

KÜLTÜRÜN VERGİ KÜLTÜRÜ ÜZERİNE ETKİSİ

EFFECT OF CULTURE ON TAX CULTURE



Ufuk ÜNLÜ*

ÖZ

İnsanların bir arada yaşama ihtiyacı kültürün oluşumunu sağladığı gibi, devlet mekanizmasına olan ihtiyacı da meydana getirmiştir. Devletin varlığı, en önemli gelir kaynağı olan vergiyi doğurmuş, bu anlamda devlet-vatandaş ilişkisi, vergi ödeme bilinci ve vergisel adalet anlayışı topluma ait vergi kültürünün oluşumuna katkıda bulunmuştur. Toplumların zaman içerisinde oluşan değerleri, inançları, gelenekleri ve davranışları vergi kültürü üzerinde etkiler bırakmıştır. Bu nedenle her toplumun vergiye bakış açısı farklı olmuştur. Sosyal süreçler ile toplum üzerinde zorlayıcı gücü olan verginin etkileşime yönelik zaman içerisinde birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı, oldukça geniş bir kavram olan kültür olgusunun vergi kültürünü nasıl etkilediğini ve vergi kültürünün daha kapsayıcı bir unsur

ABSTRACT

While the need for living together has created the culture, it also necessitates a state mechanism. The existence of state has created taxes, in this sense, state-citizen relationship, tax consciousness and tax justice have contributed the creation of a tax culture of the society. Values, beliefs, customs and behaviours that have been formed by the time have effects on the tax culture. Therefore, the tax perspective of each society differs. There have been many studies on the interaction of taxes which has compulsory effects on social mechanisms and the society itself.

Keywords: Culture, tax culture, basic values, taxpayer

Jel Classification Codes: H20, Z10.

* Dr., ufukunlu@basbakanlik.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2547-7609.

Ünlü, U. (Ekim 2020). Kültürün Vergi Kültürü Üzerine Etkisi, *Vergi Raporu*, 253, (137-149).

olan kültüre bağlı olarak nasıl değiştiğini açıklamaya çalışmaktır.

Anahtar Kelimeler: Kültür, Vergi Kültürü, Temel Değerler, Mükellef.

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, Z10.

GİRİŞ

Tarihsel süreç içerisinde oluşan kültür, toplumların kendilerine ait özelliklerini taşıyan, nesilden nesile aktarılan ve içinde yaşayan tüm insanları saran temel değerler, normlar, inançlar ve davranışlar olarak tanımlanır. Kültür gelecek nesillere kalan bir miras olduğu gibi, aynı zamanda toplumsal dinamikleri şekillendiren davranışlar bütünüdür. Devlet politikalarının oluşumu ve vatandaşların buna ilişkin tepkileri de kültürel unsurlardan nasibini almıştır. Devlet-vatandaş ilişkisinin en resmi şekilde uygulandığı konulardan biri vergilendirmedir. Kanun koyucu tarafından belirlenen vergilendirme, yürürlükteki mevzuatın ötesinde, esasında toplumda oluşan vergi kültürü tarafından şekillenmektedir.

Devlet ve vatandaş arasındaki ilişkinin manevi boyutları vardır. Burada temel belirleyicilerin güven, sadakat ve adalet gibi duygusal bağlar olduğu bilinir. Manevi ilişkinin sağlam bir şekilde oluşturulması ya da bir başka deyişle vergi kültürünün başarılı dizaynı, özellikle verginin ödeme kabiliyetini derinden etkiler. Bu kapsamda çalışmamızda, öncelikle kültür ve vergi kültürü kavramları açıklanacak, ardından kültür ile vergi kültürünün etkileşimi bu alanda yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalarla anlatılacaktır.

1- KÜLTÜR KAVRAMI

Kültür, sosyal bilimlerin alanının en karmaşık ve üzerine çok fazla araştırma yapılan konularından biridir. Antropoloji, sosyoloji, felsefe, tarih, ekonomi gibi birçok bilim dalının temel argümanlarından biri kültürdür. Latince kökenli cultura kelimesinden gelen kültür kavramı, bu haliyle ürün yetiştirme, toprağı ıslah etme anlamına gelmektedir.¹

Kültürle ilgili farklı bilim dallarında yüzlerce tanımlama vardır. Zira böylesine soyut bir konunun kavramsallaştırılması da hayli zordur. Fukuyama (2000) tarafından yapılan kültür tanımı, “doğuştan aktarılan ahlaki alışkanlıklar” şeklindedir.² (Fukuyama, 2000:50). Schwartz (2006) kültürü, temel değerler merkezi olarak görür.³ Ona göre kültür; bireyler arasında semboller, değerler, davranışlar ve yaygın inançların zengin karışımıdır. Hofstede’nin (2001) tanımı da Schwartz benzer şekilde kültürü değerler sistemi olarak tarif eder. Hofstede açısından kültürün temel ögesi değerlerdir.⁴ UNESCO’nun 1969 yılında yapmış olduğu tanıma göre kültür, “bir insan topluluğunun kendi tarihi tekamülü hususunda sahip olduğu şuurlardır; o surette ki, bu insan topluluğu bu tarihi tekamül şuurlarına atfen varlığını devam ettirme azmini gösterir ve gelişmesini sağlar”.⁵

¹ Emre GÖKALP. *Kültür: Antropolojik Yaklaşımlar*. Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1315. Eskişehir. 2011. s.25-26.

² Francis FUKUYAMA. *Güven - Sosyal Erdemler ve Refahın Yaratılması*. Çev. Ahmet Buğdaycı. İstanbul. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları. 2000. s.50.

³ Shalom SCHWARTZ. “A Theory of Cultural Value Orientations: Explication and Applications”. *Comparative Sociology*. 5(2-3). 2006. s.138.

⁴ Geert HOFSTEDE. *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*, Thousand Oaks, Calif.: Sage Publications. 2001. s.9-10.

⁵ Bekir KOCADAŞ. “Kültür ve Medya”. *BİLİG Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı: 34. 2005. s.3.

Kültürü sistemli bir şekilde inceleyen Gökalp, “yalnız bir milletin dinî, ahlakî, hukukî, akli, estetik, lisanî, iktisadî ve fennî” ifadesiyle kültürü tarif eder.⁶ Turhan tarafından yapılan tanımlamada ise kültürün hayat tarzı olduğuna atıf yapılmakta ve en önemli özelliğinin bir toplumu diğer toplumdan ayıran yegane bir olgu olduğu vurgulanmaktadır.⁷ Güngör’ün söylemi ise kültürün manevi olduğuna işaret eder. Ona göre kültür; “bir inançlar, bilgiler, hisler ve heyecanlar bütünüdür”. Kültürün çıkış noktası manevi olmakla birlikte, uygulama sürecinde maddi hallere bürünür. İnancın maddi boyutunun namaz ibadetiyle maddileşmesi bunun en iyi örneklerdendir.⁸

Kültür genel anlamda, ait olduğu toplumun

yaşama biçimini belirler. Bilme ve yapabilmenin ifadelendirilmesi kültür ile ilgili bir durumdur. İnsanlar belirli bir toplumun üyesi olarak tabiatı ve kendisini nasıl idare edeceğini kültürel olgularla tespit eder.⁹ Bu açıdan insan doğası ve doğuştan getirilen bazı özellikler tüm insanlarda ortaktır. Kişilik ise sonradan öğrenilen kültür ile harmanlanır. Yemek, barınma, giyinme ya da çoğalma gibi fizyolojik ihtiyaçlar doğuştan gelir ve tüm bunlar kültür ile tanıştığında kural, norm ve davranış haline gelir.¹⁰ Beslenme fizyolojik bir ihtiyaç iken, ne yenileceği ve nasıl beslenileceği ise kültür tarafından şekillenir.¹¹ Kültürün insan hayatındaki yeri ve düzeyi Hofstede, aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi açıklar;

Şekil 1: Kültürün Üç Düzeyi



Kaynak: Hofstede, G. (2001). *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*, Thousand Oaks, Calif.: Sage Publications, s.51.

⁶ Ziya GÖKALP. *Türkçülüğün Esasları*. İnkılap Yayınları. İstanbul. 1994. s.25.

⁷ Mümtaz TURHAN. *Kültür Değişimleri*. İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Yayınları. İstanbul. 1951. s.45.

⁸ Erol GÜNGÖR. *Kültür Değişmesi ve Milliyetçilik*. Ötüken Yayınevi. İstanbul. 1986. s.15.

⁹ Mümtaz TURHAN. *a.g.e.* s.30.

¹⁰ Geert HOFSTEDE. *a.g.e.* s.11.

¹¹ Mümtaz TURHAN. *a.g.e.* s.31.

Esasında her birey, bir kültüre hazır doğar. Yaşanılan çevrede maddi – manevi karşılaşılan her şey, kültürün unsuru olarak kabul edilir. İnsan davranışının öğrenilen yönü kültürün kendisidir. Bu açıdan bakıldığında insan çevresinden ayrı düşünülemez ve içine doğduğu kültürün unsuru olarak kabul görür. Zaman içerisinde kültür değişimlerden etkilenir yahut bireyler kendi kültürünü değiştirebilir.¹² Bu durum kültürün değişimle gelişen, dinamik bir yapıya sahip olduğunu gösterir.

Kültür o kadar geniş bir kavramdır ki, topluma ait tüm değerleri ve eserleri kapsamaktadır. Burada sıklıkla üzerinde durulanlar “değer” ve “eser” kavramlarıdır. Dolayısıyla toplumu oluşturan değerler ile ortaya çıkarılan eserlerin bütünü kültürü tanımlamaktadır.¹³ Değerler, kültürün durağan yapısına eserler ise değişim ve devamlılık özelliğine yöneliktir. Devamlılıktan; değişim, teknolojik faktörler, diğer kültürlerle temas ve çevresel özellikler algılanmalıdır. Değerlerin davranış kalıplarına yansımaları, devamlılığı ve nesilden nesile aktarımı sağlamaktadır. Davranışların sürekli tekrarı, onların grup üyeleri tarafından paylaşılarak kabul ve görmesi ve nihayetinde davranış kalıbı olmasına sebebiyet verir. Topluma katılan her birey değerlerin yanında bu davranışları da öğrenir, uygular.¹⁴ Her birey kültürden yeni bir şey alır ve kültüre yeni bir şey katar. Tarihsel süreç içerisinde bu döngü devam eder.

İnsan yaşamının tüm dizyanı kültür tarafından belirlenir. Doğum ve ölüm olaylarına verilen tepkiler, çocuk odasının rengi, ibadet şekilleri, ebeveyne saygı, yemek alışkanlıkları ve akla ge-

lebilecek maddi manevi tüm unsurlar kültürün izlerini taşır. Birey hangi kültürün içinde doğarsa, o kültürün parçası olur. Tutum ve davranışların kalıtsal hale gelmesi kültürü taşır. Nitekim kültürü doğumla ve genetik özelliklerle bireyden bireye geçmez. Doğduktan sonra tekrarlamalarla öğrenilir. Zaman içerisinde karşılaşılan ihtiyaçlara karşı, kültür sayesinde ortak çözümler üretilir.

2- VERGİ KÜLTÜRÜ

Geniş bir kavram olarak kültürün sadece temel değerlerden, alışkanlıklardan veya edebi eserlerden oluştuğu söylenemez. Kültür denildiğinde toplumsal yaşamın tüm sosyal açımları ve insana dair her durum akla gelir. Bu açıdan kültürün ekonomiden ayrı tutulması mümkün değildir.¹⁵ Ekonominin en önemli parçalarından vergi kabaca, devletin kamu hizmetlerinde harcanmak üzere vatandaşlardan topladığı para olarak tanımlanabilir. Vergiye ilişkin maddi ve manevi unsurların etkileşimi ve vergide yer alan tüm aktörlerin algılama düzeyleri vergi kültürü kavramını meydana getirirler.

İlk kez Schumpeter tarafından *“herhangi bir sosyal kurum gibi alınan her vergi, kendisinin ekonomik ve psikolojik açıdan uygunluğunu ve geçerliliğini yansıtmaktadır ancak diğer sosyal kurumların aksine vergi ve vergi sistemi sonsuz yaşamaz”* şeklinde ifade edilen vergi kültürü kavramı, vergilendirmenin birçok alandan etkilenen bir olgu olduğunu ortaya koymaktadır.¹⁶ Pausch ise vergi kültürünü, birey psikolojisinin ve yaratıcı yönünün dışı vurumu olarak tanımlamıştır.¹⁷ Ver-

¹² Metin ÖZBEK. *Dünden Bugüne İnsan*. İmge Kitabevi. Ankara. 2000. s.21.

¹³ Coşkun Can AKTAN ve Hasan TUTAR. “Bir Sosyal Sabit Sermaye Olarak Kültür”. *Pazarlama ve İletişim Kültürü Dergisi*. 6(20). 2007. s.3.

¹⁴ Halil İbrahim DEMİR. “Kültür, Vergi Kültürü ve Vergi Anlayışı”. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2(2). 2018. s.103.

¹⁵ Abdülkadir IŞIK. “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”. *Ege Akademik Bakış* 9(2).2009. s.856.

¹⁶ Joseph SCHUMPETER. *Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer*. Der Deutsche Volkswirt, Vol. 4. 1929. s.380.

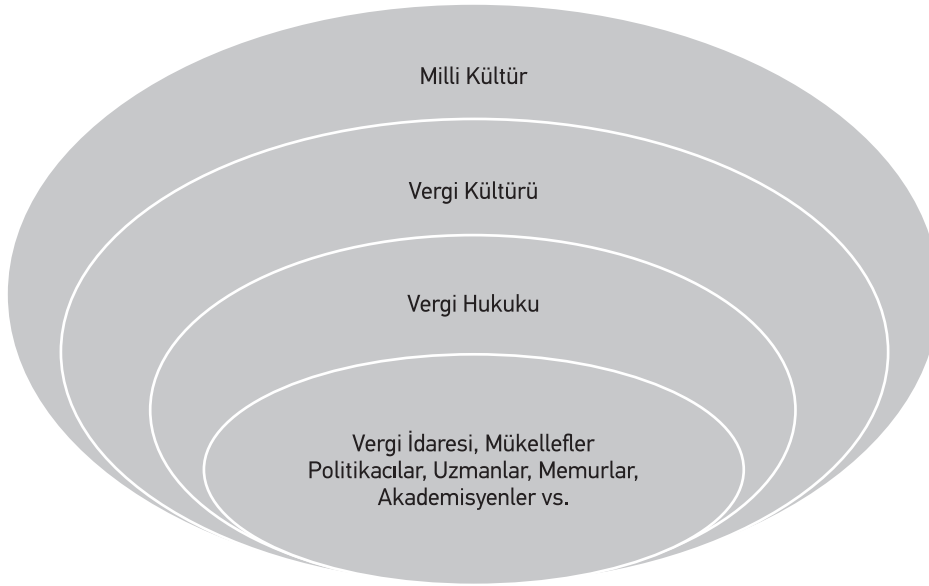
¹⁷ Tülin CANBAY ve Güneş, ÇETİN. “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(3), 2007. s.54.

gi uyumuna ve bunların ülkeler arası farklılığına dikkat çeken Hyun, “*vergi uyum davranışını açıklamak için üzerinde durulmamış arta kalan faktörler*” şeklinde vergi kültürünü ifade etmiştir.¹⁸

Işık tarafından yapılan tanım, verginin ödenmesi yönüne atıf yaparak, vatandaşın hür vicdanında vergi verme gereğini hissetmesi” denilerek belirtilmiştir.¹⁹ Vergi kültürünün vergiyi algılama tarzı ve vatandaşın vergiye bakış açısı olduğunu Canbay ve Çetin ifade etmişlerdir.²⁰ Bu anlamda vergi kültürü, toplumun vergiye karşı tutunduğu tavır, sergilenen davranış ve algılanan vergilen-dirme düzeyi şeklinde tarif edilebilir.

Vergi kültürü kavramının ortaya çıktığı ilk yıllarda sadece vergi sistemini oluşturan kuruculara yer verilirken, ilerleyen zamanda anılan kavramın içerisine vergi mükellefleri de dahil edilmiştir.²¹ Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiler, bağlantılar ve tüm bunlara özgü emredici kurallar o ülkenin vergi kültürünü oluşturmaktadır. Bu bakımdan verginin ödenmesi, vergileme ilkeleri ve vergi kültürüne ait tüm unsurlar kültürel normlardan ve geleneklerden etkilenecek vergi kültürünün alt basamaklarını inşa ederler.

Şekil 2: Kültürün Bir Unsuru Olarak Vergi Kültürü (Vergi Kültürünün Bileşenleri)



Kaynak: Nerre, B. (2008). Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, Economic Analysis & Policy, 38(1), s.15

¹⁸ Jin Kwon HYUN, “Tax Compliances in Korea And Japan: Why Are They So Different?”. The Journal Of The Korean Economy, 7(1). 2006. s.146.

¹⁹ Abdülkadir IŞIK. a.g.e. s.856.

²⁰ Tülin CANBAY ve Güneş, ÇETİN. a.g.e. s.55.

²¹ Birger NERRE. “The Concept Of Tax Culture”, Intereconomics, 41(4). 2006. s.189.

Şekil-2’de vergi kültürünün milli kültürün bir parçası olduğu ve bu kültüre ilişkin alt bileşen olarak vergi hukukunda mükelleflerin, politikacıların, uzmanların, memurların, akademisyenlerin ve diğer unsurların aktör olarak yer aldığı görülmektedir. Vergi kültürünün bileşenlerini oluşturan bu unsurların sürekli etkileşim halinde olduğu bilinmektedir.

Ülkelerin kendilerine ait vergisel yapıları vardır. Vergi kültürü her ülkenin kendine ait ekonomik, sosyolojik ve tarihsel izlerini taşır. Bir başka deyişle, ekonomik ve sosyal yapının etkileriyle vergi kültürü meydana gelir. Mükellefte oluşacak vergi kültürü tüm bunlardan etkilendiği gibi, bu kültürün korunması ve yıpratılmaması gerekir. Bu nedenle devlet erkleri, vergi politikasını inşa ederken ve uygularken evrensel vergilendirme ilkelerine uygun kurallar benimsemeli, şeffaflık, adalet, açıklık gibi ilkelere mümkün olduğunca

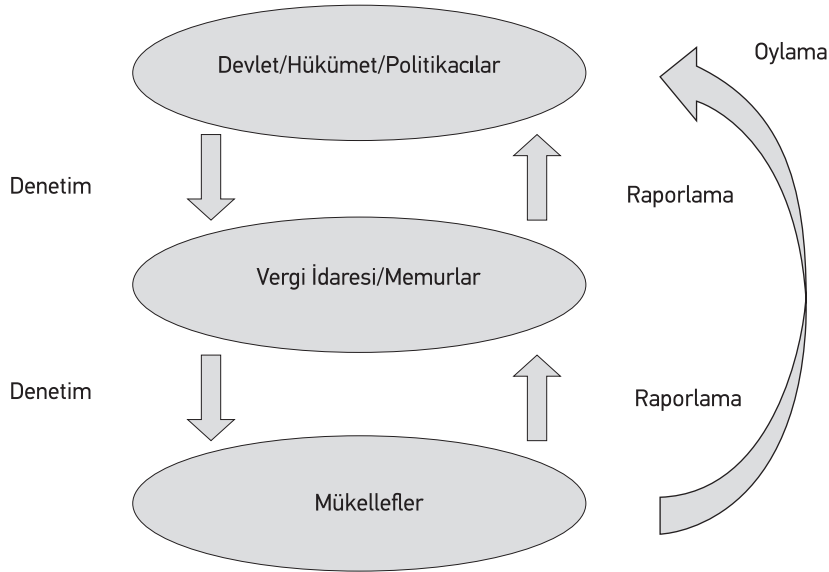
riayet etmelidir. Bu durum sağlıklı bir vergi kültürünün oluşumunda oldukça önemlidir.²² Ekonomik sistem içerisinde vergiyi ödeyen mükelleflerin vergi ödeme eğilimlerinin seyrini belirleyen devlet tarafından uygulanan vergilendirme politikalarıdır.

Vergi kültürünün vergilendirme ilkeleri ile kültürel değerlerin etkileşimi ile meydana geldiğini ileri süren Nerre, vergi kültürünü farklı boyutlarda analiz etmeye çalışmıştır.²³ Nerre tarafından vergi kültürü modelleri, “basitleştirilmiş” ve “iç içe geçmiş” model olarak ikiye ayrılmıştır.

2.1- Basitleştirilmiş Vergi Kültürü Modeli

Basitleştirilmiş modelde siyasal karar alıcılardan vergi idaresine, oradan da mükelleflere uzanan bir vergi sistemi bulunmaktadır. Bu modele ilişkin tasarım aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

Şekil 3: Basitleştirilmiş Vergi Kültürü Modeli



Kaynak: Nerré, B. (2006). The Concept Of Tax Culture, Intereconomics, 41(4), s. 190.

²² Tülin CANBAY ve Güneş ÇETİN. *a.g.e.* s.59.

²³ Birger NERRE. *a.g.e.* s.190.

Bu modelde siyasi karar alıcılar ile vergi mükellefleri arasında hiyerarşik bir yapı söz konusudur. Bu yapı içerisindeki aktörler vergi kültürünü oluşturmaktadır. Bu modelde oyunun kurallarını belirleyen siyasi karar alıcılardır. Oyunun kuralları vergi idaresi tarafından yönetilmekte ve idare bu noktada siyasi karar alıcılara bilgi sunan bir konumda bulunmaktadır. Yine bu modelde siyasi karar alıcı olan hükümetin vergi mükellefleri ile birebir ilişkisi söz konusu olmayıp vekiller aracılığıyla iş yürütülmektedir. Hükümet burada bilgi akışının maaş, özlük hakkı vb. maliyetlerine katlanmaktadır. Modeldeki üçlü arasında yaşanan sorunlar, vergi kültür düzeyini belirlemede öncelikli konumdur. Vergi mükellefleri üzerinde vergi idaresi denetim yetkisine sahip olmakta ve ancak bu durum vergi mükellefleri açısından

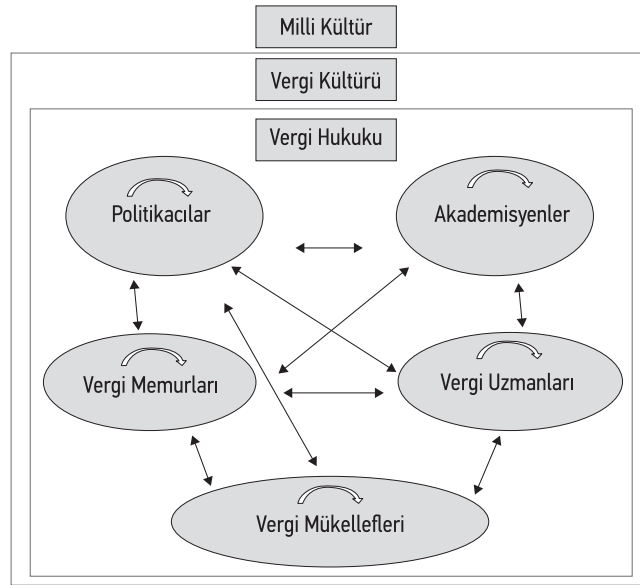
yalnızca siyasal karar alma sürecinde mümkün olmaktadır.²⁴

Siyasi karar alıcıların vergi idaresi tam anlamıyla kontrol edememesi, yüksek maliyetlerin ortaya çıkması ve vergi kaçırma olaylarının yaşanma ihtimali bu modelin vergi kültürünü istenilen düzeyde ortaya koyamadığını net olarak karşımıza çıkarmaktadır.²⁵

2.2- İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli

İç içe geçmiş vergi kültürü modelinde siyasi karar alıcıların, vergi idaresinin ve mükelleflerin yanında, basitleştirilmiş modelden farklı olarak politikacılar, vergi uzmanları, vergi memurları ve akademisyenler bulunmaktadır.²⁶ Modelin şekli aşağıda gösterilmiştir.

Şekil 4: İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli



Kaynak: Nerré, B. (2006). The Concept Of Tax Culture, Intereconomics, 41(4), s. 198.

²⁴ Michael ALLINGHAM ve Agnar SANDMO. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. Journal of Public Economics. 1. 1972. s.325.

²⁵ Birger, NERRE. a.g.e. s.192.

²⁶ Birger, NERRE. a.g.e. s.196.

Söz konusu modelde milli kültür ile vergi kültürünü meydana getiren alt elementler iç içe geçmiştir. Kültürel değerler ve tarihsel sahnede iz bırakan kurumlar vergi hukukunun zeminini oluştururlar. Vergi hukuku içerisinde yer alan politikacılar, vergi uzmanları, vergi memurları ve akademisyenler birbirleriyle olan ilişkileri kapsamında bir anlamda vergi oyunu oynarlar. Burada oyunun kuralları vergi kültürü tarafından belirlenir. Milli kültürün hem vergi kültürünü hem de vergi hukukunu kapsıyor olması nedeniyle, yukarıda sayılan alt elementler arasındaki etkileşim, milli kültür ve vergi kültürü arasındaki ilişkiyi de etkiler.²⁷

Vergi kültürü, insan davranışlarını derinden etkiler. Sorumluluk duygusu, diğer kişilere saygı, vatan-millet sevgisi ve yardımlaşma gibi temel değerlerine ait davranışların vergi kültüründen etkilendiği bilinmektedir. Ancak söz konusu değerlere bağlı olmama halinde, değerlerin dejenerasyonu durumu ortaya çıkmaktadır. Toplumsal çıkar ile bireysel çıkarlar arasında kalan mükelleflerin hangi davranışı tercih edecekleri, temel değerlere ve nihayetinde vergi kültürüne ne derece bağlı olduklarını göstermektedir.²⁸ Dolayısıyla bu modele mükellefin tutum ve davranışlarının eklenmesi, modelin daha fazla anlam kazanmasına katkıda bulunacaktır.

3- KÜLTÜR – VERGİ KÜLTÜRÜ ETKİLEŞİMİ

Kültürün, vergi kültürünü nasıl etkilediği ve etkileşime yönelik yapılan çalışmalar bu bölüm içerisinde aşağıdaki başlıklar altında ele alınmıştır.

3.1- Kültür – Vergi Kültürünü Nasıl Etkiler?

Nerre'ye göre 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”* olarak ifade edilir.²⁹ Görüldüğü üzere tanımdaki ifade, kültürün vergi kültürünü kapsadığını ve sistem içerisindeki tüm aktörlerin etkileşim halinde olduklarını belirtmektedir.

Vergi kültürü kavramını oluşturan “kültür” ve “vergi” ibareleri birleştiğinde evrensel bir vergi sisteminin oluşamayacağına işaret eder. Zira adalet, şeffaflık, sorumluluk gibi temel değerlerin her ülkede veya her toplumda farklı şekillenmesi, o ülkeye veya topluma ait vergi kültürünün de farklı olması sonucunu doğuracaktır. Buna karşın küreselleşen dünya da, teknolojik gelişmelerin hızlanması, mesafelerin saatlerle sınırlı olması, kültürlerarası etkileşimi daha da hızlı hale getirmiştir. Bu değişim kültürler üzerinde kimi zaman olumlu, kimi zaman da olumsuz etkilere neden olmuştur. Ancak genelde gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere transfer olan kültürel değerler, nüfuz ettiği toplumun şeklini almış ya da hükümetler tarafından şekillendirilerek o topluma uygun hale getirilmiştir.³⁰ Bu doğrultuda sağlanan başarı, kültürel değişimlerin ve akımların önünü açmıştır.

Ekonomik yaşam üzerinde kültürel faktörlerin etkisi, daha özel bir alan olan vergilendirme için önem arz etmektedir. Vergi gelirlerinin yüksekliği, iktisadi büyümeyi sağlamak isteyen ül-

²⁷ Doğan, BAKIRTAŞ. “Kurumlar, Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme”. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 9(1). 2016. s.77.

²⁸ Tülin CANBAY ve Güneş ÇETİN. a.g.e. s.60.

²⁹ Birger NERRÉ. “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. 2001. s.288-289.

³⁰ Tülin CANBAY ve Güneş, ÇETİN. a.g.e. s.58.

kelerin yeterli kaynağa ulaşabilmeleri açısından olmazsa olmaz koşullardandır. Devlete ait gelirlerden en yüksek payı vergiler almakta, iktisadi büyümenin anahtarı ve finansmanı yüksek vergi geliri olarak görünmektedir. Bu anlamda vatandaşların vergiye uyumunu etkileme gücü, toplum yaşamını şekillendiren kültürel faktörlere aittir. Kültürel faktörlerin etkisiyle vergiye uyumun artırılması, kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçırma faaliyetlerini azaltacaktır. Nitekim kültürel faktörlerin ve milli kültür seviyesinin vergiye uyumunu belirlediğine yönelik fazlaca çalışma bulunmaktadır.³¹ Esasen vergi kültürü, özel anlamda vergi tahsil yetkisine sahip devlet kurumlarının ve bu yetkiyi kullanan bürokrat ve memurlara ait tutum ve davranışların, genel anlamda ise devletin her türlü politika ve kurallarından etkilenmektedir. Demokratik devletlerde kanun yapma gücü meclistedir ve meclis vergi kültürünün en önemli kurumlarından birisidir.³² Vergi sistemi, kanunlar, ikincil düzenlemeler ve saha çalışmalarının tümü vergi kültürünün parçalarıdır.

Genel anlamda vergi, toplum üzerinde psikolojik ve ekonomik bir etkiye sahiptir. Bununla beraber, coğrafi, iktisadi, sosyal ve tarihi faktörler arasındaki farklılıklar, vergilendirme üzerinde farklı etkiler meydana getirirler. Toplamların çoğunda vergi sistemlerinin geliştirilmesi, vergi kültürünü de etkilemektedir. Milli vergi sisteminde başarının sağlanması, bilincin artırılmasına bağlıdır ve bunun için toplumun kültürel gerçeklerine uygun yasaların yürürlük kazanması gerekmektedir. Milli kültürün parçaları olan sosyal statüler, eğitim sisteminin seviyesi, ekonomik ve sosyal gelişmişlik düzeyi vergi kültürünü etkileyen temel faktörler arasında yer almaktadır.³³

Literatürde yer alan birçok çalışma, kültürün vergi üzerinde doğrudan veya dolaylı etki sahibi olduğunu göstermektedir. Toplum kültürünün parçaları olan inançlar, devlete bağlılık, toplumsal hassasiyetler, sosyal normlar ile vergi arasında paralel bağlantıların olduğunu gösteren çalışmaların bir kısmına aşağıdaki başlıkta değinilmiştir.

3.2- Kültür – Vergi Kültürü Etkileşimine Yönelik Çalışmalar

Kültür ve kültürü belirleyen unsurların, vergi kültürüyle etkileşimine yönelik gerek ulusal gerekse uluslararası alanda birçok çalışma yapılmış ve bu çalışmaların sonuçları literatürde yer almıştır. Aşağıda görüleceği üzere kültürel farklılıklar, çalışma sonuçlarını da farklılaştırmıştır.

Bu alanda yapılan ve büyük ses getiren önemli araştırmalar, Dünya Değerler Araştırması (WVS) ve Avrupa Değerler Araştırması (EVS) olarak isimlendirilmiştir.³⁴ Birden fazla ülke üzerinde yapılan çalışmalarda ülkeler, kültürel olarak zengin çeşitliliğe sahip olan ve güçlü vergi ahlakı olan ülkeler şeklinde belirlenmiştir. Çalışmalarda kültürel alt yapının vergi üzerindeki etkisi araştırılmış ve kültürel zenginliğe sahip İspanya, İsviçre gibi ülkelerde kültürel unsurların vergilendirmeye güçlü bir etkisinin bulunmadığı, Türkiye ve Rusya gibi güçlü vergisel yapının bulunduğu ülkelerde kültür ile vergisel kurumlar arasında daha kuvvetli bir etkileşimin bulunduğu tespit edilmiştir.

Farklı bir çalışma OECD (2015) tarafından 28 ülke kapsamında gerçekleştirilmiştir. Vergi kültürünün ülke kültürü içerisinde tesis edilmesini konu alan çalışmada, Türkiye’de yer almıştır. Ça-

³¹ Doğan BAKIRTAŞ. *a.g.e.* s.81.

³² Halil İbrahim DEMİR. *a.g.e.* s.108.

³³ Kristina, SINKUNIENE, ve Kristina, LEVISAUSKAITE. "Analyzing Macroeconomic Indicators of the Tax System from a Tax-Cultural Perspective". *Taikomoji Ekonomika*. 4(1). 2010. s.32.

³⁴ (http://www.worldvaluessurvey.org/wvs/articles/folder_published/article_base_110/files/WVSbrochure6-2008_11.pdf). Erişim Tarihi: 02 Ekim 2019.

lişma içerisinde Türkiye’de dikkat çeken iki proje olarak “Vergibilir Çocuklar için Eğitim Programı” ve “Vergi İletişim Merkezi” uygulamalarından bahsedilmiştir. Söz konusu projelerin bir ülkede vergi kültürünün yerleştirilmesi açısından önemine vurgu yapılmış ve Türkiye için tavsiye olarak “*geleneksel medya, yeni medya (dijital medya) ve sosyal medyada ulusal çapta yapılacak kampanyaların mükelleflerin (ve potansiyel mükelleflerin) vergiye gönüllü uyumunu arttıracak*” düşüncesine yer verilmiştir.

Hyun’un (2006) çalışma farklı ülke kıyaslaması vardır. Tarihsel ve coğrafi olarak birbirine benzer özelliklere sahip Güney Kore ve Japonya üzerinde kültürel değişkenler temel alınarak yapılan çalışmada, mükellefin devlete bakış açısı vergi kültürü özelinde analiz edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre vergiye uyumun yüksek olduğu Japonya’nın Güney Kore’ye göre daha yüksek bir vergi kültürüne sahip olduğu belirlenmiştir. Kıyaslamaya ilişkin Feld ve Torgler’in (2007) çalışmasında ise 1990-1999 verileri kullanılarak, birleşmeden sonra Batı ve Doğu Almanya’daki mükellefler karşılaştırılmıştır. Çalışma verileri açısından Doğu Almanya mükelleflerinin daha yüksek vergi kültürüne sahip oldukları ancak, bunun zamanla azaldığı sonucuna varılmıştır.

Bir diğer çalışmada Maksvytiene ve Sinkuniene (2012), farklı ülkelerde kültürü ve ekonomik gelişmişlik düzeyini karşılaştırmışlar ve çalışma sonuçlarına göre Yunanistan, İtalya ve İspanya’nın diğer AB ülkelerine kıyasla daha düşük vergi kültürüne sahip oldukları, Danimarka’nın ise yüksek vergi kültürü düzeyine sahip olduğu tespitinde bulunmuşlardır. Esasen bu sonuçlar, makroekonomik düzeyi nispeten daha iyi durumda olanların vergi kültür seviyesini daha yüksek göstermektedir.

Öte yandan, Türkiye’de vergi kültürü ile ilgili çalışmaların sayısı oldukça azdır. Gencel ve Kuru (2012) tarafından gerçekleştirilen bir çalışmada, devlet politikalarının ve temel değerlerin vergi

kültürünün oluşumu üzerindeki etkileri hakkında incelemede bulunmuşlardır. Devlet politikalarının vergi kültürü üzerinde etkili olduğuna ve son yıllarda erezyona uğrayan temel değerlerin vergi kaçakçılığını Türkiye’de bir norm haline dönüştürme eğiliminde olduğuna ilişkin tespitler, çalışmanın sonucunda vurgulanmıştır.

Zenginobuz vd.’nin (2010) yürüttüğü çalışmada, vergi konusunda vatandaş algısı incelenmiş ve kültürel etkenler anlamında önemli sonuçlara ulaşılmıştır. Anket sonuçlarına göre, ülkedeki vatandaşlar, vergi sisteminin kendilerini doğru- dan etkileyen unsurları hakkında önemli oranda bilgi sahibi görülmüşlerdir. Araştırmanın bir diğer önemli sonucu ise vergi algısını belirleyen ülkenin kültürel normlarına yöneliktir. Çalışma sonlandırılırken, “*vergiye uyum ve kültür ilişkisi bağlamında da demokratik sistem ve kurumlarına duyulan güven, vergi sistemiyle bir arada düşünölmek aralarındaki karşılıklı etkileşim göz ardı edilmemek zorundadır. Bu anlamda desteğin artabilmesi için şüphe yok ki yönetimler devamlı vatandaş merkezli hizmet stratejileri geliştirerek, kaliteli hizmet sunumunda yollar aramak durumundadırlar*” önerisinde bulunulmuştur.

Cesur (2013), “*Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi*” başlıklı çalışmasında, vergi kültürünün şekillenmesinde inançların, mükellef düşüncelerinin, vergi aflarının, eğitim durumunun ve vergi denetimlerinin etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Sağlam’ın (2013) çalışması ise ülkenin farklı bölgelerinden üniversiteye gelmiş öğrencilerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını ölçme amacıyla hazırlanmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara göre örneklem grubunun “% 67.6’sı verginin bir vatandaşlık görevi olduğunu, %83.4’ü verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olduğunu, % 90.6’sı verginin ahlaki bir konu olduğunu” kabul etmişlerdir.

Öztürk (2019) tarafından gerçekleştirilen çalışma kültürel faktörlerden etkilenen vergi

kültürünün ekonomik büyümeye olan etkisi ele alınmıştır. Çalışma, bu alanda yayınlanan diğer birçok çalışmanın analiz edilmesini müteakip, *"İktisadi yaşamda bireylerin tutum ve davranışlarını şekillendiren kültürel faktörler, vergileme alanında da söz konusu kurumlar ile birlikte vergi uyumu ve vergi bilinci üzerinde bir etkiye sahiptir. Kültürel faktörler ve vergileme alanı bir bütün olarak değerlendirildiğinde karşımıza vergi bilinci ve vergi ödeme isteğini niteleyen vergi kültürü kavramı çıkmaktadır"* sonucuna ulaşmıştır. Görüldüğü üzere çalışmada, kültürel faktörlerin vergi kültürü üzerindeki etkisi vurgulanmış ve vergi kültürü kavramının oluşumu hakkında görüşler sunulmuştur.

SONUÇ

Tarihsel gerçekler, örf ve adetler, tutum ve davranışlar, yönetim tecrübeleri, edebi eserler ve daha birçok yaşanmışlığı bünyesinde barındıran, sürekli değişim ve gelişim içerisinde olan kültür, toplumun her alanını etkilediği gibi, vergisel alanı da şekillendirerek vergi kültürünün belirleyicisi olma özelliğini tarihsel süreç içerisinde göstermiştir. Bu anlamda vergi kültürü, milli kültür ile daimi etkileşim halinde bulunan, vergi sistemi ve uygulamaları dahil resmi ve gayri resmi tüm vergisel faaliyetleri içeren bir yapıya sahiptir. Bu doğrultuda, vergi yapıları, ülkeden ülkeye değişmektedir. Vergi kültürü, her ülkenin tarihsel, sosyolojik ve ekonomik geçmişleri ile şekillenmekte ve sınırları bu şekilde çizilmektedir. Sosyolojik ve ekonomik yapıda meydana gelen değişimler, sonuç olarak vergi yapısını da değiştirmekte ve her halükarda mevcut yapıya uygun bir vergilendirme sistemi oluşturulmaktadır. Toplumda oluşan vergi kültürünün birtakım politikalarla yıpratılmaması en önemli kaidelerden birisidir.

Toplumlar arası kültürel farklılıklar, ülkelerin başka ülkelerin vergi sistem ve uygulamalarını birebir kopyalayarak uygulama stratejilerini başarısız kılmaktadır. Farklı bir kültürden gelen

vergi sistemi, o kültürün özelliklerini taşıdığından kopyalandığı ülkede uyum sorunu yaşamakta ve istenilen sonuçlar elde edilememektedir. Bu noktada yapılması gereken, milli kültürü en iyi şekilde analiz ederek, sosyo-kültürel yapıya en uyumlu vergisel sistemin tüm vergisel aktörlerle birlikte oluşturulmasıdır.

Literatürde kültürün vergi kültürü üzerine etkisini inceleyen ve analiz eden çalışmaların sayısı sınırlıdır. Yabancı kaynaklarda genel olarak vergi kültürünün ülkelerarası kıyaslaması yapılmış, ülkemizdeki çalışmalarda ise vergi kültürü kavramından ziyade, vergi ahlakı üzerine yoğunlaşmıştır. Bu durum, vergi kültürü açısından kavramsal çerçevenin henüz istenilen düzeyde oluşturulmadığına işaret etmektedir. Analiz ve ölçümleme zorluğu, kültür olgusunun en önemli handikapı olarak görülmekte ve bu durum vergi kültürü kavramına da yansımaktadır. Sosyal bilimlerde soyut kavramlar açısından yaşanan bu zorluğun daha fazla araştırma ve inceleme yapılarak, daha yüksek sayılı örneklem tercih edilerek üstesinden gelinebilir. Hatta bundan sonra yapılacak çalışmalarda, aynı ülke içerisinde bölgesel kültür farklılıklarının vergi kültürü üzerindeki etkisinin analiz edilmesinin fark yaratan bir çalışma olarak literatüre önemli katkı sunacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- AKTAN, C. C. ve TUTAR, H. (2007). *"Bir Sosyal Sabit Sermaye Olarak Kültür"*. Pazarlama ve İletişim Kültürü Dergisi. 6(20). 1-11.
- ALLİNGHAM, M. G. ve SANDMO, A. (1972). *"Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis"*. Journal of Public Economies. 1. 323 - 338.
- BAKIRTAŞ, D. (2016). *Kurumlar, Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme*. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 9(1). 67-87.

- CANBAY, T. ve ÇETİN, G. (2007). "Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 5(3). 52-64.
- CESUR, A. (2013). *Türkiye'de Gelir İdaresi'nin Yeniden Yapılandırılmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- DEMİR, H. İ. (2018). "Kültür, Vergi Kültürü ve Vergi Anlayışı". Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi. 2(2). 99-111.
- FELD, L. P. ve TORGLER, B. (2007). "Tax Morale After the Reunification of Germany: Results From a Quasi-Natural Experiment". CESifo working paper No.1921.
- FUKUYAMA, F. (2000). *Güven - Sosyal Erdemler ve Refahın Yaratılması*, Çev. Ahmet Buğdaycı. İstanbul. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- GENÇEL, U. ve ELİF K. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi, Yönetim Bilimleri Dergisi, 10(20), s. 29-60.
- GÖKALP, E. (2011). *Kültür: Antropolojik Yaklaşımlar*. Eskişehir. Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1315.
- GÖKALP, Z. (1994). *Türkçülüğün Esasları*, İstanbul. İnkılap Yayınları.
- GÜNGÖR, E. (1986). *Kültür Değişmesi ve Milliyetçilik*, İstanbul. Ötüken Yayınevi.
- HOFSTEDE, G. (2001). *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*. Thousand Oaks, Calif. Sage Publications.
- HYUN, J. K. (2006). "Tax Compliances in Korea And Japan: Why Are They So Different?". The Journal Of The Korean Economy. 7(1). 144-161.
- IŞIK, A. (2009), "Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği", Ege Akademik Bakış, 9(2), 851-865.
- KOCADAŞ, B. (2005). "Kültür ve Medya", BİLİG Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı: 34. 1-13.
- MAKSVYTIENE, I. ve SINKUNIENE, K. (2012). "Identification and Estimation of the Influence of General Macroeconomic Factors on Changes in Country's Tax Culture", Ekonomika, 91(2). 66-78.
- NERRE, 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.
- NERRE, B. (2006). "The Concept Of Tax Culture". Intereconomics. 41(4). 189-194.
- NERRE, B. (2008). "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics". Economic Analysis & Policy. 38(1). 11-28.
- OECD, (2015). "Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education". OECD Publishing, Paris, The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP).
- ÖZBEK, M. (2000). *Dünden Bugüne İnsan*. Ankara. İmge Kitabevi.
- ÖZTÜRK, N. A. (2019). *Vergi Kültürünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi Türkiye Örneği*, Karabük Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- SAĞLAM, M. (2013). "Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma", İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci. Sosyoekonomi. 19(19). 315-334.
- SCHUMPETER, J. A. (1929). "Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer". Der Deutsche Volkswirt, Vol. 4, 380-385.
- SCHWARTZ, S. H. (2006). "A Theory of Cultural Value Orientations: Explication and Applications", Comparative Sociology, 5(2-3). 137-182.

- SINKUNIENE, K. and LEVISAUSKAITE, K. (2010). "Analyzing Macroeconomic Indicators of the Tax System from a Tax-Cultural Perspective". *Taikomoji Ekonomika*, 4(1). 29-51.
- TURHAN, M. (1951). *Kültür Değişmeleri*. İstanbul, İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Yayınları.
- ZENGİNOBUZ E., ADAMAN, F., GOKSEN, F., SAVCI, Ç. ve TOKGOZ, E. (2010). "Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algıları Working Papers" 2010/03. Bogazici University, Department of Economics.