Vergi oranlarında meydana gelen sürekli artış sonucunda mükellefin kullanılabilir gelirinde bir azalma meydana gelir ve mükellef belirli bir noktadan sonra, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına teşebbüs edebilir. Ancak vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumunun tek belirleyicisi olarak, vergi oranlarında meydana gelen yükselmeyi göstermek doğru bir açıklama değildir. Vergi cezaları ile vergi idaresi tarafından vergi kaçırma durumunun tespiti arasındaki vergi kaçırma ihtimalleri, vergi

kaçakçılığı davranışının ortaya çıkıp çıkmayacağını bir belirleyicisi olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak denilebilir ki, gelir ile gönüllü vergi uyumu arasında negatif bir korelasyon durumu söz konusudur. Yani mükellefin gelirinde meydana gelen bir artış, vergi dairesine vergi olarak girmemekte, mükellef vergiden kaçınma ve kaçırma yollarına başvurmaktadır. Aynı şekilde vergi oranlarında meydana gelen artışlar, mükellefin vergi kaçırmalarıyla sonuçlanabilmektedir. Buna sebep olarak, mükellefin vergi kaçırdığında üstlenmiş olduğu riskin faydasının, vergi vermesinde ki faydadan daha yüksek olmasıdır. Bu bakımdan vergi koyucular, ideal vergi miktarını belirlemek ve toplumun taleplerini göz ardı etmeksizin vergi konusu belirlemelidir. Aynı zamanda vergi koyucular, koymuş oldukları verginin takibini sıklaştırmalı, vergisini vermekten kaçınan mükelleflere yaptırım ve ceza uygulamalıdır.

#### **2.4.1.4. Toplumun Politik Tercihleri**

Vergi mükellefleri, buldukları toplumun doğal olarak seçmeni niteliğindedir. Mükellefler seçmen olarak, kendilerine en yakın buldukları siyasi oluşuma destek vermek suretiyle bu siyasi oluşuma iktidar olma hakkı kazandırmaktadır. Seçmen olan mükellefler, iktidara talip olan siyasi oluşumlar arasından kendi fikir ve görüşlerine uygun, parti programları hazır, en az vergiyle en çok hizmete talip olduklarını düşündükleri oluşuma destek verirler. Bu bakımdan siyasi oluşumlar, alternatif siyasi oluşumların en iyisi olmak için yarış ve vaat verirler (Çoban, 2004:55).

Mükellef olan seçmenlerin oylarıyla iktidara gelen siyasi oluşum, vergi ile ilgili pek çok karar almak ve uygulamak zorundadır. Bu bakımdan vergi ile ilgili alınan kararlarda toplumun her kesimine uygun hareket etmek, siyasi oluşumlar için elzem bir harekettir. Siyasi kaygı duymaksızın vergi ile ilgili alınan kararlar, toplumun vergi yükü üzerine önemli etkiler göstermektedir. Siyasi iktidar, yeni vergiler ekleyen, mevcut vergileri çıkararak, istisna ve muafiyet durumlarını yeniden değerlendiren, denetim oranlarını arttıran, cezai durum söz konusu ise buna uygun davranan, vergiye özendirici pek çok aktivitede bulunan politikalar izleyerek, toplumdaki tepki çekmeden daha fazla vergi toplamaya yönelik politikalar geliştirmektedir (Berksoy ve Demir, 2004:520).

Siyasi iktidarın izlemiş olduğu vergi politikaları, mükelleflerin olumlu veya olumsuz davranışlara yönelmesinde temel faktörlerden birisidir. Alternatifler arasından kendine en uygun olduğunu düşündüğü siyasi oluşuma destek olup, bu siyasi oluşumun siyasi iktidar olmasına vesile olan mükellefler, siyasi iktidarın uyguladığı vergi politikalarına daha ılımlı ve uyumlu olurken, siyasi iktidara gelen oluşumun dışında, bir başka oluşuma destek veren ancak kendi desteklediği oluşum iktidara gelmeyen mükelleflerin, uygulanan vergi politikalarına bakış açısı ve uyumu olumsuz olmaktadır. Bu olumsuzluğa sebep olarak mevcut muhalefet oluşumları gösterilmektedir. Siyasi iktidarın vergi politikaları, muhalefet tarafından eleştiri almakta ve bu eleştirilerini toplum tabakasına çekmek için, siyasi iktidara destek vermeyen muhalif seçmen mükellefleri etki altına alınmak istenmektedir. Psikolojik açıdan değerlendirildiği zaman da, siyasi iktidarı destekleyen mükelleflerin, yeni vergi politika ve uygulamalarına daha olumlu yaklaştığı, siyasi iktidarı desteklemeyen mükelleflerin ise yeni vergi politika ve uygulamalarına olumsuz yaklaştığı görülmektedir (Şenyüz, 1995:39-40).

Siyasi iktidar uyguladığı vergi politikalarının gerekli ve uygulanabilir olduğunu göstermek zorundadır. Mükellef üzerindeki vergi algısı, şeffaf ve güven verici olmak zorundadır. Netice itibarıyla mükellef, güvenmediği ve inanmadığı bir sistemin içerisinde olmak istemez. Güven zedelenmesi, mükellefin uygulamaya sokulan vergi politikalarına uyumsuzluğunu beraberinde getirir ve mükellef uygulanmakta olan vergi politikalarından kurtulmak için çeşitli yollar arar. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumlarına başvuran mükellef, inanmadığı, güvenmediği ve adil bulmadığı bir sistem içerisinde vergi vermediği için herhangi bir çekinme ve utanma duygusu içerisine girmez. Gelecekle ilgili herhangi bir beklenti içerisine girmeyen, umutsuz, iktidara küsmesinin yanında devlet mantığına da küskün olan bir mükellef, siyasi iktidarın sunmuş olduğu her yeni vergi politikasına karşı muhalefet geliştirmekte ve yeni vergi politikalarına karşı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın yeni yollarını bulmaktadır. Bu bakımdan siyasi iktidar vergi politikaları geliştirirken, toplumun tamamına hitap eden bir politika geliştirmeli, güven ve adalet olgusundan ise asla taviz vermemelidir. Bununla birlikte, mükellef vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına girmemeli,

siyasi iktidardan verginin nereye harcandığına dair bilgileri talep etme yolları oluşturmalıdır (DPT ve ÖİK, 1995).

Sonuç olarak siyasi iktidar, seçim sürecinin ardından seçmen olan mükellefler arasında, kendi siyasi ideolojisine yakın olan mükelleflere ayrı, görüşlerine katılmayan ve muhalif olan mükelleflere ayrı politika izlememeli, uygulamış olduğu vergi politikasının, adaletli, güvenli ve şeffaf olmasına özen göstermelidir. Aynı şekilde mükellefler, kendi savunmuş olduğu siyasi oluşum dışında bir oluşumun iktidara gelmesi durumunda, direkt olarak uygulanan vergi politikalarına karşı olmamalı, denetleme mekanizması açık, makul ve ılımlı olmalıdır.

#### **2.4.1.5. Toplumun Din, İnanç, Gelenek ve Görenekleri**

Ahlaki faktör olarak nitelendirilen toplumun din, inanç, gelenek ve görenekleri, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlayan önemli faktörlerden biridir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi vergi kayıplarını önlemek için alınan hukuki ve idari önlemler her zaman için yeterli olmayabilir. İşte böyle durumlarda, toplumun bizatihi içerisinde çıkan din, inanç, gelenek ve görenek kavramları ortaya çıkmaktadır. Toplum içerisinde, hukuki ve idari önlemler alınarak, her zaman vergiye uyumlu mükellefler ortaya çıkarılmaz. Mükelleflere vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın, vatandaşlık bilinciyle bağdaşmadığı, vergiyle ilgili belgelerde sahtecilik yapmanın onursuz bir davranış niteliği taşıdığı ve vergi vermenin sadece hukuki ve idari bir sorumluluk değil aynı zamanda toplumsal bir sorumluluk olduğu, ahlaki faktörler sayesinde anlatılmalıdır.

Vergi ahlaki tanım olarak, vergiye tabi kazanç veya irât sahibi olan mükellefin, vergi idaresi tarafından oluşturulmuş, şart, şekil ve ölçü şartlarına uygun bir şekilde vergisini vermesine yönelik tutum ve davranışlar bütünüdür (Şenyüz, 1995:55). Vergi idaresinin vergi tahsilatına yönelik olarak almış olduğu hukuki ve idari yaptırımların yanı sıra, toplum içerisinde vergi bilinci oluşturmak ve aynı zamanda vergi ahlakını sağlamak zorundadır. Çünkü bu şekilde bir davranışta bulunmayan bir vergi idaresinin

yaptırım gücü azalmakta ve buna mukabil toplum gönüllü vergi uyumu anlayışından kopmaktadır (Gerçek, 2003:211).

Kişiler dinin ve inancın etkisiyle birlikte vergi konusunda daha uyumlu ve ılımlı hale gelmektedir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olgusunu hırsızlık niteliğinde gören mükellefler, dinen cezalandırılacaklarını düşündüğünden vergiye daha uyumlu hale gelmektedir. Semavi dinlere inanan bir birey, bu dinlerin yasaklamış olduğu pek çok eylem ve durumdan kendisini korumak istemektedir. Semavi dinlerin ortak özelliği olan, hırsızlığın yasaklanması, devlet malının çalınması gibi türlü suçlar, inançlı bireyler tarafından uzaklaştırılması gereken olgu olarak görülmektedir. Bireyler bu suçları işlemenin karşılığı olarak kutsal kitapların emrettiği şekliyle, hem bu dünyada hem de ahirette cezalandırılacağını düşünmektedir. Bu bakımdan siyasi iktidarın koymuş olduğu vergi politikalarını benimsemesin ya da benimsemesin, semavi dinlere bağlı inançlı bir birey olduğunu söyleyen kişinin, vergiye uyumlu olması sonucu ortaya çıkmaktadır (Biberoğlu, 2006:54).

Toplum içerisinde davranış ve tutumların uygun ve toplumun çoğunluğu tarafından kabul görmesi erdemli davranış olarak tabir edilmektedir. Erdemli davranış, toplum kesiminin büyük bir çoğunluğunun kabul ettiği, içinde din, inanç, gelenek ve görenek barındıran aynı zamanda tüm bu ahlaki faktörlerin önerdiği davranışlar bütünüdür. Toplumsal bütünlüğü sağlamak aynı zamanda güven ve adaleti tesis etmek için vergi ahlakı önemli faktörlerden bir tanesidir (Şenyüz, 1995:33).

Mükellef için erdemli davranmak diğer bütün faktörlerin önünde gelmelidir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma halinin, denetimler sonucu ortaya çıkması durumunda mükellef bir suçluluk ve pişmanlık duygusu yaşayabilir. Ahlak ve erdemden yoksun olan bireyler, vergi kaçırma durumunun ortaya çıkmayacağını düşünebilir. Hatta vergi kaçırma durumu ortaya çıksa dahi bu durumdan rahatsızlık duymayabilir. Ancak erdemli bireyler böyle bir durumda karşılaştıkları zaman, ilk olarak ailesel ve çevresel faktörleri aklına getirir ve karşılaşacağı cezadan çok, pişmanlık ve utanma duygusunu ön plana çıkarır. Bütün bunlara rağmen, yapılan bilimsel ve ampirik çalışmalar, vergi ahlakının genel ahlakla yapılan kıyaslamasında, toplum genelinde genel ahlak daha



yüksek iken, vergi ahlakı daha düşük seviyelerde kalmaktadır. Bu durum sadece gelişmemiş ülkelerde değil, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde de geçerlidir. Vergi ahlakının, genel ahlak kurallarından düşük olması vergi psikolojisinin, vergi ahlakını olumsuz yönde etkilediğinin en açık örneğidir (Schmölders, 1976:108).

Sonuç olarak, vergi ahlakı olarak nitelendirilen din, inanç, gelenek ve görenekler toplumda vergiye uyumu yaygınlaştırmak için en önemli faktörlerden biridir. Vergi idareleri sadece hukuki ve idari faktörlerle vergiye gönüllü uyumu sağlamada yetersiz kalmaktadır. Burada devreye mükellefin inanmış olduğu dinsel öğretiler devreye girmektedir. İnanmış olduğu dinin temel yanlış ve günah olarak kabul ettiği davranışları yapmaktan uzaklaşmak isteyen mükellefler, hırsızlık olarak gördüğü vergiden kaçınma ve vergi kaçırma tutumundan uzaklaşmakta ve vergisini veren bir birey olmaktadır. Toplumun önemli bir bölümünün kabul etmiş olduğu davranışlar bütünü olarak gördüğü ahlak ve erdemde vergiyle bütünleşmiş ve vergi kaçırın veya kaçırmaya teşebbüs eden bireylerin, denetimler sonucu vergi kaçırdığının veya kaçırmaya yeltendiğinin tespiti halinde, toplum nezdinde kötü gözle bakılmasına ve vergi kaçırın mükellefin pişmanlık ve utanma duygusuna kapılmasına sebep olmaktadır.

#### **2.4.1.6. Mali Rant ve Mali Sömürü**

Siyasi otorite olan iktidar kanadı, kamusal mal ve hizmetlerden kimin ne ölçüde ve ne miktarda yararlanacağına karar verebilmektedir. Vergilerin toplanmasındaki usul, kamunun sunmuş olduğu hizmetlerden elde edilen faydaya göre değil, bireyin ödeme gücüne göre alınmasıdır. İlk bölümde vergileme ilkeleri başlığı altında belirtmiş olduğumuz, vergilemede adalet ilkesi kavramını karşılamış olmasına rağmen, bireylerin vermiş olduğu vergilerin faydası ile faydalanmış olduğu kamu hizmetlerinin faydası aynı olmamaktadır. Bu farklılık sebebiyle mali sömürü ve mali rant kavramları ortaya çıkmıştır. Mali rant, mükelleflerin vermiş olduğu verginin faydasının, mükelleflerin almış olduğu kamu hizmetlerinin faydasından düşük olması durumuna denilmektedir. Mali sömürü, mükelleflerin yararlanmış olduğu kamu hizmetlerinin faydasının, mükelleflerin ödemiş olduğu verginin faydasından düşük olmasıdır. Kısaca toplumda bazı mükellefler daha az vergi verip daha fazla kamu hizmetlerinden yararlanabilirken

(mali rant), bazı mükellefler ise daha fazla vergi verip daha az kamu hizmetlerinden yararlanabilir (mali sömürü) denilebilir (Demir, 2009:5-6).

Kişilerin kamusal hizmetlerden ne kadar çok yararlanıp yararlanmamasına göre, vergiye gönüllü uyum değişkenlik gösterebilir. Siyasi iktidarın bireyler ile olan ilişkisinden hareketle, vergiye gönüllü uyumda artış ve azalışlar görülebilmektedir. Vergi koyma ve vergileme sürecini yöneten siyasi iktidar, mükellefler tarafından algılanma biçimlerine göre vergiye uyum süreci gerçekleşir. Bu bağlamda, vergi gelirlerini elinde tutan siyasi iktidarın yapacağı kamu harcamalarının ve kamu hizmetlerinin ne ölçüde, kime ve ne zaman yapılacağı önem arz etmektedir. Siyasi iktidara olan inancını yitirmiş ve ödemiş olduğu vergisinin karşılığı olarak çok az seviyede kamu hizmeti aldığını düşünen bir mükellefin vergiye gönüllü uyumunda bir kırılma yaşanır. Keza aynı şekilde siyasi iktidarın sunmuş olduğu kamu hizmetinin kalitesinin düşük olması, yolsuzluk ve kayırmacılık gibi olguların mevcut düzende yer bulması, bürokratik engellemelerin fazlasıyla yaşanması, ekonomik düzen içerisinde israfın bir hayli fazla olması ve aynı kategori ve sınıftaki mükelleflerin farklı vergilendirmeye tabi tutulup farklı kamu hizmetlerine maruz kalması vergiye gönüllü uyum çerçevesinde azaltıcı sebepler olarak görülebilmektedir (Tunçer, 2002:125).

Sonuç olarak, siyasi iktidarın vergileme sürecinde daha şeffaf ve adil davranması ve sunmuş olduğu kamu hizmetlerine erişim noktasında eşit mükellefe eşit imkan tanıması mali rant ve mali sömürü kavramlarının kullanımını minimal seviyeye çekmiş olacak aynı zamanda toplumun gönüllü vergi uyumu seviyesinde de bir yükselme sağlanmış olacaktır.

#### **2.4.2. Dışsal (Toplumun Dışındaki) Faktörler**

Bireyler ve toplumdan bağımsız bir şekilde ortaya çıkan ve bireylerin gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörler: Vergi denetimi, vergi cezalarının işlevselliği, vergi afları, vergi sisteminin karmaşık yapısı, istisna ve muafiyetler ve vergi idaresinin yapısından oluşmaktadır.

### 2.4.2.1. Vergi Denetimi

Devlet, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek, üzerine yükümlü olduğu vergiden daha az veya hiç vergi vermeyenleri saptamak amacıyla denetim işlevini yerine getirmektedir. Devletin denetimle birlikte elde etmek istediği amaç, vergi kaçakçılığının başlamadan önlenmesi yani caydırıcılık kavramının oluşturulmak istenmesidir. Bu bakımdan denetimin, eğitim gibi, vergilemede adaletin sağlanması ve eşitlik gibi pek çok amacının yanında esas amacı mükelleflerin yasalara uygun bir şekilde vergisini vermesini sağlamaktır. Her an denetlenebileceğinin farkında olan mükelleflerin yasalara uygun bir şekilde vergisini vermesi ve herhangi bir vergiden kaçınma veya vergi kaçırma durumunun oluşmadığı durumlarda, vergisel denetim görevini yerine getirmiş sayılmaktadır. Vergisel ödevlerini yerine getirmenin getireceği maliyet yükünün, vergi denetimleri sonucu ortaya çıkacak olan usulsüzlüklerden daha az maliyetli olacağından, vergi denetim riskiyle karşı karşıya kalacak olan mükellefin, vergisini zamanında ve usulüne uygun bir şekilde vermesi sağlanabilmektedir (Aktan ve Çoban, 2006:146).

Vergi denetimlerinin sıkı olmaması durumunda, mükelleflerin vergi kaçırma istekliliği ve vergi kaçırma teşebbüslerinde artış meydana gelir. Mükellef, vergi denetiminin sıkı olmadığı bir ortamda, kullanılabilir gelirinde bir artış meydana getirmek maksadıyla, türlü vergi kaçırma yollarına başvurmakta ve kazançlarını arttırmaktadır. Ancak denetimin etkin şekilde işlediği ve denetimler sonucu tespit edilen vergi kaçırma durumunun ortaya çıkarılması mükellef üzerindeki yakalanma ihtimalini arttıracak ve sonucunda bir cezayla karşı karşıya kalma riskini yükseltecektir. Bu bakımdan vergi denetimlerinin sıkı ve caydırıcı bir şekilde yapılması, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için gerekli bir faaliyettir (Karakoç, 2004:104).

Vergi denetimi vergisini zamanında ve usulüne uygun şekilde veren mükellefler açısından herhangi bir sorun teşkil etmezken, vergisini zamanında vermeyen veya yasalara aykırı bir şekilde beyanda bulunan mükellefler açısından ciddi bir risk faktörüdür. Bu bakımda vergi denetiminin çeşitli mali, sosyal ve hukuki amaçları bulunmaktadır:

- Vergi denetiminin mali amacı, bütçeye kaynak yaratma ve sağlama amacı anlaşılmaktadır
- Vergi denetiminin sosyal amacı, vergilemede adalet ve eşitlik kavramlarının yerini bulması ve sosyal dengenin kurulması amacı anlaşılmaktadır.
- Vergi denetiminin hukuki amacı, yasa koyucu tarafından getirilmiş olan verginin tam ve eksiksiz bir şekilde alınarak, devlet kavramının büyüklüğünün tescil edilmesi amacı anlaşılmaktadır.

Vergi denetimi ile gönüllü vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki mevcuttur. Yani vergi denetiminde meydana gelen bir artış aynı zamanda, mükelleflerin vergiye uyumunda bir artışa sebep olmaktadır. Vergi denetiminin yapıldığı bir önceki denetim, ilerleyen zamanda yapılan denetimle birlikte mükellefin vergi kaçırma eğilimini iki şekilde etkiler: İlk olarak başından bir denetim geçiren mükellef, kendisinin denetime tabi tutulabileceği ihtimaliyle karşı karşıya kaldığından bundan sonraki süreçlerde de vergi beyanını doğru, eksiksiz ve usulüne uygun bir şekilde vermeye devam eder. İkinci olarak, başından bir denetim geçiren mükellef, diğer denetimlerde kendisinin denetlenme bir kez daha denetlenme ihtimalinin düştüğünü, bu bakımdan vergi beyanında eksik beyan etmesinin kendisini çok etkilemeyeceğini ve vergi kaçırma riskini almasının kendi kazancını arttıracığını düşünebilmektedir (Akbulut, 2003:94).

Vergi denetimi ihtimalinin yüksek olması ve mükellefin bir gün kendisinin de denetlenebileceği algısının oluşması, vergi kaçırma eğiliminde bir düşme görülmesine olanak tanır. Ancak dünya geneline bakıldığında zaman bazı gelişmiş ülkeler dışında, gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi denetimi istenilen düzeye erişememiştir. Vergi denetim düzeyinin beş yıllık zamanaşımı süresine göre dizayn edilmesi yani mükellefin her beş yılda bir denetleneceğini bilmesi, o mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artırıcı nitelikte işlev görür. Vergi denetim oranlarının %2-3 civarında olması vergiye gönüllü uyum çerçevesinde düşünüldüğü zaman yetersiz bir oran gibi görülmekte, aynı zamanda mükellefin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumlarının oluşmasına sebebiyet vermektedir (Karabacak, 2005:134).

#### 2.4.2.2. Vergi Cezalarının İşlevselliği

Yasa koyucular tarafından oluşturulmuş olan ve yürürlüğe giren her kanuna uyulmak zorunludur. Kanunlara uygun olmayan her hareketin bir cezai sorumluluğu bulunmaktadır. Her kanun gibi, vergi kanunlarına da uyulmaması ve bu kanuna aykırı işlemlerde bulunulması bir cezai yaptırımla karşılaşır. Suçun ağırlığına ve işleniş şekillerine göre, cezai yaptırımların işlev ve miktarında da bir takım değişimler gözlenmektedir. Suçlara ilişkin ceza oranlarında gidilen artışlar, suçu işleyen kişinin, suçu işlerken bu suçtan beklediği yararın azalmasına sebep olacağından, özellikle vergi kanunlarına uygunsuzluk durumlarının tespiti halinde, ceza miktarının en üst sınırdan verilmesi gereklidir (Çomaklı, 2008:115).

Diğer cezalara nispeten vergi cezaları daha yüksek miktardadır. Cezaların yüksek olması sebebiyle vergi kaçakçılığı azalma eğilimine girmektedir. Vergi ceza oranları hesaplanırken, kaçırılan ve tahsil edilemeyen verginin maliyeti ve bunun yasal faizi eklemesi yapılarak alındığından, vergi kaçırmanın maliyeti, vergiyi zamanında usulüne uygun bir şekilde ödeme maliyetinin üzerine çıkmakta ve mükellef açısından daha fazla yük olmaktadır. Vergi cezalarının yüksek olması, mükellefi vergi kaçırma eyleminden uzakta tutmakta, her ne kadar ödemesi gereken vergi miktarı yüksek olsa da, vergi kaçırma ve sonrasında yakalanması durumunda daha fazla yaptırımla karşılaşacağını bilmesi sebebiyle, vergi kaçakçılığını önleme işlevi görmektedir (Yılmaz, 2006:70-71).

Vergi cezalarının yaptırımlarının nasıl olması gerektiği, literatürde çeşitli tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Verginin toplumsal boyutunun olması sebebiyle, vergi cezalarının sadece maddi değil aynı zamanda hürriyeti kısıtlayıcı nitelikte de olması gerektiğini savunan bir görüş varken, diğer taraftan verginin direkt olarak ekonomik boyutta olduğu, bu bakımdan vergi ile ilgili verilecek cezanın boyutunun da ekonomik olması gerektiği görüşü de bulunmaktadır. Ayrı görüşler olmasına rağmen, bu görüşlerin ortak bulunduğu paydada bulunmaktadır. Ceza ister hürriyeti kısıtlayıcı olsun, isterse de ekonomik boyutta bir yaptırım olsun, esas amacı vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek, bunun için caydırıcı önlemler almak ve bu önlemlerin uygulama alanını yaratmaktır (Biberoğlu, 2006:77).

Mükelleflerin vergi kanunlarında suç sayılan eylemlerde bulunma miktarı, vergi cezalarının ne oranda uygulandığına bağlıdır. Mükellef denetim sıklığını dikkate alarak, vergiye tabi kazanç ve iratının ne kadarını beyan edip ne kadarını kaçıracağını kendisi belirler. Vergi denetimlerinin sıkı ve buna mukabil vergi cezalarının da etkin olduğu bir sistemde, mükellef vergi kaçırmanın sonucunda meydana gelecek cezanın daha büyük miktarda olduğunu düşüneceğinden, gelirinin tamamını beyan edip ona göre vergilendirilmeyi uygun görür. Vergi denetim ve cezalarının sıkı olması, diğer mükellefler üzerinde, vergilemede adalet ilkesinin geçerli olduğu izlenimi yaratacağından, vergiye gönüllü uyum sürecinin hızlandırılması sağlanacaktır (Aktan ve Çoban, 2006:146-147).

Vergi denetimlerinin sık olması, vergi kayıplarının önlenmesi için tek başına yeterli değildir. Vergi denetimlerine ilave olarak vergi cezalarının da sık ve etkin olması, mükelleflerin vergi kaçırma potansiyellerinde bir azalmaya sebebiyet verir. Netice olarak vergi denetimlerinin sık olması mükellefleri bir nebze vergi kaçırma durumundan geri itse de, vergi kayıplarının telafi edilmemesi durumu ortaya çıkacağından, vergi idaresi yine bir kayıpla karşı karşıya kalacaktır. Ancak denetim sıklığına ilaveten, vergi cezalarının da sık olması, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı bir işlemde bulunma olasılığını azaltıp, vergiye uyumlu bir mükellef ortaya çıkmasına imkân tanımaktadır.

#### **2.4.2.3. Vergi Afları**

Vergi afları en net şekliyle: Devletin, egemenlik haklarına dayanarak işlerlik kazandırdığı vergi kanunlarına aykırı şekilde hareket eden mükellef üzerine uygulamış olduğu her türlü idari ve hukuki yaptırımların kaldırılması olarak ifade edilebilir (Şenyüz, 1995:71). Diğer bir ifadeyle: Devletin, tahsil edemediği veya eksik tahsil ettiği vergiler sonucu uygulamaya koyduğu yaptırımlardan vazgeçmesi şeklinde tanımlanabilir (Demir, 2009:7).

Vergi afları muhteviyatı itibariyle gerekli mi gereksiz mi tartışmalarını beraberinde getirmiştir. Vergi aflarının gerekli olduğu düşüncesiyle hareket edenler şu savları öne sürmüşlerdir: Geçmiş dönemlerden itibaren kayıt dışı hareket eden

mükellefler olabilir. Bu mükelleflerin kayıt dışı olmasının çeşitli sebepleri olabilir. Örneğin mükellef geçmişte vergi kaçırmış ancak gelecekte bundan pişman olmuş ama bunun ortaya çıkmasından çeşitli çekinceleri olabilir. İşte böyle durumlarda vergi afları, bu mükelleflerin yeni bir vergi sayfası açmasına müsaade edebilir. İkinci olarak, mükellef maddi durum yetersizliği veya bilinçli bir şekilde, vergileme döneminde vergisini ödeyememe veya ödememe durumunda olabilir. Yine bu durumda olan mükellefler açısından ikinci bir şans niteliğine gelecek vergi afları, bu kişilere de yeni bir sayfa açma durumu yaratabilir. Bu durumdan, vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerde hoşnut olurlar. Çünkü vergisini ödeyecek kişi sayısı arttığı zaman, vergi oranlarında bir düşme meydana gelecek ve dürüst mükelleflerin kendi ödeyeceği vergi oranlarında düşme meydana gelecektir (Güner, 1998:262).

Vergi aflarının gereksiz ve ekonomide fırsat eşitsizliği yarattığını iddia eden görüşler de mevcuttur. Bu görüşlere göre; vergi afları, vergi toplamakla görevli olan vergi idarelerinin bir başarısızlığıdır. Vergi afları sebebiyle vergisini düzenli olarak ödeyen vergi mükellefleri haksızlığa uğramaktadır. Vergisini eksik ödeyen veya hiç ödemeyen mükelleflere verilen cezaların affı anlamına gelen vergi afları sayesinde, ceza alması gereken mükellefler, yasal faiz ödemesi dahi yapmamakta ve daha sonra aynı miktarda vergisini ödemektedir. Oysa vergisini zamanında ödeyen mükellefler ile stopaj usulüyle direkt olarak vergisi ödenen mükellefler açısından, vergi afları bir ceza niteliği taşımaktadır. Bununla birlikte vergisini zamanında ödeyen mükellefler dahi, zamanında ödenmeyen vergilere getirilen cezaların affedildiğini gördüğü zaman, vergisini ödemeyen mükellefler gibi hareket etme durumları ortaya çıkabilir. Bu bakımdan sürekli çıkarılan vergi aflarının, vergiye gönüllü uyumu azaltıcı niteliğinin olduğu unutulmamalıdır. Bununla birlikte vergi afları sayesinde, vergisini zamanında vermeyen mükellefler, vergisini zamanında veren mükelleflere nazaran bir rekabet avantajı elde etmekte ve durum kayıt dışı ekonomiyi özendirici nitelik taşımaktadır (Karakoç, 2004:98-99).

#### **2.4.2.4. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı**

Mükellefin vergisel yükünün nasıl hesaplanacağı, vergi idarelerinin vergileme sürecinde uygulayacağı yöntemler, mükellefin ve vergi idaresinin birbirlerine göre hak

ve yükümlülükleri, vergi kanunları ile belirlenmektedir. Bu bakımdan vergi kanunlarının, herhangi bir anlaşmazlığa mahal vermeksizin, net ve kolay anlaşılır olması gereklidir.

Teoride vergi kanunlarının net ve anlaşılabilir olması gerektiği söylene de pratikte vergi kanunları karmaşık yapıdadır. Mali konularda uzman kişiler ve hukukçular tarafından dahi yorumlanması zor olan vergi kanunları hem mükellef hem de vergi idaresi açısından sıkıntılı durumlara yol açmaktadır. Mükellef iyi veya kötü niyetli olabilir. Ancak vergi sistem ve kanunlarının karmaşık yapıda olması, mükellefin niyetini anlamada zorlaştırıcı bir etkidir. Mükellef iyi niyetli olmasına rağmen vergi kanununda anlayamadığı bir konu sebebiyle, vergisini ödeyememe durumunda kalabilir. Ve bu durumda ortaya bir vergi kaybı çıkar. Buna mukabil mükellef kötü niyetli de olabilir. Ancak vergi kanunlarında ki anlaşılabilirlik, bu mükellefin vergi kaçırmada almış olduğu riski azaltır ve bu durumda da ortaya bir vergi kaybı çıkar. Vergi idaresi açısından bakıldığında ise, mükellefin iyi niyetli mi yoksa kötü niyetli mi olduğu, bu karmaşık vergi kanunu içerisinde anlaşılamayacağından, dürüst mükellefin de cezalandırılma durumu ortaya çıkabilir (Çoban, 2004:60-61).

Vergi sisteminin maruz kaldığı sıkıntılardan bir tanesi de vergi kanunlarında sık yapılan değişimlerdir. Vergi kanunlarının sık değişmesi, mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ihtimallerini arttırmakta ve vergi kanunlarını ihlal etmek için sürekli olarak fırsat çıkarmaktadır. Vergi sisteminde yaşanan sık değişimler ve vergi kanunlarının yapısının karmaşık olmasının iki somut sonucu vardır: Bunlardan birincisi vergi yönetim maliyetlerinin (tax administration cost) yükselmesi, ikincisi ise vergiye gönüllü uyumun (tax compliance) düşmesidir (Biberoğlu, 2006:76).

Vergi ile ilgili yapılan düzenlemelerde bazı bölümlerin üzerinde daha fazla durup daha ayrıntılı bir çalışma çıkarıldığı zaman, vergi düzenlemelerinin anlaşılabilirliği azalmakla birlikte, uygulamada da çeşitli zorluklar yaşanabilmektedir. Vergi kanunlarında yapılan ayrıntılı düzenlemelerin amacı tamamen vergisel sıkıntıları gidermek olsa da ayrıntıların anlaşılabilirliği düşeceğinden, bu düzenlemelerin faydadan çok zarar vereceği bir gerçektir. Burada yapılması gereken doğru çalışma; vergi ile ilgili yapılan düzenlemelerde, mükellef ve vergi idaresi göz önünde bulundurulmalı ve



uygulamada sıkıntı yaratacak karmaşık düzenlemelerden kaçınılması gereklidir (Akdoğan, 1999:101-102).

Yapılan vergi düzenlemeleri ile vergi kanunlarının anlaşılabilirliğinin zedelenmesi, vergiye uyumunu da etkilemektedir. Karmaşık ve anlaşılabilirliği zor olan bir vergi sisteminde gönüllü vergi uyumu maliyeti yükselmekte, bunun sonucunda da vergiye uyum zorlaşmaktadır. Bu durumda gönüllü vergi uyumu sadece mükellefler açısından zorlaşmayıp, vergi idareleri ve vergi yargısı içinde zor bir hale gelecektir. Bu bakımdan vergi düzenlemelerinin ayrıntılara boğulmaksızın, sade, net ve anlaşılır olması hem mükelleflerin hem de vergi idaresi ve vergi yargısının, vergiye uyum sürecini kolaylaştırmaktadır (Kumluca, 2003:94).

#### **2.4.2.5. İstisna ve Muafiyetler**

İstisna ve muafiyet kelime anlamı olarak, vergilendirilebilir bir kişinin veya gelirin, belirli bir süre veya süresiz olarak vergi dışı bırakılma durumudur. Bu kavramlardan istisna, vergilendirilebilir bir gelirin konusu itibariyle belirli bir süre veya süresiz olarak vergi dışı bırakılması iken, muafiyet ise vergilendirilebilir bir kişinin belirli bir süre veya süresiz olarak vergi dışı bırakılmasıdır.

Devlet, ekonomik, siyasi, sosyal amaçları olan bir takım kişi veya kurumlara, vergisel istisna ve muafiyet tanımıştır. Belirlenen bu kişi veya kurumlar yapmış oldukları faaliyetlerine eşdeğer olarak belirli bir süre veya süresiz olarak vergi muafiyeti veya istisnasından faydalanmaktadır. Ancak bu muafiyet ve istisnalar, siyasi ve sosyal bir takım kaygılar sebebiyle bir zümreye tanınırken, bir takım zümreye tanınmaz ise eğer, vergilemede adalet ve eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Bu ayrıcalıkların yaşanmaması amacıyla vergilemede istisna veya muafiyet olmaksızın her kişi veya kurumun vergilendirilmesi, vergisel adalet ve eşitliğin sağlanması açısından daha önemlidir. Bütün bunlara ilaveten, vergisel istisna ve muafiyetler belirli gruplara uygulandığı zaman, devletin vergi gelirlerinde bir azalma meydana gelir. Devlet bu azalmayı telafi edebilmek için vergi oranlarında bir artışa gitmekte, vergisel istisna veya muafiyetten faydalanamayan kişi veya kurumlar üzerine daha fazla vergi yükü yüklemektedir. Devletin yapmış olduğu bu davranış da yine vergilemede adalet ve

eşitlik ilkesine ters düşeceğinden, vergisel istisna ve muafiyetlerin olmaması, olması gerekiyorsa da en minimal seviyede tutulması elzem bir davranıştır (Dunn, 1998).

Yapmış olduğu ekonomik, siyasi veya sosyal faaliyetler sebebiyle istisna veya muafiyet almış olan kişi veya kurumlar, yapmış oldukları bu faaliyetlerin bitmesiyle birlikte, muafiyet ve istisna kapsamından çıkacak ve vergi vermeye başlayacaktır. Ancak bundan önceki vergileme dönemlerinde vergiden muaf olan kişiler veya istisna tutulan gelirler, vergi verme sürecinde devlete tepki gösterecek ve vergileme sürecine uyumsuzluk gösterecektir. Mükellef bundan önceki dönemlerde vermemiş olduğu vergiler gibi, bundan sonrada vergi vermemeyi düşündüklerinden, kendilerinin haksızlığa uğradığını düşünecektir.

Piyasa genelinde indirim ve muafiyetlerden faydalanan kişi ve kurumların büyük işletme sahipleri ve büyük işletmeler olduğu görülmüştür. Küçük işletmelere nazaran daha çok rekabet üstünlüğü olan bu işletmelerin, ayrıca vergilemede istisna veya muafiyetten de yararlanması durumunda, küçük işletmelerin rekabet gücünün kalmamasına ve iş hayatlarına son verip piyasadan çekilmesine sebep olur. Bu bakımdan devlet vergilemede istisna ve muafiyet gibi çok önemli bir karar alırken, piyasanın işleyişini bozmadan, bir işletmenin diğer bir işletmeye rekabet üstünlüğü sağlamasının önüne geçerek ve vergilemede adalet ve eşitlik ilkesini bozmamaya çaba göstermelidir (Biberoğlu, 2006:83).

Devlet istisna ve muafiyet vasıtasıyla bir takım ekonomik, siyasi ve sosyal amaçlar uğruna çalışan kişi ve kurumlara ayrıcalık tanımak isteyebilir. Ancak serbest piyasa ekonomisine direkt olarak etki eden bir ayrıcalık piyasanın işlerliğini bozmaktadır. Bu bakımdan devletin istisna ve muafiyet gibi iki önemli vergisel kararı alırken, rekabet yarışını gözeterek, herhangi bir kişi veya kuruma ayrıcalık gözetmeksizin hareket etmesi elzem bir davranıştır.

#### **2.4.2.6. Vergi İdaresinin Yapısı**

Vergi idaresi muhteviyatı itibariyle verginin konusu ile vergilemenin uygulama aşamalarının tamamını ifade etmektedir. Bu bakımdan vergi idaresinin etkin olmasından

kasıt, verginin tarh aşamasından itibaren, uygun tarh usulünün seçilmesi ve vergi oranları ile vergi matrahı arasındaki uyumu sağlamak ve vergilemede adalet ve eşitlik ilkesini tesis etmektir (Batırel, 2007:113).

Devlet vergileme sürecinde başarı sağlamak istiyorsa eğer, vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler kadar, mevcut kanunlarında işlerliğini kontrol etmeli ve kanunun uygulanış şeklinin gereği gibi olması sağlanmalıdır. Bu bakımdan iyi bir vergi mevzuatının olması yeterli değildir. Bu mevzuata işlerlik kazandıran vergi idarelerinin olması ve etkin bir şekilde faaliyette bulunması da önemlidir. Sadece kanunlarda yazan ancak uygulamada yeri olmayan vergi kanunları, mükellefler tarafından tepkiyle karşılanır ve vergiye karşı bir uyumsuzluk meydana gelir (Doğanyigit, 1993:38).

Vergi idaresinin yapısı ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkinin varlığı Lars P. Feld ile Bruno S. Frey tarafından yapılan çalışmayla gösterilmiştir. Bu çalışmaya göre, vergi idaresinin mükellef üzerindeki algısı ve davranışları ile vergi ahlakı arasında pozitif korelasyon bulunmuştur. Yani vergi idaresinin mükellefe ılımlı, nazik ve saygılı davranması vergi ahlakını arttırmaktadır. Vergi ahlakının artması, mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerini azaltıcı niteliğe sahip olduğundan, mükellefin vergiye uyumunu artırması ile sonuçlanır. Ancak sert ve otoriter tutumlu bir idarenin varlığı, vergi ahlakının azalmasına ve bu sebeple de vergiye gönüllü uyumun düşmesine sebep olur. Ancak Feld ve Frey, vergi idaresi yapısının sert ve otoriter olduğu durumlarda her ne kadar vergi ahlakının azalması ve buna bağlı olarak vergiye gönüllü uyumun düşmesi durumu gerçekleşse de, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumunun gerçekleşmediği sonucuna ulaşmışlardır. Çünkü sert ve otoriter tutumda olan vergi idaresine karşı mükellef, cezalandırılma durumunu sürekli göz önünde tutacağından vergi kaçırma eğiliminde azalma meydana gelmektedir (Feld ve Frey, 2001:2-3).

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak aynı zamanda mükellefi korumaya yönelik tedbirler almak, mükellefin arzu ettiği hizmetleri yerine getirmek ve mükellefle arasında güven duygusu tesis etmek, mükellefleri kanunların vermiş olduğu haklarından haberdar etmek ve vergiyle ilgili her türlü yükümlülükleri hakkında bilgi sunmak, vergi dairesinin görevleri arasındadır. Görev tanımlarında da gösterdiği üzere,

vergi idaresi ile mükellef arasında ikili ilişkilerin doğru zeminde sağlanma amacı ve bu amaçların gerçekleştirilip vergi idaresi ile mükellef arasında gönüllü vergi uyumunun oluşturulması sağlanmaya çalışılmaktadır (GİB, 2005).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM SÜRECİ KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ İİBF ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

#### 3.1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Gönüllü vergi uyumu, Türkiye’de davranışsal iktisat üzerine çalışmaların artmasıyla birlikte önem kazanmış, verginin oluşmasından tahsil edilmesine kadar geçen süre içerisinde takibi yapılması gereken bir husus olarak karşımıza çıkmıştır. Gönüllü vergi uyumu son yıllarda araştırmacıların ilgisini çekmeye başlamış ancak yapılan çalışmalar, salt gönüllü vergi uyumu üzerinde yoğunlaşmıştır. Ancak gönüllü vergi uyumu, muhteviyatı itibariyle vergi bilincinden ayrı düşünülemeyecek bir olgu olup, her iki kavramın bir arada değerlendirilip yorumlandığı çalışmalar literatürde oldukça az sayıda bulunmaktadır. Bu bakımdan çalışmamız, bireylerin vergi algısı ve vergi bilinci üzerinden gönüllü vergi uyumunu açıklaması sebebiyle konuya daha fazla bütünlük kazandırmıştır.

Çalışmaya başlarken, ilk olarak üniversite genelinde bir anket yapılması düşünülmüştür. Ancak bu tarzda yapılan anketin, üniversitede verilen vergi ve türevleri derslerin, vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumu kazandırıp kazandırmadığının ölçümünü güçleştirdiği için, anket çalışmasının Kilis 7 Aralık Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü 1.sınıf, İşletme Bölümü 4.sınıf, İktisat Bölümü 1. Sınıf ve İktisat Bölümü 4.sınıf öğrencilerine yapılması kararlaştırılmıştır. Türkiye’de vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumu literatürüne katkı sağlamak amacıyla yapılan anket çalışmamızın yöntem ve bulguları, ilgili olan bu bölümde ayrıntılı bir şekilde verilmeye çalışılmıştır.

##### 3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Gerekliliği

Vergi bir devletin, egemenlik hakkını gösteren ve yaşayan her bir vatandaşın bu egemenlik hakkının tanınmasını sağlayan en önemli ekonomik değerdir. Bu bakımdan devletin, devlet olma olgusunu taşıyabilmesi amacıyla vergi alması ve bu alınan

vergilerin direkt olarak herhangi bir karşılığının olmaması doğal karşılanan bir durumdur. Geçmiş dönemlerde alınan vergilerin içeriği, alınma şekli, zamanı ve usulü günümüz modern vergileme sistemlerinden çok sayıda farklılık içermekte iken, günümüz vergileme sistemi teknolojinin de gelişmesiyle daha sistematik hale gelmiştir. Modern vergileme sisteminde, bir birey üzerine yükümlü olduğu vergi yükünü elektronik ortamda görebilmekte, vergi daireleri de tüm vergileme işlemlerini elektronik ortamda yürütebilmektedir. Ancak bütün bu gelişmişliklere rağmen toplumun büyük bir çoğunluğu vergi ile ilgili sıkıntılar yaşamakta ve üzerindeki vergi yükünden kurtulmanın yollarını aramaktadır. Bu bakımdan topluma vergi ve vergi ile ilgili teknik öğretiler kazandırmanın yanında, vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyum öğretilerinin de kazandırılması elzemdir. Verginin teknik konularından ziyade, vergiden elde edilecek kazanımların ve bu kazanımların vergi veren bireylere, daha fazla bir şekilde kazanım olarak geri dönmesinin daha yoğun anlatıldığı toplumlarda, devletin elde etmiş olduğu vergi gelirlerinin yükseldiği görülmektedir. Çünkü modern sosyal bilimlerde bilinç ve onun ekonomik bir türevi vergi bilincinin yüksek olduğu ülkelerin , vergi gelirlerinde de önemli artışlar gerçekleşmiştir. Ekonomik olarak gelişme göstermekte olan ülkeler sınıfında gösterilen Türkiye açısından bakıldığında zaman, vergi konusunda bazı sıkıntılar olduğu görülmekte, bu sıkıntıların aşılabilmesi amacıyla topluma vergi bilinci konusunda daha fazla ve açıklayıcı bilgiler sunması, vergi bilinci hususunda aksak noktalar saptanmalı ve bu aksaklıklar giderilmeye çalışılarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlu olması sağlanmalıdır.

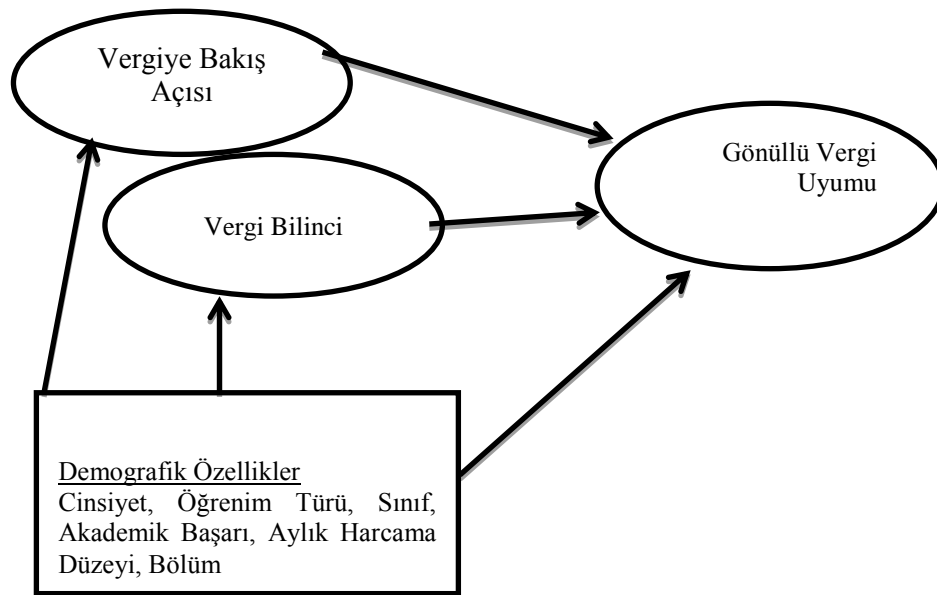
Yapılan literatür taramaları sonucunda, Türkiye’de vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumu kavramlarının ayrı ayrı ele alındığı ve her iki kavramın ortak olarak ele alındığı bir alan araştırmasının olmadığı tespit edilmiştir. Ancak hem vergi bilincini hem de gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörler bir arada değerlendirildiği zaman, her ikisini de etkileyen faktörler arasında bir benzerlik olduğu sonucuna ulaşılmış ve bu iki kavramın birbirinden ayrı değerlendirilemeyeceği ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan çalışmanın öncelikli amacı vergi bilinci oluşmuş bireylerin aynı zamanda vergiye gönüllü uyumunun da oluştuğuna dikkat çekmektir. Çalışmanın bir başka amacı ise, ülkemizde vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumu kavramlarının her ikisinin ortak ele alındığı bir çalışmayla, boşluk olan bu alanı doldurmaktır. Bu nedenle, Kilis 7 Aralık

Üniversitesi 1. ve 4.sınıf öğrencileri üzerinde vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumunu belirleyen temel faktörler araştırılmıştır. Böyle bir araştırma sonucunda yapılacak genellemeler konunun anlaşılabilirliği için çeşitli avantajlar sağlayacaktır. Çalışmanın bir başka amacı ise, vergi ile ilgili eğitimlerin vergi konusundaki genel görüşler, vergi bilinci konusundaki genel görüşler ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olup olmadığının ölçülmesidir. Bu bakımdan örneklem olarak, üniversitede henüz vergi eğitiminin başında olan 1. sınıf öğrencileri ile vergi ile ilgili eğitimin büyük bir kısmını almış olan 4. sınıf öğrencileri alınmıştır.

Bu çalışmada vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumunun demografik, sosyo-kültürel ve ekonomik faktörleri test edilmeye çalışılmıştır. Literatürde vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumunun bir arada olduğu alan araştırma sayısının yok denecek kadar az olması, çalışmanın motive edici yanlarından birisi olmuştur.

### 3.1.2. Çalışmanın Modeli

Bu çalışma bağımlı ve bağımsız olmak üzere iki ayrı değişkenden oluşmaktadır. Çalışmada vergiye bakış açısı ve vergi bilinci bağımsız değişkenleri ifade ederken, gönüllü vergi uyumu bağımlı değişkeni ifade etmektedir. Çalışmada, hem bağımsız değişkenler hem de bağımlı değişken tek boyutludur.



Grafik 3.1: Çalışmanın Modeli

### 3.1.3. Literatür Özeti

Vergi bilinci ve gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörlerin birbirine benzerliğini ve birbirinden ayrı düşünölemeyeceğini ikinci bölümde belirtmiştik. Bununla birlikte literatürde, vergi bilini ve gönüllü vergi uyumunun ayrı ele alındığı birçok çalışma görölmektedir.

Muter vd.(1993)'nin Manisa'da 505 mükellef ile yaptığı anket çalışması mevcuttur. Ankete katılanların %52'si vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığına inanmaktadır. Vergi kaçırın meslektaşınızı nasıl değerlendirirsiniz sorusuna ankete katılanların %19'u şiddetli tepki gösteririm, %50'si hoş karşılamam,%19'u zorunlu olduğu için yapmıştır, %4,4'ü kurnaz bir tacir, %4,4'ü ise normal karşılarım diye cevap vermiştir.

Cansız(2006)'nın, Afyon ilinde yapmış olduğu vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri adlı çalışmaya 816 mükellef katılmıştır. Çalışmanın sonucunda mükelleflerin vergi bilincinin tam olarak gelişmediği tespit edilmiştir.

Demir(1999)'in Afyon ilinde yapmış olduğu çalışmada, mükelleflerin vergilerini tam olarak ödememesinin nedeni olarak, %33,7'si vergi oranlarının yüksek olması, %22,7'si gerekli vergi reformlarının yapılmamış olması, %11,6'sı biçimsel yükümlölüklerinin fazla olması, %8,3'ü devletin verginin zorunluluğunu kamuoyuna anlatamaması olarak saptamıştır.

Çiçek vd. (2007)'nin Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF 4.sınıf öğrencilerine yapmış oldukları vergi bilinci çalışmalarında, anket uygulanan kişilerin vergi bilincinin beklentinin üzerinde çıktığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çelikkaya ve Gürbüz (2008)'in yaptıkları çalışmada, mükelleflerin vergi tutum ve davranışları araştırılmıştır. Sonuç olarak eğitim seviyesi yükseldikçe, vergi aflarına bakış açısında olumlu yönde olduğu tespit edilmiştir.



Literatüre bakıldığı zaman vergi bilincinin, bireylerin vergiye bakış açısı ve tutumlarına bağlı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

### 3.1.4. Hipotezler

Çalışmanın temel konusu olan, vergi bilinci ve vergiye bakış açısı ile gönüllü vergi uyumu arasında bir ilişki vardır. Bu ilişkileri test etmek için, çalışma modeli üzerine bazı hipotezler geliştirilmiştir.

H<sub>1</sub>: Vergi bilinci, gönüllü vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü etkiye sahiptir.

H<sub>2</sub>: Vergi konusundaki genel görüşler, gönüllü vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü etkiye sahiptir.

H<sub>3</sub>: Vergi bilinci açısından, demografik bilgiler arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>3a</sub>: Vergi bilinci açısından, cinsiyetler arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>3b</sub>: Vergi bilinci açısından, öğrenim türleri arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>3c</sub>: Vergi bilinci açısından, sınıflar arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>3d</sub>: Vergi bilinci açısından, akademik başarılar arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>3e</sub>: Vergi bilinci açısından, aylık harcama düzeyleri arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>3f</sub>: Vergi bilinci açısından, lisans bölümü arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>4</sub>: Vergi konusundaki genel görüşler açısından, demografik bilgiler arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>4a</sub>: Vergi konusundaki genel görüşler açısından, cinsiyetler arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>4b</sub>: Vergi konusundaki genel görüşler açısından , öğrenim türleri arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>4c</sub>: Vergi konusundaki genel görüşler açısından, sınıflar arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>4d</sub>: Vergi konusundaki genel görüşler açısından, akademik başarılar arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>4e</sub>: Vergi konusundaki genel görüşler açısından, aylık harcama düzeyleri arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>4f</sub>: Vergi konusundaki genel görüşler açısından, lisans bölümleri arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>5</sub>: Gönüllü vergi uyumu açısından, demografik bilgiler arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>5a</sub>: Gönüllü vergi uyumu açısından, cinsiyetler arasında istatistiksel farklılıklar vardır.

H<sub>5b</sub>: Gönüllü vergi uyumu açısından, öğrenim türleri arasında istatistiksel farklılıklar vardır.

H<sub>5c</sub>: Gönüllü vergi uyumu açısından, sınıflar arasında istatistiksel farklılıklar vardır.

H<sub>5d</sub>: Gönüllü vergi uyumu açısından, akademik başarılar arasında istatistiksel farklılık vardır.

H<sub>5e</sub>: Gönüllü vergi uyumu açısından, aylık harcama düzeyleri arasında istatistiksel farklılıklar vardır.

H<sub>5f</sub>: Gönüllü vergi uyumu açısından, lisans bölümleri arasında istatistiksel farklılık vardır.

### 3.1.5 Araştırmanın Sınırı

Alan araştırmasında istenilen bilgilere ulaşmak için, öncelikli yapılması gereken, araştırmanın sınırlarının doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Alan araştırması yapılacak alan geniş sınırlar içerip sağlıklı sonuçlar veriyorsa eğer bu doğru bir araştırma sınırı olarak kabul edilmemelidir. Bu bakımdan, istenilen doğru istatistiksel veriler sınırlandırılmış alanlardan seçilirse eğer daha sağlıklı sonuçlar elde edilebilmektedir.

Çalışmanın sınırı belirlenirken anketin uygulanacağı ana kütle seçimleri, ana kütlenin çeşitli demografik özellikleri, anketin uygulanacağı alan ve anketin uygulanacağı zaman özenle seçilmiş ve uygulanmıştır. Ana kütlenin belirlenmesi, örneklem seçimi ve anketlerin uygulanma biçimi aşağıda daha detaylı olarak ifade edilmiştir.

#### 3.1.5.1. Ana Kütlenin Belirlenmesi

Anket uygulanması sırasında ve sonrasında herhangi bir sıkıntının yaşanmaması amacıyla, anket uygulaması katılımcılarla yüz yüze tarafımızca uygulanmıştır. Anket uygulanacak alanın genişliği ve çıkabilecek zorluklar göz önüne alınarak, araştırmanın Kilis 7 Aralık Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ile sınırlandırılmasına karar verilmiştir.

Çalışmanın bir başka sınırlandırma noktası şudur: Kilis 7 Aralık Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde aktif olarak devam eden, birinci ve ikinci

öğretim öğrencilerinin eğitim gördüğü bölümlerden, İktisat ve İşletme bölümleri ile sınırlandırılmasına karar verilmiştir.

### 3.1.5.2. Örneklem Seçimi

Örneklem dediğimiz olgu, ana kütlein alt grubunu ifade eden ve anketlerin uygulandığı kişileri ifade etmektedir. Ana kütlein tamamına ulaşmanın mümkün olmaması sebebiyle, ana kütlede belirli kriterler ölçüsünde seçilen örneklerle araştırmalar yapılabilmektedir. Çalışmanın güvenilirliğini sağlamak amacıyla, örneklem seçimleri bilimsel bir takım onay almış kurallara göre yapılmak zorundadır.

Çalışmada İşletme 1.sınıf, İşletme 4.sınıf, İktisat 1.sınıf ve İktisat 4.sınıf öğrencileri örneklem olarak seçilmiş ve 326 öğrenciye ulaşıp anket yapılmıştır. Çeşitli güven aralıklarında olması gereken minimum örneklem sayıları incelendiği zaman, 326 örneklemin, %5 güven aralığında minimum örneklem sayısı için yeterli istatistiksel sayıda olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Saunders vd., 2000:156).

Örneklem hacmi aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmıştır.

$$n = \frac{q * p * \left(\frac{Z_{\alpha}}{d}\right)^2}{1 + \frac{1}{N} * q * p * \frac{Z_{\alpha}^2}{d} - 1} + p$$

p: Anakütlede gözlenen X'in oranı

q: (1-p) değeri

N: Anakütle hacmi

n: Örneklem hacmi

$Z_{\alpha}$ :  $\alpha=0.05$  için 1.96.

d: kabul edilebilir hata oranı

Yukarıdaki formülde, p ve q değerleri genel olarak bilinmemektedir. Bu nedenle anaktüleyi en iyi temsil edecek örneklem seçimi için başarı oranı (anakütlerde gözlenen X olayının oranı)  $p=0,5$  olarak kabul edilir. Anakütlenin 370 olduğu varsayımı ve %90 güven seviyesinde, %3 kabul edilebilir hata oranı ile formüle göre 309 adet denek ile anket yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan çalışmada uygulanan 326 anket, örneklem seçimi için yeterli bir sayıdır(Weiers, 2008:300).

### 3.1.5.3. Anket Yöntemi

Anket, nicel araştırma yöntemlerinin en önemli aşamalarından birisidir. Bu bakımdan anketin özellikleri önem kazanmaktadır. Anketörlerin özellikleri, deneklerin kimlerden oluşması gerektiği, anket forumunun düzen içinde olması, anketin yapılan denek tarafından doldurulması ve anketten elde edilen sonuçların istatistiksel analizinin yapılabilmesi amacıyla bilgisayar ortamına aktarırken doğru usullerin kullanılması önem arz etmektedir.

Çalışmada öncelikle olarak, yaptığımız araştırmayla ilgili olarak daha önceki çalışmalar incelenmiş ve örneklem herhangi bir sıkıntıya düşmeden, içtenlikle cevaplayabileceği bir soru seti hazırlanmıştır. Anket formunu uygulamak maksadıyla sahaya çıkmadan önce, işletme 1.sınıf öğrencileri pilot öğrenciler olarak seçilmiş ve anketin geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiştir.

Örneklem tarafından anketin doldurulma süresi 5-10 dakikalık bir zaman aralığında, örneklemi sıkıcı herhangi bir durumun oluşmasına imkan tanımayan bir mahiyette olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Anket bizzat tarafımızca uygulandığından, özensiz şekilde verilen cevapların tespiti halinde, bu anketler çalışmaya dahil edilmemiştir. Örneklem cevaplarının gizliliğini sağlamak ve örneklem gönül rahatlığıyla anketleri doldurmalarını sağlamak maksadıyla, verilen cevapların hiçbir

şekilde açıklanmayacağı gibi hususlar anket doldurulmadan önce tarafımızca duyurulmuştur.

Anket formları doldurulduktan sonra, tarafımızca anketlerin her birisine verilen numaralar aracılığıyla SPSS programına aktarılmış ve gözden kaçan herhangi bir hususun olması halinde tarafımızca düzeltilmiştir. SPSS programına girilen verilerin ardından çalışmanın bundan sonraki bölümü analiz ve yorum kısmı oluşturmuştur.

### **3.2. KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ İİBF ALAN ARAŞTIRMASI**

#### **3.2.1. Araştırma İle İlgili Bulgular**

Araştırma ile ilgili bulgular, frekans dağılımları ve güvenilirlik analizi, korelasyon analizi, regresyon analizi, T testi ve anova testine tabi tutularak yorumlanmıştır.

##### **3.2.1.1. Frekans Dağılımları ve Güvenilirlik Analizi**

Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF alan araştırması kapsamında yapılan anket çalışmasında, İşletme 1.sınıf, İşletme 4.sınıf, İktisat 1.sınıf ve İktisat 4.sınıf öğrencilerine toplamda 36 sorudan oluşan anket formu oluşturulmuştur. Bu 36 sorudan ilk 6 soru, cinsiyet, öğrenim türü, sınıf, akademik başarı, aylık harcama düzeyi ve lisans bölümü şeklindeki demografik sorulardan oluşmaktadır. Bu sorular için sınıflama ölçeği kullanılmış ve veriler bilgisayar ortamına 1'den başlayarak kodlanmıştır. Herhangi bir işaretleme yapılmayan durumlarda, o soru için 0 yazılarak bilgisayar ortamına aktarılmıştır.

Ankette demografik soruların haricinde 30 adet tutum ölçmeye yönelik soru bulunmaktadır. Bu sorular 5'li likert ölçeğine göre sorulmuş ve cevapların, *Kesinlikle Katılmıyorum*, *Katılmıyorum*, *Kararsızım*, *Katılıyorum* ve *Kesinlikle Katılıyorum* şeklinde işaretlenmesi istenmiştir. Verilen cevaplardan oluşan veriler, bilgisayar ortamında SPSS programına girilmiştir.

Aşağıda ankete katılan bireylerin demografik özelliklerini gösteren frekans dağılımları ve anketin güvenilirlik analizi gösterilmiştir.

**Tablo 3.1: Cinsiyet Grubu Frekans Dağılımları**

Cinsiyet	Frekans	Yüzde%	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
Erkek	144	44,2	44,2	44,2
Kadın	182	55,8	55,8	100,0
Toplam	326	100,0	100,0	

Tablo 3.1, Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF’de anket uygulanan öğrencilerin cinsiyetleri itibariyle dağılımlarını vermektedir. Öğrenciler cinsiyetleri itibariyle gruplandığında, ankete katılanların % 44,2’ sinin erkek, % 55,8’inin kadınlardan oluştuğu görülmektedir.

**Tablo 3.2: Öğrenim Türü Grubu Frekans Dağılımı**

Öğrenim Türü	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
1. öğretim	232	71,2	71,2	71,2
2. Öğretim	94	28,8	28,8	100,0
Toplam	326	100,0	100,0	

Tablo 3.2, Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF’de anket uygulanan öğrencilerin öğrenim türü itibariyle dağılımlarını vermektedir. Öğrenciler öğrenim türü itibariyle gruplandığında, ankete katılanların %71,2’sinin birinci öğretim, % 28,8’inin ikinci öğretim öğrencilerinden oluştuğu görülmektedir.

**Tablo 3.3: Sınıf Grubu Frekans Dağılımı**

Sınıf	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
1. sınıf	107	32,8	32,8	32,8
4. sınıf	219	67,2	67,2	100,0
Toplam	326	100,0	100,0	

Tablo 3.3, Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF’de anket uygulanan öğrencilerin kaçınıcı sınıf olduğuna dair dağılımlarını vermektedir. Öğrenciler sınıf türü itibariyle gruplandırıldığında, ankete katılanların % 32,8’inin 1. sınıf, % 67,2’sini 4. Sınıf öğrencilerinden oluştuğu görülmektedir.

**Tablo 3.4: Akademik Başarı Grubu Frekans Dağılımı**

Akademik Başarı	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
2.00 altında	62	19,0	19,0	19,0
2.00-2.50 arasında	126	38,7	38,7	57,7
2.50-3.00 arasında	90	27,6	27,6	85,3
3.00-3.50 arasında	41	12,6	12,6	97,9
3.50 üzerinde	7	2,1	2,1	100,0
Toplam	326	100,0	100,0	

Tablo 3.4, Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF’de anket uygulanan öğrencilerin akademik başarı düzeylerine dair dağılımları vermektedir. Öğrenciler akademik başarı düzeyi itibariyle gruplandırıldığında, %19’u 2.00 altında, %38,7’si 2.00-2.50 arasında, %27,6’sı 2.50-3.00 arasında, %12,6’sı 3.00-3.50 arasında ve %2,1’i 3.50 üzerinde olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.5: Aylık Harcama Düzeyi Grubu Frekans Dağılımı**

Aylık Harcama	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
cevapsız	1	,3	,3	,3
300 tl altında	67	20,6	20,6	20,9
300-499 tl	122	37,4	37,4	58,3
500-750 tl	85	26,1	26,1	84,4
751 tl üzerinde	51	15,6	15,6	100,0
Toplam	326	100,0	100,0	

Tablo 3.5, Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF’de anket uygulanan öğrencilerin aylık harcama düzeylerine dair dağılımları vermektedir. Öğrenciler aylık harcama düzeyleri itibariyle gruplandırıldığında, %20,6’sı 300 TL altında, %37,4’ü 300-499 TL arasında, %26,1’i 500-750 TL arasında, %15,6’sı 751 TL üzerinde olduğu



görülmektedir. Ankete katılan 1 öğrenci ise, aylık harcama düzeyiniz sorusunu işaretlemeksizin boş bırakmıştır.

**Tablo 3.6: Lisans Bölümü Grubu Frekans Dağılımı**

Bölüm	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
işletme	163	50,0	50,0	50,0
iktisat	163	50,0	50,0	100,0
Toplam	326	100,0	100,0	

Tablo 3.6, Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF’de anket uygulanan öğrencilerin lisans bölümlerine dair dağılımları vermektedir. Öğrenciler lisans bölümleri itibariyle gruplandırıldığında, %50’si İşletme Bölümü, %50’si İktisat Bölümü olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.7: Güvenilirlik (Reliability) Analizi – (Cronbach’s Alpha)**

Cronbach's Alpha Katsayısı	Soru Sayısı
,831	30

Tablo 3.7, anketin güvenilirlik analiz sonuçlarını göstermektedir. Güvenilirlik analizi yapılırken, demografik sorular dahil edilmemiştir. Anketin güvenilirlik alpha katsayısı 0,831 olarak analiz edilmiştir. Bu sonuçlara göre anket, sosyal bilimler açısından belirlenen güvenilirlik katsayısına göre güvenilirdir sonucuna ulaşılmıştır.

### 3.2.1.2. Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi ile birlikte, değişkenler arasında bir ilişkinin var olup olmadığını, eğer bir ilişki varsa bu ilişkinin kuvvetli bir ilişki mi yoksa zayıf bir ilişki mi olduğu analiz edilmiştir (Gürbüz ve Şahin,2016:264).

**Tablo 3.8: Korelasyon Tablosu**

		VKGG	VBKGG	GVUKGG
V K G G	Pearson korelasyon	1	,488**	,421**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	326	326	326
V B K G G	Pearson korelasyon	,488**	1	,653**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	326	326	326
G V U K G G	Pearson korelasyon	,421**	,653**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	326	326	326

\*\* . Korelasyon, 0.01 seviyesinde anlamlıdır (2-tailed).

VKGG: Vergi Konusundaki Genel Görüşler

VBKGG: Vergi Bilinci Konusundaki Genel Görüşler

GVUKGG: Gönüllü Vergi Uyumu Konusundaki Genel Görüşler

Vergi konusundaki genel görüşler, vergi bilinci konusundaki genel görüşler ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler arasındaki ilişkiler, çoklu korelasyon analizi ile test edilmiştir. Tablo 3.8'te görülen sonuçlara göre anlamlılık oranının (Sig. 2-tailed) 0.05'ten küçük olduğu VKGG ile VBKGG, VKGG ile GVUKGG ve VBKGG ile GVUKGG arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında; vergi bilinci, gönüllü vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü etkiye sahiptir. Doğal olarak  $H_1$  hipotezi desteklenmiştir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında; vergi konusundaki genel görüşler, gönüllü vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü etkiye sahiptir. Doğal olarak H<sub>2</sub> hipotezi desteklenmiştir.

### 3.2.1.3. Regresyon Analizi

Regresyon analizi, iki ya da daha çok değişken arasındaki ilişkiyi ölçmek için kullanılan analiz metodudur. Eğer tek bir değişken kullanılarak analiz yapılıyorsa buna tek değişkenli regresyon, birden çok değişken kullanılıyorsa çok değişkenli **regresyon analizi** olarak isimlendirilir. Çalışmamızda tek değişken kullanıldığı için tek değişkenli (basit) regresyon analizi yapılmıştır. Bu bakımdan regresyon analizi sonucu ortaya çıkan tablolardan bir tanesi olan, anova tablosu çalışmaya dahil edilmemiştir.

Regresyon analizine göre Y bağımlı değişken ve X bağımsız değişken olmak üzere iki değişken arasındaki sebep sonuç ilişkisini doğrusal bir modelle ortaya koyan yöntem **basit doğrusal regresyon** denir.

Basit doğrusal regresyon eşitliği genel olarak;

$$Y = a + bX$$

biçiminde bir denklem ile gösterilir.

**oa** → Sabit: X=0 iken Y'nin alacağı ortalama değeri açıklayan sabit terim

**ob** → Regresyon Katsayısı (Regresyon doğrusunun eğimi): X'teki 1 birim değişmenin Y'de yol açtığı ortalama değişim miktarı

Regresyon analizi ile, bağımlı bir değişken üzerinde bağımsız değişkenlerin herhangi bir etkisinin olup olmadığı analiz edilmektedir. Bu bakımdan korelasyon analizinden daha gelişmiş bir analiz türüdür (Gürbüz ve Şahin, 2016:270).

**Tablo 3.9. Regresyon Modeli-I**

Model	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Sig.
1	,177	,175	,000

a.Belirleyiciler: (Sabit), VKGG

Tablo3.9.'da belirtilen  $R^2$  değeri, bağımlı değişken olan GVUKGG'deki değişimlerin ne kadarının bağımsız değişken olan VKGG tarafından açıklandığını gösterir. Tabloya göre; GVUKGG'deki %17'lik değişimin VKGG'e bağlı olduğu söylenebilir.

**Tablo 3.10. Regresyon Modeli- I F değeri**

F Değeri	Sig.
69,882	,000

Tablo 3.10'a göre F değeri 0.05 düzeyinde anlamlıdır (F = 69,882, p<0.05).

**Tablo 3.11. Regresyon Modeli-I Katsayılar<sup>a</sup>**

Model	Standartlanmamış Katsayılar		Standart Katsayılar	t	Sig .
	B	Std. Hata	Beta		
(sabit)	2,111	,173		12,183	,000
VKGG	,416	,050	,421	8,360	,000

a. Bağımlı değişken: GVUKGG

Tablo 3.11'e göre gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler (GVUKGG) ile vergi konusundaki genel görüşler (VKGG) arasında pozitif bir ilişki vardır (0.416). Aynı zamanda t- değerinden bunun istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucu çıkmaktadır. (t=8.360, p= 0,000). Sonuç olarak vergi konusundaki genel görüşler (VKGG) ile gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler (GVUKGG) arasında istatistiksel açıdan anlamlı pozitif doğrusal bir ilişki vardır.

**Tablo 3.12. Regresyon Modeli -II**

Model	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Sig.
1	,427	,425	,000

a. Belirleyiciler: (Sabit), VBKGG

Tabloda 3.12’de belirtilen R<sup>2</sup> değeri, bağımlı değişken olan GVUKGG’deki değişimlerin ne kadarının bağımsız değişken olan VBKGG tarafından açıklandığını gösterir. Tabloya göre; GVUKGG’deki %42’lik değişimin VBKGG’e bağlı olduğu söylenebilir.

**Tablo 3.13. Regresyon Modeli- II F değeri**

F Değeri	Sig.
241,377	,000

Tablo 3.13’e göre F değeri 0.05 düzeyinde anlamlıdır (F = 241,377, p<0.05).

**Tablo 3.14. Regresyon Modeli-II Katsayılar<sup>a</sup>**

Model	Standartlanmamış Katsayılar		Standart Katsayılar	t	Sig.
	B	Std. Hata	Beta		
(sabit)	,878	,173		5,071	,000
VBKGG	,773	,050	,653	15,536	,000

a. Bağımlı değişken: GVUKGG

Tablo 3.14’e göre gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler (GVUKGG) ile vergi bilinci konusundaki genel görüşler (VBKGG) arasında pozitif bir ilişki vardır (0.773). Aynı zamanda t- değerinden bunun istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucu

çıkmaktadır. ( $t=15,536$ ,  $p= 0,000$ ). Sonuç olarak vergi bilinci konusundaki genel görüşler (VBKGG) ile gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler (GVUKGG) arasında istatistiksel açıdan anlamlı pozitif doğrusal bir ilişki vardır.

### 3.2.1.4. T Testi ve Anova Testinin Uygulanması

T testi, birbirinden bağımsız iki örneklemin mevcut olduğu durumlarda bu iki örneklemin, aynı değişkene yönelik ortalamalarının karşılaştırılıp, ortalamalar arasındaki farkın belirli bir anlamlılık düzeyinde olup olmadığının belirlenmesi için kullanılır. Anova testi ise, T testinin analizini, ikiden fazla gruplar üzerinde genelleştirmek için kullanılır (Gürbüz ve Şahin,2016:240).

Yukarıdaki bilgiler ışığında, anketimizde belirlediğimiz 6 maddelik demografik soruları, vergi konusundaki genel görüşler, vergi bilinci konusundaki genel görüşler ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler bölümlerine ayrı ayrı, iki örneklem ya da ikiden fazla grup olmasına göre, T testi veya Anova testi uygulanmıştır.

**Tablo 3.15: Bağımsız Örneklem T Testi- I**

	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
VKGG									
Eşit Varyanslar kabul edildi	,289	,592	,502	324	,616	,04487	,08940	-,13100	,22075
Eşit farkla varsayılmadı			,498	297,4	,619	,04487	,09007	-,13238	,22213

Tablo 3.15'e göre; vergi konusundaki genel görüşlerin (VKGG), cinsiyete göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından cinsiyet grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıda bilgiler ışığında  $H_{4a}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.16: Bağımsız Örneklem Testi- II**

VKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	,003	,959	-,945	324	,345	-,09250	,09791	-,28512	,10011
Eşit farkla varsayılmadı			-,925	164,7	,356	-,09250	,10002	-,28998	,10497

Tablo 3.16'ya göre; vergi konusundaki genel görüşlerin (VKGG), öğrenim türüne göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından öğrenim türü grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{4b}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.17: Bağımsız Örneklem T Testi- III**

VKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	4,827	,029	-3,371	323	,001	-,31393	,09314	-,49717	-,13070
Eşit farkla varsayılmadı			-3,234	189,6	,001	-,31393	,09707	-,50540	-,12247

Tablo 3.17'ye göre; vergi konusundaki genel görüşlerin (VKGG), sınıfa göre anlamlı fark gösterip göstermediği 107 birinci sınıf, 219 dördüncü sınıf öğrencisi üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi

konusundaki genel görüşler açısından sınıf grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Bu sonuçlar vergi ile ilgili eğitimin büyük bir bölümünü almış olan 4.sınıf öğrencilerinin, vergi ile ilgili eğitimin henüz başında olan 1.sınıf öğrencilerine nazaran, vergi konusunda daha bilgili olduğu ve bu bakımdan verginin önemini daha iyi kavradığını göstermektedir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{4c}$  hipotezi desteklenmiştir.

**Tablo 3.18: Anova Testi- I**

Akademik Başarı	Kareler toplamı	df	Ortalama	F	Sig.
Gruplar arasında	20,927	22	,951	,944	,537
Gruplar İçinde	305,432	303	1,008		
Toplam	326,359	325			

Tablo 3.18'e göre; vergi konusundaki genel görüşlerin (VKGG), akademik başarı düzeyine göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından akademik başarı düzeyi grupları arasında istatistiksel farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{4d}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.19: Anova Testi- II**

Aylık Harcama Düzeyi"

	Kareler toplamı	df	Ortalama	F	Sig.
Gruplar arasında	24,080	22	1,095	1,131	,312
Gruplar İçinde	293,209	303	,968		
Toplam	317,288	325			



Tablo 3.19'a göre; vergi konusundaki genel görüşlerin (VKGG), aylık harcama düzeyine göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından aylık harcama düzeyi grupları arasında istatistiksel farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{4c}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.20: Bağımsız Örneklem T Testi- IV**

VKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	,884	,348	-,368	324	,713	-,03272	,08881	-,20743	,14199
Eşit farkla varsayılmadı			-,368	322,2	,713	-,03272	,08881	-,20743	,14199

Tablo 3.20'ye göre; vergi konusundaki genel görüşlerin (VKGG), lisans bölümüne göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından lisans bölümü grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{4f}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.21: Bağımsız Örneklem T Testi- V**

VBKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	,864	,353	1,478	324	,140	,10988	,0743	-,03634	,25610
Eşit farkla varsayılmadı			1,467	297,1	,143	,10988	,0740	-,03753	,25729

Tablo 3.21'e göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşlerin (VBKGG), cinsiyete göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından cinsiyet grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{3a}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.22: Bağımsız Örneklem T Testi- VI**

VBKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	2,758	,098	-2,618	234	,009	-,21177	,0809	-,37093	-,05261
Eşit farkla varsayılmadı			-2,618	157,2	,013	-,21177	,0845	-,37883	-,04472

Tablo 3.22'ye göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşlerin (VBKGG), öğrenim türüne göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından öğrenim türü grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki Bilgiler ışığında  $H_{3b}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.23: Bağımsız Örneklem T Testi- VII**

VBKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	0,09	,926	-4,015	323	,000	-,30964	,0771	-,46136	-,1579
Eşit farkla varsayılmadı			-4,017	211,0	,000	-,30964	,0770	-,46160	-,1576

Tablo 3.23'e göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşlerin (VBKGG), sınıfa göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından sınıf grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{3c}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.24: Anova Testi- III**

Akademik Başarı

	Kareler toplamı	df	Ortalama	F	Sig.
Gruplar arasında	31,200	39	,800	,775	,831
Gruplar İçinde	295,159	286	1,032		
Toplam	326,359	325			

Tablo 3.24'e göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşlerin (VBKGG), akademik başarı düzeyine göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından akademik başarı düzeyi grupları arasında istatistiksel farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{3d}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.25: Anova Testi- IV**

Aylık Harcama Düzeyi

	Kareler toplamı	df	Ortalama	F	Sig.
Gruplar arasında	57,992	39	1,487	1,640	,013
Gruplar İçinde	259,296	286	,907		
Toplam	317,288	325			

Tablo 3.25'e göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşlerin (VBKGG), aylık harcama düzeyine göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından aylık harcama düzeyi grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Bu sonuçlar, aylık harcama düzeyinin bireyin vergi bilinci konusundaki algısını değiştirmekte ve etkilemekte olduğunu göstermektedir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{3e}$  hipotezi desteklenmiştir.

**Tablo 3.26: Bağımsız Örneklem T Testi- VIII**

VBKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	,363	,547	,262	324	,793	,01943	,0740	-,12627	,16512
Eşit farkla varsayılmadı			,262	322,6	,793	,01943	,0740	-,12627	,16513

Tablo 3.26'ya göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşlerin (VBKGG), lisans bölümüne göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından lisans bölümü grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{3f}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.27: Bağımsız Örneklem T Testi- IX**

GVUKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	1,271	,260	1,001	324	,318	,08818	,0881	-,08516	,26153
Eşit farkla varsayılmadı			,992	295,4	,322	,08818	,0889	-,08678	,26315

Tablo 3.27'ye göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşlerin (GVUKGG), cinsiyete göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından cinsiyet grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{5a}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.28: Bağımsız Örneklem T Testi- X**

	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
GVUKGG									
Eşit Varyanslar kabul edildi	1,477	,225	-2,791	324	,006	-,26683	,095	-,45490	-,07876
Eşit farkla varsayılmadı			-2,618	151,4	,010	-,26683	,101	-,46821	-,06545

Tablo 3.28'e göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşlerin (GVUKGG), öğrenim türüne göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından öğrenim türü grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{5b}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.29: Bağımsız Örneklem T Testi- XI**

	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
GVUKGG									
Eşit Varyanslar kabul edildi	1,184	,277	-3,873	323	,000	-,35407	,091	-,53393	-,17421
Eşit farkla varsayılmadı			-4,026	233,5	,000	-,35407	,087	-,52734	-,18080

Tablo 3.29'a göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşlerin (GVUKGG), sınıfa göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından sınıf grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{5c}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.30: Anova Testi- V**

Akademik Başarı Düzeyi

	Kareler toplamı	df	Ortalama	F	Sig.
Gruplar arasında	21,097	29	,727	,705	,871
Gruplar İçinde	305,262	296	1,031		
Toplam	326,359	325			

Tablo 3.30'a göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşlerin (GVUKGG), akademik başarı düzeyine göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara

göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından akademik başarı düzeyi grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{5d}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.31: Anova Testi- VI**

Aylık Harcama Düzeyi

	Kareler toplamı	df	Ortalama	F	Sig.
Gruplar arasında	40,110	29	1,383	1,477	,059
Gruplar İçinde	277,178	296	,936		
Toplam	317,288	325			

Tablo 3.31'e göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşlerin (GVUKGG), aylık harcama düzeyine göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından aylık harcama düzeyi grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{5e}$  hipotezi desteklenmemiştir.

**Tablo 3.32: Bağımsız Örneklem T Testi- XII**

GVUKGG	Leven'in Varyans Eşitliği Testi		Eşitlik Anlamı için t-testi						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark	Std. Hata Farkı	Farkın Güven Aralıkları % 95	
								Alt	Üst
Eşit Varyanslar kabul edildi	,645	,422	1,711	324	,088	,14932	,087	-,02233	,32097
Eşit farkla varsayılmadı			1,711	321,6	,088	,14932	,087	-,02234	,32098



Tablo 3.32'ye göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşlerin (GVUKGG), lisans bölümüne göre anlamlı fark gösterip göstermediği 326 öğrenci üzerinden elde edilen veri ile birlikte analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından lisans bölümü grupları arasında istatistiksel bir farklılık bulunmamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında  $H_{5f}$  hipotezi desteklenmemiştir.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

### A- SONUÇ

Mükellef üzerinde gönüllü vergi uyumunun oluşması ve mükellefin vergi uyumsuzluğu yaratacak tutum ve davranışlarda bulunmaması, mükellefin verginin anlam ve önemini anlamasına aynı zamanda vergi bilincinin oluşmuş olmasına bağlıdır. Verginin mahiyetini iyi şekilde anlayan, aynı zamanda vergi bilinci oluşmuş bireylerin vergiye gönüllü uyum süreci hızlanır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanabilmesi için çeşitli faktörler vardır. Bunlar toplumdan kaynaklanan içsel faktörler ve toplumun dışından kaynaklanan dışsal faktörler olmak üzere ikiye ayrılır. İçsel faktörler kendi içerisinde; toplumun demografik yapısı, toplumun eğitim düzeyi, toplumun gelir seviyesi, toplumun politik tercihleri, toplumun din, inanç, gelenek ve görenekleri, mali sömürü ve mali rant olmak üzere altı faktörden oluşmaktadır. Aynı şekilde dışsal faktörlerde kendi içerisinde; vergi denetimi, vergi cezalarının işlevselliği, vergi afları, vergi sisteminin karmaşık yapısı, istisna ve muafiyetler ve vergi idaresinin yapısı olmak üzere altı faktörden oluşmaktadır.

Mükellefin gönüllü vergi uyumunun oluşabilmesi için, vergi konusunda almış olduğu eğitim önemlidir. Bu bakımdan bireylere verginin önemini kazandırıp aynı zamanda vergi bilinci oluşturan üniversite eğitiminin, vergiye gönüllü uyum sürecinde pozitif etkisi kaçınılmaz bir gerçektir. Bu bakımdan iyi bir eğitim almış bireylerin vergi bilincinin yüksek bundan hareketle de, gönüllü vergi uyumunun oluşmuş olması beklenmektedir.

Bu çalışmada Kilis 7 Aralık Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü 1.sınıf, İktisat Bölümü 1.sınıf, İşletme Bölümü 4.sınıf ve İktisat Bölümü 4. Sınıf öğrencilerinin; vergiye bakış açısı, vergi bilinci ve bu iki olgudan hareketle gönüllü vergi uyumu tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmadaki örneklemin yapısına bakıldığında; kadınların sayısının erkeklerden fazla olduğu, 1. öğretim öğrencilerinin 2. öğretim sayısının fazla olduğu, 4.sınıf öğrencilerinin 1.sınıf öğrencilerinden fazla olduğu, akademik başarı ortalamalarının 2.00-2.50 not aralığında

yoğunlaştığı, aylık harcama düzeylerinin 300- 499 TL arasında yoğunlaştığı ve her iki bölümden de eşit sayıda öğrenci olduğu görülmüştür.

Çalışma bulgularına göre; vergi bilinci ve vergi konusundaki genel görüşler, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemekte yani aralarında istatistiksel olarak bir anlamlılık bulunmaktadır. Bu bakımdan çalışmanın yapılması isabetli olmuş olup, gönüllü vergi uyumunun bağımlı değişken olarak alındığı çalışmalarda, vergi bilincinin ve vergi konusundaki genel görüşlerin bağımsız değişken olarak alınmasının doğru bir davranış olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Altı adet demografik bilginin ayrı ayrı, vergi konusundaki genel görüşleri, vergi bilinci konusundaki genel görüşleri ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşleri etkileyip etkilemediği yani aralarında istatistiksel olarak bir farklılık bulunup bulunmadığı, çalışmanın bir diğer bulgusudur.

Demografik sorulardan ilk olarak cinsiyet grupları ele alınıp incelenmiştir. Buna göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından cinsiyet grupları arasında, vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından cinsiyet grupları arasında ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından cinsiyet grupları arasında, istatistiksel olarak bir farklılık bulunmamıştır. Yani bireyin kadın veya erkek olması onun vergi konusundaki genel görüşünü, vergi bilinci konusundaki genel görüşünü aynı zamanda gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşünü etkilememektedir.

Demografik sorulardan ikinci olarak öğrenim türü grupları ele alınıp incelenmiştir. Buna göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından öğrenim türü grupları arasında, vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından öğrenim türü grupları arasında ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından öğrenim türü grupları arasında, istatistiksel olarak bir farklılık bulunmamıştır. Yani bireyin 1. öğretim veya 2. öğretim olması onun vergi konusundaki genel görüşünü, vergi bilinci konusundaki genel görüşünü aynı zamanda gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşünü etkilememektedir.

Demografik sorulardan üçüncü olarak sınıf grupları ele alınıp incelenmiştir. Buna göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından sınıf grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. Detaylı analiz edildiği zaman 4.sınıf öğrencilerinin 1.sınıf öğrencilerine nispeten, vergi konusundaki genel görüşlerinin ortalamasının daha yüksek çıktığı görülmektedir. Bu sonuca göre; 4.sınıf öğrencilerinin 1.sınıf öğrencilerine nazaran vergi konusunda daha bilgili olduğu ve vergi konusunda verilen eğitimin, vergiyi anlamlandırma açısından önemli olduğu görülmektedir. Vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından sınıf grupları arasında ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından sınıf grupları arasında ise istatistiksel olarak bir farklılık bulunmamıştır.

Demografik sorulardan dördüncü olarak akademik başarı düzeyi grupları ele alınıp incelenmiştir. Buna göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından akademik başarı düzeyi grupları arasında, vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından akademik başarı düzeyi grupları arasında ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından akademik başarı düzeyi grupları arasında, istatistiksel olarak bir farklılık bulunmamıştır. Yani bireyin not ortalamasının herhangi bir not aralığında olması onun vergi konusundaki genel görüşünü, vergi bilinci konusundaki genel görüşünü ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşünü etkilememektedir.

Demografik sorulardan beşinci olarak aylık harcama düzeyi grupları ele alınıp incelenmiştir. Buna göre; vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından aylık harcama düzeyi grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. Bu sonuca göre aylık harcama düzeyi bireyin vergi bilinci konusundaki algısını değiştirmekte ve etkilemektedir. Vergi konusundaki genel görüşler açısından aylık harcama düzeyi grupları arasında ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından sınıf grupları arasında ise istatistiksel olarak bir farklılık bulunmamıştır.

Demografik sorulardan altıncı ve son olarak lisans bölümü grupları ele alınıp incelenmiştir. Buna göre; vergi konusundaki genel görüşler açısından lisans bölümü grupları arasında, vergi bilinci konusundaki genel görüşler açısından lisans bölümü grupları arasında ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşler açısından lisans bölümü grupları arasında, istatistiksel olarak bir farklılık bulunmamıştır. Yani bireyin

lisans bölümünün, İşletme veya İktisat Bölümü olması, vergi konusundaki genel görüşünü, vergi bilinci konusundaki genel görüşünü ve gönüllü vergi uyumu konusundaki genel görüşünü etkilememektedir.

Kilis 7 Aralık Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde yapılan bu çalışma göstermiştir ki; bireylere verilen vergisel eğitimlerin niceliksel olarak artması, o bireylerin vergi konusundaki görüşlerini pozitif yönde arttırmaktadır. Çalışma bulgularından birisi olan vergi konusundaki genel görüşlerin gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemesinden ise şu sonuçlar çıkarılabilir. Vergi konusundaki görüşleri pozitif yönlü etkileyen eğitimde sadece niceliksel olarak vergi eğitimi yerine, niteliksel olarak verilecek bir vergi eğitiminin, vergi konusundaki genel görüşleri daha pozitif yönde etkileyecek ve bununla birlikte bireylerin gönüllü vergi uyumu sağlamasını kolaylaştıracaktır. Çalışmanın göstermiş olduğu ikinci önemli bulgu ise; aylık harcama düzeyinin vergi bilinci konusundaki genel görüşleri etkilemesidir. Buna göre bireylere verilecek olan tasarruf ve bilinçli tüketim eğitimi, vergi bilinci konusundaki genel görüşleri pozitif yönde etkileyecek ve bireylerin vergiye gönüllü uyum sürecini hızlandıracaktır.

Çalışmanın temel sonucu: Vergisel eğitimin hem niceliksel hem de niteliksel olarak artırılması, vergi konusundaki genel algıyı ve vergi bilinç seviyesini yükseltmekte ve zamanla birlikte bireylerin gönüllü vergi uyumu sürecini hızlandırmaktadır.

## **B-Öneriler**

Devlet bireyler üzerinde vergi bilinci oluşturmak ve mükelleflerin vergiye bakışını pozitif yönde etkilemek için, ilk öğretim çağından itibaren, vergi eğitimleri üzerine yoğunlaşmalı ve müfredatlar içerisinde mutlaka vergi eğitimi dersleri konulmalıdır. Vergi eğitimi derslerini layıkıyla yerine getirecek vergi öğretmenleri, üniversitelerin iktisadi ve idari bilimler fakültesi bünyesinden mezun olmuş ve aynı zamanda formasyon almış kişilerden seçilmelidir.

Vergi eğitimlerinin içeriğinde, temel olarak vergi kavramı, verginin tarihsel süreci, verginin hangi amaçlar için verildiği, vergi vermenin hukuki boyutları, vergi bilincinin oluşması için yapılan ve yapılacak çalışmalar, gönüllü vergi uyum sürecinin oluşması için gerekli olan faktörler genel hatlarıyla bir plan ve program çerçevesinde bulunmalıdır.

Devlet, bireyler üzerinde vergi bilinci oluşturmak ve mükelleflerin vergiye bakışını pozitif yönde etkilemek için, bireylerin harcama potansiyellerini, yine bireylerin bizzat kendisinin görmesini sağlayacağı bir çalışmanın içerisine girmelidir. Kapitalizm çağının getirmiş olduğu tüketim furyası dünya genelinde hemen hemen her ülkenin yaşamakta olduğu problemlerden bir tanesidir. Kişilerin aylık harcama düzeyini arttıran bu furya sebebiyle bireyler, kullanılabilir gelirinin üstünde bir tüketim yapmakta ve buda bireyleri, tüketimde kayıt dışı davranmaya itmektedir. Devlet kayıt dışı davranan mükelleflerin kısa vadede bir kazanç sağladığını ancak uzun vadede bunun mükellef açısından da bir kayıp olduğunu gösteren çalışmaları, mükelleflerle paylaşmalıdır.

Devlet bireyler üzerinde vergi bilinci oluşturmak ve mükelleflerin vergiye bakışını pozitif yönde etkilemek ve buna mukabil vergiye gönüllü uyum sürecini hızlandırmak için, mükellef idare uyumu yakalamalıdır. İdarenin almış olduğu kararlar, mükellefin anlayacağı tarzda, yalın ve kesin bir dille anlatılan, yanlış anlamaya mahal verecek cümlelerden kaçınan ve mükellefi mağdur edecek davranışlardan uzak bir şekilde olmalıdır. Yasal düzenlemeler sık sık değişmemeli ve yapılan her bir yasal değişiklik uygulanma sürecinde çeşitli esneklikler bırakılarak, mükellefi mağdur edici davranışlardan uzak bir şekilde yapılmalıdır.

Vergi bilinci ve vergiye bakış açısı, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilediğinden, gönüllü vergi uyumu sağlamak isteyen idarenin, salt vergi uyumunu düşünmemesi aynı zamanda vergi bilincini ve mükelleflerin vergiye bakış açısını da düşünerek kararlar vermesi gerekmektedir.

## KAYNAKLAR

- Abdiyeva, R., Özdil, T., ve Pirimbayev, C. (2015). Geçiş Ekonomilerinde Vergi Kültürü ve Etkileyen Faktörler: Kırgızistan Örneği. Bilig: Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi. 75: 43-73
- Akbulut, A.R. (2003). Vergiye Gönüllü Uyum. Vergi Dünyası Dergisi. 266: 90-96
- Akdağ, M. (1959). Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi I, Ankara: Yapı Kredi Yayınları
- Akdoğan, A. (2011). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi
- \_\_\_\_\_ (2006). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi
- \_\_\_\_\_ (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi. 1(2): 101-102
- \_\_\_\_\_ (1989). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi
- Aksoy, Ş. (2011). Kamu Maliyesi. İstanbul: Filiz Kitabevi
- Aktan, C.C. ve Çoban, H. (2006) Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler. Ankara: Seçkin Yayınları
- \_\_\_\_\_ (2006). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. Ankara: Seçkin Yayınları
- \_\_\_\_\_ ve Vural, İ.Y. (2002). Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Gelir Eşitsizliği:

Terminoloji, Temel Kavramlar ve Ölçüm Yöntemleri. Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayınları

\_\_\_\_\_ (1999). Ağır Vergi Yüğü ve Yeraltı Ekonomisi. Vergi Sorunları Dergisi. 125: 51-55

Aliefendioğlu, Y. (1981). Vergilemenin Ekonomik Sınırları. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları

Allingham, M.G. ve Agnar, S. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. Journal of Public Economics. 1(3-4): 324

Alm, J. ve Torgler, B. (2006). Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe. Journal of Economics Psychology. 27: 224-246

\_\_\_\_\_, Sanchez, I. ve Dejuan, A. (1995). Economic and Noneconomic Factors in Tax Coppliance. Kyklos. 48(1): 3-18

Amini, M. (2010). The Principle of Equality and Ability Pay in The Dutch Tax System and The Influences By Domestic Law, Tax Treatises, OECD, EU Law, WTO Law. Unpublished Mater's Thesis. Tilburg University

Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. Journal of Economic Literature. 36: 818-860

Ata, A.Y. (2001). Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi. Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ataç, B. (1999). Maliye Politikası. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları

Aydın, M. (2013). Türkiye'de Vergileme ve İşsizlik. İstanbul: İjopcec Yayınları



- Aytaç, E. ve Tüğen, K. (1987). Kamu Maliyesine Giriş. Ankara: Palme Yayınevi
- Batırel, Ö.F. (2007). Kamu Maliyesi ve Yönetimi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları
- Baş, H. (2011). Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Baloğlu, F., Yılmaz, B.E. ve Şeker, M. (2010). Sosyolojik Açıdan Türkiye'de Halkın Vergiye Bakışı. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları
- Becker, G.S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy*. 76(2): 169-217
- Berksoy, T. ve Demir, İ. (2004). Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları Sempozyumu Bildiri Kitabı (ss. 513-532). T.C. Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye Bölümü XIX. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya. 10-14 Mayıs 2004
- Biberoğlu, E. (2006). Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Canbay, T. ve Çetin, C. (2007). Vergi Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 5(1): 52-64
- Chung, J. (2004). The Effect of Friendly Persuasion And Gender on Tax Compliance Behavior. *Journal of Bussiness Ethics*. 133-145
- Coşgun, M. (2012). Popüler Kültür ve Tüketim Toplumu. Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi. 1(1): 837-850
- Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları

- Çak, M., Şeker, M. ve Bingöl, Ö. (2010). Türkiye’de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması. İSMMM Yayınları. 134: 76-77
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 120: 213-228
- Çelebi, E.C. (2016). Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açılıarı: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Çelik, B. (2001). Vergilemede Müdahale İlkesi: Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelemesi. Ankara: Gazi Kitabevi
- Çiloğlu, İ. (2000). Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü. Hazine Dergisi. 13: 30
- Çoban, H. (2004). Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Çomaklı, Ş.E. (2008). Mükellef Sosyo- Psikolojisi Açısından Vergi Ödemesini Etkileyen Genel Faktörler. Vergi Dünyası Dergisi. 322
- Demir, İ.C. (1999). Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Örneği Anket Çalışması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Demir, M. (2009). Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. Akademik Bakış Dergisi. 18: 1-10
- Demircan, A.S. (2015). Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet. TBB Dergisi. 121: 277-290
- Devos, K. (2014). Tax Compliance Theory and The Literature. Springer Netherlands.

- Dikmen, O. (1964). Maliye Dersleri. İstanbul: Sermet Matbaası
- Doğanyığıt, S. (1993). Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi. Sayıştay Dergisi. 4(13): 36-39
- Dornstein, M. (1987). Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases. Journal of Economic Psychology. 8: 59
- DPT. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. Vergi Özel İhtisas Raporu. Ankara
- Dubin, A.J. ve Louis L.W. (1988). An Amprical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance. National Tax Journal. 41(1): 61-71
- Dunn, D. (2006). <http://www.wordwiz72.com/econ.html>, (10.09.2017)
- DW. (2010). <http://www.dw.com.tr/almanya-kilise-devlet-iliskisini-tartisiyor/a-58827>., (10.06.2017)
- Edizdoğan, N., Gümüş, E. ve Çetinkaya, Ö. (2010). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi
- Egeli, H. ve Diril, F. (2014). Vergi Bilincinin Oluşumunda Bilişim Teknolojilerinin Rolü: İzmir İli İçin Bir Uygulama. Sosyoekonomi. 22(33): 33-55
- Eker, A. ve Meriç M. (2000). Devlet Borçları (Kamu Kredisi). İzmir: Anadolu Matbaası
- Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 12(4): 57-89
- Erginay, A.(1985). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Yayınevi

Feld, L.P. ve Bruno S.F. (2001). <http://www.oecd.org/tax/administration/278992>  
(10.09.2017)

GİB. (2015). <http://www.gib.gov.tr>. (10.09.2017).

Gerçek, A. (2003). Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği. Bursa: Ekin  
Kitabevi

Giray, F.(2006). Maliye Tarihi. Bursa: Ezgi Yayınları

Gökbunar, A.R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye’de Vergi Ahlakını  
Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma, Ekonomik Yaklaşım Dergisi.  
18(63): 69-94

\_\_\_\_\_. (1995). Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Önlemler.  
Maliye Yazıları. 47

Göker, Z. (2014). P.Abba Lerner’in Bakış Açısıyla Fonksiyonel Maliye ve Vergiye  
Dayalı Para Yaklaşımı İle İlişkisi. Sakarya İktisat Dergisi. 3: 62-84

Güner, A. (1998). Vergi Afları- Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine. Marmara Üniversitesi  
Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 10: 262

Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2016). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. Ankara:  
Seçkin Yayınevi

İlkmen, Ş.N. (1970). Maliye. İstanbul: Kurtulmuş Matbaası

İnalçık, H. (1958). Osmanlı Hukukuna Giriş. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler  
Fakültesi Dergisi, 13(2): 103

İpek, S. ve Kaynar İ. (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket

Çalışmasının Sonuçları. Maliye Dergisi. 157: 116-130.

Jackson, B.R. ve Milliron, V.C. (1986). Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects. Journal of Accounting Literature. 5: 125-165

Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi

Karabacak, Y. (2005). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri: Arz ve Talep Yanı. Vergi Dünyası Dergisi. 287: 134

Karabulut, K., Çomaklı, Ş.E., Başar, S. ve Doğruyol C. (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: Savaş Kitap ve Yayınev

Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önleme Yolları Sempozyumu Bildiri Kitabı (ss.90-114). Maliye Sempozyumu. Antalya. 10-14 Mayıs 2004

Kasipillai, J. ve Hijatullah, A.J. (2006). <http://web.usm.mu/aamj/11.2.2006/AAMJ%20>. (21.06.2017)

Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. Maliye Dergisi. 135: 80-87

Kazıcı, Z. (1986). Osmanlıda Örfi Vergiler ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk. Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, 4: 284-310

Kirchler, E., Stephan, M., Barbara K. ve Ingrid W. (2007). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions, International Studies Program. Working Paper. 1-27

Kitapçı, İ. (2013). Vergi Etiği- Vergi Psikolojisi. Ankara: Seçkin Kitabevi

\_\_\_\_\_. (2011). Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri.

Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Koç, M. (1981). Türk Kamu Maliyesinde Kemalist Devrimler. Maliye Dergisi. 44(3): 25-40

Korlu, R.K., Çetinkaya, Ö. ve Gerçek, A. (2016). Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi İle Değerlendirilmesi: Bursa Örneği. Yönetim Bilimleri Dergisi. 14(28): 443-465

Kumluca, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. Vergi Sorunlar Dergisi. 180: 91-97

Kurthan, A. (1968). Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji. İstanbul Üniversitesi Yayınları. 221: 1-21

Lerner, P.A. (1951). The Economics of Employment. New York: McGraw Hill

Muter, B.N. (1989). Vergileme ve Dış Ticaret. Manisa

Mutluer, M.K., Öner, E. ve Kesik, A. (2003). Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları

Nadaroğlu, H. (1996). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Yayıncılık

Narta, M.E. (2006). [http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi\\_haftasi/](http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi_haftasi/). (16.06.2017)

Neumark, F. (1940). Maliye İlimine Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler. İstanbul: Güven Matbaası

Owen, J. (2002). Taxation in a Global Environment. Observer. 230: 15-16

Ömürbek, N., Çiçek, H.G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme:

Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. Maliye Dergisi. 153: 102-122

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2010). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi  
Öncel T. (1982). Gelirin Yeniden Dağılımı Politikası Olarak: Negatif Gelir Vergisi. Maliye Araştırma Merkezi. 67: 5

Öner, E. (2015). Kamu Maliyesi. Ankara: Nobel Yayınları

Öner, E. (1991). Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı- Başlıca Sebepler, Etkiler ve Önlemler. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Özbilen, Ş. (1998). Maliye Politikası. Bursa: Ezgi Kitabevi

Özdemir, A.R. ve Ayvalı, H. (2007). Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş ve Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler. Maliye Dergisi. 153: 51

Pehlivan, O. (2005). Kamu Maliyesi. Trabzon: Derya Kitabevi

Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerimde Vergi Algısı ve Bilinci. Sosyoekonomi. 19(19): 315-334

Saraç, O. (2006). Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması ve Vergilemeye Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Saraçoğlu, F. (2008). Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi İle Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi. 3(1): 59-74

Sarı, B. (2016). Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci ve Tarım

Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Saruç, N.T. (2015). Vergi Uyumu, Teori ve Uygulama. Ankara: Seçkin Kitabevi

Saunders, M., Lewis, P. ve Thornhill, A. (2000). Research Methods for Business Students. Second Edition. Prentice Hall

Savaş, V. (2000). Politik İktisat. İstanbul: Beta Basım AŞ.

Sayar, N. (1975). Kamu Maliyesi- Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri. İİTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları. 1(256).

\_\_\_\_\_ (1970). Kamu Maliyesi- I, İstanbul: İİTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları

Serim, N. (2015). Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı. AKÜ İİBF Dergisi. 12(1): 141-156

Schmölders, G. (1976). Genel Vergi Teorisi. Çev. Salih Turhan. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları

\_\_\_\_\_ (1959). Fiscal Psychology: A New Branch of Public Finance. National Tax Journal. 12: 340-345

Spicer, M.W. ve Becker, L.A. (1980). Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach. National Tax Journal. 33(2): 171-175

Sundrum, R.M. (1990). Income Distribution in Less Developed Countries. London: Routledge

Sürmen, Y. (1992). Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecilerin Rolü.



Sayıştay Dergisi. 5: 26-27

Şener, A. (1997). Verginin Önemi Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler. Yaklaşım Dergisi. 52: 8-9

Şener, A. (1990). Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi. İstanbul: İşaret Yayınları

Şentürk, S.H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. OGÜ İİBF Dergisi. 9(3): 135

Şenyüz, D. (2008). Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım. İstanbul Barosu Dergisi. Özel Sayı: 17

\_\_\_\_\_.(1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını

Taşkın, Ü. (2013). Rüşum-ı Örfiye. Tarih Okulu. 14: 55-73

Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkisi. Maliye Araştırma Merkezi. 54: 68-90

Taytak, M. (2016). Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi. 5(7): 1993-1995

Taytak, M. (2010). İlköğretim 2. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. Maliye Dergisi. 158: 496

Torgler, B., Schaffner, M. ve Macintyre, A. (2007). Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality. Center For Research in Economics Management and The Arts. 1

\_\_\_\_\_. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale And Religionity. Journal of

Economic Behavior and Organisation, 61(1): 81-109

\_\_\_\_\_. And Schaltegger, C.A. (2005). <http://leither.yale.edu/sites/default/files/resources/docs/taxmorale>. (20.06.2017)

\_\_\_\_\_. (2005). Tax Morale and Direct Democracy. European Journal of Political Economy. 21: 525-531

\_\_\_\_\_. (2004). Tax Morale in Asian Countries. Journal of Asian Economics. 15(2): 237-266

\_\_\_\_\_. ve Schneider, F. (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence From Different European Countries. Center For Research in Economics Management and The Arts. 17: 8-9

Tunçer, M. (2005). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi. 7(1): 217-228

\_\_\_\_\_. (2002). Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi. 57(3): 125

Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Kitabevi

Tüay, E. ve Güvenç İ. (2007). Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. Gelir İdaresi Başkanlığı. 51: 31

Vogel, J. (1974). Taxation and The Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. National Tax Journal. 27(1): 499-513

Weiers, R. (2008). Introduction to Business Statistics. 7th. South Western Cengage Learning

Yılmaz, G. (2009). Kamu Maliyesi Ders Notları. İstanbul: Türkmen Kitabevi

\_\_\_\_\_ (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları. İstanbul: Mart Matbaacılık

Yüce, M. (2004). Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. Mevzuat Dergisi. 78



## EKLER

Değerli Katılımcı, aşağıdaki sorular "vergi bilinci ve vergiye bakış açısı bağlamında gönüllü vergi uyumunun belirlenmesine yönelik yüksek lisans tez çalışması" kapsamında hazırlanmıştır. Bu araştırmadan elde edilecek sonuçlar, bilimsel ahlaka uygun olarak gizlilik içerisinde değerlendirileceğinden, sorulara samimiyetle cevaplandırmanız çalışmamızın güvenilirliğini artıracaktır. Zaman ayırmak çalışmaya yaptığınız katkıları için teşekkür ederiz.

**Yüksek Lisans Öğrencisi Gümrük Can Başdağ**  
Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF  
gumrahbasdag@kilis.edu.tr

### Bölüm A: Sosyo-Demografik Özellikleriniz

1. Cinsiyetiniz:  Erkek  Kadın
2. Öğrenim Türünüz:  1.Öğretim  2.Öğretim
3. Sınıfınız:  1.sınıf  4.Sınıf
4. Akademik Başarınız:  2.00 altında  2.00-2.50  2.50-3.00  3.00-3.50  3.50 üzerinde
5. Aylık Harcama Düzeyiniz:  300 TL altında  300 TL-499 TL  500 TL-750 TL  751 TL üzerinde
6. Lisans Bölümünüz:  İşletme Bölümü  İktisat Bölümü

**Bölüm B: Aşağıda "Vergi konusundaki genel görüşler" ile ilgili ifadeleri, katılma derecenize göre içerisinde rakamların yer aldığı kutucuğu "X" ile işaretleyerek yanıtlayınız.**

1= Kesinlikle Kabulüyorsunuz, 2=Kabulüyorsunuz, 3=Kararsızım, 4=Kabulüyorsunuz, 5=Kesinlikle Kabulüyorsunuz

1. Vergi karşılıksız olarak alınmaktadır.	1	2	3	4	5
2. Vergi hem mali hem mali olmayan amaçla alınmaktadır.	1	2	3	4	5
3. Vergi devletin egemenlik gücüne dayanarak zorla toplanmaktadır.	1	2	3	4	5
4. Devlet topladığı vergi karşılığında hizmet vermek zorundadır.	1	2	3	4	5
5. Vergi sadece para türünden bir değerdir.	1	2	3	4	5
6. Vergi devletin sadece iktisadi ve sosyal hayata bir müdahale aracıdır.	1	2	3	4	5
7. KDV mal ve hizmetler üzerinden alınan bir vergidir.	1	2	3	4	5

**Bölüm C: Aşağıda "Vergi Bilinci konusundaki genel görüşler" ile ilgili ifadeleri, katılma derecenize göre içerisinde rakamların yer aldığı kutucuğu "X" ile işaretleyerek yanıtlayınız.**

1= Kesinlikle Kabulüyorsunuz, 2=Kabulüyorsunuz, 3=Kararsızım, 4=Kabulüyorsunuz, 5=Kesinlikle Kabulüyorsunuz

8. Vergi bilinci bireyin vergi ödemesi gerektiği konusunda sahip olduğu duygudur.	1	2	3	4	5
9. Vergi bilinci seviyesi eğitimle artar.	1	2	3	4	5
10. Vergi bilincinin sağlanmasında ailedeki eğitim üniversitedeki eğitimden daha etkilidir.	1	2	3	4	5
11. Vergi veriyor olmak bana vatandaş olarak devletten hesap sorma hakkını verir	1	2	3	4	5
12. Bireylerin eğitim seviyesi arttıkça vergi kaçırma isteği de azalır.	1	2	3	4	5
13. Bireylerin gelir seviyesi arttıkça vergi bilinci de artar.	1	2	3	4	5
14. Birey olarak vicdananen vergi ödemek zorunda olduğumun farkındayım.	1	2	3	4	5
15. Odenen vergilerin topluma hizmet olarak döndüğünü düşünmekteyim.	1	2	3	4	5
16. Odenen vergilerin nereye harcandığının vatandaşa açıklanması vergi bilincini artırır.	1	2	3	4	5
17. Odenen vergilerin şeffaf ve hesap verilebilir olması vergi bilincini artırır.	1	2	3	4	5
18. Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşa yansımaları vergi bilincini artırır.	1	2	3	4	5
19. Vergi cezalarının caydırıcı olması vergi bilincini artırır.	1	2	3	4	5

**Bölüm D: Aşağıda "Gönüllü Vergi Uyumu" ile ilgili ifadeleri, katılma derecenize göre içerisinde rakamların yer aldığı kutucuğu "X" ile işaretleyerek yanıtlayınız.**

1= Kesinlikle Kabulüyorsunuz, 2=Kabulüyorsunuz, 3=Kararsızım, 4=Kabulüyorsunuz, 5=Kesinlikle Kabulüyorsunuz

20. Bir mükellef olarak ödediğim tüm vergilerin farkındayım	1	2	3	4	5
21. Vergi ödemek önemli bir vatandaşlık görevidir.	1	2	3	4	5
22. Ufak tefek vergi kaçakçılığı girişimleri makul karşılanmalıdır.	1	2	3	4	5
23. Vergi kaçırırsam ve bunu yakın çevrem öğrensene çok utanırım	1	2	3	4	5
24. Bir ülkede vergi kaçırması yaygınrsa vergi ödememek ahlaksızlık değildir.	1	2	3	4	5
25. Eğer fırsatım olsaydı vergi kaçırdım.	1	2	3	4	5
26. Bir mükellef için vergi ödemek ahlaki olmanın göstergesi sayılır.	1	2	3	4	5
27. Bir toplumun vergi ahlakının düşük olması devleti mali ve ekonomik anlamda zorlamaktadır.	1	2	3	4	5
28. Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi yükünü artırır.	1	2	3	4	5
29. Vergi ahlakı önemli bir gelişmişlik göstergesidir	1	2	3	4	5
30. Almış olduğum mali ve ekonomik eğitim vergi ahlakını geliştirmektedir.	1	2	3	4	5

ANKETİMİZ SONA ERMIŞTİR. TEŞEKKÜR EDERİZ...

## ÖZGEÇMİŞ

Gümrah Can BAŞDAĞ, 1993 yılında Tokat'ta doğdu. İlk öğretimini Siirt, orta öğretimini Samsun'da tamamladı. Lisans öğrenimini 2015 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü'nde tamamladı. Yüksek Lisansını “ Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açısı Bağlamında Gönüllü Vergi Uyumunu: Kilis İlinde Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Uygulama” adlı yüksek lisans tezi ile tamamladı. Halen Kilis 7 Aralık Üniversitesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.

