

## KURUMLAR, VERGİ KÜLTÜRÜ VE EKONOMİK BÜYÜME\*

Doğan BAKIRTAŞ\*\*

### Özet

*Ekonomik büyüme düzeyinin ülkeler arasında farklılaşmasının nedenlerini açıklamaya yönelik çabalar uzun yıllardır devam etmektedir. Araştırmacılar tarafından bu farklılığın kaynağı olarak daha çok iktisadi faktörler gösterilmiş olsa da bu faktörlerin ekonomik gelişme farklılıklarını tek başına açıklamada yeterli olmadığı görülmüştür. Ancak özellikle 1990'lı yıllardan sonra ekonomik büyümeyi açıklayıcı modellere demokrasi, özgürlükler, kültür, kurum ve kurumsal yapı gibi iktisadi olmayan faktörler de dâhil edilmeye başlanmıştır. Kurumlar ve kurumsal yapı ülkeler arasındaki ekonomik gelişmişlik farklılıklarının azaltılması veya ortadan kaldırılması konusunda oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Bunun nedeni kurumların, piyasa içindeki iktisadi aktörlerin davranışlarını oluşturma ve düzenlemedeki etkisidir. Toplum oluşturulan bireylerin karşılıklı olarak bir etkileşim ve gelişim süreci içinde olmalarının yanı sıra ülke içindeki mevcut kurumlar da bireylerin tutum ve davranışlarının şekillendirilmesine yardımcı olmaktadır. Söz konusu şekillendirme, bireylerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları açısından da önemlidir. Nitekim ekonomik büyümenin sağlanması için hükümetler açısından en önemli kaynaklardan birinin vergi gelirleri olduğu bilinmektedir. Vergi gelirlerinde yaşanan kayıp ve kaçığın boyutu, ülke içindeki yatırım düzeyini etkileyerek ekonomik büyüme önünde bir engel oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerini artırıcı muhtemel etkisi nedeniyle toplumdaki vergi kültürü de ekonomik büyüme açısından önemli bir kurumdur.*

**Anahtar Kelimeler:** Kurumlar, Vergi Kültürü, Ekonomik Büyüme  
**JEL Kodları:** O43, P48, H20

## INSTITUTIONS, TAX CULTURE AND ECONOMIC GROWTH

### Abstract

*Attempts to explain the differences in levels of economic growth between different countries have been ongoing for years. While scholars have attributed different economic factors as being at the heart of these national differences, it is clear that economic factors alone are not sufficient to explain all of the differences. Therefore especially after 1990s, the other factors, such as democracy, freedom, culture, institutional structures and behaviour, have been added to their models to explain the phenomenon. Institutions and institutional structure play an important part in alleviating differences in economic development between countries. This is because these institutions have a key formative and regulative impact on the attitudes and behaviours of individual economic actors, alongside other influences such as the interactions between individuals and their own personal growth process. This can be seen for example in the formation of individuals' attitudes and behaviours in relation to taxation. Tax revenues are one of the important foundations on which governments can promote economic growth. Cultural attitudes and behaviours towards tax, for example in terms of the extent of tax evasion, will impact strongly on a government's revenues and its ability to invest in economic growth. Therefore we can see that tax culture is an important concept for economic growth due to its possible positive or negative effect on tax revenues.*

**Keywords:** Institutions, Tax Culture, Economic Growth  
**JELCodes:** O43, P48, H20

\* Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan "Kurumsal İktisat Perspektifinden Vergi Kültürü ve Ekonomik Gelişme: Teori ve Uygulama" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

\*\* Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, dbakirtas@nigde.edu.tr, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

## GİRİŞ

Ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi ve sürdürülebilmesine ilişkin çalışmalar iktisat literatüründe oldukça eski dönemlere dayanmaktadır. Hemen her iktisadi düşünce yaklaşımının ülkelerin ekonomik gelişmişlik farklılıkları ve ekonomik büyümeyi etkileyen faktörler üzerinde belirli görüşleri ve varsayımları bulunmaktadır. Bir ülkenin hem iktisadi hem de sosyal açıdan sahip olduğu refahın bir göstergesi olarak kabul edilen ekonomik büyüme olgusu farklı unsurlar ile açıklanmaya çalışılmıştır. Geçmiş dönemlerdeki büyüme modellerine bakıldığında daha çok iktisadi unsurların ön planda olduğu; birey, özgürlükler, yönetim yapısı, kültür ve kurumsal yapı gibi iktisadi olmayan unsurların modellere dâhil edilmediği görülmektedir. Ancak özellikle 1990'lı yılların sonrasında ekonomik büyümeyi açıklayan modellere iktisadi olmayan unsurların dâhil edildiği araştırmaların sayısında bir artış gözlemlenmektedir. Bunun nedeni, ülkeler arasındaki ekonomik gelişmişlik farklılıklarını açıklamada sadece iktisadi unsurları yansıtan sayısal verilerin yeterli olmadığı görüşüdür. Bunun yanında özellikle kurumsal yapıyı temsil eden faktörlere ait verilere ulaşma imkânının artmış olması da ekonomik büyüme modellerinde kurumsal faktörlerin yer almasını kolaylaştırıcı bir etki sağlamıştır. Aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerdeki kurumsal yapının iyileştirilmesine yönelik uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan tavsiyeler de ekonomik büyüme konusunda kurumların önemini artırmıştır.

Ülkelerin sahip olduğu kurumlar ve kurumsal yapı ülkeden ülkeye farklılıklar gösterse de üretim, tüketim ve yatırımlar üzerindeki etkisi hemen her ülkede benzerlik göstermektedir. Bu nedenle benzer politikaların, bir ülkede sağladığı başarının diğer bir ülkede aynı şekilde başarı sağlayacağı net bir şekilde söylenemez. Bunun en önemli nedeni o ülkede bulunan kurumlar ve kurumsal yapıdır. Benzer şekilde kurumsal yapı toplum içindeki bireylerin davranış ve eylemlerini etkileyen en önemli unsurlardan biridir. Söz konusu bu ve benzeri nedenlerden ötürü kurumlar ve kurumsal yapı ekonomik büyümenin açıklanmasında iktisadi faktörlerin yanında iktisadi olmayan faktörler olarak ön plana çıkmaktadır.

Ekonomik büyüme açısından bakıldığında hükümetlerin elde ettikleri kaynakların fazlalığı ve bu kaynakların hangi alanlarda -verimli veya verimsiz şekilde- kullanıldığı önem arz etmektedir. Bu noktadan hareketle ülke içindeki toplam vergi gelirleri hükümetlerin yapacakları yatırımların en önemli kaynağını oluşturmaktadır. Söz konusu yatırımların verimli alanlara aktarılması neticesinde ülke içinde istihdam artışı sağlanarak ekonomik büyüme açısından önemli bir adım atılmış olacaktır. Bu nedenle vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçığın engellenmesine katkı sağlayan, bireylerin vergi bilincini artıran ve bireyleri vergi ödemeye yönelten toplum içindeki vergi kültürü kavramı ekonomik büyüme açısından kilit bir rol oynamaktadır. Vergi kültürü kısaca; toplumdaki bireylerin vergi ödeme konusundaki davranışlarını etkileyen, vergi sistemi ve uygulamalarını içeren tüm formal ve enformel kuralların tamamıdır. Ülke içindeki vergi kültürü düzeyi özellikle vergiye uyumu artırıcı etkisi nedeniyle vergi kaçırma eğilimlerini azaltarak kayıtdışı ekonomi oranını düşürmeye yardımcı olmaktadır. Azalan kayıtdışılık oranı hükümete ek kaynak sağlamakta ve söz konusu bu ek kaynak verimli yatırımlara aktarıldığında istihdam ve üretim düzeyini artırarak ekonomik büyümenin sağlanması ve sürdürülmesine katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda vergi kültürü düzeyinin yüksek olduğu toplumlarda birey-devlet ilişkisinin yönü de farklılaşmaktadır. Vergi ödeyen bireyin yüksek kültür düzeyine sahip olması, vergi gelirlerini kullanan hükümetlerden hesap sorma ve gerektiğinde bilgi alma taleplerinde bir artışa yol açmaktadır. Bu durum başka bir ifadeyle hükümetleri denetleme fonksiyonunun sağlanması olarak yorumlanabilir. Söz konusu denetleme fonksiyonunun artması; hükümetleri, daha etkin ve verimli yatırımlara/harcamalara yöneltmeye ve ekonomik büyümenin sağlanması ile sürdürülmesi konusunda daha dikkatli olmaya sevk edebilecektir.

Kurumlar, uzun dönemli ekonomik büyümenin belirleyicileri arasında önemli rol oynayan bir faktördür. Kurumlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin açıklanmasına yönelik olarak yapılan çalışmalarda genellikle hukukun üstünlüğü, mülkiyet hakları ve patent hakları gibi formal kurumlar kullanılırken gelenekler, kültür ve ahlak gibi enformel kurumlar ihmal edilmektedir.

Ekonomik büyümenin belirleyenlerini analiz ederken formel kurumların yanında enformel kurumların da analize dahil edilmesi gereklidir. Enformel kurumlar, ekonomik büyüme sürecini arttırabildiği kadar yavaşlatabilme gücüne sahiptir. Bu sonuç, kalkınma politikalarının uygulanması açısından da önem taşımaktadır. Şöyle ki, bir ülkede iyi şekilde tesis edilmiş formel bir kurum, farklı enformel kurumlara sahip olan bir ülkeye kolay bir şekilde aktarılamaz. Bu nedenle formel kurumlarda yapılacak bir reformun, daha yavaş bir biçimde değişen yerel enformel kurumlar ile uyumlu olması gerekmektedir. Çünkü enformel kurumlar bir ülke içindeki formel kurumları etkileyebilmektedir (Domjahn, 2012: 151-153).

Ülkeler nezdinde ekonomik büyümenin ortaya konulması sadece yeterli iktisadi kaynakların varlığına bağlı olmayıp, ülke içindeki bir takım kurumların varlığı ve etkinliği ile de yakından ilişkilidir. Kurumlar gerek politikaların oluşturulması gerekse bu politikaların uygulanması aşamasında büyük bir öneme sahiptir. Ekonomik büyümenin sağlanmasında devlet önemli bir sorumluluk üstlenmektedir. Bu sorumluluk çerçevesinde oluşturulan hem sosyal hem de iktisadi politikaların gerçekleştirilmesi için gerekli irade ve kaynakların ortaya konulması önem taşımaktadır. Ülkeler açısından özellikle iktisadi politikaların gerçekleştirilmesi için gerekli olan en önemli kaynak vergi gelirleridir. Bu noktadan hareketle vergi gelirlerinde meydana gelecek olan bir kayıp veya kaçak, ortaya konulan ekonomik büyüme politikalarını da olumsuz yönde etkileyecektir. Bu olumsuzluğun ortadan kaldırılabilmesi için bireylerin vergi ödeme konusundaki motivasyonu ve en geniş anlamda bir kurum olarak nitelendirilen toplumun vergi kültürü düzeyi büyük bir önem arz etmektedir. Bu çalışmada öncelikle kurum olgusuna değinilecek olup daha sonrasında vergi kültürü kavramı açıklanarak vergi kültürünün de özellikle ekonomik büyüme açısından önemli bir kurum olduğu üzerinde durulacaktır.

## I. KURUM OLGUSU

Kurumların özelliklerine ve işlevlerine değinilmeden önce kurum kavramının net olarak ortaya konulması önem arz etmektedir. Ancak iktisat literatürüne bakıldığında kurum kavramı üzerinde uzlaşmış net bir tanımlama yoktur. Kurumsal iktisat teorisyenleri tarafından ortaya atılan tanımlamalar birbirine yakın gözükse de tam anlamıyla ortak bir kurum tanımının olmadığı görülmektedir. Ortak bir kurum tanımı olmamakla birlikte kurumsal iktisat teorisyenleri tarafından geliştirilen kurum tanımı sosyal bilimler alanında var olan tanımlamadan farklılıklar göstermektedir.

Türk Dil Kurumu'na göre kurum kavramı, belirli düşüncelerin, davranış kalıplarının, bireyler arasındaki ilişkilerin ve karşılıklı görevlerin oluşturduğu, kökü birtakım törelere dayalı toplumsal örgenleşme anlamına gelmektedir (TDK, 2015). Kurumsal iktisadın öncü teorisyenlerinden biri olan Veblen kurum kavramını, insanların geneline yerleşmiş olan düşünce alışkanlıkları olarak tanımlamış olup kurumların örgütsel bir oluşumdan ziyade düşünce kalıpları olduğu vurgusunu yapmıştır (Sowell, 1967: 189). Veblen'e göre kurumlar alışkanlıkların doğal bir sonucudur. Kurumsal yapının gelişmesi ve değişmesi grup üyelerinin bireysel davranışlarının bir sonucu olup kurumlar bireylerin alışkanlıkları neticesinde ortaya çıkmaktadır (Veblen, 1909: 629). Commons ise kurumu, bazen bireylerin birer tutuklu gibi yasalar ve doğal haklar çerçevesinde hareket etmesi gibi görürken bazen de bir tutuklunun yapmış olduğu davranışlar şeklinde görmektedir. Genel anlamda Commons kurum kavramını, bireysel eylemin genişlemesi, serbestleşmesi ve kontrol edilmesinde kolektif eylem şeklinde tanımlamaktadır (Commons, 1931: 648). Kapp'a göre kurum kavramı hukuksal bir organizasyonu değil, geçmişten devrolan ve geleceğe kadar süren -grup alışkanlıkları ve davranış kalıplarını da içeren- sabitlemiş düşünce alışkanlıkları ve davranış biçimlerini ifade etmektedir (Kapp, 1968: 2-3). Ayres ise kurum kavramını, sosyal olarak belirlenmiş, ilişkilendirilmiş davranış kalıpları kümesi olarak tanımlamaktadır. İlişkilendirilmiş davranış ise toplumsal yapının değerleri ile ortaya çıkmaktadır (Bush, 1983: 36). Mitchell kurum

kavramını, geniş ölçüde kabul gören yüksek düzeyde standardize edilmiş sosyal alışkanlıklar olarak ifade etmektedir. Hamilton ise kurumu, bir gruba ait alışkanlıklara veya insanların gelenekleri içine saklı yaygın ve sürekliliği olan düşünce ve davranış şekli olarak tanımlamaktadır. Ayrıca kurumlar insan davranışları üzerinde sınırlama ve dayatma yolu ile bir biçimlendirme imkânı sağlar. J.Fagg Foster'a göre ise kurum, kurullarla belirlenmiş davranış kalıplarıdır. Neale'a göre geniş bir bakış açısıyla kurum, içgüdülerden, sezgilerden ve varsayımlardan kaynaklanan insan faaliyetlerinin niteliğinden ziyade insan ilişkilerindeki gözlemlenebilen düzenlemeleri ifade etmektedir (Neale, 1987: 1178-1181).

Yeni kurumsal iktisadın öncülerinden olan North'a göre kurumlar, toplumda oynanan oyunun kurullarıdır; daha geniş bir bakış açısıyla insanlar arasındaki etkileşimi şekillendirmek için insanlarca oluşturulmuş kısıtlamalardır. Bu kısıtlamalar, bireylerin hangi koşullar altında belli faaliyetlere girişmelerine izin verileceği veya bireylerin hangi faaliyetleri yapmasının yasak olduğunu ortaya koymak için kullanılmaktadır (North, 2010: 9-11). Benzer bakış açısıyla Carden kurumları, oyunun kurullarını içeren ve insanların güdülerini yönlendiren formel kurullar, enformel normlar ve düzenleyici bir mekanizma olarak tanımlamaktadır (Carden, 2007: 5). Greif'e göre ise kurum, sosyal bir davranış düzeni oluşturmak için kurullar, inançlar ve normlardan meydana gelen bir sistemdir (Greif, 2006: 30).

Neale bir kurumun üç özellik ile tanımlanabileceğini belirtmiştir. İlk olarak, belirli bir sayıda insan grubunun olmasıdır. İkinci olarak, bu insan grubunun faaliyetlerinde tekrarlama, istikrar ve sonucun öngörülebilir olmasını sağlayacak kurulların varlığıdır. Son olarak ise, faaliyetleri ve kurulları açıklayan veya bunları gerekçelendiren ortak bakış açılarının bulunmasıdır (Neale, 1987: 1183).

Kurum kavramına yönelik olarak yukarıda yapılan açıklamalar arasında birçok farklılık göze çarpmaktadır. Bu farklılıkların bir araya getirilmesi noktasından hareketle kurum kavramını, bir arada yaşayan bireyler arasındaki davranışları, eylemleri, alışkanlıkları, gelenek ve görenekleri, değerleri ve inançları temsil eden formel ve enformel kurullar bütünü olarak tanımlamak mümkündür (Aktan-Vural, 2006a: 8).

Kurulların belli başlı özelliklerini ise şu şekilde sıralamak mümkündür (Aydın, 2006: 22; Aktan-Vural, 2006a: 8) ;

- Kurumlar, toplum halinde yaşayan bireylerin davranış ve eylemleri neticesinde oluşur.
- Kurumlar belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere var olurlar.
- Kurumlar uzun yaşam sürelerine sahiptir ve zamanla değişime uğrayabilirler.
- Kurumlar hem alt kurumları ile hem de diğerleri ile ilişki içindedir. Ancak temel kurumlar göreceli bir bağımsızlığa sahiptir.
- Bilgi, öğrenme ve tecrübe; kurumların hem oluşmasında hem de toplum içinde yaygınlaşmasında önemli bir rol oynamaktadır.
- Kurumlar her toplulukta aynı değildir. Toplum yapısına göre farklılaşan inanışlar, gelenekler, değerler ve alışkanlıklar bulunabilir.
- Kurumlar kültürün normatif kodları içerdiklerinden dolayı değer yüklerler.
- Kurumlar, hem formel hem de enformel kurullar bütünüdür.

Kurumlar, enformel (içsel) ve formel (dışsal) olarak iki şekilde incelenebilir. Enformel kurumlar bir grup içerisinde deneyimlerin ışığı altında gelişen kurullar olarak tanımlanırken, formel kurumlar siyasal eylemin dışarıdan topluma empoze ettiği kurullar olarak tanımlanmaktadır (Kasper-Streit, 1998: 100).

Enformel kurumlar, geçmiş yaşantılardan elde edilen bilgilerin toplumsal olarak yeni kuşaklara aktarılması ile oluşmaktadır. Toplumda var olan insanlar arasındaki tekrarlanan etkileşimi organize etmek amacıyla ortaya çıkmış olan enformel kurullar; formel kurulların uzantıları veya değişmiş halleri, toplum tarafından onaylanmış davranış normları ve içsel davranış standartlarıdır (North, 2010: 56). Enformel kurullara en iyi örnek olarak toplum içinde geçmiş yaşantıların gelecek nesillere aktarılması ile oluşmuş gelenek ve görenekler rahatlıkla gösterilebilir.

Enformel kurumlar, kişilerin bireysel yaşantılarına yönelik ya da toplumsal yaşam için gerekli bazı kuralları benimsemeleri anlamına gelir. Bir grup içinde uyulması gereken kurallar da bu kapsam içine girmektedir. Formel kurumlar ile karşılaştırıldığında en önemli farklılık, dışarıdan bir otorite tarafından dikte edilen veya o otorite tarafından belirlenen kurallar olmayışıdır. Enformel kurumların özellikleri ise, kişisel veya kolektif öğrenme yolu ile ortaya çıkması, belli bir süreç içinde gelişmesi, kurallara uymak konusunda herhangi bir zorlamanın olmadığı gibi herhangi bir yasal ceza ya da yaptırımın da olmaması olarak belirtilebilir (Aktan-Vural, 2006b: 66).

Bir otorite tarafından belirlenen ve toplumsal yaşamda düzen sağlanması amacıyla oluşturulmuş kurallar bütünü olarak tanımlanan formel kurumlar, siyasi (yasal) kurallar, ekonomik kurallar ve sözleşmelerden meydana gelmektedir. Formel kurumların özelliklerine bakıldığında, bireyin dışında gerçekleşen genellikle bir otorite tarafından konulmuş kurallardan oluştuğu görülmektedir. Bu kurallara uymamanın cezai yaptırımını mevcut olup, uygulanması için de belirli bir maliyetin yapılması zorunludur. Ancak hem enformasyon yetersizliği hem de idari maliyetlerin varlığı dolayısıyla bu kurumların etkinliği tartışmaya açıktır (Aktan-Vural, 2006b: 68).

Formel kurumları enformel kurumlardan ayıran en önemli özellik, topluma empoze edilen ve toplumu şekillendiren kuralların siyasi irade tarafından belirlenip, kanun yolu ile meşrulaştırılarak uygulamaya konmasıdır. Bu nedenle enformel kurumlar, siyasal karar alma sürecine ve hükümetlere göre değişkenlik gösterebilir. Ancak bu durum hükümetlerin formel kurumların sahibi olduğu anlamına gelmemektedir (Kasper-Streit, 1998: 109-110).

Toplum içinde bir düzenin oluşturulabilmesi için hem formel hem de enformel kurumlara gereksinim duyulmaktadır. Sadece geçmiş yaşantılardan deneme-yanılma veya tecrübe yolu ile elde edilen enformel kurumlar toplum içindeki bireyler arasında sorunsuz bir ilişki kurulması için yeterli olmayabilir. Bu nedenle toplum düzenini tesis etmek amacıyla enformel kurumların dışında insan aklı ile bir otorite tarafından oluşturulmuş kurumlara da gereksinim duyulması kaçınılmazdır (Aktan-Vural, 2006b: 68).

Kurumların sahip olduğu işlevlerin başında etkili koordinasyon ve güven gelmektedir. Kurumun bir görevi, insan etkileşimi sürecinin karmaşık yapısını daha anlaşılır ve daha öngörülebilir hale getirmesidir. Bu karmaşıklığın giderilmesiyle birlikte farklı bireyler arasındaki etkileşim güçlük çekmeden sağlanabilir. Kurumlar dünyanın karmaşıklığını azaltarak, bireylerin üstüne düşen görevlerin basitleştirilmesinde önemli bir işlev görürler. Aynı zamanda kurumlar bireyleri, yaşantıları boyunca karşılaştıkları tatsız sürprizler, karmaşık ve şaşırtıcı durumlarla karşı karşıya kalmaktan önemli ölçüde korumaktadır. Güven ise, girişimci ve yaratıcı olmak ve yeni fikirler için başkalarını teşvik etmek gibi konularda bireylere bir dayanak oluşturmaktadır. (Buchanan-Di Piero, 1980: 699).

Kurumların bir diğer işlevi ise güç ve tercihler üzerindeki etkisidir. Potansiyel anlaşmazlıklar sadece bireylerin özgürlük adı altında yaptıkları davranışlardan değil insanların birlikte çalışmalarından da meydana gelebilmektedir. Bireylerin zenginlikleri veya sahip oldukları karizma diğer bireyler ile olan ilişkilerinde kendilerine bir güç sağlayabilir. Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse; fakir bir insan hayatta kalabilmek için paraya dolayısıyla bir işe gereksinim duyar. Zengin bir kişi için ise bu kişiyi işe almak oldukça kolaydır. Bu durumda, çalışmak zorunda olan fakir bireyin gözünde işveren güçlü bir konuma gelmektedir. Bu örnekte olduğu gibi eğer bireylerin başka bir alternatifi yok ise güç ilişkisi ortaya çıkmış olur. Alternatifler arasındaki tercihler, insanları özgür kılar. Alternatiflerin olmadığı durumlarda tercihlerden bahsetmek mümkün değildir. Bu noktadan hareketle kurumlar, diğer insanların özgürlüğünü kısıtlayacak şekilde kullanılan gücün sınırlandırılmasını sağlamaktadır. Gücün sınırlandırılması ile benzer şekilde olan bireysel özerkliğin korunması ise kurumların bir diğer işlevidir. Dışarıdan gelen aşırı müdahalelerden (diğer insanların ellerindeki gücü aşırı kullanılması gibi) bireyleri korumak kurumların işlevleri arasında yer almaktadır. Özel mülkiyetin tesis edilmesi ve korunması, kurumların bireysel özerkliğin korunması adına en iyi örneklerinden birini temsil etmektedir. Kurumların en önemli işlevlerinden birisi de anlaşmazlıkların önlenmesi ve çözümüdür. Kurumlar, kişiler arası ve gruplar arası anlaşmazlıkların azaltılmasına yardımcı olur. Kurumlar bireyler

arasındaki anlaşmazlıkların nasıl daha az maliyetle, daha az şiddetle ve nasıl diğer bireylerin özgürlük sınırlarını ihlal etmeden sağlanması amacıyla hizmet etmektedir (Kasper-Streit, 1998: 118-122).

## II. BİR KURUM OLARAK VERGİ KÜLTÜRÜ

### II.1. Vergi Kültürü Kavramı

Vergi kültürü uzun yıllar boyunca hem sosyologlar, hem teorisyenler hem de politikacılar tarafından göz ardı edilen bir kavram olmuştur. Bu durum vergi kültürüne ait net bir tanımlamanın olmaması ve ülkeden ülkeye bu kültür düzeyinin farklılık göstermesi ile yakından ilgili olduğu söylenebilir. Ancak özellikle vergi psikolojisi terminolojisinin gelişmesiyle birlikte bu alana yönelik çalışmaların sayısında da bir artış sağlanmıştır. Ulusal kültürün de önemli bir parçası olan vergi kültürü kavramı, özellikle hükümetler açısından vergi mükelleflerini etkilemesi muhtemel olan vergi düzenlemelerinin daha etkin ve düzenli bir şekilde uygulanması açısından önem arz etmektedir.

Vergi kültürü kavramını ilk kez kullanan 1926 yılında Franz Meisels'tir (Sinkuniene-Levisauskaite, 2010: 31). Daha sonrasında ise vergi kültürü kavramını anlamaya ve açıklamaya çalışan iktisatçı 1929 yılında yayımladığı "*Gelir Vergisinin Ekonomisi ve Sosyolojisi*" (*Economics and Sociology of the Income Tax*) çalışmasıyla J. Schumpeter olmuştur. Schumpeter vergi kültürü ile ilgili düşüncelerini, "*herhangi bir sosyal kurum gibi alınan her vergi, kendisinin ekonomik ve psikolojik açıdan uygunluğunu ve geçerliliğini yansıtmaktadır. Ancak vergi sistemi içinde toplum kurallarına uymayan herhangi bir şey diğer tüm sosyal kurumlar gibi sonsuza kadar yaşayamaz*" şeklinde açıklamıştır. Schumpeter vergi kültürü kavramını gelişmiş (*cultivated*) vergi sistemleri ile ilişkilendirmekte ve vergilendirmeyi sanat olarak görmektedir. Vergi kültürünü, kültürel ürünler oluşturma olarak tanımladığı sanat ile bağdaştırmaktadır. Bunun yanında Schumpeter'in vergi kültürü anlayışı, ulusal bir vergi sistemini oluşturan iktisatçılar ve politikacılar üzerine odaklanmaktadır (Nerre, 2001b: 1-3).

Benzer şekilde Armin Spitaler (1954) vergi kültürünü tanımlarken J. Schumpeter'den etkilenmiştir. Ona göre vergi kültürü, iktisadi, sosyal, kültürel, tarihsel, coğrafik, psikolojik ve toplum içinde bulunan diğer farklı kültür unsurlarından etkilenmektedir. Aynı zamanda A. Spitaler, gelişmiş (*cultivated*) ve gelişmemiş (*non-cultivated*) vergi sistemleri arasında bir ayrıma gitmiştir. Alfons Pausch (1992) ise vergi kültürünün, bir ülkenin vergi sisteminin evrimini belirleyen kişilikler ile yakından bağlantılı olduğunu ifade etmektedir. Schumpeter'in görüşüne yakın bir çerçevede Pausch ayrıca, vergi kültürünün insan maneviyatının ve kreatifliğinin bir ifadesi olduğunu ileri sürmektedir. Michael Camdessus 1997 yılında Moskova Uluslararası İlişkiler Enstitüsü'nde yapmış olduğu konuşmada, vergi ödeme kültürünün tesis edilmesinin Rusya'nın orta vadeli hedeflerinden biri olduğunu duyurmuştur. Vergi ödeme kültürünü tesis etme hedefi, şeffaf vergi yasaları ile gönüllü uyuma dayalı olmalı ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Vito Tanzi vergi kültürünü, vergi mükelleflerinin sahip olduğu vergi bilinci kavramı ile ilişkilendirmektedir. Bu noktadan hareketle, özellikle geçiş ekonomilerindeki vergi mükelleflerinin uzun dönemli yürütülen planlı ekonomi nedeniyle bu bilince sahip olamadıklarını ifade etmektedir. Jorge Martinez-Vazquez'in çevresindeki bilim adamları da benzer bir görüşü benimsemişlerdir. Onlara göre, bir vergi reformu ancak mükellef kültürü (*taxpayer culture*) göz önünde bulundurulduğunda başarılı olma ihtimalini öne sürmüşlerdir. Georgi Boos, "*vergi ödemekten mutlu olan insanların olduğu bir ülke yoktur fakat onlar sahip oldukları vergi kültürü nedeniyle vergilerini ödemektedir*" görüşünü ileri sürmektedir (Sinkuniene, 2005: 184; Nerre, 2001b: 3-5). Faralyalı (1992) ise vergi kültürünü, "*toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları*" şeklinde tanımlamıştır.

Bir başka bakış açısı ile vergi kültürü kavramı, ülkelerde mevcut olan vergi uyumu davranışları arasındaki farklılıkları ortaya koymaya çalışmaktadır. Vergi uyumunun farklılıklarını açıklayan vergi kültürü kavramı kimi zaman vergi ahlakı ile ifade edilse de geleneksel yaklaşım, vergi uyumu davranışının tamamen açıklanmasında bazı kısıtlamalar olduğunu ileri sürmektedir. Vergi uyumu için yapılan karşılaştırmalı analizler, vergi kültürünün vergi uyumuna olan etkisini açıklamaya yönelik bir yaklaşım olarak kabul edilebilir (Hyun, 2005: 2) .

Vergi kültürü kavramını açıklamaya yönelik girişimler F. Meisels ve J. Schumpeter ile başlamış ve sonrasında özellikle sosyoloji, psikoloji ve vergi ile ilgili alanlarda çalışan teorisyenlerce devam etmiştir. Ancak literatüre bakıldığında vergi kültürü kavramına bakış açısının bazı farklılıklar gösterdiği görülmektedir. Kimileri tamamen vergi koyucular tarafından vergi kültürünü açıklamaya çalışmış kimileri ise vergi kültürü kavramının mükellef odaklı olması gerektiğini ileri sürmüştür. Fakat vergi kültürü kavramı üzerinde tam bir fikir birliği kurulamamıştır. Bu nedenle vergi kültürü kavramı, vergi ahlakı, vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyum gibi kavramlarla aynı anlamda kullanılmaktadır.

Vergi kültürü kavramının açıklanmasında günümüzde önde gelen teorisyenlerden biri olan Birger Nerre, literatürde bulunan tüm bu farklı bakış açılarını bir araya getirmiş ve aynı zamanda vergi kültürü kavramının diğer vergi ile ilgili olan kavramlardan farkını ortaya koyarak şu şekilde bir vergi kültürü tanımı yapmıştır. Ona göre; *“Bir ülkeye özgü vergi kültürü, ülkenin tarihsel kültürü içine gömülü olan ve sürekli bir etkileşimin neden olduğu bağımlılıkları ve bağları içeren, ulusal vergi sistemi ve onun uygulamaları ile ilgili tüm formel ve enformel kurumların bütünüdür”* (Nerre, 2001a: 12). Nerre (2001a) tarafından yapılmış olan vergi kültürü tanımı, diğer tanımlamalardan farklılaşarak sadece vergi otoritesi tarafından veya sadece mükellefler tarafından oluşturulan bir kavram olmadığını, bu kavramın vergileme kültürü ve vergi ödeme kültürü kavramlarından daha fazlasını içerdiğini ifade etmektedir.

Literatürde vergi kültürü kavramına yönelik yapılan tanımlar, tutum ve davranışlar açısından ayrı ayrı değerlendirilebilir (Sinkuniene-Levisauskaite, 2010: 31-33).

1. *Vergi kültürünün “tutumlar” yoluyla ifadesi* (G.Boos, M.Mishustin, G.Greif): Bu görüşü savunan teorisyenler, her mükellefin, vergi ödemelerinin amacını algılamaları gerektiğini ileri sürmektedir. Bu amaca ulaşabilmek için mükelleflerin bilincinin artırılması gereklidir. Toplum içindeki vergi bilincinin artırılması ve vergi bilgisizliği (*tax illiteracy*) sorununun ortadan kaldırılabilmesi için, kitle iletişim araçlarının kullanılması ve okul öncesi eğitim kurumlarında ve okullarda temel vergileme eğitimlerinin verilmesi gerekmektedir.

2. *Vergi kültürünün “davranışlar” yoluyla ifadesi* (F. M. Hartmann, U. Hübner, R. Berger, J. Martines-Vazquez, G. Bukajev, V. Tanzi): Bu görüşü ileri sürenlere göre vergi kültürü, mükellefler ile vergi otoriteleri arasında olan ilişki ile belirlenmektedir. Bu ilişkinin düzeyi ise hükümet tarafından uygulanan vergilendirme şartlarına bağlı olup, devlet vatandaşların ödemeye razı olduğu bir vergilendirme ölçüsünde vergi toplamaya devam edebilmektedir. Ödeme işlemi sırasında mükelleflerin davranışı, gelirleri toplamak için bir temel oluşturmaktadır.

3. *Vergi kültürünün “tutum ve davranışlar” yoluyla ifadesi* (J. Schumpeter, A. Spitaler, A. Pausch, M. Camdesus, L.E. Combest, B. Nerre): Bu görüşü destekleyen teorisyenlere göre her vergi, ekonomik ve psikolojik bir etkiye sahiptir. Bunun yanında birçok ülkede iktisadi, sosyal, tarihi, coğrafik ve psikolojik unsurlar arasındaki farklılıklar vergiler üzerinde de farklı etkiler oluşturmaktadır. Birçok toplumda, kişilik ve vergi sistemlerinin geliştirilmesinin vergi kültürünü etkilediği gözlemlenebilir. Ulusal vergi sistemindeki değişikliklerin başarısı bilincin artırılmasına bağlı olup bunu gerçekleştirmek için de uygun vergi kanunlarının yürürlüğe konulması gerekmektedir. Vergi kültürü, vergi sisteminin pratik uygulamaları ile karşılıklı ilişki içindedir. Aynı zamanda ulusal kültürden de etkilenmektedir. Tutum ve davranışlar açısından vergi kültürünü belirleyen genel ve özel faktörler Tablo 1’de gösterilmiştir (Sinkuniene-Levisauskaite, 2010: 32).

**Tablo 1: Tutum ve Davranışlar Açısından Vergi Kültürünü Belirleyen Genel ve Özel Faktörler**

FAKTÖRLER	Tutumları Yansıtan	Davranışları Yansıtan
Genel Faktörler İktisadi – Sosyal	-Eğitim Sisteminin Seviyesi	-Ülkenin Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi -Sosyal Statü
Özel Faktörler Vergi Sistemi ile İlişkili	-Vergileme İlkelerine olan Bilinç -Mükelleflerin Bilinci -Mükellefler ile Vergi İdaresi arasındaki Vergi İlişkisi	-Vergilendirme ile ilgili Analitik Araçlar

**Kaynak:** Sinkuniene-Levisauskaite, 2010: 32.

Genel olarak bakıldığında, vergi sisteminin genel sosyo-ekonomik ve özel faktörleri, ulusal kültürde kurulan tüm vergi ilişkileri gibi vergi kültürünü belirlemektedir. Aynı zamanda vergi sistemi içindeki katılımcıların tutum (eğitim sistemi, vergileme ilkeleri, mükelleflerin bilinci ve vergi idaresi ve mükellefler arasındaki vergi ilişkisi) ve davranışlarını (ülkenin gelişmişlik düzeyi, sosyal statü ve vergileme ile ilgili analitik araçlar) da etkilemektedir (Sinkuniene-Levisauskaite, 2010: 48; Maksvytiene-Sinkuniene, 2012: 68).

## II.II. Vergi Kültürünü Açıklayan Modeller

Vergi kültürü, toplum içindeki tüm aktörlerle birlikte değişen ve gelişen bir dinamik süreçtir. Bu süreç içerisinde, vergi mükellefleri ile vergi otoritesi arasında sürekli bir etkileşim bulunmaktadır. Bu etkileşim toplumda yaşayan bireylerin kişilik özellikleri ile birlikte bir bütün halini alarak birey ve devlet arasındaki ilişkiyi oluşturmaktadır. Vergi kültürü kavramını açıklamaya çalışan teorisyenler öncelikli olarak bu ilişkinin vergi otoritesi tarafından yönlendirileceğini ileri sürmelerine karşın bu ekolden sonra gelenler, vergi kültürü kavramını vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarını temel olarak açıklama gayretine girmiştir. Günümüzde ise özellikle vergi mükelleflerinin, vergiye karşı tutum ve algılamalarının psikolojik boyutlarının olduğu görüşü ile vergi kültürü kavramı bir bütün olarak açıklanmaya çalışılmaktadır. Bu noktada, çalışmalarını ile dikkat çeken teorisyen Birger Nerre (2001a; 2002b; 2004) vergi kültürü kavramını çok farklı boyutlarda analiz etmektedir.

Nerre (2002a) bir ülke özelindeki vergi kültürünün; vergileme gelenekleri ile bireyler ve dürüstlük, adalet ve görev bilinci gibi kültürel değerlerin etkileşimi ile ortaya çıktığını ileri sürmektedir. Aynı zamanda kültürel faktörlerin, içsel ve dışsal girdiler ile sürekli değişen ve gelişen bir süreç olduğuna vurgu yaparak bu sebepten dolayı vergi kültürünün evrimi üzerinde durulması gerektiğini belirtmektedir.

Vergi kültürü modelleri, Nerre tarafından “basitleştirilmiş” ve “iç içe geçmiş” model olarak açıklanmaya çalışılmaktadır. Basitleştirilmiş model, vergi kültürünü oluşturan aktörleri daha dar kapsamlı ele alarak oluşturulurken, iç içe geçmiş model, piyasadaki aktörler genişletilerek bunlar arasındaki ilişki ile vergi kültürü ve oradan da ulusal kültüre ulaşmaya çalışılmaktadır. Nerre



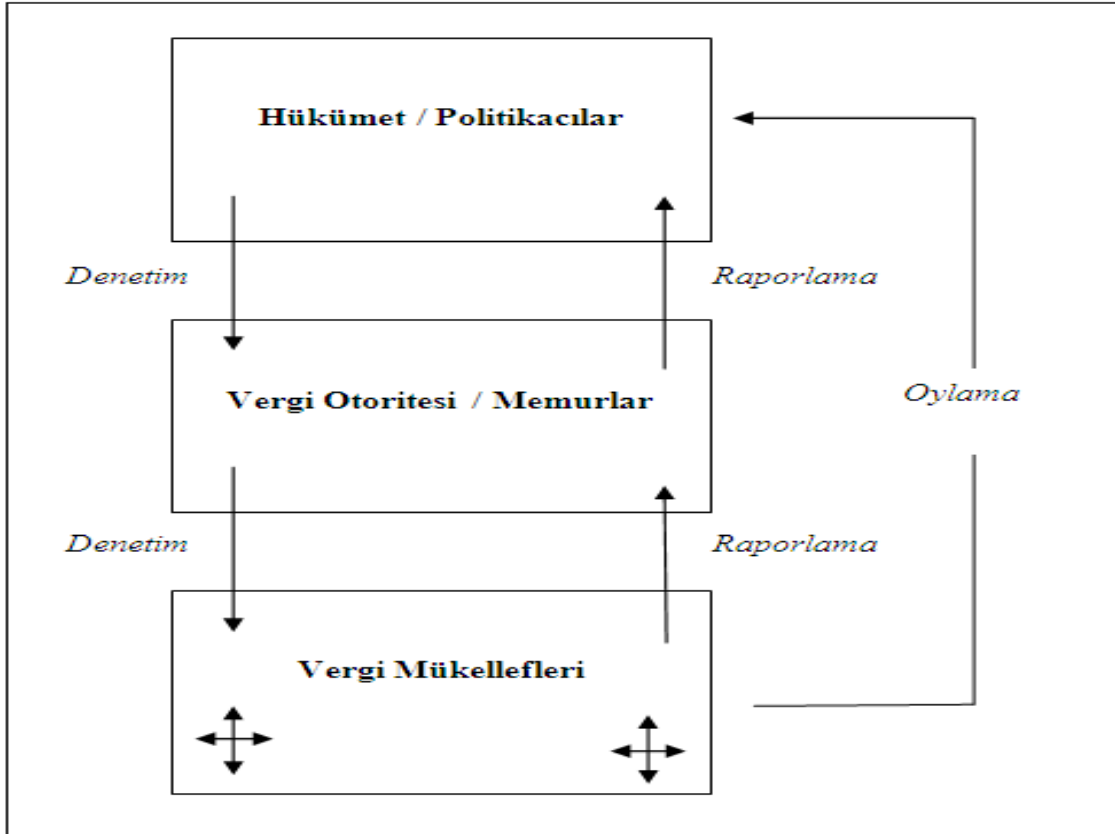
(2002b), vergi kültürü modellerini oluştururken özellikle basitleştirilmiş modelde, suç ekonomisi, sahip-vekil teorisi ve evrimci oyun teorisi yaklaşımlarından faydalanmıştır.

#### a. Basitleştirilmiş Vergi Kültürü Modeli

Vergi kültürü süreci, birçok alt başlıklara bölünebilir. İlk durum hükümetin, vergi yasaları veya vergi politika programları gibi oyunun kurallarını belirlediği ve vergi otoriteleri ile vergi mükelleflerinin bu kurallara göre davrandığı durumdur. İkinci durum, vergi mükellefleri ile vergi memurlarının veya vergi mükelleflerinin birbirleriyle karşılıklı ilişkide olduğu durumdur. Son durum ise, vergi mükelleflerinin siyasal karar alma sürecindeki davranışlarıdır. Vergi mükellefleri de birer seçmendir dolayısıyla vergi oyununun gelecekteki kurallarını verdikleri oy ile belirleme gücüne sahiptir (Nerre, 2001a: 34).

Vergi kültürü modelleri kapsamında, vergi mükellefleri, politikacılar, vergi memurları, vergi uzmanları ve akademisyenler gibi vergi kültürüne etkisi olan birçok oyuncu bulunmaktadır. Ancak basitleştirilmiş vergi kültürü modelinde bu oyuncuların tamamına yer verilmemiştir. Şekil 1'de basitleştirilmiş vergi kültürü modeli gösterilmektedir (Nerre, 2002b, 35).

Şekil 1: Basitleştirilmiş Vergi Kültürü Modeli



**Kaynak:** Nerre, 2002b: 35.

Şekil 1'de görülen basitleştirilmiş vergi kültürü modeli, vergi kültürünü oluşturan aktörlerin tamamını kapsamamakta yalnızca hükümet, vergi otoritesi ve vergi mükellefleri olarak üç aktör grubunu temsil etmektedir. Bu noktada, akademisyenler ve vergi danışmanlarının sadece aktörlerin bilgi düzeyini değiştirdiği varsayılmaktadır.

Basitleştirilmiş vergi kültürü modelini oluştururken Nerre, sahip-vekil (*principal-agent*), suç ekonomisi (*the economics of crime*) ve evrimci oyun teorisi (*evolutionary game theory*) yaklaşımlarını kullanmıştır. Modellerin bir bölümü, hükümetlerin, vergi otoritelerinin kanunda tasarlandığı gibi görevlerini yerine getirmelerinde doğru teşviklerin geliştirilmesi ve hangi noktaya kadar kontrol edilmesi gerektiği sorusu ile ilişkilidir. Bu durum mikroekonomide sahip-vekil teorisi ile açıklanmaktadır. Hükümet, sahip (*principal*) sıfatı altında vergi mükellefleri ile vergi otoriteleri arasındaki ilişkide oyunun kurallarını koyma sorumluluğuna sahiptir. Söz konusu sorumluluğunu vergi kanunları oluşturarak yerine getirmektedir. Sahip, vergi otoritesi olarak nitelendirilen vekili (*agent*) tam anlamıyla kontrol edememektedir. Aynı zamanda bu kontrol ve vekilden bilgi sağlanması da belirli bir maliyet gerektirmektedir. Sahip-vekil teorisi yaklaşımı açısından vergi kültürü özeline bakıldığında ise, vergi otoritesi vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışacaktır ancak bu durumda vekilin aldığı maaşın özel sektöre göre tatminkâr olması önem arz etmektedir. Vekilin sahip olduğu özlük hakları ve maaşı yeterince tatminkâr değilse o zaman vekil, hükümetin istediği şekilde davranmayarak veya yolsuzluklara yol açarak toplam vergi gelirlerinin düşmesine neden olabilecektir (Nerre, 2002b: 34-35).

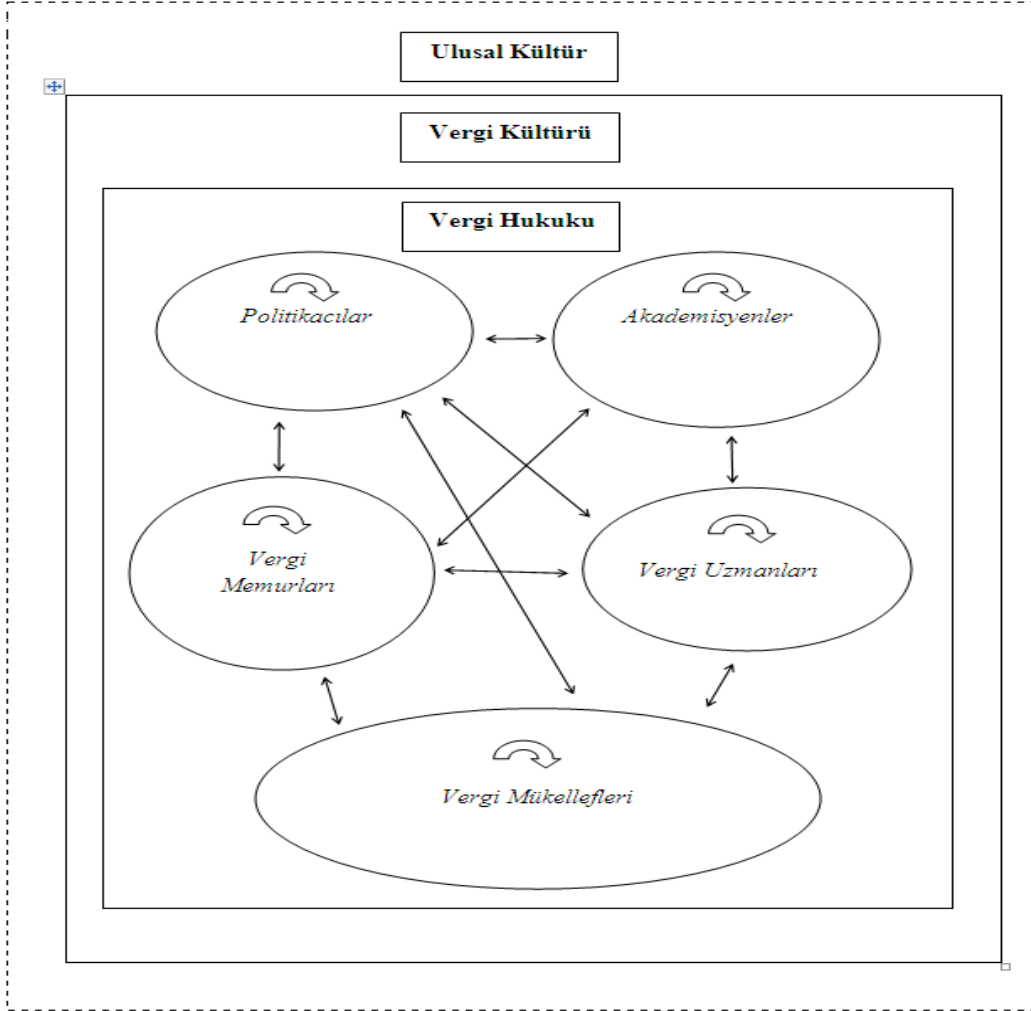
Vergi mükellefi ve vergi otoriteleri arasındaki ilişki ise hükümet ve vergi otoriteleri arasındaki ilişkiden daha fazla araştırma konusu olmaktadır. Nerre (2002b), vergi kültürü modelini oluştururken bu ilişkiye evrimci oyun teorisi ve suç ekonomisi bakış açısı ile yaklaşmaktadır. Suç ekonomisi yaklaşımında vergi mükelleflerinin vergiye karşı uyumu yakalanma korkusu ve cezalandırılma kaygısı ile ilişkilidir. Mükellefler, karşı karşıya kalacakları muhtemel ceza miktarını göz önüne alarak vergi kaçırma veya kaçırmama davranışını sergilemektedir (Allingham-Sandmo, 1972). Ancak birçok farklı yolla genişletilmiş olsa da bu modelde kültürel değerlere yer verilmemiştir. Standard vergi kaçırma modeline sosyal normlar, Alm-Martinez Vazquez (2001) tarafından dâhil edilmiştir. Vergi kültürü kapsamında vergiye gönüllü uyumu etkileyen iki faktör bulunmaktadır. Söz konusu faktörlerden biri vergi mükelleflerinin, sahip oldukları vergi kültürü çerçevesinde kendi zihinlerinde şekillendirdiği ve yargıladığı vergiye uyum davranışı olarak adlandırılan içsel normlar, diğeri ise vergileme ilkeleri çerçevesinde vergi mükelleflerinin hükümete olan bakış açılarını niteleyen dışsal normlardır. Vergi kültürü, bahsedilen bu etkenler ile birlikte hem vergi otoritesi hem de vergi mükellefi açısından farklı davranışların ortaya çıkması ile şekillenmektedir (Nerre, 2002b: 36-39).

Basitleştirilmiş vergi kültürü modelinde kısaca, hükümet ile vergi mükellefleri arasında hiyerarşik bir yapı bulunmaktadır. Bu yapı içinde bulunan aktörlerin davranışları vergi kültürünü oluşturan başlıca unsurlardır. Hükümet, uygulamaya koyduğu vergi kanunlarıyla oyunun kurallarını belirlemekte ve bu oyunu vergi otoriteleri aracılığıyla yönetmektedir. Bu noktada vergi otoriteleri hükümete bilgi sağlayıcı konumdadır. Bu modelde hükümetin birebir vergi mükellefleri ile ilişkisi söz konusu olmayıp bilgiyi sadece vekilleri aracılığıyla sağlamaktadır. Söz konusu bilgi akışının bir maliyeti olmakla birlikte bu akışın olumlu bir şekilde sürdürülmesi için bazı maliyetlerin (maaş, özlük hakkı vb.) de göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Diğer bir nokta ise vergi mükelleflerinin, vergi otoriteleri ve diğer mükellefler ile olan ilişkisidir. Bu ilişkide yaşanan sorunlar da vergi kültürü düzeyini etkilemektedir. Vergi otoritesi, vergi mükellefleri üzerinde denetim yetkisine sahiptir ancak bu durum vergi mükellefleri açısından yalnızca siyasal karar alma sürecinde mümkün olmaktadır.

Sonuç olarak bakıldığında basitleştirilmiş vergi kültürü modelinde kullanılan hem sahip-vekil teorisinin hem de suç ekonomisi yaklaşımının vergi kültürünü tam anlamıyla açıklayamadığı net olarak ortaya çıkmaktadır. Evrimci oyun teorisi ise vergi kültürü aktörlerinin farklı gruplar arasındaki ilişkilerinin ve sosyal bağlarının geliştirilmesinde umut verici bazı sonuçlar elde edilmesini sağlamıştır (Nerre, 2002b: 39).

### b. İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli

Vergi kültürü, vergileme kültürü (*culture of taxation*) ve vergi ödeme kültüründen (*tax-paying culture*) çok daha fazlasını içermektedir. Basitleştirilmiş vergi kültürü modelinden farklı olarak bu modelde hükümet, vergi otoritesi ve vergi mükelleflerinin yanında vergi kültürünün oluşumunda etkisi olan akademisyenler, politikacılar, vergi memurları ve vergi uzmanları yer almaktadır. İç içe geçmiş vergi kültürü modeli Şekil 2’de gösterilmiştir (Nerre, 2001a: 13).



**Şekil 2: İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli**

**Kaynak:** Nerre, 2008: 156.

Şekil 2’de görüldüğü üzere, basitleştirilmiş vergi kültürü modelinde çok fazla rol almayan vergi mükellefleri, bu modelde diğer aktörler ile sürekli bir etkileşim içinde olup vergi kültürünün oluşmasında önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Bu model, ulusal kültür ile vergi kültürünü oluşturan alt unsurların iç içe olduğunu göstermektedir. Kültürel normlar ve tarihsel olarak gelişmiş kurumların her ikisi de vergi hukukuna temel oluşturmaktadır. Vergi hukuku altında oluşturulan kümede yer alan vergi mükellefleri, politikacılar, vergi memurları, vergi uzmanları ve akademisyenler oluşturulan bu küme çerçevesinde bir nevi vergi oyunu oynamaktadır. Bu oyunun kuralları ise vergi hukuku ve vergi kültürü tarafından belirlenmektedir. Şekilde görüldüğü üzere, ulusal kültür hem vergi kültürünü hem de vergi hukukunu kapsamaktadır. Dolayısıyla oyuncular arasındaki etkileşim, vergi kültürü ve ulusal kültür arasındaki ilişkiyi de etkilemektedir. Oyuncular arasındaki etkileşim, hem aynı grup üyeleri arasında (örneğin akademisyenlerin akademik bir

konferansta karşılaşmaları gibi) hem de farklı grupların oyuncularını arasında mevcuttur. Bu devam eden etkileşim, oyuncular arasındaki sosyal bağlar ve ağları zaman içinde geliştirmektedir (Nerre-Blumenthal, 2003; Nerre, 2001a).

Genel olarak bakıldığında basitleştirilmiş modelde daha çok oyunun kurallarını koyan hükümet ve vergi idaresi arasındaki bir ilişki söz konusudur. Hükümet yürürlüğe koyduğu yeni vergi yasalarını vergi idaresi aracılığıyla kontrol etmekte ve gerekli enformasyonu vergi idareleri tarafından sağlamaktadır. Hükümetin bu noktada vergi mükellefleri ile sadece hiyerarşik bir ilişkisi söz konusudur. İç içe geçmiş vergi kültürü modelinde ise, vergi kültürünü oluşturan unsurlar arasındaki etkileşim sayesinde vergi kültürüne oradan da ulusal kültüre ulaşılmaktadır. Bu modelde oyunun kuralları vergi yasaları tarafından belirlenmektedir.

### III. KURUMLAR, VERGİ KÜLTÜRÜ VE EKONOMİK BÜYÜME İLİŞKİSİ

Ülkeler arasındaki refah düzeylerinin farklılaşmasını açıklayan görüşlerden biri kurumsal iktisadi düşünce tarafından ortaya atılan kurumcu hipotezdir. Bu hipoteze göre bazı toplumlar beşeri sermaye, teknoloji ve makineleşmeye yönelik yatırımları çeken iyi kurumlara sahiptir. Bunun sonucunda ise bu ülkeler daha kolay bir şekilde ekonomik refahı sağlamayı başarabilirler. İyi kurumların üç temel özelliği bulunmaktadır. Bunlardan ilki, toplumun geniş bir kısmını kapsayan mülkiyet haklarının uygulanmasıdır. Mülkiyet haklarının varlığı ve korunması bireylerin yatırım yapmasını ve iktisadi hayatta rol almasını teşvik etmesi açısından önem arz etmektedir. İkincisi ise, toplumun elit tabakası olarak adlandırılan politikacılar ile diğer güçlü grupların topluma ait olan gelirleri ve yatırımları kendi çıkarları için ele geçirmelerinin önüne geçilmesidir. Son olarak, toplumun geniş bir kesimini kapsayacak şekilde fırsat eşitliğinin sağlanması iyi kurumların temel özelliklerinden biridir. Fırsat eşitliğinin sağlanması durumunda bireyler özellikle beşeri sermayeye yatırım yapacak ve verimli iktisadi faaliyetlere olan katılımlarını artıracaktır (Acemoğlu, 2003: 27).

Kurumlar; tasarruf, yatırım, çalışma, teknoloji, üretim ve değişim ile ilgili kararları etkileyerek iktisadi davranışlar üzerinde doğrudan ve dolaylı yollarla bir etkiye sahiptir. Aynı zamanda kurumlar, bir ülkenin iktisadi sınırları içinde devletin ticari politikaları, müdahale sınırları, piyasaların dış yatırımlara açılma derecesi ve bireysel faaliyet alanı gibi olgular üzerinde önemli derecede etkin bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla ekonomik büyüme modellerinin oluşturulmasında ve analizinde, büyümenin belirleyicisi olarak ele alınan değişken veya değişkenler kurumların ve kurumsal yapıların etkisi altında şekillenmektedir. Mülkiyet haklarının nasıl tanımlandığı, kurumların kalitesi, sosyal sermaye ve siyasal ve hukuksal yapı ile ilgili olan kurumlar, iktisadi kararların alınmasında temel belirleyicilerdendir. Bu noktadan hareketle, kurumlar iktisadi faaliyetlerin ve iktisadi büyümenin temel belirleyenlerini ve büyüme analizinin odaklanması gereken temel noktayı oluşturmaktadır (North, 2010; Biber, 2010: 4). Kurumlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki; siyasal, sosyal ve iktisadi kurumlar çerçevesinde ayrı ayrı ele alınması mümkündür.

#### III.I. Siyasal Kurumlar ve Ekonomik Büyüme

Siyasal kurumlar, mevzuat ve yönetmelikleri düzenleyen politik süreci şekillendiren kurumlardır. Aynı zamanda bu kurumların, hukuk sistemini belirlemek ve yasaları oluşturarak uygulamak gibi bir yükümlülükleri de bulunmaktadır. İktisadi kurumların oluşturulmasında ve bu kurumların kalitelerini yükseltme konusunda da siyasal kurumlar önemli bir rol oynamaktadır. Piyasa ekonomisi açısından bakıldığında da siyasal kurumların birçok etkisi görülmektedir. Özellikle sosyal koruma ve demokrasi gibi kurumlar, piyasa çıktılarına meşru hale getirmesi ve onların devamlılığını sağlaması açısından önem arz etmektedir. Bu noktadan hareketle siyasal

kurumların piyasa ekonomisini iki farklı yoldan etkilediği söylenebilir. Bunlardan ilki siyasal kurumların, mülkiyet haklarını hem şekillendirip hem de koruyarak piyasa ekonomisini desteklemesidir. Diğeri ise siyasal kurumların, sosyal istikrar ve sosyal uyum kavramları ile piyasa uyumunu sağlayarak aynı şekilde piyasa ekonomisini desteklemesidir (Rodrik, 2000; Borner-Bodmer vd. 2004, Acemoglu-Johnson vd. 2005).

Siyasal kurumlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki hipotezleri birkaç karakteristik özelliğe dayanmaktadır. En genel anlamda, kurumsal denge ve kontrol, siyasi çoğulculuk ve en yetkili rejimlerin kötü niyetli veya saldırgan davranışlarına karşı iktisadi sistemin korunması adına politika yapımcıların periyodik olarak yenilenmesi gibi demokrasinin özellikleri vurgulanmaktadır. Demokratik süreç; sivil özgürlükler, mülkiyet hakları ve sözleşme haklarının korunması nedeniyle yaygın bir biçimde ekonomik refah için daha uygun olarak görülmektedir. Bu durum, yatırım yapmayı ve refahın artırılmasını teşvik etmektedir. Aynı zamanda demokrasi; mülkiyet haklarını iyi tanımladığı ve koruduğu sürece, bireylerin özgürce fırsat maliyetlerini sorgulama ve girişimci davranışlar içerisinde olmalarını desteklemektedir (Commander-Nikoloski, 2011: 3). Demokrasi faktörü ile nitelendirilebilen siyasal kurumlar, ekonomik büyüme için temel kurumlardan biridir. Politik ve sivil hakların sağlanması ve korunması, çok partili seçimlerin yapılması, insan haklarının korunması, ekonomik özgürlüklerin sağlanması, toplum içinde çok sesliliğin olması ve kuvvetler ayrılığının tesis edilmesi gibi faktörler kurumsal çerçeve için önemlidir. Bu şekilde oluşturulmuş bir kurumsal çerçeve; istikrarlı bir iktisadi ortam, kaynakların verimli kullanılmasına yönelik katkılar ve insana verilen değerlerin artması ile birlikte beşeri sermaye birikimini yükselterek ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileyebilmektedir.

### III.II. İktisadi Kurumlar ve Ekonomik Büyüme

İktisadi kurumlar, birçok iktisatçı tarafından piyasa içerisinde mal ve hizmetlerin üretim, tahsis ve dağıtım süreçlerini tanımlayan ve düzenleyen kurallar bütünü olarak ifade edilmektedir (Jütting, 2003: 14). İktisadi kurumların her zaman ekonomik büyümeyi maksimize etme amacıyla şekillendirilmemesi, iktisadi kurumların oluşturulmasında siyasal kurumların rolünü ifade etmektedir. Ancak siyasi gücün dağılımı tıpkı politik ve iktisadi çevre gibi zaman içinde değişime uğramaktadır. Bu durum iktisadi kurumlarda verimlilik artırıcı bir değişime yol açabilmektedir. İktisadi kurumlarda değişimin başarılı olabilmesi için iyi kurumların oluşturulması ve sürdürülmesinin geçerliliği göz önünde tutulmalıdır. İktisadi kurumların gelişmesi siyasal mekanizmaların üç türü ile açıklanabilir. Öncelikle rekabet ve dışa açıklık, çıkarları zayıflatmaya ve işlemler için uygun kurumlara olan talebin artmasına yardımcı olmaktadır. İkincisi şeffaflık ve daha iyi enformasyon sağlanmasıdır. Bu iki faktör yolsuzlukların azaltılmasını sağlamakta ve hükümetin etkinliği ile politika gelişimini artırıcı etki yapmaktadır. Son olarak uluslararası ekonomik anlaşmalar ve girişimler yurtiçindeki engellerin kaldırılmasına yardımcı olabilmektedir (Frances, 2004: 7-9).

İktisadi kurumlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi araştıran literatürdeki çalışmalara bakıldığında yolsuzluk, finansal sistem, yargı sistemi, sözleşmelerin uygulanabilirliği, ticaret politikaları, kayıtdışılık ve mülkiyet hakları gibi birçok değişkenin kullanıldığı görülmektedir. Bu değişkenler birçok iktisatçı tarafından ekonomik büyümeyi analiz eden modellerde, kurumsal kalite değişkeni olarak kullanılmaktadır (North-Thomas, 1970; Knack-Keefer, 1995; Clauge-Keefer vd. 1996; Mauro, 1995). Kurumsal kalite değişkeni ülkelerin kurumsal yapısını şekillendirmede ve ekonomik büyüme üzerinde oldukça etkilidir. Kurumsal kaliteyi niteleyen değişkenlerden yola çıkarsak, örneğin yolsuzluk düzeyi, kayıtdışılık, mülkiyet hakları, sözleşmelerin uygulanması ve bürokratik etkinlik gibi değişkenler ekonomik büyümeyi doğrudan veya dolaylı yollardan etkileyebilmektedir. Yolsuzluğun yüksek olduğu toplumlarda kayıtdışılık oranının artması olağan bir durumdur. Ancak kayıtdışılık düzeyinin artması ekonomik büyüme için gerekli olan kaynakların verimsiz kullanılmasına yol açabilmektedir. Benzer şekilde mülkiyet hakları toplumdaki bireylerin iş yapma ve yaptığı işten gelir elde ederek tasarruf etmelerini teminat altına almaktadır. Mülkiyet haklarının iyi tesis edilmediği bir toplumda bireylerin piyasa içinde aktif rol

oynama istekleri kırılabilen ve bu söz konusu isteksizlik ekonomik büyümenin önünde bir engel teşkil etmektedir. Aynı şekilde piyasa içinde bireyler arasında yapılan sözleşmelerin uygulanması ve korunması, bürokratik etkinlik ve hükümetlerin ticaret politikaları ekonomik büyüme için önem arz etmektedir. İktisadi kurumların özellikle işlem maliyeti ve dönüşüm maliyetlerine yapmış oldukları azaltıcı etki nedeniyle ekonomik büyüme için önemli bir unsur olduğu rahatlıkla söylenebilir.

### III.III. Sosyal Kurumlar ve Ekonomik Büyüme

Sosyal kurumlar ise sağlık, eğitim ve sosyal güvenlik düzenlemeleri için gerekli kuralları kapsamaktadır. Bu kurumlar, cinsiyet dengesi üzerinde bir etkiye ve daha genel anlamda iktisadi aktörler arasındaki ilişkiyi düzenleyen kurallara sahiptir (Jütting, 2003: 14). Genel anlamda sosyal kurumlar, toplum içerisindeki örf, gelenek-görenek, beşeri sermaye düzeyi, güven, etnik yapı ve ahlak gibi unsurları kapsayan enformel kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. İktisadi açıdan bakıldığında bir ülkenin gelişiminde sosyal kurumların önemi büyüktür. Örneğin, gerekli sermaye ve teknolojik altyapıya sahip herhangi bir ülkede bu teknolojik altyapıyı kullanacak iyi eğitilmiş bireylerin olmaması bu teknolojik altyapının atıl kalmasına ve kaynakların verimli şekilde kullanılmamasına sebebiyet verebilir. Benzer şekilde etnik yapının çok çeşitli olması, ahlaki yapının tesis edilmemiş olması ve güven kavramının tam anlamıyla oluşturulmadığı durumlarda toplum içinde bir çatışmanın veya gruplaşmanın olması kaçınılmazdır. Bu çatışma ortamının da ekonomik büyümeyi etkilemesi muhtemeldir. Bu gibi nedenlerle toplum içindeki sosyal yapı ve sosyal kurumlar, ekonomik büyümenin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Sosyal kurumlar literatür nezdinde incelendiğinde daha çok sosyal sermaye kavramı ile nitelendirilmektedir. Ekonomik büyüme ve sosyal kurumlar arasındaki ilişkiyi analiz eden modellerde içinde güven ve ahlak faktörlerini de barındıran sosyal sermaye değişkeni kullanılmaktadır. Sosyal sermaye kavramı birçok teorisyen tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. En genel haliyle sosyal sermaye; sorumluluklar ve sosyal normlardan oluşan, bu normların ve enformel kuralların toplum arasındaki işbirliği ve paylaşımı geliştirdiği; ve sağlanan bu işbirliği ile birlikte toplumun etkinliğini artıran güven ve kurallar bütünüdür (Coleman, 1988; Putnam, 1995; Fukuyama, 1997). Sosyal sermaye, iktisadi aktörlerin piyasa içindeki faaliyetlerini yönlendiren, motive eden ve gerektiğinde sınırlayan temel bir fonksiyona sahiptir. Bu noktadan hareketle sosyal sermayenin ekonomik büyüme üzerinde bir etkiye sahip olduğu rahatlıkla söylenebilir. Bu etki, işlem maliyetlerinin azaltılması ve maliyet unsuru olan dışsallıkların azaltılması gibi doğrudan etki ile mevcut üretim faktörlerinin daha etkin ve verimli kullanılmasına yol açan dolaylı etkidir (Koç-Ata, 2012: 215). Ancak iktisadi açıdan gelişmemiş, mevcut kaynaklarını etkin bir şekilde kullanamayan bir ülkede sosyal sermaye birikimine ağırlık verilerek iktisadi gelişme ve kalkınmanın sağlanması oldukça zordur. Sosyal sermaye, fiziki ve beşeri sermayenin ortaya çıkarılmasında ve toplumun bu yolla geliştirilmesine katkı sağlasa da ekonomik büyüme toplumun tüm dinamiklerinin bir araya gelmesiyle sağlanabilir (Altay, 2007: 341).

### III.IV. Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme

Kültür ise yalnızca ne edebiyatı, ne sanatı ne de ekonomiyi temsil etmektedir. Kültür, bir toplumu tüm sosyal açılardan ele almaktadır. Bu açıdan kültür denildiği zaman bir arada yaşayan, sürekliliği olan ve farklı ölçülerde organize olmuş insan topluluğu akla gelmektedir. Bu nedenle ekonomi ile kültür bir aradadır. İktisadi hayatın içinde yer alan aktörler de birer bireydir. Üretim, tüketim, mübadele, işbölümü ve dağılım gibi konular iktisadın kapsamına girdiği gibi, bireyin bireylerle veya bireyin toplumla olan ilişkisi ve sonuçları göz önünde tutulduğunda, iktisadi olarak görülen bir olgu aynı zamanda sosyal bir olgudur. Bu noktadan hareketle piyasada gerçekleşen tüm iktisadi faaliyetler bireyler ile karşılıklı ilişki içinde oluşan sosyal bir olgu olup bu durum bireyleri karşılıklı sosyal ilişkiler düzeni içinde davranmaya yönlendirmektedir (Erkal, 2000: 45-49).

İktisadi düzen, bireylerin zihniyeti ve davranışları ile şekillenmektedir. Bu görüşe göre, aynı yöntem ve teknolojiyi kullanan bir yerde istenilen sonuç alınıyorken diğer bir yerde tam tersi sonuçlar alınıyorsa, bu farklılığın nedeni yöntem ve aletlerden çok onları kullanan kişilerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Sombart bu konudaki görüşünü, “*Aradan canlıyı çıkararak ekonomiyi cansız madde olarak görmek*” şeklinde açıklamaktadır. Benzer bir yaklaşım ile Schumpeter, “*Ekonomik gelişmenin pür iktisadi terimlerle açıklanması mümkün değildir*” görüşünü ileri sürmektedir. Keynes iktisadi olgu içinde insan faktörünü, “*ekonomik gelişme analizlerini soyut şemalar arkasındaki insan unsuruna ve onun tepkilerine kadar götürmedikçe sonuç alınmaz*” şeklinde açıklamaktadır. Görüldüğü üzere birçok iktisatçı tarafından birey zihniyeti ve davranışı ekonomik gelişmenin önemli bir unsurudur. Bireylerin fikir, inanç, tavır ve değerler toplamı ile bu değerlerin sonucundaki bireylerin zihinsel ve ruhsal davranış biçimi kültürü oluşturmaktadır. Söz konusu zihinsel yapılar ile ekonomik yapılar arasında da sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Genel anlamda her toplumda ekonomik büyüme, iktisadi olmayan unsurları da içeren bir yapı şeklindedir; bu noktadaki iktisadi olmayan unsurlar ise dini, kültürel ve sosyal değerlerdir (Ülgener, 2006: 16-23). Benzer bir şekilde Buchanan ve Ellis de ekonomik büyümenin temel probleminin iktisadi olmayan unsurlardan kaynaklandığını ileri sürmektedir (Buchanan-Ellis, 1955: 405).

Ekonomik büyümenin açıklanmasına yönelik çalışmaların şekillenmesiyle birlikte ekonomik yapı ile sosyo-kültürel yapı arasındaki ilişkinin düzeyi önem kazanmıştır. Bunun nedeni, ekonomik büyümenin sadece iktisadi veriler ile analizinin mümkün olmadığı ve iktisadi analizlere dâhil edilen modellerde birey unsuruna ve tepkilerine yer verilmedikçe daha tatminkâr sonuçlar alınamayacağına görülmesidir. Ekonomik büyüme analizlerinin yönü somut verilerden soyut verilere doğru kayma eğilimindedir. Başka bir ifade ile ekonominin bir yönü madde ve serveti içeriyorsa da diğer yönü insan davranışlarını içermektedir. Bu nedenle ekonomik büyüme analizlerinde, iktisadi faktörler ve sosyal faktörlerin bir bütün olarak ele alınması daha doğru olacaktır. İktisadi faaliyetler, toplumsal yapı içinde oluşmakta, gelişmekte ve sosyal yapı içerisinde sosyalleşmektedir. İktisadi politikaların veya tedbirlerin soyut bir durumdan somut bir duruma geçişi, sosyal ve kültürel yapı gerçekliliğine geçmesi ile mümkündür (Sarıttaş, 2002: 395-396). Kültürün, ekonomik büyümenin merkezi bir unsuru olduğu düşüncesi Max Weber’e kadar dayanmaktadır. En önemli eserlerinden biri olan “*Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu*” (*The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism*) adlı çalışmada Weber, kalvinizmin protestan ahlakının, kapitalizmin gelişmesinde çok güçlü bir kuvvet olduğunu ifade etmektedir. Protestan reformu, inanç sistemleri üzerindeki etkisi nedeniyle kapitalizmin yükselişinde kritik bir rol üstlenmiştir. Bunun yanında M.Weber kültürü, ekonomik büyümenin itici bir gücü olarak görmektedir (Gorodnichenko-Roland, 2013: 1; Noland, 2003: 2).

Kültürel faktörlerin genel iktisadi yaşam üzerindeki etkisi daha spesifik bir alan olan vergileme alanı için de önem arz etmektedir. Ekonomik büyüme için yeterli kaynağın sağlanabilmesi birçok ülke açısından vergi gelirleri ile doğrudan ilişkilendirilmektedir. Ülkeler nezdinde ekonomik büyümeyi artırması muhtemel yatırımların en önemli kaynağı vergi gelirleridir. İktisadi yaşamda bireylerin davranışlarını şekillendiren kültürel faktörler, vergileme alanında da mevcut kurumlar ile birlikte bireylerin vergiye uyumunu etkileme gücüne sahiptir. Vergiye uyumun artmasıyla birlikte vergi kaçırma ve kayıtdışı ekonomiye yönelme eğilimleri azalma göstermektedir. Bu noktadan hareketle vergi uyumu ile birlikte artan vergi gelirleri, özellikle ekonomik büyüme için ülkelere yeterli kaynağın sağlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Literatürde kültürel faktörlerin ve ulusal kültür düzeyinin vergi uyumunu artırıcı ve vergi kaçırma eğilimlerini azaltıcı etkisi birçok çalışma ile desteklenmektedir (Hofstede, 1980; Alm-Torgler, 2006; Kirchler, 2007; Lewis-Carrera vd. 2009; Tsakumis-Curatola vd. 2007; Torgler-Schneider, 2007; Traxler, 2010; Malaya-Malaya, 2012; Cullis-Jones vd. 2012).

Ekonomik büyüme sorununa vergileme açısından bakıldığında, ulusal kültürü oluşturan alt unsurlardan biri olan vergi kültürünün etkisi dikkat çekmektedir. Daha önce vurgulandığı gibi kültür, toplum içinde yaşamını sürdüren bireylerin tutum ve davranışlarını şekillendiren önemli bir unsurdur. Bu şekillendirme bireyin hem bireysel ilişkilerinde, hem toplum ile olan ilişkilerinde hem

de iktisadi alan içindeki ilişkilerine yön vermektedir. Vergileme süreci özelinde bakıldığında da bireyin toplum içinde elde ettiği kültür ve kişiliğini yansıtan içsel motivasyonu, o bireyin vergi ödemeye karşı tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Bireylerin vergi ödemeye gönüllü ve vergi kaçırma eğilimlerinin düşük olması ise vergi gelirlerini artırıcı bir özellik taşımaktadır. Ülkelerin elde ettiği vergi gelirlerinin ekonomik büyüme için oldukça önemli olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Literatürde vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini analiz eden birçok çalışma bulunmaktadır (Mucuk-Alptekin, 2008; Erdoğan-Topcu vd. 2013; Mashkooor-Yahya vd. 2010; Engen-Skinner, 1996; Bukie-Adejumo, 2013; Scully, 1991, Anastassiou-Dritsaki, 2005, Durkaya-Ceylan, 2006). Bu çalışmaların ortak noktası vergi gelirlerinin ekonomik büyüme açısından önemli rol oynadığıdır. Nitekim vergi gelirlerini artıran ülkelerin, bu gelirlere bağlı olarak artan yatırım kapasitesi ekonomik büyümenin önünü açan unsurlardan biridir. Vergi kültürü düzeyinin toplum içinde artması diğer iktisadi aktörlerin tutum ve davranışlarını da etkilemektedir. Söz konusu etki, vergileme açısından özellikle vergi kaçırma eğilimi üzerinde ortaya çıkmaktadır. Toplum içinde oluşan kültürün etkisi ile birlikte iyi tesis edilmiş kurumların varlığı, bireylerin vergi kaçırma eğilimini azaltıcı dolayısıyla vergi gelirlerini artırıcı bir etki ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda, kültürün hem dolaylı hem de toplum içindeki kurumlar ile birlikte doğrudan ekonomik büyüme üzerinde bir etkiye sahip olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Genel olarak bakıldığında iktisat bilimi, belirli prensipleri ve araçları olan, ekonomi ile ilgilenen herkesin ve her ülkenin yarar sağlayacağı tedbirler ve prensipler bütünüdür. Her ülke kendi iç dinamizmini ve sosyal yapısını göz önünde tutarak bu prensiplerden yararlanabilir. Bu nedenle iktisat bilimi sosyal sistemin bütününden ayrı ve bağımsız düşünülemez (Erkal, 2000: 59). Kültür ve kültürü oluşturan alt unsurlar ile ekonomik büyüme arasında yakın bir ilişki söz konusudur. Gelişmiş ülkelerde kültür düzeyinin yüksek, gelişmekte olan ülkelerde ise düşük olduğu göze çarpmaktadır. Kültürü oluşturan unsurlar ve vergi sistemi bir bütün olarak ele alındığında karşımıza toplumun vergi ödeme isteğini belirleyen ve ölçen vergi kültürü kavramı çıkmaktadır. Kültür ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiye benzer şekilde vergi kültürü ve ekonomik büyüme arasında da bir etkileşim mevcuttur. Bu etkileşim, vergi kültürü düzeyi yükseldikçe vergiye uyum ve ödeme istekliliğinin artması, vergi kültürü düzeyi düştükçe vergi uyumu ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalması şeklindedir (Işık, 2009: 862). Literatürde bu alanda yapılan ampirik çalışmalara bakıldığında vergi kültürü ile ekonomik büyüme arasındaki söz konusu ilişkiyi istatistiki olarak ortaya koyan herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Söz konusu ilişki daha çok vergi ahlakı kavramı üzerinden kurulmakta ancak bu kavram tam anlamıyla bir kurum olarak nitelendirilebilen vergi kültürünü kapsamamaktadır. Aynı zamanda söz konusu analizlerde kullanılan vergi ahlakı değişkeni sadece belirli bazı anket sorularının cevapları ile elde edilerek modele dahil edilmektedir. Dolayısıyla tam olarak ne kadar doğru bir şekilde vergi ahlak düzeyini yansıttığı tartışmalıdır. Bu nedenle sadece teorik olarak vergi kültürü ile ülkelerin ekonomik performansı arasındaki ilişki ortaya konulmakla birlikte gelişen veri bankacılığı neticesinde oluşturulacak bir vergi kültürü endeksinin -değişken olarak- modele dahil edilmesi ile söz konusu ilişkinin istatistiki olarak da ortaya konulması mümkün görünmektedir.



## SONUÇ

Kurumlar, piyasa içindeki iktisadi aktörlerin davranışlarını oluşturmada, gelişimini sağlamada ve denetlemede önemli rol oynamaktadır. Aynı zamanda kurumlar; tasarruf, yatırım, tüketim ve üretim gibi iktisadi aktörlerin alacakları kararları da etkileme gücüne sahiptir. Bu nedenle ekonomik büyümenin sağlanması ve sürdürülmesinde kurumlar önemli bir görev üstlenmektedir. Kurumsal çerçeve içerisinde bakıldığında ülkelerin yönetim şekilleri, kurumsal kalite, mülkiyet hakları, politik, ekonomik ve sivil özgürlükler, sosyal ve beşeri sermaye, güven ve kültür gibi unsurların, toplum düzeninin ve ekonomik büyümenin sağlanmasında önemli kurumlar olduğu söylenebilir. Ülkelerin yönetim şekli, özellikle toplum içinde mevcut olan güçlü gruplar karşısında zayıf bireylerin haklarının korunması ve gözetilmesi gibi unsurlar açısından önem arz etmektedir. Piyasa koşullarında zayıf bireylerin rekabet gücünü artıracak ve onların piyasa içinde aktif rol oynamasını teşvik edecek gerekli yasal düzenlemelerin yapılması da diğer önemli bir noktadır. Bu koşulların sağlanmadığı toplumlarda bir çatışmanın yaşanması kaçınılmazdır. Söz konusu çatışma ortamının da ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin negatif yönde olacağı muhtemeldir. Diğer yandan mülkiyet hakları gibi önemli bir kurumun tesis edilmemiş olması bireylerin piyasa sürecinde aktif rol almalarını engelleyerek ekonomik büyümenin önemli bir unsuru olan toplam üretim miktarının artırılması önünde bir engel oluşturacaktır. Sosyal kurumlar açısından bakıldığında ise güven unsuru hem devletle hem de bireylerin kendi aralarında olan ilişkileri etkileme gücüne sahiptir. Birey ile devlet arasındaki ilişkide güven duygusunun tesis edilmemesi bireylerin, devletin yapmış olduğu uygulamalar karşısındaki tutum ve davranışlarını etkileyerek doğrudan veya dolaylı biçimde ekonomik büyümeyi etkilemektedir. Sosyal kurumlar açısından bir diğer önemli kavram ise beşeri sermayenin bir unsuru olan kültürdür.

Kültür, ekonomik büyümenin ülkeler nezdinde farklılaşmasını belirleyen önemli unsurlardan biridir. Kültür, bireylerin zihniyetini ve davranışlarını şekillendirerek iktisadi davranışlarının yönünü belirlemektedir. Bu noktada iki ülke arasındaki tüm iktisadi unsurların aynı olması koşulu altında bile ülkelerdeki ekonomik performans düzeyinin farklılaşması, o toplumu oluşturan bireylerin ve kurumların niteliğinden kaynaklanmış olabileceği vurgulanmaktadır. Literatürde, ekonomik büyüme analizlerine insan faktörü eklenmeden sadece iktisadi unsurlarla ekonomik performansın açıklanmasının mümkün olmayacağı görüşü birçok iktisatçı tarafından ileri sürülmektedir.

Kültürel faktörlerin iktisadi yaşam üzerindeki etkisi, daha spesifik bir alan olan vergileme için de önem arz etmektedir. Ekonomik büyümenin sağlanması yönünde ülkelerin sahip olduğu önemli kaynaklardan birisinin vergi gelirleri olduğu sıklıkla vurgulanmaktadır. Bu noktadan hareketle, iktisadi 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. Ekonomik büyümenin sağlanması ve sürdürülmesinde özellikle vergileme alanı açısından bakıldığında vergi kültürü önemli bir kurumdur.

Hükümetlerin toplum içindeki vergi kültürü düzeyinin artırılmasına yönelik olarak yapacağı düzenleme ve uygulamaların; vergi bilinci, vergi uyumu ve vergi ödeme istekliliğini olumlu yönde etkilemesi ve vergi gelirlerine artış yönlü bir ivme kazandırması muhtemeldir. Ülkelerin iktisadi anlamda başarılı olmaları ve uzun dönemli bir gelişmeyi sağlayabilmeleri sadece iktisadi alandaki bazı faktörlerin performansı ile sınırlı değildir. Ekonomik büyüme için iktisadi aktörleri doğrudan veya dolaylı yoldan etkileyen enformel kurallardan meydana gelen kurumların da dikkate alınması gerekmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Acemoglu, D. (2003). Root Causes: A Historical Approach to Assessing the Role of Institutions in Economic Development. *Finans and Development*, 40(2): 27-30.
- Acemoglu, D., Johnson, S. and Robinson, J. A. (2005). Institutions as the Fundamental Cause of Long-Run Economic Growth. *Handbook of Economic Growth* (pp.385-472). Editors P. Agion and S. Durlauf. Amsterdam: Elsevier.
- Aktan, C. C. and Vural, T. (2006a). Kurallar ve Kurumların Sosyolojik Temelleri Üzerine Bir İnceleme: Terminoloji ve Tipoloji. *Kurallar, Kurumlar ve Düzen: Kurallar ve Kurumların Sosyolojik Temelleri* (ss.1-15). Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Araştırmalar Serisi No:1.
- Aktan, C. C. and Vural, T. (2006b). Kurallar ve Kurumların Oluşumu. *Kurallar, Kurumlar ve Düzen: Kurallar ve Kurumların Sosyolojik Temelleri* (ss.63-77). Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Araştırmalar Serisi No:1.
- Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, (1): 323 – 338.
- Alm, J. and Martinez-Vazquez, J. (2001). Institutions, Stakeholders, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries. *Public Finance in Developing and Transition Countries: A Conference in Honor of Richard Bird. April 5-6, 2001*.
- Alm, J. and Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27: 224-246.
- Altay, A. (2007). Bir Kamu Mal Olarak Sosyal Sermaye ve Yoksulluk İlişkisi. *Ege Akademik Bakış*, 7(1): 37-360.
- Anastassiou T. and Dritsaki C. (2005). Tax Revenues and Economic Growth: An Empirical Investigation for Greece Using Causality Analysis. *Journal of Social Sciences*, (2): 99-104
- Aydın, M. (2006). Değerler, Normlar ve Kurumlar. *Kurallar, Kurumlar ve Düzen: Kurallar ve Kurumların Sosyolojik Temelleri* (ss.15-31). Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Araştırmalar Serisi No: 1.
- Biber, A. E. (2010). İktisadi Büyümede Kurumsal Faktörler ve Kurumsal Değişim. *Akademik Bakış Dergisi*, 19: 1-24.
- Borner, S., Bodmer, F. and Kobler, M. (2004). Institutional efficiency and its determinants: The Role of Political Factors in Economic Growth. *OECD Development Centre Studies Paper*.
- Buchanan, J. M. and Di Pierro, A. (1980). Cognition, Choice, and Entrepreneurship. *Southern Economic Journal*, 46(3): 693-701.
- Buchanan, N. S. and Ellis, H. S. (1955). Approaches to Economic Development. *New York: Twentieth Century Fund*.
- Bukie, O. H. and Adejumo, T. O. (2013). The Effects of Tax Revenue on Economic Growth in Nigeria (1970-2011). *International Journal of Humanities and Social Science Invention*, 2(6): 16-26.
- Bush, P.D. (1983). An Exploration of the Structural Characteristics of a Veblen-Ayres-Foster Defined Institutional Domain. *Journal of Economic Issues*, 17(1): 35-66.
- Carden, W.A. (2007). Christian Ethics, Formal Institutions, and Economic Growth. *American Review of Political Economy*, 5(1): 34-53.
- Clague, C., Keefer, P. and Knack, S., & Olson, M. (1996). Property and Contract Rights in Autocracies and Democracies. *Journal of Economic Growth*, 1(2): 243–76.

- Coleman, J. S. (1988). Social Capital in the Creation of Human Capital. *The American Journal of Sociology, Supplement: Organizations and Institutions: Sociological and Economic Approaches to the Analysis of Social Structure*. 94: 95-120.
- Commander, S. and Nikoloski, Z. (2011). Institutions and Economic Performance: What Can Be Explained?. *Review of Economics and Institutions*, 2(2): 1-35.
- Commons, J.R. (1931). Institutional Economics. *American Economic Review*, 21: 648-657.
- Cullis, J., Jones, P. and Savoia, A. (2012). Social Norms and Tax Compliance: Framing the Decision to Pay Tax. *The Journal of Socio-Economics*, 41: 159-168.
- Domjahn, T. (2012). Informal Institutions and Economic Development. *Erasmus Journal for Philosophy and Economics*, 5(2): 151-154.
- Durkaya, M. ve Ceylan, S. (2006). Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme. *Maliye Dergisi*, 150: 79-89.
- Engen, E. and Skinner, J. (1996). Taxation and Economic Growth. *National Tax Journal*, 49(4): 617-642.
- Erdoğan, E., Topcu, M. ve Bahar, O. (2013). Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisi Üzerine Eşbütünleşme ve Nedensellik Analizi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 50(576): 99
- Ercal, M. (2000). *İktisadi Kalkınmanın Kültür Temelleri*. İstanbul: Der Yayınları.
- Faralyalı, R. (1992). Vergi Kültürü. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 13: 1-2.
- Frances, J. (2004). Institutions, Firms and Economic Growth. *New Zealand Treasury Working Paper 04/19*.
- Fukuyama, R. G. (1997) *Social Capital, The Tanner Lecture on Human Values*. [Web: [www.tannerlectures.utah.edu/lectures/fukuyama98.pdf](http://www.tannerlectures.utah.edu/lectures/fukuyama98.pdf) Erişim Tarihi 20.06.2015].
- Gorodnichenko, Y. and Roland, G. (2013). *Culture, Institutions and the Wealth of Nations*. [Web: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=168257](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=168257) Erişim Tarihi: 11.06.2015].
- Greif, A. (2006). *Institutions and the Path to the Modern Economy: Lessons from Medieval Trade*. USA. Cambridge University Press.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work related values*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Hyun, J. K. (2005). Tax Compliances in Korea and Japan: Why Are They Different?. *Policy Research Institute Ministry of Finance, Japan*.
- Işık, A. (2009). Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği. *Ege Akademik Bakış*, 9(2): 851-865.
- Jütting, J. (2003). Institutions and Development: A Critical Review. *OECD Development Centre Working Paper No. 210*.
- Kapp, K.W. (1968). In Defense of Institutional Economics. *The Swedish Journal of Economics*, 70(1): 1-18.
- Kasper, W. and Streit, M. E. (1998). *Institutional Economics, Social Order and Public Policy*. Cheltenham: The Locke Institute, Edward Elgar.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Knack, S. and Keefer, P. (1995). Institutions and Economic Performance: Cross Country Tests Using Alternative Institutional Measures. *Economics and Politics*, 7(3): 207-227.

- Koç, A. ve Ata, A. Y. (2012). Sosyal Sermaye ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: AB Ülkeleri ve Türkiye Üzerine Ampirik Bir İnceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1): 199-218.
- Lewis, A., Carrera, S., Cullis, J. and Jones, P. (2009). Individual, cognitive and cultural differences in tax compliance: UK and Italy compared. *Journal of Economic Psychology*, 30: 431-445.
- Maksvytiene, I. and 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.
- Malaya, C. C. and Malaya, G. F. (2012). Cultural Studies on Tax Compliance in Cebu: Perspectives and Issues. *Fifth Taiwan-Philippines Academic Conference: Digital Humanities and Cultural Studies*.
- Mashkoo, M., Yahya, S. ve Ali, S. A. (2010). Tax Revenue and Economic Growth: An Empirical Analysis for Pakistan. *World Applied Sciences Journal*. 10(11): 1283-1289.
- Mauro, P. (1995). Corruption and Growth. *Quarterly Journal of Economics*, 110(3):681-712.
- Mucuk, M. Ve Alptekin, V. (2008). Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: VAR Analizi (1975-2006). *Maliye Dergisi*, 155: 159-174.
- Neale, W.C. (1987). Institutions. *Journal of Economic Issues*, 21(3): 1177-1206.
- Nerre, B. (2008). Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice. *63rd Congress of the International Institute of Public Finance: Tax Reform I*.
- Nerre, B. (2001a). The Concept of Tax Culture. *Annual Meeting of the National Tax Association. USA*, 8-10 November.
- Nerre, B. (2001b). The Role of Tax Culture in Transformation Processes- The Case of Russia. *ASPE Working Paper No: 03/2001*.
- Nerre, B. (2002a). Tax Culture Shock in Japan. *Diskussionsschriften aus dem Institut für Finanzwissenschaft der Universität Hamburg Nr. 65/2002*.
- Nerre, B. (2002b). Modeling Tax Culture-A First Approach. National Tax Association-Tax Institute of America. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*.
- Nerre, B. (2004). Modeling Tax Culture. *European Public Choice Society Annual Meeting. Germany*. April 15-18.
- Nerre, B. and Blumenthal, K. V. (2003). Tax Culture and Austrian Economics: A Case Study of the Big 1896 Tax Reform. *Hamburg University Discussion Paper No. 68/2003*.
- Noland, M. (2003). Religion, Culture and Economic Performance. *Institute for International Economics Working Paper No: 03-8*.
- North, D. C. (2010). *Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans*. Çev. Gül Çağalı Güven. İstanbul: Sabancı Üniversitesi Yayınları.
- North, D. C. and Thomas, R. P. (1970). An Economic Theory of the Growth of the Western World. *The Economic History Review*, 23(1): 1-17.
- Putnam, R. D. (1995) Tuning in, Tuning out: The Strange Disappearance of Social Capital in America. *Political Sciences and Politics*, 28(4): 664-683.
- Rodrik, D. (2000). Institutions for High-Quality Growth: What They Are and How to Acquire Them. *NBER Working Paper Series No. 7540*.
- Sarıtaş, M. (2002). Ekonomik Kalkınmanın Sosyo-Kültürel Temelleri. *Planlama Dergisi DPT'nin Kuruluşunun 42.Yılı Özel Sayısı*, 395-406.

- Scully, G. W. (1991). Tax Rates, Tax Revenues and Economic Growth. *National Center for Policy Analysis Policy Report No. 159*.
- Sinkuniene, K. (2005). Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects. *Management of Organizations: Systematic Research*, 35: 177-192.
- Sinkuniene, K. and Levisauskaite, K. (2010). Analyzing Macroeconomic Indicators of the Tax System from a Tax-Cultural Perspective. *Taikomoji Ekonomika*, 4(1): 29-51.
- Sowell, T. (1967). The Evolutionary Economics of Thorstein Veblen. *Oxford Economic Papers, New Series*, 19(2): 177-198.
- Torgler, B. and Schneider, F. (2007). Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis. *CREMA Working Paper Series 2007-02*.
- Traxler, C. (2010). Social Norms and Conditional Cooperative Taxpayers. *European Journal of Political Economy*, 26: 89-103.
- Tsakumis, G. T., Curatola, A. B. and Porcano, T. M. (2007). The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2): 131-147.
- TürkDil Kurumu (2015). *Kurum*. [Web: [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.529f11ce337c40.34419367](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.529f11ce337c40.34419367) Erişim Tarihi: 12.06.2015].
- Ülgener, S. (2006). *Zihniyet, Aydınlar ve İzm'ler*. İstanbul: Derin Yayınları.
- Veblen, T. (1909). The Limitations of Marginal Utility. *Journal of Political Economy*, 17(9): 620-636.