

# Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi

Ufuk GENCEL\* & Elif KURU\*\*

## Özet

*Vergi, devlet gelirlerini oluşturan ve etkileyen en önemli finansman kaynağıdır. Vergi kültürü ise; "vergileme" ve "vergi verme" olarak ikili bir özelliği kapsamaktadır. Bu ikili özellik vergi ahlakı, devlet-birey ilişkileri ve vergi adaleti ile vergi kültürünü oluşturmaktadır. Son yıllarda vergi kültürünün önemi artmış ve vergi kültürünün artırılması önemli bir politika aracı olmuştur. Bu çalışma, uygulanan vergi politikaları ile vergi kültürünün etkileşimini incelemeyi amaçlamakta ve ülkemizde 2002–2010 dönemi vergi kültürü gelişimini değerlendirmektedir. Bu dönemde vergi kültürünü artırıcı politikaların uygulandığı ancak yeterli bir gelişme sağlanamadığı sonucuna varılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Kültürü, Vergi Politikaları

## 1. GİRİŞ

Devletin kamu harcamalarının en temel kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergileme, kanun teklif ve/veya tasarısının hazırlanmasından, mükellefin vergiyi ödemesine kadar uzun bir süreci içermektedir. Bu süreç içerisinde verginin tarafları karşılıklı olarak iletişim sürecine girmektedir.

Vergi, çok geniş ve kapsamlı, bir o kadar da karmaşık karar alma süreçlerinin yönetildiği bir olgudur. Devlet, siyasal anlamda vatandaş olan kişileri ve kar elde etme amacıyla kurulan işletmeleri bir araya getirerek birbirleriyle farklı farklı koşullar altında alınmış değişik kararları ve davranış biçimlerini etki-tepki ve/veya heterojen kütleleşme gibi oluşumlar

\* Yrd. Doç. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Bilim Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, ufukgencel@gmail.com

\*\* Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi, elifkuru@hotmail.com

doğurmakta ve yeni meydana gelen şartlar karşısında yeni karar alma süreçlerini tetiklemektedir<sup>1</sup>. Bu süreçler verginin tarafları arasında şekillenmekte, bu taraflar da vergisel kültürü oluşturan ve etkileyen temel belirleyiciler olmaktadır.

Devlet ve mükellefler arasındaki ilişki bir psikolojik sözleşme/ilişki olarak görülür ve bu da güçlü duygusal bağlar ve sadakati gerektirir. Psikolojik sözleşmede beklenen, işbirliği olmakta ve burada da güven önemli bir rol oynamaktadır<sup>2</sup>.

Çalışmanın konusunu, vergi kültürünün temel belirleyicilerinden olan, vergileme sürecine karar veren ve bu oluşum üzerinde öncelikli belirleyici olan devlet politikalarının, vergi kültürü oluşumu üzerindeki etkileri oluşturmaktadır. Bu anlamda vergi kültürünü oluşturan unsurlardan (vergi ahlakı, devlet-birey ilişkileri ve vergi adaleti) bahsedildikten sonra ülkemizde uygulanan vergi politikaları yakın geçmişimiz ve son siyasi iktidar dönemi olarak (2002-2010) değerlendirilmeye ve bu politikaların vergi kültürü üzerindeki etkileri betimsel tarama yöntemi kullanılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda öncelikle konuyla ilgili bazı kavramların açıklanması uygun görülmektedir.

## 2. VERGİ KÜLTÜRÜ VE VERGİ POLİTİKASI KAVRAMLARI

Bu bölümde vergi kültürü, vergi kültürünü etkileyen unsurlar ve vergi politikaları kavramları açıklanmaktadır.

### 2.1. Vergi Kültürü

Yapılan araştırmalar toplumların vergi algılayma düzeylerinde farklılıklar olduğunu, her toplumun kendine özgü bir vergi kültürü olduğunu ortaya koymaktadır. Irk, dil, din, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir alt yapı oluşturduğu kabul edilmektedir<sup>3</sup>.

Ekonomi tarihini anlayabilmek için anlayış (zihniyet) tarihini incelemek gerekir. Toplumların anlayışlarının, kültürel değerlerinin ve inanç

---

1 Hakan Ünlüyoğ, "Vergi Ödemeye Dönük Psikolojik Davranış Biçiminin İşletmelerde Oluşturduğu Mikro Karar Paradoksı", Vergi Raporu, Sayı:112, Ocak 2009, s. 80-81

2 Benno Torgler, "Tax Morale and Institutions", Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper No:2003-09, pp. 7

3 Mehmet Tosuner- İhsan Cemil Demir, "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri", Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, (Y.2009, C.14, S.1 s. 1-15) s.10

sistemlerinin izleri, onların ekonomik sistemlerinde görülmektedir. Başka bir ifade ile insanların ekonomik faaliyetleri ve tercihleri, bir anlayışın izini taşımaktadır. Bütün ekonomik faaliyetler, onlara yön veren bir anlayışın eseridir. İktisadi yaşayış, dış verilerle oluşan bir madde dünyası değil, onun arkasındaki insan gerçeğidir. İktisadi normları ortaya çıkaran, kendi çağının insanına has davranış normlarıdır<sup>4</sup>. Vergi ekonomi sistemi içinde vazgeçilmez bir unsurdur. Vergiyi veren, ekonomik sistem içinde yer alan mükellefler de vergi verme eğilim ve davranışını üzerinde toplayan tarafı oluşturarak vergi ödeme kültürünün aktif belirleyicisi olan taraf olmaktadır. Vergileme kültürünü ise devlet (hükümet politikaları) oluşturmaktadır.

Vergi kültürü kavramı ilk kez Schumpeter tarafından<sup>5</sup> kullanılmış ve “herhangi bir sosyal kurum gibi alınan her vergi, kendisinin ekonomik ve psikolojik açıdan uygunluğunu ve geçerliliğini yansıtmaktadır ancak diğer sosyal kurumların aksine vergi ve vergi sistemi sonsuz yaşamaz” şeklinde tanımlanmıştır. Schumpeter ve takipçilerinin vergi kültürü anlayışı, ulusal vergi sistemini bir sanat olarak ele alıp bu sanatı icra eden vergi ekonomistleri, vergi bürokratları ve oyunun diğer aktörleri üzerine odaklanmaktadır. Spitaler’e göre ise vergi kültürü; ekonomik, sosyal, kültürel, tarihsel, coğrafik, psikolojik bireysel ilkeler ve toplumların birbirinden farklılık arz eden öteki kültür unsurları tarafından etkilenmektedir<sup>6</sup>. Nerre ise vergi kültürünü, bir ülkedeki vergi sistemi ve uygulamaları ile resmi ve gayri resmi kurumların tamamını kapsayan ve bütün olarak ele alan, ülkenin kültürel tarihi içine gömülmüş diğer etkenler ile bağları ve etkileşimleri olan bir kavram<sup>7</sup> olarak nitelendirmektedir.

Vergileme kültürünün oluşumu ve sürecin belirleyicisi olan politikaların genel görünümünün belirlenebilmesi için öncelikle vergi kültürüne etki eden faktörlerin açıklanması gerekmektedir.

4 Mehmet Sarıtaş, “Ekonomik Kakılınmanın Sosyo-Kültürel Temelleri” <http://ekutup.dpt.gov.tr/planlama/42nciyil/saritasm.pdf> (24.04.10)

5 Schumpeter, Joseph A. (1929): Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer. Der Deutsche Volkswirt, Vol. 4, pp. 380 – 385. Reprinted in: Joseph A. Schumpeter: Aufsätze zur Wirtschaftspolitik, edited by Wolfgang F. Stolper and Christian Seidel. Tübingen 1985: J.C.B. Mohr, pp. 123 – 133 Aktaran: Birger Nerre, “The Concept of Tax Culture”, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, November 8-10, 2001, Baltimore, MD, USA, pp. 2

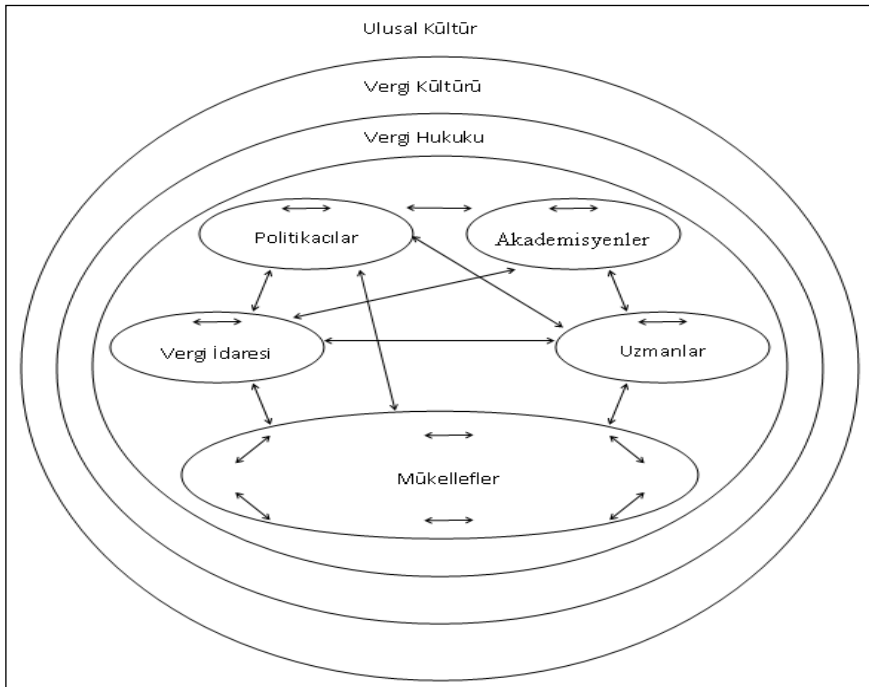
6 Abdulkadir Işık, “Kültür ve kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, Ege Akademik Bakış, 9 (2) 2009:851-865, s.856-857, , [http://eab.ege.edu.tr/pdf/9\\_2/C9-S2-M24.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/C9-S2-M24.pdf) (24.04.10)

7 Birgeir Nerre, “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics”, Economic Analysis & Policy, Vol.38 No:1, March 2008, pp.155, <http://www.eap-journal.com.au/download.php?file=665> (05.05.10)

### 2.1.1. Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler

Vergi kültürü, sosyoloji, tarih ve ekonomi bilimlerinin kesişiminden oluşmaktadır<sup>8</sup>. Nerre vergi kültürünün oluşumunu aőağıdaki gibi Őematize etmiştir. Şekil 1'e göre mükellefler, uzmanlar, vergi idaresi, akademisyenler ve politikacıların etkileşimi vergi hukukunun oluşmasında etken olur. Vergi hukuku, vergi kültürünü o da ulusal kültürü etkilemektedir. Birger Nerre, "Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice" 63rd Congress of the International Institute of Public Finance: Tax Reform I, August 27, 2007, Warwick, England, pp. 2

Şekil 1 : Vergi Kültürünü Oluşturan Etkenler



**Kaynak:** Birgeir Nerre, "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", Economic Analysis & Policy, Vol.38 No:1, March 2008, pp.156

8 Birger Nerre, "Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice" 63rd Congress of the International Institute of Public Finance: Tax Reform I, August 27, 2007, Warwick, England, pp. 2

Vergi kültürü eğitim, din, ırk gibi pek çok kültürel dinamikten de etkilenmektedir. Bu çalışmada vergi kültürünün oluşum süreci vergi ahlakı, devlet-birey ilişkileri ve vergi adaleti<sup>9</sup> açısından incelenerek vergi kültürü ve vergi politikalarının etkileşimi ortaya konmaktadır.

### 2.1.1.1. Vergi Ahlakı

Sosyal bilimcilere göre vergi ahlâkı, birçok sosyal ve kültürel faktörden etkilenen bir olgudur. Bunlardan vatandaşlık bağı ile bağlı olunan devletin yönetim şekli, devletin ve siyasal iktidarların bireysel ve toplumsal olarak kabulü ve güven derecesi, milli ve manevi duygular, ülkedeki demokrasi gibi birçok sosyal ve kültürel faktör vergi ahlâkının oluşumunda, gelişiminde ve sürdürülmesinde önemli ölçüde etken kabul edilmektedir<sup>10</sup>. En genel haliyle vergi ahlakı mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır olarak tanımlanabilir. Bu tanımda ahlak kavramı felsefi ya da teolojik bir kavram olarak değil, toplumun ortak olarak benimsediği erdemli davranışlar şeklinde kullanılmıştır<sup>11</sup>.

Bir başka tanıma göre ise vergi ahlakı (tax morale/tax ethics); vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır, buradaki içsel motivasyon dışsal bir zorlama ve baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeye işaret etmektedir. Bireyler, vergiyi ya gönüllü olarak öderler (compliance) ya da yakalanma ve cezalandırma riskini göze alarak ödemezler (noncompliance)<sup>12</sup>. Torgler, yapmış olduğu çalışmalarda, vergi ahlakı ile kayıtdışı ekonomi arasında önemli ilişkiler olduğunu belirlemiştir<sup>13</sup>.

Vergi ödeme isteğinin adalete, yargıya ve vergi ahlakına bağlı bir yapıya sahip olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü vergi ahlakı önemli ölçüde dış müdahalelerden etkilenen bir yapıya sahiptir. Toplumda yaygın bir şekilde vergi kaçakçılığı olduğu izlenimi oluşmuşsa bireylerin ver-

9 Mehmet Şahin-Çiğdem Özenc, "Türkiye'de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler", Yaklaşım Dergisi (Çevrimiçi), Makale No:10916, Şubat 2008, Sayı:182, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080210916.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080210916.htm) (16.03.2010)

10 Tosuner-Demir, a.g.m, s. 2

11 Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması: Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı (Elif Tuay ve İnci Güvenç tarafından Doç.Dr. Reyhan Bilgiç ve Doç.Dr. H. Canan Sümer'e ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Yüksek Lisans Programı Stajı kapsamında teslim edilmiştir), Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Kasım 2007, s. 23, elektronik ortamda erişim için <http://www.gib.gov.tr>

12 Coşkun Can Aktan, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psiko.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psiko.pdf), (04.03.2010)

13 Benno Torgler- Friedrich Schneider, "Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries", CREMA Working Paper, No: 2004-17, Basel, 2004, pp.2

gi ödeme konusunda içsel motivasyon olarak tanımlanan vergi ahlakı da negatif olarak etkilenecek vergi ödeme konusunda isteksiz davranacakları muhtemeldir<sup>14</sup>. Bu bağlamda, devlete bağlılık ve vergi ahlâkının sıkı bir ilişki içinde olduğu söylenebilir.

### 2.1.1.2. Devlet-Birey İlişkileri

Vatandaşların devletin hukuk sistemi ve adaletine olan güvenleri, vergi ödemelerindeki içsel motivasyonu arttıracaktır<sup>15</sup>.

Feld ve Frey'in yapmış olduğu bir çalışmaya göre; literatürde devlet ve mükellefler arasındaki ilişki bir psikolojik sözleşme (psychological contract) olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda her iki tarafın da üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmesi beklenmektedir. Aksi takdirde sözleşme bozulacak ve sistem gerektiği şekilde işlemeyecektir. Bu psikolojik sözleşmede en önemli etmen tarafların birbirlerinin dürüstlüğüne olan inancıdır. Eğer sözleşmenin başında, taraflardan biri diğerinin dürüstlüğünden şüphe duyuyorsa anlaşma baştan bozulmuş demektir<sup>16</sup>. Devlet-vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olabilmesi ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak ve yeterli düzeyde yerine getirilebilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına ve özellikle devlete ait kurum ve kuruluşlarına yeterli bir düzeyde güvene gereksinim vardır.

Vergi ahlakının “mükellef ahlakı” ile yakın ilişkisi vardır. Song ve Yarbrough'a göre “vatandaşların davranışlarını düzenleyen normlar onların hükümet ile olan ilişkileridir”. Vergi ahlakı ayrıca mükellef ile devlet arasındaki mali değişimden doğal olarak etkilenir ve hükümet davranışları, mükellef ahlakını (“adil ve haksız” bakış açısına göre) etkiler. Mükellefin de devlete olan güveni yüksek bir vergi ödeme ile gerçekleşir bu da hükümet ile devlet arasındaki iyi ilişkilerin kanıtıdır ve vergi ahlakını geliştirir<sup>17</sup>. Vergi kuralları; yasama organı, hükümet, yargı kararları ve vergi memurlarının yorumları ile sürekli olarak tanımlanır ve yeniden şekillendirilir. Vergi ödeme davranışı da sürekli olarak yeniden biçimlenen bu kurallar kümesi içinde meydana gelir. Belirli bir zamandaki vergi uyumu ve uyumsuzluğu vergi mükelleflerinin faaliyetleri olduğu kadar, kuralları

---

14 Şafak E. Çomaklı, “Mükellef Sosyo-Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler”, Vergi Dünyası, Sayı 322, Haziran 2008

15 Benno Torgler, “Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries”, Crema Working Paper, No: 2004-5, pp.8

16 Tuay-Güvenç, a.g.e. , s.26

17 James Alm-Benno Torgler, “Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe”, Journal of Economic Psychology 27 (2006) 224-246, pp. 228

yapan ve uygulayanların kararlarının da bir ürünüdür. Vergi uyumsuzluğunun anlaşılabilmesi için hükümet ile mükellef arasındaki karmaşık ilişkilerin araştırılması gerekmektedir<sup>18</sup>. Devlet birey ilişkileri vergi ahlakının dolayısıyla vergi kültürünün oluşmasında önemli yer tutmaktadır.

### **2.1.1.3. Vergi Adaleti**

Vergi sisteminin adaletsiz olduğuna inanılması ve vergi yükünün başkalarına oranla daha yüksek algılanması gibi düşünceler vergi kültürünü olumsuz etkileyen unsurlardır<sup>19</sup>. Vergi mükelleflerinin vergi yükünü adaletle bulup bulmadıkları da vergi ahlakı açısından önemli bir faktördür. Adil olmayan bir vergi sistemi, vergi sahtekarlığını teşvik edici niteliktedir. Mali eşitsizliklerin algılanması ile vergi sahtekarlığı arasında pozitif bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığının, eşitliği sağlamak için gösterilen bir tepki olarak ortaya çıktığı görülebilir<sup>20</sup>. Sosyal psikoloji alanındaki araştırmalar; bir değişim ilişkisindeki bireysel tatminin en önemli belirleyicisinin, değişime katılanlar arasındaki ticaret anlamında algılanan eşitlik veya adalet olduğunu göstermektedir. Bu anlamda adaletin olmayışı sıkıntı yaratır<sup>21</sup>. Vergi adaleti ve vergiye gönüllü uyum arasındaki ilişki incelendiğinde, vergiye karşı olumsuz tepkilerin en büyük gerekçesinin mükellefler tarafından adil bulunmayan vergi algısı olduğu göze çarpmaktadır. Adaletsiz vergileme, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmaması anlamına gelmektedir. Ayrıca, vergilemede bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranılması (istisna ve muafiyetlerinin, afların vb. uygulanması) toplumsal açıdan bazı hoşnutsuzluklar oluşturmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergilemeye tepki göstermelerine neden olmaktadır<sup>22</sup>. Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler, belli kişi ve gruplara ayrıcalık tanınması sonucunda bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.

Vergi yapısı, kamu harcamaları ve vergi kaçakçılığının algılanma düzeyleri vergi uyumunun etik normlarla desteklenmesinde dikkate alınan

18 Mehmet Tunçer, "Hükümet -Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 57-3, s. 109-110

19 Şahin-Özenç, a.g.m., Makale No:10916, Şubat 2008, Sayı:182

20 M. Erkan Üyümez, "Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumunu", E-Yaklaşım (Çevrimiçi), Makale No: 9577, Ağustos 2007, Sayı: 49, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007089577.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089577.htm) (16.03.2010)

21 Mehmet Şahin-Çiğdem Özenç, "Vergi Kültürünün Oluşumunu Etkileyen Faktörler", Yaklaşım Dergisi (Çevrimiçi), Makale No: 10554, Ocak 2008, Sayı:181, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080110554.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110554.htm), (16.03.2010)

22 Tuay-Güvenç, a.g.e. , s.28

unsurlar olarak göze çarpmaktadır. Vergi mükellefleri, devletin sunduğu kamu hizmeti ile kişisel tüketimleri arasında adil bir ilişki olmadığına inandıkları takdirde, vergi kaçırma eğilimi göstermektedir. Vergi mükellefleri, eşitlik ve adaleti hissettiklerinde vergi kaçırma yoluna başvurmaktadır. Toplumda sosyo-ekonomik sistemin eşit ve adil olduğu düşüncesi hakim olduğu zaman vergi kaçakçılığının gözle görülür bir biçimde düştüğü gözlemlenebilmektedir<sup>23</sup>.

Bir ülkenin vergi sistemindeki dolaylı-dolaysız vergi oranı, o ülkenin vergilerinin adil olup olmadığına önemli göstergelerinden biridir. Genel olarak bir ülkenin vergi sistemi içindeki dolaylı-dolaysız vergi oranı ülkenin iktisadi gelişme seviyesine göre paralel bir seyir izlemektedir<sup>24</sup>.

#### 2.1.1.4. Vergi Politikaları

Vergi, en geniş anlamıyla kamusal mali ihtiyaçların karşılanması veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerinca diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir<sup>25</sup>. Bu ödemelerin en üst düzeyde ve kamu ihtiyaçlarını karşılayabilecek yeterlilikte olması uygulanan politikalarla yakından ilişkilidir. Vergi kültürü açısından kültürel oluşumun daha iyi anlaşılabilmesi için ülkemizde uygulanan vergi politikalarının temel özelliklerinden bahsedilmesi gerekmektedir.

Toplumların gelişmiş örgütlenme biçimi olan devlet tarafından üstlenilen işlevlerin vergi ile karşılanması ve verginin mali amacının dışında kamu ekonomisinde bir araç olarak kullanılması vergi politikalarını etkiler. Vergi politikaları belirlenirken üzerinde durulması gereken noktalar; vergi yükü olarak ifade edilen kamu kesimine aktarılacak milli gelir oranı, hedeflenen vergi yükünün topluma adaletli ve dengeli dağıtımı ve vergi gelirleri ile hangi tür harcamaların yapılması gerektiğidir<sup>26</sup>.

Vergi politikasının kapsamının yanında bu süreçte karar verici hükümet olmakta ve bu da bir "siyasal karar alma süreci"ni ifade etmektedir.

23 Üyümez, a.g.m. , Makale No: 9577, Ağustos 2007, Sayı:49

24 Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2005-17, İstanbul 2005, s. 29

25 Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz, İstanbul, 1998, s. 21

26 Esra Siverekli Demircan, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu:Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s. 534



Kamu harcamalarının finansmanı için ne kadar vergi toplanacağı, vergi konularının neler olacağı, vergilemenin zamanı, kimden ve hangi kesimden ne kadar vergi alınacağı, hangi konu ve mükelleflerin vergileme dışı bırakılacağı, finansmanda alternatif yöntemlere başvurulup başvurulmayacağı birer “siyasal karar alma” sorunudur. Siyasal karar alma mekanizması diğer maliye politikası değişkenleri üzerinde olduğu gibi vergileme üzerinde de son derece önemli etkilere sahiptir ve seçimlere dayalı bir çevrim ortaya çıkabilir. Örneğin vergi yükü seçim beklentisi olup olmamasına (politik bütçe çevrimleri), seçim bölgelerine, güçlü bir muhalefetin bulunup bulunmamasına göre değişebilir; gelir grupları üzerindeki vergi yükü siyasal iktidarın sağ ya da sol eğilimli olmasına göre farklılaşabilir; maliye politikasında genişletici ve daraltıcı uygulamalar tek-parti ya da koalisyon iktidarlarında aynı olmayabilir. Bu bakımdan gelir, harcama ve borçlanma kalemleriyle kamu bütçesi büyük ölçüde “politik” bir uygulamadır<sup>27</sup>. Politik seçimler ve uygulamalar, vergi sisteminin yapısı, bu uygulama ve sistemdeki olumsuzluklar gibi faktörler bir ülkede vergi kültürünü oluşturan faktörlerin birer parçası olarak bu kavramı soyutluktan daha somut bir görünüme kavuşturmak bakımından belirleyici olmakta ve o ülke hakkında fikir vermektedir.

### **2.1.2. Vergi Kültürünün Vergi Politikalarına Etkisi**

Kültür kavramı Bilgiç tarafından “bir millete kişilik kazandıran diğer milletlerle arasındaki farkı tespate yarayan, tarihi gelişim içinde çeşitli birikimlerle oluşmuş, o millete özgü maddi ve manevi varlık değerlerinin uyumlu bir toplamından oluşmaktadır” şeklinde tanımlanmıştır<sup>28</sup>. Panther ise kültürü “toplum aktörlerinin paylaştıkları anlam ve yorum sisteminin öğretilmesi” olarak ifade etmektedir<sup>29</sup>.

Genel anlamda kültür, bir toplumun tarihsel süreç içinde ürettiği ve kuşaktan kuşağa aktardığı her türlü maddi ve manevi özelliklerin bütünü olarak ele alınmaktadır. Kültür, bir toplumun kimliğini oluşturur, onu diğer toplumlardan farklı kılar. Kültür, toplumun yaşayış ve düşünüş tarzıdır. Kültür, genel olarak iki öğeden oluşur<sup>30</sup>. Bunlar; maddi kültür öğeleri (binalar, her türlü araç-gereç, giysiler vb) ve manevi kültür öğeleri

27 Turgay Berksoy-İbrahim Demir, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu:Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s. 514-515

28 Emin Bilgiç, **Maarif Davamiz**, İstanbul Boğaziçi Yayınevi, 1986, s. 26

29 Işık,a.g.m., s.854

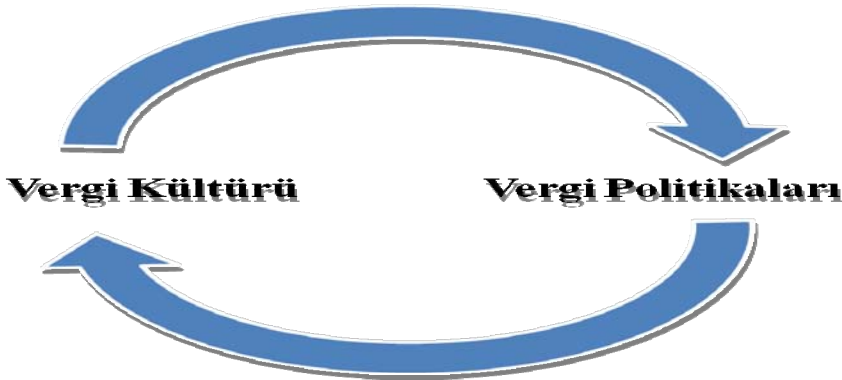
30 <http://www.sosyoloji.gen.tr/kultur-nedir.html>, (29.04.2011)

(inançlar, gelenekler, normlar, düşünce biçimleri vb.) dir. Kısaca “toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları” şeklinde tanımlanan<sup>31</sup> vergi kültürü ise manevi kültür öğeleri içinde yer almaktadır.

Her toplumun altyapısını ırk, dil, tarih, gelenekler, iktisadi anlayış, inançlar, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi unsurların oluşturduğu kendine özgü bir vergi kültürü bulunmaktadır. Bu kültür ülke politikalarının özellikle de vergi politikalarının belirlenmesinde hükümetler üzerinde önemli etkilere yol açmaktadır.

Vergi kültürü ile vergi politikalarının ilişkisi Şekil 2’de de gösterildiği gibi karşılıklı ve döngüsel etkileşim halindedir.

**Şekil 2: Vergi Kültürü – Vergi Politikaları Döngüsü**



Ekonominin temel aktörleri olan bireyler ve firmalar sahip oldukları vergi bilinci ve vergi kültür yapısı ile iktisadi faaliyetlerine yön verirler. Bunun yanı sıra makro düzeyde ekonominin genel kurallarının belirlenmesinde etkili rol alan ve kamu kesimi olarak ekonomide yer alan devletin uygulayacağı politikalar için hükümetlerin belirlenmesinde önemli bir role sahiptirler. Vergileme süreci, kanun teklif ve/veya tasarısının hazırlanmasından, mükelleflerin vergiyi ödemesine kadar uzun bir süreci kapsamaktadır. Bu süreç içinde öncelikle hükümetlerin oluşmasını sağlayacak seçim döneminde, kişiler sahip oldukları vergi kültürünün etkisi ile siyasi partilerin politikaları doğrultusunda seçim yaparlar. Ardından politikaları etkileme süreci hükümetleri etkileme faaliyetlerine dönüşür. Siyasi parti-

31 Adnan Gerçek, “Vergi Kültürü ve Mükellefin Vergiye Bakışı” <http://www.ekonomikpulsula.com/adnan-gercek/vergi-kulturu-ve-mukellefin-vergiye-bakisi>, (29.04.2011)

ler de iktidar olabilmek ve/veya iktidarda kalabilmek için yapılan bu faaliyetlere uygun davranışlar gösterir.

Öte yandan belirlenmiş ve uygulamaya geçirilmiş olan vergi politikaları da karar vericilerin ekonomik faaliyetlerini yeniden düzenlemelerine ve oluşan yeni koşullara uyum sağlamalarına neden olmaktadır. Vergi politikaları ile oluşan yeni koşullar ise ekonomik işleyişi, kişilerin mülkiyet anlayışlarını vb. etkileyerek onların vergi bilinç düzeylerini ve vergi kültürlerini etkilemektedir. Vergi kültürünün yeni hali ise yeni politikaların belirlenmesinde etkili olmakta ve bu işleyiş döngüsel olarak devam etmektedir.

### **3. TÜRKİYE'DE VERGİ POLİTİKALARININ DEĞERLENDİRMESİ: 2002-2010 DÖNEMİ**

Alanyazın incelendiğinde, Türkiye'de, özellikle 1980 sonrasında ortaya çıkan ve devletin hukuki yapısını değiştiren gelişmelerin, toplumda devlete duyulan saygınlığın genellikle olumsuz etkilendiğine ve ahlaki değerlerin erezyona uğradığına ilişkin görüşler bulunduğu görülmektedir. Vergi ahlâkını olumsuz etkileyen sosyal unsurlar arasında hızlı nüfus artışı, bölgesel dengesizliğe bağlı göçler, işsizlik, çarpık kentleşme ve eğitim gerksininin yeterli ölçüde karşılanamaması gibi faktörler gösterilebilir<sup>32</sup>.

Devlet birey ilişkileri açısından değişik yıllarda ülkemizdeki çeşitli kurum ve kuruluşlara duyulan güveni ölçmeye çalışan araştırmalar yapılmaktadır. Bu araştırmaların sonuçları, Türk siyasal sistemi, mahkemeler ve memurlar gibi kurum ve kuruluşlara yönelik düşük seviyede güvenin olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durumun, vatandaşların başta vergi yasaları olmak üzere diğer toplumsal kural ve düzenlemelere yönelik uyumları üzerinde olumsuz etki yaptığı söylenebilir<sup>33</sup>.

Türkiye'de uygulanan vergi politikası kapsamında; Anayasamızın 73. Maddesinde de belirtildiği üzere vergi, bireylerin ödeme gücüne göre ve gelir, servet ve harcamaları üzerinden alınmakla birlikte, vergi tahsilatı esas itibarıyla, stopaj yoluyla tahsil edilen gelir vergisi ile harcama üzerinden alınan KDV'ye dayanmaktadır. Türkiye'de vergi sisteminin dolaylı vergiler ağırlıklı olması, beyana dayalı bir sistem haline gelememesi, istisna, muafiyet ve vergi harcamalarının yaygın olması, halka açık şirketlerin

32 Şahin-Özenç, a.g.m., Makale No:10916, Şubat 2008, Sayı:182

33 Şahin-Özenç, a.g.m., Makale No:10916, Şubat 2008, Sayı:182

az, küçük aile şirketlerinin yaygın olması nedeniyle kayıt dışı ekonominin yüksek düzeylerde olması vergi politikalarının başarısızlığına yol açmaktadır<sup>34</sup>.

2002-2010 dönemi vergi politikalarından bahsetmeden önce bu dönem öncesi ülkemizin durumunu kısaca belirtmek yararlı olacaktır. Çünkü ülkemizde 2000 sonrası dönemde uygulanan politikalar 2001 Krizi sonrası ekonominin güçlendirilmesi yönünde atılan adımların devamı niteliği taşımaktadır.

Ülkemizde, 1980’li yıllardan beri uygulanmakta olan, vergi alma yerine borçlanmayı tercih etme biçimindeki politikalar olumsuz etkisini, kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarından sapmalara yol açarak, üretimin düşmesi biçiminde göstermiş ve ekonomik kriz ortamının oluşumuna yol açmıştır. Çünkü devlet borçları artıkça, (bu borçların çevrilebilmesi de sorun olduğundan) borç faizleri de giderek artmış ve devletin son derece yüksek oranlarda reel faiz ödemesine yol açmıştır<sup>35</sup>. 1999 İstikrar Programının ilk dönemlerinde yaşanan olumlu gelişmelere rağmen mali sistemde meydana gelen bozulmalar, Kasım 2000’de likidite krizine yol açmıştır ve bu krizi Şubat 2001 krizi izlemiştir<sup>36</sup>. 15 Nisan 2001 tarihinde açıklanan “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” ile kamu maliyesi hedefleri yeniden belirlenmiştir. Bu hedefler; vergi gelirlerinin artırılması, vergi tabanının yaygınlaştırılması amacıyla vergi kimlik numaralarının kullanımının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi amacıyla vergi denetimlerinin artırılması, vergi tahsilatının artırılması için vergi gecikme faiz ve cezalarının enflasyonla uyumlu hale getirilmesidir. 2001 yılından itibaren özel iletişim ve özel işlem vergileri dışındaki ek vergiler kaldırılmıştır<sup>37</sup>. 2002 Kasım genel seçimlerinden sonra büyük bir oy çoğunluğuyla iktidar değişmiş ve değişen hükümet 2003 yılıyla ilgili acil eylem planı açıklamıştır. Bu planda vergi ile ilgili yapılacaklar; her zaman sözü edilen kapsamlı bir vergi reformu, vergi yükünü tabana yayacak tedbirlerin alınması ve vergi mevzuatının basitleştirilmesidir. Bunların yanında somut olarak “nereden buldun” olarak ifade edilen “mali milat”ın kaldırılması ve bir vergi barışı-affı projesinin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir<sup>38</sup>.

---

34 Esra Siverekli Demircan, “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Kamu Mali Yönetiminde Uygulanan Vergi Politikaları”, Vergi Sorunları, Sayı:195, Aralık 2004, s.166-167

35 Yıllık Ekonomik Rapor 2006, s. 57

36 Siverekli Demircan, a.g.m., Aralık 2004, s.175-176

37 Yıllık Ekonomik Rapor 2002, s. 81

38 Hüsametdin Biçer, “Vergi ile İlgili Planlar ve Uygulamaları”, Vergi Dünyası, Sayı 343, Mart 2010, s.4

Vergi gelirlerinin istenilen seviyelere yükseltilememesi, yüksek gelire sahip gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinin tam olarak kavranamaması, dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri, vergi sistemindeki otokontrol mekanizmalarının yıpranması gibi sorunlara çözüm olması amacı ile 4369 sayılı Kanun "Vergi Reformu" adı altında 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak kamuoyuna sunulmuştur. 4369 sayılı Kanun ile reform niteliğinde yapılan en önemli değişiklik, gelirin tanımında yapılan düzenlemedir. Bu kanunla gelirin tanımında "Kaynak Teorisi"nden ayrılmış ve "Safi Artış" (Net Artış) teorisine geçilmiştir. Böylece, vergilendirme tabanının yayılmasının sağlanması, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelenin arttırılması, kayıt dışı ekonominin kayda alınması gibi amaçların yanı sıra gelişen sosyal ve ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilebilmesi de sağlanmaya çalışılmıştır. Net artış teorisine geçiş için, kişilerin servet artışlarının bir baz dönem alınarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle gerekli olan başlangıç dönemi için 4369 sayılı Kanun ile Mali Milat kavramı getirilmiştir. Mali Milat kavramı ile kişilerin servetlerinde meydana gelen artışların saptanması suretiyle vergilendirilebilecek gelirlerinin kavranabilmesi amacıyla bir tarih saptanmış (30 Eylül 1998) ve bu tarihe kadar elde etmiş olduğu servet ve gelirini söz konusu tarih itibari ile asgari bir gün süreyle Türkiye'de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların şubelerine yatırmaları istenmiştir. Böylelikle kişilerin o tarihte sahip oldukları servetlerinin tespiti sağlanmak istenilmiştir<sup>39</sup>. 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olması öngörülen GVK'ya göre gelir tanımı, 4444 sayılı Kanun ile 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiştir. 01.01.2003 tarihinden itibaren yeni gelir tanımının olması öngörülmüştür. Ancak gelirin geniş kapsamlı tanımının ekonomiye olumsuz etkileri, kamuoyunda düzenlemeye olan güvensizlik, düzenlemenin beklenen etkiyi sağlayamayacağı konusunda oluşan genel anlayış gerekçeleriyle 4775 sayılı Kanun ile 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gelirin tanımıyla ilgili düzenlemelerde 4369 sayılı Kanun öncesinde geçerli olan düzenlemelere dönülmüştür. 4775 sayılı Kanun ile ayrıca "Nereden Buldun?" düzenlemesi olarak kabul edilen VUK'un 30/7. maddesi hükmü tamamen kaldırılmış, 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanun öncesine dönülmüştür<sup>40</sup>. Mali miladın yürürlüğe konulması ve kaldırılmasına kadar geçen süreçte gündeme gelen tartışmalar neticesinde ortaya çıkan güvensizlik durumu gerek kamu-

39 H. Hakan Kıvanç, "Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi", E- Yaklaşım (Çevrimiçi), Makale No: 9663, Eylül 2007, Sayı: 50, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi0/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2007099663.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi0/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2007099663.htm)

40 Emrah Ferhatoğlu, Erhan Gümüş, "Mali Miladın Yenisi: 5811 Sayılı Kanun", Yaklaşım Dergisi(Çevrimiçi), Makale No:14102, Mart 2009, Sayı: 195, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090314102.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm)

oyunda gerek akademik alanda tartışma konusu edilmiştir. Mali miladın kayıtdışılığı önlemede yetersiz kalması, vergi sisteminin kısa sürelerle bu kadar sık değişime uğraması vergi politikaların etkinliğini azaltarak, özellikle vergi adaleti açısından, mükelleflerin vergilemeye ilişkin tutum ve davranışlarını, dolayısıyla vergi kültürünü olumsuz etkilemiştir.

2003 yılından itibaren uygulanan ekonomik programda en önemli öncelik kamu finansman ihtiyacının azaltılmasına verilmiş, bunun sağlanmasında da vergi gelirlerinin artırılması temel politika araçlarından biri olmuştur<sup>41</sup>. 2006 yılında, kayıtdışı ekonomiyi kayıt altına almak, vergi kaçacağını azaltmak ve vergiyi tabana yayarak etkinliğini artırmak amacıyla “Vergi Reformu” uygulamaya konulmuştur. Bu amaçla öncelikle vergi kanunlarının sadeleştirilmesi için yeni bir Kurumlar Vergisi Kanunu yasalaşmıştır. Reform kapsamında Kurumlar Vergisi ve KDV oranlarında değişikliğe gidilirken, Gelir Vergisinde de tekli tarife uygulamasına geçilmiştir. 2007 yılında vergi sisteminin sadeleştirilmesi ve vergi adaletinin sağlanması kapsamında ücretlilerde vergi indirimi uygulaması kaldırılarak asgari geçim indirimi getirilmiş ve 2008 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur<sup>42</sup>.

Vergi politikaları kapsamında politikalara yön verici ve öncelikli olması gereken iki önemli kavram kayıtdışı ekonomi ve vergi yüküdür. Politikalar bu kavramlardan bağımsız olduğunda vergi kültürünün oluşması da mümkün olamamakla beraber gelir dağılımını, vergi adaletini ve vergi bilincini olumsuz etkileyici unsurlar olmaktadır.

2002-2010 dönemi vergi politikaları kayıtdışı ekonomi ve vergi yükü çatısı altında incelenebilir.

### 3.1. Kayıtdışı Ekonomi

Herhangi bir belgeyle belirtilmeyen ya da doğru bilgiler içermeyen belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerdir<sup>43</sup>. Kayıt dışı ekonomi; gelecekte ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen, resmi rakamlara yansımamış ve belli bir çıkar karşılığında mal ya da hizmet sunulan faaliyetlerin tümünü kapsar. Devletin düzenlediği ve doğrudan ilişkili olduğu resmî ekonominin dışında kalan kayıtdışı ekonomi vergilendirilemez, sosyal sigorta primleri ödenmez<sup>44</sup>.

41 Yıllık Ekonomik Rapor 2007, s. 64-65

42 Yıllık Ekonomik Rapor 2006, s. 57

43 “Kayıtdışı Ekonomi; Türkiye Serüveni”, DELOITTE, CEO Serisi, 2007, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr\\_ceo\\_kayitdisi\\_ekonomi\\_0702007.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf) (Erşim:26.04.10)

44 Ahmet Fazıl Özsoylu, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi, 1. Basım, Bağlam, İstanbul,1996, s. 111

Gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerin ortak sorunları arasında yer alan kayıt dışı ekonomi ile mücadele konusuna özel önem verilmekte, bu kapsamda kayıt dışılığın minimize edilmesi ülkelerin öncelikleri arasında yer almaktadır. Bu konuda tüm dünyada farklı yöntemler önerilse de kayıtdışı ile mücadelede Gelir İdaresi'nin ve Vergi Denetimi'nin etkinliğinin artırılmasına dönük reformlar, sorunun çözümünde anahtar reformlar olarak görülmektedir. Bu konu ülkemizde de sık tartışılan konuların başında gelmektedir<sup>45</sup>.

Cumhuriyetten günümüze Türk Vergi Sisteminin en temel problemlerinden biri, ekonomik ve sosyal yapının örgütlenme düzeyi ile uygulanmaya çalışılan vergi sistemi arasında gerekli olan ilişkinin bir türlü kurulamamış olmasıdır. Bu uyumsuzlukların sonucunda vergi kayıp ve kaçığının en yüksek oranlarda yaşandığı dönem olarak 1980'li yıllar ifade edilmektedir<sup>46</sup>. Türkiye'de ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmının kayıtdışı olarak gerçekleştirildiği genel olarak kabul edilmektedir, kayıtdışı ekonominin ne kadar büyük olduğu konusunda ise kayıtdışını ölçmeye yönelik çalışmalarda kayıtlı ve kayıtdışı ekonominin birbiriyle iç içe geçmesi nedeniyle kesin sonuçlar verecek yöntemler kullanılamamakta ve tahmin metotlarından faydalanılmaktadır<sup>47</sup>.

Vergi otoritelerinin optimal seçimi; net vergi geri dönüşlerini maksimize eden mükellefler ile bunlara yöneltilen seçimlerdir. Vergi bu nedenle yarı-gönüllükle alınır. Vergi ödemeyi kimse istemez; çünkü kamusal mallar ve bunlar için yapılan yatırımlar herkesi kapsamaktadır<sup>48</sup>. Vergiye gönüllü uyum açısından bu durum daha dikkate değer bir tartışma konusu olmaktadır. Çünkü mükelleflerin vergi verme eğilimi bir zorunluluk karşısında olmaktadır ve zaten isteksiz olarak gerçekleştirilen bu ödeme mükellefler üzerinde aşırı derecede hissedilerek karşılığının alınmadığı düşüncesi vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma eğilimlerini artırır. Böy-

45 İ.Halil Bağdınlı, "Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu", 21. Türkiye Maliye Sempozyumu; Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, 10-14 Mayıs, T.C. Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Biga İİBF Maliye Bölümü (Yayın No:1), s. 27

46 Fevzi Devrim-Timur Turgay, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, Uludağ Üniversitesi İİBF Bursa, s. 763

47 Deloitte, 2007, s.6

48 Lars P. Feld- Bruno S. Frey, "The Tax Authority and the Taxpayer; An Exploratory Analysis", the 2<sup>nd</sup> International Conference on Taxation, Canberra, December 10-11,2001, Web Erişimi: <http://www.crege.univ-rennes1.fr/seminaire-pages-interieures/TAXEAUTHORITY.pdf> (16.05.10), s.3

lece vergiye karşı olumsuz bir tutum olarak vergi kültürüne etki eder. Bu durum beyana dayalı vergilerde daha kolay gerçekleştirilebilir. Yüksek oranlı tarifelerle vergilendirilen mükellefler, bundan rahatsız olarak, tepkilerini; verginin yansıtılması, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma davranışı olarak gösterirler. Bu uyumsuzluk karşısında politika unsuru olarak devletler daha kolay tahsil edebileceği ve net geri dönüşümler sağlayabileceği vergiler üzerine yoğunlaşarak bu tür vergileri tabana yayma eğilimi içerisinde olurlar ve bu durum dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşılmasına yol açar. Ayrıca artan ekonomik faaliyetlerin ve ticari ilişkilerin sermaye ve mal dolaşımı neticesinde katma değer yaratma olanağının süreklilik kazanarak bir dönüşüm içerisinde var olmasıyla bu tür vergilenebilir kaynaklar dikkat çekmektedir. Bu durum da vergi adaletinden yavaş yavaş uzaklaşarak bu anlayışın olağanlaştırılmasına ve bunun da vergi kültürü içerisine yerleşmesine yol açmaktadır. Aslında olumsuz olarak görülen, vergilemede dolaylı vergilerin varlığı değil bu vergilerin dolaysız vergilerden fazla olmasıdır.

Dolaylı vergilerin ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamada yol açabileceği pozitif etkilerin, mümkün olduğunca lüks tüketim mallarını vergilendirecek tarzda kullanımı ile tesis edilmesi önemlidir. Dolaylı vergilerin vergileme ve gelir dağılımında adaleti sağlaması ancak bu şekilde mümkün olabilir<sup>49</sup>.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla oluşturulan ve 03.03.2008 tarihi itibarıyla Mükellef Hizmetleri Merkezi hizmete girmiştir. Vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması ve mükelleflerin vergi işlemlerinin basitleştirilmesi amacıyla e-beyanname uygulamasına geçilmiştir. 2008 yılı içerisinde, Hızlandırılmış KDV Sistemi (HİS) uygulamasına geçilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı koordinatörlüğünde “2008-2010 Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Stratejisi Eylem Planı” hazırlanmış 01.07.2008 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Varlık Barışı olarak bilinen 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun 22.11.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir<sup>50</sup>. Vergi kaçakçılığını önlemek ve kayıtdışılığı azaltmak her yıl hükümet politikalarında yer almaktadır. Yukarıda doğrudan ve dolaylı olarak bu politikalara yönelik uygulamalardan söz edilmiştir.

---

49 Esra Sivrekli Demircan, “Vergilerin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Temmuz-Aralık 2003, s. 112

50 Yıllık Ekonomik Rapor 2009, s. 65-68



### 3.2. Vergi yükü

Vergi yükü, bir ülke kamu maliyesinin değerlendirilmesinde göz önünde tutulan en önemli göstergelerden biridir. Bu gösterge ile bir ülke ekonomisinde kaynakların ne kadarlık kısmının, devlet tarafından vergi veya diğer isimler altında alındığı ifade edilir<sup>51</sup>.

Vergi yükü günümüzde özellikle maliye politikasının etkinliği açısından hükümetlerin önemle üzerinde durduğu konulardan birisidir. Maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan vergi politikası oluşturulurken vergi yükü, vergi konulan veya kaldırılan sektörler, gelir grupları, bölgeler vb. açısından incelenmekte ve bu açıdan en optimal vergi oranlarının belirlenmesi amaçlanmaktadır<sup>52</sup>. Vergi yükü hesaplarına; vergilerin kamu harcamaları ile ilişkisinin kurulması ve vergilemenin gerçekleşmesinin ortaya konulması, ekonomide uygulanacak vergi politikasının tespiti ve uluslararası kuruluşlara yapılacak maddi ve parasal yardımların belirlenmesi amacıyla başvurulmaktadır<sup>53</sup>. Vergi yükünün tespiti, vergi politikalarının ve vergilerin ekonomiye olan etkilerini belirlemede önem taşımaktadır. Maliye politikasının temel araçlarından biri olan vergiler için, devletin bilinçli bir vergi politikası oluşturmasında, vergi yükünün doğru olarak belirlenmiş olmasına ihtiyaç vardır. Vergi yükünün tespiti, vergilerin ekonomiye olan etkilerini belirlemenin yanısıra vergilemede adalet ve eşitlik gibi kavramlar açısından da önem taşımaktadır<sup>54</sup>. Ne kadar vergi toplanacağıнын yanında kimden, hangi sektörden, hangi sınıfsal ve coğrafi birimden, hangi kuşaktan ne kadar vergi alınacağı da son derece önemli bir politik sorundur. Seçmenler, kullanılabilir gelirlerinde dolayısıyla kişisel refahlarında azalmaya yol açtığı ve “elem verici” bir şey olduğu için vergi yükünü, vergi yükünün adilliğini ve politikacıların vergi yüküne ilişkin tutumlarını yakından takip eder ve politikacılara izledikleri vergi politikalarına karşılık farklı oylama tepkileri ile sinyaller gönderirler<sup>55</sup>.

51 Dokuzuncu Kalkınma Planı: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: DPT, 2007. (DPT.2734 - ÖİK.685) ISBN: 978-975-19-4094-0 , <http://www.dpt.gov.tr/DPT.portal>

52 Hasan Gül, “Vergi Yükü Kavramı ve Türkiye’de Vergi Yükü”, *Yaklaşım Dergisi* (Çevrimiçi) , Makale No: 20446, Kasım 2011, Sayı: 227, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20111120446.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20111120446.htm) (20.02.2012)

53 Günseli Kurt, “Vergi Yükü ve Ülkemizdeki Durum”, *Yaklaşım Dergisi* (Çevrimiçi), Makale No: 895, Ekim 1996, Sayı: 46, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=199610895.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199610895.htm), (20.02.2012)

54 Musa Kazım Ünver, “Vergi Yükü Kavramı ve Ülkemizdeki Durum”, *E-Yaklaşım* (Çevrimiçi), Makale No: 4981, Kasım 2004, Sayı:16, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004114981.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114981.htm), (20.02.2012)

55 Berksoy-Demir, a.g.m. s.515-516

Vergi kültürünün ikili özelliği olan “vergileme” ve “vergi verme” unsurları vergi yükü açısından da önem teşkil etmektedir. Bu ikili özelliğin vergi verme kısmı mükellefler açısından değerlendirilmektedir. O halde vergi yükü, mükelleflerin vergiye karşı tutumu üzerinde önemli bir göstergedir ve politika yapıcılar da kararlarını belirlerken vergi yükünü dikkate almaktadır. Böylece vergi kültürünün oluşumu içerisinde vergi yükü, dolaylı bir etki ile önemli bir gösterge olarak yer almaktadır.

Vergi yükü mükelleflerin vergiye karşı tutumu üzerinde oldukça önemli bir etken olmakta ve politika yapıcılar da bu yönde kararlarını belirlemektedir. Vergi kültürünün oluşumu içinde vergi yükü önemli bir etken olduğu için Tablo 1’de 2002-2008 yılları arasında bazı OECD ülkelerinde vergi yükünün gelişimi verilmiştir.

**Tablo 1: Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Yükü (%) (2002-2008)**

		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2002-2008 ort.	
Sıralama	OECD ort	35,2	35,1	35,1	35,7	35,8	35,8	..	35,5	
	<b>OECD Ülkeleri 2002-2008 Ortalama Vergi Yükü En Yüksek Olan İlk Beş Ülke</b>									
1	Danimarka	47,8	48	49	50,8	49,6	48,7	48,3	<b>48,9</b>	
2	İsvaç	47,9	48,3	48,7	49,5	49	48,3	47,1	<b>48,4</b>	
3	Belçika	45	44,6	44,8	44,7	44,4	43,9	44,3	<b>44,5</b>	
4	Finlandiya	44,6	44	43,5	44	43,5	43	42,8	<b>43,6</b>	
5	Fransa	43,4	43,2	43,5	43,9	44	43,5	43,1	<b>43,5</b>	
		<b>OECD Ülkeleri 2002-2008 Ortalama Vergi Yükü En Düşük Olan İlk Beş Ülke</b>								
1	Meksika	16,5	17,4	17,1	18,1	18,3	18	21,1	<b>18,1</b>	
2	Türkiye	<b>24,6</b>	<b>25,9</b>	<b>24,1</b>	<b>24,3</b>	<b>24,5</b>	<b>23,7</b>	<b>23,5</b>	<b>24,4</b>	
3	Kore	23,2	23,9	23,2	23,9	25	26,5	26,6	<b>24,6</b>	
4	Japonya	26,2	25,7	26,3	27,4	28	28,3	..	<b>27,0</b>	
5	ABD	26,5	25,9	26,1	27,5	28,2	28,3	26,9	<b>27,1</b>	

- Bu veriler Sosyal Güvenlik Payı Dahil Tutarlardır

**Kaynak:** <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/factbook-2010-en> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Vergi yüküne bağlı olarak vergi sonrası kullanılabilir gelir seviyesi azalan mükelleflerin yatırım-tasarruf kararları değişmektedir. Vergi yükü ve bu yükün adil dağılımı mükelleflerin algulamalarını, vergilemeye ilişkin psikolojilerini ve bunların sonucunda tutum ve davranış biçimlerini etkileyebilmektedir. Vergi yükünün algılanma düzeyi, vergi ödeme ve/veya kaçma/kaçınmaya yönelik tutum ve davranışların temel belirleyicilerinden birisidir<sup>56</sup>. Bu tutum ve davranışlar vergi kültürü oluşumunu doğrudan etkilemektedir.

OECD verilerine göre ülkemizin vergi yükü; 2002 yılında %24.6 iken 2008 yılında %23.5 olarak gerçekleşmiştir. OECD ülkeleri içinde en yüksek vergi yükü Danimarka'da bulunmaktadır. Onu diğer İskandinav ülkeleri olan İsveç ve Belçika izlemektedir. Ülkemiz vergi yükü açısından en düşük vergi yüküne sahip ilk beş ülke arasında ikinci sırada bulunmaktadır ve OECD ortalamasının yaklaşık 10 puan altında bir seyir izlemektedir. Bu durumun vergi kültürü açısından hiç de parlak olmadığı açıkça ortadadır. Vergi kültürü istenen düzeyde bulunmamaktadır. Torgler ve Murphy tarafından bazı OECD ülkelerinde (Türkiye incelenmemiştir) yapılan bir araştırmada 1981, 1990 ve 1995 yılında ortalama vergi ahlak seviyesi baz alınmış ve vergi ahlak seviyesi en yüksek ilk iki ülke sırasıyla Japonya ve ABD olmuştur<sup>57</sup>. Tabloda Türkiye'de vergi yükünün ABD ve Japonya gibi ülkelerle yakın görünmesine rağmen söz konusu ülkelerin vergi ahlak düzeyleri çok yüksek olduğu için vergi kültür seviyelerinin de Türkiye'den yüksek olduğu söylenebilir.

Öte yandan, vergi gelirlerinin gerçekleşme düzeylerine bakıldığında sürekli bir artış eğilimi sergilediği görülmektedir. Vergi gelirlerinin artmasında uygulanan politikalar önemli bir rol oynamaktadır. 2001 Krizinden sonra Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı, Gelir Vergisi Tarifesinde yapılan değişiklikler (dilim sayısının azaltılması, oranlarının düşürülmesi), Kurumlar Vergisi ve KDV oranlarında yapılan indirimler ile ÖTV'nin yürürlüğe girmesinin etkisi olmuştur. 2009 yılında ise vergi gelirlerinin artmasının en önemli sebebi Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile yurtiçi ve yurtdışından gelen kayıt altında olmayan varlıkların vergilendirilmesi ile sağlanan gelirleri de içermesidir. Ülkemizin üretim, istihdam ve enflasyon sorununu kalıcı halde çözebilecek

56 C. Can Aktan-Hilmi Çoban, "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", içinde: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: C. Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 141

57 Benno Torgler-Kristina Murphy, "Tax Morale in Australia: What Shapes It And Has It Changed Over Time?", The Australian National University, Working Paper 58, January 2005, pp. 26

yatırım gerekliliğine kaynak yaratılması, ekonominin canlılığının devam ettirilmesi ve küresel mali krizin ülkemiz açısından en az hasarla atlatılabilmesi için önemli bir kaynak sağlanması ve işletmelerin sermaye yapısının güçlendirilmesi amacıyla<sup>58</sup> 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış ve bu tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir<sup>59</sup>. Gerçek veya tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması, yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır<sup>60</sup>. 22 Kasım 2008 tarih ve 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ile uygulamaya konulan ve 2 Mart 2009 tarihinde sona eren Varlık Barışı uygulaması, 10 Temmuz 2009 tarihinden itibaren 31 Aralık 2009 tarihine kadar uzatılmış ve söz konusu uygulama bu tarih itibarıyla sona ermiştir. Varlık Barışı uygulamasının sonucunda; 26 milyar 949 milyon 937 bin lirası yurt dışından, 20 milyar 352 milyon 608 bin lirası da yurt içinden olmak üzere toplam 47 milyar 302 milyon 545 bin liralık kaynak, Varlık Barışı kapsamında beyan edilmiştir. Bu beyanlar üzerinden 1 milyar 556 milyon 629 bin lira vergi tahakkuk ettirilmiştir. Uygulama kapsamında vergi dairelerine verilen beyanname sayısı 64 bin adet olarak gerçekleşmiştir<sup>61</sup>. Varlık Barışı olarak da adlandırılan 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun bu dönemde kamuoyunda oldukça geniş yer almıştır. Bu durum mükellefler, uzmanlar, vergi idaresi, akademisyenler, politikaçılar ve genel olarak kamuoyunun vergi bilinç, tutum ve algılamaları üzerinde etkili olmuştur.

Vergi miktarının artması vergi kültürü açısından olumlu sayılabilecek bir gösterge olmakla birlikte artan miktarın dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler açısından ele alınması daha gerçekçi bir değerlendirme yapılmasını sağlayacaktır. Gelişmiş ekonomilerde vergi kültürünün gelişmesinin en önemli nedenlerinin başında dolaysız vergilerin dolaylı vergilerden fazla olması gelmektedir. Ülkemizdeki dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki gelişimine bakılırsa 2002-2010 döneminde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının ortalama olarak % 66,9 olarak gerçekleştiği,

58 Emrah Ferhatoğlu, Erhan Gümüş, Makale No:14102, Mart 2009, Sayı: 195

59 <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/5811MilliEkonomi.pdf> (22.02.2012)

60 <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/5811MilliEkonomi.pdf> (22.02.2012)

61 [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/BasinBultenleri/04012010basinbulteni.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/04012010basinbulteni.htm) (22.02.2012)

dolaysız vergilerin payının ise ortalama olarak % 33,1 olarak gerçekleşmiş olduğu Tablo 2'de gözlemlenmektedir. Bu durumda Tablo 2'de de görülebileceği üzere ülkemizde dolaylı vergilerin payı, dolaysız vergilerin hemen hemen her yıl iki katı kadar fazla bir orandadır.

**Tablo 2: Vergi Gelirlerinin Dolaylı ve Dolaysız Olarak Gelişimi ve GSYH'ya Oranı (2002-2010)**

YILLAR	TOPLAM VERGİ GELİRLERİ			GSYH'YA ORANI (%)	DOLAYSIZ VERGİLER		GSYH'YA ORANI (%)	DOLAYLI VERGİLER		GSYH'YA ORANI (%)
	TL	TL	PAY(%)		TL	PAY (%)		TL	PAY (%)	
2002	350.476.089	59.631.867.852	100	17,0	20.060.524.608	34	5,7	39.571.343.244	66	11,2
2003	454.780.659	84.316.168.756	100	18,5	27.780.137.576	33	6,1	56.536.031.180	67	11,4
2004 (*)	559.033.026	101.038.904.000	100	18,1	31.147.157.000	31	5,5	69.891.747.000	69	12,5
2005 (*)	648.931.712	119.250.807.000	100	18,4	36.589.582.000	31	5,6	82.661.225.000	69	12,7
2005 (**)	648.931.712	131.948.778.000	100	20,3	43.081.460.000	33	6,6	88.867.318.000	67	13,6
2006 (**)	758.390.785	151.271.701.000	100	19,9	47.334.572.000	31	6,2	103.937.129.000	69	13,7
2007 (**)	843.178.421	171.098.466.000	100	20,3	57.473.256.000	34	6,8	113.625.210.000	66	13,4
2008 (**)	950.534.251	189.980.827.000	100	20,0	67.240.001.000	35	7,0	122.740.826.000	65	12,9
2009 (**)	952.558.579	196.313.308.000	100	20,6	71.479.105.000	36	7,5	124.834.203.000	64	13,1
2010 (**)	1.103.749.801	235.686.590.000	100	21,4	77.597.485.000	33	7,0	158.089.105.000	67	14,3

**NOT :** Bu Tabloda Yer Alan : - Dolaysız Vergiler "Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler" Ve "Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler (Veraset Ve İntikal Vergisi İle Motorlu Taşıtlar Vergisi)" Gruplarını Kapsamaktadır. - Dolaylı Vergiler,"Dahilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri" ,"Uluslararası Ticaret Ve Muam.Alınan Vergiler","Damga Vergisi","Harçlar" Ve "Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler" Gruplarını Kapsamaktadır.

Not: 1- 2002-2005 Rakamları Mahalli İdare Ve Fon Payları Hariç Red Ve İadeler Dahil Tutarlardır.

2- 2008 Ve 2009 Yılları Vergi Gelirleri İçerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat Rakamına Asgari Geçim İndirimi Tutarı Dahildir.

(\*) Önceki Yıllarla Aynı Baza Getirmek İçin, Rakamlara Red Ve İadeler Dahil Edilmiştir.

(\*\*) 2006 - 2010 Yılları Bütçe Kanunu'nda Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Red Ve Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Red Ve İadeler Dahildir.

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Resmi Web Sitesi (<http://www.gib.gov.tr/>)deki Bütçe İstatistikleri bölümündeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2’de genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının GSYH’ya oranları da verilmiştir. Toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı 2002 yılında %17 iken artan bir seyir izlemiş ve 2010 yılında %21,4 olarak gerçekleşmiştir. Dolaylı vergi hasılatlarının dolaysız vergilere göre GSYH’ye oranı daha yüksektir. 2002 yılında dolaysız vergilerin GSYH’ya oranı %5,7 olarak gerçekleşirken dolaysız vergilerin oranı %11,2 olarak gerçekleşmiştir. 2010 yılında bu oranlar, dolaysız vergiler için %7, dolaylı vergiler için %14,3 olarak gerçekleşmiştir ve iki katını geçmiştir. 2002-2010 yılları arasında, dolaylı vergilerin GSYH içindeki payının dolaysız vergilere nazaran her yıl dolaysız vergilerin yaklaşık olarak iki katı düzeyinde gerçekleşen bir seyir izlediği ve vergi yükünün daha çok dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmış olduğu görülmektedir.

Vergi gelirlerini artırıcı diğer bir unsur ise vergi oranlarıdır. Vergi oranları ne kadar makul ve düşük olursa, vergi ödeme de o kadar artacak ve mükellefler vergiye daha sıcak bakacaklardır. Mükelleflerin böylece daha az vergi yükü ve vergi tazyiki hissetmesi vergiye uyum sağlanması açısından yararlı olabilecektir. Tablo 3’te 2002-2010 döneminde uygulanan Vergi Oranları verilmiştir.

**Tablo 3: Yıllar İtibariyle Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları (2002-2010)**

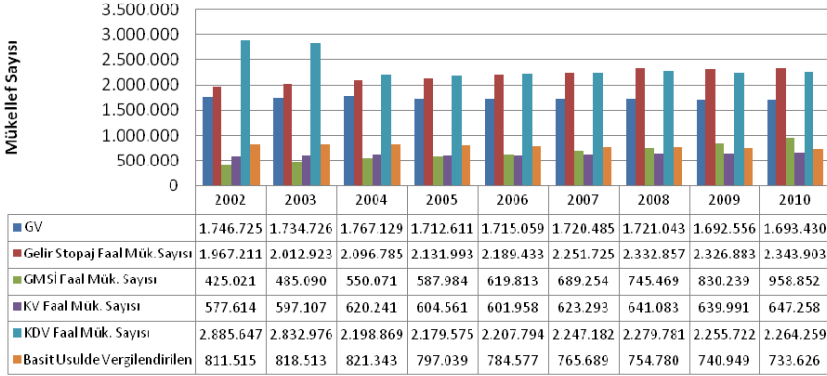
Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
2002	%20-45 ve 6 dilim	30%
2003	%20-45 ve 6 dilim	30%
2004	%20-45 ve 6 dilim	30%
2005	%20-40 ve 5 dilim	30%
2006	%15-35 ve 4 dilim	20%
2007	%15-35 ve 4 dilim	20%
2008	%15-35 ve 4 dilim	20%
2009	%15-35 ve 4 dilim	20%
2010	%15-35 ve 4 dilim	20%

**Kaynak:** A. Naci Arıkan, “OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Yükünün Analizi(III)”, Vergi Dünyası Sayı 332, Nisan 2009, s.63-64 ve [http://www.vergi-net.net/dtt/11/2002YiliGelirVergisiDuzenlemeleri\\_4667.aspx](http://www.vergi-net.net/dtt/11/2002YiliGelirVergisiDuzenlemeleri_4667.aspx), [http://www.alomaliye.com/talha\\_apak\\_2004\\_yili\\_1.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_2004_yili_1.htm) ve Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Gelir vergisinde yıllardan beri iki ayrı tarife (ücretliler ve ücret dışı gelirler için uygulanan tarifeler) uygulamasına son verilerek 2006 yılından itibaren gelir vergisi tarifesi tek tarife olarak uygulanmaya başlanmıştır<sup>62</sup>. Gelir Vergisi'nde dilim sayısı 4'e düşürülmüş, üst dilim vergi oranı %45'ten %35'e indirilmiş böylece tarifedeki yükseklik farkı azaltılmıştır<sup>63</sup>. Bu değişiklikle, orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisi artmakta alt gelir grubunun vergisi ise azalmaktadır<sup>64</sup>. Yatırımların ve doğrudan küresel sermayenin teşvik edilmesi için 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi oranı %30'dan %20'ye indirilmiştir<sup>65</sup>. Bu göstergeler vergi uyumunu artırmaya ve vergileme kültürünün geliştirilmesine yönelik olumlu adımlar olarak nitelendirilebilir.

Vergi kültürünün oluşması ve yaygınlaşması açısından ülkedeki mükellef sayısı da önemli bir gösterge olmaktadır. Türkiye'de 2002-2010 dönemine ilişkin mükellef sayılarının seyri Grafik 1'te verilmektedir.

**Grafik 1: Ortalama Mükellef Sayıları (2002-2010)**



**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Gelir vergisi mükellef sayılarının ve basit usulde mükellef sayısının artırılamaması tabana yayılmanın gerçekleştirilemediğini göstermektedir. Diğer yandan kurumlar vergisi mükelleflerindeki vergi yükünün nispe-

62 A. Naci Arıkan, "OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Yükünün Analizi (III)", Vergi Dünyası, Sayı: 332, Nisan 2009, s. 64

63 Yıllık Ekonomik Rapor 2007, s.59-60

64 Arıkan, a.g.m., s. 65

65 Yıllık Ekonomik Rapor 2007, s.59-60

ten düzeltilmesi, sürekli ertelemelerle de olsa gerçekleştirilen, belirli bir tutarı aşan ödemelerin banka sisteminden geçirilmesi zorunluluğu, akaryakıt istasyonlarına getirilen düzenlemeler, tütün ve alkollü içecekler için getirilen bandrol sistemi vb olumlu uygulamalar, verginin tabana yayılmasından daha çok mevcut mükelleflerden alınan/alınması gereken vergilerin güvenliği için yapılmış bir uygulama olarak kalmıştır<sup>66</sup>. Toplamda gelir vergisi mükellefinin azalması ve kurumlar vergisi mükellef sayısının artışının bu sürede (2002-2009) %10 dolaylarında kalması, daha fazla artırılamaması, olumsuz bir gelişmedir. Oysa, mali miladın kaldırılmasının bu sayıları önemli miktarda artırması gerekirdi. Öte yandan gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin sayısı önemli ölçüde artmıştır<sup>67</sup>. 2010 yılına gelindiğinde ise önceki yıllardaki değişim ile paralel bir seyir gözlenmektedir.

Dolaysız vergilerde mükellef sayılarının az olması ve vergi kaçakçılığının kontrol altına alınamaması en önemli gelir türü olan vergilerin daha çok dolaylı vergilerden oluşması ülkemizde vergi adaletinin sağlanmasına da engel teşkil ederek vergi kültürününün bir ayağı olan vergileme kültürünün oluşumuna olumsuz etki etmektedir. Bu anlayışın dolaysız vergiler üzerine kaydırılmayışı ise zamanla vergi ödeme kültürüne de etki ederek mükellefler üzerinde adil olmayan ve gelir dağılımını gözetmeyen bir bilincin oluşmasına yol açarak vergi kültürünü etkileyecektir. Bu göstergeler vergi yükünün tabana yayılamamış olduğunu göstermektedir. Mevcut mükellef sayılarının artırılmaması ve vergi kaçakçılığının da kontrol altına alınamaması ve önlenememesi gibi nedenler de dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha fazla miktarda gerçekleşmesinde önemli bir faktör olmaktadır.

### 3.1.3. Uygulanan Diğer Politikalar

1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren 4760 sayılı ÖTV Kanunu yürürlüğe girmiş, bu tarihten itibaren çeşitli malların imal veya ithalinde alınan 16 dolaylı vergi, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır. KDV oranlarında da gerekli düzenlemeler yapılarak daha önce bazı mal ve hizmetlerde uygulanan %26 ve %40'lık yükseltilmiş KDV oranları genel orana (%18) indirilmiştir. Böylece vergiye tabi mal ve hizmetlere uygulanan beş ayrı KDV oranı üçe düşürülerek sadeleştirmeye gidilmiştir<sup>68</sup>. Eğitim, sağlık, temel

---

66 Biçer, a.g.m. s. 6

67 Biçer, a.g.m. s. 5

68 Yıllık Ekonomik Rapor 2002, s. 81



gıda maddeleri, giyim, konfeksiyon ve tekstilde uygulanmakta olan KDV oranları indirilmiştir<sup>69</sup>. 2007 yılında gelir idaresinin, vergi sistemini daha iyi yönetmesini sağlamak amacıyla, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi faaliyetine geçmiştir<sup>70</sup>. Ülkemizde 1995 yılından itibaren bölge ve sektör ayrımı yapılmaksızın belirli bir büyüklüğün üzerindeki yatırımlara hitap eden ağırlıklı olarak KDV istisnası ve Gümrük Muafiyeti destek unsurlarını içeren “genel teşvik sistemi” olarak adlandırılabilir bir uygulamaya geçilmiş ve bu uygulama teşvik sisteminin temelini oluşturan 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar’ın yürürlüğe girdiği 2009 yılının Temmuz ayına kadar devam etmiştir.<sup>71</sup>

2009/15199 sayılı Karar döneminde uygulanan destek unsurları şunlardır<sup>72</sup> :

- a) Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için; I. ve II. bölgelerde vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti; III üncü ve IV üncü bölgelerde vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği, KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti
- b) Büyük ölçekli yatırımlar için; Vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti;
- c) Genel teşvik sistemi kapsamındaki yatırımlar için; KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti.

Teşvik edici vergi politikası, genel olarak, gelişmekte olan ülkelerde özel sektör yatırımlarını teşvik ederek ekonomik kalkınmayı gerçekleştirme ve ekonomik istikrarı sağlama gibi makroekonomik amaçların yanısıra bölgesel dengesizlikleri giderme, istihdamı artırma vb. yönüyle de ekonomik-sosyal amaçlar taşımaktadır<sup>73</sup>. Yıllardır ülkemizde gerek yatırımlar, gerek ihracatı geliştirmek için çeşitli vergi, kredi vb. teşvik tedbirleri uygulanmakta olup bunlarla ilgili çok sayıda KHK’ler, BKK’ları ve tebliğler ile her yıl çeşitli düzenlemeler yapılmak suretiyle ülke kalkınması

69 Yıllık Ekonomik Rapor 2007, s.59-60

70 Yıllık Ekonomik Rapor 2008, s.69-70

71 Yeni Yatırım Teşvik Sistemi 1. Yıl Uygulama Sonuçları, Hazine Müsteşarlığı, Eylül 2010, s. 3

72 Yeni Yatırım Teşvik Sistemi 1. Yıl Uygulama Sonuçları, Hazine Müsteşarlığı, Eylül 2010, s. 5

73 Engin Öner, “Niçin Vergi Teşvikleri”, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 16, Ekim 2002, Sayı:3-4, s. 117

için indirim, istisna, muafiyet ve kredi katkıları devlet tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>74</sup>. Teşvik politikalarının hangi temel amaçla belirlendiği, uygulandığı sektör, desteklenen kesimler, uygulama sonuçları, uygulama süre ve miktarların toplum tarafından algılanma düzeyleri vergi kültürünü etkilemektedir. Bu doğrultuda toplumun geneli tarafından benimsenen ve desteklenen teşviklerin vergi kültürünü olumlu, benimsenmeyenlerin olumsuz etkileyeceği söylenebilir.

Bunların yanı sıra vergi kültürü oluşumu açısından mevzuatın basitleştirilmesi anlamında bir değerlendirme de yapmak gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesindeki mevzuat bölümündeki sayıma göre; 2003 yılı başında çıkartılan 4783 sayılı kanundan başlayarak 2009 yılı sonunda çıkan 5942 sayılı kanuna kadar bu dönemde vergiyle ilgili 61 adet kanun çıkartılmıştır. Bakanlar Kurulu Kararları, Genel Tebliğler, Sirküler, Özelgeler ile birlikte düşünüldüğünde mevzuatın basitleştirilmediği anlaşılabilecektir<sup>75</sup>. Mevzuatta sadeleşme sağlanamaması vergi bilincini ve ekonomik istikrarı, negatif etkilemekte, vergiye uyumu zorlaştırmaktadır. Böylece vergi kültürünü olumsuz etkilemektedir.

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergileme kültürü açısından vergileme konusunun üzerinde önemle durulması gerekliliği ve devlet-birey ilişkilerinin geliştirilmesinin de vergi kültürü üzerinde olumlu etki yapacağı ön plana çıkmaktadır. Hükümetler uygulanan politikalarla bir yandan gelir sağlamaya çalışırken öte yandan da mükellef haklarını, vergilemenin mükellef üzerinde gelişen ekonomik ve sosyal değişkenlerinin etkisini daha öngörülebilir ve adil bir şekilde belirlemektedir. Etkin politikalar kültürel oluşum için olumlu bir gelişme adına yararlı olabilecektir.

Vergi kaçırmayı azaltmak için geliştirilen politikalar temelde vergiye uyum kararının davranışsal görünümünü kavramaya yöneliktir. Bunun için devam eden zorunlu vergi sisteminin basit bir vergi uyumu düzenleme politikası ya da yeni bir zorunlu vergi rejimi olup olmadığı önemli değildir. Uyumu artırmaya yönelik mükellef davranışları eğer sosyal ve kültürel bir normun fonksiyonu ise bu normları daha da artırmak bir politika seçeneği olabilir<sup>76</sup>. Ülkemizde de vergi kaçakçılığı aslında zamanla

---

74 Öner, a.g.m. , s. 99

75 Biçer, a.g.m. s.5

76 Ronald G. Cummings, Jorge Martinez-Vazquez, Michael McKee, Benno Torgler, "Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey Evidence", Center of Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper No. 2004-13, pp. 2

kültürel bir norm haline dönüşme eğilimi göstererek vergi kültürü içine yerleşmiştir. Bu da vergi kültürü açısından son derece olumsuz bir göstergedir ve her dönem uygulamaya konulacak politikalar ve uygulama sonucunda elde edilen gelir hasılatı bakımından daha yetersiz bir görünüm sergilemektedir. O halde ülkemizde zamanla yerleşmiş olan kayıtdışılık ve bunun neticesinde vergi kaçırma eğiliminin kültürel olgu içerisinde arındırılmasına yönelik daha etkili politikaların yapılması ve bu konuda mükelleflerin ve halkın bilinçlendirilmesi, atılması gereken ilk adımlardır. Ülkemizde Gelir İdaresi'nin yeniden yapılandırılması ile ilgili başlatılan çalışmalar bir anlamda bunu azaltmaya yönelik uygulamalar olmakla beraber henüz yeterli düzeyde değildir. Kayıtdışı ekonominin kayıtçı hale getirilmesi vergi sistemi ve ülkenin vergi kültürü açısından en olumlu faktör olacaktır. Bunun için de vergi denetimlerinin daha etkin hale getirilmesi ve dönem dönem vergi ödeyen ve potansiyel nitelikte olan her kesime vergi eğitimi verilmesi ve bilinçlendirilmesi sağlanabilir.

Vergi kültürünün oluşumu dolaylı/dolaysız vergiler ve vergi yükü açısından da bir ülke için oldukça önemlidir. Ülkemizde vergi yükünü arttırmaya yönelik uygulamalar nispeten olumlu göstergeler sağlamış olmasına karşın halen OECD ortalamasının oldukça gerisinde kalmıştır. Bu oranların artırılmasının yanı sıra sürekliliğinin de sağlanmasına yönelik çalışmaların yapılması dikkate değer bir nitelik arz etmektedir. Dolaysız vergiler üzerinde yapılan düzenlemeler ise daha düşük oranda ve basitleştirilmiş bir vergi sistemi olmasından daha çok verginin tabana yayılmasını sağlayamamış mevcut mükellefleri daha da garanti altına almaya yönelik olmuştur. Düzenlemeler vergi gelirlerini artırmakla beraber mükellef sayılarında bu artışın sağlanamaması bunun göstergesi olmaktadır. Oysa dolaylı vergiler vergi sistemimiz ve vergi gelirleri içinde dolaysız vergilere göre daha öncelikli olmakla beraber vergi yükü dolaylı vergiler üzerinde daha fazla olmakta ve vergi adaletinden uzaklaşmaktadır. Sermayenin kıt olduğu günümüz şartlarında vergileme eğilimi giderek dolaysız vergiler üzerinden dolaylı vergiler üzerine doğru yoğunlaşmaktadır. Öyleyse dolaylı vergiler üzerinde kapsamlı bir sistemin geliştirilmesi ve temel tüketim mallarının yeniden belirlenmesi bu anlamda vergi yükünü daha azaltarak adaletli bir görünüme kavuşturabilir. Belirli kesimlere vergisel avantaj sağlamaktan çok tüm mükellefleri kapsayıcı tedbirlerin alınması ise vergiye karşı tepkileri azaltacak ve daha düşük oranlarda vergilendirme gerçekleştirilirse vergiye uyum artacaktır. Zaten gelir düzeyi az olan mükelleflerin özellikle dolaylı vergiler nedeniyle gelirinin daha da azaltılması vergi bilincini azaltıcı bir faktördür. Verginin tabana yayılmasına ve gelirin artırılmasına yönelik kapsamlı bir düzenleme bu anlamda gerekli görülmeyle beraber zamanla daha da zorunlu olma eğilimi taşıyacaktır.

Hükümet, vergilendirme kurallarını ve kamu hizmetini mükelleflerin tercihlerine göre makul bir vergi ile ücretlendirirlerse mükellefler vergi yasalarına daha kolay uyum sağlayabilir<sup>77</sup>. Bu anlamda da yapılan düzenlemelerin daha demokratik bir süreçte gerçekleştirilmesi gerektiği önemli olmaktadır. Uygulanacak politikalar da yukarıdan belirlemeler ve dayatmaların dışında daha aşağılara inerek halkın sorunları ve isteklerine daha çok önem verilerek uluslararası gelişmelerin yanı sıra ülke içi sorunların çözümüne yönelik ve vatandaş hakları gözetilen bir politika seçeneği hem vergi ödeme kültürünü hem de vergileme kültürünü geliştirerek vergi kültürü oluşumunu destekleyebilecektir. 2008 yılında uygulamaya konulan Mükellef Hizmetleri Merkezi bu anlamda önemli bir gelişme olarak nitelendirilebilir. Öte yandan mükellefin danışmasını beklemekten çok bu hizmetin sunulmasının bir zorunluluk haline getirilmesi daha etkili olacaktır. Bunun için de yeterli personelin eğitilmesi ve bilinçlendirilmesi hizmet sunumunun kalitesini de artırıcı yönde olabilecektir. Ayrıca vergi daireleri aracılığı ile görevlendirilecek personeller ile bu gerçekleştirilebilir ve vergi bilincini artırıcı eğitimler ile halka hizmet sağlanabilir. Vergi konusunda çalışan tüm kurumlarla birlikte etkileşim halinde olunarak bu yönde çalışmaların artırılması ile etkinlik sağlanabilir.

Vergi politikaları bir ülkenin mali görünümünü düzenleyici en önemli politika araçlarından biri olma özelliği taşımaktadır. Bu anlamda hem o ülkenin vergi sistemi ve vergi bilincini göstermekte hem de mali disiplini sağlama yönünde önemli bir gösterge olmaktadır. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler üzerine geliştirilen politikalar vergi ödeme kültürünün de belirleyicisi olmaktadır. Bunun için de mevcut mükelleflerin üzerine yüklenmekten çok verginin tabana yayılması daha anlamlı olacaktır. Bu nedenle vergi sistemi siyasi oluşumlardan bağımsızlaştırılmalı ve bu anlamda mali kural gibi vergi kuralı kapsamında bir uygulama ile tüm mükellefleri kapsayacak bir sistem yeniden düzenlenmeli, muafiyet-istisnaların kapsamı daraltılmalı ve vergi yükünün belirli kesimler üzerine yüklenmesinden vazgeçilerek oran indirimleri ile kapsam genişletilmelidir. Vergi kuralından kasıt, belirli kesimlere siyasi rant sağlamadan uzaklaştırıcı tedbirlerin alınmasıdır. Bu kapsamda da denetim mekanizmasının güçlendirilerek uygulanan politikaların denetlenmesi de sağlanmalıdır.

Sonuç olarak vergi kültürünün artırılmasına yönelik ülkemizde çalışmalar mevcut olmakla birlikte yeterli düzeyde değildir. Daha etkili bir oluşum için öncelikle mükellef haklarını ve sosyal yaşam standartlarını

---

77 Lars P. Feld-Bruno S. Frey, "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, pp. 111

korumaya yönelik uygulamalar ile tabana yayıcı düzenlemeler öncelikli politika seçenekleri olmalıdır ve bu doğrultudaki söylemler sözde kalmamalı etkinlikle gerçekleştirilebilmelidir. Ayrıca vergi kültürünü etkileyen eğitim, din, ırk gibi pek çok kültürel dinamiğe yönelik çalışmaların yapılması, vergi kültürünün gelişimine katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Abdulkadir Işık, “Kültür ve kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, Ege Akademik Bakış, 9 (2) 2009:851-865, s.856-857, , [http://eab.ege.edu.tr/pdf/9\\_2/C9-S2-M24.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/C9-S2-M24.pdf) (24.04.10)
- Adnan Gerçek, “Vergi Kültürü ve Mükellefin Vergiye Bakışı” <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/vergi-kulturu-ve-mukellefin-vergiye-bakisi>, Erişim: 29.04.2011
- Ahmet Fazıl Özsoylu, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, 1. Basım, Bağlam, İstanbul,1996
- A. Naci Arıkan, “OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Yükünün Analizi(III)”, Vergi Dünyası Sayı 332, Nisan 2009
- Benno Torgler, “Tax Morale and Institutions”, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper No:2003-09, <http://www.crema-research.ch/papers/2003-09.pdf> (23.04.10)
- Benno Torgler, “Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries”, Crema Working Paper, No: 2004-5
- Benno Torgler-Kristina Murphy, “Tax Morale in Australia: What Shapes It And Has It Changed Over Time?”, The Australian National University, Working Paper 58, January 2005
- Benno Torgler- Friedrich Schneider, “Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries”, **CREMA Working Paper**, No: 2004-17, Basel, 2004.
- Birger Nerre, “The Concept of Tax Culture”, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, November 8-10, Baltimore, MD, USA, 2001
- Birger Nerre, “ Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice” 63rd Congress of the International Institute of Public Finance: Tax Reform I, August 27, 2007, Warwick, England
- Birgeir Nerre, “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics”, Economic Analysis & Policy, Vol.38 No:1, March 2008, <http://www.eap-journal.com.au/download.php?file=665> (05.05.10)
- Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf) , (04.03.2010)
- C. Can Aktan-Hilmi Çoban, “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, içinde: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: C. Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006

- Dokuzuncu Kalkınma Planı: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: DPT, 2007. (DPT.2734 - ÖİK.685) ISBN: 978-975-19-4094-0 , <http://www.dpt.gov.tr/DPT.portal>
- Emin Bilgiç, **Maarif Davamiz**, İstanbul Boğaziçi Yayınevi, 1986.
- Emrah Ferhatoğlu, Erhan Gümüş, "Mali Miladın Yenisi: 5811 Sayılı Kanun", *Yaklaşım Dergisi (Çevrimiçi)*, Makale No:14102, Mart 2009, Sayı: 195, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090314102.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm)
- Engin Öner, "Niçin Vergi Teşvikleri", *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 16, Ekim 2002, Sayı:3-4
- Esra Siverekli Demircan, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs 2004, Antalya
- Esra Siverekli Demircan, "Türkiye'de 1980 Sonrası Dönemde Kamu Mali Yönetiminde Uygulanan Vergi Politikaları", *Vergi Sorunları*, Sayı:195, Aralık 2004
- Esra Siverekli Demircan, "Vergilerin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Temmuz-Aralık 2003
- Fevzi Devrim-Timur Turgay, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, Uludağ Üniversitesi İİBF Bursa
- Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması: Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı** (Elif Tuay ve İnci Güvenç tarafından Doç.Dr. Reyhan Bilgiç ve Doç.Dr. H. Canan Sümer'e ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Yüksek Lisans Programı Stajı kapsamında teslim edilmiştir), Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Kasım 2007, Elektronik ortamda erişim için <http://www.gib.gov.tr>
- Günseli Kurt, "Vergi Yüğü ve Ülkemizdeki Durum", *Yaklaşım Dergisi (Çevrimiçi)*, Makale No: 895, Ekim 1996, Sayı: 46, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=199610895.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199610895.htm), (20.02.2012)
- H. Hakan Kıvanç, "Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi", *E-Yaklaşım (Çevrimiçi)*, Makale No: 9663, Eylül 2007, Sayı: 50, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2007099663.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2007099663.htm)
- Hakan Ünlüyol, "Vergi Ödemeye Dönük Psikolojik Davranış biçiminin İşletmelerde Oluşturduğu Mikro Karar Paradoksu", *Vergi Raporu*, Sayı:112, Ocak 2009
- Hasan Gül, "Vergi Yüğü Kavramı ve Türkiye'de Vergi Yüğü", *Yaklaşım Dergisi (Çevrimiçi)*, Makale No: 20446, Kasım 2011, Sayı: 227, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20111120446.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20111120446.htm) (20.02.2012)
- Hüsametdin Biçer, "Vergi ile İlgili Planlar ve Uygulamaları", *Vergi Dünyası*, Sayı 343, Mart 2010

- İ.Halil Bağdınlı, “Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu; Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, 10-14 Mayıs, T.C. Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Biga İİBF Maliye Bölümü (Yayın No:1)
- James Alm-Benno Torgler, “Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe”, *Journal of Economic Psychology* 27 (2006) 224-246
- “Kayıtdışı Ekonomi; Türkiye Serüveni”, DELOITTE, CEO Serisi, 2007, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr\\_ceo\\_kayitdisi\\_ekonomi\\_0702007.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf) (26.04.10)
- Lars P. Feld- Bruno S. Frey, “The Tax Authority and the Taxpayer; An Exploratory Analysis”, the 2<sup>nd</sup> International Conference on Taxation, Canberra, December 10-11,2001, Web Erişimi: <http://www.creg.univ-rennes1.fr/seminaire-pages-interieures/TAXEAUTHORITY.pdf> (16.05.10)
- Lars P. Feld-Bruno S. Frey, “Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”, *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, [http://www.bsfrey.ch/articles/449\\_07.pdf](http://www.bsfrey.ch/articles/449_07.pdf) (29.04.10)
- Mehmet Sarıtaş, “Ekonomik Kaklınmanın Sosyo-Kültürel Temelleri” <http://ekutup.dpt.gov.tr/planlama/42nciyil/saritasm.pdf> (24.04.10)
- Mehmet Şahin-Çiğdem Özenç, “Türkiye’de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler”, *Yaklaşım Dergisi (Çevrimiçi)*, Makale No:10916, Şubat 2008, Sayı:182, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080210916.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080210916.htm) (16.03.2010)
- Mehmet Şahin-Çiğdem Özenç, “Vergi Kültürünün Oluşumunu Etkileyen Faktörler”, *Yaklaşım Dergisi (Çevrimiçi)*, Makale No: 10554, Ocak 2008, Sayı:181, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080110554.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110554.htm), (16.03.2010)
- Mehmet Tosuner- İhsan Cemil Demir, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, (Y.2009, C.14, S.1 s. 1-15)
- Mehmet Tunçer, “Hükümet –Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57-3
- M. Erkan Üyümez, “Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumunu”, *E-Yaklaşım (Çevrimiçi)*, Makale No: 9577, Ağustos 2007, Sayı: 49, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007089577.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089577.htm) (16.03.2010)
- Musa Kazım Ünver, “Vergi Yükü Kavramı ve Ülkemizdeki Durum”, *E-Yaklaşım (Çevrimiçi)*, Makale No: 4981, Kasım 2004, Sayı:16, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004114981.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114981.htm), (20.02.2012)
- Niyazi Özpehriz, “Ekonomik Krize Karşı Dünyada ve Türkiye’de Alınan Vergisel Önlemler”, *Vergi Dünyası*, Sayı:331, Mart 2009
- Ronald G. Cummings, Jorge Martinez-Vazquez, Michael McKee, Benno Torgler, “Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey Evidence”, *Center of Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper No. 2004-13*, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=661921](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=661921) (04.03.10)

- Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz, İstanbul, 1998
- Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2005-17, İstanbul 2005
- Şafak E. Çomaklı, “Mükellef Sosyo-Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen genel Faktörler”, Vergi Dünyası, Sayı 322, Haziran 2008
- Turgay Berksoy-İbrahim Demir, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu:Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs 2004, Antalya
- Yeni Yatırım Teşvik Sistemi 1. Yıl Uygulama Sonuçları, Hazine Müsteşarlığı, Eylül 2010, <http://www.hazine.gov.tr>
- Yıllık Ekonomik Rapor, 2001;2002;2003;2004;2005;2006;2007;2008;2009- Maliye Bakanlığı, <http://www.maliye.gov.tr>
- OECD Factbook,2010, <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/factbook-2010-en> (29.04.2011)
- [http://www.verginet.net/dtt/11/2002YiliGelirVergisiDuzenlemeleri\\_4667.aspx](http://www.verginet.net/dtt/11/2002YiliGelirVergisiDuzenlemeleri_4667.aspx) (05.05.2010)
- [http://www.alomaliye.com/talha\\_apak\\_2004\\_yili\\_1.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_2004_yili_1.htm) (05.05.2010)
- <http://www.gib.gov.tr>
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/5811MilliEkonomi.pdf> (22.02.2012)
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/BasinBultenleri/04012010basinbulteni.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/04012010basinbulteni.htm) (22.02.2012)
- <http://www.bumko.gov.tr>
- <http://www.sosyoloji.gen.tr/kultur-nedir.html>, ( 29.04.2011)