



BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLERİN VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİSİ

Nezahat ÖNAL ATAY

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mustafa TAYTAK

Uşak

Eylül, 2019

BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLERİN VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİSİ

Nezahat ÖNAL ATAY

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Ana Bilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Mustafa TAYTAK

Uşak

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül, 2019

ÖZET**BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLERİN VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİSİ****Nezahat ÖNAL ATAY****Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi****Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2019****Danışman: Doç. Dr. Mustafa TAYTAK**

Bireyin ait olduğu toplumun dinamik ve durağan olarak benimsediği hatta oluşturduğu; nesilden nesile aktardığı tüm değerler, inançlar, davranışlar vb. gibi unsurlar kültürü oluşturmaktadır. Dolayısıyla kültür, insan yaşamı var oldukça bireyler arasındaki; toplumlar arasındaki kültürü simgeleyecektir. Bu bağlamda birey (vergi mükellefi ve vergi memuru) - devlet (vergi kurallarını belirleyen yasa koyucu güç) ilişkisi açısından vergi kültürü kavramı bu çalışmada açıklanmıştır. Çalışmamızın konu başlığı gereği olarak; vergi kültürünün ve vergi ahlakının vergi mükellefleri, vergi otoriteleri; idareleri, hükümet; devlet gibi unsurlarla olan ilişkisi ele alınmıştır. Bu çalışmada, bireysel kültür boyutu olarak Hofstede'nin kullandığı kültürel boyutlardan yararlanılmıştır. Vergi mükellefleriyle yapılan anket çalışmasının SPSS programında girişleri yapıp LISREL programına aktarılmıştır. Ayrıca örtük değişken olarak kabul edilen bireysel kültürel değerlerin vergi uyumu üzerindeki etkileri yapısal eşitlik modellemesiyle ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kültür, Bireysel Kültürel Değerler, Vergi Kültürü, Vergi Uyumu

MASTER THESIS ABSTRACT**Nezahat ÖNAL ATAY****Department of Finance****Usak University Institute of Social Sciences, September 2019****Advisor: Associate Professor Mustafa TAYTAK**

It is understood that the society which the individual belongs to adopts and creates as dynamic and static; all values, beliefs, behaviors, etc. that are passed on from generation to generation. elements such as culture. Therefore, culture, human life exists between individuals; will symbolize the culture among societies. And in this study, the concept of tax culture is explained in terms of the relationship between individual (taxpayer and tax officer) and the state (the legislative power that determines the tax rules). As the subject of our study; taxpayers of tax culture and tax ethics, tax authorities; administrations, government; the relationship with the state. In this study, the cultural dimensions used by Hofstede as an individual culture dimension were utilized. The surveys with taxpayers were entered in SPSS program and transferred to LISREL program. In addition, the effects of individual cultural values, which are considered as implicit variables, on tax compliance are examined through structural equation modeling.

Keywords: Hofstede, Culture and Tax Culture, Tax Morale, Tax Ethic, Tax Compliance



UŞAK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Tezli Yüksek Lisans Jüri ve Enstitü Onayı

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Maliye Ana Bilim / Ana Sanat Dalı Yüksek Lisans Programı 164012022 No'lu öğrencisi Nezahat ÖNAL ATAY'ın " Bireysel Kültürel Değerlerin Vergi Uyumu Üzerine Etkisi" adlı tezi 20/09/2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans Tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	: Doç. Dr. Mustafa TAYTAK	
Üye	: Dr. Öğretim Üyesi İsmail CİĞERCİ	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk ÖZTÜRK	

Doç. Dr. Erol DURAN

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanmasındaki bütün aşamalarda; çalışmalarında yol gösteren saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Mustafa TAYTAK'a en derin şükranlarımı sunarım.

Tezin hazırlanma sürecinde her an yanımda olan ve desteklerini hiç esirgemeyen, bana yol gösteren canım kardeşim Fatma ÖNAL'a en derin şükranlarımı sunarım. Eşim Erhan ATAY'a bu süreçteki maddi manevi desteklerinden dolayı teşekkürü bir borç bilirim. Beni bugünlere getiren, hem maddi hem manevi desteklerini hiç esirgemeyen, lisansüstü eğitime beni teşvik eden tüm aileme de en derin şükranlarımı sunarım. Tezime katkılarından dolayı değerli arkadaşım Öznur ÖZEL ile bu süreçte beni destekleyen Hatice KOŞAR'a ve anket çalışmamda yardımcı olan değerli Ankara Mithatpaşa Vergi Dairesi çalışanları; arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim. TEŞEKKÜRLER.

Nezahat ÖNAL ATAY

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Nezahat ÖNAL ATAY
Doğum Yeri ve Tarihi : Kale/ANTALYA – 08.09.1990
Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi - Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Uşak Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı
Yabancı Diller : İngilizce

İletişim Bilgileri

Mail Adresi : nezahatt2@gmail.com

İÇİNDEKİLER

İçindekiler

ÖNSÖZ.....	vi
ÖZGEÇMİŞ	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM.....	4
KÜLTÜR VE BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLER.....	4
1.1. KÜLTÜR KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ	4
1.1.1.Kültür Kavramı	4
1.1.2. Kültürün Özellikleri.....	8
1.1.3. Kültürün İşlevleri	9
1.1.4. Hofstede’ nin Kültürel Boyutları.....	12
1.1.4.1.Güç Aralığı (Power Distance)	12
1.1.4.2.Belirsizlik Toleransı (Uncertainty Avoidance)	14
1.1.4.3. Kollektivist	15
1.1.4.4. Erkillik	17
1.2. BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLER KAVRAMI	18
2. BÖLÜM	24
VERGİ, VERGİ KÜLTÜRÜ, VERGİ UYUMU VE BUNLAR ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	24
2.1. VERGİ.....	24
2.3. VERGİ UYUMU.....	30
2.3. VERGİ UYUMU VE VERGİ KÜLTÜRÜNÜ OLUŞTURAN UNSURLAR ARASINDAKİ ÇİZGİ	33
2.3.1. Vergi Kültürü ve Vergi Uyumunu Oluşturan Vergi Kavramları.....	33
2.3.1.1. Vergi Yüğü	33

2.3.1.2. Vergi Psikolojisi	34
2.3.1.3. Vergi Algısı.....	35
2.3.1.4. Vergi Bilinci	36
2.3.1.5. Vergi Adaleti.....	37
2.3.1.6. Vergi Ahlakı	38
2.3.1.7. Vergi Denetimi	40
2.3.1.8. Vergi Politikaları	40
2.3.1.9. Vergi Afları	41
2.3.1.10. Vergi Kaçakçılığı.....	42
2.3.1.11. Vergiden Kaçınma	43
2.3.2. Vergi Uyumunu ve Vergi Ahlakını Etkileyen Vergi Kültürünü Belirleyen Etkenler	44
2.3.2.1. Kişisel Etkenler-Demografik Etkenler.....	45
2.3.2.2. Kültürel Etkenler	48
2.3.2.3. Hukuki Etkenler	50
2.3.2.4. Ekonomik Etkenler	51
2.1.2.4. Sosyal-Psikolojik Etkenler.....	53
2.3.2.5. Kurumsal Etkenler	54
2.3.2.6. Dini Etkenler.....	55
2.3.2.5. Siyasal Etkenler	56
3.BÖLÜM	60
BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLERİN VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİSİ.....	60
3.1. LİTERATÜR TARAMASI.....	60
3.2. BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLER VE HİPOTEZLER.....	67
3.3. ANALİZ VE BULGULAR	70
3.3.1. Güvenilirlik ve Uyum İstatistikleri	71
3.3.2. Bulgular	73
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	76
KAYNAKÇA.....	80

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Güç Aralığı Mesafesi Özellikleri.....	13
Tablo 2. Belirsizlikten Kaçınmanın Özellikleri.....	15
Tablo 3. Kollektivist Yapı ve Bireysellik Özellikleri.....	15
Tablo 4. Erkillik Özellikleri	17
Tablo 5. Milton Rokeach'ın Değer Sınıflaması.....	20
Tablo 6. 2000 Yılı Sonrası Çıkan Vergi Afları	42
Tablo 7. 2019 Yılı Vergi Dilimi Tarifeleri.....	51
Tablo 8. Güvenilirlik Analizi	71
Tablo 9. Açıklayıcı Faktör Analizi	72
Tablo 10. Veri ile Model Arasındaki Uyum İyeliği Değerleri	73
Tablo 11. Ölçüm Modeli Sonuçları.....	74
Tablo 12. Modelde Yer Alan Hipotezlerin Test Sonuçları.....	75

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Değer Türlerinin Etkileşimi.....	22
Şekil 2. Vergi Kültürünü Oluşturan Unsurlar	29
Şekil 3. Vergi Uyum ve Kamu Otoritesi Arasındaki İlişki.....	32
Şekil 4. Vergi Kültürü ve Vergi Uyumunu Etkileyerek Oluşturan Faktörler Arasındaki Çizgi.....	58
Şekil 5. Araştırma Modeli İçin Elde Edilen Yol Diyagramı.....	75



KISALTMALAR LİSTESİ

GİB Gelir İdaresi Başkanlığı

GMSİ Gayrimenkul Sermaye İradı

KDV Katma Değer Vergisi

TL Türk Lirası

TDK Türk Dil Kurumu

SPSS Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paket Programı

VUK Vergi Usul Kanunu

v.b. ... Ve Benzeri

v.d. ... Ve Diğerleri

v.s. ... Ve Saire

GİRİŞ

Bireyler toplumun bir parçası olmakla beraber toplum, bugüne ve düne uzanan; insanların hayatta olduğu sürece de onların şekil almasını sağlayan bir mekanizmadır. Bireylerin benimsediği inançlar, normlar, değerler, olaylar karşısında gösterilen davranışlar gibi durumların oluşmasında sosyal bağların kurulmasında nesnel kabul edilen yaşamlarla oluşmaktadır (Sezal vd., Akan, 2003, s. 83).

Kültür, bir bireye has karakter ya da kişilik durumu olmamakla beraber bireyin topluma; kişilerle paylaştığı ve kendine aldığı her şeydir. Toplumlararası kültür farklılıkları görülebilmektedir.

Devletlerin kamu gelirleri arasında temel işlev gören; kamu giderleri finansman kaynağı olan verginin öneminden dolayı verginin hangi durumlarda kimin ne için nasıl ödediği de önem teşkil etmektedir. Her toplumun hatta her bireyin davranışsal olarak farklılık göstermesi aynı olaylara; durumlara farklı tepkiler göstermesine neden olmaktadır. Mesela bir birey için vergi ödemek yükümlülük iken diğer birey için külfet olabilmektedir. Tabi burada bazı faktörlerin etkisiyle; örneğin kültür gibi bir faktör insanların tepkilerini, davranışlarını aynı çatı altında toplayabilir.

Kültür için dar anlamda bir tanım yapılacak olursa; din, dil, ahlak kuralları, hukuk sistemi, sanat gibi unsurları bünyesinde barındıran bütün bir yaşam tarzı olarak ifade edilebilir.

Geert Hofstede Kültürel Boyut Teorisi; bireylerin ortak davranış özelliklerini gösterirken kültürün nasıl etkili olduğunun anlaşılmasını sağlamıştır. Hofstede'nin kültürel boyutlarını da ele alarak bireysel kültürel değerlerin vergi uyumu üzerindeki etkisine yer verilmektedir.

“Piyasa ekonomisi sisteminde, vergi gelirlerinin büyük bir çoğunluğu gelir üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Ülkelerin ekonomilerindeki gelişmeler; kamu harcamalarındaki artışlar gelir üzerinden alınan vergilerin önemini artırmaktadır (Pehlivan, 2009, s. 121)”. Gelir üzerinden alınan vergiler ikiye ayrılmaktadır; gelir

vergi ve kurumlar vergisi şeklindedir. Gelir vergisi literatürde iki teori ile anılmaktadır. Bunlardan birincisi Kaynak Teorisine göre gelir, üretim faktörlerinin etkisi sonucu ortaya çıkıp sürekli dir. Diğeri ise Net (Safi) Artış Teorisidir ki burada gelir, mükellefin malvarlığındaki her türlü gelir artışıdır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." Yine aynı kanunun 2. Maddesinde gelirin unsurları başlığı altında;

"Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır."

Kaynak Teorisine göre "diğer kazanç ve iratlar" gelir olarak kabul edilmezken Safi Artış Teorisine gelir olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da görüldüğü gibi ülkemizde gelir vergisi hem kaynak teorisinde göre hem de safi artış teorisine göre alınmaktadır.

Bu araştırmanın amacı vergi politikasının daha başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için bireysel kültürel değerlerin vergi uyumu üzerine etkisini ortaya koymaya yöneliktir.

- Gelir Vergisi mükelleflerinin vergiye bakışı ve vergiye karşı ortaya koydukları davranışlar ne düzeydedir?
- Gelir Vergisi mükelleflerinin bireysel kültürel değerleri ile vergi uyum süreçleri arasında bir ilişki var mıdır?

- Gelir Vergisi mükelleflerinin bireysel kültürel değerleri ile yaş, cinsiyet, ailenin sosyoekonomik düzeyleri ve eğitim düzeyleri açısından anlamlı bir fark var mıdır?

- Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi uyumu konusunda yaş, cinsiyet, ailenin sosyoekonomik düzeyleri ve eğitim düzeyleri açısından anlamlı bir fark var mıdır?

Gibi soruların cevabı çalışmada araştırılmaya çalışılmıştır.

Araştırmada gelir vergisi mükelleflerine vergi uyumu açısından demografik faktörlerin de dikkate alındığı bir anket çalışması sunularak bireysel kültürel değerlerin vergi uyumu üzerinde ne kadar etkili olduğu ele alınmaktadır. Bundan dolayı vergi uyumu, hem mükellefler hem de devlet tarafından önem arz eden bir kavram olması sebebiyle ve bireysel kültürel değerlerin de bu kavram üzerindeki etkisi küçümsenmeyecek ölçüde olduğundan bu çalışmaya yer verilmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; kültürün tanımı, önemi, Geert Hofstede' nin kültürel boyutları açıklanmıştır. Sonra bireysel kültürel değerler kavramı ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise vergi kültürü ve vergi uyumu açıklanmıştır. Dar bir tanımla vergi kültürü, vergi yüklenicisinin vergi yükü karşısında topluma özgü faktörlerden etkilenecek gösterdiği olumlu ya da olumsuz davranışlar bütünüdür. Vergi uyumu; bireyin vergi borcunu tam manasıyla ifa etmesidir; beyannamelerini doğru bir şekilde ve zamanında vererek vergi borcunu zamanında ödemesidir. Vergi uyumu ve vergi kültürü kavramlarıyla ilişkili olan vergi adaleti, vergi yükünün bireyler arasında eşit dağıtılması; bireylerin gelir durumları gözönünde bulundurularak işlem yapılmasına yön veren kavramdır.

Üçüncü ve son bölümde ise, literatüre yer verilmiştir. Anket çalışmasında elde edilen verilerin analizi ve rapor haline getirme aşamasında verilerin SPSS girişini takiben, gerekli görülen istatistiksel analizler yapılarak bu analizlerin sonuçları yorumlanmıştır. Çalışmanın sonuç kısmında ise elde edilen bulgular hakkında genel bir değerlendirme yapılmıştır.

1. BÖLÜM

KÜLTÜR VE BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLER

1.1. KÜLTÜR KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Bu bölümde kültür kavramı, kültürün özelliklerinden ve Hofstede'nin kültürel boyutları üzerinde durulmuştur.

1.1.1.Kültür Kavramı

Kültür kavramı tek bir tanımla sınırlandırılmayacak bir kavramdır. E.B Taylor (1871)¹; kültür veya medeniyet birbirinden ayrıştırılması zor kavramlar olup kültür; bir bireyin ait olduğu toplumun üyesi olabilmesi için edinmesi gereken bilgi, inanç, sanat, hukuk, ahlak, gelenek ile birlikte tüm kabiliyetleri ve alışkanlıkları içeren bir kavram olduğunu savunmaktadır. Sözlük anlamı; bir toplumun duyuş ve düşünüş birliğini oluşturan, gelenek durumundaki her türlü yaşayış, düşünce ve sanat varlıklarının topu olarak geçmektedir.

“En geniş anlamda kültür, soyut kavramları anlayabilme ve kullanabilme biçiminde tanımlanır. Kültür genel bir varlık alanı olduğu kadar, kişiden kişiye değişen bir öznel yana sahiptir ”(Çeçen, 1996, s.323). Bu durum toplumdan topluma da değişmektedir. Hatta millet içerisinde; ülke bazında il il bile fark edecek bir yapıya sahip olduğunu kültür için söylenebilmektedir. Mesela; tarih, dil, yemekler vb. kültüre örnek sayılabilmektedir. Tarih açısından bakıldığında her ilde farklı olaylar ile savaş ve barışın tamamlandığını ya da dil olarak şive unsuruna bakılırsa; yine onun da ilden ile değişiklik gösterdiği bilinmektedir.

Toplum bilimi terimi olarak da; tarihsel ve toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan her türlü değerlerle bunları kullanmada, sonraki kuşaklara iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların tümü olarak tanımlanmaktadır.

Kılıoğlu'na göre; “Hâlbuki kültür dediğimizde gerek insanın fert olarak gerekse toplumun veya birbiriyle bağlantısı olan toplumların hayatlarını

¹ E.B Tylor (1871) : Kültürün teknik tanımını bilindiği kadarıyla ilk kez yapan kişidir.

düzenleyebilecekleri müesseseler ve değerler bütünü olarak anlamamız gerekiyor” (Kılıoğlu, 1990, s.89). Bu tanım bireylerin ve ait oldukları toplumun yaşam tarzını oluşturan her şeyin, kültür kelimesi içerisinde barındığını belirtmektedir.

İnsanların hayat içerisinde kopamayacağı bazı kuralları; benimsediği davranış biçimleri, değerleri, normları bulunup bunları hayatlarının her anında kullanabildikleri anda kültür kelimesinin varlığından söz etmek mümkündür. Çünkü insan-toplum, değerleri, normları, kuralları ve benimsenen davranış biçimleri vb.leri hep iç içe olan unsurlardır. Dolayısıyla bir toplumun yaşama biçimine yön veren değerlerin hepsi kültürün temellerini oluşturmaktadır.

Kültürün özgünlüğü penceresinden bakıldığında; her toplumun yaşama biçimi hatta her bireyin yaşama bakış açısı farklılık göstermektedir. Bu bağlamda toplumların arasında kültürün tanımı değişiklik gösterir. Yani her toplumun yaşama tarzı aynı olmadığı gibi kültürü de aynı değildir; farklılık göstermektedir.

Toplumun yapı taşlarından olan kültür, aynı zamanda yine bir ulusun da temel belirleyicisi konumundadır. Ve toplumların da ulusların da birer kültürel boyutu bulunmaktadır. Bu kültürel boyutlar uluslaşma süreciyle alakalıdır. Uluslaşma sürecini atlatmış ülkelerde bu kültürel boyutlar aynı noktada birleşebilirken uluslaşma sürecini tamamlayamayan ülkelerde tam tersi durum söz konusu olup farklı etnik grupların farklı kültür sistemleriyle bir arada yaşayabildiği söylenebilmektedir. Burada bir ülkenin ne kadar uluslaştığını anlamak için kültürel boyutun önemi büyüktür denilebilmektedir (Çeçen, 1996, s. 55).

Toplumun kültürü oluşurken bireylerin birbiriyle olan ilişkisi; iletişimi vs. işteş fiil çerçevesinde yapacakları şeyler arasındaki bağlar önem taşımaktadır. Çok uluslu bir toplumda bireylerin her hangi bir şeyi kabul etmesi veya ret etmesi konusunda bireyin sahip olduğu mevcut kültür etkilidir; kendisine yakın hissettiği kültür ya da kültürler de etkilidir. Bu bağlamda bireyin karar verme aşamasında kültürel boyutların ne kadar birbiriyle uyumlu halde birleştiği uluslaşma sürecinin ne aşamada olduğu kanaatini göstermektedir.

M. Kemal Atatürk’e göre; “Türkiye Cumhuriyeti’nin temeli kültürdür. Kültür; okumak, anlamak, görebilmek, görebildiğinden anlam çıkarmak, ders almak, düşünmek, zekâyı eğitmektir.”

“(..) Atalarımızın yapıp yarattığı fakat yazmadığı kültür tarihini derlerken, güncel sorunlarımızı göz ardı edemeyeceğimiz gibi geleceğin dünyasındaki yerimizin neresi olacağı sorununu da görmezlikten gelemeyiz. Ulusların kaderini belirleyen tarih değil, insanların yapıp ettikleri, bilgi ve inançlarıdır.(...)” (Güvenç, 2010, s.77). Dolayısıyla buradan insanların, kültürün çerçevesini belirlerken var olan kültürden de faydalanarak yani kültürü yapıp ettikleriyle beslerken aynı zamanda beslenmesi durumu söz konusudur. Bunun sonucu olarak da ülkenin gelecek kaderinin belirlenecek olması ortaya çıkmaktadır.

Kültür insanın kendini geliştirmesiyle de alakalıdır. Toplumun şekil almasında bireysel değerlerin önemi gereği kültür, bu noktada bir etkin rol oynamaktadır.

Toplumların gelişmesinde; ileri ya da geri gitmesinde kültür önemli bir unsurdur (Güvenç, 2010, s. 99). Akla, bilime; insanlığa faydalı olabilecek tüm değer ve normlara dayanan bir kültür, elbette ait olduğu toplumun bireylerine her konuda katkı sağlayacaktır. Ve toplumsal refaha kapı açacaktır.

Bir toplumun coğrafik ve tarihi yönden değer kazanan kimliğinin aynı zamanda kişisel, sosyal, siyasi ve ekonomik boyutları da içine alarak meydana gelen kavram kültürdür. Ülkenin; toplumun her bakımdan gelişmesi aşamasında kültürün, dinamik ve durağan güç kaynaklarının birbiriyle buluştuğu noktayı da temsil ettiği söylenebilmektedir. Bu bağlamda kültür, durağan güç kaynaklarının da zaman içerisinde kendinden söz edilecek konuma gelmesinde; dinamik güç kaynaklarının da bu durumla birlikte daha da işlerlik kazanmasında etkili rol oynadığı dile getirilmektedir (Davutoğlu, 2013).

Ş. Demiröz kültür hakkında; “..Fakat bir kültür kendi çağının şartları içerisinde, anlayışları içerisinde, zevki içerisinde tezahür eder, belirli biçimlere ulaşır. Türkiye’de yapılan iş büyük çapta bizim eski kültürümüzün bugüne aktarılması şeklindedir. Yapılacak iş, kültürün dayandığı temel değerlerden hareket ederek yeni formlara ulaşabilmektir...” (İ. Kılıçoğlu, Dr. N. Gürdoğan, A. Bulaç vd. , 1990, s.104) demiştir. Kültür dinamik bir yapıya sahip olması sebebiyle gerektiğinde hem yenilenip hem de yenilemesinin gerçekleşmesinin gerekli olduğuna değinmektedir.

Ayrıca Ş. Demiröz, kültürün katkısıyla yeniliklere ulaşamayacaksa; ilerisi için yapılan planlarda kültür öğesinin hayat vitrininde biblo rolü oynayacağını bunun sonucu olarak da ülke için gelişimin tam manasıyla sağlanamayacağını dile getirmektedir...” (İ. Kılhoğlu, Dr. N. Gürdoğan, A. Bulaç vd. , 1990, s.104).

N. Uygur’a göre “kültür; doğanın insanlaştırma biçimi, bu insanlaştırmaya özgü süreç ve verimdir (Uygur, 2013, s.18). Bu bağlamda aslında kültür, bireyleri geliştirir olgunlaştırır; aynı zamanda da bireyler var olan kültürde reformlar yaparak kültürün güncelliğini sağlar.

“Kültürün temel unsurları; duygular, heyecanlar, zevkler ve inançlardır. Bu nedenden ki, Ziya Gökalp: “Kültür ulusal bir nitelik taşır ve bir ulusun kültürü başka bir ulusa aktarılamaz” diyor. Kültürü oluşturan kurumlar ve unsurlar arasında içten bir bağlılık ve uygunluk bulunmaktadır” (Arslan, 25-26 Ekim, 2004). Bu sebeple kültürün unsurlarının bireyi birey yapan temel taşları ve nihayetinde bireyin ulusunun oluşmasında; toplum faktörünün meydana gelmesinde etkin bir rol oynadığı söylenebilir.

Kültür, maddi kültür ve manevi kültür olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Maddi kültür; teknolojik aletler (telefonlar, bilgisayarlar, vb.), kıyafetler vb. insanın fiziksel durumunu kullanarak ürettiği yaşamakta olan kültürdür. Manevi kültür ise; örf ve adetler, normlar, değerler, yasalar gibi unsurlardan oluşmaktadır. Maddi kültür manevi kültürün kattığı değerle değerlendirir.² Mesela; tarihte pusulayı ilk Uygurlar bulmuştur ve kullanmıştır. Bu o dönemdeki pusulalar için maddi kültürü oluştururken; bugün Uygurlar döneminden kalan bir pusula manevi kültürü oluşturur. Zira o dönemde nasıl bir düşünme tarzıyla nasıl bir araç üretildiği kullanıldığı malzeme önem arz etmektedir.

² <https://www.sosyoloji.gen.tr/kultur-nedir-ogeleri-ozellikleri-nelerdir/> adresinden elde edildi. (07.05.2018) tarihinde erişildi.

1.1.2. Kültürün Özellikleri

Kültürün özellikleri maddeler halinde verilecek olursa:

- Kültür bir toplumun hayat biçimi ve öğrenilmiş davranışlar topluluğu olması, kültürün toplumca benimsenmiş olması ve toplumun üyelerince paylaşılması,
- Sürekli ve bu sürekliliği kuşaktan kuşağa aktarılan gelenek, görenek ve töreler sağlaması,
- Kavramsal boyutta soyut bir sistem olması fakat somut ve gözlenebilir düzeydeki olayları, konuları, kurumları ve değişkenleri besler ve destekler nitelikte olması,
- Kültürün durgun olduğu kadar devamlılık arz etmesi,
- Öğrenilebilir ve öğretilebilir olması,
- İnsanın biyolojik ve psikolojik ihtiyaçlarını giderici bir yapıda olması,
- Bütünleştirici bir yapıya sahip olması,
- Kalıtımsal veya içgüdüsel olmaktan ziyade bireyin yaşamı boyunca öğrenerek kazandığı alışkanlıklar, davranış ve tepkiler olması,
- İdeal ya da idealleştirilmiş kurallar sistemi olması,
- Toplumun fertlerinin bireysel ve ortak ihtiyaçlarını karşılaması ve bu yönde belirli bir doyum sağlaması,
- Zamanla ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar doğrultusunda değişkenlik gösterme özelliğine sahip olması,
- Bir kültürün unsurları ile uyumlu bir bütünsel sistem oluşturması (Güvenç, 2002, s. 55-56).

Kültür simgesel görüntüsünü oluştururken bireyleri yeni şeylere yöneltmeye teşvik ederek böylece süreklilik özelliğini oluşturmaktadır (Çeçen, 1996, s.324).

“Genel olarak kültür, toplumsal insanın yarattığı nesnel-öznel yaratıların bütününden oluşmuş, altyapıyla sıkı ilişkisi olan ama daha çok üst yapıda anlam kazanmış bir kavramdır” (Tiryaki, 2013, s.71).

Kültür toplumsal bir olgudur. İnsanlar kendisinden önceki kuşaklardan öğrendiklerini ve kendilerinin kültürün bütününe katkılarını bir sonraki kuşağa

aktarması durumudur. Bu nedenle birey, kültür açısından toplumun diğer kuşaklara bıraktığı her şeyin mirasçısıdır.

1.1.3. Kültürün İşlevleri

“Kültürün temel işlevleri şöyle sıralanabilir:

- Birey davranışlarını yönlendirerek toplumsal düzeni sağlar.
- Topluma kimlik kazandırır.
- Toplumun diğer toplumlardan farklı kılar.
- Toplumsal dayanışma ve birlik duygusu yani “biz bilinci” verir.
- Toplumsal kişiliğin oluşmasını ve “sosyalleşmeyi” sağlar.”³

Kültür toplumun bireylerinin bir araya gelmesini, davranışlarının birbirine benzemesini sağlar; hatta değer ve tutumlar, toplum üyelerini bir arada tutan ve bireylerin çevresindeki olgu ve olaylara bakış açısını şekillendiren en önemli kültür unsurlarıdır denilebilir. Bu çerçevede aynı kültür içerisinde bulunan bireyler, oluşturdukları ortak değer yargılarıyla genel bir toplum bilincini oluşturarak, benzer durumlarda benzer tepkileri gösterir hale gelmektedirler.

Yerleşmiş davranış şekilleri yani toplumun bireylerinin tutum, değer, alışkanlık, normlar konusunda ortak kalıpları benimsemiş olması durumu; toplumun bireylerinin benimsemiş olduğu kültürden ileri gelmektedir. Her toplumu bir arada tutan ortak kültürü veya alt kültürü bulunmaktadır. Toplumun yapı taşlarından aile unsuru ele alınacak olursa; bir ailenin, köy, kent, sosyal tabaka, sınıf, soy, boy veya alt kültüre sahip olduğu söylenebilmektedir. Dolayısıyla aile için var olan bu kavramlar toplumu oluşturmaktadır. Toplumlar hatta bireyler kendilerine bu kavramların; alt kültür kavramı da dâhil bir kimlik kazandırdığının bilinci içerisinde olup, onları koruyup geleceğe taşıyabilmeyi istemektedirler (H. Erkan ve C. Erkan, 1998, s.4).

³ <https://www.cokbilgi.com/yazi/kulturun-islevleri-nelerdir/> adresinden elde edildi.(18.10.2018)

“Ortak kültür değerlerini paylaşan sosyal gruplar içinde **görelî dayanışma** ve bütünleşme **sağlanır**. Bu yüzden kültür aynı sosyal grup içinde bütünleştiricidir” (H. Erkan ve C. Erkan, 1998, s.4).

Kültür, toplumların geleceğe kalması; kuşaktan kuşağa ‘güncellenerek’ ‘sağlıklı’ bir şekilde aktarılmasıdır. Bu noktada kültür kavramı ‘özgürlük’ kavramı ile birbirine bağlıdır. Çünkü özgür bir birey ya da bir toplum sahip olduğu kültürü sağlıklı bir biçimde yaşar ve gelecek kuşaklara yaşatabilir.

“Kişilerin bu yönlerden herhangi bir korku ve endişeye kapılmaksızın, günün yirmi dört saatinde diledikleri gibi hareket edebilmeleri gerekir. Bu nedenle, bir özgürlüğün kullanımı kamu dinginliğini bozmamalı, güvenlik yönünden tehlike yaratmamalı, halkın sağlığını tehdit etmemelidir” (Çağdaş Toplum Değerleri, Aralık 1997, s. 38-39). Burada bahsedilen kamu dinginliği kamu düzeni anlamında kullanılmaktadır.

Düşünce özgürlüğü bireye ne kadar tanınırsa o kadar bireyin düşünce ufku genişler ve sahip olduğu kültürü güncelleyebilir, genişletebilir; geliştirebilir.

“Kültürel gelişme kültürün toplumsallığı nedeniyle toplumsal gelişme ile çok yakından bağlantılıdır” (Çeçen, 1996, s. 334). Toplumun kalıtsal yapısından toplumun eğitim seviyesine kadar hatta daha fazla alandan etkilenen toplumsal gelişme, toplumdaki bireylerin dinamik güç sınırı belirler. Baskı ile yönetilen toplumlarda toplumsal gelişmenin dolayısıyla da kültürel gelişmenin negatif yönde olacağı düşünülebilir.

Ayrıca kültür, toplumların uluslaşmasındaki en önemli unsurdur. Çok uluslu toplumlar **kültür** çerçevesinde bazı noktalarda birleşip tek bir ulusu meydana getirebilmektedir. Bunun için en önemli araç ise **dildir**. “Dil-kültür ilişkisi özel bir ortak-yaşarlık meydana getirir, içerik ve biçimce son derece içiçe örülmedir. Dilin güçlü ve yaygın etkisi kültürün her yöresinde, her kıyı bucağında kendisini duyurur” (Uygur, 2013, s.23).

Dil, kültürün renginin belirleyici unsuru olup dil, bir bakıma toplum kültürünün aynası konumunda bulunmaktadır. İnsanların etkileşim içerisinde

bulunmalarına kaynak oluşturmaktadır. Bu kaynak sayesinde bireyler, birbirleriyle iletişim kurup anlaşabilmektedirler.

Zira insanlar anlaşabildikleri ölçüde birbiriyle etkileşim içerisinde olur ve ona göre bir kamu düzeni gerçekleştirme çabası içerisine girmektedirler. Mesela; Osmanlı Devleti, çok uluslu bir yapıya sahip olmasına rağmen toplum birbiriyle anlaşıyordu; ona göre de kamu düzeni inşa edilmekteydi. Fakat kültür unsurları güncellenmeyen her toplum dağılma hatta yıkım süreci içerisine girmeye mahkûmdur denilebilir.

Osmanlı Devleti de kültür unsurlarında güncelleme yapmak istedi fakat yarı asimilasyon süreciyle karşı karşıya kalması (güç unsurunun eksik olması sebebiyle) ve ekonomik etkenlerin de negatif sonuçları dolayısıyla yıkım aşamasına gelmiştir. Bu bağlamda kültür ülkelerin ekonomileri için önem teşkil eden bir süreçtir.

Ülkemiz kültürü, tarihten; savaşlar, barışlar, göçler, yerleşik yaşama geçiş, kentleşme, teknolojik gelişmeler, ekonomik krizler; hatta doğa olaylarından da etkilenerek bugünlere gelmiş bulunmaktadır. Bu durumda geçen bu süreçler ülke kültürümüzün gelişmesine ve gelişirken güncellenmesine olanak sağlamıştır, sağlamaktadır; çünkü kültür için sadece geçmiş olaylar durumlar çerçevesinden bakarak yorum yapmak yeterli değildir. Toplumların yaşamı boyunca devam eden bir süreci kapsamaması gereği kültür, bugünü de etkilemekte olup bugünden de etkilenmektedir.

Aslında toplumların gelişmesine; ekonomik, sosyal, kültürel, dini, kişisel anlamda kendilerini diğer toplumlara gıpta ile baktıracak tarzda geliştirmelerine kısaca güç unsurunu toplayabilmeleri ölçüsünde toplumların kültürleri yaşamakta olup ve toplumlar tarafından yaşatılmaya çalışılmaktadır.

Kapitalistleşme sorununun ülkemizde Tanzimat yıllarıyla başlamış olması toplumun bu duruma ayak uydurmaya çalışması aşamasını meydana getirmiştir. Ve kapitalistleşme tamamlanamamıştır; bu süreçte Türkiye'nin Doğu ve Batı kültürü çatışması sonucunda etkileşim haline giren iki kültürden sonra toplumsal yapı aynı kalırken eski kültür epey saldırıya uğratılmış ve neticede ortaya karışık bir kültür meydana gelmiştir. Buradaki Doğu ve Batı kültürleri farklı zamanlarda hâkimiyet kurmuş iki toplumun ayrı kültürlerini temsil etmektedir (Çeçen, 1996, s.27).

Güç unsurunu ellerinde bulundurmaları gereği egemen toplumların kültürleri, diğer kültürler üzerinde hâkimiyet kurmakta ve diğer toplumlara etkilemektedir. Türkiye'deki kültürün geldiği yeri belirleyen; tarih, siyaset, yönetim biçimi, dini inançlara bağlılık, örf ve âdete bağlılık, kullandığı dil hatta alfabe vb. gibi unsurların etkili olduğu görülmektedir.

1.1.4. Hofstede' nin Kültürel Boyutları

Geert Hofstede kültürlerarası iletişim alanında önemli bir sosyolog ve örgütsel sosyoloji uzmanıdır. Kültürleri temel olarak ulusal ve örgütsel olarak ikiye ayırır. İkiye ayırdığı kültürleri açıklayabilmek için dört parametre sunmuştur:⁴

1.1.4.1. Güç Aralığı (Power Distance)

Toplumda güç unsurunun bireyler arasındaki eşitsiz; adaletli olmayan bir şekilde dağılımının bireyler tarafından kabul görme derecesine güç mesafesi denilmektedir. “Güç mesafesi, bir toplumda gücün adil olmayan bir şekilde dağılımını toplumun bireylerinin kabul etme derecesidir. Mulder (1977) güç kavramını “Diğer insanları istenen yöne yöneltme potansiyeli” olarak tanımlamıştır. Bireyin güç unsurunu kullanmasındaki amacı; bireye tatmin verdiği düşüncesi olup Mulder'e göre, bu durumun bağımlılık yaptığı düşüncesi yer almaktadır. Ve bu sebeple bireylerde bağımlılık yapması durumu bireylerin güç unsurunu bir kere kullandıktan sonra sürekli kullanmak isteyecekleri ve bunun için çaba sarf edecekleri söylenebilmektedir (İnan, 2014).

Bir ülkedeki bireyler arasındaki eşitlik ya da eşitsizlik düzeyine önem verilmesine güç mesafesi denilebilir. Yüksek güç uzaklığı ölçütü olan ülkelerde güç ve refah eşitsizliklerine müsamaha gösterileceği ve bunun da bu ülkelerde güç ve refah eşitsizliklerinin artmasına neden olacağı durumunu beraberinde getireceği belirtilebilir. Bu tür ülkelerin, içerisinde belirli bir sınıf sistemi olması ülkedeki vatandaşların refah ve eşitlik seviyesinin dengesiz bir konumda seyir etmesini gösterir. Ayrıca vergi sistemleri adaletsiz bir yapıyla hükmeder ve vergi mükellefleri de vergi kaçırma eğilimine girer. Buna karşılık düşük güç mesafesine sahip olan

⁴ <https://medyakulturvetoplum.wordpress.com/2010/03/12/hofstede-ve-kulturun-boyutlari/> adresinden elde edildi.(19.08.2018) tarihinde erişildi.

bireyler istenilmeyen olarak eşitsizliği görürler, bu tip ülkelerde herkes için eşitliğe ve fırsata vurgu yapılmaktadır (Tsakumis, Curatola, & Porcano, 2007, s. 131-147).

Bazı ülkelerde ya da kültürlerde gücü düşük olan bireyler eşitliğin eşitsiz dağılımını normal karşılamaktadır ve yüksek statüdeki (amir, patron vs.) bireyler gücü ölçüsünde daima haklı konumundadır. Bu durum yüksek güç mesafesine sahip kültürlerde görülmektedir.

Gücün farklılıklarını önlemeye çalışan toplumlar düşük güç mesafesine sahip kültürlerdir. Hofstede'nin ele aldığı ülkeler açısından incelendiğinde; Avusturya, İsrail, Danimarka, İngiltere, Almanya, ABD gibi ülkeler güç mesafesinin düşük olduğu ülkeler grubunda; Filipinler, Meksika, Hindistan, Brezilya, Hong Kong, Fransa, Türkiye gibi ülkeler ise, yüksek güç mesafeli grubunda yer almaktadır (Sarkınç & Cura, s. 21).

Türkiye'nin yüksek güç mesafesi ülkeler içinde sayılması durumunda Türkiye için; vergi uyumsuzluğunun var olduğunu, vergi ahlakının maalesef düşük seviyede yer aldığını, vergi kültürünün eksikliğini varlığını ifade etmek yanlış olmamaktadır.

Tablo 1. Güç Aralığı Mesafesi Özellikleri

Düşük Güç Mesafesi	Yüksek Güç Mesafesi
Eşitsizlikler minimuma indirilmiştir.	Eşitsizlikler kabullenilir.
Hiyerarşi kolaylık sağlamak için kurulan rol eşitsizliğidir.	Hiyerarşi bir ihtiyaç olarak bulunur. (Varoluşsal bir eşitsizliktir.)
Her birey aynı haklara sahiptir.	Güçlü olanların ayrıcalıkları vardır.
Değişim doğal bir süreçle oluşur.	Değişimler bir zorlama veya devrim/darbelerle olur.
Öğrenci merkezli eğitim esas alınır.	Öğretmen merkezli eğitim esas alınır.
Ebeveynler çocuklarına eşit birey olarak davranır.	Ebeveynler çocuklarına itaat etmelerini öğretir.
Toplumda gelir dağılımı dengelidir.	Toplumdaki gelir dağılımı çok dengesizdir.
Yolsuzluklar nadir; skandallar siyasi kariyerine son veriyor.	Yolsuzluk sık; skandallar örtülüdür.
Astlara danışılır.	Astlara sadece ne yapmaları gerektiği söylenir.
Güç kullanımı meşru olmalı, iyilik ve kötülük kıstaslarına tabi olmalıdır.	İktidar, toplumun iyi ya da kötülükle mücadele etmesinin temel bir gerçeğidir; meşruiyeti önemsizdir.
Vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eğilimi düşüktür.	Vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eğilimi yüksektir.
Vergi sistemi adaletlidir.	Vergi sistemi adaletsizdir.

Kaynak: Geert Hofstede, "Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context", Online Readings in Psychology and Culture, Universities of Maastricht and Tilburg, (2011), p. 9. <https://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8/> adresinden elde edilmiştir.(28.05.2018)

Tabloda görüldüğü üzere yüksek güç mesafesi özelliklerinde “Vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eğilimi yüksektir. Vergi sistemi adaletsizdir.” yer almaktadır.

Vergi mükellefinin vergi kaçırması yasalara aykırı bir durum teşkil edip dolayısıyla suçtur. Zira mükellef, ödeyeceği vergiyi düşük beyan etmesi veya buna iştirak etmek için bazı eylemler girişiminde bulunmasıyla düşük vergi ödemiş olmaktadır. Yine mükellef vergilendirilmesi gereken kazancını vergi dairesine hiç bildirimde bulunmadığı için vergi borcu da bulunmamaktadır. Bu bağlamda mükellefin ödediği vergi ile gerçekte ödemesi gereken vergi arasındaki eksiklik kadar vergi kaçırdığı durumu ortaya çıkmaktadır. Bu durum da vergi ziyana neden olmaktadır (Aykın, 2017).

1.1.4.2. Belirsizlik Toleransı (Uncertainty Avoidance)

Hofstede (1991, s. 113) belirsizlik toleransında toplumların belirsizlikten kaçınma eğilimleri yüksek ve düşük olarak sınıflandırmaktadır. Belirsizlik toleransı belirsizlikten kaçınma eğilimi diye de geçer kaynaklarda. Yüksek belirsizlik toleransına sahip olan ülkelerin, belirsizliğe ve kargaşalığa karşı düşük bir hoşgörüyü sahip olduğunu belirtmektedir. Bu ülkelerde bireyler kuralların net ve açık olmasını isterler. Çünkü bireyler yüksek belirsizlik toleransına sahip toplumlar içerisinde uyum sağlamak zorlanırlar ve hatta kendilerini bir tehdit altında hissederler. Yüksek belirsizlik toleransına sahip olan ülkeler düşük belirsizlik toleransına sahip olan ülkelere nazaran daha fazla yasalara gerek duyarlar. Bu nedenle, yüksek belirsizlik toleransına sahip olan ülkelerde vergi yasaları ve düzenlemeleri yazılı, net ve açık olmalıdır. Zaten yapılan çalışmalarda göstermektedir ki vergi kanunlarının karmaşıklığı ile vergi kaçırma arasında doğru orantılılık söz konusudur (Richardson, 2006, s. 150-169).

Belirsizlik toleransı kaynaklarda belirsizlikten kaçınma diye de geçmektedir. Belirsizlikten kaçınma; bireylerin, belirsizliğin yüksek olduğu durumlarda risk almaktan ve belirsiz durumlar içerisine girmekten kendilerini geri tutması denilebilir.

Bazı toplumlarda belirsizlik normal bir durum olarak kabul edilir. Ve belirsizlikten kaçınma oranı düşük ülkeler, belirsizliğin sonucu oluşacak kötü durumlara karşı daha toleranslı olma eğilimi içerisindedirler.

Tablo 2. Belirsizlikten Kaçınmanın Özellikleri

Belirsizlikten Kaçınma Oranı Düşük	Belirsizlikten Kaçınma Oranı Yüksek
Belirsizlikler karşısında stres seviyesi düşüktür.	Belirsizlikler karşısında stres seviyesi yüksektir.
Belirsizlikler günlük yaşamın bir parçasıdır.	Hayattaki belirsizlikler bir tehdit olarak görülür.
Görüş farklılıkları kabullenilir.	Fikir birliği olması yönünde bir ihtiyaç vardır.
Risk almakta bir sıkıntı görülmez.	Hatalardan kaçınma bir ihtiyaçtır.
Din, felsefe ve bilimde: görelilik ve ampirizm esas alınmaktadır.	Din, felsefe ve bilim: nihai gerçeklere inanma ve dogmatiklik esas alınmakta.
Siyasette vatandaşlar, yetkili makamlara karşı kendilerini yetkin hisseder ve görür.	Politikada vatandaşlar, kendilerini makamlara karşı beceriksiz hiss ediyor ve hiss ediyorlar.
Kural ve kanunlara fazla ihtiyaç duyulmaz.	Kural ve kanunlara büyük bir ihtiyaç duyulur.

Kaynak: Geert Hofstede, "Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context", Online Readings in Psychology and Culture, Universities of Maastricht and Tilburg, (2011), p. 10. <https://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8/> adresinden elde edilmiştir.(28.05.2018)

1.1.4.3. Kolektivist

Bireylerin kendilerini ben ya da biz olarak tanımlamasıyla ilgili olan kolektivist; toplumsal değer ve normların öncelikle bireysel ihtiyaçların karşılanmasına mı, yoksa toplumsal ihtiyaçlarının karşılanmasına mı önem verilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Yüksek bir kolektivist ölçütüne sahip olan toplumlarda kurallar ve prosedürler tüm bireyler için eşit ve tutarlı bir şekilde uygulanma alanı bulur. Bu nedenle kolektivist ölçütünün yüksek olduğu ülkeler vergi yükünün dengeli ve adil dağıtıldığı ülkelerdir. Bu durum ayrıca vergiye gönüllü uyumun yüksek olması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle bu ülkelerde bireyler vergi hilelerine daha az başvuracaklarından dolayı devletin toplayacağı vergi gelirleri daha yüksek olacaktır (Braun, Putnam ve Bagchi, 2006). Buna göre tabloyla gösterilirse;

Tablo 3. Kolektivist Yapı ve Bireysellik Özellikleri

Kolektivist Yapı	Bireysellik
"Biz" bilinci hâkimdir.	"Ben" bilinci hâkimdir.
İlişkiler işten daha önemlidir.	Bireysel seçimler önem taşır.
Grubun dayattığı sorumlulukların yerine getirilmesi gereklidir.	Birey kendi koyduğu sorumlulukları (ya da görevleri) yerine getirir.
Grup içi uyum önemlidir ve dolayısıyla uyumu bozmamak için birebir tartışmalardan kaçınılır.	Birey düşüncelerini direk olarak belirtir.

İletişim, sözlü iletişim kadar vücut dili ve mimiklerle de olur. Sözlü iletişimlerde genelde detaya girilmez, boşlukların karşı tarafça doldurulması beklenir.	İletişim sözlü iletişim ağırlıklıdır, anlatım genel olarak oldukça detaylıdır ve hataya yer bırakmayacak şekildedir.
İnsanlar sadakat karşılığında onları koruyan geniş ailelerde veya klanlarda doğarlar.	Herkesin kendisiyle ve yalnızca yakın ailesiyle ilgilenmesi gerekir.
Normların aşılması suçluluk duygusuna yol açar.	Normların aşılması utanç duygularına yol açar.
“Ben” kelimesinin kaçınıldığı diller kullanılır.	“Ben” kelimesinin vazgeçilmez olduğu diller kullanılır.
Eğitimin amacı, nasıl yapıldığını öğrenmektir.	Eğitimin amacı, öğrenmeyi öğrenmek
Önceden belirlenmiş grup içi görüş ve oylar	Kişisel görüş bekleniyor: bir kişi bir oy
İlişki görev üzerine hâkim konumundadır.	Görev ilişkisi üzerinde hüküm sürüyor

Kaynak: Geert Hofstede, “Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context”, Online Readings in Psychology and Culture, Universities of Maastricht and Tilburg, (2011), p. 11. <https://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8/> adresinden elde edilmiştir.(28.05.2018)

Tablodan da anlaşıldığı üzere kolektivist yapıda toplumun yararına göre hareket edilirken bireyselleşmekte; sadece bireyin yararına olan durumlar ön plana çıkmaktadır.

Ülke millet anlayışı içerisinde düşünülürse kolektivist ölçütün yüksek olduğu ülkeler vatandaşlık görevi olan vergi konusunda daha hassas davranarak; toplumun faydasını göz önünde bulundurarak vergi yükümlülüğünü yerine getirmektedir.

Bu bağlamda kişilerin kendilerini ne olarak gördüğünü yani birey mi ya da bir gruba ait bir üye mi olarak hissettiği önem taşımaktadır. Mesela; bireyler bir ailenin unsuru olarak aile içi itaati kabul edebilmektedir ya da birey, birey olarak kalmayı da tercih edebilmekte ve ailesiyle zayıf ilişkiler içerisinde olması bireyin yabancı kültürlerle açık olabileceği ifade edilebilmektedir (Şeker, 2015). Bu duruma bakıldığında batı ülkelerinde 18 yaşından sonra gençlerin kendine göre hayat yaşaması önerilmektedir. Bu gibi durumlarda aile organizasyonunun sosyal anlamda ilişkilerin zayıf olduğunu söylemek yanlış olmamaktadır.

1.1.4.4. Erkillik

“Erillik/dişillik bir toplumda insana verilen değer, sevgi, saygı, nezaket gibi olguların mı yoksa materyalist, saldırgan, baskıcı eğilimlerin mi hâkim olduğu ile ilgilidir” (Öncül, Deniz & İnce, 2016, s. 257).

Erkillik ölçütü, bir ülkedeki cinsiyete karşı sosyal normların dağılımının konu edinmektedir. Yüksek bir erkillik ölçütü, ülkenin başarı, kahramanlık, girişkenlik ve maddi başarıyla ilgili unsurları daha fazla önemseydiğini göstermektedir. Daha düşük bir erkillik ölçütü ise ülkenin ilişki, alçak gönüllülük, zayıf kollama, yaşam kalitesi gibi konuları daha fazla önemseydiğini göstermektedir. Yüksek bir erkillik ölçütüne sahip olan ülkelerde bireyler, kanuna muhalif olan bireylere karşı daha az hoşgörülüdürler ve onların cezalandırılmaları gerektiğine yönelik eğilimleri vardır. Daha düşük bir erkillik ölçütüne sahip olan toplumlarda yer alan bireyler ise kanuna muhalif olan bireylere karşı daha fazla hoşgörülü davranarak onların rehabilite edilmesine odaklanırlar (Tsakumis, 2007, s. 138-139).

Tablo 4. Erkillik Özellikleri

Erkillik(Maskülen)	Dişillik(Feminen)
Bireyler hırs odaklıdır.	Hayat kalitesi bireylerin odak noktasıdır.
Çalışmak için yaşanılır.	Hayatı yaşamak için çalışmak gerekir.
Büyük ve hızlı olaylar veya nesnelere güzeldir.	Küçük ve yavaş olaylar veya nesnelere güzeldir.
Başarılı kişilere karşı hayranlık vardır.	Güç olarak zayıf; şansız insanlara karşı merhametlidirler.
Cinsiyetler arasında maksimum rol farklılaşması görülür.	Cinsiyetler arasında minimum rol farklılaşması görülür.
Babalar gerçeklerle, anneler duygular ile ilgilenir.	Hem babalar hem de anneler gerçekler ve duygular ile ilgilenir.
Seçilmiş siyasi pozisyonlarda az sayıda kadın bulunur.	Seçilmiş siyasi pozisyonlarda birçok kadın bulunur.
İş, aile üzerinde hüküm sürmekte olup dengesizlik söz konusudur.	Aile ve iş arasında denge vardır.
Din, Tanrı ya da tanrılara odaklanır.	Din, insanlara odaklanır.
Sorunlar güçlü tarafın lehine çözülür.	Sorunlar taviz ve müzakerelerle çözülür.

Kaynak: Geert Hofstede, “Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context”, Online Readings in Psychology and Culture, Universities of Maastricht and Tilburg, (2011), p. 12. <https://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8/> adresinden elde edilmiştir.(28.05.2018)

Hofstede (2001, s. 319) tarafından yapılan bir çalışmada elde edilen sonuca göre yüksek erkilliğe sahip olan ülkelerde hukuka aykırı davranışlar gösterenlere karşı daha az hoşgörülü davranıldığı tespit edilmiştir. Ancak genel anlamda erkillik ölçütü

ile ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında yüksek erkillik ölçütüne sahip ülkelerin yüksek vergi uyumuna sahip olduklarıyla karşılaşılabileceği gibi düşük bir ilişkinin olduğu sonucuna da ulaşılabilmektedir (Richardson, 2006, s.153).

1.2. BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLER KAVRAMI

Kızılçelik ve Erjen değer kavramını “bir sosyal grubun veya toplumun kendi varlık, birlik, işleyiş ve devamını sağlamak ve sürdürmek için üyelerin çoğunluğu tarafından doğru ve gerekli oldukları kabul edilen; onların ortak duygu, düşünce, amaç ve menfaatini yansıtan genelleştirilmiş temel ahlaki ilke veya inançlar” olarak ifade etmektedir (Kızılçelik & Erjen, 1992, s.99).

T. Korkmaz Devrani değer kavramı hakkında yaptığı çalışmasında; “Feather (1975)’in değer sistemlerinin bilişsel yapısını açıkladığını ve değerleri, tecrübeler ışığında akılda canlanan bir ağ olduğunu ve bu ağın duygusal çerçevede de dinamik bir çevreden etkilenebileceğini ve etkileşimle değerlerin anlamlılık ve devamlılık sağlanacağını belirtmiştir” (Korkmaz Devrani, Nisan 2010, s.51).

Taşıdıkları önem derecesine göre sıralanan değerler ve bu sıralamadan oluşan değerler kümesi; değer önceliklerinin belirlenmesi konusunda bir sistem meydana getirmektedir (Tutar, 2016, s.122). Buradan değerler, toplum için faydalı olan olguların bireyler tarafından yaşama aktarılmasıdır. Bireyler neyi değer kavramı olarak görürse o yönde davranış sergilemektedir.

“Değerlerin kaynağı sosyal aktörlerin dışında olduğu için, yani kaynak toplumdaki geldiği için çok çeşitli olarak belli bir kültürde kendilerini göstermektedir. Bir toplumda değerlerin ifade edildiği ya da gösterildiği temel yer, sosyal aktörlerin üstlendiği sosyal rollerdir. Sosyal roller çok çeşitli olduğu için, değerler de çeşitlidir” (Likaj, 2008, s. 9). Olumlu ya da olumsuz olabilecek durumlar bireylerin tercihlerine göre şekil almaktadır. Bireylerin tercihleri de benimsenen kültür penceresinde oluşmaktadır. Kültür kavramı içerisinde; sosyal roller ve değerler arasında bir bağ vardır. Değerler ve kültürün bazı özellikleri benzerdir; hatta aynıdır. Bu bağlamda; “(..) değer kavramının özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Değerler inançların bir araya gelmesiyle oluşmuştur.

- Değerler bireyleri eylemde bulunurken bu değerler doğrultusunda hareket etmeye teşvik eder (..)
- Değerler süreklidir. Belli bir zaman diliminde geçerliliğini korumaz.(..)

Değerler kültürün bir parçasıdır ve toplum kültüründen etkilendiği gibi toplumun kültürünü de etkilerler” (Duran, 2018, s. 4). Değerlerin bu özellikleri kültür kavramı içerisinde yer alır.

H. Tutar değerlerin işlevlerini ele almıştır. Burada değerlerin işlevleri olarak: Bireylerin isteklendirme açısından neye motive olacağına değerler aracı olmaktadır. Mesela; topluma faydalı olmak, üretken olmak vb. Yine değerler, tutum ve davranışları yargılamak ölçüt olma görevi görmektedir. Bu durum da bireylerin kişilik kazanmasını sağlayıp; davranış biçimlerinin doğru veya yanlış diye tercih edilmesinde rol oynamaktadır. Ayrıca değerler, çalışma ortamındaki kuralların belirlenmesinde ve onların algılanıp kurallara uyulmasında; dolayısıyla çalıştığı iş arkadaşları ile olan iletişimde de kısaca örgütsel yapılar da bireylere yol gösterici konumda bulunmaktadır (Tutar, 2016, s.122-123). “Kültür, davranışlar, inançlar ve değer hükümleri ile birlikte beliren âdetler,-customs-, örfler –mores- ve normlar, müesseseler –institutions muhtevası olarak sözü edilebilir” (Nirun, 1991). Toplumun benimsediği olguları iyi ya da kötü olarak ayırdığı; uygulamaya aldığı; nötr gördüğü her şeyi bu tanım kapsamaktadır.

Toplumun yapısı içerisindeki farklı durumlar ve tecrübelerle göre kişilerin değerleri değişiklik göstermektedir. Bir toplum içerisindeki bireyler, aynı kültüre sahip iken farklı davranış kalıpları göstermeleri içerisinde farklı kişisel değerleri benimsemelerinden ileri gelmektedir. Dolayısıyla kültür ve normların belirleyicisi konumunda olan; bireylerin ait olduğu toplumun yapısı içerisindeki farklı davranış kalıpları göstermesinin sebebi kişilerin benimsemiş olduğu değerlerdir (Clawson, Vinson & Human Values, 1978; Aktaran Sayraç, 2016, s. 8).

Kültürlerdeki değer farklılaşmasını ele alan Hofstede, bireyin benliği meydana gelirken kültürün nasıl etkisinin olduğunu işlemiştir. Burada *bireycilik* ve *toplulukçuluk* kavramlarını ele almaktadır. Bireycilik kavramının; bireylerin kendi yaşamlarını baz aldığı ve en fazla başkaları konusunda; çekirdek ailenin yaşamının

baz alındığı; düşünüldüğü toplumdaki diğer bireyler arası bağın zayıf olduğu kültürler için geçerli olduğunu belirtmiştir. Toplulukçuluk kavramının da; Bireylerin *doğuştan güçlü gruplara* kuvvetli bağlarla bağlı olduğu ve bu durumun ömür boyu *sadakat* ile süreceği *toplumların kültürü* olduğunu belirtmiştir (Tutar, 2016, s.81).

Değerler, araçsal ve içsel değerler olarak ele alındığında örneğin; bireyin bir miktar paraya sahip olması ve bir ihtiyacını giderebilmesi paranın araçsal değerini göstermektedir. Paranın, bireyin tercihleri doğrultusunda kullanılması; yani birey, para ile ne almak istiyorsa ona karar vermesine de içsel değer denilmektedir (Yücel, 2014). Yani burada bireyle alakası olmayan duruma araçsal değer; bireyin kendi isteğiyle parayı araçsal değer olarak kullanması durumuna da içsel değer olarak nitelendirilmektedir.

Değerler kavramı araçlar ve içsel (amaçsal) değer olarak ele alınacak olur ise Milton Rokeach'ın, değer sınıflaması bir tablo ile gösterilebilmektedir:

Tablo 5. Milton Rokeach'ın Değer Sınıflaması

AMAÇ DEĞERLER	ARAÇ DEĞERLER
Aile güvenliği	Bağımsız olma
Barış içinde bir dünya	Bağışlayıcı
Başarılı olma	Cesaretli
Bilgelik	Dürüst
Dini olgunluk	Entelektüel
Eşitlik	Geniş görüşlü
Gerçek dostluk	Hırslı
Heyecan verici bir yaşam	Kendini kontrol eden
Güzellikler dünyası	İtaatkâr
İç huzur	Kibar
Kendine saygı	Kendine hâkim
Mutluluk	Mantıklı
Gerçek dostluk	Neşeli
Özgürlük	Sevecen
Rahat bir yaşam	Sorumluluk sahibi
Sosyal kabul	Temiz
Zevk	Yaratıcı olma

Kaynak: Akbaş, 2004, s. 57.

Burada amaç değerler; bireysel ve toplumsal değerler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bireysel değerlerin etkin olduğunu, *bireylerin tutum ve davranışları* bencillik çerçevesi kendi çıkarı içerisinde olmasından; toplumsal değerlerin etkin

olduğunu da bireylerin tutum ve davranışta bulunurken toplum için bir şeyler yapmayı esas almasından anlaşılabilceği sonucu doğmaktadır (Tutar, 2016, s.127).

Amaç değerlere bakılacak olursa aile güvenliği, barış içinde bir dünya, eşitlik, özgürlük, rahat bir yaşam vb. bireyin refah yaşam biçimini şekillendirirken; bireysel kültürel değerlerini oluşturur.

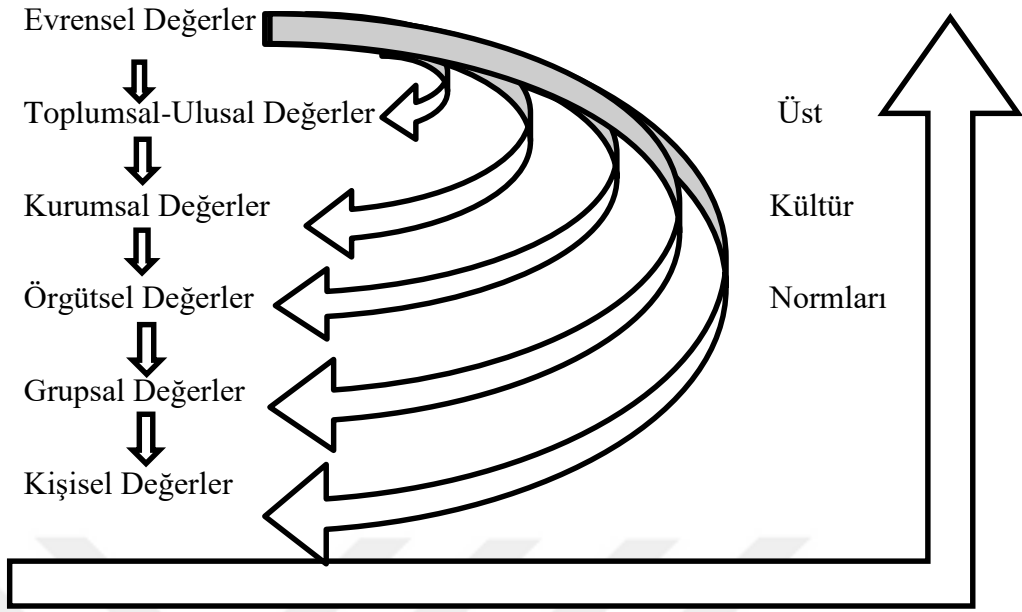
Burada araç değerler arasında yer alan ‘sorumluluk sahibi’ kavramını vergi yüklenicisinin beyannamelerini vaktinde vermiş olup ödenecek vergi tutarını vaktinde ödemesi açısından değerlendirilebilir. Vergi mükellefi vergi konusundaki sorumluluğunu yerine getirirse “rahat bir yaşam” sürer. Şöyle ki vergi konusundaki cezalarla karşı karşıya kalmaz; iradesini topluma faydalı olmak için kullanarak “itaatkâr” tavrıyla “güzellikler dünyasına” ulaşabilmektedir.

“Sorumluluk; kişinin kendisine verilen ya da üzerine aldığı işin sonuçlarını üstlenme, kendi davranışlarının sonuçlarını kabullenme, bir işi istenen nitelik ve nicelikte yapma olarak tanımlanabilir” (Hökelekli, 2013, s. 57). Buna göre sorumluluk bireyin bireysel değerleri içerisinde yer almaktadır. Ayrıca “sosyal sorumluluk” açısından birey (vergi mükellefi) toplanan vergilerin toplumun ihtiyaçlarını gidermek için toplandığı bilincinde olup bu doğrultuda vergisini veriyorsa sosyal sorumluluğu kendisine ‘değer’ edinmiş demektir.

Yine araç değerlerden dürüst, kendini kontrol eden, itaatkar, kendine hâkim olan bir bireyin vergi vermekten kaçınmak istemesi, gelir vergisi beyannamesini gerçeğe aykırı vermesi, vaktinde vergi tahsilatını geciktirmesi bazı faktörler dışında düşük bir ihtimaldir.

“Değerlerin değişime açık olduğu görüşlerine karşılık bazı değerlerin evrensel olduğu, hangi çağda olursa olsun, her kültürde bir takım değerlerin var olduğu görüşü de ileri sürülmektedir” (Yazıcı, 2014, 209-223). Evrensel değerlere adalet, saygı, özgürlük vb. kavramlar örnek gösterilebilir. Bu gibi değerler evrenseldir; herkes için faydalı olan olgulardır. Lakin evrenin her yerinde kabul görülse de bu değerler; uygulamada bazı faktörlerden dolayı eksik anlaşılmakta ve o şekilde kabullenilmektedir.

Şekil 1. Değer Türlerinin Etkileşimi



Kaynak: H. Erkan & C. Erkan, 1998, s.204; Şekil bu eserdeki bilgilerden yararlanılarak oluşturuldu.

Şekil 1'e göre; "Kişisel değerlerin toplumsal geçerliliği yoktur. Kişisel değerlerin toplumsal değerleri benimsemesinden çok, toplumsal değerler kişisel değerleri belirler. Zira daha üst kültür normlarını daha çok insan benimsemekte ve davranışlarını etkilemektedir" (H. Erkan & C. Erkan, 1998, s. 204). Burada çoğunluğun kabulüyle oluşan evrensel kültürün, bireysel değişimlerden etkilenmeyeceğini; bireysel değerlerin toplumsal değerlerden etkilenip şekildeki gibi üst kültür normlarına ulaşılacağı görülmektedir. Daha çok bireyin kabul ettiği değerlerin geçerliliği ve etkisi daha büyüktür.

Kültür ile var olan yerleşik davranış kurallarına; kurallar, standartlar ve fikirlere norm denilebilmektedir. Normlar yaptırımı olan kurallar sistemi olup toplumdan topluma farklılık gösterip zaman içerisinde değişebilmektedir.

Normlara örnek verilecek olursa bir mükellefin vevne kuyruğunda beklemesi kimsenin sırasını ihlal etmemesi ya da vergi memurlarını zor durumda bırakmaması denilebilir.

Kültür kavramının içerisinde yer alan değer ve normlar bireylerin davranışlarının belirlenmesinde rol oynamaktadır. Birey vergiyi öderken ceza almamak için herhangi bir yaptırımla karşı karşıya kalmamak için ödüyorsa norm; ama vergiyi öderken topluma faydalı olmak düşüncesiyle ödüyorsa değer kavramı

devreye girmektedir. Bu davranış modelinde vergi verme ya da vergi vermeme kültürü ile karşılaşmaktadır.

“Değer, norm ve davranış kalıplarının, toplumsal süreç içinde önceden var olması, bunların kişilere **eğitimle aktarılması**, bireyin **sosyalleşme sürecini** belirler” (H. Erkan & C. Erkan, 1998, s. 198). Birey bu konuda ne kadar iyi eğitilirse pozitif olarak o nispete de topluma olumlu bakarak; topluma faydalı olma; insancıl olma eğilimine yönelir. Dolayısıyla kendisine o nispete çevre edinerek onlarla uyum sağlar ve kültür olarak; o yöndeki ortak özelliği keşfedip benimser.



2. BÖLÜM

VERGİ, VERGİ KÜLTÜRÜ, VERGİ UYUMU VE BUNLAR ARASINDAKİ İLİŞKİ

2.1. VERGİ

Öncelikle konunun açıklık kazanması için verginin tanımı yapıлып, vergileme sürecinden bahsedilip, verginin amaçları de ele alınmaktadır.

2.1.1. Verginin Tanımı ve Vergileme Süreci

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla; kamu hizmetlerinin finansmanı olarak devlet tarafından bireyler ve kuruluşlardan kanuna dayalı olarak cebren alınan paralardır.

Pehlivan'a göre vergi kavramı; **“Devletin, kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız olarak ve hukuki zorunluluk altında aldığı ekonomik değerler”** (Pehlivan, 2009, s.93). olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdaki “ödeme güçleri ölçüsünde” diye bahsedilen konu; bireylerin gelir-servet ve harcama durumlarına göre vergilendirilmelerinin yapılması gerektiğidir.

Verginin iki uçlu bir yapı olduğu düşünülürse bir ucunda devlet bir ucunda bireyin (vergi vermekle sorumlu kişi; vergi mükellefi) yer aldığı bir ilişkidir. Devlet vergiyi neden nasıl almaktadır soruları için kısaca vergileme süreci ve bu sürecin amacına bakılabilir. Diğer uçta ise, bireyin vergileme süreci karşısındaki tutumunu etkileyen durumlar ele alınabilir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde (Vergi Ödevi): “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” diye geçmektedir. Burada “Herkes” sözcüğüyle verginin genelliğini, diğer ifadelerle de vergi adaleti ilkesini; vergi kavramının kanuniliğini ve amacını belirtmektedir. Bu maddede geçen “mali gücüne göre” vergi ödemek deyiminden; bir nevi vergilemenin mali sınırını oluşturduğu görülmektedir. Ayrıca bu ifadelerin bir kanun maddesi olarak ele alınması da vergilemenin hukuki sınırını ifade ettiği söylenebilir.

Vergileme süreci sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak ele alınmaktadır (Dönmez, 2012, s. 611). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde "Verginin tarhı; vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir "(Vergi Müfettişleri Derneği, 2016, s.29). Yani bireyin ödemesi gereken vergi miktarının hesaplanmasıdır. Burada olması gereken önemli nokta; mükellefin hesaplanan vergi için ödeme gücü, geliri, gideri; vergi adaleti ile vergi miktarının hesaplanmasıdır.

VUK'un 21. maddesinde ise "Tebliğ; vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir." Yine kanunda tebliğ çeşitleri mevcuttur. Mükellefin vergi dairesinde kayıtlı olan sadece işyeri adresi değil ikametgâh adresine veya ona ulaşabilecek bir ortağına da tebliğ yapılmasıyla belki mükellefin cezaya düşmesini engellemesi onun vergi uyumuna eğilimini arttırabilir.

Ayrıca burada ifade etmek gerekir ki, Türk vergi sistemi kapsamında E-Tebliğat uygulaması 1 Nisan 2016 (29/12/2015 tarihli ve 29577 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren **467 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği** ile söz konusu tarih değiştirilmiştir.) tarihinden itibaren başlamıştır (GİB, 03.08.2019). Böylece devlet açısından kırtasiye masrafları azalmıştır. Zira önceden vergi memurları da tebliğ olunacak kâğıt, zarf hepsi için ayrı uğraş vermekte iken bu düzenleme ile her şeyi bilgisayardan halledebilmektedir.

VUK'un 22. maddesinde "Verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi" olarak ifade edilmiştir. VUK'un 23. maddesinde ise "Verginin tahsili; kanuna uygun surette verginin ödenmesi" olarak kabul edilmektedir.

Vergileme sürecinin vergi kültürü açısından önemi vergileme sürecinden sonraki durumudur. Yani bireyin gösterdiği davranışın olumlu ya da olumsuz olması gibi sonuç vermesidir. Dolayısıyla vergileme süreci vergi mükellefi için ne kadar iyi olursa buradaki 'iyi'den kasıt hem maddi hem de manevi olarak diye nitelenmek mümkündür. Maddi olarak; vergi borcunun mükellefin ödeme gücü çerçevesinde ve vergi adaleti içerisinde vergileme sürecine dâhil olmasıdır. Manevi olarak da bu vergi

mükellefine bir tebliğ aşamasında ulaşıp vergisini ödemesini sağlamak; cezaya kalmamasına önem vermek ve mükellefin vergi borcunu ödemek istediğinde tahsilinin hemen gerçekleştirilmesi için gerekenin yapılmasıdır.

Bu bağlamda hükümete, vergi idarelerine, mükellefe kendi çaplarında görevler düşmektedir. Mükellefe düşen görev vergi uyumu içerisinde vergisini ödemesidir. Örneğin, beyanname verirken gelirini - giderini doğru bir şekilde beyan edip vergi borcunu zamanında ödemesidir.

Dolayısıyla hükümete düşen görev; vergileme süreci ile ilgili kural ve yasaları vergi mükellefinin durumunu, vergi idarelerinin durumunu ve ekonomik durum çerçevesinde kamu gelirleri içerisindeki verginin önemini de dikkate alarak düzenlemelerde bulunmasıdır. Ayrıca hükümet, bu düzenlemelerin geçerliliğini ve devamlılığını sağlamak amacıyla denetimler gerçekleştirir.

Vergi idarelerinin görevi mükellefe vergi uyumunu teşvik edecek şekilde yaklaşmasıdır. Mükellefin vergi ile ilgili işlerde bekletilmemesi ve mükellefin vergi ile ilgili sorunları ya da soruları için çözüm önerileri sunabilmesidir.

2.1.2. Vergilemenin Amacı

Bireyin gösterdiği davranışın olumlu olması konusunda neden vergi ödenmesi gerektiği neden vergileme yapıldığı da önem arz etmektedir. Bu durumda neden vergilemenin yapıldığı kısaca bahsedilirse; literatürde mali, iktisadi ve sosyal amaçlarla vergilemenin yapıldığı görülmektedir.

Vergilemenin mali amacı, devletin kamu harcamaları için finansman kaynağı olarak vergiyi kullandığı ele alınmaktadır. İktisadi amaç olarak vergi politikasının kullanılmasıyla ekonomik durumun lehine olacak durumların meydana gelmesi olarak ifade edilebilmektedir. Buna göre;

- “Vergilemenin tarihi olarak en eski ve geleneksel amacı, devlete kamu harcamalarını karşılayacak geliri temin etmek (Mali Amaç)
- Vergi politikası kullanılarak fiyat istikrarının temini ve işsizliğin önlenmesi (İktisadi Amaç)

- Sosyal adaletin sağlanması ve gelir dağılımı adaletinin gerçekleştirilmesi (Sosyal Amaç)” (Dönmez, 2012, s. 611) olduğu söylenebilmektedir.

Bunların dışında devlet ahlaki açıdan da vergileme yapmaktadır. Özel tüketim vergisi olarak tütün, uyuşturucu maddeler, alkollü içkiler vs. gibi mal ve hizmetler üzerinden bu tür sağlığa zararlı maddelerin kullanımını azaltmak amacıyla vergileme yapmaktadır. Toplumun maddi ve manevi değerlerini korumak için; sağlıklı vatandaşlar ve kullanım sonrasında sadece kullanana değil diğer bireylere de zarar gelmemesi adına da bireyler vergilendirilmektedir (Karaca, 2015, s. 8).

Dolayısıyla bu amaçlar çerçevesinde vergilendirme yapılması ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel, ahlaki vs. durumlar bakımından pozitif artan seviyelerde bulunmasına katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda bireysel ve toplumsal refahta artış meydana gelecektir. Bu artışın da vergilemenin amaçlarından kaynaklandığını düşünüp anlayan bireyler; toplumlar vergi uyumuna önem vereceklerdir.

2.2.VERGİ KÜLTÜRÜ

Mali literatürde verginin ekonomik ve mali yönü kadar inceleme konusu yapılmamış bir kavram olan vergi kültürü, yetmiş yıldan daha uzun zaman önce Schumpeter tarafından 1929 yılında yazılan “Gelir Vergisinin Sosyolojisi ve Ekonomisi” adlı ödüllü makalesinde ilk kez kullanılmıştır. Ancak, kamu tartışmalarında “vergi kültürü” kavramının, kullanılır ve anlaşılabilir tanımı için hala çalışmalar yapılmaktadır (Canbay & Çetin, 2007, s.5).

Nerre (2001) vergi kültürünü; “Belirli bir ülkeye özgü vergi kültürü, bu ülkedeki ulusal vergi sistemi ve vergi uygulamaları ile ilgili bütün resmi ve gayri resmi kurumların tamamını kapsayan ve ülkenin kültürel tarihi içine gömülmüş, diğer etkenlerle etkileşimleri ve bağları olan bir kavram” olarak tanımlamaktadır (Nerre, 2001). Verginin, ülke içerisindeki kurumsal boyutunun vergi politikasıyla olan ilişkisinin kuşaktan kuşağa aktarım aşamasındaki vergi kültürünün oluşum çemberinden bahsedilmektedir.

Alfons Pausch ise “Vergi kültürünü; insan psikolojisinin ve yaratıcılığının bir dışa vurumu” olarak ifade etmektedir” (Özdemir, 2015, s.178). Buna göre, bireyin

vergi konusundaki uygulayacağı davranışın ve düşüncelerin psikolojik durumuna göre şekil alacağını ve topluma da bu şekilde yansıtılacağını söylemektedir.

Objektiflik açısından toplum, aynı toprak parçası üzerinde bir arada yaşayan ve temel çıkarlarını sağlamak için işbirliği yapan insanların tümüdür (TDK, 12.10.2018). Birey ise bu toplumun yapıtaşdır. Her toplumun bireyi kendinedir. Yani birey tarafından gösterilen bir davranış bireyin mensup olduğu toplum için genel kabul görürken başka bir toplum için kabul görülmeyebilir.

Yapılan araştırmalar toplumların vergi algılama düzeylerinde farklılıklar olduğunu, her toplumun kendine özgü bir vergi kültürü olduğunu ortaya koymaktadır. Irk, dil, din, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir alt yapı oluşturduğu kabul edilmektedir (Tosuner & Demir, 2009, s.1).

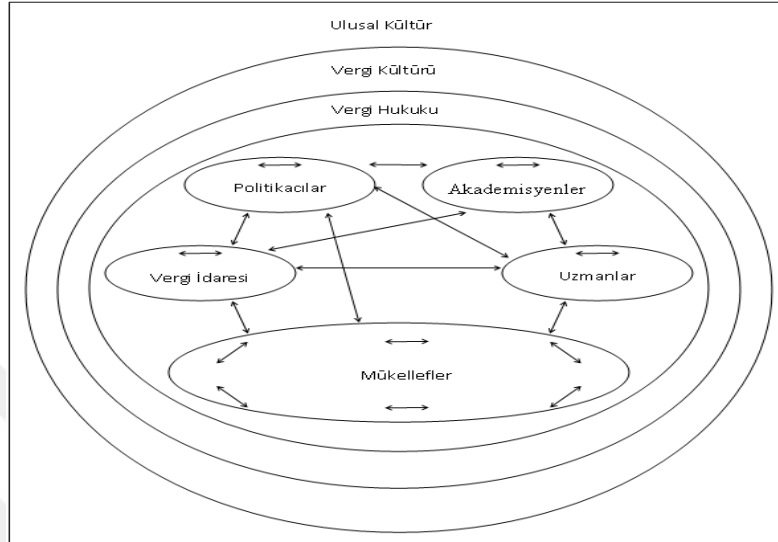
Canbay & Çetin'e göre "Mükellefin vergi kültürünün şekillenmesinde üç unsurdan bahsedebiliriz:

- Mükellefin değer yargılarını içeren psikolojik davranışları,
- Bilgi, anlama, uygulama, analiz, sentez, algılama gibi bilişsel becerileri ve
- Değerler geliştirme, toplumsallaşma, kabullenme, adil olma gibi duyuşsal tutum ve davranışları" (Canbay & Çetin, 2007, s.10) dır. Burada vergi kültürünün şekillenme sürecinde bireyin genetik yapısından; bulunduğu çevre içerisindeki şekillenen karakteri de dâhil olmak üzere bireyin toplumdaki konumunu algılayıp vatandaşlık mahiyetinde topluma negatif veya pozitif yansıması durumuna kadar olan uzun bir süreci kapsadığı söylenilebilir.

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

ve davranış dış dünyaya vergiyi benimseme ve uyum ya da vergiyi reddetme ve vergiyi ödememe şeklinde yansımaktadır (Canbay & Çetin, 2007, s.10).

Şekil 2. Vergi Kültürünü Oluşturan Unsurlar



Kaynak: Nerre, 2008, pp. 156'dan Aktaran Gencel & Kuru, 2012, s. 32.

Şekil 2'ye baktığımızda, vergi mükelleflerinin diğer unsurların tamamından etkilendiği, vergi idaresi, politikacılar, akademisyenler, uzmanların da tüm unsurlardan ayrı ayrı etkilendiği söz konusu olmaktadır. Bu etkileşimlerin vergi hukuku çerçevesinde geliştiği de söylenebilir. Yine bu unsurların da vergi kültürünü oluşturduğu ve bu unsurlardan vergi kültürünün etkilendiği durumu da ortaya çıkmaktadır. Bu mantıkta ulusal kültür için de aynı şeyin geçerli olduğu söylenebilir.

Vergi kültürü modelleri açısından Nerre (2002) iki modelden bahsetmektedir. "**Basitleştirilmiş vergi kültürü modeli**" ve "**İç içe geçmiş vergi kültürü modeli**" dir. Basitleştirilmiş vergi kültürü modelinde; "sahip-vekil", "suç ekonomisi", "evrimci oyun teorisi" şeklinde ele alınmaktadır. **Sahip-vekil teorisinde** "sahip" rolünü "hükümet" üstlenmekte olup, hükümetin vergi konusunda koyduğu kuralları vergi otoriteleri (vergi idareleri) aracılığıyla -onları "vekil" tayin ederek- vergi mükelleflerine sunmaktadır. Yani hükümet vergi konusundaki kanunları, kuralları vergi otoriteleri ve vergi mükellefleri arasındaki ikili ilişki çerçevesinde düzenlemekle yükümlüdür. Burada vekil tayin edilen vergi otoritelerinin kontrolünün sağlanması vekillik aşamasında karşılaşılan mükellef tepkileri, etkileri vb. kısaca ikili ilişki hakkında tam "bilgi edinme" ve buna yönelik politikalar

geliştirerek kanun ve kurallar koymak hükümetin yani “sahip” in sorumluluğundadır. Ve “sahip” bu kontrol aşamasında belirli bir maliyetle karşı karşıyadır. Vekilin “özlük hakları” ve aldığı maaşın özel sektörün ücretine göre vekile hitap edecek seviyede olması gerekmektedir. Zira “sahip” bilgi edinme konusunda vb. konularda birinci muhatap olarak “vekilini” dikkate almaktadır. Bu durumda sağlıklı ve doğru bilgiye hükümet, vergi otoriteleri için ayırdığı “tatminkâr” bütçe; maaş ölçütünde ulaşmaktadır. Böylelikle de yolsuzluk, rüşvet vs. gibi durumlarla karşı karşıya kalınmamaktadır. Aksi takdirde farklı durumlarla karşılaşılıp; toplam vergi gelirlerinin düşmesi söz konusu olabilmektedir (Nerre, 2002; Bakırtaş, 2014, s.78-79). Bu bağlamda hükümetin karşılaşacağı maliyet, vergi maliyeti içerisinde düşünülürse “açık maliyet”⁵ söz konusudur.

“Dolayısıyla vergi kültürü; **vergi ödeme kültürü** kadar **vergileme kültürünü** de kapsayan bir kavramdır. Birincisi mükellefin vergiye karşı tutumunu içerirken, ikincisi devletin vergileme konusundaki tutum ve uygulamalarını içerir. Şekildeki temel aktörlerden birisi **vergi otoritesidir**” (Canbay & Çetin, 2007, s. 59).

Hükümet vergi denetimini vergi otoriteleri aracılığıyla yapmaktadır. Suç ekonomisi modelinde; vergi mükellefleri vergi uyumuna “yakalanma korkusu ve cezalandırılma kaygısı” ile gitmektedir (Bakırtaş, 2014, s. 79).

Allingham & Sandmo modelinde vergi denetimi ve ceza miktarındaki artış vb. durumlar vergi mükelleflerinin vergi ödeme ya da ödememe davranışını etkilemektedir; burada cezalar ne kadar yüksek olursa ve vergi denetimi ne kadar fazla olursa vergi kaçakçılığı da o ölçüde azalacaktır (Allingham & Sandmo 1972, s. 323-338; aktaran Bayraklı, Saruç & Sağbaş, 2004, s. 5).

2.3. VERGİ UYUMU

Vergi uyumu, mükellefin üzerine düşen vergiyi zamanında ödemesi; yani vergisel yükümlülüklerin doğru şekilde yerine getirilmesi olarak ifade edilebilir. Vergi uyumunu etkileyen sosyal faktör olan kültür; vergi kültürünün oluşmasını

⁵ Vergi maliyeti kavramı 2 ye ayrılır; açık maliyet ve örtük maliyettir. Açık Maliyet; devletin vergiyi toplamak için katlandığı maliyettir. Örtük(Gizli) Maliyet; mükellefin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirmek için katlandığı maliyettir.

sağlar. Burada vergi uyumu ile vergi kültürü arasındaki ilişkiye bakılırsa vergi kültürünün pozitif yönü vergi uyumuna bakar. Yani mükellef ne kadar çok vergi kültürüne sahipse diğer bir ifadeyle vergiyi zamanında ödeme, vergi beyannamesini zamanında verme vs. gibi pozitif yönlerini uygulamaya alıyorsa o kadar gönüllü vergi uyumu çerçevesi içerisinde yer alır.

Vergi uyumunu açıklayan iki yaklaşım mevcuttur. Bunlardan birincisi rasyonel tercih yaklaşımı, diğeri de ahlaki duygular yaklaşımı olarak adlandırılmaktadır (Aktan, Dileyici & Vural, 2006, s.126). Allingham ve Sandmo (1972) tarafından ortaya konulan rasyonel tercih yaklaşımına göre mükelleflerin vergi kaçırma şeklinde vergi uyumsuzluğu sergilemelerine neden olan faktörler; gelir düzeyi, denetim oranı, cezaların boyutu ve etkinliği gibi ekonomik faktörlerdir. Ancak bu yaklaşım, vergi kaçırmaı sadece ekonomik fayda - maliyet analiziyle ele aldığından ve diğeri faktörleri dışarıda tuttuğundan eleştirilmektedir (Edlund & Rune, 2002, s.203).

Literatürde “tutumusal model” (attitudinal modeli) veya “ahlaki duygular teorisi” (the theory of moral sentiments) olarak da bilinen bu yaklaşıma göre bireylerin vergi ödeme (ödememe) tercihlerini belirleyen tek etken bireysel çıkar ve bireysel fayda fonksiyonunu maksimize etmek değildir. Bireylerin vergi ödeme(me) konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen etkenlerin başında psikolojik algılama gelmektedir. “Tutumusal model” veya “ahlaki duygular teorisi” konuyu sadece psikoloji ve etik çerçevesinde ele alan bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Bu yaklaşıma göre; mükellefin vergiyi gönüllü ödeme tercihlerini belirleyen faktörler; ahlaki, dinsel, kültürel, kurumsal, hukuki, siyasal, idari (yönetimsel), psikolojik faktörlerden oluşmaktadır (Aktan, 2006).

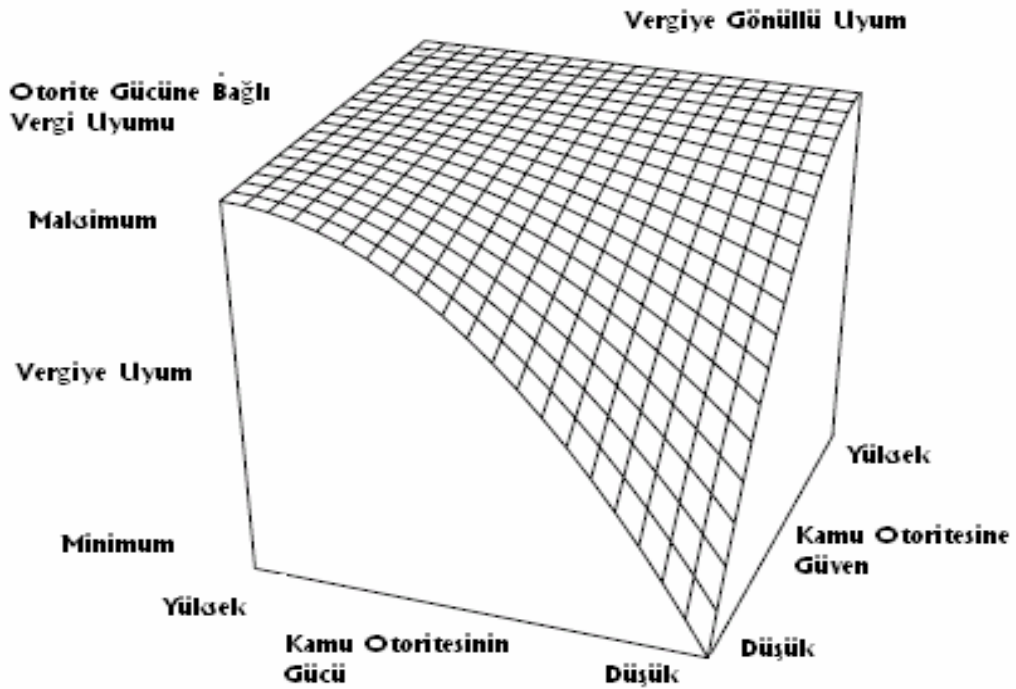
Bu çalışmamızda vergi uyumunu açıklayan yaklaşımlardan ikincisi yani ahlaki duygular teorisi üzerinde durulmaktadır.

Türk Dil Kurumu’nun (TDK) güncel Türkçe sözlük tanımına göre ahlak, “Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları, aktöre, sağtöre ve huylar” diye tanımlanmaktadır. “Türk ahlakı en eski çağlardan beri toplumdur. Yani Türklerde toplumun menfaati insanlarınkinden üstün tutulur. Bununla beraber kuvvetli şahsiyetler daima saygı görmüşler ve topluma faydalı

olmuşlardır. Ferdîyete değer vermeyen Türk ahlakı şahsiyete değer göstermiştir” (Atsız, 2018).

Bu bağlamda toplumcu bir millet vergi verirken insanlara faydalı olacağını düşünerek gönüllü uyum çerçevesinde vergi borcu ödemesini yapmaktadır. Millet ne kadar toplumcu olsa da bazı faktörler; bazı insanların vergi verme konusunda geri durmalarına sebebiyet vermektedir. Mesela; bu çalışma için sunulan anket sorularını cevaplayan kimi vergi mükellefleri, toplum için olan kısmını (4. Bölüm K.1, 2, 3, 4, 5) olumlu yanıtlarla katılırken; anketin son bölümünü (6. Bölüm V.1, 2, 3, 4, 5, 6) vergi verilmeli başkaları da teşvik edilmeli kısmını olumsuz yanıtlarla cevapladığı gözlemlendi. Neden diye sorulduğunda bireylere; siyasal faktörün etkili olduğunu verilen vergilerin amacı dışında kullanılacağını düşündüğünü belirtenler olmuştur.

Şekil 3. Vergi Uyumu ve Kamu Otoritesi Arasındaki İlişki



Kaynak: Kirchler, Hoelzl & Wahl, 29 May 2007, Article in Press'den Aktaran Tosuner & Demir, 2009, s.5.

Şekil 3'e göre, kamu otoritesinin gücü arttığında otorite gücüne bağlı vergi uyumu artmaktadır. Eğer kamu otoritesinin gücü zayıfsa; vergiye uyumu zorunlu kılan kurallar da minimum seviyede iken vergiye uyum da minimumdur.

Diğer taraftan kamu otoritelerine güvenin artmasıyla da vergiye gönüllü uyum artmaktadır. Ama kamu otoritesine güven minimum ise vergiye gönüllü uyum da minimumdur.

Vergiye gönüllü uyumun artmasıyla kamu otoritelerinin (devletin) kamu gelirleri de artar; dolayısıyla ülkenin toplumsal refah düzeyi ve vergi ahlakında da artış gerçekleşir. Burada kilit noktası olarak devlete (kamu otoritelerine) olan güven meselesi vergiye gönüllü uyum konusunda belirleyici rol oynamaktadır.

2.3. VERGİ UYUMU VE VERGİ KÜLTÜRÜNÜ OLUŞTURAN UNSURLAR ARASINDAKİ ÇİZGİ

2.3.1. Vergi Kültürü ve Vergi Uyumunu Oluşturan Vergi Kavramları

Öncelikle şu belirtilmelidir ki; bu başlık altına yazılabilecek vergi kavramını sınırlamak mümkün değildir. Vergi konusu geniş bir alan teşkil etmektedir. Burada gelir vergisi mükellefleri için konuya açıklık getirmek adına; ilgili olduğu düşünülen, temel kavramlar ele alınmaktadır.

2.3.1.1. Vergi Yüğü

“Vergi yükünün literatürdeki tanımı, belli bir dönemde devlete ödenen vergiler ile belli bir dönemde mükelleflerin elde ettiği gelirlere oranıdır (Hoşnut, 2015, s.5).

Vergi görünüşte bireylerden karşılıksız bir ödeme olarak alındığı için bireyler de vergiyi tek taraflı bir yük olarak görebilmektedir. Ama aslında vergiler kamu finansman kaynağı çerçevesinde bireylere geri dönüşü olan bir kamu hizmeti ya da bir kamu malı şeklinde yansımaktadır. Herkes de bu geri dönüşten eşit bir şekilde faydalanma hakkına sahiptir. Ayrıca kamuya yönelik ihtiyaçların karşılanmasında da maliyetler oluşmaktadır; bu maliyetlerin kişilerin ödediği vergi miktarından düşülmesi sonucu net vergi yükünden bahsedilebilmektedir (Pehlivan,2009, s.159).

Bu bağlamda dikkat edilmesi gereken aslında; vergi mükellefine yüklenen vergi yükünün miktarının, vergi mükellefi açısından ne kadar uygun olduğunu tespit edebilmektir. Yani vergi mükellefinin; geliriyle, gideriyle, ekonomik olarak sosyal-psikolojik olarak bu vergi yükünün altından kalkabileceğini belirleyebilmek önem taşımaktadır. Zira mükellef ödediği vergi; ödeyebileceği vergi oranında vergi uyumu gösterebilmektedir.

Vergi yükünün bir dönem yüksek tutulması bu durumun neticesi olarak cezaya kalan mükellef sayısını artırmaktadır. Oy kaygısının yaşandığı seçim dönemlerinde, siyasilerin baskısıyla vergi affı yoluna gitmesi ya da vergi denetimlerine sınır konulması elbette ekonomiyi alt-üst ettiği gibi vergilendirilen vergi mükellefi kesimini ve vergi memurlarını da vergi psikolojisi yönünden alt-üst etmektedir. Dolayısıyla bu durum da vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Vergi ahlakı sekteye uğramaktadır.

Vergileme kültürü açısından zaten bir çöküş söz konusu olmakla birlikte vergi ödeme kültürü de ‘nasılsa af çıkar; nasılsa uzlaşılır bir şekilde olur gider’ düşüncesini hâsıl ederek olumsuz etkiye maruz kalmaktadır. Bu durumların tersi söz konusu olduğu varsayıldığında da illaki yine vergi uyumsuzluğu olacaktır. Ama istikrarlı vergi politikaları; istikrarlı vergi açısından denetim, istikrarlı ekonomi, istikrarlı sosyal politika vb. maddi-manevi dengenin sağlandığı bir ortamda da vergi yükünün bireyler üzerinde çok külfete sebep olmayacağı göz önünde bulundurulması gerekir.

2.3.1.2. Vergi Psikolojisi

Vergi psikolojisi, bireylerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını ele almaktadır. Bu sebeple vergi mükelleflerinin, vergi algısının ve vergi bilincinin birleşerek bu kavramı oluşturduğunu söylemek mümkündür.

Bireyin vergiye karşı bakış açısının belirlenmesinde önemli rol oynayan vergi psikolojisi; sosyal çevre, ekonomik ve siyasi olaylar, bireyin kişilik özellikleri gibi etkenlerden etkilenmektedir.

Dolayısıyla literatürde birey için yapılan incelemelerde psikologlar bireyi toplumdan kopuk ele alındığında bireyin boşlukta olduğu kabul edilmektedir. Bireyin kişisel özellikleri çevreden; toplumdan bağımsız olarak incelenmektedir. Öte yandan

bireyi bir de toplumun ayrılmaz parçası olarak ele aldıklarında; bireyin ölene kadar hem toplumdaki etkilendiği hem de toplumu etkilediği düşüncesi içerisinde bulunmaktadır (Güney, 2018, s. 6-7). Bu durum vergi mükellefinin vergi psikolojisi açısından değerlendirilirse; vergi mükelleflerinin birbirlerinin düşüncelerinden etkilendiğini ve birbirlerini de etkilediklerini söylemek mümkündür. Zira kimi mükellefler vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin durumuna bakarak vergi borcunu ödememe ve dolayısıyla cezayı göze alma tercihi gösterebilmektedir. Tabii burada mükellefin, bu davranışı göstermesinde birçok etken mevcut olmakla beraber sosyal çevrenin; mükellefin etrafındaki mükelleflerin etkisi görülmektedir.

Altun vd. (2017) yaptıkları beşli likertli anket uygulaması ve SPSS program analizi kullanılan bir çalışmada; ankete katılan Türkiye'deki vergi mükelleflerinin kendilerine yapılan vergilemenin vergi adaleti gözetilerek yapılmadığı algısının olduğu bulguları tespit edilmiştir. Bu çalışmada katılımcıların vergi kaçırmanın suç olduğunu düşünmesine karşın; vergi kaçırıcıları ihbar etme konusunda istekli olmadıklarını, ayrıca vergi aflarının mükellefleri vergi ödeme konusunda isteksizleştirdiğini bulgular arasında vermişlerdir. Bulguların sonucunda da; ankete katılan vergi mükelleflerinin vergi cezalarının yetersiz, devlete güven ile vergi arasında doğru orantının mevcut olduğu fakat toplanan vergi gelirlerinin yanlış değerlendirildiği, ödenen vergilerin karşılığında hizmetin tatmin edici olmadığını belirttiklerini tespit etmişlerdir (Altun, Gürdal & Beşel, 2017, s. 46-47).

Bu bağlamda devlet-birey; mükellef-vergi uyumu arasında sıkı bir bağ bulunmaktadır. Vergi uyumunun pozitif sonuçları için önce vergi psikolojisinin oluşum şekli ön plana çıkmaktadır. Burada vergi psikolojisinin; vergi adaletinden, vergi affından, vergi cezalarından vb. den etkilendiğini görmek mümkündür.

2.3.1.3. Vergi Algısı

Bireylerin etrafındaki nesnelere, çevresindeki olayları kavrayıp anlamlandırması için duyularını; duyu organlarını kullandığı bilinmektedir. Bireylerin birbirleri arasındaki anlaşma bağı (bireylerin nesnelere ve olayları algılayıp ona göre davranması); fikirler, tutumlar, değerler ve inançlar aracılığıyla sağlanmaktadır. Bu araçlar ile bireyler yeni gelen bilgileri değerlendirip, yeni gelen

bilgileri ya kabul etmektedirler ya da kabul etmeyip reddetmektedirler (Oberholzer, 2005, 247-275; aktaran Canbolat Kaya, 2018, s.73-74).

Bireylerin (mükelleflerin) vergi konusundaki her şeyi; duyu organlarıyla algılayıp, anlamlandırıldığı duruma vergi algısı denilebilmektedir. Burada vergi konusundaki her şey; bireylerin vergi için düşünceleri, verginin birey için ne ifade ettiği de dâhil olmaktadır. Vergi algısı vergi psikolojisinin içerisinde bulunmaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin vergiyi; toplum yararına yapılacak hizmetlerin fiyatı olarak algılamaları ve o bilinç içerisinde hareket etmeleri vergiye karşı pozitif bakmalarına neden olmaktadır. Bu durum da vergi uyumunun dolayısıyla vergi gelirlerinin artması durumunu gerçekleştirmektedir (Sağbaş & Başoğlu, 2005, s.125-126; Canbolat Kaya, 2018, s.74).

Karayılmazlar bir çalışmada; Türkiye’ de gelir vergisinden elde edilen hasılatın büyük bir kısmının stopaja tabi olan ücretlilerden alındığını bu durumda da gelir vergisinin ücret vergisine dönüştüğünü belirtmiştir. Bu bağlamda gelişmiş batı ülkelerindeki vergiyi algılama şeklinin Türk insanının vergiyi algılama şekline farklı olduğunu söylemiştir. Bu durumun sebebinin ise gelişmiş batı ülkelerinde beyana dayalı vergilemenin yaygınlığı nedeniyle vergi mükellefleri kamu hizmetlerinin karşılığı niteliğinde gönüllü uyum göstermenin gerekli olduğu algısıyla hareket etmektedir. Türkiye’de kaynaktan kesilme yoluyla vergi yönteminin yaygın olması, vergi kültürünün “boyun eğme” şeklinde olduğunu; sonuç olarak da bu durumda Türkiye’de vergi kültürünün devlete güvenin olmadığı bir ortamda meydana geldiğini ya da getirildiğini ifade etmiştir (Karayılmazlar, 2004, s. 279).

Dolayısıyla vergi algısını mükellefin vergilendirilme şekli, matrahı, usulü vb. gibi unsurların ne kadar etkilediği görülmektedir. Vergi ahlakının yüksek olmasını talep eden devletin, vergi mükelleflerine vergi adaletiyle vergileme yaparak takibini sağlaması vergi algılamasını olumlu yönde etkilemektedir.

2.3.1.4.Vergi Bilinci

Genel bir ifadeyle vergi bilincinin tanımı yapılacak olursa; mükellefin vergi sorumluluğunu neden üstlendiğini, vergiyi nasıl ve ne zaman ifa etmesi gerektiğini bildiği duruma denilebilir. Bu doğrultuda vergi mükellefi vergi konusunda hareket etmektedir.

Mükellefin vergi bilincine sahip olması; vergi görevini yerine getirirken isteyerek, içinden gelerek “olması gerekenin bu olduğunu” düşünerek vergisini ödemesi durumunu kapsamaktadır.

Kamu gelirlerinin içerisinde önemli bir yeri olan vergilerin, kamu giderlerinin finansmanı konumunda olması sebebiyle; kamu giderlerindeki artış durumunda yetersiz kalacağı durumlarda ülkeler borçlanmaya gidebilmektedir. Bu durumda vergi bilincinin oturmuş olduğu ülkelerde mükellefler vergi verirken istekli olacakları için vergi tahsilatlarını çoğaltıcı özellikte olabilmektedir. Toplumda oturmuş vergi bilincinin bir getirisi de; vergi otoritelerinin yükünü azaltması durumu söz konusu olmaktadır. Çünkü bu bilinç toplumda vergi mükellefleri arasında bir çeşit denetim sistemi oluşturmaktadır. Toplumda vergi bilincinin oturması için mükelleflere vatandaşlık görevi olduğu ve kendisinin de bir vatandaş olduğu yönünde eğitim programlarının düzenlenip verilmesi gerektiği mühim meselelerden olarak karşımıza çıkmaktadır (Buyrukoğlu & Erasa, 2012, s. 121-122; Karaca, 2015, s.32).

Ş. Kocayılmaz (2014) vergi bilinci hakkında; ne kadar çok denetim yapılsa da vergi gelirlerinin toplanması hususunda, vergi mükelleflerinde vergi bilinci mevzusu oturtulmadığı takdirde başarılı olunamayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla da devletin vergi sisteminin etkin rol oynayıp pozitif sonuçlara ulaşması için, toplumun inancına ve desteğine ihtiyacı olduğunu ve bunu adalet çerçevesinde topluma karşı şeffaf davranarak kazanabileceğini ifade etmiştir (Kocayılmaz, 2014, s.59).

Vergi bilincinin oluşumu, mükellefin vergi konusundaki düşünce ve davranışlarının ortaya çıkış ve gelişim şekilleriyle dışa vurumunu göstermektedir.

2.3.1.5. Vergi Adaleti

Vergi adaleti; vergi yükünün mükelleflerin ödeme güçlerine göre tespit edilip doğru zamanda ve miktarda vergi mükelleflerinin hoşnut olacağı ölçüde vergi konulması ve alınmasını ifade etmektedir.

Mükelleflerin vergi adaleti konusunda vergi yüklerinin adaletli bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Zira ülkemizde mükellefler kendi vergi yükleri ile diğer mükelleflerin vergi yüklerini karşılaştırarak vergi sisteminde vergi adaletinin

zedelendiği ya da olmadığı kanısına varılmaktadır. Bu durumun genel sebepleri olarak da; kayıt dışı ekonomi, vergi oranlarının yüksekliği, yaygın muafiyet ve istisnalar, götürü usulde vergilendirme (basit usulde vergilendirme), vergi afları gösterilebilecektir (Çataloluk, 2008, s.224).

Türkiye’de vergi uyumu penceresinden kayıt altına alınmayan vergi mükelleflerini kayıt altına alabilmek amacıyla çıkarılan vergi aflarının sıkça çıkarılması (Yaşar Çil, 2012, s. i) ve 2000 yılından sonra vergi uzlaşmalarıyla birçok mükellefin silinen vergi aslı ve cezaları durumu vergi adaletini zedelemektedir. Bu noktada dürüst mükelleflerin kendilerinin de vergi ödemesine gerek olmadığı uzlaşmayla hallolabileceği ya da zaten af çıkacağı düşüncesi hakim olmaktadır. Bu durumlar da dürüst mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemesine sebep olmaktadır. Dolayısıyla vergi tahsilatının azalmasına neden olunmaktadır (Topan, 2019, s. 108).

Vergi adaletinin mükellefi ödeyebileceği ölçüde vergilendirmek olmanın yanında; tüm aynı seviyedeki mükelleflere de aynı muamelenin yapılacağına garantisini vermektir. Ayrıca vergisini ödemekte güçlük çeken mükelleften ziyade nasılsa af çıkacağı ya da kaçakçılık yapsa anlaşılmayacağı ya da anlaşılrsa da bir şekilde cezasının hafif olacağı düşüncelerindeki durumların söz konusu olmayacağı bir ortamda vergi adaletinden bahsedilebilir.

Dolayısıyla vergi adaleti bu noktada genel ülke adaleti; hukuk düzeni ile de ilgili konuma gelmektedir. Vergi mükelleflerine eşit davranmayı; mesela aynı ödeme gücüne sahip, aynı meslek mensubu, mükelleflerin aynı vergi matrahına dâhil olduğu sırada iki mükelleften biri vergisini öderken; diğerinin nasılsa cezaya kaldığında af çıkacağı ya da uzlaşma yöntemiyle halledebileceğini bu düşüncelerle vergisini ödemeye gerek duymamakta ise bu durumda ülkedeki vergi adaletinden söz etmek pek mümkün olmayacaktır.

2.3.1.6. Vergi Ahlakı

Öncelikle ahlak sözcüğüne tanımına kısaca değinilecek olursa, Türk Dil Kurumu’nun tanımına göre; “Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları, aktöre, sağtöre” (TDK, 18.05.2019) olarak ifade edilmektedir.

Vergi ahlakının tanımını tek bir tanımla tanımlamak mümkün değildir. Fakat genel anlamda bireylerin vergi karşısındaki sorumluluklarının ne ölçüde farkında olduğunu gösteren unsurdur denilebilir.

Kanuna uygun olarak vergisini ödeyen birey için vergi ahlakı yüksek birey, vergi uyumsuzluğu oluşturan hatta vergi kaçakçılığı yapan bireye vergi ahlakı düşük birey diye bir ayırım yapılabilmektedir. Burada genel manada ahlakı güzel; yüksek olan bir bireyin vergi ahlakı düşük olabilmektedir. Dolayısıyla vergi ahlakının yüksek olması vergi kaçakçılığı gibi olumsuz unsurların olmayacağı anlamına gelmektedir (Şenyüz, 1984, s. 40-41; aktaran Gökbunar, Selim & Yanıtıkaya, 2007, s.71).

“Torgler (2003)’e göre, vergi ahlakı açısından mükellefler dört tipe ayrılır:

1. Sosyal Mükellef (Social Taxpayer),
2. İçten Mükellef (İntrinsic Taxpayer),
3. Gönüllü Mükellef (Honest Taxpayer)
4. Vergi Kaçakçısı (Tax Evader)” (Tosuner & Demir, 2009, s. 3).

Burada sosyal mükellefin en önemli özelliği; diğer mükelleflerin, vergi verme konusundaki davranışlarının etkili olduğu durumudur. Vergiyi kendi isteğiyle; içinden gelerek veren içten mükellef de, hükümet ve vergi yönetiminin davranışlarından etkilenmektedir. Vergi ahlakı en yüksek olan gönüllü mükellef, hiçbir şeyden etkilenmeyip; vergi uyumu beş üzerinden beş olan mükelleftir. Vergi ahlakı en düşük olan mükellef ise vergi kaçakçısıdır; ona göre her durumda vergi kaçırma yolları mubahtır, normal bir durumdur ve fırsatını bulduğunda vergi kaçırma yollarına gider (Tosuner & Demir, 2009, s. 3).

Vergi ahlakını oluşturan hatta etkileyen faktörler arasında mükellefin vergi psikolojisi; vergiye karşı bakış açısı etkin rol oynamaktadır. Mükellefin kişilik özelliği dolayısıyla kişilik özelliğinin belirlenmesinde rol oynayan faktörlerin de bu durumda etkili olduğu söylenebilmektedir.

Ayas ve Saruç’un birlikte yaptığı “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye” adlı çalışmada; Türkiye’de algılanan subjektif vergi yükü ve kamu kaynaklarının gereksiz kullanımını vergi ahlakını önemli ölçüde etkileyen faktörler

olarak tespit etmişlerdir. İtalyanlar için de yine aynı faktörlere ek olarak ‘vergi sistemine olan güvensizlik’ faktörünü tespit etmişlerdir. Çalışmadaki test sonucunda kültürel farklılıkların vergi ahlakı üzerinde etkisi saptanmadığını ayrıca her iki ülkede de cinsiyet ve yaş değişkenlerinin vergi ahlak skorunu etkilediğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda cinsiyet değişkeni sonucunda Türklere erkeklerin vergi ahlakının kadınlardan daha yüksek çıktığını; İtalyanlarda ise bu durumun tam tersi olduğunu belirtmişlerdir. Yaş değişkenine göre de Türklere gençlerin vergi ahlakının orta yaşlı gruba göre daha yüksek çıktığını İtalyanların ise orta yaşlı ve genç yaş grubunun yaşlı gruba göre vergi ahlakının daha yüksek çıktığını; dolayısıyla da yaş ilerledikçe vergi kaçırma eğiliminin arttığını ve vergi ahlakının düştüğünü söylemişlerdir (Ayas & Saruç, 2015, s.185).

2.3.1.7. Vergi Denetimi

Vergi, günümüzde beyan usulüyle ödenmektedir; yani mükellefin beyanı neticesinde ne kadar vergi ödeyeceği belirlenmektedir. Maliye ve vergi politikalarının etkin bir şekilde kamu geliri olarak vergilerden gelir elde etmesinin yolu; vergilerin vaktinde ve eksiksiz ödenmesinden geçmektedir (Kocayılmaz, 2014, s. 33).

Bu durumda mükellefin ne iş için ne kadar vergi ödediğinin, vermiş olduğu beyanıyla olan doğruluğunun tespiti vergi otoritelerinin; vergi idarelerinin denetim yetkisiyle titizlikle denetlenmesini gerektirmektedir. Bu denetim biçimi dış denetimi oluşturmakta iken öte yandan vergi gelirlerini toplayan kurumların merkez ve taşra teşkilatlarının da usulüne uygun; kanunlar çerçevesinde iş yapıp yapmadıkları da denetimi gerektirmektedir. Bu denetim türü de iç denetimi oluşturmaktadır. Vergilerin istenen düzeyde gelir getirmesi; toplumun refahı vs. için vergi denetimi, zincirin halkaları gibi birbirine bağlı durumları içermektedir.

2.3.1.8. Vergi Politikaları

Vergi politikalarının pusulası konumunda olan unsurların başında kayıt dışı ekonomi ve vergi yükü gelmektedir. Bu unsurlar politikalar içerisinde ele alınmadığı takdirde gelir dağılımı, vergi adaleti ve vergi bilinci olumsuz etkileyici unsurlar olmaktadır (Gencel & Kuru, 2012, s. 42). Bu durum da vergi kültürünün negatif yönlü kısmını oluşturur. Dolayısıyla mükellefin vergiye gönüllü uyum göstermeyeceği durumu ortaya çıkar.

Ülkelerin içerisinde bulunduğu ekonomik duruma göre hükümetler vergiler konusunda düzenlemeler yapmaktadır. Yani vergi politikaları tasarlayıp yasalaştırabilip; uygulamaya koyabilmektedir.

Aghayev (2013) çalışmasında; Türkiye açısından, gelişmekte olan bir ülke olarak Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi gelirlerinin tahsilatı kolay olan dolaylı vergiler üzerinden alındığını bu durumun vergi yükü çerçevesinde hiç de küçümsenmeyecek olduğunu ve bu durumun düşük gelirli vergi mükellefleri için bir baskı hali meydana getirdiğini belirtmiştir. Ayrıca vergi tabanının yetersiz olmasının, vergi kayıp ve kaçakçılığının, kayıt dışı durumun yüksek oranlarının, gelir dağılımı bozukluğunun mevcut olduğunu da söyleyerek vergi adaletinin vergileme yapılırken olması gerektiği yerde olamaması sonucuna varmıştır (Aghayev, 2013, s. 99). Dolayısıyla buradan ülkemizdeki vergi kültürünün, vergi ahlakının, vergi uyumunun eksik yönlerinin sonucunu tespit etmiştir.

Bu bağlamda yukarıdaki varılan sonuca binaen vergi politikaları belirlenirken mevcut ekonominin durumunu; vergilendirilecek kısmın özelliklerini, ne kadar verimli vergileme sürecinin gerçekleştirileceği, vergileme sürecini etkileyen unsurları vb. gibi konuları dikkate alarak belirlenmesi gerektiği görülmektedir.

2.3.1.9. Vergi Afları

Mükelleflerin daha önce ödemedikleri vergileri veya buna bağlı cezaları ödemeleri için; vergi uyumu içerisine girmeleri için vergi affı ile fırsat verilmektedir (Güner, 2008, s. 36-35; Savaşan 2006; Cesur & Çelikkaya, 2014, s. 1-14). Tabii burada vergi aflarının olumlu sonuç doğurması amacı yatmaktadır.

Literatürde vergi aflarına pozitif bakanlar olduğu kadar olumsuz sonuç doğuracağı konusunda hem fikir olanlar da bulunmaktadır. Zira vergi aflarının kısa süreli gelir artışı sağlayabileceği düşüncesindekiler bu düşüncelerini, mükelleflerin nasılsa vergi affı çıkacağı o sebeple vergi vermesine gerek olmadığı hatta vergi uyumu içerisindeki vergi mükelleflerinin de sık çıkarılan vergi afları karşısında vergi uyumsuzluğu içerisine düşmekten sakınmayacağına bağlamaktadırlar. Yani mükelleflerin vergi psikolojilerinin olumsuz yönde gelişeceğine ve ekonomik olarak da vergi gelirlerinin azalacağı düşüncesinde olmaktadır (Yaşar Çil, 2012, s.174-175)

Aşağıdaki tablo 6'da 2000 yılından sonraki vergi afları kanunları listelenmiştir. Bu kadar çok vergi affı kanunun çıkması (son dört yılda her yıl çıkmış olması) vergi uyumu için ya da kayıt altına mükellef almak için etkili bir çözüm olmadığını, mükelleflerin sürekli af çıkacağı beklentisiyle vergi uyumsuzluğu içerisine girmelerine sebep olması ülkenin kamu gelirlerinin düzenli bir seviyede olmamasına yol açabilmektedir. Aslında vergi afları iyi niyetlerle mükellef önüne sunulurken kötü niyetli mükellefin oluşmasına neden olmuştur. Yani maalesef tabiri caizse iyilikten maraz doğmuştur.

Tablo 6. 2000 Yılı Sonrası Çıkan Vergi Afları

Affın Çıkarıldığı Tarih	Affın Türü
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) Sayılı Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu Ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
27.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
18.05.2018	7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu

Kaynak: Şanver, 2018, ss. 47-48 ve www.gib.gov.tr'den yararlanarak hazırlayan; Topan, 2019, s. 97.

Ancak burada şunu ifade etmek gerekir ki ekonomik kriz dönemlerinde mükelleflerin vergi ödeme konusunda sıkıntı yaşamaması ülke gelirlerinin mali çıkmaz içerisine girmesine dolayısıyla vergi aflarına neden olmaktadır (İlhan, 2007, s. 9).

2.3.1.10. Vergi Kaçakçılığı

Bireylerin (vergi mükelleflerinin) vergi baskısına karşı gösterdiği negatif tepkilerdir. Mükelleflerin vergiyi ödememesi ya da eksik ödemesi durumlarında ortaya çıkar. Ve suç teşkil etmektedir.

Vergi denetimleri, vergi cezaları, vergi mükelleflerinin vergiyi ödeyebileceği geliri ve toplam gelirleri, çıkarılan vergi afları ve vergi adaleti dışında vergileme yapıldığı düşüncesi vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarıyla alakalı durumları teşkil etmektedir (İlhan, 2007, s. 11).

Mükelleflerin sadece vergileme sürecinden, vergi sisteminin eksikliğinden, aksaklığından ya da vergi idarelerinin adaletsiz tavırlarından yani kısaca mükellefin suçu yokken karşı taraftan (hükümet, vergi otoriteleri ve vergi memurlarından) kaynaklanan sebeplerden vergi kaçırıp suçlu olması düşünülememektedir. Burada vergi mükellefinin kendisinden kaynaklanan ahlaki problemlerini göz ardı etmek doğru olmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı mükelleflerin fatura ve belgelerinde sahtecilik yaparak vergi matrahını gizlemesi veya düşük göstermesi ya da kayıt dışı işçi çalıştırması vb. gibi suçların yapılmasıyla meydana gelmektedir (Pınar, 2013, s. 76). Dolayısıyla bu durumları ahlak kuralları (iyi-kötü, doğru-yanlış) içerisinde değerlendirirsek; yalan söylemek, aldatmaca, başkalarının hakkını yemek; hakkına girmek gibi kötü olan yanlış davranışları oluşturduğu görülmektedir. Bu davranışlar sadece bir iki sebeple oluşmamaktadır. Uzun zaman sürecinde normalleşerek; kültür, kalıtım, eğitim, sosyal ortam, çevre gibi faktörlerden kaynaklı edinilmiş davranışlar olabilmektedir.

Vergi kaçırmanın önlenmesi konusunda vergi idaresinin etkin denetim ve cezalandırma sistemi oluşturarak disiplin içerisinde sürdürmesi önemli rol oynamaktadır. Literatürde vergi kaçırma, yakalanma riski ve cezanın caydırıcılığı arasında bir bağ kurulmaktadır. Vergi mükellefi etkin bir denetim mekanizması karşısında vergi kaçırmadan cayma yoluna gitmektedir. Mükellefin yakalanma riski arttıkça vergi kaçırma eğilimi azalmaktadır. Öte yandan mükellef için yakalanma riski yüksek bile olsa cezaların yüksek olmaması; caydırıcı nitelik taşıyıp taşımadığı durumunda vergi kaçırmadan cayma olmamaktadır. Bu bağlamda verilecek cezanın vergi kaçırarak sağladığı kazançtan daha fazla olması gerektiği söylenmektedir (Pınar, 2013, s. 76).

2.3.1.11. Vergiden Kaçınma

Mükellefin vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeden vergi borcundan kurtulması durumuna vergiden kaçınma denilmektedir. Bu durum kanun

boşluğundan faydalanma ya da ödenecek vergiyi düşürecek meslek tercihi vb. gibi olaylarla meydana gelmektedir.

Bazı mükellefler de vergi konusundaki yapması gerekenleri harfiyen yaparken bazı mükelleflerin hiçbir yükümlülüğünü yerine getirmediğini; ya da eksik yaptığını ve ceza almadığını gördükçe kendisinin vergi verme konusundaki düşünceleri olumsuzlaşmaktadır (Çataloluk, 2008, s. 4).

Mükellef kendisinin kaba bir tabirle ‘enayi’ yerine konulduğunu dahi düşünebilmektedir. Bu tarz tutumlar da vergi maliyetlerinin artmasına kamu gelirlerinin artış hızının azalmasına sebebiyet vermesi söz konusu olabilir; çünkü mükellef kamu geliri için getirisi yüksek olan işi yapacağına başka bir iş yapmaya karar vererek vergiden muaf bir işi tercih edebilir, böylelikle vergiden kaçınabilir.

2.3.2. Vergi Uyumunu ve Vergi Ahlakını Etkileyen Vergi Kültürünü Belirleyen Etkenler

Ülkelerin ekonomik gelişmesine; kalkınmasına katkı sağlayan vergiler, bireylerin hatta onu oluşturan toplumların refah içerisinde bir arada yaşam devamlılığına katkı sağlayan unsurlardır. Vergiler, kamunun ihtiyaçlarının sağlanması için büyük önem taşımaktadır.

Ülkelerin gelişmesi ekonomik anlamda güçlenmesi de bireylerin ne kadar vergi uyumu içerisinde vergilerini ödediğini göstermektedir. Ayrıca vergi uyumu beraberinde vergi ahlakının arttığını; vergi kültürünün geliştiğinin habercisidir denilebilir. Dolayısıyla vergi uyumu, vergi ahlakı, vergi kültürü bunlar birbiriyle iç içe alakalı olan durumları göstermektedir. Bu durumları oluşturan ve devamlılığını sağlayacak olanlar da; hükümet, vergi otoriteleri, vergi memurları, vergi mükellefleri diye sıralanabilir.

Tabi her zaman her vergi mükellefi maalesef vergi uyumu içerisinde olmamakta ve her zaman hükümet, vergi otoriteleri, vergi memurları doğru vergileme kültürü gösterememektedir. Bunun sonucunda; vergi mükellefleri de vergi uyumsuzluğu gösterebilmektedir. Bireylerin farklı farklı özellikleri; durumları da bu konuya katılınca vergi uyumunu, vergi ahlakını etkileyen vergi kültürünü oluşturan etkenler ele alınmaktadır. Bunlar; Kişisel etkenler (demografik etkenler), kültürel

etkenler, hukuki etkenler, ekonomik etkenler, sosyal-psikolojik etkenler, kurumsal etkenler, dini etkenler, siyasi etkenlerdir.

2.3.2.1. Kişisel Etkenler-Demografik Etkenler

Demografik etkenler çerçevesini; cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim düzeyi, meslek oluşturmaktadır. Kişisel etkenlerin içerisinde demografik etkenler ve bireyin vergiye karşı bakış açısı yer almaktadır.

Cinsiyet, kadın-erkek olarak bireyleri birbirinden ayırmaktadır. Demografik faktörlerdendir. Cinsiyet konusunda literatürde birçok çalışma yer almaktadır.

Literatürde yapılan çalışmalarda karışık durumlar söz konusu olsa da vergi uyumu konusunda, kadınların daha fazla uyum içerisinde bulunduğu; vergi uyumuna istekli olduğu görüşleri mevcut bulunmaktadır. Bunun sebebi olarak da erkeklerin risk alma eğiliminin daha fazla olması gösterilmektedir (Kornhauser, 2007; Şahin, 2011, s. 67-68).

İpek ve Kaynar'ın yaptıkları çalışmada, cinsiyete göre yükümlülerin vergiye yaklaşımları arasında fark olup olmadığı Mann-Whitney U testi ile araştırılıp; yükümlülerin vergiye yaklaşımları konusunda cinsiyete göre farklılık bulunmuştur. Yani erkeklerin kadınlara göre vergi uyumu değerlerinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşımlardır (İpek & Kaynar, 2009, s. 186).

Torgler ve Schneider (2004), ülkelerin gelişmişlik durumunun cinsiyete bağlı vergi uyumunu farklılaştırdığını; dolayısıyla kadınlar ile erkekler arasında gelişmekte olan ülkelerde önemli bir farklılık olduğunu, gelişmiş ülkelerde bu farkın olmadığını belirtmiştir. Öte yandan Richardson (2006) çalışmasında, kadınların ekonomik olarak bağımsızlaşmasının artması, erkeklerin vergiye karşı tutum ve davranışlarına benzemekte olduğunu vurgulamıştır. Buradan kadının toplumdaki statüsü ile vergi uyumu arasındaki ilişkiden bahsetmek mümkün olmaktadır. Ekonomik ve sosyal hayatta kadın kendine ne kadar yer edinebiliyorsa o ölçüde vergiye karşı tutum ve davranışlarını genel kabul edilen vergi uyumu içerisinde göstermektedir (Saygın, 2013, s.83).

Yaş konusunda ihtilafli görüşler mevcut olup; yaş ilerledikçe vergi uyumu da artış göstereceği yönünde saptamalar bulunmaktadır (Taytak, 2010, s. 499). Zira

bireylerin yaşı ilerledikçe öğrendiği bilgiler de artmaktadır. Dolayısıyla doğru-yanlış, iyi-kötü ayrımını da kolay yapabilmektedir. Vergi konusundaki bilgiler de ilerleyen zaman içerisinde mükelleflere öğretilmektedir. Nitekim mükelleflerin eğitim hayatlarında vergi konusunda bilgilendirme yapılmamış olan ülkelerde verimsiz ve uzun zaman süren öğrenme gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda mükellef ne kadar geç yaşta vergi konusunda eğitim alırsa; o kadar vergi algısı gecikmektedir (Saygın, 2013, s.81).

Yaş etkeninin köküne inilip bir değerlendirmede bulunmak; vergileme ve vergi mükellefiyeti oluşturulması açısından önem taşımaktadır. Türkiye’de beyan usulüne dayalı vergi sisteminin hâkim olma yaşı ya da bireyin mükellef sıfatıyla vergi dairesine gelirine göre vergi ödeme (vergi mükellefi olma) yaşı, gelir vergisi mükelleflerinden ücrete tabi olanları ayırıp değerlendirilirse; 23 yaş ve üstü denilebilir. Şöyle ki birey serbest meslek kazancı mükellefi olmak istese, mesela; avukat ya da mali müşavir gibi meslekler konumu itibariyle belirli bir yaş grubu üstünü mükellef olarak bünyesinde barındırabilmektedir. Zira ülkemizdeki eğitim sistemi (bireyin 7 yaşından 15 yaşına kadar ilkökul, 15 yaşından 19 yaşına kadar lise, dört yıllık lisans mezunu olduğunda 22-23 yaşlarını bulması) ve iş bulma süreci bu belirli bir yaş sınırını; dolayısıyla geç mükellef olma olayını beraberinde getirmektedir.

Bireyin bir iş kurabilmesi için gelir sağlaması açısından bir sermayesinin olması da gerekmektedir. En basitinden ticari kazanç sağlamak amacıyla market açmak isteyen bir bireyin sermayeye ihtiyacı bulunmaktadır. Bu bağlamda Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olması sebebiyle genç yaşta bireyin sermaye bulup kendine iş kurması mümkün olamayabilir. Tabi devletin sağladığı girişimcilere yönelik çalışmalar bulunmaktadır. Örneğin; KOSGEB vs. gibi kredi imkânı sağlayıp bireyin sermaye açığını kapatacak fırsatlar sunulmaktadır. Lakin iş ortamında tecrübe sahibi olmayan genç bireylerin zarar edeceği düşüncesi; bu tarz sebepler dolayısıyla da hem garanti gelir sağlanamayacağı fikri ile bireyin çevresinin etkisiyle de girişimcilik fırsatları kullanılamamaktadır. Bunun sonucunda da hem ülke açısından ekonomik gelişmede yerinde sayma hem de geç yaşta mükellef olamama durumu söz konusu olmaktadır.

Ülkemizde genelde garanti gelir sağlayan meslek olarak devlet memurluğu görülmesi itibariyle eğitim sistemi sebebiyle; yaşın ilerlemesiyle mükellefiyet geç tesis edilmektedir.

“Türkiye’de de 30 ile 50 yaş arası bireyler 16 ve 29 yaş arası genç bireylerden daha yüksek vergi ahlakına sahiptir.(..) Yani, vergi ödeyenlerin yaşındaki artış vergi ahlakı üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir” (Gökbunar, Selim & Yanıkkaya, 2007, s. 79). İnsanlar her yaşında farklı farklı erdemler edinmektedir. Olgunlaşma yolunda mükellef; ahlak ile ilgili ya da herhangi bir konuyla; mesela vergi ahlakı ile bilgilere sahip olmaktadır. Bu bağlamda ilerleyen yaşlarda bireylerin doğruyu yanlış ayırt etme seviyesi arttığı için bu durum vergi ahlakının da artmasını sağlayabilir.

Eğitim düzeyi konusunda bireylerin vergiye uyumu hakkında literatürde farklı görüşler bulunmaktadır. Bireylerin eğitim seviyesi arttıkça vergi hakkında daha fazla bilgi sahibi olmaktadır. Bunun yanında vergilerin devlet tarafından doğru yerlerde değerlendirildiğini tespit ettikçe de vergiye gönüllü uyum seviyeleri diğer bireylere göre fazla olmaktadır. Madalyonun öbür yüzünden bakıldığında da eğitilmiş bireylerde, devletin topladığı vergi gelirlerinin doğru bir şekilde değerlendirilmediğini; israf edildiğini fark etme seviyesi yüksek olmaktadır. Ve bu durumun neden böyle olduğu; olması gerekenin neden olmadığı konusunda eğitilmiş bireyler harekete geçmektedir. Yani eğitim seviyesi yüksek bireylerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi konularda bilgi sahibi oldukları için kanun boşluklarını da bilebilecekleri için vergi uyumu eğiliminin azalması durumu söz konusu olabilmektedir. Buradan da eğitim seviyesi ile vergi ahlakı arasındaki iki yönlü farklı ilişkiyi görmek mümkün olmaktadır (Torgler, 2007, s. 31; Sandalcı, 2015, s. 55-56).

Medeni Durum kişilerin bekâr, evli, çocuklu vs. özelliklerini; verginin hissedilmesi açısından farklı durumlar teşkil edebileceğini göstermektedir. Bekâr bireylerin gelirlerinin vergilendirilmesinden sonra kalan gelir miktarı bireye yeterli; evli veya çocuklu aileye yetersiz olmaktadır. Bu bağlamda evli veya çocuklu vergi mükellefleri gelir düzeylerini koruyabilmek için yanlış yöntemlere başvurabilecektir (Karaot, 2010, s. 17).

Meslek açısından vergi mükelleflerinin farklı farklı mesleklerde bulunması dolayısıyla da farklı vergi yükü altına girmesini ifade etmektedir. Farklı mesleklere

mensup aynı geliri elde eden mükelleflerin farklı vergi yükü miktarına tabi olması; mükelleflerin mesleği ile ilgili katlandığı durumlar, yapmış oldukları fedakârlıkların farklı olması bireylerin vergileri daha da fazla hissetmesine yol açmaktadır (Buyrukoğlu & Erasa, 2012, s.116-127; Karaca, 2015, s.34-35).

Serim (2015), vergi kaçırmanın yaygın olduğu bir meslek grubunda bu durum toplum tarafından normal karşılanmaktadır. Mesleğe ilk defa katılan mükelleflerin bu durumun olmaması gereken yanlış bir davranış olduğunu kabul etmesine rağmen belli bir süre sonra diğer meslektaşları gibi yanlış düşmektedir. Bu duruma; meslektaşlarının gerisinde kalmama, kazancını artırma kısaca çıkar düşünceleri sebep olmaktadır. Bu bağlamda bireylerin birbiriyle olan ilişkilerinin vergi uyumuna olumsuz etkilerini; çoğunluğun etkisini görmek mümkün olmaktadır (Güney, 2018, s. 57-58).

ABD’de yapılan bir çalışmada, erkeklerin kadınlara oranla, evli çiftlerin ise bekârlara oranla daha fazla vergi kaçırma eğilimi gösterdiklerini ortaya koymaktadır. Bu çalışmada, 65 yaş üzerindeki kişilerde yanlış beyanda bulunma eğiliminin daha az olduğunu, gençlerin ise risk alabilmelerinin kuvvetli olması sebebiyle vergi kaçırma eğilimi daha fazla olduğunu ortaya koymaktadır (Blumenthal & Slemrod, s.185-202; Tuay & Güvenç, 2007, s. 22).

Bu etkenlerin yanında kişisel etkenlerin içinde aslında kişinin vergiye karşı bakışı vergi psikolojisi; vergi algısı, vergi bilinci gibi unsurlar da yer almaktadır. Bu unsurların belirlenmesinde ve kişinin vergi bilincinin oluşmasında da; devlete olan güven, vatandaşlık bilinci, siyasi kararlar, hükümetin vergi politikası, vergi sistemi vb. gibi hukuki ve sosyal manada etkili olan faktörler bulunmaktadır. Bu bağlamda birey-devlet ilişkisi; siyasilerin aldığı kararlar vergi mükelleflerinin güvenini ne kadar kazanır ise o ölçüde vergi uyumu sağlanmaktadır. Aksi halde yani bu güven ilişkisinin olmadığı durumlarda mesela; vergi adaletinin olmadığı düşüncesi vb. düşüncelere kapılan mükellef, vergi konusunda olumsuz tavırlar takınmaktadır (Taytak, 2010, s. 500).

2.3.2.2. Kültürel Etkenler

Birey doğduğu andan itibaren ait olduğu toplumun kültürü içerisinde yerini bulmaktadır. Bireyin kültürel olarak gelişmeye başladığı ilk yer üyesi bulunduğu

sosyalleşme sürecinin başlangıç noktası olan ailedir. Sosyalleşme süreci büyük gruplar; belki sosyal ağ arkadaşlıkları, topluluklar ile devam etmektedir (Likaj, 2008, s. 38). Teknolojinin gelişmesiyle internet ortamında bu tarz işlevler daha çabuk gerçekleşmektedir. Bu durumda da sanal sosyalleşme kavramını kullanmak yerinde olmaktadır.

Kültürel etkenlerin oluşmasında da bir dizi etken bulunmaktadır. Likaj çalışmasında bireycilik değerinin, modernizmin getirdiği etkileyici bir ürün olmakla beraber Türkiye'deki değer araştırmalarının; kültürümüz içerisinde genç neslin bireycilik değerini önemseyişinin tespit edildiğini ifade etmiştir (Likaj, 2008, s. 76). Bu bağlamda yaşanan olayların; küreselleşme, modernizm gibi kavramların hayatımıza girmesiyle bireylerin bireysellik, bireycilik gibi kavramlara önem vermesine hatta benimsemesine yol açmaktadır.

Küreselleşmenin bir ürünü olarak kapitalist bir duruma ihtimaller üzerinden bir örnek verilebilir. Mesela; büyük balık küçük balığı yutar meselesiyle iki arkadaşın birinin kendine ait bir marketi diğer arkadaşın da marketler zinciri olduğu düşünülebilir. Marketler zinciri olan ile bir marketi bulunan bireyin rekabet ortamları da farklı olacaktır. Fakat sattıkları ürünlerin aynı olması ya da farklı isimlerle aynı kalite ürünler ihtiva etmesi ya da elde ettikleri ciro farkı sebebiyle; marketler zinciri olan birey daha uygunu satıp daha çok müşteri, daha çok gelir elde etme şansı bulunmaktadır. Bu durumla da bir marketi bulunan birey aynı sokakta müşteri kaybetmeye başlayabilir. Zarara girip belki de marketini kapatmayı bile düşünüp marketler zincirindeki marketlerden birinde kasiyer olarak çalışmayı bile kabul edebilir, tabi bu en kötü ihtimalli kapitalist senaryo gibi görülebilir.

Bu bağlamda önceden insanlar birbirlerinin çıkarlarına; işine, aşına önem verdiği örneğin; köylerde imece usulü ile bireyler birbirlerine yardım edebilmekte olduğu şimdilerde ise bireylerin kendi çıkarlarından diğer bireylerin durumları akıllarına bile gelmediği bir zaman yaşanmaktadır.

Dolayısıyla böyle bir zamanda insanların vergiye uyum göstermeleri de zorlaşmaktadır. Çünkü bireylerde daha çok kazanma hırsı ile çıkarının bu yönde olacağı düşüncesi bireyleri vergi ödememe ya da eksik beyan sonrası eksik ödeme davranışına götürmektedir. Bunun doğal sonucu da vergi ödeme kültürünün olumsuz

etkilendiği söylenebilir. Vergileme kültürü açısından da bakılırsa siyasilere her kesimi elinde tutmak istemesiyle oy kazanma çabasına göre yani kendi çıkarları için vergi politikası geliştirmesi ve uygulamaya koyması da yine vergi kültürünü vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir.

Vergi uyumunun kültürel etkenler açısından pozitif değerlendirilebilmesi için; bireylerin, toplumun çıkarlarını gözetenek davranması gerekmektedir.

2.3.2.3. Hukuki Etkenler

Mükelleflerin anlayacağı ve uygulamaya alabileceği tarzda vergi tekniği uygulamaya konulduğu takdirde hukuki açıdan da vergi idarelerinin (vergi otoritelerinin) ve vergi mükelleflerinin vergileme sürecindeki vergi uyumuna pozitif katkı sağlanmaktadır.

Sade bir dil, toplumun kültür yapısına göre ve kolay anlaşılır şekilde olmayan vergi mevzuatı, vergi mükellefleri açısından vergi uyumunu negatif yönde etkilemektedir. Bu durumun yansımalarından birisi olarak vergi ziyana neden olabilmektedir. Vergi ziyayı beraberinde vergi mükellefine, vergi ziyayı cezası olarak dönebilmekte olup cezaların ve yaptırımların da bu noktada mükellefin ekonomik durum olarak ödeyebileceği uygulamaya alabileceği biçimde vergi mevzuatlarının düzenlenmesini gerektirmektedir. Aksi takdirde zaten mükellef vergiden kaçınacak sebepler aramaya koyulmaktadır (Çataloluk, 2008, s. 224-225).

Bir diğer husus da vergi mükelleflerinin girmiş olduğu vergi dilimi de vergi uyumunu etkilemektedir. Bu sebeple 2006 yılında yapılan Gelir Vergisi Kanunu içerisindeki değişiklikler arasında gelirlere uygulanan ilk dilimin %20'den %15'e, en yüksek dilimin ise %40'tan %35'e düşürüldüğü görülmektedir (Oktay, 2018, s. 146).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2019 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tabloda yeniden belirlenmiştir (GİB, 02.05.2019).

Tablo 7. 2019 Yılı Vergi Dilimi Tarifeleri

18.000 TL'ye kadar	% 15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	% 27
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/node/346> adresinden elde edildi. (02.05.2019)

2.3.2.4. Ekonomik Etkenler

Hükümet vergi konusundaki tepkiler için vergi politikası geliştirirken toplam gelir yerine toplumun aile yapısını da dikkate alması gerekmektedir. Yani ailede kaç bireyin olduğu ve kişi başına düşen gelirle kaçının genel ihtiyaçlarının giderilebildiğinin hesabını yaparak devletin ona göre vergileme konusunda yol alması önem arz etmektedir (Kaynar, 2010; Cesur & Çelikkaya, 2014, s. 4).

“(.) Enflasyon dönemlerinde hazine dipsiz fiçî gibidir. Deliği kapatmak için yeni gelir kaynakları bulma çabası yönetimi yeni arayışlara iter. Vergileri yükseltme, piyasadan borçlanma, merkez bankasından destek sağlama çabaları kaçınılmaz biçimde daha ileri bir enflasyonun motoru rolünü oynarlar” (Öncel, 1995, s. 491-492).

“Enflasyonun etkisi, sabit gelirliler ve diğer ücretli çalışanlar açısından olumsuzken, beyana dayalı vergilendirilenler açısından olumludur” (Oktay, 2018, s. 152). Enflasyon dönemlerinde artan oranlı gelir vergisi artmaktadır. Yani mükellefin ödeme gücünü zorlamaktadır. Oysa gelir vergisinde en adaletli oranlama sistemi artan oranlı gelir vergisi iken enflasyon dönemlerinde en adaletsiz konumuna düşmektedir.

Beyan usulüyle vergi veren mükellefler beyan ettikleri kadar vergi öderken, vergileri kaynakta kesilen mükellefler ise ödemesi gerekeni tam bir şekilde öderler; ödemek zorunda kalırlar çünkü ücretten; maaştan vs. den direk kesilmektedir (Şenyüz, 1995; Cesur & Çelikkaya, 2014, s. 4).

Beyan usulüyle vergi ödeyen mükellefin vergi konusundaki düşüncesi davranışı burada kilit noktayı oluşturmaktadır. Eğer denetlenmezse vergi ahlakı kavramı içerisinde ahlaksızlık kabul edilen durumlar meydana gelebilir. Tabi bu her beyan usulüyle vergi veren mükellef için geçerli değildir doğru beyan edip eksiksiz ve zamanında vergisini ödeyen vergi bilinci yerleşmiş mükellefler bu durumdan müstesnadır.

Vergi gelirlerini etkileyen kayıt dışı ekonomi de diğer bir ekonomik etkendir. N. Bilici kayıt dışı ekonomiyi “Hiç kayıt altına alınmamış ekonomik faaliyetlerdir veya kayıtlı mükelleflerin kayıt dışı faaliyetleridir” (Bilici, 2013, s. 107). şeklinde tanımlamıştır. Kayıt dışılığın **olumsuz** sonuçları arasında “Vergi gelirlerinin azalması, devletin yeni vergilere başvurmasına veya **mevcut vergileri artırmasına** yol açmaktadır. Artan vergi yükü ise kayıt dışılığı teşvik ederek bir kısır döngü oluşturmaktadır” (Bilici, 2013, s. 107).

Gayri Menkul Sermaye İradı (GMSİ) mükelleflerinden konut kira geliri elde eden kişilerin, yıllık olarak tespit edilen istisna tutarının (2018 yılı için istisna tutarı 4.400 TL) altında kira geliri elde etmeleri halinde vergi dairesinde mükellefiyet kaydı açtırmasına ve bu gelirleri için beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Mesela; mükellef, 2018 yılında meskenini aylık 360 TL’den kiraya vermiş ve yıllık 4.320 TL kira geliri elde etmiştir. Bu durumda elde edilen hasılat mesken istisna tutarı olan 4.400 TL’nin altında olduğundan mükellef tarafından beyan edilmeyecektir. İstisna tutarının üzerinde konut kira geliri elde edilmesi halinde ise yıllık beyanname ile beyan edilen kira gelirinden istisna tutarının düşülmesi gerekmektedir (GİB, 01.08.2019).

Kayıt dışı ekonomi gelir vergisi mükellefleri açısından bir örnek ile ele alınırsa gayrimenkul sermaye iradı mükellefi olan bireyin beş adet konut kira geliri elde ettiği dairesi bulunmaktadır. Bu mükellef mart ayında vermesi gereken beyannamelerini sınırın altında (2018 için kira geliri 4.400 TL’yi aşmıyorsa mükellefin beyanname vermesi gerekmez.) olduğundan vermiyorum diye vergi dairesine dilekçe veren bir GMSİ mükellefinin aslında yıllık kira gelirinin sınırın altında olmadığı yapılan inceleme ve denetimler sonucu anlaşılabilir. Tabi bunun için de kira gelirini elden değil de banka yoluyla alıyor olması gerekir. Zira elden aldığı bir şikâyet ederse ancak öyle gerçek durum ortaya çıkmaktadır.

Gerçek durumun ortaya çıkması sonucu hem mükellefe hem kiracısına ceza kesilir. Kiracıya da ceza kesildiği için genelde bu tür durumlar şikâyet edilmiyor. Kiracılar belli bir meblağı (aylık 500 TL'yi) aşıyorsa banka aracılığı ile ev sahibine kira gelirini yatırması gerektiğini bilmemektedirler. Ama ceza kanunları kişilerin bunu bildiğini varsayarak uygulandığı için “bilmiyorduk” sözcüğü geçerli değildir.

Ticari kazanç faaliyeti gösteren mesela; bir marketin sahibinin, vergi dairesine kayıtlı olmaması durumu vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Çünkü sattığı ürünlerin fiyatlarının içinde katma değer vergisi de eklidir. Şöyle ki bu kazanç sahibi kişi piyasaya bakıp aynı fiyattan ürünleri satabilir. Bu durumda kayıtlı olan mükelleflerden kesilen KDV, kayıtlı olmayan ticari kazanç sahibinden kesilmeyecek ama sanki kesiliyormuş gibi piyasadaki fiyatından ürünleri satarak devlete vermesi gereken KDV'yi de cebine atacaktır. Bu durumda vergi kültürü de vergi uyumu da negatif seyir izleyecektir.

2.1.2.4. Sosyal-Psikolojik Etkenler

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını sadece kişisel etkenler; bireysel tercihler oluşturmamaktadır. Mükelleflerin sosyal çevrelerinin de etkisi bulunmaktadır (Serim, 2011, s.4). Çünkü bireyler toplumu oluşturduğu için çoğunluğun kabul ettiği olguları, unsurları, durumları vs.leri de benimseyerek ortak özellik göstermektedir. Bu noktada bireyler birbirlerinden etkilenecek ortak özellik oluşturmaktadır.

Yine mükellefin vereceği verginin yararlandığı; yararlanacağı ölçüde ya da topluma ne kadar yararlı olacağını düşündüğü ölçüde kamu hizmetinden yana olmasını istediği bir durum söz konusu olmaktadır. Yani bireyin ve toplumun ihtiyacını ne kadar karşılayacak bir kamu hizmeti meselesi oluşmaktadır. Mükellef için kamu hizmetine bakış açısı vergi konusundaki düşüncelerini etkilemektedir. Aksi takdirde mükellef vergi konusunda olumsuz düşünüp ona göre davranış sergileyecektir (Çataloluk, 2008, s. 220).

Bu bağlamda bireyler, refah konusunda kendilerinin ve kamunun neredede olduğuna bakarak; verdikleri verginin doğru yerlerde; olması gereken mal ve hizmet üretiminde ya da tüketiminde değerlendirilip değerlendirilmediği durumunu dikkate alarak vergi verme isteğini ona göre yönlendirmektedir.

Beşeri sermaye olarak eğitime bakıldığında; beşeri sermayesi yüksek olan mükelleflerin aldığı eğitimin; buna karşılık çevrenin vermiş olduğu mevki çerçevesinde örnek olma düşüncesi içerisinde vergi kaçırma düşüncesinden vazgeçebilecektir. Bu durumda da vergi kültürünün gelişmesi söz konusu olabilmektedir (Şahin, 2014, s.4). Mükelleflerin çevresindeki bireylerin, mükelleflere karşı bakış açısının vergi mükelleflerini vergi vermeye yöneltmesi; mükelleflerin hem sosyal hem de psikolojik olarak çevrelerinden etkilenip davranış sergileme düzeylerini göstermektedir.

Dolayısıyla bireylerin vergiye bakış açısının toplum penceresinden; yani bir grubun bir toplumun vergi hakkındaki düşünceleri ve vergi konusundaki davranışlarının bireyler arasında yayılarak yansıtılması mevzusu sosyal-psikolojik etkenleri meydana getirmektedir.

2.3.2.5. Kurumsal Etkenler

Kurumunda ya da çevresinde istediği tatmine erişemeyen vergi memurunun vergi mükellefine gereken ilgiyi; alakayı göstermesi negatif yönlüdür. Vergi gelirlerinin toplumun ihtiyaçları için toplandığı fakat kamusal ihtiyaçlardan ziyade farklı amaçlar gereksiz; faydasız şeyler için kullanıldığını, israf edildiğini ya da başka kesimlere haksızca aktarıldığını düşünen bir vergi memurunun görevini hakkıyla icra etmesi durumunu beklemek yanlış olur. Çünkü kendisinin zaten yanlış bir şey için çalıştığını düşünüp çalışma seviyesini artırmaz. Vergi memurunun bu durumu, vergi mükelleflerine karşı negatif yönlü tavırlar geliştirmesine sebebiyet verir (Çataloluk, 2008, s. 222).

Vergi ödemek için vezne kuyruklarında beklemeyi aşağılanma olarak gören ya da yukarıdaki vergi memurunun düşüncesinde olan bir vergi mükellefi de vergi dairelerinde bilgisayar ekranındaki sistemin gitmesi üzerine beklemeye asla gelememektedir; vergi memurlarına negatif tavırlar sergileyerek hükümete olan öfkelerini onlardan çıkarmaya çalışmaktadırlar. Hatta “Sizin maaşınızı biz öduyoruz; hızlıca yapın şu işi de bekleyip durmayalım” gibi küçük düşürücü ifade ve davranışlarda da bulunabilmektedirler.

Aslında vergi memurunun da gelir vergisi mükellefi olduğunu, kaynaktan kesilme usulüyle vergisini devlete direk ödediğini; kendisinin ise beyan usulüyle (ne

kadar beyan etmişse o kadar vergi ödeyecek) vergi ödediğini bilmemektedir ya da bilerek karışıklık çıkarmak için ortam hazırlamaktadır. Vergi mükellefi de verimli çalışan vergi memurunun moralinin bozulmasına; işlerin yavaşlamasına sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda mükellef eğitiminde vergi konusundaki tam bilgi açısından gerekli bilgilerin öğretilmesini gerektirmektedir.

Nasıl vergi memuruna mükellef haklarının önemi anlatılıyor; ezberletiliyorsa mükelleflere de haklarının sınırları belirtilmelidir. Bu konudaki eğitim seviyesi düzeltilirse; şeffaflık sağlanabilirse vergiye bakış açısı pozitif yönde değişecek ve vergi tahakkuku ve tahsilatı sırasında sorun yaşanmayacaktır. Tabi ki de vergi uyumuna pozitif katkı sağlayacak bir ortam oluşmaktadır.

2.3.2.6. Dini Etkenler

Toplumumuzda dini duyguların da azımsanmayacak yeri vardır. “Schmölders (1980)’e göre, Türk kültüründe vergiye karşı gösterilen davranışlar genellikle medeni kültür ve sadakat ölçülerine uygundur. Bunun sebebi ise kültürel ve dini olarak önemli bir yeri olan zekât müessesesidir” (Tosuner & Demir, 2019, s.11). İslam’ın şartlarından olan zekât konusunun ana teması fakir, yoksul, yetim, dul vs. gibi bir tarafı eksik kalmış bireylerin; zenginlerin malında belli oranlarda (zengin malı ölçüsünde ve malının cinsine göre) hakkının olduğudur. Yani zenginlerin, senede bir defa malı ölçüsünde ve sahip olduğu malın cinsine göre (para, altın vs. gibi) belli oranlarda yukarıda bahsedilen bireylere vermesi gerektiğidir.

Nitekim kimi vergi mükellefi de, vergisini eksik beyan ederse ya da zamanında ödemez ise halk tabiriyle ‘tüyü bitmedik yetimin hakkı’na gireceğini düşünmektedir. Bu sebeple dini vecibelerden ‘kul hakkı’ mevzusu penceresinden bireyler, vergi konusunda hassas davranarak kanuna aykırı bir durum sergilemek istemezler. Ama bazı bireylerde bu etkene karşı siyasal etken daha etkili olmaktadır.

Şöyle ki vergi mükellefi (birey), vergi için toplanan paraların siyasi iktidar tarafından amacı dışında kullanıldığını düşünüyorsa o zaman da vergi vermekten kaçınma yollarına gitmektedir. Bu sefer vergi mükellefi, ‘vergiyle yetime nasıl olsa ulaşamayacak kendim zekât ya da sadaka vererek; en azından paramın nereye gittiğini bilerek vermiş olurum’ düşüncesi ile vergi vermekten kaçınabilecektir. Bu durum da vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Vergi ahlakının düşmesine

sebebiyet vermektedir. Vergi ödeme kültürünü baltalamaktadır. Aslında bu örnek vergi ahlakının genel ahlakın arkasında yer aldığını da göstermektedir.

Mükelleflerin bu tarz düşüncelerine karşın farklı çözüm yolları geliştirilebilmektedir. Dindar mükelleflerin benimsedikleri dine ait kurumlara vergisinin aktarılmasını talep edebilmesi; vergi uyumunu arttıracacağı, kayıt dışılığı azaltacağı yönünde bir bakış açısı bulunmaktadır (Beşel & Şahbaz, 2017, s.53).

2.3.2.5. Siyasal Etkenler

Bireylerin vergi konusundaki düşüncesinin belirlenmesinde ve davranışının olumlu ya da olumsuz sonuç vermesinde siyasal etkenin çok etkisi bulunmaktadır. Zira mükelleflerin vergi konusundaki; paranın ve kamusal ihtiyaçların yönetiminde devletin; hükümetin büyük rolü olduğunu bilmektedir.

Mükellefler mevcut hükümete ne kadar bağlıysa; hükümetin yaptıklarının ve yapacaklarının doğru olduğuna inanıyorsa, vergi konusunda o kadar olumlu sonuçlar meydana gelmektedir. Mükellef açısından, vergiler eksiksiz zamanında ödenmesi durumu; vergi maliyetlerini azaltır. Hükümette buna bakarak vergisel konularda iyileştirmeye giderek vergi yükünü azaltabilir. Bu da ülkedeki vergi ahlakının gelişmesinde önemli rol oynayabilmektedir (Tosuner & Demir, 2019, s.6).

Hükümetin vergi konusundaki yaptığı yapacağı değişiklikler mükelleflerin bu konuya uyumu bireylerin geliriyle orantılı olarak ödeyebileceği noktaya kadardır. Yani vergi mükellefleri ödeyebileceği; cebinin de memnun kalabileceği ölçüde vergi ödemek istemektedirler. Aksi durumda da bu konudaki baş aktör hükümete karşı olumsuz düşünce ve davranış neticesinde **vergi uyuşmazlığı**⁶; vergi kaçakçılığı vs. gibi durumlar meydana gelebilecektir (Tosuner & Demir, 2019, s.7).

Devlete; siyasi iktidara olan mükellefin güven derecesi, vergi uyumuna katkı sağlamaktadır. Eğer güven konusunda problem varsa ülkedeki vergi kaybı muhtemel olabilmektedir.

⁶ Vergi uyuşmazlığı, mükellefin vergi konusundaki olumsuz davranışları sonucu meydana gelen devletle arasındaki negatif ilişkilidir. Fakat uzlaşma olursa pozitif de dönüşebilir.

Yine vergi konusunda Devletin vergi konusunda adaletli bir dağılım yapmadığı; vergi adaletinin olmadığı böylelikle mükellefin az ödemesi gereken vergiyi çok ödemesi durumunda vergi mükellefi vergi vermekten kaçınır; vergi kaçırır. Hatta yaptığıının doğru olduğunu düşünerek verginin reddine bile gidebilir. Ve devlete karşı ters bir düşünce besleyebilir; karşı tavırda dahi bulunabilir (Çataloluk, 2008, s. 219).

Mutlak yönetimle yönetilen toplumlarda yönetimdeki tek kişi ya da onun temsilcileri tarafından onaylanan, vergi politikası uygulanmak zorundadır. Bu durumda da toplumdaki vergi mükellefleri vergi politikasına yön veremeyecektir (Şenyüz & Doğan, 1995, s.80-81).

Buna karşın demokratik toplumlarda seçmenler vergi politikalarını kendileri seçimler aracılığıyla yön verebilmektedir. Bu durumda seçmenler seçecekleri partinin vergi politikasına göre oy kullanıp ona göre vergi uyumu gösterecektir (Şenyüz & Doğan, 1995, s.81-82).

Vergi mükelleflerinin vergilerdeki artışa karşı bakışını ülkenin içinde bulunduğu siyasi durumu da belirlemektedir. Vergi konusundaki herhangi bir artış mükellefi normal şartlar altında vergilerde her hangi bir artışa gidilirse buna yükümlüler şiddetli tepki göstermeleri beklenir. Oysa ülkenin içinde bulunduğu her hangi olağanüstü bir ortam buna sebep teşkil ediyorsa; örneğin savaş, tabii afet vb. gibi yükümlülerin daha önceki varsayımın aksine, buna olumlu bir tepki göstererek, bir görev anlayışıyla kabul edecektir. Olağanüstü koşullar nedeniyle harcamaların ulaştığı yüksek düzey, olayların etkisi geçtikten sonra düşmez. Yükümlülerin de vergi yükü hakkındaki değişen yargıları, bu harcamaların karşılanmasına imkân verir (Çataloluk, 2008, s. 226).

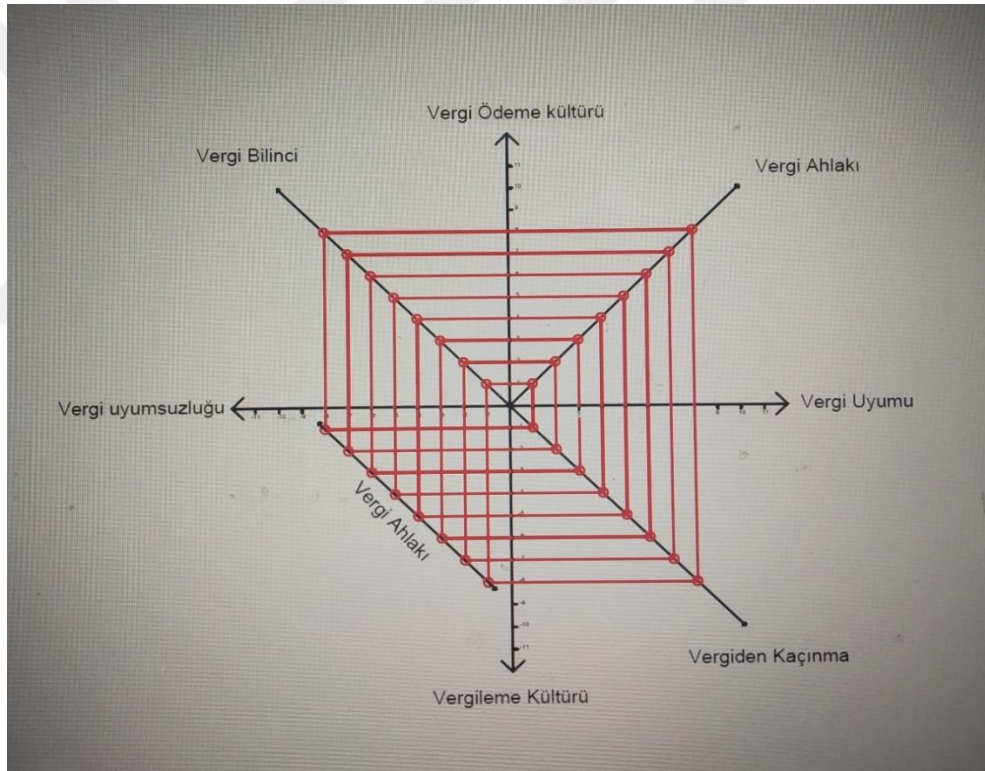
2.4. VERGİ KÜLTÜRÜ, VERGİ UYUMU ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergi kültürü, vergi uyumu ve vergi ahlakı ayırımına gidilecek olursa; vergi kültürü, vergileme kültürünü (**hükümet, vergi otoriteleri ve vergi mükelleflerini** içerir.) ve vergi ödeme kültürünü oluşturmaktadır. Vergi ahlakı, vergiyi ödeme noktasında **mükellefin** istemesi ya da istememesi konusundaki içinden gelen davranışları kapsamaktadır. Vergi uyumu, vergi mükellefinin vergi karşısındaki

davranışlarının kanuna uygun olarak tam ve zamanına yapılması meselesidir. Vergi uyumsuzluğu, mükellefin vergisini eksik beyan etmesi ya da zamanında ödememesi durumlarıdır.

Vergi uyumu, sadece olumlu durumları içermekte olup; vergi ahlakı, hem olumlu hem olumsuz davranışları kapsamaktadır. Bu bağlamda vergi kültürü için de; mükellefin vergi ve vergileme karşısında nasıl olumlu davranış kalıbı içerisinde olduğu; bu davranışların nasıl geliştiği ya da mükellef tarafından nasıl geliştirildiğini ayrıca hükümet ve vergi otoritelerinin de olumlu davranışlar sergileyerek; mükellefin vergi uyumu içerisine nasıl girdiğini içerisine almaktadır denilebilir.

Şekil 4. Vergi Kültürü ve Vergi Uyumunu Etkileyerek Oluşturan Faktörler Arasındaki Çizgi



Şekil 4'te görüldüğü gibi vergi ödeme kültürü birer birim arttıkça vergi uyumu da birer birim artar ve vergi ahlakı yükselen bir ülkeden bahsedilir.

Vergi uyumu artarken vergileme kültürü azalıyorsa; yani mükellefler vergi konusunda tam her şeyi yaparken hükümetten; vergi politikaları, vergi mevzuatı, vergi adaleti, gelir dağılımı gibi ya da vergi otoritelerinden kaynaklanan; rüşvet isteme, kaba davranma, mükellefin işi konundaki bilgisizlik gibi durumlar karşısında

mükellefler vergiden kaçınma yoluna başvurabilirler. Mesela; mesleğini değiştirir daha az vergi ödeyeceği bir meslek tercihi yapabilir. Yani suç olmayan; kanuna aykırılık teşkil etmeyen ama vergi gelirlerinin düşmesine sebebiyet veren bir durum ortaya çıkar.

Vergileme kapasitesi, normalde toplanan vergi gelirlerinden daha fazla vergi geliri elde edilmesidir (Pınar, 2013, s.74). Vergileme kapasitesi sınırının aşılmasıyla mükellef vergi ödememe tercihine kapılıp ya vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yoluna gidebilmektedir (Pınar, 2013, s.75).

Yine vergileme kültürü azaldığında vergi uyumsuzluğu artıyorsa burada vergi ahlakı düşük bir ülkeden bahsedilebilir. Vergi ödeme kültürü arttıkça vergi uyumsuzluğu düşüyorsa vergi bilincinin arttığı söylenebilir.

Bireylerin bulunduğu ülkedeki vergi mevzuatındaki vergileme stili; vergi adaleti, gelir dağılımı, kişilerin ödeme gücüne göre vergi yükü altına girmesi vb. gibi adil vergileme yöntemleri dikkate alınarak oluşturulmamışsa vergi ahlakı için negatif durumların oluşması söz konusu olabilmektedir. Ayrıca bir ülkede vergi afları sıklıkla gündemde yerini alıyorsa ve bireyler arasında vergi vermemenin suç olduğundan bahsedileceğine vergi vermemenin akıllıca; kurnazca bir davranış olduğundan bahsediliyorsa o ülke için vergi ahlakının eksikliği durumu söz konusu olmaktadır. Toplanan vergi gelirlerinin nerede ve nasıl kullanıldığı hakkında negatif düşünceler mevcut olup, toplum içerisinde bu düşünceler yayılım gösteriyorsa burada vergi ahlakının daha oluşmadığı ifade edilmektedir. Dolayısıyla toplumlar arasındaki farklılıklar; sosyal ve kültürel yapılarının farklı olması her toplumun kendine göre vergi ahlakının oluşmasını sağlamaktadır (Çataloluk, 2008, s.218).

Vergiye ödemesi gerekenden düşük ödemek isteyen mükellefler vergiden kaçınma, yöntemlerinden biri olan vergi avantajlarından faydalanma yoluna gidebilmektedir. Mükellefler, vergi mevzuatındaki indirimler, muafiyet ve istisnalar, vergi teşvikleri gibi kendi lehlerine olacak şekilde vergi konusundaki işleri gerçekleştirerek vergi matrahlarını azaltabilmektedir (Dayıoğlu, 2018, s.128). Bu durum da vergi ahlakının negatif seyir izlediğini; vergi ahlakının eksikliğini göstermektedir.

3.BÖLÜM

BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLERİN VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİSİ

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde vergi konusu üzerine birçok çalışma bulunmaktadır. Hatta vergi uyumunu ve uyumsuzluğu meselesini farklı sebepler üzerinde yoğunlaşarak ele almış çalışmalar vardır. Mesela; vergi uyumunu ve uyumsuzluğunu vergi afları, vergi uygulamaları, GİB' in rolü ya da yeniden yapılandırılmasının etkileri vs. gibi konulardan ele alan çalışmalarla karşılaşmak mümkün olmaktadır.

Biberoğlu (2006), Türkiye' de gönüllü vergi uyumu adlı çalışmasını; vergi uyumunu belirleyen faktörleri ele alıp sağlıklı bir vergi uyumunun gerçekleştirilmesinin sağlanmasını; somut öneriler getirerek, çalışmanın konusu açısından Türkiye'deki vergi uyumunu incelemek ve teorik olarak var olan birikime katkıda bulunabilmek amacıyla oluşturmuştur. Çalışmasını literatürün araştırılması ve önceki tez ve görüşlerden faydalanarak incelemiştir. Burada vergi uyumunu etkileyen faktörlerden sosyo-psikolojik faktörlerin önemli etkilerinin olduğunu belirtmiştir. Sonuç olarak da; vergilemenin en önemli unsuru olan vergi yönetimine ilişkin faktörlerin vergi uyumu üstündeki etkilerini vergi idaresinin etkinliğini vergi sisteminin karmaşıklığını, vergi aflarını, vergi idareciliğini inceleyip buradan kaynakların büyüklüğünden çok etkin bir şekilde kullanılabilmesinin önemli olduğunu ifade etmiştir.

Kitabcı (2011), bir vergi uyumu sorunu olarak vergi etiği ve bileşenleri konu başlıklı çalışmasında vergi uyumunu analiz edebilmek için vergi etiğini farklı boyutlarıyla analiz etmiştir. Bununla birlikte vergi etiği bileşenleri kapsamında vergi etiğinin oluşmasındaki adapte olma sürecini inceleyip, vergi yükümlülerinin vergi ödeme konusunda sürekli olarak rasyonalizasyon ve sosyalizasyon baskısıyla kuşatıldıkları; sosyal normlarla ilgili karşılıklı ilişkilerinin önem taşımasının saptandığını ayrıca bireysel, toplumsal ve kamusal etiğin geliştirilmesinin yüksek vergi etiğinin oluşması için gerekli olduğu sonucunu belirtmiştir.

Şahin (2011), Türkiye’de vergi uygulamaları ve vergi ahlakı ilişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane illeri örneği adlı çalışmasında; amaç olarak Türkiye’deki vergi uygulama ve politikalarının etkinliği konusunu, mükellef davranışları temelinde incelemek ve böylece vergi mükelleflerinin vergi ahlakı düzeyini etkileyen faktörleri tespit etmek olduğunu belirterek ifade etmiştir. Çalışmada Trabzon, Giresun ve Gümüşhane Defterdarlıklarına bağlı olan ve ticari kazanç veya serbest meslek kazancı elde eden vergi mükelleflerine yönelik olarak anket uygulamış ve elde edilen verileri Logit Modeli ile analiz etmiştir. Logit Modelde kullanılan değişkenlerden; vergi denetimleri, kamuya güven algısı, beyanname doldurma deneyimi, vergi adaleti algısı ve demokrasi algısı değişkenleri ile vergi ahlakı arasında aynı yönlü (pozitif) bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca buna karşın vergi cezaları, vergi oranının yüksek olduğuna yönelik algı, vergi mevzuatının karmaşıklığı algısı, vergilerin israf edildiği algısı ve eğitim düzeyiyle vergi ahlakı arasında ise ters yönlü (negatif) bir ilişki bulunduğu sonucuna vardığını ifade etmiştir.

Yaşar Çil (2012), vergi aflarının vergi uyumuna etkisi: Edirne iline yönelik bir çalışma konu başlıklı çalışmasında; vergi aflarının mükellefleri esnek vergileme sisteminde kolaylık sunarak daha fazla mükellefi kayıt altına alabilmek düşüncesiyle yapıldığını vurgulamıştır. Ama sık sık tekrarlayan vergi aflarının mükellefleri zaten vergi affı çıkar düşüncesine iterek vergi uyumsuzluğuna kapı açtığını belirtmiştir. Ayrıca Edirne ilinde yapılan anket çalışmasında da mükelleflerin çoğunluğunun vergi affına karşı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Cesur (2013), Türkiye’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının vergi kültürü açısından değerlendirilmesi adlı çalışmasında; vergi kültürünü etkileyerek oluşturan faktörleri ele alıp vergi verme süreci arasındaki bağı kurmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığının yeniden yapılandırılması hususu ile yapmış olduğu faaliyetleri ele almıştır. Bu faaliyetlerin nihayetinde de yıllar itibariyle genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin oranının artmakta olduğunu ve tahakkuk eden vergi gelirleri ile tahsil edilen vergi gelirlerinin de tutarlarının artış içerisinde olduğu sonucunu ilgili yıl faaliyet raporları verilerinden tespit etmiştir.

Martin (2013), Türkiye’de 2000 yılından sonra uygulanan vergi aflarının vergi tahsilatı ve vergi uyumu üzerindeki etkileri isimli çalışmasında; 2000 yılından

önceki vergi afları dönemlerinden 2000 yılından sonraki vergi aflarının farklı hatta amaçlarla yapıldığını belirtmiştir. 2000 yılından sonraki vergi aflarının, küreselleşmenin etkisiyle oluşan küresel krizlerin negatif etkilerinin hafifletilmesi amacıyla yapıldığını vurgulamıştır. 2000 yılından sonraki uygulanan yasaların vergi tahsilatı üzerindeki etkilerinin durumunu, 4811 ve 6111 Sayılı Kanunların, uygulama öncesi yıllara göre, vergi tahsilatlarında rakamsal ve oransal olarak artış sağladığını ve bu açıdan başarılı olduğunu söylemiştir. 5811 Sayılı Kanundan faydalanan mükellefler, kanun hükümlerini ihlal etmek suretiyle, yasa kapsamında beyan olunan varlıkların neredeyse üçte birinin daha ilk aşamada yurda getirilmesine ve işletme aktiflerine dâhil edilmelerine engel olmuş olmaları sebebiyle pek başarı sağlanamadığını ifade etmiştir. Hükümetlerin, vergi affının çıkarılmadan önce amacının ve zamanının iyi ayarlanmasının gerektiğini belirtmiştir. Vergi aflarının adaletsizlik ve kısır döngü oluşturmasının sonraki çıkarılacak vergi aflarını da etkilemesi durumunu; vergi uyumunu olumsuz etkileyen sonuçları da düşünerek hükümetlerin bunlara göre karar vererek hareket etmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Şencan (2013), Türkiye'de beyana dayalı vergilerde vergi bilinci, vergi ahlakı ve verimliliğin sağlanmasında idare ile mükellef arası ilişkiler adlı çalışmasında; vergilerin verimliliğini etkileyen unsurları tespit etmeyi, vergi bilinci ve vergi ahlakını belirleyen faktörleri incelemeyi amaç edinmiş ve Türkiye'deki idare-mükellef ilişkilerinin bu konudaki etkisini değerlendirmiştir. Çalışmasını, konuyla ilgili literatürde yer alan bilgi ve bulgular, ankete dayalı yapılan ampirik çalışmalar ve istatistiksel verilerden yararlanarak yapmıştır. Türkiye'de vergi bilinci ve vergi ahlakının yerleşmemiş olduğu, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının oluşmasında birçok faktörün yanında idare-mükellef ilişkilerinin geliştirilmesinin de önemli katkısı olacağı sonucuna varıldığını söylemiştir.

Tekin, Tuncer ve Sağdıç'ın (2013) yaptıkları vergi afları sonrasında vergi uyum süreci konu başlıklı makale çalışmasında; vergi aflarının vergi uyumu sürecindeki etkisini ele almışlar. 2003-2011 döneminde beyana dayalı gelir vergisi özelinde çıkarılan vergi affı uygulamalarının vergi uyumuna olan etkisini iller bazında incelemişler. İki af dönemi içerisinde vergi uyumunun azaldığı ve af beklentisinin arttığı sonucuna ulaşmışlardır.

Akbulut (2014), mükelleflerin vergiyi algılama ve tutum analizi; Erzincan örneği isimli çalışmasında; Erzincan'daki limited ve anonim şirketlerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının belirlenmesini amaçlamıştır. Anket uygulaması sonucu elde ettiği verileri SPSS 15 istatistik programı ile Sıklık (yüzde), Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis H testi ile analiz etmiştir. Test sonuçlarının; yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu gibi demografik faktörler, mükellefiyet türü, aylık gelir, kurumdaki çalışan personel sayısı, kurumun faaliyet alanı, kurumun faaliyet süresi ve mükellefin kurumdaki görevi gibi işletme bazlı faktörlerden sadece aylık gelir düzeylerinin vergi algısı ve tutumları üzerinde mükelleflerin bakış açılarını farklılaştırdığını diğer faktörlerin ise mükelleflerin vergiye bakış açısını etkilemediğini belirterek aktarmıştır.

Sönmez (2014), 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu sonrasında vergi uyumu adlı çalışmasında; Türkiye'de 81 ilin 2004-2010 yılları arasındaki vergi uyumunun nasıl bir değişim gösterdiğini; vergi uyumunun ölçümü, toplanan vergi gelirlerinin tahsilat / tahakkuk oranını ele alarak incelemiştir. Türkiye'de vergi aflarının kısa zaman aralıklarla çıkarılmasının vergi mükelleflerinin tekrar vergi affı çıkacağı konusunda beklentisi meydana getirerek böylelikle vergi uyumunu azaltacağı, yine Türkiye'de sanayi sektöründeki kırılmalıkların da vergi uyumunu azaltacağı sonucunu vurgulamıştır.

Çelik (2015), vergi uyum maliyetleri ve vergi uyumu: Konya ili küçük işletmelere bir uygulama adlı çalışmasında; vergilemenin işlem maliyetleri hakkında yapılan çalışmaların az olması sebebiyle literatüre katkı olması amacıyla bu çalışmanın yapıldığını belirtmiştir. Çalışmada anket yöntemini uygulamıştır. Sonuç olarak ortalama uyum maliyetlerinin yüksek olduğu ve Gelir idaresinin mükellefi bilgilendirme konusunda yeterince etkin olmadığını söylemiştir.

Özdemir (2015), vergi kültürü ve göstergeleri: Türkiye üzerine bir değerlendirme adlı makalesinde; Türkiye'de vergi kültürünün temel belirleyicisinin vergi mükellefinin vatandaşlık bilinci ve devlete karşı bakış açısının önemli olduğunu belirtmiştir. Çalışmanın sonucu olarak da Türkiye'de vergi kültürünün tam olarak tesis edilemediğini söylemiştir.

Topkan (2016), gönüllü vergi uyumu ve Türkiye’ de gelir idaresinin rolü konu başlıklı çalışmasında; Türkiye’de Gelir İdaresi’nin yeniden yapılandırılması ve yapılanma sonrası vergi uyumunu arttırmaya yönelik faaliyetlerini incelemiştir. Buradan Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyetlerini olumlu olarak değerlendirmiş, fakat Türkiye’de halen vergi bilincinin düşük olması sebebiyle, yapılan çalışmaların yetersiz olduğunu ve çalışmaların devam etmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Sarı (2016), Türkiye’de tarım kesiminde vergi uyumu, vergi bilinci ve tarım kesiminin vergilendirilmesi: Malatya merkez ilçe örneği isimli çalışmasında; Türkiye’de tarım sektörünün vergilendirilmesini ve Türkiye’de tarım kesiminde vergi bilinci ve vergi uyum düzeylerini araştırmıştır. Malatya ili merkez ilçede kayıtlı bulunan gelir vergisi mükellefi çiftçilere anket yaparak çalışmasını oluşturmuştur. Bu çalışmadan; Türkiye’deki tarım sektörünün vergilendirilmesinde hedeflenen sonuçlara ulaşabilmek için çiftçilerin, vergiye yönelik tutum ve davranışlarını şekillendiren bilinç düzeylerinin yükseltilmesi gerektiği sonucunu tespit etmiştir.

Demirtaş (2017), vergi psikolojisinin temelleri ve vergiye karşı davranışları etkileyen faktörlerin değerlendirilmesi adlı çalışmasında; bireylerin vergi karşısındaki tepkilerinin kişisel faktörlerin yanında; vergi idaresi, siyasal yapı ve ekonomik durum vb. gibi faktörlere bağlı olabileceğini literatürden tespit edip bu faktörleri inceleyerek özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçırmayı caydırıcı ve uyumu kolaylaştırıcı gelir idaresi uygulamalarına daha fazla ihtiyaç olduğu sonucuna varıldığını ifade etmiştir.

Başdağ (2017), vergi bilinci ve vergiye bakış açısı bağlamında gönüllü vergi uyumu: Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF öğrencileri üzerine bir araştırma adlı çalışmasında; vergi ile ilgili eğitimin verildiği İİBF öğrencilerinden, 1. sınıf öğrencileriyle, 4. sınıf öğrencilerinin vergi bilinci, vergiye bakış açısı ve vergiye gönüllü uyum sürecini anket yöntemiyle ölçmüştür. Anket sorularına verilen cevapları SPSS programıyla analiz etmiştir. Buradan da vergi eğitiminin, bireylerin vergiye karşı bakış açısını pozitif yönde etkilediği, öğrencilerin aylık harcama düzeylerinin vergi bilinci oluşmasında önemli bir değişken olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca vergi bilinci ve vergiye bakış açısı bağımsız değişken olarak ele alındığında, bağımlı değişken olan gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaştığını söylemiştir.

Kaplan (2017), mükellef-idare ilişkisi bakımından vergi uyumu ve Türk vergi sistemindeki gelişmeler isimli konu başlıklı çalışmasında; konu ile ilgili literatür ve yapılan ampirik çalışmaları incelemiştir. Sonuç olarak da vergi uyumu konusunda geçmişten günümüze doğru olumlu yönde gelişmelerin olduğunu fakat yeterli olmadığını geliştirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Dayıoğlu (2018), mali sosyolojide vergi uyumu çerçevesinde vergi sistemlerinde yapısal unsurların etkisinin analizi konu başlıklı çalışmasında; vergi uyumunu bağımlı değişken olarak almış olup toplum yapısını etkilediği düşünülen on üç sosyoekonomik değişkeni çalışmaya dahil etmiştir. 2007-2016 zaman dilimini kapsayacak şekilde 120 ülkeye ait verileri, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre yapılan sınıflandırmaya dayanarak panel veri analizi yöntemini kullanmıştır. Analiz sonucunda, vergi uyumunu artırma konusunda öncelikle toplumun durumunu yansıtacak politikalar eşliğinde yapılan uygulamaların olmasının; vergi sistemi içerisindeki düzenlemelerin, vergi mükellefinin kendine hitap edildiğini hissedecek nitelikte olması gerektiğini vurgulamıştır.

Güney (2018), vergi ahlakı ve vergi uyumu yönünden yükseköğrenimin rolü: Gaziosmanpaşa Üniversitesi örneği isimli çalışmasında; vergi ahlakı ve vergiye uyumun artırılmasında eğitimin rolünün incelenmesini çalışmanın özü olarak kabul etmiştir. Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF öğrencilerine yükseköğrenim süresi boyunca sağlanan eğitimin vergi ahlakı ve vergiye uyum düzeylerine olan etkisini incelemiştir. İİBF öğrencilerine 590 anket uygulayarak elde edilen verileri SPSS 16. Paket Programı kullanarak analiz etmiştir. Ayrıca faktör analizi, Tek-yönlü varyans (ANOVA) ve bağımsız örneklem t testlerini kullanmıştır. Bunun sonucunda vergi ahlakı ve vergiye uyum ile üniversite öğrencilerinin bölümleri, sınıfları, öğrenim türleri, yaşları, cinsiyetleri, ailelerinin yaşadıkları bölge ve alan, ailesel ve kişisel gelirleri arasında anlamlı ilişkiler tespit edildiğini söylemiştir.

Oktay (2018), vergi uyumunun ekonomik ve sosyo-kültürel belirleyicileri: Sivas ili örneği adlı çalışmasında; vergi uyumunu hangi faktörlerin ne oranda etkilediğini araştırmak amacıyla Beşli Likert yöntemini kullanarak anket çalışmasını Sivas ilindeki 569 vergi mükellefine uygulayıp, anketlerin değerlendirilmesini SPSS 23 istatistik programı ile yapmıştır. Vergi uyumunun gerçekleşmesinde görünürde ekonomik faktörlerin yer aldığı ama vergi uyumsuzluğu penceresinden bakıldığında

sosyal ve psikolojik faktörlerin etkili olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca vergi uyumsuzluğunun giderilmesi için sosyal ve psikolojik unsurların ele alınıp bu husus üzerine çalışmaların yapılması gerektiğini vurgulamıştır.

Bişgin (2018), Türkiye’de muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi isimli çalışmasında; tümevarım analizi yöntemiyle bilgisayar destekli nitel veri analizi programı NVivo 11 Pro ile araştırma verilerinin analizini yapmıştır. Çalışmanın sonucunda, mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar karşısında muhasebe meslek mensuplarının görevi bilinçli mükellef ve vergi kaçırmaya meyilli mükellefe göre farklılık gösterdiğini; bilinçli mükellef ile çalışan muhasebe meslek mensubunun karşılaşılan sorunlar için gösterdiği çözüm önerilerinin mükellefleri vergi ödeme konusunda daha istekli hale getirebileceğini ifade etmiştir. Ayrıca vergi kaçırmaya meyilli mükellef için aynı durum yerine vergi ödeme konusunda zaten istekli olmayan mükellefin vergi karşısında da aynı olumsuz durum sergileyeceğini eklemiştir.

Yöney (2019), Türkiye’de vergi kültürü: değerler ve vergi davranışı açısından bir modelleme adlı çalışmasında; Vergi kültürünü etkileyen değerler ve vergi davranışları üzerinde durmuştur. Türkiye’deki vergi kültürünün tamamlayıcıları olan vergileme ve vergi ödeme kültürünün ne durumda olduğunu; gönüllü vergi uyumu için yapılacak çalışmalarda hangi değerlerden faydalanılabileceği; değerler ve davranışlar arasındaki bağın Türkiye’de nasıl bir vergi kültürünü meydana getirdiğini ele almıştır. Karma araştırma yöntemini kullanıp; araştırmasını nicel ve nitel kısım diye ayırarak nicel kısmında Açıklayıcı Faktör Analizi ve Doğrulayıcı Faktör Analizi uygulamıştır. Ve buradan Türkiye’deki vergi kültürünün olumsuz olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Ayrıca Yapısal Eşitlik Modeli kurarak kuramsal ilişkileri test etmiştir. Sonuç olarak da Geleneksel değerlerin, vergilemenin yanlış olması ve vergi ödeme kültürünün zayıflığı üzerinde etkisi olduğunu; vergiye uyum değerleri konusunda da vergi uyumunun olumsuz etkide bulunduğu tespit etmiştir. Vergi davranışını belirleyen değerlerin ise güven değerleri olduğunu belirtip nitel analiz kısmında da Türkiye’deki adalet değerinin gerektiği yerde olmadığını ve vergi kültürünün de olmadığı sonucuna varmış ayrıca da nitel ve nicel analizlerin birbiriyle örtüştüğünün saptandığını söylemiştir.

Aktaş Öztürk (2019), vergi kültürünün ekonomik büyüme üzerine etkisi Türkiye örneği isimli çalışmasında; 1975-2016 döneminde Türkiye’de toplanan vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkileri, ADF birim kök testi ve Granger nedensellik analiz yöntemlerini kullanarak ele almıştır. Sonuçta da; Türkiye’deki toplanan vergilerin ekonomik büyümeye katkı sağlayacak alanlarda faydalı olabilecek şekilde kullanılmadığını ve vergi gelirlerinin de zaten yeterince yüksek olmadığını vurgulamıştır. Ayrıca ekonomik büyüme artışının da ülkedeki toplanan vergi miktarının değişmesine meydan verdiğini belirtmiştir.

Vergileme yetkisini elinde tutan ve toplanan gelirleri kullanan siyasal otoritenin nasıl algılandığı belirleyici olabilmektedir. Bunun için siyasal karar alma mekanizması, bu mekanizmanın işleyişi ve bu sürece bireylerin katılımı; kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkabilen aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar; vergi mükelleflerinin vergilerinin karşılığını alıp-almadıklarına yönelik inançları; idarenin sunmuş olduğu hizmetlerin kalitesi ve hizmetleri sunuş biçimiyle yönetimin meşruiyeti ve yönetime bağlılık gibi önemli konular hükümet-birey ilişkileri açısından öncelikle incelenmelidir.

Bu konularla ilgili Türkiye’de yaşanan değişik sorunlar vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır. Çalışmamızda bu sorunların bazılarını incelemiş bulunmaktayız. Türkiye’deki düşük vergi uyumunun yeterli düzeye çıkartılabilmesi için, hükümet-birey ilişkilerinde yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bunların giderilmesine yönelik düzenli çalışmaların yapılması gereklidir.”⁷

3.2. BİREYSEL KÜLTÜREL DEĞERLER VE HİPOTEZLER

Kültürü birey, topluluk ve toplum olmak üzere üç boyutta ele alan Eliot (1962, s.24), bireysel kültürün topluluktan ayrı tutulamayacağını ve toplum kültürünün de bireysel kültürden soyutlanamayacağını ileri sürmekte ve kültürün bu üç boyutuyla birlikte ele alınması gerektiğini vurgulamaktadır.

⁷ M. Tunçer, Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi., Cilt-sayı:57-3,s.125

Bireysel kültür, bireyin içinde bulunduğu genel kültürden aldığı somut ve soyut değerlerden müteşekkildir. Toplumsal kültür ise, bir toplumu oluşturan bireylerin paylaştıkları duygu, düşünce, davranış ve inançlarından oluşan kalıplar, normlar ve değerlerin toplamıdır (Coşkun & Tutar, 2007). Bireysel kültür kişinin içinde bulunduğu toplumun kültürel değerleriyle bir anlam meydana getirir. Bir toplumda homojen bir yapıya sahip olmayan kültür bireysel düzeyde de homojenliği sağlayamamaktadır. Dolayısıyla ülkelerin ve bireylerin kültürel açıdan heterojen bir yapıya sahip olmaları, vergi ve vergi politikaları uygulayıcılarının daha etkin olabilmeleri için kültürü, toplumsal düzeyde değil daha alt düzeylerde dikkate almaları gerektiğini söyleyebiliriz (Taytak, 2017:101-102).

Kişiler sahip oldukları bireysel kültürel değerlere göre farklı davranışlar sergileyebilirler. Bunlardan birisi de bireylerin vergi ödevlerini yerine getirirken göstermiş oldukları davranışlarda farklılıkların olmasıdır. Zira bizlerde bireysel kültürel değerler ile vergi ahlâkı ve vergiye gönüllü uyumu arasında önemli bir ilişkinin olduğunu düşünmekteyiz. Dolayısıyla çalışmamızın ana temasını bu noktadan hareketle oluşturmuş bulunmaktayız.

Çalışmada kullanılan ölçeklerden “Bireysel Kültürel Değerler” ölçeğini Yoo vd., (2011) tarafından Hofstede’nin (1980) kültürel ölçütleri aracılığıyla oluşturdukları bireysel kültürel değerlerden yararlanılarak; “Vergi uyumu” ölçeğini ise Yeniçeri & Çevik’in (2014) ve Taytak (2010) çalışmalarında kullandıkları ölçeklerden yararlanarak meydana getirilmiştir. Bu bağlamda Hofstede’nin oluşturmuş olduğu kültürel ölçütlerden yola çıkarak çalışmamızın hipotezlerini şu şekilde ifade edebiliriz;

i) Güç Mesafesi (Power Distance)

Güç mesafesi ölçütü, bir ülkedeki bireyler arasındaki eşitlik ya da eşitsizlik düzeyine odaklanmaktadır. Yüksek güç uzaklığı ölçütü olan ülkelerde güç ve refah eşitsizliklerine izin verileceği ve bu ülkelerde güç ve refah eşitsizliklerinin artmasına neden olacağı anlamına gelmektedir. Bu tür ülkelerde, genellikle vatandaşların yukarıya doğru hareketliliğine izin vermeyen sınıf sisteminin takip edildiği görülmektedir. Bu yüzden de bu ülkelerdeki vergi sistemleri adaletsizdir ve vergi mükellefleri de vergi kaçırma eğilimindedirler. Buna karşılık düşük güç mesafesine

sahip olan bireyler istenilmeyen olarak eşitsizliği görürler, bu tip ülkelerde herkes için eşitliğe ve fırsata vurgu yapılmaktadır. Buna ek olarak bu tür toplumlarda politik skandallara hoşgörüyüyle yaklaşmaz ve genellikle bu durum politik kariyerin sonu anlamına gelmektedir. (Richardson, 2008, s. 69; Tsakumis vd., 2007, s.139). Husted'nin (1999) yaptığı çalışmada da bir ülkede artan güç mesafesiyle yüksek yolsuzluk arasındaki ilişkinin ortaya konulmuş olması bu durumu destekler niteliktedir. Buna göre güç mesafesi yüksek olan ülkelerin düşük olan toplumlara nazaran vergi kaçırma eğilimini bir yolsuzluk faaliyeti olarak değerlendirip hoşgörüyüyle yaklaşabileceklerdir (Tsakumis vd., 2007, s.139). Bu duruma göre ilk hipotezimiz aşağıdaki gibi oluşturulur.

H₁: Güç mesafesi yüksek olan bireylerde vergi uyumu düşüktür.

ii) Belirsizlik Toleransı (Uncertainty Avoidance)

Hofstede (1991, s. 113) belirsizlik toleransında toplumları belirsizlikten kaçınma eğilimleri yüksek ve düşük olarak sınıflandırmaktadır. Yüksek belirsizlik toleransına sahip olan ülkelerin, belirsizliğe ve kargaşalığa karşı düşük bir hoşgörüyü sahip olduğunu göstermektedir. Bu ülkelerde kişiler kuralların net ve açık olmasını isterler. Çünkü bireyler yüksek belirsizlik toleransına sahip toplumlar içerisinde uyum sağlamakta zorlanırlar ve hatta kendilerini bir tehdit altında hissederler. Yüksek belirsizlik toleransına sahip olan ülkeler düşük belirsizlik toleransına sahip olan ülkelere nazaran daha fazla yasalara gerek duyarlar. Bu nedenle, yüksek belirsizlik toleransına sahip olan ülkelerde vergi yasaları ve düzenlemeleri yazılı net ve açık olmalıdır. Zaten yapılan çalışmalarda göstermektedir ki vergi kanunlarının karmaşıklığı ile vergi kaçırma arasında doğru orantılılık söz konusudur (Richardson, 2006, s. 153). Bu bağlamda yüksek belirsizlik toleransına sahip olan toplumlarda bireyler yolsuzluk faaliyetlerine daha hoşgörülü yaklaşabileceklerdir (Vitell vd., 1993). Buna göre bu ölçütteki hipotezimizi şu şekilde oluşturabiliriz;

H₂: Belirsizlik toleransı yüksek olan bireylerde vergi uyumu düşüktür.

iii) Kolektivist (Collectivism)

Kolektivist bireylerin kendilerini ben ya da biz olarak tanımlamasıyla ilgilidir. Dolayısıyla burada toplumsal değer ve normların öncelikle bireysel

ihtiyaçların karşılanmasına mı, yoksa toplumsal ihtiyaçlarının karşılanmasına mı önem verilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Yüksek bir kolektivist ölçütüne sahip olan toplumlarda kurallar ve prosedürler tüm bireyler için eşit ve tutarlı bir şekilde uygulanma alanı bulur. Bu nedenle kolektivist ölçütünün yüksek olduğu ülkeler vergi yükünün dengeli ve adil dağıtıldığı ülkelerdir. Bu durum ayrıca vergiye gönüllü uyumun yüksek olması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle bu ülkelerde bireyler vergi hilelerine daha az başvuracaklarından dolayı devletin toplayacağı vergi gelirleri daha yüksek olacaktır (Tsakumis vd., 2007, s.137-138; Braun vd., 2006; Richardson, 2008, 69). Buna göre bu ölçütteki hipotezimizi şu şekilde oluşturabiliriz;

H₃: Kolektivist ölçütü yüksek olan bireylerde vergi uyumu yüksektir.

iv) Erkillik (Masculinity)

Erkillik ölçütü, bir ülkedeki cinsiyete karşı sosyal normların dağılımını konu edinmektedir. Yüksek bir erkillik ölçütü, ülkenin başarı, kahramanlık, girişkenlik ve maddi başarıyla ilgili unsurları daha fazla önemseydiğini göstermektedir. Daha düşük bir erkillik ölçütü ise ülkenin ilişki, alçak gönüllülük, zayıf kollama, yaşam kalitesi gibi konuları daha fazla önemseydiğini göstermektedir. Yüksek bir erkillik ölçütüne sahip olan ülkelerde bireyler, kanuna muhalif olan bireylere karşı daha az hoşgörülüdürler ve onların cezalandırılmaları gerektiğine yönelik eğilimleri vardır. Daha düşük bir erkillik ölçütüne sahip olan toplumlarda yer alan bireyler ise kanuna muhalif olan bireylere karşı daha fazla hoşgörülü davranarak onların rehabilite edilmesine odaklanırlar (Tsakumis vd., 2007, s.138-139). Erkillik ölçütü ile ilgili çalışmalara bakıldığında yüksek erkillik ve kadınlık ölçütüne sahip ülkelerin yüksek vergi uyumu ile karşılaşılması gerektiği söylenebilir.

Buna göre bu ölçütteki hipotezimizi şu şekilde oluşturabiliriz;

H₄: Erkillik ölçütü yüksek olan bireylerde vergi uyumu yüksektir.

3.3. ANALİZ VE BULGULAR

Bu çalışmayla Hofstede tarafından önerilen ulusal kültürel farklılıkların bireysel düzeyde ele alınarak bireysel kültürel değerlerin vergi uyumu üzerindeki etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır. Araştırmanın ana kütlesini Ankara'da

faaliyet gösteren Gelir Vergisi Mükellefleri oluşturmaktadır. Çalışma verileri, kolayda örnekleme yöntemi ile belirlenen 417 vergi mükellefi üzerine yüz yüze anket yöntemi ile elde edilmiştir. Bu amaçla çalışmada bireysel kültürel değerlerin vergi uyumu üzerindeki etkisini ortaya koymak için SPSS 23 ve Lisrel 9,2 programında yapısal eşitlik modellemesinden yararlanılmıştır.

Yapısal eşitlik modellemesi son yıllarda sosyal bilimlerde oldukça popüler bir hale gelmiştir. Yapısal eşitlik modellemesinin en güçlü ve önemli özelliklerinden birisi değişkenler arası ilişkilerin eş zamanlı olarak analiz edilebilmesidir. Yapısal eşitlik modellemesinde, gizli ve gözlenen değişkenler arası ilişkilerin yer aldığı teorik öngörülere göre oluşturulan modelin veri tarafından desteklenip desteklenmediği test edilmektedir (Taytak, 2017:104).

3.3.1. Güvenilirlik ve Uyum İstatistikleri

Çalışmamızda yapısal eşitlik modelinden önce araştırma kapsamında kullanılan ölçeklere ilişkin güvenilirlik analizi yapılmıştır. Ölçeklerin güvenilirliğini belirlemede en yaygın kullanılan yöntem Cronbach alfa katsayısı yöntemidir. Cronbach alfa katsayısı 0 (sıfır) ile 1 (bir) değerleri arasında değişmektedir. Yapılan bu araştırma kapsamında kullanılan ölçeklere ilişkin güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8. Güvenilirlik Analizi

Örneklem: 417					
Soruların	Ortalama	Minimum	Maksimum	Aralık	Maks./Min.
	3,279	2,518	4,024	1,506	1,598
Güvenilirlik Katsayısı: 15					
Güvenilirlik Alfa Katsayısı= 0,689 Standart Alfa Katsayısı = 0,703					

Tablo 8’e göre anketin güvenilirlik Alfa katsayısı 0,689 ve standardize edilmiş Alfa katsayısı 0,703’dur. Bu sonuçlar, verilerin istatistiki olarak güvenilir olduğunu teyit etmektedir. Bunun yanında yapısal eşitlik modellemesi için verilerin doğruluğunu ortaya koymak adına açımlayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizlerini de gerçekleştirdik. Bu bağlamda elde ettiğim sonuçlar ise sırasıyla aşağıda yer alan Tablo 9 ve Tablo 10’da gösterilmektedir.

Tablo 9. Açıklayıcı Faktör Analizi

KOM ve Bartlett's Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Testi.		0,759
Bartlett'in Küresellik Testi	Approx.Chi-Square	1925
	Df	105
	Sig (Olasılık)	,000

Tablo 9 incelendiğinde ise KMO katsayısını 0,759 olduğu görülmektedir. Bu bağlamda elde edilen sonucun söz konusu çalışma için yeteri derecede elverişli olduğu anlaşılmaktadır. Bu sebeple, araştırmadaki örnek büyüklüğü yeterlidir. Ayrıca p (olasılık) değerinin = 0,000 < 0,01 olduğundan Bartlett'in küresellik testi sonucunun anlamlı olması, faktör analizinin uygulanabilirliğini ve değişkenler arasındaki korelasyonun varlığını göstermektedir.

Yapısal eşitlik modelinde veri ile model arasındaki uyum değerlendirilirken kullanılan test istatistikleri ise X^2/sd (Chi-Square), uyum iyiliği (goodness of fit) ve yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA- Root Mean Square Error of Approximation) değerleridir. Tablo 10'dan da anlaşılacağı üzere, X^2 değeri 0,01 anlamlılık düzeyinde istatistikî bakımdan anlamlıdır. Hair vd. (2009) göre ki-kare değeri modelin geçerliliğini değerlemede tek başına yeterli değildir. Ki-kare değerinin örnek büyüklüğüne karşı duyarlı olması nedeniyle, özellikle örnek hacminin 200'ü aştığı durumlarda güvenilirliğini yitirmektedir. Bu nedenle modelin geçerli olup olmadığı değerlendirilirken ki-kare değeri dışında diğer uyum indekslerine de bakılmalıdır (Taytak, 2017:111-112).

Model uyumu için genel olarak bakılan değerler; X^2 / df , GFI, CFI, IFI, RMR ve RMSEA değerleridir. Bu uyum iyeliği değerlerinden hangisine bakılacağıyla ilgili literatürde tam bir uzlaşma olmadığından yapılan çalışmalarda genellikle bu değerler topluca ele alınarak değerlendirilmektedir. Bizlerde çalışmamızda bu değerleri birlikte değerlendireceğiz.

Tablo 10. Veri ile Model Arasındaki Uyum İyeliği Değerleri

Uyum Ölçüleri	Araştırma Modeli	İdeal Model	Kısaltmalar
X² Değeri	166,48	-----	CMIN
Serbestlik Derecesi	80	-----	DF
P	0,000		P
X²/ df	2,08	3 > CMIN/DF	CMIN/DF
Uyum İyiliği İndeksi	0,95	GFI ≥ 90	GFI
Düzeltilmiş uyum iyiliği indeksi	0,92	AGFI ≥ 90	AGFI
Normlaştırılmış uyum indeksi	0,851	NFI ≥ 91	NFI
Göreceli uyum indeksi	0,822	RFI ≥ 90	RFI
Artırmalı uyum indeksi	0,888	IFI ≥ 9	IFI
Karşılaştırılmalı uyum indeksi	0,887	CFI ≥ 95	CFI
Yaklaşık hataların ortalama karekökü	0,051	0,05 < RMSEA < 0,08	RMSEA
Artık Oranların Karekökü	0,051	0,05 < RMR < 0,08	RMR

Bu bağlamda Tablo 10 incelendiğinde araştırma modelimize ait uyum indeksi değerlerinin, $X^2/df = 2,08$; $RMR = 0,051$; $GFI = 0,90$; $IFI = 0,90$; $CFI = 0,95$, $RMSEA = 0,051$ olduğu görülmektedir. Görülen bu uyum değerleri kapsamında model, verilere uyum göstermektedir. Dolayısıyla, açılımlayıcı faktör analizi ile bulunan bireysel kültürel değerler ölçeğinin geçerliliği, doğrulayıcı faktör analizi ile de teyit edilmiştir. Bu ölçütler dışında modelin anlamlılığını ölçen farklı ölçütler de bulunmaktadır. Bu ölçütlerden hangilerinin diğerlerinden daha sağlıklı sonuçlar verebildiğine ilişkin literatürde genel kabul görmüş bir kriter bulunmamaktadır. Dolayısıyla modelin genel anlamlılığının test edilmesinde yukarıdaki ölçütlerin sağlanmasının yeterli olduğuna karar verilmiştir.

3.3.2. Bulgular

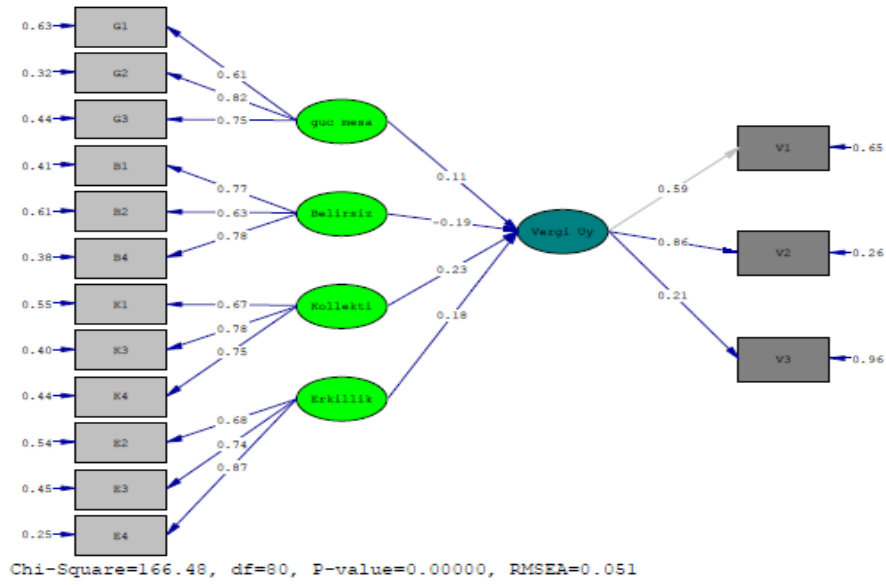
Yapısal eşitlik modeli analizlerinde, model ile veri uygunluğu test edildikten sonra, değişkenler arasındaki ilişkiler incelenir. Bu incelemede bir değişkenin bir başka değişken veya değişkenler üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkileri araştırılır.

Tablo 11. Ölçüm Modeli Sonuçları

Faktör / Madde	Stand. Yükler	t-Değeri	R ²
Güç Mesafesi (Power Distance)			
G1= Daha yüksek statüdeki insanlar kararlarını çoğunlukla, kendilerinden daha düşük statüdekilere danışmadan vermelidir	0,61	12,32	0,23
G2= Daha yüksek statüdeki insanlar, kendilerinden daha düşük statüdeki insanların görüşlerine çok sık başvurmamalıdır	0,82	16,97	0,23
G3= Daha yüksek statüdeki insanlar, kendilerinden daha düşük statüdeki insanlarla sosyal etkileşimden kaçınmalıdırlar	0,75	15,37	0,53
Belirsizlik Toleransı (Uncertainty Avoidance)			
B1=Benden bir iş yapmam istendiğinde, ne yapmam istendiğini bilmem için verilecek talimatların detaylı olarak açıklanması önemlidir.	0,77	16,32	0,51
B2=Yapılacak işlerde yol, yöntem ve talimatların sıkı bir şekilde takip edilmesi önemlidir	0,63	12,82	0,67
B4= Yapılacak işlerde standart çalışma yol ve yöntemlerinin olması faydalıdır.	0,78	16,68	0,29
Kolektivist (Collectivism)			
K1= Bireyler, gerektiğinde toplum için kendi çıkarlarını feda etmelidirler.	0,67	13,88	0,41
K3= Toplumsal refah, bireysel kazançlardan daha önemlidir	0,78	16,37	0,37
K4= Bireyler kendi hedeflerinin peşine, ancak toplumsal refahı da hesaba katarak düşmelidirler.	0,75	15,62	0,36
Erkillik			
E2=Erkekler problemleri genellikle mantıkları ile kadınlar ise genellikle sezgileri ile çözerler	0,68	14,30	0,35
E3=Zor problemlerin çözümü daha çok erkekler için özellikler olan aktif ve sert bir yaklaşım gerektirir.	0,74	15,93	0,42
E4=Erkekler, bazı mesleklerde kadınlardan daima daha iyidirler.	0,87	19,00	0,38
Vergi Uyumu			
V1=Bir tanıdığım vergi kaçırırsa ya da zamanında vergisini ödemezse onu bu konuda uyarırım.	0,59		0,59
V2=Ödenmeyen vergilerin verilen hizmetleri aksattığını düşünüyorum.	0,86	4,65	0,44
V3=Denetlenmeyeceğimi bilsem dahi verdiğim mal ve hizmeti kayda geçiririm.	0,21	3,62	0,72

Tablo 11’de örtük değişkenleri belirleyen gözlem değişkenlerine ait t ve R² değerlerine yer verilmiştir. Tabloda yer alan t değeri, tahmin değerinin standart hataya bölünmesiyle bulunur. Elde edilen regresyon katsayısının anlamlı bulunabilmesi için t değerinin 1.96’dan büyük olması beklenir (Schumacker ve Lomax, 2004). R² değeri de bireysel kültürel değerlerin bu modeli açıklama oranını gösterir.

Şekil 5. Araştırma Modeli İçin Elde Edilen Yol Diyagramı



Test edilen modelin LISREL 9.2 paket programındaki görüntüsü Şekil 5’de verilmiştir. Şekil 5’de görülen yol şemaları (path diagrams) modeli test etmek amacıyla elde edilmiştir. Bu şekil yer alan standardize edilmiş yolların tamamı istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Standardize edilmiş yolları yorumlamak için kullanılan kriterler şu şekildedir. Buna göre, standardize edilmiş yüklerin değerleri 0.10 civarında olduğunda hipotezlerin desteklenme derecesi küçük, 0.30 civarında olduğunda orta ve 0.50’nin üstünde olduğunda ise büyük olduğunu göstermektedir.

Tablo 12. Modelde Yer Alan Hipotezlerin Test Sonuçları

Hipotezler	Hipotez Yönü	Stand. Edilmiş Çözüm	Sonuç
H ₁ : Güç mesafesi yüksek olan bireylerde vergi uyumu düşüktür.	-	0,11	Desteklenmedi
H ₂ : Belirsizlik toleransı yüksek olan bireylerde vergi uyumu düşüktür	-	- 0,19	Desteklendi
H ₃ : Kolektivist ölçütü yüksek olan bireylerde vergi uyumu yüksektir	+	0,23	Desteklendi
H ₄ : Erkillik ölçütü yüksek olan bireylerde vergi uyumu yüksektir.	+	0,18	Desteklendi

Araştırma modelinin LISREL 9.2 paket programında analiz edilmesi sonucunda, modelimizde yer alan hipotezlerin yönü ve standardize çözüm değerleri Tablo 12’de gösterilmiştir.

$H_1 \Rightarrow$ Model incelendiğinde güç mesafesi ölçütü ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin negatif olması beklenmektedir. Ancak modelin test edilmesi sonucunda bu etkinin pozitif yani 0,11 olduğu tespit edilmiştir. Bulunan standardize değer pozitif yönde olduğundan, bu hipotezin desteklenmediği anlaşılmıştır.

$H_2 \Rightarrow$ Bu hipoteze göre belirsizlik toleransı ölçütü ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin negatif olduğuna yöneliktir. Modelin test edilmesiyle bu etkinin - 0,19 olduğu tespit edilmiştir. Bulunan standardize değer negatif yönde ve değerinin anlamlı olması, belirlilik toleransının vergi uyumu üzerinde küçük derece negatif bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

$H_3 \Rightarrow$ Kolektivist ölçütü ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin pozitif olduğuna yöneliktir. Modelin test edilmesiyle bu etkinin + 0,23 olduğu tespit edilmiştir. Bulunan standardize değer pozitif yönde ve değerinin anlamlı olması, Kolektivist ölçütünün vergi uyumu üzerinde orta derecede etkiye sahip bir faktör olduğunu ifade etmektedir.

$H_4 \Rightarrow$ Erkillik ölçütü ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin pozitif olduğuna yöneliktir. Modelin test edilmesiyle bu etkinin + 0,18 olduğu tespit edilmiştir. Bulunan standardize değer pozitif yönde ve değerinin anlamlı olması, Kolektivist ölçütünün vergi uyumu üzerinde orta derecede etkiye sahip bir faktör olduğunu ifade etmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Toplumun her bir ferdi içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden elde ettiği kazanımlarla çeşitli şekillerde tepki ve davranışlar sergilerler. Bu bakımdan farklı kültürel değerlere sahip olan bireylerin sosyal yaşantıda farklı tutum ve davranış sergilemeleri beklenir. Bu farklı davranış türlerinden birisi de bireylerin vergiye karşı göstermiş oldukları eğilimlerdir. Eğer bir ülkede yüksek düzeyde gerçekleşen vergiye gönüllü uyum söz konusu ise o ülkede vergi ahlakının yüksek olması kuvvetle muhtemeldir. Çünkü vergiye gönüllü uyum için baskıcı ve zorlayıcı bir politika izlenmesi tek başına açıklayıcı görülmemektedir. Bunun yanında içsel motivasyonla ve gönüllülük temelinde mükelleflerin vergiye uyumu söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda kültürel faktörler ve bireysel kültürel değerler vergi ahlakının sağlanmasında büyük öneme sahiptir.

Dolayısıyla bireylerin vergiye karşı sergiledikleri algı, tutum ve davranışların toplumsal etkileşim içerisinde şekillenen bireysel kültürel değerlerle ilişkili olduğu söylenebilir. Bu tez çalışmasında Hofstede' nin oluşturduğu kültürel ölçütlerden hareket edilerek kişilerin bireysel kültürel değerleri ile vergi uyumu arasındaki ilişki incelenmiştir.

Bu çalışmada, bireysel kültürel değerler ölçeği Yoo vd., (2011) tarafından Hofstede'nin (1980) kültürel ölçütleri aracılığıyla oluşturdukları bireysel kültürel değerlerden yararlanılarak; "Vergi uyumu" ölçeği ise Taytak (2010) çalışmalarında yer alan modellerin bir parçası kullanılmıştır. Model yardımıyla Güç Mesafesi Ölçütü, Belirsizlik Toleransı Ölçütü, Kolektivist Ölçütü ve Erkillik ölçütlerinin vergi uyumu ile ilgili ilişkiler incelenmiştir.

Çalışma sonuçlarına bakıldığında, bireylerin kültürel değerlerinden olan güç mesafesi ölçütünün vergi uyumu ile arasındaki ilişkiye bakıldığında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Buna göre güç mesafesi yüksek olan ülkelerin düşük olan toplumlara nazaran vergi uyumunun düşük eğilimli olacağı yönündeki hipotezimiz desteklenmemiştir.

İkincisi bireylerin kültürel değerlerinden olan belirsizlik toleransı ölçütünün vergi uyumu ile arasındaki ilişkiye bakıldığında negatif yönde bir ilişkinin olması beklenilmektedir. Model test edildiğinde belirsizlik toleransı ile vergi uyumu arasında negatif yönde bir ilişkinin olduğu tespit edilmiş olan H₂ hipotezinin kabul edildiği görülmektedir. Buna göre modelde yer alan mükelleflerin yüksek belirsizlik toleransına sahip olmaları vergi uyum düzeylerinin küçük derecede negatif yönlü olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Üçüncü olarak çalışmada, bireylerin kültürel değerlerinden olan kolektivist ölçütünün vergi uyumu ile arasındaki ilişki ele alınmıştır. Buna göre çalışmada kolektivist ölçütü yüksek olan bireylerin düşük olan bireylere nazaran vergi uyumunun yüksek çıkması beklenmektedir. Model test edildiğinde kolektivist özelliği yüksek olan mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisinin pozitif yönde olduğu ve + 0,23 derecede orta düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.

Son olarak çalışmada, bireylerin kültürel değerlerinden olan erkillik ölçütünün vergi uyumu ile arasındaki ilişki ele alınmıştır. Buna göre çalışmada erkillik ölçütü yüksek olan bireylerin düşük olan bireylere nazaran vergi uyumunun yüksek çıkması beklenmektedir. Model test edildiğinde erkillik özelliği yüksek olan mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisinin pozitif yönde olduğu ve + 0,18 derecede küçük düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.

Vergileme kültürü açısından vergileme konusunun üzerinde önemle durulması gerekliliği ve devlet-birey ilişkilerinin geliştirilmesinin de vergi kültürü üzerinde olumlu etki yapacağı ön plana çıkmaktadır. Hükümetler uygulanan politikalarla bir yandan gelir sağlamaya çalışırken öte yandan da mükellef haklarını, vergilemenin mükellef üzerinde gelişen ekonomik ve sosyal değişkenlerinin etkisini daha öngörülebilir ve adil bir şekilde belirlemektedir. Etkin politikalar kültürel oluşum için olumlu bir gelişme adına yararlı olabilecektir. Bu bağlamda vergi kültürünün artırılmasına yönelik ülkemizde çalışmalar mevcut olmakla birlikte yeterli düzeyde değildir. Daha etkili bir oluşum için öncelikle mükellef haklarını ve sosyal yaşam standartlarını korumaya yönelik uygulamalar ile tabana yayıcı düzenlemeler öncelikli politika seçenekleri olmalıdır ve bu doğrultudaki söylemler sözde kalmamalı etkinlikle gerçekleştirilebilmelidir. Ayrıca vergi kültürünü etkileyen eğitim, din, ırk gibi pek çok kültürel dinamiğe yönelik çalışmaların yapılması, vergi kültürünün gelişimine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Yükümlünün vergiye karşı geliştirdiği tutumlar bizzat onun kendi şahsı ile ilgili anlayış ve kültürden kaynaklandığı gibi, kendisinin dışındaki çevresel etkilerden de kaynaklanmaktadır. Kişi eğer ödediği verginin verimli alanlara yöneldiğini görür ve yine vergilerle yürütülen kamu hizmetinden yararlanma imkânı bulabilirse, vergi öderken duyduğu acı hissi hafifleyebilecektir. Toplumda vergi adaletinin olmadığı şeklinde bir kanaate varırsa, acı hissi artarak kendisini aldatılmış sayacaktır. Burada bireylere vergi salan devlete de büyük görev düşüyor. Vergi gelirleri elde ederken, tıpkı yumurtlayan tavuk misali tavuğu bir kerede kesip yemek yerine, her zaman yumurta verir biçimde muhafaza etmelidir. Zor kullanma hakkını kötüye kullanmamalıdır (Çataloluk, 2008, s.227).

Vergi kültürünün gelişebilmesi için yasal mevzuat tek başına yeterli değildir. Bunun yanında gelir idaresinin vergi mevzuatını uygulayacak olan personelinin

yeterli bilgi birikimine sahip olması gereklidir. Bu noktada personelin vergi mevzuatını doğru bir şekilde uygulayacak eğitimlerden geçirilmesi toplumda sağlam bir vergi kültürünün oluşturulabilmesine büyük katkı sağlayacaktır (Cesur & Çelikkaya, 2014, s.2).

“1929 Dünya Ekonomik Buhranı, Klasik İktisat anlayışı ile birlikte tarafsız vergi anlayışının da yıkılmasına neden olmuştur.(..) **“verginin tarafsızlığı ilkesine göre, vergiler mümkün olduğu ölçüde az olmalı ki müteşebbislerin karar ve tercihleri olumsuz yönde etkilenmesin”**(Pehlivan, 2007, s.98). Burada vergilemenin iktisadi fonksiyonunun etkisi görülmektedir. Dolayısıyla bireyler yeni atılımlarda bulunma içerisine gireceklerinde vergileme konusu ‘ayak bağı’ şeklinde değil de; teşvik edici nitelikte olmalıdır ki ülkenin ekonomisi güçlenebilsin.

Sonuç olarak ülkelerin ortaya koydukları vergi ve vergi politikalarının başarılı bir uygulama alanına kavuşması için dikkate alınmaları gereken önemli değişkenlerden biri de bireylerin kültürel değerleri olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda vergi uyumunu açıklamaya yönelik ekonomik faktörlerin yanında ekonomik olmayan faktörlerin de üzerinde durularak bireylerin kültürel değerlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda Türkiye’deki düşük vergiye gönüllü uyumunun ve vergi ahlakının yeterli düzeye çıkartılabilmesi için, vergi politikaları - birey ilişkilerinde yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bunların giderilmesine yönelik kültürü toplumsal düzeyde değil de bireysel düzeyde ele alan düzenli çalışmaların yapılması da gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Aghayev, O. (2013). “Vergi Adaletinin Sağlanmasında Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye Ve Azerbaycan Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi. 99.

Akbaş, O. (2004). “*Türk Milli Eğitim Sisteminin Duyuşsal Amaçlarının (Değerlerinin) İlköğretim 8. Sınıf Öğrencilerinde Gerçekleşme Derecesinin Değerlendirilmesi*”. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi. Eğitim Bilimleri Enstitüsü. Ankara. 57.

Akbulut, E.(2014). Mali Hukuk Anabilim Dalı Mükelleflerin Vergiyi Algılama Ve Tutum Analizi; Erzincan Örneği. Erzincan Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. 92.

Aktan, C.C. (2006). “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”. Aktan, C.C., Dileyici, D. Ve Vural, İ.Y., (Der.). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi. 1.baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi. 126.

Aktaş Öztürk, N.(2019). Vergi Kültürünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi Türkiye Örneği Karabük Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İktisat Ana Bilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Karabük. 134.

Altun, N., Gürdal, T. ve Beşel, F. (2017). “Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları: Sakarya İli Alan Araştırması”. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 3(1). 46-47.

Allingham, M. G. & Sandmo A. (1972), “Income Tax Evasion: ..”.1. 323-338. Aktaran: Bayraklı, H.H., Saruç N.T. ve Sağbaş,İ. “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Bulguları Çalışması”. Afyon Kocatepe Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Maliye Bölümü. 5.

Arslan, M. (2004). Türkiye'de Sosyoloji - Ziya Gökalp Sempozyumu. “*Ziya Gökalp'te Kültür Ve Uygarlık Anlayışı*”. i.O.E.F. Sosyoloji Bölümü. İstanbul.

Atsız. (2018). “Türk Ülküsü”. Ötüken Neşriyat A.Ş., Yeniden düzenlenmiş 5. Basım:2011. İstanbul.

Ayas, I., Saruç, N.T. (2015). “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi. İİBF Dergisi*. 17(2). 185.

Aydoğan, D.S. (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi. Special Issue: Economic And Social Development İn Balkan Countries (3). 14-22.

Başdağ, G.C. (2017). Vergi Bilinci Ve Vergiye Bakış Açısı Bağlamında Gönüllü Vergi Uyumu: Kilis 7 Aralık Üniversitesi İibf Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. Gaziosmanpaşa Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Tokat. 129.

Bakırtaş, D. (2014). Kurumsal İktisat Perspektifinden Ekonomik Gelişme: Teori ve Uygulamalar. Dokuz Eylül Üniversitesi. Doktora Tezi. İzmir. 79.

Beşel, F., Şahpaz, K.İ. (2017). “Vergi Uyumunun Arttırılmasına Yönelik Bir Öneri: Kısmi Tahsis Uygulaması”. *Uluslararası Ekonomi. İşletme ve Politika Dergisi*. 1(1). 53.

Biberoğlu, E. (2006). Türkiye’ De Gönüllü Vergi Uyumu. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Mali Hukuk Programı. Yüksek Lisans Tezi. 159.

Bişgin, A. (2018). Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları İle Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi. Anadolu Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Doktora Tezi. Eskişehir. 201.

Buyrukoğlu, S., Erasa, İ. (2012). “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”. *Vergi Dünyası Dergisi*. 375. 116-127.’den; Aktaran: Karaca, R. (2015). “Vergi Bilinci Ve Vergi Algısı: Kütahya İlinde İlköğretim Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma”. Yüksek Lisans Tezi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Dumlupınar Üniversitesi. 32.-35.

Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye (Mali Yardımlar, Vergilendirme)*. Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., 107.

Blumenthal, M. - Slemrod, J. (2007). “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform”. *National Tax Journal*. 45(2). 185-202’den; Aktaran Tuay – Güvenç (2007) .*Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. 51. Ankara. 22.

Braun, G. P., Putnam, K., & Bagchi, K. (2006). *Culture and international tax rates: An empirical investigation*. Working Paper. El Paso: University of Texas.
Canbay, T., Çetin, G. (2007). “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”. *Sosyal Bilimler*. 5(1). 5-59.

Cesur, A.(2013). Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Mali Hukuk Bilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir. 77.

Cesur, A., Çelikkaya, A. (2014). Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığının Yeri ve Önemi. Afyon Kocatepe Üniversitesi. İİBF Dergisi. 16(2). 1-14.

Clawson, C. J., Vinson, D. E. (1978). Human Values: A Historical And İnterdisciplinary Analysis. *Advances İn Consumer Research*, 5, 396-402.dan; Aktaran: Sayraç, N. (2016) “Aile Ve Bireysel Değerlerin Sorumlu Tüketim Bilinci Üzerindeki Etkisi”. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Aile Danışmanlığı ve Eğitimi.

- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 20. 218-226. Bursa. 80-82.
- Çeçen, A. (1996). *Kültür ve Politika*. Genişletilmiş 2. Basım. Ankara: Gündoğan Yayınları. 27-55. 320-324.
- Çelik, V.(2015). Vergi Uyum Maliyetleri Ve Vergi Uyumu: Konya İli Küçük İşletmelere Bir Uygulama. Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İktisat Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. 181.
- Çil, G.Y.(2012). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale. 174-188.
- Davutoğlu, A. (2013). *Stratejik Derinlik Türkiye'nin Uluslararası Konumu*. 90. Baskı. Küre Yayınları.
- Dayıoğlu, M.R.(2018). Mali Sosyolojide Vergi Uyumu Çerçevesinde Vergi Sistemlerinde Yapısal Unsurların Etkisinin Analizi. Gazi Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Doktora Tezi. 128-261.
- Dönmez, Ö. (2012). “Kavram-Teori ve Politikalar”. Gazi Kitabevi. Özbaran Ofset Matbaacılık. 6. Baskı. Ankara. 611.
- Duran, M. S. (2018). “Bireysel Değerlerin Örgütsel Bağlılık Üzerindeki Etkisi: Bir Özel Sektör Uygulaması”. Yüksek Lisans Tezi. T.C. İstanbul Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Yönetimi ve Organizasyon. İstanbul. 4.
- Doğan, Ş. (1995). Vergilemede Yükümlü Psikolojisi.
- Edlund, J. & Rune, A. (2002) “Social norms and tax compliance”. Swedish Economic Policy Review. (9). 203.
- Erkan, H. & Erkan, C. (1998) “ Kültür Politikamızda Yeni Boyutlar Türkiye'nin Geleceğine Yönelik Kültür Değerleri ve Politikaları”. T.C. Kültür Bakanlığı Yayınları. Ankara. 4-204.
- (1997). *Çağdaş Toplum Değerleri* İstanbul: Cem Yayınevi. Baskı: Umut Matbaası. 2. Basım. 38-39.
- Gencel, U. & Kuru, E. (2012). “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi Türkiye Değerlendirmesi”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 10(20). 42.
- Gökbunar, A.R., Selim, S., Yanıkkaya, H. (2007). “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Çalışma”. *Ekonomik Yaklaşım*. 18(63). 79.
- Güner, Ü. (2008). “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve ..”. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir. 36-35; Aktaran: Savaşan, F.(2006), “Vergi Afları: Teori..”, Aktaran: Cesur, A., Çelikkaya, A.,(2014).

Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığının Yeri ve Önemi. AKÜ İİBF Dergisi. 16(2). 1-14.

Güney, G.(2018). Vergi Ahlakı Ve Vergi Uyumu Açısından Yükseköğrenimin Rolü: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Örneği. Gaziosmanpaşa Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Tokat. 57-99.

Güvenç, B.(2002). *Kültür’ün ABC’si*. 2.Baskı. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları. 55-56.

Güvenç, B.(2010). *Kültür ve Demokrasi* (Derlemeler). Ankara: Gündoğan Yayınları. 77-99.

Hofstede, G.(1991). *Cultures and Organizations: Software of The Mind*. London: McGraw-Hill Book Company (UK) Limited.

Hofstede, G.(2011). “Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context”. Online Readings in Psychology and Culture. Universities of Maastricht and Tilburg. 9-12.

Hoşnut, M.(2015). “Türkiye’de Cumhuriyet’ten Günümüze Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri (Konya ili Örneği)”. Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi. Isparta. 5.

Hökelekli, H. (2013). “ *Psikoloji, Din Ve Eğitim Yönüyle İnsani Değerler*”. Dem Yayınları. İstanbul. 57.

İlhan, G. (2007). “*Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler*”. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E- Dergisi. Sakarya Üniversitesi. İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi – Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Celalabat – Kırgızistan. 9-11. 12.

İpek, S. & Kaynar, İ. (2009). “Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”. *YÖNETİM VE EKONOMİ*. Celal Bayar Üniversitesi. 16 (1). 186.

Kaplan, A.(2017). Mükellef-İdare İlişkisi Bakımından Vergi Uyumu Ve Türk Vergi Sistemindeki Gelişmeler. Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Isparta. 246.

Karaca, R. (2015). “Vergi Bilinci Ve Vergi Algısı: Kütahya İlinde İlköğretim Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma”. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi. 8.

Karaot, A. (2010). “ İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergi Bilinç Düzeyi: İzmir İli Aliağa İlçesi Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi. 17.

Karayılmazlar, E. (2004). “Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Vergi Kültürü: Türkiye Örneği”. *Hacettepe Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 22 (2). 279.

Kaynar, H. (2010). “Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından ..”. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Adana. Aktaran Cesur, A., Çelikkaya, A. (2014). Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığının Yeri ve Önemi. AKÜ İİBF Dergisi. 16(2). 1-14.

Kılıoğlu, İ., Gürdoğan, N., Demiröz, Ş. vd. (1990). “*Kültür ve Politika Açıkoturumlar*”, Vefa Yayıncılık, Konuşma Dizisi:1. 1.Baskı. İstanbul. 89-104.

Kırchler, E., Hoelzl, E. ve Wahl, I. (2007). “Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework”. **Journal of Economic Psychology**. Article in Press’den Aktaran: Tosuner, M., Demir, C. (2009). “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(1). 5.

Kızılcelik, S. & Erjen, (1992). “*Açıklamalı Sosyolojik Terimler Sözlüğü*”. Konya. Günay Ofset. 99.

Kitapçı, İ.(2011). Bir Vergi Uyum Sorunu Olarak Vergi Etiği Ve Bileşenleri. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Maliye Programı. Doktora Tezi. 296.

Kocayılmaz, Ş. (2014). “Vergi Kaçakçılığı, Denetimi Ve Engellenmesi Türkiye’deki Durum”. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi. 33-59.

Korkmaz Devrani, T. (2010) “Kişisel Değerlerin Kuramsal Yapısı ve Pazarlamadaki Uygulamalar”. Başkent Üniversitesi. İİBF İşletme Bölümü. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. 5(1). 51.

Kornhauser, M.E. (2007). “Normative And Cognitive Aspects Of Tax Compliance: Literature Review And Recommendations For The Irs Regarding Individual Taxpayers”. **Annual Report To Congress 2**. Taxpayer Advocate Service. Erişim Tarihi: 15.04.2010. Aktaran; Şahin, M. (2011). “Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Uygulamaları Örneği: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane Örneği”. Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi. 67-68.

Likaj, M. (2008). “*Gençliğin Kültür Ve Değerleri: Türk Ve Arnavut Gençliğinin Karşılaştırmalı Araştırması*”. Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi. 9-76.

Nerre, B. (2001). The Concept of Tax Culture. National Tax Association Annual Meeting. November USA.

Nerre, B. (2002) “Modeling Tax Cultur ..”, Proceedings Of The Annual Conference On Taxation; Bakırtaş, D.(2014). Kurumsal İktisat Perspektifinden Ekonomik Gelişme: Teori ve Uygulamalar. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye. Doktora Tezi. İzmir. 78-79.

Nerre, B.(2008). “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics”. *Economic Analysis & Policy*. 38 (1). 156. Aktaran: Gencel, U., & Kuru, E. (2012). “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi Türkiye Değerlendirmesi”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 10 (20). 32.

Nirun, N. (1991). *Sistemantik Sosyoloji Yönünden Sosyal Dinamik Bünye Analizi*. Atatürk Kültür Merkezi Yayınları. Ankara

Oberholzer, L. (2005). A Survey of the Perceptions of Previously Disadvantaged South Africans on Taxation. *Critical Perspectives on Accounting*. 16. 247-275. Aktaran: Kaya S.C. (2018). “Yükseköğretim Öğrencilerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Algısı Üzerine Bir Araştırma: Ahi Evran Üniversitesi Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi. 73-74.

Martin, A.(2013). Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı Ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri. Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Mali Hukuk Programı. Yüksek Lisans Tezi. İzmir. 160.

Oktay, S.(2018). Vergi Uyumunun Ekonomik Ve Sosyo-Kültürel Belirleyicileri: Sivas İli Örneği. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Ana Bilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Sivas. 146-288..

Öncel, M. (1995). “Enflasyon ve Vergilendirme”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 1 (44). 491-492 . Ankara

Öncül, M.S. (2016). M. Deniz, & A. R. İnce. “Hofstede’ nin Örgüt Kültürü Modelinin Potansiyel Girişimcilerin Yetiştigi Çevresel Özellikler Kapsamında Değerlendirilmesi”. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*. 7(1). 257.

Özdemir, P.(2015). Vergi Kültürü Ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 24(1). 175-188.

Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*. Celebiler Matbaacılık. Trabzon; Derya Kitabevi. 93-159.

Pınar, A. (2013). *Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası*. 10. Basım. Ankara: Turhan Kitabevi. 76.

Richardson, G. (2006). “Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation”. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. V.15. 150-169.

Sağbaş, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi. İİBF Dergisi*. 7(2). 125-126. Aktaran: Kaya, S.C. (2018). “Yükseköğretim Öğrencilerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Algısı Üzerine Bir Araştırma: Ahi Evran Üniversitesi Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi. 74.

Sağdıç, E.N., Tuncer, G., Tekin, A.(2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. Dumlupınar Üniversitesi. Maliye Bölümü. Dergipark-Sakarya İktisat Dergisi. The Sakarya Journal Of Economics. 6.

Sarı, B. (2016). Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci Ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale. 159.

Saygın, Ö. (2013) “Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi”. Doktora tezi. Anadolu Üniversitesi. 81-83.

Serim, N. (2011). “Mükellef Tipolojilerine Göre..”. *Vergi Sorunları Dergisi*. s.270’den Aktaran: Cesur, A., Çelikkaya, A. (2014). “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığının Yeri ve Önemi”. *AKÜ İİBF Dergisi*. 16(2). 4.

Sezal, İ., Akan, V., vd. (2003) “Sosyolojiye Giriş (1. Bölüm Birey ve Toplum)”. Martı Kitap ve Yayınevi. Hacettepe Üniversitesi. Sosyoloji Bölümü. 2.Baskı. 83.

Sönmez, S.(2014). 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Sonrasında Vergi Uyumu. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya. 106.

Şahin, A. (2009). “Kayıtdışı Ekonomi ve ..”. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Çanakkale. Aktaran: Cesur, A. & Çelikkaya, A. (2014). “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığının Yeri ve Önemi”. *AKÜ İİBF Dergisi*. 16(2). 4.

Şahin, M.(2011). Türkiye’de Vergi Uygulamaları Ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun Ve Gümüşhane İlleri Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İktisat Anabilim Dalı. Doktora Tezi. Isparta. 249.

Şanver, C. (2018). “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18(2). 47-48.

Şencan, D.(2013). Türkiye’de Beyana Dayalı Vergilerde Vergi Bilinci, Vergi Ahlakı Ve Verimliliğin Sağlanmasında İdare İle Mükellef Arası İlişkiler. Süleyman Demirel Üniversitesi.Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Isparta. 170.

Şenyüz, D. (1984). Etkin Bir Vergileme İçin Yükümlü Psikolojisi. Uludağ Üniversitesi. SBE Basılmamış Doktora Tezi. 40-41. Aktaran: Gökbunar, A. R., Selim, S., Yanıtkaya, H., “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”. *Ekonomik Yaklaşım*. 18-63. 71.

Şenyüz, D. (1995). Vergilemede Yükümlü Psikolojisi. Bursa. Aktaran Cesur, A., Çelikkaya, A. (2014). “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığının Yeri ve Önemi”. *AKÜ İİBF Dergisi*. 16(2), 4.

Tarcan, Y. (2018). Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergiye Bakış Açısı: Erzincan İli Örneği Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İktisat Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Erzincan. 117.

Taytak, M. (2010). “İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma”. *Maliye Dergisi*. 158. 500.

Tiryaki, C. (2013). *Düşünce ve Davranış (İyilerin El Kitabı)*. Birinci Baskı. İstanbul: Berfin Yayınları. 71.

Topan, D.(2019). Vergi Adaleti Ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi. Celal Bayar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Maliye Anabilim Dalı. Mali Hukuk Programı. 97-110.

Topkan, Z.(2016). Gönüllü Vergi Uyumu Ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Rolü. Trakya Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. 179.

Torgler, B. (2007). “Tax Compliance and Tax Morale A Theoretical and Emprical Analysis”. Edward Publishing. England. p.31’den; Aktaran: Sandalcı, U. (2015). “Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama”. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi. 55-56.

Tosuner, M., Demir, C. (2009). “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(1). 1-11.

Tsakumis, G. T., Curatola, A. P. & Porcano, T. M. (2007). The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 131–147)

Tunçer, M. (2012). Cumhuriyet Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. 57(3). 125.

Tutar, H. (2016). *Sosyal Psikoloji Kavramlar ve Kuramlar*. Güncellenmiş Üçüncü Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., 81-127.

Uygur, N., Özbıyıklar, S. (2013). *Kültür Kuramı*. 4. Baskı İstanbul: Yapı Kredi Yayınları. 18-23.

Vitell, S. J., Nwachukwu, S. L., Barnes, J. H. (1993). The Effects of Culture on Ethical Decision Making: An Application of Hofstede’ s Typology, *Journal of Bussiness Ethics*, 12(10), 753-760

Yazıcı, M. (2014). “Değerler ve Toplumsal Yapıda Değerlerin Yeri”. Fırat Üniversitesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*. 24(1). 209-223.

Yöneş, E.(2019). Türkiye’de Vergi Kültürü: Değerler Ve Vergi Davranışı Açısından Bir Modelleme. İstanbul Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Maliye Anabilim Dalı. Doktora Tezi. İstanbul. 168.

İNTERNETTEN ALINAN KAYNAKLAR

Aktan, C.C. (2006). “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, [çoşkun can aktan verginin temelleri ve vergi psikolojisi pdf](#) adresinden elde edildi.

Aykın, H. (2017). <https://vergidosyasi.com/2017/03/21/vergiden-kacinma-vergi-kacirma-vergi-kacakcilig-kavramlari/> adresinden elde edilmiştir.

<https://slideplayer.biz.tr/slide/1958048/> adresinden elde edildi. (05.02.2018) tarihinde erişildi.

<https://www.sosyoloji.gen.tr/kultur-nedir-ogeleri-ozellikleri-nelerdir/> adresinden elde edildi. (07.05.2018) tarihinde erişildi.

<https://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8/> adresinden elde edilmiştir.(28.05.2018)

<https://medyakulturvetoplum.wordpress.com/2010/03/12/hofstede-ve-kulturun-boyutlari/> adresinden elde edildi.(19.08.2018) tarihinde erişildi.

<https://www.cokbilgi.com/yazi/kulturun-islevleri-nelerdir/> adresinden elde edildi.(18.10.2018)

<http://mis.sadievrenseker.com/2015/03/hofstedenin-kulturel-boyutlar-teorisi-hofstedes-cultural-dimensions-theory/> adresinden elde edilmiştir.(08.10.2018)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c79a08cabcc09.27455892 adresinden elde edilmiştir.12.10.2018 tarihinde erişildi.

<https://www.dmy.info/deger-nedir/> adresinden elde edilmiştir. (23.11.2018) tarihinde erişildi.

<https://www.gib.gov.tr/node/346> adresinden elde edildi. (02.05.2019)

<https://www.gib.gov.tr/node/346> adresinden elde edildi. (02.05.2019)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019_KiraGeliRibrosur.pdf adresinden elde edildi. (01.08.2019)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cdfb703d00032.53638889 adresinden elde edildi.(18.05.2019) tarihinde erişildi.

Vergi Müfettişleri Derneği, “Türk Vergi Kanunları”, Epamat Basın Yayın, 2.Baskı, Ankara, (Nisan 2016, s.29). <https://www.gib.gov.tr/e-Tebligat> adresinden elde edildi.(03.08.2019).