



Culture, Tax Culture and Tax Mentality

Halil İbrahim DEMİR¹

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

Keywords: Tax culture, tax mentality, tax psychology, fiscal sociology,

Kültür, Vergi Kültürü ve Vergi Anlayışı

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

¹ Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Hikmet Tolunay Meslek Yüksekokulu, Burdur.

<https://orcid.org/0000-0002-1479-5073>

*Corresponding author (İletişim yazarı):

hidemir@mehmetakif.edu.tr

* Bu makale "Kültürün Vergi Mükelleflerinin Tutumları Üzerindeki Etkisi: Batı Akdeniz Örneği" isimli doktora tez çalışmasından türetilmiştir.

** Ayrıca bu çalışma 4708-D1-16 numaralı proje kapsamında Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Projesi (BAP) Koordinasyon Birimi tarafından desteklenmiştir.

Citation (Atıf): Demir, H. İ. (2018). Kültür, Vergi Kültürü ve Vergi Anlayışı, Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2 (2): 99-111

olmakla birlikte bireylerin tutum ve davranışları üzerlerinde büyük etkilere sahiptir. Bu nedenle vergi uygulamalarına karşı mükelleflerce sergilenecek tepkilerin anlaşılması ve önceden öngörülebilmesi vergi uyum maliyetlerinin düşürülmesi ve vergi uygulamalarında başarıya ulaşılması açısından büyük öneme sahip olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi kültürü, vergi anlayışı, mali sosyoloji, vergi psikolojisi

1. GİRİŞ

Sosyal bir varlık olan insan toplumla karşılıklı etkileşim altındadır. Bireylerin bir araya gelerek oluşturdukları toplum, bireylerin iradeleri ile genel çoğunluk tarafından uygulanı gelen, kabul görmüş eylemler ile genelin beğenisini kazanan güncel/yeni eylemlerden oluşmaktadır. Söz konusu eylemler, bireylerin iradesi dışında uymak zorunda kaldıkları, örf olarak adlandırılan bir takım toplumsal kurallarla oluşturulmaktadır. Toplumsal kurallar (örfler), bireysel iradenin bir ürünü olmakla birlikte bireysel iradenin üstünde bir yer edinerek toplumsal baskı yoluyla toplumsal bir ruh olarak toplumca kabul görmektedir (Gökalp, 1981: 30 – 31). Bireyin topluma uyum ve kabulü açısından sosyalleşme, bir toplum için istenmeğe değer davranışların, değerlerin bireye benimsetilmesi, istenmeyen davranışların baskı altına alınması yoluyla bireyin sadece biyolojik bir varlık olmaktan çıkarılarak toplumla bütünleştirilmesi, içinde yaşadığı toplumun maddi ve manevi değerlerinin öğretilmesi ve koşullandırılması sürecidir. Bu süreç hem bireyin toplumsal bir varlık olması, toplumun yapı ve kültürünü öğrenmesi ve bireysel benliğin şekillenmesi açısından hem de toplumun sürekliliği açısından büyük öneme sahiptir (Sarkınç ve Cura, 2012: 34 – 35). Dolayısıyla sosyalleşme toplum içerisinde yaşayan bireyin toplumu tanıma, toplumdaki kurumları anlamlandırma ve bunlara karşı duruşunun belirlenmesini kapsayan ve genelde bireyin tüm tutum ve davranışlarını, özelden ise ekonomik ve mali tutum ve davranışlarının yönünü de etkilemektedir.

İktisat biliminin kuralları insan davranışları üzerine oturtulmaktadır. Adam Smith’ den bugüne, kapitalizmle birlikte ortaya çıkıp gelişen “rasyonel davranış” biçimi bireysel davranış şekli olarak varsayılmaktadır. Ancak insanlar toplum içerisinde yaşamakta ve bireysel düşünme kalıpları, toplumun kullandığı dil, düşünce ve değerler ile mantık sisteminden etkilenmektedir. Toplum, bireyin yaşadığı olayların bilinç düzeyinde algılanmasına etki eden ve psikolojisini koşullandırılan bir süzgeç oluşturmaktadır. Bireyin algılaması, toplumsal

süzgecin etkisi altında tutulabildiği ölçüde toplumsal süzgecin oluşturulup denetlenmesi yoluyla bireyler de kontrol edilebilmektedir. Bireyin de toplumdaki etkilendiği ölçüde güçlü olmamakla toplumu etkilemesi söz konusu olabilmektedir. Bireyin, diğer bireylerle veya toplumla olan ilişkilerinde etkin olan davranış kalıpları ve uygulamalar sadece iktisat bilimi ile açıklanamamakta, psikoloji ve sosyoloji bilimlerinin işbirliğini gerektirmektedir (Önder, 1991: 180 – 181).

İktisadi psikoloji temelde üç tür ekonomik gerçeklik ile ilgilenmektedir;

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

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

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

belirlediklerinin araştırılması önemli bir konu olmaktadır.

2. MALİ SOSYOLOJİ, VERGİLENDİRMEİN SOSYO-PSİKOLOJİK YÖNÜ VE VERGİ ANLAYIŞI

2.1. Mali Sosyoloji Kavramı

Toplum bilimi (sosyoloji), toplum içerisinde bireyi, bireylerin oluşturdukları grup ve kurumları ve tüm bunlar arasındaki ilişkileri inceleyen bilim dalıdır. Mali sosyoloji ise toplumda ekonomik refahın yeniden dağılımını gerçekleştiren devletin, mali alandaki faaliyetlerinin toplum ve bireyler üzerindeki etkilerini yöneten sınıf ve yönetilen kitleler arasındaki ilişkileri de içerecek şekilde incelenmesini konu edinmektedir. Mali sosyolojinin tarihsel temelleri, toplumun gelişimi ve medenileşmesi amaçları ile devlet ve hükümdarca takip edilmesi gereken önerileri, zaman zaman liberal ve zaman zaman Keynesyen özellikleri ile dikkat çeken İbni Haldun'a kadar gitmekle birlikte 20. Yüzyılın başında Goldschied ve Schumpeter'in mali sorunları sosyolojik temelli analizlerine kadar ihmal edilmiş bir alandır. Goldschied ve Schumpeter'in vergi ve kamu harcamalarının topluma olan etkilerinin tarihi dönüşümünü de dikkate alan analizleri döneminin hakim maliye anlayışının toplumsal gerçeklikten uzaklaşmasını engellemek ve yoksun olduğu tarihsel ve sosyolojik temelleri kazandırmak açılarından mevcut maliye anlayışına eleştirel yaklaşım sergilemeleri mali sosyoloji açısından olumlu bir gelişme olmakla birlikte mali sosyoloji hak ettiği konuma hala ulaşamamıştır. Çünkü Goldschied ve Schumpeter'in ardından mali sosyolojinin tekrar ön plana çıkması 1970'li yıllarda yaşanan ekonomik krizin etkileri ile mali kriz odaklı, O'Connor'ın "The Fiscal Crises Of The State(1973)" ve Musgrave'in Theories of Fiscal Crisis: An Essay in Fiscal Sociology (1980)" çalışmalarına kadar gözardı edilmiş fakat günümüzde, kendine ait araştırma gündemi ve entelektüel kimliği ile hızla gelişen bir alan özelliği gösteren mali sosyoloji daha çok kültürel, ahlaki ve tarihsel çalışmalar ile dikkat çekmektedir (Çelebi, 2011:7-9). Mali sosyolojinin kurucusu olarak kabul edilen Goldschied, ülkesinde yaşanan mali krizin nedenlerini açıklama ve çözüm bulma amacıyla kamu maliyesi disiplinine sosyolojinin dahil edilmesi ihtiyacını vurgulamış, sosyoloji, tarih ve mali istatistiği kamu maliyesinin üç temel sütunu olarak görmüştür. Mali sosyolojiyi, "belirli bir tarihsel kurulumda (historical setting) devletin

doğası ile birlikte devletin finansmanı ve toplumsal gelişme arasındaki fonksiyonel karşılıklı bağımlılık" olarak tanımlayan Goldschied, gelir ve harcama arasındaki karşılıklı bağımlılık mekanizmasını "kamu maliyesi biliminin birincil meselesi" olarak görmekte ve bu bileşimi gerek ulusal gerekse toplumsal evrimin belirleyici etkeni olarak kabul etmektedir (Sert, 2011: 6).

Goldschied ile birlikte mali sosyolojinin kurucusu kabul edilen Schumpeter, mali tarihin ulusların tarihi üzerinde muazzam etkilere sahip olduğunu, ekonomik kanamalar olarak isimlendirdiği devletlerin ihtiyaç duydukları mali önlemlerin toplumsal dönüşümlerin dönüm noktasını oluşturduğunu, ekonomik kriz ve bozulmaların ardındaki asıl sebebin toplumsal değişim olduğunu belirtmektedir. Schumpeter'e göre, Demokratik devletlerin doğumu ile birlikte devlet ve özel alanlar daha da keskinleşmiş ancak önceleri prenslerce karşılanan toplumsal maliyetler, karşılıklı – ortak gereklilik haline gelmiştir. Devletin toplumsal bir kurum olarak ortaya çıkması faaliyet ve işlevlerinin çeşitlenmesine neden olmuş ve "vergi devleti" ortaya çıkmıştır. Ancak devletlerin mali sınırları özel ekonomilerin vergilendirilme kapasitesi ile çizilmektedir. Bu nedenle savaş, yönetim maliyetleri ve toplumun kamu mallarına olan talep artışları neticesinde devletlerin artan gelir ihtiyaçları özel ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Ekonomi üzerine bu etkiler sadece mali bakış açısıyla anlaşılamayacağından mali sosyoloji doğmaktadır. Schumpeter bu durumu, "tarihsel mali olaylar modern devleti yaratmış ve biçimlendirmiş, devlette de parçası olduğu toplumu etkileyip biçimlendirmektedir" tespiti ile ifade etmektedir. Bu karşılıklı etkileşim mali sosyolojinin ilgi alanını oluşturmaktadır (Musgrave, 1992: 90 – 93).

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

Mali sosyalleşme, bireylerin toplumda yaşanan mali olay ve dönüşümlere karşı göstermesi gereken tutum ve davranışların içselleştirilmesi, içinde yaşadıkları toplumda egemen olan mali kültürün unsurlarına ve gereklerine uygun davranış ve hareket kalıplarını öğrenerek benimsemesi ve gelecek nesillere aktarması şeklinde tanımlanmaktadır. Mali sosyalleşmenin amaçları ise; bireylere mali yapı içerisindeki yerinin öğretilmesi ve mali yapıya katılımının sağlanarak iyi vatandaş olma özlemi ile vergi ahlakının kazandırılmasıdır. Amacına uygun bir mali sosyalleşmenin sağlanması sadece kanuni düzenlemeler yapılarak gerçekleştirilememektedir. Çünkü bireyler, eğitimlerinin, toplumdaki yerlerinin, dini inançlarının, örflerinin, çevrelerinin ve içinde buldukları grupların kısacası kültürlerinin etkisi altındadırlar. Sağlıklı bir mali sosyalleşme ancak bireyin mensup olduğu kültürün bireye kazandırılmaya çalışılan vergi kültürüne uyumunun bir sonucu olacaktır (Sarkinç ve Cura, 2012: 36 – 38). Bu nedenle mali sosyoloji çalışmaları ile ulaşılmaya çalışılan temel amaç, vergi uyum maliyetlerini minimize etmek olmakla birlikte araştırmaların iki yönlü fayda sağlanması beklenmektedir. Bu faydalardan birincisi, normatif iktisat ve maliye kuramlarının dayandırıldığı varsayımların sosyal yapıya ne derece uygun olduğunun test edilmesi ve ihtiyaç duyulması halinde varsayımların düzeltilmesine olanak sağlamalarıdır. İkinci fayda ise vergi mükelleflerinin eğilim ve davranışları ile vergilerin neden olduğu sosyo-psikolojik etkilerin tespiti sayesinde kanun koyuculara ve maliye çalışanlarına sosyal yapıya uygun yasa ve uygulamaların geliştirilmesinde yol haritası sunulmasıdır (Baloğlu ve Baloğlu, 2010: 16).

2.1.1. Kültür ve Kültürün Bireyler Üzerine Etkileri

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

idrakler (anlama) ve tarz – hareketlerdir(algı – tutum – davranış) ki bireyin kendi uzviyetinden kaynaklanan ferd-i ruhi hadiseler ve mensup oldukları toplum tarafında telkin olunan içtima-i ruhi hadiseler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bireylere mensup oldukları toplum tarafından telkin edilen tarz-ı idrak ve amellere Anane denilmektedir. Ananeler, dini, ahlaki, hukuki, iktisadi, lisani, bedii(estetik)... olabilmenin yanında birden fazla millet açısından geçmişteki kökeni itibarıyla birbirine bağlılık gösterebilmektedir. Bu tarz ananeler medeniyetleri oluştururken yalnızca bir millet tarafından ortaya çıkartılması durumunda örf olarak kabul edilmelidir. Örf, milletçe kabul edilmiş, kendine has kıymet hükümlerine yani toplumsal vicdana verilen isimdir. Yani Anane beynelmilel, örf ise millidir. Bir milletin ananeleri ile örfleri arasında çatışma ortaya çıktığında anane milletin örfüne uygun olması durumunda kurumsallaşacak(müessese) ve diğer müesseselerle birlikte milletin harsını meydana getirecektir (Gökalp, 1981: 110 – 111).

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

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

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

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

Huntington kültürü, bilim adamlarının kendi çalışma alanlarına uygun olacak şekilde farklı

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

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

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

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

insan ilişkilerini düzenleyen yazılı veya yazılı olmayan kuralları ifade etmektedir (Bostancı, 2003: 111).

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

- Kültür, öğrenilmiş davranışlar topluluğudur.
- Kültür, tarihi ve süreklidir.
- Kültür, toplumca benimsenmiştir ve toplumun yaşam biçimidir.
- Kültür, toplum üyelerince paylaşılmıştır.
- Kültür, ideal ya da idealleştirilmiş kurallar sistemidir.
- Kültür, insanın biyolojik ve psikolojik ihtiyaçlarını giderici bir yapıdadır.
- Kültür, bütünleştirici bir eğilime sahiptir.

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

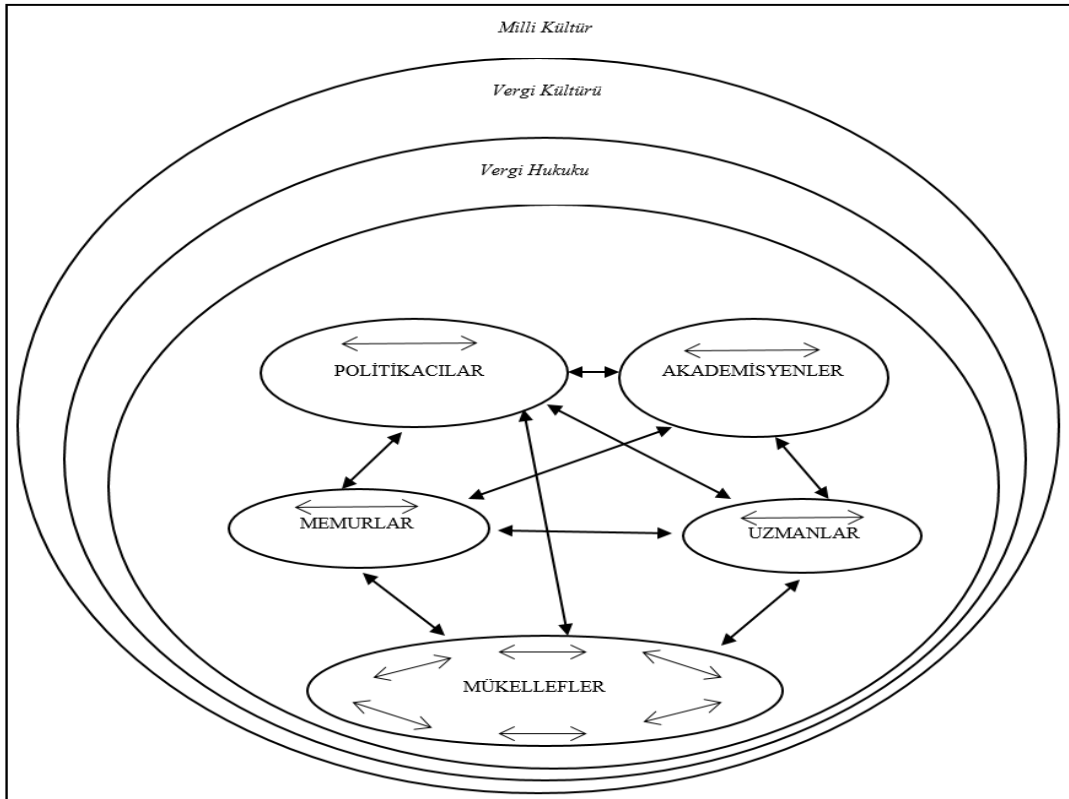
- Birey davranışlarını yönlendirerek toplumsal düzeni sağlamaktadır.

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

2.1.2. Vergi Kültürü

Vergi kültürü, ekonomi, tarih ve sosyolojinin kesişmesi ile açıklanabilecek, milletlerin geçmişten bugüne uygulamaya geldikleri vergi eylemlerine verilen bir isimdir (Nerré, 2008: 155). Vergi kültürünün, vergi uyumunun içsel ve dışsal faktörlerini birleştirici özelliklere sahip bir kavram olarak kabulü kavramın tarihsel dönüşümünden

kaynaklanmaktadır. Şöyle ki; vergi kültürü kavramının klasik yorumunda sadece vergi sisteminin kurucularına yer verilirken, zaman içerisinde vergi mükellefleri de, vergi kültürü kavramına dahil edilmişlerdir (Nerré, 2006: 189). Böylece mükelleflerle ilişkilendirilen vergi kültürü, vergiye uyum literatüründe yer edinmeye başlamıştır. Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki karşılıklı bağımlılıklar, bağlar ve iletişimin tarihsel süreç içerisinde ortaya çıkardığı birikimsel uygulama ve ulusal vergi sistemlerinin bağlantılı olduğu resmi ve gayri resmi kurumların bütünü o ülkenin vergi kültürünü oluşturmaktadır. Vergileme ve vergi ödemenin daha fazlasını ifade eden vergi kültürü, kültürel norm ve geleneklerden oluşan vergi kodlamaları olarak da tanımlanmaktadır (Işık, 2009, 852).



Kaynak: Nerré, B. (2008), s. 156

Şeki 1: Milli Kültürün Bir Unsuru Olarak Vergi Kültürü

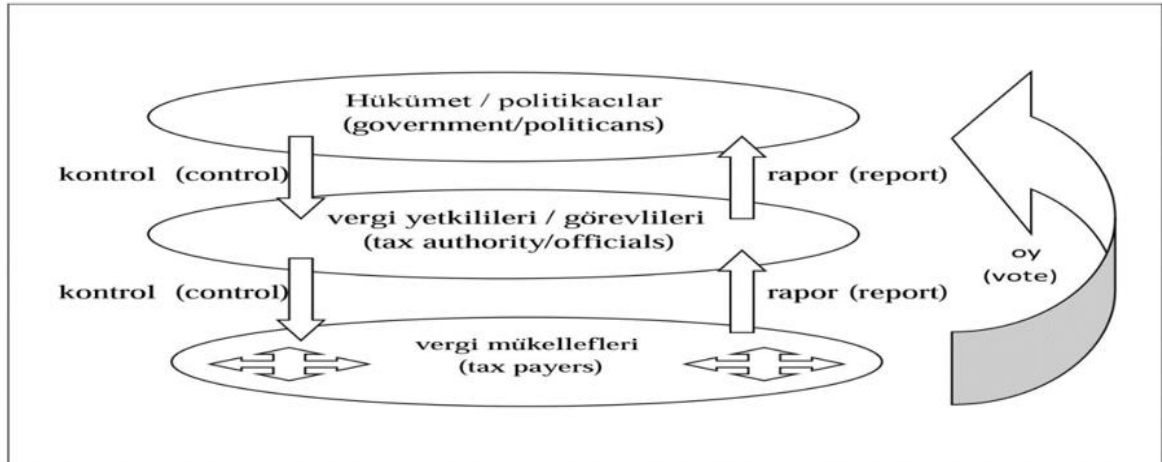
Vergi kültürünün bileşenleri Şekil 1.1'de gösterilmiştir. Şekilde de görüldüğü gibi, milli kültürün içine gömülmüş olan (*embeddedness*) vergi kültürü, vergi hukukunun (vergisel kuralların) oluşumunda belirleyici olmaktadır. Gömülü Vergi Kültürü ile vergi kodunun birincil olarak kültürel normlar ve tarihsel olarak gelişmiş olan kurumların sağladığı, ikincil olarak da çevre, kısıtlamalar ve

vergi oyunun kuralları vs. faktörlerce belirlendiği varsayılmaktadır. Nerre çalışmasında (2001) Scheer' in (1996: 156), “vergi talimatlarının zamandan ve mekandan bağımsız olmasını kesinlikle bekleyemezsiniz” sözüne “bir doğru” olarak doğrudan atıf yaparak nesnel ve evrensel iyi bir vergi sisteminin oluşturulmasının imkansızlığını vurgulamakta ve Schumpeter' in (1929: 383), “her

vergi ideali tarihsel, ekonomik ve sosyolojik sınırlara sahiptir” tespitini kabul ve tekrar etmektedir. Nerre’ nin Gömülü Vergi Kültürü Modelinde, vergi uygulamalarının aktörleri olan politikacılar, akademisyenler, vergi memurları, vergi uzmanları ve vergi mükelleflerinin birbirleriyle olan etkileşimleri, zamanla sosyal bağ ve bağımlılıklara yol açmakta böylece vergi uyumunun da çerçevesini belirlemektedir. Kültür kavramını, Hofstede’ e (1983) atıfla “zihinlerin ortak programlaması”, Denzau ve North’ a (1994) atıfla, “bireysel bilişsel sistemlerin çevrenin yorumlanması için oluşturduğu ortak akıl modeli” ve Granovetter’ e (1985) atıfla “sürekliliği olan, devam eden bir süreç” şeklinde algılanması gerektiğini vurgulayan Nerre, vergi ve kültür kavramlarının ikisinin de ulusal tarihi olaylarla geliştiğini ifade etmektedir. Bu düşüncenin neticesinde vergi kültürü, ulusal kültür içerisinde gömülü ve onun bir alt kümesi olarak ortaya çıkmaktadır (Nerre, 2001: 288 – 289). Milli kültürün, vergi kültürünü belirleme gücü, onun bireyin davranış kalıpları üzerindeki etkisinden gelmektedir, kültür, bireysel davranışları içermez, ancak bireysel davranışların şekillenmesinde belirleyici olur. Ayrıca kültür, bir grubun veya kolektif davranış sergileyen bir organizasyonun karakteristiğini de yansıtır, bir toplumla diğer bir toplum arasındaki farklı davranış kalıplarını açıklamada önemli bir rol oynar (Hofstede, 1998: 479). Bundan dolayı da bireylerin bir araya gelmesiyle oluşan topluma ait kültürel birikimin,

bireyin tüm faaliyetlerinde olduğu gibi, vergi ödeme motivasyonu üzerinde de belirleyici olacağını söylemek yanlış olmaz. Nerre’ye göre; bir ülkeye özgü vergi kültürü, ülkelerin tarihlerinde kültürel olarak bütünleşmiş olan, sistemdeki resmi ve resmi olmayan tüm kurumların ulusal vergi sistemi ile etkileşimi ve pratik uygulamalarından oluşmaktadır. Bu nedenle bir vergi sisteminin farklı bir vergi kültürüne aktarılma çabası vergi uygulamalarında çatışmalara neden olacaktır. Çünkü vergi kültürü bünyesinde hem vergilendirme kültürü(culture of taxation)’nü hem de vergi ödeme kültürü(tax-paying culture)’nü bulundurmaktadır. Özellikle vergi ödeme kültürü, toplumun değişik katmanlarından oluşan mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarının somut ifadesi olması nedeniyle vergilendirme kültürüne göre kapsamca daha geniştir. Vergileme kültürü ise, devletin vergileme konusundaki tutum ve uygulamalarından oluşmaktadır. Vergi kültürü, toplumdaki ve kültürel normlardaki değişimin vergi ödeme kültürü ile vergi oyununun kurallarını koyan kurumlardaki değişimden etkilenmesidir. Buchanan’ın (1995:195) dediği gibi “kültürel tarihteki farklılıklar, davranışsal sonuçlar doğurmaktadır (Nerre, 2008: 156).

Şekil 1.2.’ de vergi oyununun oyuncularları arasında ki etkileşim görülmektedir. Şekilde de görüldüğü üzere, kural yapıcı ve yürütücü pozisyonda olan politikacılar, vergi oyununun pasif gibi görünen mükelleflerin oyları ile bu güce ulaşmaktadırlar.



Kaynak: Nerre, (2002): 35

Şekil 2: Basitleştirilmiş Vergi Kültür Modeli (The Simplified Model of Tax Culture)

Kültür ve birey ilişkisi karşılıklı etkileşimin birbirinden ayrılmaz bir örneğidir. Şöyle ki, kültür bireylerin toplumsal yaşam içerisindeki

hareketlerinin bir ürünü olmakla birlikte bireylerin algı, tutum ve davranışları kültürel zihinsel kodlamaların etkisinden bağımsız

değerlendirilmesi mümkün değildir. Vergi kültürünün temel unsurlarından birisi ve somut göstergesi olan bireylerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını etkileyen faktörler değişik biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalara örnek olarak;

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

Olmak üzere dördü sınıflandırmayı saymak mümkündür (Aktan ve Çoban, 2006:138).

2.2. Vergilendirmenin Sosyo-Psikolojik Yönü ve Vergi Anlayışı

Vergi, kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olması yönüyle kamu mallarının fiyatına benzetilmektedir. Ancak, fiyatın doğrudan bir karşılığının olması, mal ve hizmet almak isteyen bireylerin yaptıkları ödeme ile elde ettikleri faydayı birbirlerine eşit görmeleri ile kamu hizmetlerinden faydalanan bireyin özel malın aksine ödeme yapmasa da hizmetten faydalanmasının engellenememesi açılarından fiyat ve vergi benzetmesi çok sağlıklı olmamaktadır. Bireylerin vergi algıları ile fiyat algıları farklıdır. Bu nedenle bireylerin vergi kanunlarına uyma yada vergi kaçırma davranışlarının anlaşılabilmesi için iktisat teorisinin sınırlarını aşmak, vergi psikolojisi ve vergi sosyolojisi alanlarına girmek gerekmektedir. Mükelleflerin vergi karşısındaki tavırlarını vergi zihniyeti belirlemektedir. Vergi zihniyeti ise; bir yandan vergi ödeme gücü diğer taraftan vergi yükü algılamalarının etkisi altında, vergi adaleti, verginin amacı ve vergi ahlakı faktörlerinden oluşmaktadır (Önder, 1992: 50). Ayrıca, mali olayların sadece ekonomik, siyasi ve hukuki yönlerden incelenerek mükellef psikolojisinin göz ardı edilmesi, mali olayların tam anlamıyla çözümlenememe ve açıklanamaması riskine neden olmaktadır. Bu nedenle, maliye biliminin temellerinin genişletilip mükelleflerin vergi ve diğer mali uygulamalara karşı algı ve tutumlarını etkileyen temel psikolojik

etkenlerin dikkate alınması yani kısaca mali psikolojinin kapsam içerisine alınması mükelleflerin karşılaştıkları mali sorunları daha sağlıklı ve kolay bir şekilde çözüme kavuşturulmasına katkı sağlayacaktır (Çiçek, 2006: 29; Demir, 2008: 13).

2.2.1. Vergilendirmenin Psikolojik Yönü

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

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

Schmolders, mali psikolojinin özellikle üç konu için büyük öneme sahip olduğunu belirtmektedir. İlk olarak, vergi direnci ve uygulanan vergilerin

verimliliğini içeren, milletler ve bölgeler arası farklılıklara neden olan halkın vergi zihniyetinin oluşumu açısından mali psikoloji önemlidir. Bu açıdan mali psikolojinin tartışma konuları; vergi ahlakı, vergi adaleti, vergi kültürü ile birlikte temel vatandaşlık ve mülkiyet hakkı, vatandaşlık şuuru ve vergi disiplini gibi konulardan oluşmaktadır. Bu konuya ilişkin temel sorulardan bir tanesi vergi direncine nasıl karşı konulacağıdır, vergi direnci kırılmalı mı yoksa vergi direncinden sakınılmalı mıdır? İkinci olarak, devletlerin toplum nazarında sahip oldukları kredilerinin psikolojik esasları açısından mali psikoloji önemlidir. Çünkü devletin mevcut kredibilitesi, devlete ve devletin mali işlemlerine olan güvene bağlıdır. Bu güven ise ancak devletlerin geçmişten bugüne uyguladıkları mali politikaların bir birikimidir. Üçüncü olarak, toplumun paranın değerine ve bu değeri koruyacağına ilişkin tutumları açısından mali psikoloji önemlidir. Çünkü paranın değeri, para sisteminin istikrarına olan güvenin sarsılması ve paraya olan itimadın korkuya dönüşmesi ile birlikte büyük kayıplar yaşayacaktır. Geçmişlerinde yüksek enflasyon şoku yaşayan toplumlarda paranın itibar kaybı diğer toplumlara göre çok daha hızlı ve kolay olacaktır. Yani enflasyonla mücadele de dahil maliye politikalarının başarısı büyük oranda psikolojik ve sosyolojik bir problem olmaktadır ve günümüz demokrasilerinde toplumla iyi bir ilişki kurulması ve toplumsal psikolojinin göz ardı edilmemesi önemli bir konu olmaktadır (Schmölders, 1968: 13 – 17; Schmölders, 2006: 159 – 163; Demir, 2008: 14).

Psikoloji bilimi, bireylerin iç ve dış uyarılar karşısında gösterdiği yada göstermesi muhtemel tepkilerine genellikle iki şekilde yaklaşmaktadırlar. Birincisinde birey toplumdaki bağımsız olarak ele alınmakta, sanki bir boşluktaymiş gibi değerlendirilerek bireysel düşünce ve duyguları üzerinde çevresel faktörlerin etkisi göz ardı edilmekte, yalnızca kişilik yapısı üzerinde durulmaktadır. İkincisinde ise bireyin toplum içerisinde yaşaması gerçeğinden hareketle toplumla karşılıklı etkileşimini dikkate alarak yani kendisinin toplumdaki etkilediği gibi az yada çok toplumu da etkilediği kabul edilerek incelenmektedir. Bireylerin vergi uygulamaları karşısındaki algı ve tutumları incelenirken hem bireysel hem de toplumsal düzeydeki davranışlarının incelenmesi gereği psikolojik ve sosyolojik açıların birlikte değerlendirildiği bir yaklaşımı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle mali psikoloji, maliye, psikoloji ve sosyoloji bilimlerinin kesişiminden oluşan bir sentezdir (Çiçek, 2006: 29; Demir, 2008: 14). Mali

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

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

2.2.2. Vergi Anlayışı ve Vergi Kültürü İlişkisi

Bir ülkenin vergi kültürü, o ülkenin *vergi anlayışı (tax mentality)* ile de yakından ilişkilidir. Öyle ki; “yurttaşların, vergi ödemeye ilgili tüm davranış ve motivasyonlarını” ifade eden vergi anlayışı, bir boyutuyla da ülkenin vergi kültürünü yansıtır. Böylece gerek milli kültürün ve vergi anlayışının, vergi kültürü üzerindeki etkisi, gerekse kavramın tarihsel süreç içerisinde yaşamış olduğu dönüşümden hareketle vergi kültürünü tanımlamak mümkündür. Buna göre bir ülkenin *vergi kültürü*;

“formal, ya da informal olsun bir ülkedeki tüm vergi aktörlerinin, vergi sistemi ve onun uygulamalarıyla(ki bu uygulamalar tarihsel süreç içerisinde şekillenmiş ve milli kültürün içine gömülü bir hale gelmiştir) olan etkileşimi” şeklinde tanımlanabilir (Nerré, 2001: 288-289). Bu nedenle ülke vergi sistemlerinde bir değişim ihtiyacı olduğunda farklı vergi kültürleri için başarılı olan uygulamaların doğrudan hayata geçirilme çabası *vergisel kültürel şoklara ve vergisel kültürel gecikmelere* neden olabilmektedir. Mevcut kurum ve/veya bireylerin değişime uyum sağlayamaması olarak özetlenebilecek olan *kültürel şok* kavramı, değişimin boyutu ve içeriğine bağlı olarak bireysel ve/veya toplumsal olabilmektedir. Kültürel şok kavramı, ilk defa 1960 yılında antropolog Kalervo Oberg’ in Amerikalı göçmenlerin, Amerika’ya uyum problemlerini açıklama amacıyla kullanılmıştır. Vergisel kültürel şok kavramı ise vergi mükellefi, vergi idaresi çalışanları, akademisyen ve vergi danışmanlarının vergi kanunlarındaki değişime uyum sağlayamamasını ifade edecek şekilde kullanılmaktadır. Amerikalı ekonomist Thorstien Weblen(1899) ve sosyolog William F. Ogburn (1922) tarafından geliştirilen *kültürel gecikme* kavramı, korelasyon gösteren iki kültür parçasından birisinin diğerinden daha önce veya daha büyük ölçüde bir değişim göstermesi neticesinde ortaya çıkan ve daha önce var olan uyumun daha düşük seviyede gerçekleşmesine neden olan durum olarak ifade edilmektedir. Ogburn, sosyal değişimin temelini maddi kültürdeki değişim olduğunu, teknolojik icatların toplumlarda değişimlere neden olduğunu vurgulamaktadır. Ona göre kültürel evrim, 1 buluş, 2 birikim, 3 yayılma ve 4 uyum aşamalarından oluşmaktadır. Toplumların kültürel taban genişlikleri ile icat sayıları arasında fonksiyonel bir ilişki olmakla birlikte birikim ve yayılma aşamaları medeniyetimizin oluşumunu açıklamaktadır. Kültürel uyum aşaması ve dolayısıyla kültürel gecikme toplumsal farklılıkları açıklamakla birlikte toplumsal değişimin sürekliliği ve bir süreç içerisinde gerçekleştiğini ifade etmektedir. Toplumsal değişim, toplumda dengesizliklere neden olanlar buluşlar ve bu buluşların yeni bir denge arayışına neden olması şeklinde gerçekleşmektedir (Ogburn ve Duncan: 1964). Vergisel kültürel gecikme kavramı, ülkelerdeki farklı vergi kültürü unsurlarının kültürel değişim sürelerindeki farklılıklardan kaynaklanan uyum süreci gecikmelerini ifade etmektedir. Vergisel kültürel şok ve vergisel kültürel gecikmeye Japonya KDV uygulaması çabası (ki 1950’lerde tartışılmaya başlanmakla birlikte ancak 1989 yılında

uygulanabilmiştir) ile eski Sovyet bloku ülkelerinin modern vergi uygulamalarına dönüşüm çabaları örnek gösterilebilmektedir. Vergisel kültür şoku ve vergisel kültür gecikmesinin hangi boyutlarda olacağı, birbirleri üzerindeki etkilerin neler olacağının tespiti zor olmakla birlikte yapılacak vergi reformlarının kademeli ve sürece yayılmış bir şekilde yapılması uyumlu bir vergi kültürünün sağlanması için olumlu olacaktır. Ancak, vergi reformu için kademeli bir yaklaşım seçilse dahi dönüşüm sürecinde kültürel gecikmenin ortaya çıkmaması neredeyse imkansızdır (Nerre, 2008: 157- 162).

Vergileme kültürü, genel anlamda devletin, özel anlamda vergi toplama yetkisine sahip kamu kurumlarının, kuruluşlarından bugüne vergileme alanında gerçekleştirdikleri eylemler, politikalar, kurumsal yapıları ile birlikte bünyelerinde çalışan bürokrat ve memurların algı, tutum ve davranışları ve vergi mükellefleri üzerindeki etkilerine ek olarak mükelleflerle sağladıkları iletişimin etkilerinden etkilenerek şekillenmektedir. Demokratik devletlerde yasa yapma gücünü sahip olan parlamentolar da vergi kültürüne etki eden temel kurumlardan bir tanesidir. Milli vergi sistemi, yapısı ve vergi politikaları ve uygulamaların tamamı vergileme kültürünün birer parçasıdır (Canbay ve Çetin, 2007: 59).

Ülkeler, günümüzde küreselleşmenin, sanayileşmeden bilgi toplumuna geçişin ve teknolojiye yaşanan gelişmelerin neticesinde toplumlarda ortaya çıkan değişimlere cevap verecek yani ihtiyaç duyulan hizmetleri yerine getirecek kamu harcamalarını karşılamak amacıyla önemini kaybeden vergi kaynaklarının yerine sürekli yeni vergi kaynakları arayışı içerisindeyler. Bu nedenle vergi sistemlerinin zaman zaman reforma tabi tutulması kaçınılmaz olabilmektedir. Ancak vergi sistemlerinde yapılacak değişim, mevcut vergi kültürünü dikkate almaz, mükelleflerin ve vergi idaresi çalışanlarının tepkilerine neden olur ise yada ekonomik ve teknolojik gelişimleri sektöre uğraticı etkilere sahip olursa başarıya ulaşması mümkün olmayacaktır (Gökbunar, 1998: 199). Bu nedenle herhangi bir şekilde yapılacak reformunun vergisel kültür şokuna neden olmaması için uluslararası arenada farklı kültürlerin ortak ürünleri olan ve devletlerce günümüze kadar tatbik edilmeye çalışılarak kendi vergi kültürlerinin bir parçası haline getirilen vergilendirme ilkelerinin dikkate alınması büyük önem taşımaktadır. Çünkü vergilendirme ilkeleri toplumların vergilendirme alanlarında karşılaştıkları tarihsel çatışmaların birer ürünü olarak vergi kültürlerinin toplumdan topluma

farklı düzeylerde olmakla birlikte ortak olan temel vergi kültürü unsurlarıdır.

Kültürel unsurlar harici ve dâhili etkenler tarafından uyarılan ve sürekliliği olan bir etkileşim – değişim özelliği taşımaktadırlar. Vergi kültürü de bir yandan vergilendirme gelenekleri, diğer yandan mükelleflerin “dürüstlük”, “adalet” ve “görev duygusu” gibi sosyal değerlerin etkisi ile vergi idaresi uygulamalarının etkisi altında gelişimini sürdüren dinamik bir olgudur. Vergi kültürü, unsurları olan; vergi idaresi çalışanları, vergi mükellefleri, vergi uzmanları, akademisyenler ve politikacıların etkileşimlerinin bir ürünü olmakla birlikte akademisyenler ve vergi uzmanları süreçte daha çok bilgi verme aşamasında dahil olmaktadır. Bu nedenle modelin basitleştirilmesi açısından vergi kültürü unsurları; vergi oyununun oyuncularını, vergi oyununun kural koyucuları olan politikacılar, kuralların uygulayıcısı ve mükelleflerin muhatabı olan vergi idaresi çalışanları ile kurallara uymak zorunda olan ancak kural yapıcıları da demokrasilerde seçen pozisyonundaki vergi mükellefleri olarak kabul edilmesi mümkündür. Oyun teorisi açısından incelendiğinde mükelleflerin vergi ödemeleri devletlerin gelirlerini oluşturmakla birlikte vergi idaresi çalışanlarının da başarı göstergesi olarak kabul edilmesi mümkündür (Nerre, 2002: 34 – 35).

SONUÇ

İnsanoğlunun bir araya gelerek toplu halde yaşamaya başlaması iki büyük kurum olan kültür ve devletin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ortaya çıktıkları günden bugüne, kendilerini oluşturan birey ve toplumların etkileşimleri, hayatın ve zamanın şartlarına göre ve birey ve toplumlarda ortaya çıkan gelişimlerin etkisiyle sürekli bir değişim ve gelişim gösteren bu iki kurumun bir birleri üzerinde de etkilerinin olduğu da yadırganamaz bir gerçektir. Yeryüzündeki toplumlar için farklı zamanlarda olduğu kabul edilmekle birlikte tam olarak tarihlendirilemeyeceği devlet denilen mekanizmanın ortaya çıkışı ile birlikte vergi kavramının da doğduğu kabul edilmektedir. Devlet ve toplumların tarihsel süreç içerisinde gerçekleştirdikleri değişim ve gelişimlerin vergilerin de değişmelerine neden olduğu bilinmektedir. Başlangıçta insanların ürettikleri ilk mahsulün, ürünlerini bereketlendirmesi dileği ile tapınaklarda tanrıya sunulması için din adamlarına ve kendilerinin güvenlik ihtiyaçlarını karşılayanlara teşekkür amaçlı verilen hediyelerden oluşan vergiler,

zamanla yönetim gücünü ele geçiren, asker ve din adamlarının hediye beklemektense kendileri için bir hak olarak halktan topladıkları zorunlu ödentilere dönüşmüştür. Devletlerin gelişimi ile birlikte gelişen vergi uygulamaları, toplumlarda ortaya çıkan; ekonomik, siyasi ve kültürel değişimlerle tarihsel süreç içerisinde önemli değişimler yaşayan vergiler, bazen bizzat kendisi toplumların değişim gerekçeleri olmuştur. Örneğin, parasal ekonomiye geçiş vergilerin aynı olmaktan nakdi olmaya dönüşüne neden olmuştur. Bir başka örnek olarak, günümüz çağdaş anayasalarının temelinde vergilendirme yetkisi ve bu yetkiye gösterilen tepkiler yatmaktadır. Aynı şekilde batı toplumlarında yaşanan aydınlanma ve takip eden süreçte gerçekleşen sanayi devrimi ile ekonomilerde ve toplumsal yapılarında gerçekleşen şehirleşme ve ticarete ki dönüşüm, devletlerin üstlendikleri kamusal hizmetlerde değişimlere ve vergilerin yapılarında değişimlere neden olmuştur. Toplumların kültürel değişimleri ve devletten beklenen hizmet şekil ve miktarlarında ki değişim süreç içerisinde vergilerde değişimlere neden olmuştur. 20 yüzyılın başlarına kadar sadece mali amaç doğrultusunda toplanılan vergiler, ekonomik, siyasi ve kültürel gelişmelerle köklü değişimler gerçekleştirmiştir. 20. Yüzyılın başında yaşanan I. Dünya savaşı ile birlikte vergilendirmede temel kaynak toprak, tarım ve servet kriterinden, gelir kriterine yönelmiş, Keynesyen iktisadi devrim ve arkasından II. Dünya savaşını takip eden süreçte sosyal refah devleti olgusu mevcut vergi kaynaklarının daha yüksek vergilendirilmesi ile birlikte yeni vergilendirme yöntemlerine yönelimlere neden olmuş ve harcama vergilerinde devrim olarak nitelendirilebilecek KDV vergisi hayatımıza girmiştir. Ayrıca merkezden salma, ödenecek verginin vergi yönetimlerince belirlenmesi yöntemi bırakılarak günümüz modern, beyana dayalı vergilendirme de 20. Yüzyılın getirdiği yeniliklerdendir.

KAYNAKLAR

- Aktan, C. C. ve Çoban, H. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinde Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, İçinde: AKTAN C. C.; vd., Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi, s. 137-157, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Aktan, C. C. (2006). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı, içinde AKTAN C. C.; vd., Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi, s.125 - 136, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Aydoğan Demirtaş, S.(2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi, Balkan Ve Yakınoğu Sosyal Bilimler Dergisi, 3: 14 - 22
- Balođu, B. ve Balođu, F. (2010). Toplumsal Yapı Ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İstanbul: İTO Yayını No: 2010-62.
- Bostancı, N. (2003). Toplum ve Kültür, Martı Yayınevi, Ankara
- Canbay, T. ve Çetin, G.(2007). Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5(1): 52-64.
- Çelebi, A. K. (2012). Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi. , K. Çelebi, Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler(s.1-15), Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418 (Hermes Matbaacılık)
- Çetin, G. (2010). Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Danışman: Ramazan Gökbnar, Manisa.
- Çiçek, H. (2006). Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora, Danışman: Elif SONSUZOĞLU, İstanbul.
- Demir, İ. C. (2008). Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri, Ege Bölgesi Örneği, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Doktora, Danışman: Mehmet TOSUNER, İzmir
- Dönmezer, S. (1999). Toplum Bilim, İstanbul: Beta Yayınları
- Erdoğan, İ. (1990). İşletmelerde Davranış, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Gökbalp, Z. (1972). Hars ve Medeniyet, Ankara: Diyarbakır'ı Tanıtma Derneği Yayınları.
- Gökbalp, Z. (1981). Makaleler VIII. Ankara: Kültür Bakanlığı Yayınları: 388
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4(1): 177-201.
- Güngör, E. (1986). Kültür Değişmesi ve Milliyetçilik, İstanbul: Ötüken Yayınevi
- Harrison, L. E. and Huntington, S. P. (2000). Culture Matters: How Values Shape Human Progress, New York: Basic Books
- Hofstede, G. (1998). Attitudes, Values And Organizational Culture: Disentangling The Concepts, Organization studies, 19(3): 477-493.
- Işık, A. (2009). Kültür Ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği, Ege Academic Review, 9(2): 851 - 865
- Lamba, M. ve Özdaşlı, K. (2015). Influence of Social Culture on Decision-Making Manner: An Analysis with the Structural Equation Model, The Anthropologist, 19(2): 341-353.
- Malinowski, B. (1992). Bilimsel Bir Kültür Teorisi. İstanbul: Kabalcı yayınevi.
- Musgrave, R. A. (1992). Schumpeter's Crisis Of The Tax State: An Essay In Fiscal Sociology, Journal of Evolutionary Economics, 2(2): 89-113.
- Nerré, B. (2001). The Concept Of Tax Culture. Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, National Tax Association - JSTOR: 288-295.
- Nerré, B. (2002). Modeling Tax Culture - A First Approach Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, National Tax Association, JSTOR: 34-41.
- Nerré, B. (2006). The Concept Of Tax Culture, Intereconomics, 41(4): 189-194.

Nerré, B. (2008). Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, Economic Analysis and Policy, 38(1): 153-167.

Ogburn, W. F. and Duncan, O. D. (1964). On Culture And Social Change: Selected papers. University of Chicago Press Chicago.

Önder, İ. (1991). İktisat Psikolojisi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof.DR. Memduh Yaşa 'ya Armağan(34): 178 – 187

Önder, İ. (1992). Vergiye Psikolojik Direniş, Görüş, Türkiye Sanayicileri ve İşadamları Derneği Yayın Organı, 3: 50-52.

Padgett, J. F. (1981). Hierarchy And Ecological Control In Federal Budgetary Decision Making, American Journal of Sociology, 87(1): 75-129.

Sağbaşı, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 7(2): 123 - 144.

Sarkınç, S. ve Cura, S. (2012). Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi, K. Çelebi, Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler(s.33-61), Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418 (Hermes Matbaacılık).

Sert, M. (2011). “Maliye” Ye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler, Ekonomik Yaklaşım, 22(81): 1 - 16.

Schmölders, G. (1968). Mali Psikoloji, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları – 15: 11-18.

Schmölders, G. (2006). The Psychology Of Money And Public Finance, New York: Palgrave Macmillan.

Topses, G. and Topses, M. D. (2010). Toplumsal Olayların Bilimi: Toplum Bilime Giriş, Ankara: Anı Yayınları

Tylor, E. B. (1924 (1871)). Primitive Culture, London: Murray İnc.

Ülken, H. Z. (1948). Millet ve Tarih Şuuru, İstanbul: Pulhan Matbaası.

Wärneryd, K.-E. (1988). Economic Psychology As A Field Of Study, in: W. Fred Van Raaij, Gery M. Van Veldhoven and Karl-Erik Wärneryd, Handbook Of Economic

Psychology, (p.2-41), Kluwer Academic Publishers Springer Science+Business Media Dordrecht, Netherland