

VERGİ KÜLTÜRÜNÜN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ: TÜRKİYE VE DANİMARKA

Öğr. Gör. İpek DOĞAN ÖZER
Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Bahçe MYO
ipekdogan.04@hotmail.com
0000-0002-5309-4359

ÖZ

Bireyin vergi ödeme/ödememe kararını vergi kültürü etkilemektedir. Vergi kültürü, bir ülkede bulunan vergi sistemi ve kültürden etkilenen dinamik bir yapıya sahiptir. Bu yönüyle her ülkede değişiklik göstermekte ve vergi uyumunu etkilemektedir. Vergi uyumu, vergi kültürünün yüksek olduğu ülkelerde artmakta ve yüksek vergi geliri elde edilmektedir. Danimarka en yüksek vergi gelirlerinin toplandığı ülkelerden birisidir. Bu çalışmada vergi kültürü, vergi kültürünü etkileyen faktörler temelinde Danimarka ve Türkiye'nin vergi kültür endeksi 2010-2017 dönemi için hesaplanmış ve vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasıladaki (GSYİH) payı ile karşılaştırılmıştır. Vergi kültür endeksi; ülkenin gelişmişlik düzeyi (GD), eğitim sistemi (ES), bireylerin sosyal durumu (BSD) ile vergilendirme ilkeleri (Vİ), vergilendirme araçları (VA), mükellef bilinci (MB), mükellef vergi idaresi ilişkisi (MVİ) göstergeleri kullanılarak hesaplanmıştır. Çalışma sonucunda vergi kültür endeksi yüksek olan Danimarka'da vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasıla içindeki payı yüksek; düşük-orta vergi kültür endeksine sahip olan Türkiye'de ise vergi gelirleri payı düşük tespit edilmiştir. Danimarka'da vergi kültür endeksi Türkiye'den ortalama bir buçuk kat fazla iken, vergi gelirlerinin payı iki kattan yüksektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kültürü, Vergi Kültürü Endeksi, Vergi Geliri

THE EFFECT OF TAX CULTURE ON TAX REVENUES: TURKEY AND DENMARK

ABSTRACT

The tax culture affects the individual's decision to pay / not pay tax. The tax culture has an ever-changing dynamic structure in every country and affects tax compliance. Tax compliance increases from those with high tax culture index and high tax income is obtained. In this study, the tax culture index of Denmark and Turkey on the basis of factors affecting tax culture was calculated for the period 2010-2017 and compared with the share of tax revenues in gross domestic product (GDP). The tax culture index was calculated using the country's level of development (GD), education system (ES), social status of individuals (BSD) and taxation principles (VI), taxation tools (VA), taxpayer awareness (MB), taxpayer tax administration relationship (MVI) indicators. As a result of the study, in Denmark, where the tax culture index is high, the share of tax revenues in gross domestic product is high; in Turkey, which has a low-medium tax culture index, the share of tax revenues is detected low. The tax culture index in Denmark is an average of one and a half times higher than in Turkey, while the share of tax revenues is more than twice as high.

Keywords: *Tax Culture, Tax Culture Index, Tax Revenue.*

GİRİŞ

Bireyin içsel bir motivasyonu, vicdani bir yükümlülüğü olan vergi ödeme davranışı vergi kültüründen etkilenmektedir. Vergi kültürü; vergi ve kültür kavramlarından hareketle bir ülkenin kültürü, vergiyi algılama biçimi, devlete güven, o ülkede uygulanan vergi sistemi ve aktörler arasındaki iletişim ağıdır. Vergi kültürü her ülkede değiştiğinden mükellefin vergiye uyumu da farklılaşmaktadır.

Vergi kültürü eğitim sistemi, ülkenin gelişmişlik düzeyi, sosyal statüsü, vergi ilkeleri ve vergiye ilişkin mükellefin bilinci, mükellefle vergi idaresi arasındaki ilişkiden etkilenmektedir. Bu faktörler temel alınarak Şinküniené (2009) tarafından vergi kültür endeksi hesaplanmıştır. Ancak bu hesaplamada Ar-Ge harcamalarının milli gelirdeki payı ele alınmamıştır. Danimarka dünyada en yüksek vergi gelirlerine sahip ülkelerden biridir. Bu vergi gelirlerinin elde edilmesinde vergi kültürünün rolü var mıdır? Bu çalışma ile vergi kültürü kavramından hareketle, yüksek vergi geliri elde eden Danimarka ile Türkiye'nin vergi kültür endeksi matematiksel model yardımıyla hesaplanarak vergi kültür düzeylerinin vergi gelirleri ile ilişkisini tespit etmek amaçlanmıştır. Vergi kültür endeksi hesaplamasında kişi başına GSYH, ülkedeki istihdam düzeyi, Ar-Ge harcamaları

payı, eğitim harcamaları, üniversite mezunları, Gini katsayısı, orta sınıf gelir düzeyi, hükümet etkinlik endeksi, regülasyon kalite endeksi, vergi gelirleri, yolsuzluk endeksi, oylamaya katılım, demokrasi endeksi, iş yapma özgürlüğü verileri kullanılmıştır. Öncelikle her gösterge için maksimum – minimum ve gerçek değerler belirlenmiş, indirgenmiş endeks değeri tespit edilmiş, sonra vergi kültür endeksi aritmetik ortalama kullanılarak hesaplanmıştır. Çalışmada ayrıca istatistiki verilerin tutarsızlığı nedeniyle verilerin kaynağı açıklanmıştır.

Vergi kültürü gelişmiş ülkelerde, yüksek vergi uyumu görülmektedir. Danimarka, yüksek vergi kültürünün yanında yüksek vergi gelirlerine sahiptir. Bütün bunlar göz önüne alındığında vergi kültürünün vergi uyumunu sağlamada önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın odak noktasını vergi kültürü kavramı, vergi kültürünü etkileyen faktörlerden hareketle Danimarka ve Türkiye'nin 2010-2017 dönemi vergi kültür endeksi ile vergi gelirlerinin payı oluşturmaktadır. Çalışmada Danimarka'da vergi kültür endeksinin yüksek, Türkiye'de düşük olması ve kültür farklılığının vergi gelirlerini etkilemesi beklenmektedir.

VERGİ KÜLTÜRÜ

Bir toplumun sahip olduğu inanç, tutum, değer yargıları, davranışları ile vergi sistemi vergi kültürünü oluşturmaktadır. Vergi bir ülkedeki vergi sistemini içerirken, kültür o ülkenin geçmişten bugüne taşıdığı toplumsal değerleri kapsamaktadır. Kültür, iç ve dış etkiler yoluyla sürekli değişikliğe uğramaktadır. Bu yönüyle kültür devam eden bir süreçtir (Nerre, 2002: 34). Böylece kültür üzerine yapılan çalışmalar da zaman içinde değişmektedir.

Vergi kültürü üzerine yapılan çalışmalar yabancı literatürde yoğunlaşmıştır. Çalışmalarda genel olarak vergi ahlakını belirleyen unsurların içinde kültür yer almaktadır. Özellikle son dönemlerde vergi kültürünün önemini vurgulayan, ayrıca ele alan çalışmaların arttığı görülmektedir. Kültür farklılıklarının mükellefin vergi ödeme/ödememe kararına etkisini ölçmek amacıyla anket ve deney yöntemi kullanılmaktadır. Böylece subjektif bir kavram olan vergi kültürünün bireysel kararlara etkisi daha açık bir şekilde ortaya konmaktadır.

Vergi kültürü; literatürde 3 farklı yaklaşımla açıklanmaktadır. Tablo 1'de vergi kültürünü açıklamaya yönelik bu yaklaşımlara yer verilmiştir. Tutum, davranış ile tutum ve davranışlar üzerinden vergi kültürü açıklanmıştır.

Tablo 1: Vergi Kültürünü Açıklamaya Yönelik Literatürdeki Yaklaşımlar

Tutumlar	G. Boss, M. Mishustin, G. Gref, Nerre (2001), V. Tanzi (2000).	Vergi kültürü; vergi mükelleflerinin vergi ödemedeki farkındalığıdır.
Davranışlar	F. M. Hartmann, U. Hübner (1997), R. Berger (1998), J. Martinez-Vazquez, R. M. McNab (2000), J. Martinez-Vazquez, S. Wallace (2000), B. Nerre (2000, 2004, 2008).	Vergi kültürü; politikacılar, vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasındaki etkileşime bağlıdır.
Tutum ve Davranışlar	J. A. Schumpeter (1929), A. Spitaler (1954), A. Pausch (1992), M. Camdesus (1997), L. Combest (1997), T. Canbay, Ç. Çetin (2007), U. Gencel, E. Kuru (2012), M. Taytak (2016).	Çeşitli ülkelerde farklı ekonomik, sosyal, tarihi, coğrafi ve psikolojik özellikler olduğundan vergiler de farklı ekonomik ve psikolojik etkilere sahiptir. Bu nedenle vergi kültürü farklılık göstermektedir.

Kaynak: Şinküniene (2009), Canbay & Çetin (2007), Gencel & Kuru (2012), Taytak (2016).

Vergi kültürü kavramını ilk kez F. Meisels (1926) kullanmış olmasına rağmen tam olarak açıklamamıştır (Şinküniene & Levişauskarté, 2010: 31). Vergi kültürü klasik anlayışta (örneğin, Schumpeter 1929), çoğunlukla vergi sistemini oluşturanlar açısından ele alınmıştır. Schumpeter (1929), vergi kültürünü vergi sistemleri ile bağdaştırarak, kültürel bir mal (sanat) olarak ele almıştır (Şinküniene, 2005: 184). Bu anlayışta mükellef vergi kültürünün bir parçası değildir. Mükellef (Camdesus, 1997) veya vergi idaresi arasındaki iletişime (Martinez-Vazquez & McNab 2000) çalışmalar odaklanmıştır. Bu sınırlı bakış vergi sisteminin ve ulusal kültürel sürecin evrimsel değişimini ihmal etmiştir (Nerre, 2008: 154).

Nerre'ye (2008) göre; vergi kültürü ekonomi, sosyoloji ve tarihi içinde barındırmaktadır. Ülkeye özgü vergi kültürü, ulusal vergi sistemi ile bağlantılı tüm ilgili resmi ve gayri resmi kurumların ve bunların tarihsel olarak devam eden etkileşimlerinin neden olduğu bağlar ile ülkenin kültürüne dâhil olan uygulamaların bütünüdür (s. 154-155). Bu yönüyle günümüzde vergi kültürü konusu çok daha geniş kapsamlı ele alınmaktadır.

Vergi kültürü vergi gelirlerini artırmayı amaçlayan, vergi sistemine katılanlara özgü tutum ve davranışları ele alan ulusal kültürde oluşturulmuş tüm vergi ilişkisinin bileşimidir (Şinküniene, 2009: 9, Şinküniene & Levişauskarté 2010:

32). Vergi kültürü, vergi ve kültür bileşenlerinden oluşmakla birlikte kültür daha önemlidir. Çünkü kültürün kendisi dinamik bir etkileşim olgusudur (Nerre, 2008: 154-155). Bir ülkeye özgü bir vergi kültürü vergilendirme geleneği ve aktörlerin “dürüstlük”, “adalet” veya “görev duygusu” gibi kültürel değerlerle etkileşimi ile ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergi kültüründe oyuncular dinamik bir etkileşim halindedir (Nerre, 2002: 34).

Vergi kültürü vergi sistemindeki tüm katılımcılardan, aktörlerden etkilenmektedir (Şinküniené, 2009: 18). Nerre’ye (2002) göre; bu katılımcılar vergi kültüründeki oyunculardır. Bu oyuncular; vergi mükellefi, politikacı, vergi memuru, uzman ve akademisyenlerden oluşmaktadır (s. 34). Mükellef, vergi kanunlarına göre vergiyi ödeyen taraf olduğundan vergi ödeme kültürünün aktif tarafıdır (Gencel, Kuru, 2012: 31).

Vergi sistemleri birbirine uyumlaştırılrsa da kültür uyumu sağlanamayacağından vergi kültürü her ülkede farklıdır. Her toplum kendine özgü tarihi ve kültürel özelliklere sahiptir. Bu nedenle toplumun vergiye bakışı ve algılaması farklılaşmaktadır (Tosuner, Demir, 2009: 9). Bu farklılık ülkeler arasında olabileceği gibi aynı ülke içindeki bölgelerde de farklılaşmaktadır. Fransız ve İtalyanların vergiyi algılaması İngiliz, Alman ve İskandinavlardan farklıdır. Almanya’da bulunan Hamburg ve Köln’de de vergi kültürü birbirine benzememektedir (Schmölders, 1968: 13). Ariely (2015: 223) ise, Türkiye, Kanada, İngiltere, Çin ve Amerika gibi farklı kültürlerle sahip ülkelerde hileye ilişkin deneylerinde hile miktarının kültüre göre değişmediği sonucuna ulaşmıştır.

Vergi kültürü, klasik anlayışta vergi sisteminden hareketle tanımlanmıştır. Ancak zaman içinde bir ülkedeki vergi sistemi, vergi kültürü aktörleri arasındaki iletişim, ülkenin kültürü gibi tarih, ekonomi ve sosyolojiyi de içine alarak kapsamı genişlemiştir. Bir ülkedeki veya bölgedeki kültür sürekli bir değişim içinde olduğundan vergi kültürü de değişiklik göstermektedir.

VERGİ KÜLTÜRÜNÜ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bireyler kamusal hizmetten maksimum fayda sağlamak isterken, düşük oranda vergi ödemek istemektedir. Rasyonel olan birey, vergi ödememe davranışını tercih edebilmektedir. Vergi ödemeyen bireyin kamu hizmetlerinden dışlanamaması bedavacılığın oluşmasına yol açmaktadır. Aslında her birey vergisini düzenli ve eksiksiz olarak öderse toplumsal fayda maksimum olur, devletin vergi gelirleri yüksek oranda gerçekleşir. Ahlaki duygular teorisine göre; vergi ödeme/ödememe kararını bireyin tek başına faydası ve çıkarı belirlememekte, psikolojik faktörler önemli hale gelmektedir (Aktan, 2012: 16-18). Bu unsurlardan birisi de vergi kültürüdür. Bireyin çıkarı içinde bulunduğu kültürel, sosyal çevre tarafından

sınırlanmakta ve gruba ilişkin tercihlerini içerecek şekilde genişlemektedir (Caporael, 2005: 820).

Vergi kültürü, ülke ekonomisinin kültürünü ve gelişimini belirleyen sosyal, ekonomik ve vergi sistemi faktörlerine bağlıdır (Şinkümené, 2009: 20). Bu yönüyle vergi kültürü genel ve özel faktörlerden oluşmaktadır. Eğitim sistemi, ülkenin gelişmişlik düzeyi, sosyal statüsü gibi sosyal ve iktisadi unsurlar genel faktörleri; vergi ilkeleri ve vergiye ilişkin mükellefin bilinci, mükellefle vergi idaresi arasındaki ilişki, özel faktörleri oluşturmaktadır (Şinkümené & Levişauskarté 2010: 32).

Şinkümené (2009) tarafından insani gelişme endeksi temel alınarak vergi kültürünü etkileyen faktörler ve göstergeler oluşturulmuştur. Vergi kültürünü etkileyen genel sosyo-ekonomik ve vergi sistemi faktörleri ile göstergeleri Tablo 2’de yer almaktadır. Bir ülke ekonomisinin gelişme düzeyini kişi başına GSYH ve ülkedeki istihdam düzeyi göstermektedir. Bireylerin sosyal durumunu ülkenin Gini katsayısı, orta sınıf gelir düzeyi belirlemektedir. Vergi sisteminin uygulanmasını regülasyon kalitesi ve hükümet etkinlik endeksi; mükellefin farkındalığını yolsuzluk endeksi ve oylamaya katılım oranı; mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkileri yeni işe başlama maliyetinin GSYH’ya oranı, demokratik kurumlara güven oranı ortaya koymaktadır.

Tablo 2: Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler

Genel Sosyo-Ekonomik Faktörler		Vergi Sistemi Faktörleri	
Türü	Göstergesi	Türü	Göstergesi
Ekonominin Gelişme Düzeyi	<ul style="list-style-type: none">• Kişi Başına GSYH• Ülkedeki İstihdam Düzeyi	Vergilendirme İlkelerinin ve Araçlarının Uygulanması	<ul style="list-style-type: none">• Hükümet Etkinlik Endeksi• Regülasyon Kalitesi Endeksi• Vergi Gelirleri
Eğitim Sistemi Seviyesi	<ul style="list-style-type: none">• Eğitim Harcamaları Payı (GSYH)• Üniversite Mezunları Oranı	Mükelleflerin Farkındalığı	<ul style="list-style-type: none">• Yolsuzluk Endeksi• Oylamaya Katılım Oranı
Bireylerin Sosyal Konumu	<ul style="list-style-type: none">• Gini Katsayısı• Orta Sınıf Gelir Durumu	Mükellef ile Vergi İdaresi Arasındaki İlişkiler	<ul style="list-style-type: none">• Demokratik Kurumlara Güven Oranı• Yeni İşe Başlama Maliyetinin Oranı (GSYH)

Kaynak: Şinkümené, 2009: 21-22.

Vergi kültürü; sosyo-ekonomik ve vergi sistemi faktörlerinden etkilenmektedir. Bir ülkedeki gelişmişlik düzeyi, eğitim sisteminin seviyesi, bireylerin sosyal durumu, vergilendirme ilkelerinin uygulanması mükellefin farkındalığı, mükellef-vergi idaresi ilişkilerinden oluşmaktadır. Bu yönüyle vergi kültürü çok farklı faktörlerin etkisi altındadır.

VERGİ KÜLTÜR ENDEKSİ: TÜRKİYE VE DANİMARKA

Vergi kültürü, sübjektif bir kavram olmakla beraber vergi kültürünü etkileyen faktörler yoluyla ölçülebilir hale gelmiştir. Şinkūnené (2009), belirli göstergeler üzerinden bir endeks değeri hesaplamaktadır. Vergi kültür endeksi, vergi kültürünün her ülke için hesaplanmasında çok önemli bir yere sahiptir. Böylece vergi kültürü kavramı ölçülebilir bir değer (0 ile 1 arasında) haline gelmektedir. Ancak ekonominin gelişme düzeyinde sanayide çalışanların GSYH'deki veya istihdamdaki payı, yatırım harcamalarının bütçe içindeki payı, Ar-Ge harcamalarının GSYH'deki payı göstergelerde yer almamaktadır. Diğer taraftan bir ülkedeki demokratik kurumlara güven oranı, yeni işe başlama maliyetinin oranı, yolsuzluk endeksi gibi göstergelerin doğru ve güvenilir ölçülmesi çok güçtür.

Vergi kültürü endeksi, Türkiye ve Danimarka'da 2010-2017 dönemi için sekiz yıllık hesaplanmıştır. Türkiye'de vergi kültürü endeksinin hesaplanmasında daha sağlıklı sonuçlara ulaşabilmek için bazı göstergeler değiştirilmiş ve yeni bir gösterge eklenmiştir. Bakırtaş'ın (2014) çalışmasında 20-64 yaş istihdam oranı, demokrasi endeksi ve iş yapma özgürlüğü kullanılmıştır (s. 153). Bir ülkenin gelişmişlik düzeyini Ar-Ge harcamaları etkilediğinden Ar-Ge harcamalarının GSYH'deki payı göstergelere dâhil edilmiştir. Bu yeni göstergelerle birlikte vergi kültür endeksinin daha sağlıklı sonuçlar vereceği düşünülmektedir.

Türkiye ve Danimarka için kişi başına GSYH, ülkedeki istihdam düzeyi, eğitim harcamalarının GSYH'deki payı, üniversite mezunlarının toplam nüfustaki payı, Gini katsayısı, orta sınıf gelir düzeyi, hükümet etkinlik ve regülasyon kalite endeksi, vergi gelirleri, yolsuzluk endeksi, oylamaya katılım, demokrasi endeksi, iş yapma özgürlüğü kullanılmıştır. Tablo 3'te kullanılan göstergeler ve veri kaynakları bulunmaktadır.

Tablo 3: Kullanılan Göstergeler ve Veri Kaynağı

Kullanılan Göstergeler	Veri Kaynağı
Kişi Başına GSYH	World Bank
Ülkedeki İstihdam Düzeyi	Eurostat
Ar-Ge Harcamaları Payı	OECD
Eğitim Harcamaları	WDI & OECD
Üniversite Mezunları	World Bank & World Development Indicator (WDI)
Gini Katsayısı	Eurostat & World Bank
Orta Sınıf Gelir Düzeyi	Eurostat
Hükümet Etkinlik Endeksi	World Bank
Regülasyon Kalite Endeksi	World Bank
Vergi Gelirleri	OECD & World Bank
Yolsuzluk Endeksi	Transparency International
Oylamaya Katılım	Institute for Democracy and Electoral Assistance (IDEA)
Demokrasi Endeksi	Polity IV
İş Yapma Özgürlüğü	The Heritage Foundation

Türkiye ve Danimarka’da değişkenler için gösterge değerleriyle birlikte maksimum ve minimum değerlerde tespit edilmiştir. Endeks hesaplamalarında öncelikle gerçek değer ile minimum değer farkı maksimum ve minimum değer arasındaki farka oranlanmaktadır (Günsoy, 2005: 3). Bu indirgenmiş değerler üzerinden Türkiye ve Danimarka için vergi kültür endeksi hesaplanmıştır. Vergi kültür endeksi hesaplamasında Şinküniené’nin (2009) geliştirmiş olduğu yöntem kullanılmıştır. Bu yöntemde ülkenin gelişmişlik düzeyi (GD), eğitim sistemi (ES), bireylerin sosyal durumu (BSD) ile vergilendirme ilkeleri (Vİ), vergilendirme araçları (VA), mükellef bilinci (MB), mükellef vergi idaresi ilişkisi (MVİ) göstergeleri üzerinden aşağıda yer alan formüle göre aritmetik ortalama kullanılarak hesaplanmıştır.

$$[(0,40\sum_{i=1}^2 GD)+(0,36\sum_{i=1}^2 ES)+(0,24\sum_{i=1}^2 BS)]*0,5+[(0,28\sum_{i=1}^2 Vİ)+(0,23\sum_{i=1}^2 VA)+(0,3\sum_{i=1}^2 MB)+ (0,19\sum_{i=1}^2 MVİ)]*0,5$$

Türkiye ve Danimarka için vergi kültür endeksi Tablo 4'te yer almaktadır. Buna göre Danimarka'nın vergi kültür endeksinin 2015 yılında orta, diğer yıllarda yüksek, Türkiye'nin ise 2013 ve 2017 yıllarında orta, diğer dönemde düşük düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Vergi Kültür Endeksi: Türkiye ve Danimarka

Ülkeler / Yıllar	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Türkiye	0,46	0,49	0,48	0,50	0,49	0,48	0,49	0,52
Danimarka	0,83	0,87	0,82	0,83	0,83	0,78	0,80	0,86

Danimarka'nın vergi kültür endeksi Türkiye'den ortalama bir buçuk kat fazladır. Literatürde yapılan diğer çalışmalarla uyumlu sonuçlar bulunmuştur. Ar-Ge harcamalarının payının eklenmesi Türkiye'nin kültür endeks değerini yükseltmiştir.

VERGİ KÜLTÜRÜ - VERGİ GELİRLERİ: TÜRKİYE VE DANİMARKA

Bir ülkede, bireyin vergi ödeme/ödememe davranışını etkileyen en önemli faktörlerden birisi o ülkenin kültürüdür. Bireyin davranışı farklı kültürlerde değişmektedir (Brosnan & Waal, 2005: 818). İnsanlar, içinde bulunduğu ülkenin tutum ve inançlarına göre adalet, güven, kin, kişisel çıkar, etik kurallar, paylaşım gibi duyguları kültürel olarak kazanabilir ve bireysel tercihlerinde kullanabilir (Caporael, 2005: 820). Bu tercihlerden birisi de mükellefin vergi ödeme ve kaçırma davranışlarıdır.

Kültür, vergi kültürünün bir parçası olarak değerlendirilmekte ve her ülkede değişmektedir. Bu çalışmada yer alan iki ülkenin vergi kültür düzeyleri farklıdır. Farklı kültürlere sahip olmak vergi uyumunu nasıl etkilemektedir? Kültür, bireyin vergi ödeme/ödememe davranışını etkilemektedir (Alm & Gomez, 2008:75). Vergi kültürü, vergi uyumunu önemli ölçüde belirlemektedir (Alm, 2018: 18, Aktan, 2012: 19, Alm & Gomez, 2008: 75, Alm & Torgler, 2006: 226, Sinkuiniene, 2005: 184). Diğer taraftan vergi ödememe (hile) davranışı, farklı kültüre sahip ülkelerde benzerdir (Ariely, 2015: 223, Ayas & Saruç, 2015: 185, Lewis etc., 2009: 431, Torgler & Schneider, 2004:28). Bu nedenle vergi kültürü her ülkede farklı olsa da kültürün vergi ödeme davranışına etkisi sınırlıdır. İtalya ve İngiltere'nin vergi sistemleri birbirine çok yakındır, ancak İtalya'da vergi kaçakçılığı çok daha yaygın görülmektedir. İtalya ve İngiltere arasında kültürel farklılıklar olsa da, her iki ülkedeki erkekler ve ekonomi öğrencileri benzer şekilde davranmaktadır. Bunun nedeni, kültürel açıdan vergi kaçakçılığı İtalya'da daha haklı olarak görülmektedir (Lewis, etc., 2009: 431-439).

Vergi kaçırmayı önlemede vergi kültürünün değişmesi önemlidir (Alm, 2018: 18-19). Bireyin etik davranış biçimi devlete duyulan güvenle, vergi ödeme kültürünün değiştirilmesine bağlıdır. Ülkenin, toplumun kültüründe vergilerin ödenmesinin en doğru davranış biçimi olduğu yerleşmişse, bireylerin aldatma davranışını engelleyen eylemlerden (vergi affı) vergi idaresi, devlet kaçınıyorsa vergi kaçırma davranışı azalır. Birey tarafından algılanan eşitsizlik ortadan kalkar, eşitlik düşüncesi yaygınlaşır (Alm, 2018: 18-19). Bu nedenle vergi ödemede/ kaçırma vergi kültürünün payı büyüktür (Şinkünene, 2005: 184).

Ahlaki normları kapsayan kültür ile vergiye gönüllü uyum arasında çok önemli bir etkileşim vardır (Aktan, 2012: 19). Bu nedenle kültür farklılığına sahip Danimarka ve Türkiye’de vergi gelirlerinin GSYH’deki payı da değişecektir. Tablo 5’te Türkiye ve Danimarka’nın vergi gelirlerinin GSYH’deki payı gösterilmektedir. Danimarka’nın vergi gelirleri payının Türkiye’den 2010-2017 yıllarında 2 kattan fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Türkiye ve Danimarka’da Vergi Gelirlerinin GSYH’deki Payı (%)

Ülkeler / Yıllar	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Danimarka	44,7	44,8	45,5	45,9	48,5	46,1	46,2	46
Türkiye	20,3	20,4	20,2	20,3	19,6	19,9	20,3	20,2

Kaynak: Danimarka, <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>, 01.05.2019. Türkiye, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, 14.04.2019.

Vergi kültür endeksi Danimarka’da yüksek düzeyde iken, Türkiye’de orta-düşük düzeydedir. Vergi kültür düzeyinin etkisi vergi gelirlerinde kendini göstermektedir. Danimarka’nın vergi gelirlerinin GSYH’deki payı 2010-2017 döneminde Türkiye’nin vergi gelirleri payının 2 katından fazladır. Vergi gelirleri payının yüksekliğini tek başına vergi kültürü açıklayamasa da bunda önemli bir etkiye sahiptir.

SONUÇ

Verginin gönüllü olarak eksiksiz ve zamanında ödenmesinde o ülkenin vergi kültürü etkilidir. Vergi kültürü; o ülkenin vergi sistemi, kültürü, mükellef - vergi idaresi - devlet arasındaki iletişimi kapsayan tutum ve davranışların bütünüdür. Vergi kültürü eğitim sistemi, ülkenin gelişmişlik düzeyi, sosyal statüsü, vergi ilkeleri ve vergiye ilişkin mükellefin bilinci, mükellefle vergi idaresi arasındaki ilişkiden etkilenmektedir.

Vergi sistemi ülkeler arasında uyumlaştırılsa da kültür her ülkede farklıdır. Bu yönüyle vergi kültürü sürekli bir değişim içindedir. Vergi kültürü farklı olan Danimarka ve Türkiye için 2010-2017 dönemi verileri üzerinden vergi kültür endeksi hesaplanmış ve vergi gelirleri payı ile karşılaştırılmıştır. Vergi kültür endeksi hesaplamasında kişi başına GSYH, ülkedeki istihdam düzeyi, Ar-Ge harcamaları payı, eğitim harcamaları, üniversite mezunları, Gini katsayısı, orta sınıf gelir düzeyi, hükümet etkinlik endeksi, regülasyon kalite endeksi, vergi gelirleri, yolsuzluk endeksi, oylamaya katılım, demokrasi endeksi, iş yapma özgürlüğü verileri kullanılmıştır. Öncelikle her gösterge için maksimum – minimum ve gerçek değerler belirlenmiş, indirgenmiş endeks değeri tespit edilmiş, sonra vergi kültür endeksi aritmetik ortalama kullanılarak hesaplanmıştır.

Vergi kültür endeksi yüksek olan Danimarka’da vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasıla içindeki payı yüksektir. Vergi kültür endeksi düşük - orta olan Türkiye’de ise vergi gelirleri payının düşük olduğu tespit edilmiştir. Danimarka’da vergi kültür endeksi Türkiye’den ortalama bir buçuk kat fazla iken, vergi gelirlerinin payı iki kattan yüksektir.

Vergi kültür endeksi hesaplanırken yatırım harcamalarının milli gelir içindeki payı, sanayide istihdam edilenlerin oranı göstergelere eklenmelidir. Vergi kültürü ve vergi kültür endeksi ile vergi tahakkuk/tahsil oranları, bütçe açığı, devlet borçlanması, vergi yükü arasındaki etkileşime bakılmalıdır. Ayrıca Danimarka’daki Türkler ile Türkiye’deki mükelleflerin kültürel farklılıklarının vergiyi algılama biçimlerini nasıl etkilediği anket veya deney yoluyla incelenmelidir.

KAYNAKÇA

- Aktan, C. C. (2012). *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*. Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası, C. 26, S. 1, 14-22.
- Alm, J. & Gomez, J. L. (2008). *Social Capital and Tax Morale in Spain*. Economic Analysis & Policy. Vol. 38, No. 1, 73-87.
- Alm, J. (2018). *What Motivates Tax Compliance?*. Journal of Economic Survey, Vol. 00, N. 0, 1-36.
- Alm, J. & Torgler, B. (2006). *Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe*. Journal of Economic Psychology, Vol. 27, 224-246.
- Ariely, D. (2015). *Dürüst Olmamanın Ardındaki (Dürüst Gerçek)*. (Hekimoğlu Gül, A. Çev.), İstanbul: Optimist Yayınevi.
- Ayas, I. & Saruç, N. T. (2015). *Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya - Türkiye*. AKÜ İİBF Dergisi, C. XVII, S. 2, 179-188.

Bakırtaş, D. (2014). *Kurumsal İktisat Perspektifinden Vergi Kültürü ve Ekonomik Gelişme: Teori ve Uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.

Brosnan, S. F., & Waal, F. B. M. (2005). *A Cross-Species Perspective on the Selfishness Axiom*. "Economic Man" in Cross-Cultural Perspective: Behavioral Experiments in 15 Small-Scale Societies", Behavioral and Brain Sciences. (Çevrimiçi), https://www.econ.uzh.ch/dam/jcr:ffffff-9758-127f-000000004de60616/Henrich_et_al_in_BBS_Dec_05.pdf, (Erişim Tarihi: 29 Mayıs 2019).

Canbay, T. & Güneş, Ç. (2007). *Vergiye Uyumunu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 5, S. 1, 52-64.

Caporael, L. R. (2005). *Psychology and Groups at the Junction of Genes and Culture*. "Economic Man" in Cross-Cultural Perspective: Behavioral Experiments in 15 Small-Scale Societies", Behavioral and Brain Sciences, https://www.econ.uzh.ch/dam/jcr:ffffff-9758-127f-000000004de60616/Henrich_et_al_in_BBS_Dec_05.pdf, (Erişim Tarihi: 29 Mayıs 2019).

Eurostat. Gini Coefficient. <https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&code=tessi190&plugin=1>, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

Eurostat. Government Finance Statistics Table. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/data>, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı. Bütçe Gelirleri (1923-2018). http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

Gencil, U. & Elif, K. (2012). *Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 10, S. 20, 29-60.

Günsoy, G. (2005). *İnsani Gelişmenin İller Bazında Farklaşması: Eskişehir Üzerine Bir İnceleme*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 13, 1-13.

Institute for Democracy and Electoral Assistance (IDEA). Voter Turnout. (Çevrimiçi), <https://www.idea.int/data-tools/question-countries-view/521/287/ctr>, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

Lewis, A., Carrera, S., Cullis, J. & Jones, P. (2009). *Individual, Cognitive and Cultural Differences in Tax Compliance: UK and Italy Compared*. Journal of Economic Psychology, Vol. 30, 431-445.

Nerre, B. (2001). *The Concept Of Tax Culture*. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol. 94, 288-295.

Nerre, B. (2002). *Modeling Tax Culture - A First Approach*. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol. 95, 34-41.

Nerre, B. (2008). *Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics*. Economic Analysis & Policy, Vol. 38, No. 1, 153-167.

OECD. R & D Expenditures. https://data.oecd.org/rd/grossdomestic_spending-on-r-d.htm, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

OECD. Tax Revenue Statistics. <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>, (Erişim Tarihi: 01 Mayıs 2019).

Polity IV. Democracy Index. <https://infographics.economist.com/2018/DemocracyIndex/>, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

World Bank. Regulation Quality. https://govdata360.worldbank.org/indicators/hf8a87aec?country=DNK&indicator=394&countries=GRC,TUR&viz=line_chart&years=2007,2017, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

World Bank. Per Capita GDP, University Graduates, Government Effectiveness. <https://databank.worldbank.org/data/home.aspx>, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

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

řinkūnienė, K. (2005). *Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects*. Organizacijū Vadyba: Sisteminiai Tyrimai, N. 35, 177-192.

řinkūnienė, K. (2009). *Tax Culture Assessment Model*. Summary of Doctoral Dissertation Social Sciences Economics, N. 4, 1-44.

řinkūnienė, K. & Leviřauskaitė, K. (2010). *Analyzing Macroeconomic Indicators Of The Tax System From A Tax-Cultural Perspective*. Taikomoji Ekonomika: Sisteminiai Tyrimai. N. 4/1, 29-51.

Taytak, M. (2016). *Vergi Kūltūrünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kūltürü Üzerindeki Etkisi*. İnsan ve Toplum Bilimleri Arařtırmaları Dergisi, C. 5, S. 7, 1933-1957.

The Heritage Foundation. İş Yapma Özgürlüğü. <https://www.heritage.org/index/visualize>, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).

Torgler, B. & Schneider, F. (2004). *Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries*. Crema Working Paper, N. 17, 1-38.

Tosuner, M. & Demir, İ. C. (2009). *Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri*. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 14, S.1, 1-15.

Transparency International. Corruption Perceptions Index. <https://www.transparency.org/cpi>, (Erişim Tarihi: 14 Nisan 2019).