

VERGİ KÜLTÜRÜ VE GÖSTERGELERİ: TÜRKİYE ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Pınar Özdemir¹

ÖZET

Vergi kültürü, kamu harcamaları ve kamu gelirlerinin nasıl belirlendiğini ve toplumu nasıl etkilediğini araştıran maliye sosyolojisinin araştırma konularından biridir. Literatürde vergi kültürünün mali tanımı konusunda birçok görüş bulunmaktadır. Vergi kültürü en yalın haliyle mükelleflerin vergi bilincini belirleyen topluma özgü faktörleri ifade etmektedir. Vergi kültürü literatüründe kavramsal ve uygulamalı birçok çalışma yapılmaktadır. Elde edilen bulgular vergi kültürünün temel belirleyicisinin bireyin vatandaşlık ve devlet algısı olduğunu göstermektedir. Bu çalışmada elde edilen sonuç ise Türkiye’de vergi kültürünün tam olarak tesis edilemediğidir.

Anahtar kelimeler: Mali sosyoloji, vergi kültürü, vergi bilinci.

ABSTRACT

Tax culture is one of the subject included by fiscal sociology which investigates how expenditures and public revenues are determined and how they effect society. There are several thoughts about tax cultures fiscal definiton. Tax culture can be defined spesific social factors which effects tax payers consciouness. Many empirical and theoretical studies are being made in literature. Results suggests that individuals perception about citizenship and state is main significantive factor about tax culture. Related to this study, tax culture is not built in Turkey sucessfully.

Key words: Fiscal sociology, tax culture, tax consciouness.

1.Giriş

Sosyal bilimlerde ekonomik alanın toplumsal alandan soyutlanması, zaman ve mekânın analizlerin dışına atılmasının sakıncaları çokça tartışılan bir konu olmuştur. Devletin egemenlik gücüne dayalı olarak, özel ekonomiden kamu ekonomisine kaynak aktarımını sağlayan vergilerin; sosyal süreçler ve siyaset ile olan ilişkisi önemli bir araştırma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi zihniyeti ve vergi zihniyetinin bir alt bileşeni olarak ele alınabilecek vergi kültürü kavramı da bu süreçlerin incelenmesinin bir ürünüdür. Konu üzerine literatürde de birçok kavramsal ve uygulamalı çalışma yapılarak vergiye karşı tutum ve davranışların belirlenmesinde sosyolojik faktörlerin etkisi tespit edilmeye çalışılmaktadır. Öyle ki; vergi kültürü kavramı kullanılarak bireylerin, toplumun vergiye karşı tutum ve davranışları çözümlendiğinde, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılık gibi eylemlerin yalnızca yasal yaptırımlarla engellenemeyeceği düşüncesi de kabul görmeye başlamıştır. Bu bakımdan bir ülkede vatandaşlık bilinci ve vergi kültürünün yaratılması da özen gösterilmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı vergi kültürü kavramının mali sosyolojideki yerini incelemek, literatürde yapılan uygulamalı çalışmaların sonuçlarını ele almak ve Türkiye özelindeki durumu değerlendirmektir. Çalışmanın birinci kısmında mali sosyolojinin

¹ Arş. Gör., Çukurova Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü

inceleme alanı ve vergi kültürünün mali sosyoloji içindeki yeri açıklanmaya çalışılmaktadır. İkinci kısımda bazı vergi kültürü konusunda çeşitli ülkeler üzerine yapılan bazı çalışmalar ve sonuçlar yanında Türkiye özelinde yapılan araştırmalar da ayrı bir başlık altında incelenmektedir. Son kısımda ise Türkiye’de vergiye karşı tutum ve davranışlar istatistiksel göstergelerle mevcut durum irdelenmeye çalışılmıştır.

2.Araştırma Kapsamı

Araştırmada mali sosyoloji ve vergi kültürü kavramı ile ilgili olarak literatür taramasına başvurulmasının yanında, Türkiye özelinde yapılan ampirik çalışmaların sonuçları da değerlendirilmiştir. Buna ek olarak OECD ve Gelir İdaresi’nden elde edilen verilerle Türkiye’ye ilişkin vergi kültürü ile ilgili görüşlerin geçerliliği üzerine bir değerlendirme yapılmıştır.

2.1.Mali Sosyoloji ve Vergi Kültürü

E.B Tylor (1871), kültürün teknik tanımını bilindiği kadarıyla ilk kez yapan kişidir. Bu tanımlamaya göre; kültür veya medeniyet birbirinden ayrıştırılması zor kavramlardır ve kültür bir bireyin ait olduğu toplumun üyesi olabilmesi için edinmesi gereken bilgi, inanç, sanat, hukuk, ahlak, gelenek ile birlikte tüm kabiliyetleri ve alışkanlıkları içermektedir. Bundan dolayı kültür kavramı antropoloji, sosyoloji ve psikoloji gibi birçok alanda yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Kültüre temel anlamını kazandıran ise işlevselci bakış açıdır. Bu bakış açısına göre; kültür, bireyler arasında paylaşılan fikirler, bilgiler ve inançlardır. Bu fikirlerin, entelektüel, ruhsal(manevi), kalıplaşmış inanç katmanları, değer, semboller, işaretler, bireyin, grubun veya toplumun materyal olmayan bakış açısının alanıdır. Örgütsel düzeyde, kültür örgüte bir katkıdır ve en tipik şekliyle değerler ve davranışlar olarak tanımlanmaktadır. Kültür kavramını oluşturan tüm bileşenler, neyin yapılacağı, ne yapılabileceği ve bunun nasıl gerçekleştirileceği konusunda standartlar koyar. Kültür, bireylerin bir örgüt veya toplumun üyesi olarak, akıllarında düşündükleri ve sahip oldukları, bütün yaşam şeklini etkileyen fikir veya kavramlardır(Chuenjit, 2014; 15). Diğer bir tanımlamaya göre ise kültür; gelenek haline gelmiş inançlar, etnik, dinsel değerler tam olarak değişmeden nesilden nesile aktarılan toplumsal grup ilişkileridir (Guiso, Sapinza ve Zingules, 2006;2).

Sosyologlar ve antropologlar toplumun örgütlenme şeklinin kültürün bir yansıması olduğunu düşünmekte olup bu sonuç kültürel inançların önemli bir parçasını yansıtmaktadır. Kültürel inançlar, insanlar arasında etkileşimleri yöneten genelleşmiş düşünce ve fikirlerdir. Ayrıca bu bir halkın arasında, onların ve diğer grupların birbirinden ayrılan bilgilerini de kapsar. Sosyalleşme sürecinde kültür tekelleştirilmekte, korunmakta ve iletilmektedir. Farklı kültürel inançlar bireylerde özellikle belirli bir toplumsal gruba ait olmak veya refah düzeyinde olmak gibi farklı toplumsal özelliklerdeki ekonomik davranışlarda da önemli etkiler yaratmaktadır. Farklı kültürel inançlar üretkenlik, karlılık gibi olguların toplum içi ve toplumlar arası yerinin belirlenmesinde de farklı ilişkiler anlamına gelmektedir (Greif, 1994; 915-916). İşte tam bu noktada ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kültürel öğelerin etkisi mali sosyolojinin araştırma konusu olmaktadır.

Mali sosyoloji, vergiler ve harcamaların nasıl belirlendiğini ve toplumu nasıl etkilediğini araştırmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi ve vergileme ile kamu harcamalarının sosyolojik analizini yapan mali sosyoloji, toplumu ve politik yaşamı ahlaki, ekonomik, kurumsal, kültürel siyasi ve tarihi yönleri ile araştırmaktadır (Sakıncı ve Cura, 2012; 34). Bu bakımdan mali sosyoloji; devletin mali faaliyetlerinin ne makro iktisatta ne mikro iktisatta veya ne de mali kurumların tanımları içerisinde de yer verilmeyen yönlerini daha geniş çerçevede ele alan bir alandır (Bachaus, 2006; 457). Vergilemenin ve kamu maliyesinin arkasındaki sosyal süreçler, özellikle siyasi yaşam için- bir toplumun araştırılmasındaki en önemli başlangıç noktasıdır. Mali sosyolojiyi diğer vergi ve kamu maliyesi yaklaşımlarından ayıran en önemli özellik bu mali değişkenlerin ekonomik etkileri yanında siyasi, kültürel ve kurumsal faktörlerden nasıl etkilendiğini de ortaya koymasıdır. Dolayısıyla mali sosyoloji yaklaşımı maliye politikalarının oluşturulması ve ilgili politikaların ortaya çıkan etkilerini değerlendirirken sosyal, kurumsal ve tarihi etkileri de göz ardı etmemektedir (Campbell, 1993; 163-164). Çünkü tarihsel süreçte toplumsal yapıda meydana gelen her değişim kamu yönetimindeki geçerli rasyonalite anlayışıyla kamu yönetiminin içselleştirdiği topluma hizmet sunma şeklini değiştirmekte, yeni bir örgüt kültürü paralelinde yeni davranış kalıpları oluşturulmasını kaçınılmaz kılmaktadır (Demirel, 2010; 12). Bu değişim süreci toplum içindeki ekonomik ve sosyal kurumların değişimi ile birlikte devletin üretim sürecindeki rolünü de yeniden tanımlamakla kalmamakta birey-birey, birey-toplum ve birey-devlet ilişkilerine de yansımaktadır.

Tarım, sanayi ve günümüz bilgi toplumundaki dönüşümün devlet-birey ilişkisinde yarattığı değişim, devlete atfedilen rol ile birlikte devlet hizmetlerinin temel finansman kaynağı olan vergiye bakışı da etkilemektedir. Vergi vermek ile yönetime katılma hakkı arasında doğrudan bir bağ bulunmaktadır. Dolaylı ve dolaysız yollardan ödedikleri vergiler aracılığıyla bireyler (vatandaşlar) kamu yönetimini ayakta tutmakta, bilincinde olsunlar veya olmasınlar kamu sisteminin bir parçası haline gelmektedirler. Demokrasilerde bütçe ve bütçenin en önemli unsuru olan vergilerin nasıl belirlendiğinden, kamu harcamalarına kimlerin vergi yoluyla ne kadar katkıda bulunduğundan daha önemli pek az konu olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Zenginobuz vd. 2010;8).

Tarım toplumu eşitsizlikleri mutlak gösterip dışsallaştırarak ve bu eşitsizliklerin altını çizerek onları kaçınılmaz, sabit ve doğal göstermekte, dolayısıyla da güçlendirip olağan hale getirmektedir. Tarım toplumu, nispeten yerine oturmuş uzmanlıklarla, bölge, akrabalık, meslek ve rütbelendirme açısından süreklilik kazanmış oldukça belirgin bir toplumsal yapıya sahiptir. Bu yapının elemanları düzenlidir, rastlantsal dağılmamıştır. Bu toplumda işleyen üç can alıcı etken, yani yiyecek üretimi, siyasal merkezileşme ve okur-yazarlık, kültürel ve siyasal sınırların nadiren çakıştığı bir toplumsal yapı oluşturur. Merkezi otorite ile birlikte yerel özerklik taşıyan birimler özünü daha iyi tasvir eder. Sanayi toplumu ise daha farklı özellikler gösterir, ileri düzeyde işbölümünü ortaya çıkarmıştır. Sanayi çağının temel dinamiği büyüme kartezyen ve deneyci felsefelerin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Sürecin devamlılığı da yine büyümenin kendisine bağlıdır. Devlet sanayileşmenin ortaya çıkardığı yeni ilişkilerin, kültürün koruyucusu ve kaçınılmaz olarak türdeş ve standartlaştırıcı bir eğitimin sürdürücüsüdür (Gellner, 1983). Bu noktada tarım toplumunda teba iken sanayi toplumunda vatandaş haline gelen bireyin, küreselleşme ile birlikte bilgi toplumu

olarak nitelendirilen aşamada devlet ile ilişkileri yeniden tanımlanmaktadır. Günümüz bilgi toplumunda ise devlet-birey ilişkisi, hizmet talep eden müşteri birey ve hizmetin arz edicisi devlet şekline büründürülmekte, devlete sınırlı rol atfedilmektedir. Küresel ekonomiye katılma, keyfi devlet davranışları üzerindeki kısıtlamaları daha da sıkılaştırmakta, devletin sermayeyi vergilendirme yeteneğini azaltmakta, mali piyasaların parasal ve mali politikalar üzerindeki denetimlerini artırmaktadır. Vergi sistemlerinin yeniden yapılandırılması konusundaki çalışmalar sırasında ilgi, mevcut vergi yapısının toplum üzerinde meydana getirdiği yükün ağırlığından ziyade, vergilerin ekonomik kararlar üzerindeki bozucu etkileri, adaletsizliği, gereksiz ölçüde karmaşıklığı, büyük vergi kayıp ve kaçakları konuları üzerinde yoğunlaştığı gözlenmektedir (Gökbunar, 1998; 20).

Ekonomik değişimin kurumsal faktörler üzerinde yarattığı etki, bireyin devletle olan ilişkilerini de yeniden tanımlamakla kalmayıp devlet algısını da ortaya çıkan değişimle birlikte vergi kültürünün bileşeni olan faktörlere de yansımaktadır. Kişinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını belirleyen vergi ödeme gücü, aile yapısı ve anlayışı, vergi ahlakı, eğitim durumu, devlete bağlılık, siyasal iktidarı benimseme durumu, yükümlünün diğer yükümlüler hakkındaki görüşleri, kamu hizmetlerinin gerekliliğine olan inanışlar, yükümlünün mesleği, şahsi özellikleri ve kökeni gibi içsel faktörler (Çataloluk, 2005; 216) de bu dönüşüme duyarsız kalamayacaktır. Vergi zihniyeti ve vergi zihniyetinin bir alt bileşeni olarak ele alınabilecek vergi kültürü kavramı başlığı altında ele alınan tüm bu faktörler, mali sosyolojinin bir ürünü olarak değerlendirilebilir. Her iki kavram da vergi mükellefi, vergi idaresi ve devlet arasındaki etkileşimi sosyolojik unsurlar bağlamında ele almaktadır. Her ülkede, ekonomik, politik ve sosyal güçler tek tek ve karşılıklı olarak vergi sisteminin kompozisyonunu etkiler. Diğer taraftan vergi sistemi de ekonomik, sosyal ve siyasi yapıyı etkiler (Ay ve Talaşlı, 2008; 138). Zira bireylerin bir araya gelerek oluşturduğu sosyal örgütlenmelerin ekonomik alanın kavramsallaştırılmasıyla ortaya çıkan kurumsal faktörlerle olan ilişkisinden soyutlamak ve aralarındaki etkileşimi yadsımakta mümkün görünmemektedir. Kültürün kendisi de kurumların da belirleyici olduğu kapalı kurallar bütününe işaret eder (Heinrich vd.1999'dan akt. Torgler, Scheneider, 2004).

Vergileme zihniyeti, vergiyi koyan makamın sahip olduğu ideoloji, iktisadi ahlak ve örf ile benimsediği iktisadi ve siyasi örgütlenme alışımının etkisi ile oluşmuş ve devleti yönetenlerin önemli çoğunluğunda içgüdüsel hale gelmiş vergilemeye dönük temel anlayışlardır. Devlet vergileme yetkisine sahip olduğu için vergileme zihniyeti devlet zihniyeti ile alakalı bir kavramdır (Mutlu, 2009; 15). Bunun içinde devletin vergi politikasını oluştururken ve uygularken verginin genel ve esas ilkelerine bağlı kalması gerekli olduğu gibi; verginin adil olması, tarafsız olması, vergi yasalarının açık ve anlaşılır olması, vergi normlarının istikrarlı ve ihtiyaca yetecek düzeyde olması gerekmektedir (Faralyalı, 2008; 1'den akt. Işık, 2009,857).

İlk kez Schumpeter tarafından açıklanan vergi kültürü ise bir ülkede ve bir toplumda vergilemenin iktisadi, sosyal, kültürel, tarihsel, coğrafi, psikolojik faktörlerden etkilendiğini anlatan bir kavramdır (Pausch 1992'den akt. Reddy, 2005; 6). Schumpeteryan bakış açısına sahip olan Alfons Pausch, : “Vergi kültürü, insan psikolojisinin ve yaratıcılığının bir dışı vurumudur” şeklindeki tanımıyla bir ülkenin vergi kültürünü vergi sisteminin evrimini belirleyen kişiliklerle bağlantılı olarak düşünmektedir. IMF ekonomistlerinden Vito Tanzi, vergi kültürünü “mükellefler

tarafından belirli bir “vergi bilinci” olarak tanımlamaktadır (Canbay ve Çetin, 2007; 57).

Vergi kültürü konusunda son dönemlerde yapılan açıklamalarda ise vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasındaki ilişki tartışmanın temeline oturmuştur. Fakat her iki grup arasındaki etkileşime bakış, hem vergi sisteminin evrimleşmesi hem de ulusal kültürün dikkate alınmaması nedeniyle sınırlı kalmıştır. Bu bakımdan vergi kültürü tanımlanırken, vergi sistemi içindeki bireyler ve gruplar arasındaki ilişkiler kadar verginin toplandığı çevre etrafında insanların düşünme ve uygulama şeklide dikkate alınmalıdır (Chuenjit; 2014; 16).

2.2. Vergi Kültürünün Temel Bileşenleri: Vergi Mükellefi ve Vergi İdaresinin Davranışını Belirleyen Unsurlar

Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını "*pasif*" ve "*aktif*" tepkiler şeklinde iki başlık altında ele almak mümkündür. Vergiye karşı pasif tepki; mükellefin vergi gelirini dolaylı olarak azaltan olumsuz davranışlar göstermesidir. Vergiden kaçınma, çalışma yerine aylıklığı tercih etme, tüketimi kısma gibi vergi ikame etkisi yaratan eylemler bu grupta değerlendirilmektedir. Aktif tepkiler ise vergi kaçakçılığı ve verginin reddi gibi yasal olmayan faaliyetler göstererek bir risk alma durumu söz konusu olmaktadır (Canbay ve Çetin, 2007). Bu bakımdan vergi ödeyenlerin kültürü de üç davranış başlığı altında ele alınabilir; vergiye uyum, vergiden kaçınma, vergi kaçırma. Vergiye uyum, tüm ülkelerde en çok istenen davranıştır. Çünkü vergi mükelleflerinin vergiye uyumu ile daha yüksek gelir elde edilmesi beklenmektedir. Vergiden kaçınma, vergi mükelleflerinin ödenebilir vergi düzeyini azaltmak için yasal yolları kullanmasıdır. Vergi kaçırma ise yasa dışı bir faaliyettir, vergi ile ilgili yükümlülüklerin vergi kanununa aykırı olarak yerine getirilmemesini ve ödenecek vergi miktarının düşürülmesini ifade eder. Bu olgu üzerine ışık tutacak temel soru ise neden insanlar vergi öder şeklindedir. Mükelleflerin vergi uyumu üzerinde, vergi kültürünün etkisi beş değişken üzerinden incelenmektedir (Chuenjit; 2014; 19-26). ; Vergi ödeme eğilimi: Genelde bireylerin vergileri ile finanse edilen kamu mallarından fayda elde etmeleri ile ilişkilendirilmektedir. Vergi mükelleflerinin ahlaki normları: Vergi ahlaki kavramı ile açıklanmaktadır. Vergi ahlakı, vergi ödemeye yönelik içsel motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Bireylerin hükümete güveni ve tarafsızlık algısı: Adaletsiz vergi sistemi, devlette yozlaşma ve bencil güdüler, vergiden kaçınmaya neden olabilmektedir. Vergi ödeyenlerin hakları ve katılımları: Vergi mükelleflerinin vatandaşlık bilinci düzeyi etkili olabilmektedir. Vergi ödeyenlerin sosyo-demografik özellikleri: Yaş, cinsiyet, din, eğitim ve benzerleri

Vergi idaresini vergi kültürü ile ilişkisi ise cebir uygulama hakkı dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Yapılan vergi reformları üzerinde (Chuenjit; 2014; 27-30); Vergi kanunları ve uygulanan politikalar: Hükümetlerin vatandaşlarından daha çok vergi geliri elde etmek için kullandıkları araçları kapsamaktadır. Vergi otoritesinin örgütsel yapısı: Vergi otoritesinin örgütlenme şekli, vergiyi toplayan görevlilerin mükelleflere karşı davranış şekli üzerinde etkili olmaktadır. Vergi kurumlarının kalitesi: Vergi kurumlarının hesap verilebilirlik, şeffaflık ve uygunluk gibi özelliklere sahip olması, mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde etkili olan değişkenlerdir.

Vergi otoritesinin, vergi kültürü üzerinde belirleyici olması temelde, resmi ve gayri resmi kurumların ulusal vergi sistemiyle olan ilişkisinden kaynaklanmaktadır. Çünkü vergi otoritesi, bir ülkenin kültürüyle tarihsel olarak iç içe geçmiş bağımlılıklar ve sürekli etkileşimleri de kapsayan pratik uygulamaları ile de bütünlük içindedir. İkincil olarak çevre ve kısıtlar gibi faktörler vergileme süreci için kuralları koyar. Oyuncular; mükellefler, politikacılar, vergi idaresi, uzmanlar ve akademisyenlerdir. Sürekli devam eden sosyal bağlar ve bağımlılıklar zamanla artmaktadır (Nerre, 2008; 155-162).

Temelde vergi kültürü üzerinde olumsuz etki yaratan unsurlar da; vergi kültürü şoku ve vergi kültürü gecikmesidir. Şoklar bireyin yabancı kültür kalıplarına güvensizlik içinde olma, anlama eksikliği ve huzursuzluk gibi sonuçları olan olumsuz tepkileri kapsar. Vergi kültürü alanında yaşanan şoklar ise yabancı veya bilinmeyen bir vergi kültürünün yerleştirilmesi ile ortaya çıkar. Vergi kültüründe yaşanan şok hem makro hem de mikro düzeyde; hem mükellef hem de vergi idaresi için benzer etkiler yaratarak vergi ahlakının düşmesine ve vergiye karşı direncin artmasına veya yeni kanunlara adaptasyonun çalışma ahlakını olumsuz etkilemesine neden olmaktadır. Vergi kültürü gecikmesi; ulusal vergi kültüründe kanunlar gibi vergi düsturunun bir kısmı değişirken diğer unsurların değişmeden kalması ve vergi kültürünün evrimleşmesinin arkasındaki gecikmeyi ifade eder. Çünkü modern kültürün tüm parçaları aynı hızda değişmemektedir. Batı toplumlarında vergi reformları vergi tabanının değişimi veya vergi oranları gibi unsurları kapsadığından vergi kültürü gecikmesi ne önemli ne de açık olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi kültürü gecikmesi daha çok geçiş ekonomilerinde kendisini göstermektedir. Bu ülkelerde demokratikleşmenin haklar kadar kuralları da kapsadığının anlaşılması, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumu ile bu geçişin ve demokratikleşmenin sağlanmasının uzun dönemli bir süreç olduğu görülmektedir. Bu nedenlerle uluslar arası ve objektif olarak iyi bir vergi sistemini oluşturulması mümkün görülmemektedir (Nerre, 2008).

2.3.Vergi Kültürü Üzerine Yapılan Uygulamalı Çalışmalar ve Sonuçları

Topluma uyum gösterilmesi gereken kurallar, sosyal normlar tarafından belirlenirken söz konusu kurallar devlete atfedilen rol ve eğitim düzeyi ile de yakından ilişkilidir. Bu konudaki ampirik bulgular göstermektedir ki; vergiye gönüllü uyum denetleme mekanizması kadar devlet- toplum ilişkisine de bağlıdır. Vergi idaresi ve devletin davranışları vergiye itaatin temel belirleyicisidir. Bostwana, Amerika ve Güney Afrika üzerinde yapılan ampirik analizlerde kültür riske karşı tutumun belirleyicisi olarak anlamlı bir açıklayıcı değişken olmazken, devlet kurumlarının etkisi önem kazanmaktadır. Devlete, kamu kurumlarına ve adalete güven arttıkça vergiye uyum artmaktadır. Bireyin devleti nasıl algıladığı, vergiyi neden ödediğinin de önemli bir göstergesidir (Cummings, Martinez Vasquez, Mckee, Turgler, 2004).

İsviçre, Belçika ve İspanya üzerinde yapılan ampirik analizde benzer bulgulara sahiptir. Alt kültürlerle sahip bu ülkeler üzerinde yapılan analize göre, ülke içindeki mevcut kültürel farklılıklar, adalet sistemi, parlamento ve hükümete güven, vergi idare stratejisi yanında demografik ve sosyolojik unsurların da önemine vurgu yapılmaktadır. Doğrudan demokrasiye sahip İsviçre’de kurumsal faktörlerin etkisinin anlamlı olduğu saptanırken, yaş, cinsiyet, medeni durum, mali tatmin gibi sosyoekonomik ve

sosyokültürel unsurların ülkeler arasında farklı sonuçlar verdiği belirlenmiştir. Her üç ülkede de milliyetçilik, devlet kurumlarına güven istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar vermiştir (Torgler ve Scheneider, 2004). Eğer insanlar vergi idaresi tarafından usulen kendilerine eşit davranıldığını ve kararların adil alındığını hissedersen, vergiye gönüllü uyum yönündeki motivasyonları artmakta, olumsuz yöndeki davranışlara eğilimleri azalmaktadır. Ek olarak bu etki "ulusal kimlik" yargısı içinde geçerlidir. Davranışın ve karar sürecinin adil kabul edilmesi, insanların grup içerisindeki statüleri kadar kimliğe bağlı olarak grubun statüsüne de belirlenmektedir (Hartner, Rechberger, Kirchler ve Schamann, 2008; 148).

Likhovski, kendi ülkesi Filistin'in İngiliz himayesinde olduğu dönemler de gelir vergisi sistemi ve yerel halkın tepkisi (Yahudiler, Araplar ve diğerleri) üzerinde yaptığı araştırma yapmıştır. Bu araştırmaya göre; tüm İngiliz sömürgelerinde kanunlar aynı olmasına rağmen, uygulamadaki kanunların yerel halkın iş hayatı ile kişisel hayatın Avrupa ve Kuzey Amerika'dan daha farklı örgütlenmesinden dolayı farklılık gösterdiği sonucuna varmıştır. Ayrıca kurumsal faktörler de toplumun vergiye karşı tepkisi üzerinde rol oynamaktadır. Belirli yasal aktörler İngiliz ve Filistin vergi kanunları arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için çalışırken, diğerleri özellikle yöneticiler kanunları yerel şartlarla uyumlu hale getirmek ve gelirleri daha etkin bir şekilde arttırmak için çabalamaktadır (Livingston, 2011).

Vergiye gönüllü uyum konusunda coğrafi ve tarihsel olarak benzer özelliklere sahip olan Kore ve Japonya üzerine ekonomik, ekonomi dışı ve kültürel değişkenler baz alınarak yapılan ampirik analizde vergi kültürü mükellefin devlete bakışından hareketle incelenmiştir. Vergi kültürü adalet sistemi, parlamentoya ve ulusal yönetime güven başlıkları altında değerlendirildiğinde; vergiye uyumun daha yüksek olduğu Japonya'nın daha yüksek bir vergi kültürüne sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Hyun, 2005).

Sahara Çölü'nün Güneyi'ndeki Ülkeler ülkelerinde vergi reformları üzerinde yapılan incelemelerde hesap verilebilirliğin ve kurumların demokratikleşmesinin vergi kültürü üzerinde önemli etkiler yarattığı görülmektedir (Reddy, 2005). Geleneksel iktisat teorisinin varsayımlarının aksine, yolsuzluk, sosyal etkileşim, grup ilişkilerinin yarattığı dinamik, sosyal güç ve geçmiş deneyimlerden etkilenmektedir. Yapılan incelemeden elde edilen sonuca göre; bir bireyin yaşadığı toplumda yasadışı faaliyetler yaygın, daha az suçluluk hissedecektir. Bu durumda birey kendi istekleri doğrultusunda değil, olumsuz davranışların norm haline geldiği toplum kurallarına göre davranabilmektedir. Sosyal normlar, düzgün bireysel davranışlar için yasalara alternatif olabilmektedir. Ancak dedikodu, sürgün, dışlama, kınama vb dış yaptırımlar olmadıkça, suçluluk ve pişmanlık gibi iç yaptırımlar önemini yitirebilecektir (Dong, 2008; 31-32'den akt. Oral ve Sayın, 2009; 159).

Vergi kültürü üzerine uygulamalı çalışma yapılan bir diğer ülke de Kırgızistan'dır. Bu çalışmada Bişkek'te yaşayan 500 vergi mükellefi üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmaya göre; mükelleflerin vergi kültürünün düşük olmasına etki eden önemli faktörler; devlete güveninin olmaması, ödenen vergilerin karşılığının kamu hizmeti olarak geri dönmemesi veya düşük kalitede kamu hizmetlerinin varlığı, vergi kaçakçılığının büyük olması, vergi kanunlarının yapısının karmaşıklığı, vergi sisteminin adaletsizliği ve yeterince şeffaf olmadığı şeklinde elde edilmiştir (Abdieva, Pirimbaev ve Özdil, 2011).

2.4. Türkiye de Vergi Kültürü Üzerine Yapılan İncelemeler

Vergi sistemi, özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarımını siyasi kararlar yoluyla taşımaktadır. Bu nedenle vergi sisteminin etkinliği ve adaleti, üretken bir ekonomik yapı ve siyasi mekanizmaların demokratik işleyişi ile yakından ilişkilidir. Nitekim demokratik sistemin işleyişindeki aksaklıklar, vergiyi bir mali sömürü aracı haline de getirebilmektedir. Türkiye’de Osmanlı döneminden beri, vergi reformlarının asıl amacı vergi toplama usullerinin yani vergi idaresini yeniden düzenlemek ve Hazineye gelir artışı sağlamak olmuş, daha adil ve etkin (kaynak yaratıcı) bir vergi sistemi yönünde vergi reformu vergi değişikliği hareketleri oldukça sınırlı kalmıştır (Kirmanoğlu,2012; 56).

Vergi sisteminin yukarıda değinilen özellikleri konusunda vatandaş algısını inceleyen geniş kapsamlı bir çalışma "Vergi Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Vatandaşların Algıları" araştırmasıdır (Zenginobuz vd., 2010). Araştırma kapsamında demografik etkenler, cinsiyet, meslek grupları vb. unsurlar dikkate alınarak seçilen 2400 örneklem üzerinde ülke sorunları, yönetim kamu hizmetlerinden memnuniyet algısı, vergi adaleti ve eşitlik algısı, tercih edilen vergi sistemi, vergi uyumu, sigortacılık tercihi, vergi denetimi, tarım kesiminin desteklenme yollarını da kapsayan anket çalışması ile vatandaşın vergi algısı üzerine önemli sonuçlar elde etmişlerdir. Görüşülen vatandaşların önemli bir bölümünün Türkiye’deki vergi sisteminin kendilerini doğrudan etkileyen unsurları hakkında doğru bilgiye sahip olduğu görülmektedir. Örneğin, vatandaşların %46’sı gibi önemli bir bölümü Türkiye’de vergilerin çoğunun tüketim vergileri yoluyla toplandığını bilmektedir. Ankete verilen yanıtlar, vatandaşların vergi ödemenin kendilerine ülke yönetiminde söz sahibi olma hakkı verdiği görüşüne kuvvetle katıldıklarını göstermektedir. Ancak, gerek genel olarak demokratik temsilîyet, gerek kamu hizmetlerinin kendisinin ihtiyaçlarını karşılaması, gerekse de kamu yönetiminin etkinliği, şeffaflığı, hesap sorulabilirliği ve yolsuzluğa açık olmaması gibi konularda vatandaş algıları çok olumsuzdur. Türkiye’de demokrasinin işleyişinden memnuniyet, ortalamada 10 puan üzerinden 4.3 gibi düşük bir düzeydedir. Buna rağmen demokrasi ve fikir özgürlüğünü Türkiye’nin en önemli sorunu olarak görenlerin oranının %3’ler düzeyinde kalması, ancak vatandaşların siyasi sistemin kendilerini temsil etme ve arzu ettikleri kamu hizmetlerini üretebilme yeteneği olabileceğine inanç duymamaları ile açıklanabilir (Zenginobuz vd., 2010; 63).

Çalışmadan elde edilen dikkat çekici sonuç ise demokratik bir toplumda, devlet ile birey arasındaki vatandaşlık ilişkisini doğrudan kuran bileşenlerden biri olarak verginin algısını belirleyen kültürel normlara Türkiye özelinde dikkat çekmektedir. Vergiye uyum ve kültür ilişkisi bağlamında da demokratik sistem ve kurumlarına duyulan güven, vergi sistemiyle bir arada düşünülme aralarındaki karşılıklı etkileşim göz ardı edilmemek zorundadır. Bu anlamda desteğin artabilmesi için şüphe yok ki yönetimler devamlı vatandaş merkezli hizmet stratejileri geliştirerek, kaliteli hizmet sunumunun yollar aramak durumundadırlar (Klavuz, 2002;263).

Türkiye’de vergi kültürü ve vergi politikaları etkileşimi üzerine yapılan bir çalışmada ise 2002-2010 yılları arasında uygulanan vergi politikalarının vergi kültürüne bağlı olarak neticeleri değerlendirilmiştir (Gencel ve Kuru, 2012). Türkiye de vergi sisteminin genel özellikleri konusunda; birçok ekonomik faaliyetin kayıt dışı olarak yürütüldüğü, vergi yükünün OECD ülkeleri içinde en düşük olan beş ülkeden ikincisi

olduğu, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla GSYİH içindeki payının daha yüksek olduğu ve uygulanan politikaların verginin tabana yayılmasını sağlayamadığı tespiti yapılmıştır. Vergi sisteminin etkinlik ve adaletten uzaklaşan görüntüsünün, vergi kaçakçılığını kültürel bir norm haline dönüştürdüğü, bununda vergi reformlarını işlevsizleştirdiği savunulmuştur. Dolaylı vergiler üzerinde vergi yükünün daha yüksek olması, belirli kesimlere vergisel avantajların sağlanması ile tüm mükellefleri kapsamayan tedbirlerin alınmamasının vergi sisteminin adil olmadığı düşüncesini pekiştiren unsurlar olarak ifade edilmektedir. Vergi politikalarının, mali görünümün temel belirleyicisi olduğu, vergi bilincini oluşturan temel faktör olarak vergi kültürünü de etkilediği sonucu çıkarılmaktadır.

Vergi bilinci ve vergi algısı konusunda yapılan bir anket çalışmasında üniversite öğrencilerinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını belirlemek için Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler öğrencileri örneklem olarak kullanılmıştır (Sağlam, 2013). Elde edilen bulgulara göre; örneklem grubunun % 67.6'sı verginin bir vatandaşlık görevi olduğu, %83.4'ü verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olduğu, % 90.6'sı verginin ahlaki bir konu olduğunu güçlü bir şekilde kabul etmektedir. Ülkemizdeki vergi sistemine yönelik algı ise; vergi oranlarının ve vergi yükünün yüksek olduğu, vergi sisteminin adaletsiz olduğu şeklindedir. Vergilerin ödenmemesinin kamu sektörünün üzerinde olumsuz etki yaratırken, vergilerin özel sektörü olumsuz etkileyeceği kanaati oluşmamıştır. Eğitim ve kültür seviyesinin artırılması, devletin şeffaflığı, vergi ödemeyenlerin yaptırma tabii tutulmasının vergi bilinci üzerinde olumlu etkisi kabul edilirken; vergi aflarının, vergi bilincini olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

OECD'nin "Vergi Kültürü İnşa Etme: Uyum ve Vatandaşlık" çalışmasında Türkiye'ye ayrılmış bir bölümde mevcuttur (OECD; 2013). Çalışmada genel olarak vergi mükelleflerinin eğitimi, vergi ahlakı, vergiden kaçınma, kamu hizmetlerinden ve demokrasi ile temel devlet kurumlarının düşük düzeyde tatmin, kayıt dışı ekonomi vergi kültürünün göstergeleri olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda vergi otoriteleri, vergi kültüründe erken yaşlarda eğitim olmadan vatandaşların vergi ödemesini gönüllü yapmayacağını vurgulamaktadır. Devletin adalet, dayanışma ve ortak mallara bağlı ahlaki değerleri sosyalleştirmedeki başarısızlığı uyumu sınırlandırabilmektedir. Vatandaşlığın sorumluluk ve haklar demek olduğu vergi konusunda okul çocuklarına verilen eğitimin temel parçası olarak kabul edilmektedir (OECD, 2013; 13-14).

Türkiye özelinde OECD'nin yapmış olduğu çalışmada vergi kültürünün inşa edilebilmesi için iki temel proje ve sonuçları üzerinde durulmuştur. Bunlardan birincisi; çocuklar için Vergibilir Eğitim Programı ile Vergi İletişim Merkezi'nin kurulmasıdır. Vergibilir Eğitim Programı gelecek nesil için vergi farkındalığını arttırmak için üçüncü, dördüncü ve beşinci sınıflarda yaklaşık 4 milyona yakın çocuğa ulaşmıştır. Milli Eğitim Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı işbirliği ile GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı)'nin nezdinde yürütülmektedir. 2011 yılında faaliyete geçen programa 330.000 ilköğretim öğrencisi katılmıştır. İngilizce ve Türkçe olarak hazırlanan web sitesi, eğitici ve eğlenceli oyunlar, hikayeler ve vergi temalı faaliyetleri kapsamaktadır. İkincisi ise Vergi İletişim Merkezi'nin hayata geçirilmesidir. Vergi İletişim Merkezi 2006 yılında kurulmuştur. Temel amacı vergi mükelleflerinin Vergi Gelir İdaresi'nde bilgi erişimini kolaylaştırmaktır. Maliye Bakanlığı'na da bağlı olarak vergi konusunda danışma, suç duyurusu, yönetim ve motorlu taşıtlar vergisi hizmetlerini sağlamaktadır. Bu hizmetler

çağrı merkezi ve elektronik posta yolu ile sağlanmaktadır. Odaklanılan bir diğer nokta da kira gelirlerinin vergilendirilmesinin beyana dayalı olarak yapılmasının yarattığı problemlerdir. Bu problemlerin başında bireylerin vergi dairesine giderek beyanda bulunmayı zaman kaybı olarak görmesi yatmaktadır. Bunu aşmak için her vergi mükellefi için önceden doldurulmuş elektronik vergi dönütü ile Gelir İdaresi Vergi veri tabanından alınan bilgilere erişilmektedir. Vergi konusundaki tüm değişiklikler elektronik dönütlere otomatik olarak yansımaktadır. Bu çalışmanın etkisi kira gelirleri üzerinden vergi ödeyen mükellef sayısının %33 artması olmuştur. Vergi mükelleflerinin idareden kaynaklanan maliyet ve yükü azalmıştır. Vergiye gönüllü uyum ise yükselmiştir (OECD, 2013: 151-153).

3. Değerlendirmeler

Türkiye de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler Konusunda Bazı Göstergeler

OECD ülkeleri üzerine Buehn ve Schnieder (2012) tarafından yapılan çalışma da kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, dolaysız ve dolaylı vergilerin durumu, vergi ahlakı, vergiden kaçınma ve kendi işine sahip olanların oranı belirlenmiştir. Ele alınan dönem için yapılan hesaplamada kayıt altına alınamayan ekonomik faaliyetler için yapılan tahmin OECD ortalamasından yüksektir. OECD için %20.3 olarak tahmin edilen kayıt dışı ekonomi büyüklüğü Türkiye için %30.6'dır. Dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler vergi adaleti açısından kıyaslandığında, vergi gelirleri içindeki paylarının birbirine yakın olması ve dolaysız vergilerin biraz daha yüksek olması tercih edilmeyle birlikte Türkiye de gelir vergisi (%4.9) OECD ortalamasının (%13.1) altında, dolaylı vergiler (Türkiye %31.4, OECD ortalaması %29.4) ise üstünde olduğu görülmektedir. Vergi ahlakı konusunda yapılan hesaplamalarda oluşturulan endekslerde Türkiye 0.7 puan ile bireylerin vergi ödeme sorumluluğunu içselleştiremediği OECD ortalaması (9.5) ile kıyaslandığında açıkça görülmektedir. Vergiden kaçınma eğilimi Türkiye de %2.9 iken OECD ortalaması %1.8 olarak Bu çalışmadan elde edilen bulgularla kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve kendi işine sahip olanların OECD ortalamasının üstünde olduğu düşünüldüğünde, vergi gelirlerinde kişisel gelirden ve mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin daha yüksek olması, vergi sisteminin adaleti konusunda mükellef üzerinde olumlu bir etki bırakmayacağı yargısına ulaşılabilir. Nitekim yapılan uygulamalı araştırmaların sonuçları da bu yargıyı destekler niteliktedir.

Tablo 1'de kişisel gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin, gelir üzerinden alınan vergilere oranı yanında beyannameye dayalı vergiler ile tevkifata tabi tutulan vergilerin oransal değerleri gösterilmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre, mükellefler yıllık kazanç ve iratların tamamı için kanunda aksi belirtilmedikçe yıllık olarak beyanname düzenlemekle hükümlüdür. Kanuna göre esas olan beyan yöntemi, istisna ise tevkifat yöntemidir. Fakat uygulamada vergi kaçırma ihtimalini azalttığı için tevkifat usulü kullanılmaktadır. Bu durum vergi güvenlik önlemlerinin düşük olduğu vergi sistemimiz içinde ücretlilerin vergi yükünü taşıyan kesim olmasını pekiştirmektedir (Yılmaz, 2013). Kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin, gelir üzerinden alınan toplam vergilere oranı, kurumlar vergisinin toplam vergi gelirlerine oranından oldukça yüksektir. 2013 yılı için bu rakam sırasıyla %71'e %29 şeklinde gerçekleşmektedir. Veriler dikkatle incelendiğinde görülmektedir ki beyana dayalı olarak toplanan gelir vergisi, elde edilen gelirin çok küçük bir kısmını oluşturmaktadır. Gelir vergisi tevkifatı

rakamları ise toplam değerlerin %93'ünü oluşturmaktadır. Bu rakamlar genel olarak mükellef davranışları açısından değerlendirildiğinde; elde edilen vergi gelirlerinde vatandaşın vergi bilinci ve vergiye uyumuna dayalı olarak toplanması gereken beyana dayalı vergilerin çok küçük bir tutara tekabül ettiği ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda vergi ahlakı ve vergiden kaçınma oranlarını dikkate alındığı çalışma tablo1 verileri ile birlikte düşündüğümüzde, yıllar itibariyle mükellefin vergiye uyum, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma davranışlarını etkileyecek temel bir yapısal dönüşümün izlerine rastlanamamaktadır.

Vergi sisteminin mevcut yapısında dolaylı vergiler ile vergi adaletini tesis edememesi, mükellef üzerindeki olumsuz algıyı da pekiştirecek niteliktedir. Devletin adalet konusunda yarattığı algı, dayanışma, ortak malların kullanımına duyulan bağlılık, ahlaki değerleri sosyalleştirmedeki başarısı veya başarısızlığı, vatandaşlığın sorumluluk ve haklar demek olduğu üzerine verdiği eğitimle birlikte düşünülme durumundadır. Bu bakımdan Türkiye'de vergi sisteminin adaleti, vatandaşın vergiye uyumu konusunda önemli bir engel, vergi kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarının da dayanağı olarak ortaya çıkabilmektedir. Tüm bu noktalar Türkiye için bir arada düşünüldüğünde bireyin vergiye uyumunu sağlayacak bir vergi kültürünün tesis edilemediği yargısına ulaşılabilecektir.

4.Tartışma ve Sonuç

Mali sosyoloji, özel ekonomiden kamu ekonomisine kaynak aktarılmasını sağlayan vergilerin birey ve toplum üzerindeki etkilerini inceleyen bir alandır. Vergi kültürü de mali sosyoloji içerisinde ele alınan önemli başlıklardan biridir. Vergi kültürü, bir ülkede ve bir toplumda vergilemenin iktisadi, sosyal, kültürel, tarihsel, coğrafi, psikolojik faktörlerden etkilendiğini anlatan bir kavramdır. Toplumsal yapıda meydana gelen her değişim kamu gelirlerinin toplanmasında ve devletin topluma hizmet sunma şeklini değiştirmekte, yeni bir örgüt kültürü paralelinde yeni davranış kalıpları oluşturulmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Dolayısıyla vergi kültürü de bu sürecin neticesinde ortaya çıkan kurumsal değişimlerden soyutlanmaz hale gelmekte ve bu değişimlere bağlı olarak yeniden şekillenmektedir.

Vergi kültürünün, vergi gelirleri üzerindeki etkisini belirlemek için kuramsal ve uygulamalı çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan birçok çalışma iktisadi *alanda a priori* olarak belirlenen neden-sonuç ilişkilerinin karmaşık toplumsal dinamikler söz konusu olduğunda açıklanmasının güçleştiğini de göstermektedir. Kayıtdışı gibi kamu gelirlerinin toplanamamasının sonucu olarak ortaya çıkan bir durum için de benzer çıkarsamayı yapmak –birçok ülke özelinde de-mümkündür.

Verginin kültürel söylemini oluşturan ana temalar olan demokrasi, adalet, eşitlik, vatandaşlık hakları ve görevleri, kamunun hesap verebilirliği hakkında vatandaşın algıları bu konuda önem kazanmaktadır. Dolayısıyla kayıtdışılığın, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi davranışların yalnızca hukuki yaptırımlar yoluyla değil vatandaşın ülkesine ve devletine aidiyetini besleyen unsurla önlenmeye çalışılması, konunun sosyolojik değişkenlerle bağlarının koparılmaması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde tevkifat usulünün beyan usulüne tercih edildiğini görmekteyiz. Bu durum vergi gelirlerinin büyük bir oranının gelir vergisinden elde edilmesine neden olmaktadır. Dolaylı vergilerden elde edilen gelirlerin ve kayıt

dışılığın OECD ortalamasından yüksek, vergi ahlakının ise düşük olduğu göz önünde bulundurulduğunda; vergi sisteminin adaletinin mükellef nezdinde yaratacağı algının olumsuz olacağı yargısına ulaşılabilir. Benzer şekilde vergiden kaçınma eğiliminin OECD ortalamasından yüksek olması da bu yargıyı destekler niteliktedir. Bu tespitler çerçevesinde Türkiye’de vergi kültürünün yeterince oluşmadığı söylenebilir.

Türkiye’de vergi kültürünün tesis edilmesi, vatandaş olmanın yükümlülüklerinin benimsetilmesi ile gerçekleşebilecektir. Tam da bu nedenle Maliye Bakanlığı’na hayata geçirilen projelerin temelinde eğitim ile vergi bilinci konusunda sağlanacak zihniyet değişimi hedeflenmektedir. Bunun yanında demokratik bir sistemin işlerliği, hesap verme sorumluluğu, şeffaflığın sağlanması da vatandaşa ödediği verginin kendisine kamu hizmeti olarak döneceği düşüncesini destekleyecek, vergiye karşı yasal veya yasa dışı olumsuz davranışları azaltacaktır. Gelişmiş ülkeler üzerine yapılan incelemeler, vatandaş, devlet, vergi ve kamu hizmetleri konusunda tesis edilen güvenin temeline bu değişkenleri koymaktadır.

KAYNAKÇA

- Abdieva, R., Pirimbaev J. ve T. Özdil, 2011. “Kırgızistan’da Vergi Kültürü ve Belirleyenleri”, International Conference on Eurasian Economies, Session 5C:Orta Asya Ekonomileri II
- Ay H. ve E.Talaşlı, 2008. “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişkisi”, Maliye Dergisi, 154
- Bachaus J., 2006.“Fiscal Socioldogy: Guest editor’s introduction”, Journal of Economic Behaviour and Organization, 59, 457-459
- Buehn, A. ve F. Schneider, 2012. “Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What do we (not) know?”, CESifo Working Paper, 4004
- Campell, J., 1993. "The State and Fiscal Sociology", Annual Review of Sociology, 19, 163-185
- Canbay, T. ve G. Çetin, 2007. “Vergiye Uyum Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3, 3
- Cummings, R., Vazquez, J. M., Mckee, M. ve B. Torgler, 2004. “Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey”, Center for Research in Economics, Management and the Arts
- Çataloluk, C., 2008. "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1
- Chuenjit, P., 2014. “The Culture of Taxation:Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration”, Journal of Social Science and Population Studies, 22, 1, 14-34
- Demirel, D., 2010.“Küresel Eksende Devletin Yeni Kimliği“, Sayıştay Dergisi, 60
- Gellner, E., 1983. Ulus ve Ulusçuluk, Orta Avrupalı Milliyetçilik Çalışma Merkezi, Prag
- Gencel, U. ve E.Kuru, 2012. “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, Yönetim Bilimleri Dergisi, 10(20), 29-60
- Gökbunar, A., 1998. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4

- Greif, A., 1994. "Cultural Beliefs and the Organization of Society: A Historical and Theoretical Reflection on Collectivist and Individualist Society", *The Journal of Political Economy*, 102(5), .912-950
- Guiso, L., P. Sapienza ve L. Zingales , 2006. "Does Culture Affect Economic Outcomes", *The Journal of Economic Perspective*, 20(2), 23–48
- Hartner M., Rechberger, S., Kirchler, E. ve A. Schaman, 2008. "Procedural Fairness and Tax Compliance", *Economic Analysis and Policy*, 38(1)
- Hyun, K., 2005. "Tax Compliance in Korea and Japan: Why are they different?", *Policy Research Institute, Ministry of Finance*
- Kirmanoğlu, H., 2012. "Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzaltıncı Seri, Cumhuriyet’in Yetmişbeşinci Yılı Özel Sayısı, İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları*, 551, .55-82
- Işık, A., 2009. "Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü", *Ekonomik Akademik Bakış*, 9(2), 851-865
- Livingston, M., 2010. "Tax Culture, Tax History and the Limits of Convergence: A Comment on Professor Likhovski Article", *Comparative Law and Culture, Theoretical Inquires in Law Forum*, 11 (2)
- Kılavuz, R., 2002. "Yönelimsel Etik ve Halkın Yönelimsel Etik Oluşumuna Etkileri", *CÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 255-266
- Mutlu, A., 2009. "Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi", *Mali Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın 2009* 390
- Nerre, B., 2004. "Modelling Tax Culture", presented the Annual Meeting of Public Choice Society, March, Sandiego
- Nerre, B., 2008. "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", *Economic Anaysis and Polic*, 38(1)
- OECD, 2013. *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education*
- Oral, B. v F.Sayın, 2009. "Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye için Eşbütünleşme Analizi", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52.Seri
- Sağlam, M., 2013. "Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci", *Sosyo Ekonomi*, 1
- Sandra, R., 2005, *Tax Culture from a South African Perspective*, Master Thesis, School of Accountancy University of KwaZulu Natal
- Saraçoğlu, F., 2008, "Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler", *Eskişehir Osmangazi İİBF Dergisi*, 3(1), 59-74
- Torgler, B. ve F. Schneider, 2004. "Does Culture Influence Tax Morale: Evidence from Different European Countries", *Center for Research in Economics, Management and Arts*
- Yılmaz, A., 2013. "Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları", *Uzman Bakış Dergisi*, 1

Tablo1. Beyana Dayalı Gelir Vergisi ve Gelir Vergisi Tevkifatı Oranları (% olarak)

Yıllar	Gelir Vergisi/Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Gelir Vergisi/Toplam Vergi Gelirleri	Beyana Dayalı Gelir Vergisi/Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Tevkifatı/Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi/Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Beyana Dayalı Kurumlar Vergisi/Gelirden Üzerinden Alınan Vergiler	Kurumlar Vergisi Tevkifatı/Gelirden Alınan Vergiler
1998	82	38	8	72	18	9	2
1999	76	33	1	81	24	8	1
2000	60	23	6	91	22	4	0
2001	74	29	4	94	24	4	0
2002	71	23	6	91	29	6	0
2003	66	20	6	90	34	6	0
2004	67	20	6	90	33	3	0
2005	66	20	6	90	34	2	0
2006	72	21	5	91	28	2	0
2007	71	22	5	92	29	2	0
2008	70	23	5	91	31	2	0
2009	69	23	5	92	31	2	0
2010	68	21	5	92	32	2	0
2011	67	21	5	92	33	5	0
2012	68	22	5	92	32	3	0
2013	71	21	5	93	29	3	0

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (2014) verilerinden yararlanılarak hesaplanmıştır