

Vergi Kültürü ve Ahlâkı Kavramına Sosyolojik Bir Bakış

Gözde ERKİN¹

Özet

İnsanların toplumsal yaşama geçmeleri ile vergi kavramı doğmuştur. Zamanla bu kavram ülkeden ülkeye farklılıklar göstereyerek süregelmiştir. Vergi kültürü vergi sosyolojisinin alanına girmektedir. Bu, toplumu oluşturan bireylerin vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları şeklinde tanımlanabilir. Vergi ahlâkı ise vergi ödeyen mükelleflerin vergi ödeme konusunda topluma yaptıkları katkıdan dolayı devletin egemenliğinden kaynaklanan bir baskı duygusu ve ahlâki zorunluluk olarak açıklanabilir. Bu çalışmanın amacı, vergi kültürü ve ahlâkının gelenekçi anlayışla günümüz modern anlayışı karşısında ülkemiz açısından değerlendirilmesini yaparak, mükelleflerin vergi verme konusunda devletin meşruiyetini sorgulamaları sorununu hukuk sosyolojisi açısından etkileşimleriyle birlikte değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: vergi kültürü, vergi sosyolojisi, vergi ahlâkı, vergi adaleti, devlet ve egemenlik

1. Giriş

Kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde en önemli mali kaynaklar vergilerdir. Bunun yanında vergiler, kamu gelirlerindeki oluşumları da belirleyen yine en önemli faktör olarak görülmektedir. Bu nedenle devletler ulusal ekonomi içerisindeki vergi kapasitesine çok yakın bir oranda vergi toplamayı amaçlamaktadırlar. Devletlerin vergi toplama oranını etkileyen birçok değişken vardır. Bu değişkenlerden bazıları da mükelleflerin vergiyi algılaması ve vergiye karşı oluşan davranışlarıdır. Bireylerin vergi algısı ve davranışı soyaçekim olmayıp toplumsal etkileşim içerisinde yön bulur ve nesilden nesile aktarılır. Bir toplumda mevcut olan vergi kültürü, hem mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması açısından hem de vergi idaresince uygulanacak olan vergi politikalarının başarıya ulaşması açısından çok önem taşır². Dolayısıyla vergi algısı ve tutumunun toplumsal kültür ile ilişkisine bakıldığında aralarında doğrudan iletişimin olduğu söylenebilir³.

1 Öğretim Görevlisi, Antalya Akev Üniversitesi, E-Posta: gozde.erkın@akev.edu.tr

2 Mustafa TAYTAK, "Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt:5, Sayı:7, 2016, s. 1954.

3 Canbay T., Çetin Ç., "Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü", *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 5, S. 1, 2007, s. 52 vd.

Devletler vergi kültürünün yanında, vergi gelirlerinin daha da artmasına katkı yapan vergi ahlâkını da toplumlarında yükseltme girişimine başlamışlardır. Vergi ahlâkı da ekonomik, sosyal, kültürel, siyasi, ahlâki vs. gibi çok fazla faktör tarafından etkilenmektedir⁴. Son yıllarda yapılan araştırmalarda mükelleflerin de sonuç itibarıyla insan oldukları gerçeği göz önünde bulundurularak, vergisel tutumlarında etkili olduğu düşünülen sosyolojik etkenlere yer verildiği gözlenmektedir⁵.

Ekonomistler, sosyologlar, psikologlar ve diğer disiplinlerden akademisyenler çalışmalarında bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri için uygulanan denetim, cezai yaptırım, teşvikler gibi dışsal etkenler yerine mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışları üzerinde etkili olan ayıplanma, saygınlığı yitirme, utanma, vicdani rahatsızlık gibi ahlâk duygusunu ifade eden içsel etkenlere yoğunlaşmaktadır⁶. Yüksek vergi ahlâkına sahip olan mükellefler yüksek vergi uyumu sergiledikleri için mükellef tutumlarına yön veren sosyolojik etkenlerden daha çok vergi ahlâkı kavramları üzerinde durulduğu gözlemlenmiştir. Mükelleflerdeki ver-

gi ahlâkının ise bireysel ve çevresel olmak üzere birçok etken sebebiyle yönlendirildiği tespit edilmiştir⁷.

2.Araştırma Kapsamı

Araştırmamızda mali sosyoloji, vergi kültürü ve ahlâkı kavramları ile ilgili olarak literatür incelemesine başvurulmasının yanında, vergi kültürünün oluşum süreci vergi ahlâkı, devlet-birey ilişkileri açısından incelenecektir. Bu çalışmada Türkiye’ye ilişkin vergi kültürü ve ahlâkı ile ilgili görüşler üzerine sosyolojik bir değerlendirme yapmaya çalışacağız.

3. Mali Sosyoloji, Kamu Otoritesi İlişkisi ve Vergi Yükümlüsü

Mali sosyoloji, vergiler ve harcamaların ne şekilde belirlendiğini ve toplumu hangi açıdan etkilediğini araştırmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi ve vergileme ile kamu harcamalarının sosyolojik analizini yapan mali sosyoloji, toplum yaşamını ekonomik, kültürel, kurumsal, siyasi, tarihi ve ahlâki boyutları ile araştırmaktadır. Kamu maliyesi iktisatçıları, maliye politikasının gelir akımlarını, gelir dağılımını ve ekonomik performansını ne şekilde etkilediğini incelerken;

4 Ahmet KARAASLAN, Ulvi SANDALCI, “Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 52, Sayı: 607, 2015, s. 38.

5 İbrahim ORGAN, Baki YEGEN, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013, s. 242 vd.

6 KARAASLAN, SANDALCI, 2015, s. 38.

7 J. ALM, B. TORGLER, “Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe”, *Journal of Economic Psychology*, Vol 27, Dec., 2006, s. 224, 246.

mali sosyoloji, nedenleri ve sonuçları ile ilgilenmektedir⁸.

Otoritenin varlığına ve tanımlarına yönelik felsefi tartışmalar genel olarak farklı yaklaşımların ortaya çıkmasına sebep olmuştur⁹. “Temsili kamu, kaynağını daha yüce bir kuvvetten aldığı iddia edilen, hükümdarın şahsında toplaşan ve halk önünde törenler aracılığıyla teşhir edilen eski iktidar biçimini ifade etmekteydi. Kamu otoritesi ise, meşru zor kullanma tekeli elinde tutan bürokratik bir aygıtın, bu aygıt içerisinde bir mevki sahibi olmayan ve bu yüzden de özel şahıslar olarak kategorize edilen toplum üzerinde kurduğu denetleme ve düzenleme faaliyetini anlatır. Habermas’ın kamu otoritesi tanımı, Weber’in devlet tanımından farklı değildir. Habermas, siyasal iktidarın kamu otoritesi haline gelmesinin sadece gerekli şartının, yani Weberyen anlamda devlet olmanın, altını çizmiştir. Habermas’a göre, Weberyen devletin kamu otoritesi haline gelmesinin yeterli şartı ise, devlet dışında kalan

özel şahıslar topluluğunun, özellikle de bu topluluğun burjuva kesimlerinin, bir “siyasal kamu”ya dönüşmesi ve bu şekilde oluşan siyasal kamunun devleti otoritesi olmaya doğru teşvik ve tazyik etmesidir.”¹⁰.

Kamu hizmeti bir emanettir. Demokratik yönetim, halk ile kamu görevlilerinin arasındaki güvene dayanmaktadır¹¹. Bu güveni sağlayan kamu otoritesinin, mükelleflerle iyi ilişki kurabilmesi neticesinde mükellefler sorumluluk duygusuyla hareket ederek, üzerine düşen yükümlülükleri kendiliğinden ifa etmektedirler. Kamu otoritesi ve vergi yükümlüsü ve arasındaki ilişkiler, yükümlülerin adalet anlayışları ile doğrudan bağlantılıdır. Devlet olumlu tavırlarını, yükümlülerin gösterdiği olumlu tavırları, vergi sistemine ve vergi ödemeye olan bağlılıklarını amacıyla göstermektedir. Kamu otoritesi ile vergi yükümlüleri arasında yapılacak işbirliğinin en önemli sosyo-psikolojik nedenlerinden biri karşılıklıdır¹². Vergi ahlâkı ve kül-

- 8 Süreyya SAKINÇ, Serkan CURA, “Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi”, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No. 2012/418, Ankara, s. 2.
- 9 Salih ARSLAN, “Yönetim Sürecinde Otorite Kullanımı ve Ortaya Çıkan Sorunların Değerlendirilmesi: Eleştirel Bir Yaklaşım”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Optimum Journal of Economics and Management Sciences*, 2018, 5(1), s. 3.
- 10 Jürgen HABERMAS, “The Public Sphere”, *Contemporary Political Philosophy, An Anthology*, ed. Robert E. Goodin and Philip Pettit, 105, 108 içinde. Oxford: Blackwell, 1997, s. 106 vd. Yılmaz, Hakan, “Kamu, Kamu Otoritesi ve Devlet: Habermas’ın Işığında Türkiye’yi Düşünmek” (Cogito, No. 15, 1998, s.159,170), (Çevrimiçi), https://www.academia.edu/405856/Kamu_Kamu_Otoritesi_ve_Devlet_Habermas_%C4%B1n_I%C5%9F%C4%B1%C4%9F%C4%B1nda_T%C3%BCrkiye_yi_D%C3%BCnme_k_Cogito_No_15_1998_s.159-170_, 02.08.2019.
- 11 T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Ankara, 2012, s.12, (Çevrimiçi)<<http://www.tuik.gov.tr/jsp/duyuru/upload/KamuGorevlileriEtikRehberi.pdf>>, 28.7.2019.
- 12 Handan KAYNAR BİLGİN, “Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2, 2011, s. 272.

türü arasındaki ilişki göz önünde alınırsa, vergileme yetkisini elinde tutan ve toplanan gelirleri kullanan kamu otoritesinin nasıl algılandığı son derece önemlidir¹³. Bu nedenle modern dönemlerde yaşanan teknolojik devrimler, kültürel etkileşimler, toplumsal değişimler olsa bile otoritenin etkisini azaltmamıştır¹⁴.

4.1. Sosyoloji ve Vergi Kültürü

Sosyoloji, toplum içinde yaşayan bireyi, bireylerin oluşturdukları grupları, kurumları ve bunlar arasındaki ilişkileri inceleyen bilim dalıdır. Mali sosyalleşme ise, bireylerin mali olaylar ve dönüşümler karşısında göstermesi gereken tutum ve davranışların içselleştirilmesi olarak tanımlanabilir¹⁵. Sosyalleşme ise bireyin ait oldukları toplumun değerlerini, tutumlarını, örf ve adetlerini kazandığı ve içselleştirdiği bir süreçtir. Kamu maliyesi teorisi, belirlenmiş bireysel tercihlerin yansımaları olan ekonomik teoriyi izlemektedir¹⁶. Durkheim, Pareto ve Weber gibi klasik sosyologlar toplumun özellikle ekonomik kurumlar ve ilişkiler bakımından değerlendirilmesine önem

vermişlerdir. Marx-Engels bütün toplumsal düzeni tarihsel ve üretim ilişkileri bakımından ekonomik verilerle tanımlayıp, genel anlamda maliye ilişkisine güçlü vurgu yapmışlardır¹⁷.

Mali sosyoloji vergi sosyolojine göre daha kapsayıcıdır. Çünkü mali sosyoloji vergi dışında yer alan bütçe uygulamaları ve diğer kamu maliyesinin de ait olduğu bir alanı kapsamına karşın vergi sosyolojisi sadece vergi üzerinden ortaya çıkan sosyolojik çalışmaları incelemektedir. Buna karşın verginin hem maliye disiplini hem de toplumsal yapı içinde daha belirli ve karşılığı olan sosyolojik yönü, daha çok ilerlemiştir. Bu nedenle de birçok zaman maliye sosyolojisi denildiğinde vergi sosyolojisi anlaşılmaktadır. Vergiyi sosyolojik olarak anlayabilmek için verginin kendi terimlerini, teorik yapısını ve uygulamasını bilmek gerekmektedir. Ancak bu çerçevede vergi genel olarak kavranabilir ve hakkında daha gerçekçi bir sosyoloji yapılabilir¹⁸. Vergi kültürü, toplumu meydana getiren bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymalarını sağlar ki bireylerin bu kültür düzeyine

13 Sibel AŞAN, Mükellef ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlakının Değerlendirilmesi, *Journal of Life Economics*, 1/2014, s. 75. Mehmet TUNÇER, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:57, Sayı:3, 2002, s. 111, (Çevrimiçi) <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/467/5364.pdf>>, 07.07.2019.

14 G. MENDEL, *Bir Otorite Tarihi: Süreklilikler ve Değişiklikler*, (Çev. Işık Ergüden), İstanbul, İletişim Yayınları, 2005, s. 240 vd.

15 SAKINÇ, CURA, 2012, s. 5.

16 R. E. WAGNER, "States and The Crafting of Souls: Mind, Society and Fiscal Sociology", *Journal of Economic Behavior & Organization*, Vol. 59, Iss. 4, 2006, s. 516 vd.

17 Yasemin İŞIKTAÇ, Umut KOLOŞ, *Hukuk Sosyolojisi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015, s. 15.

18 Alper MUMYAKMAZ, *Türkiye'de Vergi Davranışlarını Etkileyen Sosyal, Kültürel ve Ekonomik Faktörler: Ankara, İstanbul ve Diyarbakır Örneği*, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyoloji Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2014, s. 23 vd.

erişebilmesinde öncelikle ailede başlayan ve görsel, yazılı ve diğer iletişim araçlarıyla beraber dini kurumlarca da desteklenecek eğitimin çok önemi vardır. Bunun yanında, vergi kültürünün oluşmasında devletin uygulayacağı vergi politikasının da etkisi büyüktür. Bu anlamda, devletin vergi politikasını oluştururken verginin genel ve esas ilkelerine bağlı kalması gerektiği gibi, verginin adil ve tarafsız olması, vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması, vergi kurallarının düzenli ve ihtiyaca cevap verecek düzeyde olması gerekir¹⁹. Verginin uygulanma alanı, uygulanma sürecinin düzenli şekilde işlemesi ve mükelleflerde vergi kültürünün gelişmesi sayesinde vergiyle ilgili sıhhatli bir sosyoloji yapılabilir hale gelir. Bu nedenlerle vergi sosyolojisi Türkiye’deki vergi kültürünün daha da gelişmesiyle yeni bir oluşumu yaşamaktadır.

4.2. Vergi Kültürü Kavramı

İngilizce ‘culture’ olarak ifade edilen kültürün, Latince bir kelime olan ‘cultura’ kelimesinden türediği ifade edilmiştir. Mezhep ya da grup kelimesinin kültürü daha fazla yansıttığı görüşü üstündür. Çünkü belli bir mez-

hep ya da gruptan olan kişiler belli bir şeylere inanırlar ve yaparlar. Bu bağlamda kültürün anlamıyla özdeşleştiği ifade edilmiştir²⁰. Bunlar Türkçe’de mezhep, tapınmak veya ibadet etmek anlamlarında kullanılmaktadır. Kültürle ilgili daha birçok tanımlama yapılmaktadır. Özel manada kültürün tek bir tanımını vermek kolay değildir. Tanımlamadaki bu güçlük kültür sözcüğünün çok anlamlı olmasından meydana gelmektedir²¹.

“Kültür, toplum, insanoğlu, eğitim süreci ve kültürel muhteva gibi değişkenlerin ve bunlar arasındaki karmaşık ilişkilerin bir işlevidir”²². Kültür, toplumun yaşayış ve düşünüş tarzıdır²³. Kültür, sezgisel ve kalımsal değil, bireylerin tümünün doğduktan sonraki yaşantısında kazandığı alışkanlıklar bütünüdür. İnsanın, düşünme ve konuşma becerisi onu diğer canlılardan ayırmaktadır. Bu becerileriyle insan hem doğal çevrede hem de kendi yarattığı çevrede yaşamaktadır. Yaşadığı çevrede dini, politik, ekonomik, vb. örgütlenme içerisinde yer alarak doğal çevreyi egemenliği altına alır ve onda kendi lehine farklılıklar yaratır. Kültür denildiği zaman akla gelenekler gel-

19 Abdulkadir IŞIK, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, *Ege Akademik Bakış*, S. 9 (2), 2009, s. 855.

20 Salih YEŞİL, “Kültür ve Kültürel Farklılıklar: Liderlik Açısından Teorik Bir Değerlendirme”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi (Electronic Journal of Social Sciences)*, Kış-2013, Cilt: 12, Sayı: 44, s. 54.

21 “Amiran Kurtkan’ın tanımına göre kültür; insanın insan tarafından kurulmuş ve oluşturulmuş çevresi olarak tanımlanmıştır. Normann tanımında ise; insan davranışının esasını meydana getiren ve insan davranışlarını bir bakıma bilinebilir hale getirip, aynı gayeye doğru yönelten ya da birtakım genel kabul görmüş durumların korunmasını ilke edinen bir inanışlar, normlar ve paylaşılan değerler birleşimi olarak tanımlanmıştır”, SAKINÇ, CURA, 2012, s. 8.

22 Bozkurt GÜVENÇ, *İnsan ve Kültür*, 6. baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi, 1994, s. 101.

23 (Çevrimiçi) <http://www.sosyoloji.gen.tr/kultur-nedir.html>, 29.08.2019.

mektedir. Çünkü gelenek ve görenekler sürekliliği meydana getirir, sosyolojiktir, insanlarca kurgulanmıştır ve insanlar tarafından paylaşılır. Kültür ideal ya da idealleştirilmiş kurallar sistemidir; ideal olması gerektirir²⁴. Bu kullanım biçimi ile kültür, toplumun ortak ürünü olmakta ve toplumsal yapıyı yakından ilgilendirmektedir²⁵.

Vergi kültürü kavramı ilk kez Schumpeter tarafından kullanılmıştır²⁶. Schumpeter 1929 yılındaki *Ekonomi ve Gelir Vergisi Sosyolojisi* adlı makalesinde; vergi kültürü kavramını kullanmıştır. “Herhangi bir sosyal kurum gibi tüm vergiler de ekonomik ve psikolojik uygunluk ve geçerliliğini yansıtır. Fakat vergi sistemi içerisinde yer alan toplum kurallarına uymayan hiçbir şey sonsuza kadar yaşayamaz”, ifadesiyle Schumpeter vergi kültürü kavramını bu şekilde kullanmıştır. Vergi kültürü, ekonomi, tarih ve sosyolojinin birbirleriyle kesişmesiyle

açıklanabilecek, milletlerin geçmişten bugüne değin uyguladıkları vergi uygulamalarına verilen bir isimdir²⁷.

Vergi kültürü, vergileme kültürü²⁸ ve vergi ödeme kültürünü²⁹ de kapsayan daha geniş bir kavramı ifade eder. Vergileme ve vergi ödemenin daha fazlasını ifade eden vergi kültürü, kültürel norm ve geleneklerden oluşan vergi kodlamaları olarak da tanımlanmaktadır³⁰. Vergi kültürü³¹ bir ülkenin ulusal kültürüne tarihsel olarak yerleşmiş, sürekli etkileşimleri dolayısıyla birbirine bağlı ve bağımlı olan vergi sistemi ve vergi sisteminin uygulanması ile ilgili resmi ve resmi olmayan kurumlar bütünüdür³². Vergi kültürü konusunda son dönemlerde yapılan açıklamalarda ise vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasındaki ilişki tartışmanın odağı olmuştur. Ancak her iki taraf arasındaki etkileşime bakış, hem vergi sisteminin gelişmesi hem de kültürün dikkate alınmaması

24 Nuray GÜMÜŞTEKİN, “Kültür Kavramı ve Osmanlı’dan Günümüze Kültürel Yapının İncelenmesi”, (Çevrimiçi)<http://www.ayk.gov.tr/wpcontent/uploads/2015/01/G%C3%9CM%C3%9C%5%9ETE-KIN-Nuray-%E2%80%9CK%C3%9CLT%C3%9CR%E2%80%9D-KAVRAMI-VEOSMANLI%E2%80%99DAN-G%C3%9CN%C3%9CM%C3%9CZE-K%C3%9CLT%C3%9CREL-YAPININ-%C4%B0NCELENMES%C4%B0.pdf>, s. 318, 26.08.2019.

25 B.C. BEAUDREAU, “Identity, Entropy and Culture”, *Journal of Economic Psychology*, Vol. 27, Iss. 2, 2006, s. 216.

26 Joseph A. SCHUMPETER, “Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer”, *Der Deutsche Volkswirt*, Volume 4, 1995, s. 385.

27 Birger NERRE, “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, Economic Analysis and Policy”, 38(1), 2008, s. 153, 167. (Çevrimiçi)https://econpapers.repec.org/article/eeeecanpo/v_3a38_3ay_3a2008_3ai_3a1_3ap_3a153-167.htm, 30.08.2019.

28 Culture of taxation.

29 Tax - paying culture

30 IŞIK, 2009, s. 852.

31 Tax culture.

32 Birger NERRE, “The Concept of Tax Culture”, *Annual Meeting of the National Tax Association*, Baltimore, MD, USA, 2001, s. 12 vd., (Çevrimiçi)<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.198.6056&rep=rep1&type=pdf>, 30.08.2019.

sebebiyle kısıtlı kalmıştır. Bu nedenle vergi kültürü tanımını yaparken, vergi sistemi içindeki bireyler ve gruplar arasındaki ilişkiler kadar verginin toplanıp gelir sağlandığı çevre etrafında yer alan bireylerin düşünme biçimi de göz önüne bulundurulmalıdır³³.

4.3. Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler

Kültür ve vergi kültürü kavramları yukarıda da açıkladığımız gibi birbirlerinden ayrı biçimde düşünülemez kavramlardır. Vergi mükellefi olan bireyler içerisinde yaşadıkları toplumların kültürel faktörlerinden etkilenmektedirler. Sonuç olarak bu etkilenmeleri de vergisel ödevlerin yerine getirilmesindeki davranışlarının biçimlenmesine ve toplumda vergisel olacak olan bir kültürün oluşmasına fayda sağlamaktadır³⁴. Vergi kültürü, sosyoloji, tarih ve ekonomi bilimlerinin bağlantısından meydana gelmektedir³⁵. Vergi kültürü eğitim, din, ahlâk³⁶ gibi pek çok kültürel hareketten de etkilenmektedir³⁷.

Vergi kültürü teşekkülünün daha iyi biçimde anlaşılabilmesi amacıyla ülkemizde uygulanan vergi politikalarının esas özelliklerinden bahsedilmesi gerekmektedir. Toplumların daha gelişmiş şekli olan devlet tarafından üstlenilen işlevlerin vergiyle karşılanması ve verginin mali amacının dışında kamu ekonomisinde bir vasıta olarak kullanılması vergi politikalarını etkilemektedir³⁸. Vergi politikaları düzenlenirken üzerinde çalışılması gereken hususlar; vergi yükünün topluma adaletli ve dengeli dağıtımı ve vergi gelirleri ile hangi tür harcamaların yapılması gerektiğidir. Kamu harcamalarının finansmanı için ne kadar vergi toplanacağı, vergi konularının hangi hususlar olacağı, vergilemenin zamanı, kimden ve hangi sektörden ne kadar vergi alınacağı gibi konuların hepsi siyasal bir sorundur. Bu nedenle, devletin vergi politikasını oluştururken ve uygularken verginin genel ve esas ilkelerine bağlı kalması gerektiği gibi, verginin adil olması, tarafsız ol-

33 P. CHUENJIT, "The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration", *Journal of Social Science and Population Studies*, 22, 1, 2014, s. 16.

34 TAYTAK, 2016, s. 1937.

35 Birger NERRE, "Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice", *63rd Congress of the International Institute of Public Finance: Tax Reform I*, 2007, England, s. 2.

36 Ahlak ve Vergi Ahlakı kavramlarını yazımızın ileriki bölümünde detaylı incelediğimiz için bu bölümde yer vermeyeceğiz.

37 Çiğdem ÖZENÇ, Mehmet ŞAHİN, "Türkiye'de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:182, 2008, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080210916.htm, 30.07.2019.

38 Esra SIVEREKLİ DEMİRCAN, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", Antalya, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 2004, s. 534

ması, vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olması gerekmektedir³⁹.

Vergi adaleti hususunda da neredeyse aynı neticelere ulaşılmaktadır. Uygulamada adaletsiz bir vergileme durumu olduğunda mükelleflerin tutum ve davranışları farklılık göstermektedir. Mükelleflerin bu tutum ve davranışları değişik şekillerde yansıyacaktır. Mükellefler pasif tepki olarak vergi gelirlerinin dolaylı yoldan azaltılmasına gidecekler ya da aktif bir tepki olarak vergi kaçakçılığı ve hatta verginin reddinde bulunabileceklerdir⁴⁰.

Vergi mükelleflerinin demografik faktörleri de vergi kültürü üzerinde etkili olabilmektedir. Vergi kültürü üzerinde demografik faktörlerin bazılarının pozitif yönlü etkisi bulunurken bazılarının ise negatif ya da etkisiz şekilde bir etkisi bulunmaktadır. Bireylerin vergi uygulamaları karşısındaki algı ve tutumları incelenirken hem bireysel hem de toplumsal düzeydeki davranışlarının incelenmesi, psikolojik ve sosyolojik açıların birlikte değerlendirilmesinin zorunlu olması gerekmektedir⁴¹.

Vergilerin algılanışı ve vergilere karşı oluşan vergi psikolojisi, mükellefin vergiler karşısındaki davranışlarında belirleyici unsurdur⁴². Sosyo-kültürel yapıyı belirleyen diğer bir husus ise modernleşmenin homojenleştirilmesidir. Çok çeşitli ve karmaşık olan toplumsal yaşam karşısında, modernleşmenin zorladığı homojenleştirme, hukuksallaştırma ve ahlâkileştirme projesi ehliyetsiz kalmakta; insanlar, görüşler ve kurumlar arasındaki etkileşim ve haberleşmenin nasıl gerçekleştirileceği ve bu bağlamda ahlâki normların ve değerlerin ne şekilde sağlanacağı sorunu ortaya çıkmaktadır⁴³.

5.1. Sosyoloji ve Vergi Ahlâkı

İnsan sosyal bir varlıktır. Bu durum insanların başka insanlarla karşılıklı ilişki halinde yaşaması demektir. Bu nedenle böyle bir hayatın öncelikle ahlâk değerlerine dayanması olağan bir durumdur. Ahlâk ilminin en eski kaynağı olarak, Antik Yunan felsefesini şekillendiren Sokrates kabul edilmektedir⁴⁴. Bu açıdan, bugünkü felsefenin en eski kaynağı sayılan Sokrates ilk defa nasıl davranmamız gerektiği hususunda sistemli görüşler ileri sü-

39 Rafet FARALYALI, Vergi Kültürü, 2008, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/03-RafetFarlayali9.doc>, 29.08.2019.

40 Pınar ÖZDEMİR, “Vergi Kültürü Ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 24, Sayı 1, 2015, s. 182.

41 TAYTAK, 2016, s. 1941.

42 Halil İbrahim DEMİR, “Kültür, Vergi Kültürü ve Vergi Anlayışı”, *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2018 (2), s. 107.

43 MUMYAKMAZ, 2014, s. 196.

44 İhsan Cemil DEMİR, *Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri, Ege Bölgesi Örneği*, İzmir, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2008, s. 33.

rerek Ahlâk Felsefesinin ne olduğunu göstermiştir⁴⁵.

Ahlâk normları sosyal normların bir çeşididir. Normların öğrenilmesi ve benimsenmesi sosyalleşme denilen gelişimin büyük bir parçasıdır. Ahlâk, her zaman ve her toplumda kendisini hissettiren bir norma biçimi olarak görülür. İyi ile kötülüğün karşıtlığı, daha çocukluğumuzdan itibaren bizi bağlamaya başlar, bizde görev, sorumluluk, pişmanlık gibi duygular halinde iç oluşuma da sahiptir⁴⁶. Sosyal Öğrenme Teorisine göre ahlâk öğrenilen bir şeydir, kısacası bireyin yaşantısının büyük bir kısmını, neredeyse hepsini kapsayan bir öğrenme sürecidir⁴⁷.

Aristoteles bir eserinde; “Atina sitesi kaleleri ayakta iken ahlâkı harabe olmuştu” demişti. Bunun anlamı, toplumsal gidişin akılcı ve bilimsel yaklaşımlarla çözümlenmemesi halinde Atina sitesinin düştüğü akıbeti ortaya koymuştu. Bu açıdan bakarsak, toplumsal yapı ve kültürel değişime yaklaşım biçimleri, aslında olayların arka planında yatan etken unsurların aydınlatılmasında biricik yaklaşım yöntemi- dir, dolayısıyla kültürel değişme süre-

cinde yapısal unsurların etkileyici bir rolü vardır⁴⁸.

Bununla birlikte her dönem, ideoloji ya da kültür kendi ahlâk ve ahlâklılık etkisini beraberinde getirmiştir. Modern ahlâk felsefesinin doğuşu ve gelişiminde Thomas Hobbes çok önemli bir yere sahiptir⁴⁹. Hobbes, Aristoteles’in zıddı olarak, insanın doğuştan toplumsal bir varlık olmadığını savunur. İnsanın toplumsallığı doğuştan değil, sonradan kazanılan bir şeydir⁵⁰.

20. yüzyılda ahlâk daha çok bireyin toplum karşısındaki durumu ile ilgili olarak ele alınmıştır⁵¹. Günümüzde sosyal sermayenin öneminin daha iyi bir şekilde anlaşılmaya başlaması ile ahlâk gibi toplumsal yapıyı kuvvetlendiren ve ilişkileri güçlendiren durumlara verilen önem artmıştır⁵². Son yıllarda dünyada meydana gelen ilerlemeler, bu durumu doğrulamaktadır. İnsan odaklı tutumlar, çevresel sorunlar, kadın erkek eşitliğinin toplumdaki yeri ve ülkeler arasındaki eşitsizlikler gibi güncel olan olaylar, özellikle uluslararası örgütlerin bu konulara hassasiyetinin artmasına vesile olmuştur.

45 Erol GÜNGÖR, **Değerler Psikolojisi**, Amsterdam: Hollanda Türk Akademisyenler Birliği Vakfı Yayınları: 8, 1993, s. 19. O. Fatih ŞEHİTOĞLU, “Vergi Ahlakı ve Anomik Davranışlar”, Antalya, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2015, s. 231.

46 Yasemin İŞIKTAÇ, **Hukukun Kaynağı Olarak Örf ve Adet Hukuku**, HFSA, Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi Yayınları 2, Alkım Yayıncılık, 1997, s. 9.

47 ŞEHİTOĞLU, 2015, s. 231.

48 O. TÜRKDOĞAN, **Osmanlıdan Günümüze Türk Toplumsal Yapısı**, İstanbul, Timaş Yayınları, 2008, s. 490 vd.

49 T. HOBBS, **Leviathan**, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 1993, s. 46.

50 Yasemin İŞIKTAÇ, **Hukuk Felsefesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 145.

51 İhsan Cemil DEMİR, 2008, s. 34, 35.

52 M. BERBER, **İktisadi Büyüme ve Kalkınma**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2003, s. 139.

5.2. Vergi Ahlâkı Kavramı

Vergi ahlâkı ile ilgili ilk veriler 1960'lı yıllarda elde edilmiş olmasına karşın bu kavram vergi ile ilgili çalışan bilim insanları tarafından genellikle ihmal edilmiştir⁵³. Bu nedenle vergi ahlâkı kavramı hakkında çok şey bilinmemektedir. Günümüzde vergi ahlâkı, genel ahlâkı çok fazla geriden takip etmekte ve vergi kanunlarına aykırı olan mükellef tutumları bir tür toplumsal yetenek olarak tanımlanmaktadır⁵⁴.

Ahlâk, *Türk Dil Kurumu Sözlüğü*nde “Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallar” olarak tanımlanmaktadır⁵⁵. Bu açıdan çeşitli davranış imkanları ve seçenekleri arasından belli birini seçmesi insanın kendi kişilik ve varlığını gerçekleştirmesidir⁵⁶.

Vergi ahlâkının algılanması toplumdan topluma değişiklik gösterebileceği gibi, aynı toplumda yaşayan bireylerin aile ve çevre ile olan ilişkileri, toplumsal bağlılıklara göre de değişiklik göstermektedir. Risk seven mükellefler ile risk sevmeyen mükelleflerin, vergi ceza oranlarındaki ve yakalanma olasılıklarındaki değişikliklere olan

tepkilerinin birbirinden değişik olması gibi benzer bir şekilde, mükelleflerin vergi kaçırmaya ahlâkı açıdan anlamaları da vergiye tutumlarını değiştirmektedir⁵⁷.

Genel olarak vergi ahlâkını, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavır, vatandaşların yükümlü olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak da tanımlayabiliriz⁵⁸. Diğer bir tanıma göre vergi ahlâkı mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyidir⁵⁹. Vergi ile sağlanmak istenen amaçlara ulaşabilmek için, vergilemeye karşı mükelleflerinin bakış açılarının iyileştirilmesine ve ahlâkı normların geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Yani toplumda vergi ahlâkının düşük olması her şekilde birtakım olumsuzluklara yol açmaktadır, idare toplamayı düşündüğü vergi tahsil edemeyecek ve devletin kasasında açığa neden olacaktır. Bu olumsuzluklarla karşılaşmamak için

53 KARAASLAN, SANDALCI, 2015, s. 38 vd.

54 Handan KAYNAR, *Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Adana, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010, s. 66.

55 ŞEHİTOĞLU, 2015, s. 231.

56 H. ERKAN, *Ekonomi Sosyolojisi*, İzmir, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 2000, s. 44.

57 Elif Ceren ÇELEBİ, *Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açuları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama*, Zonguldak, BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016, s. 12.

58 Mehmet TOSUNER, İhsan Cemil DEMİR, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2007, Ankara, s. 9.

59 A. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s. 184.

toplumlarda vergi ahlâkı düzeylerinin olabildiğince yüksek olması arzu edilmektedir⁶⁰.

5.3. Vergi Ahlâkını Etkileyen Faktörler

İnsanların vergi ile ilgili durumlarında verdikleri kararların başında psikolojik, ekonomik, ve sosyolojik olarak değişik sebepler bulunmaktadır. Vergi ahlâkı da bu sebeplerden birisidir⁶¹. Vergi ahlâkını etkileyen sebepler içerisinde inançlar, sosyal durum, devlete güven ve bağlılık, demokrasi anlayışları, örf ve adetler, demografik özellikler, yaşam tarzı ve vergi kültürü gibi toplumsal etkenler yanında; bireylerin gelir durumları, verginin oranı, vergi yükü, vergi adaleti, vergi suç ve cezaları, vergi afları, kamu harcamaları, kayıt dışı ekonomi, vergi idaresinin aktifliği ve meslek mensuplarının durumu gibi mali etkenler de yer almaktadır.

Vergi ahlâkı vergi yükümlülerinin vergiye karşı takınacağı tutum ve davranışı etkilemektedir buna bağlı olarak da vergi ahlâkı kavramlarını da etkileyen birçok etken bulunmaktadır.

Bu etkenler bireysel olabildikleri gibi çevresel faktörler de olabilmektedir⁶². Ahlâk kuralları sosyal hayatta bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerini düzenleyen kurallar bütünüdür⁶³. Vergilerin belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın alınması olgusu, özellikle kamu hizmetlerinden yeterli miktarda yararlanamadığını düşünen vergi yükümlüleri için vergi ahlâkının oluşumunun önünde büyük ve etkili bir engeli oluşturmaktadır⁶⁴. Görüldüğü üzere bireylerdeki vergi ahlâkı üzerinde gerek bireysel gerekse çevresel pek çok faktör etkilidir⁶⁵.

Devlet bazı yaptırımlar yahut cebri uygulamalar yoluyla bireyleri vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam olarak ve zamanında yerine getirmeleri için zorlamaktadır. Günümüzde mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede çok önemli bir etken olan vergi ahlâkı ile mükellefler vergilerini dışsal bir etkene bağlı kalmadan içten gelen bir motivasyon sonucu ödeme yoluna gidebilmektedirler. Bu nedenle uzmanların çalışma alanında önemli bir yer almaya başlayan ve artık daha da önemli olan vergi ahlâkı ile kamu

60 ORGAN, YEGEN, 2013, s. 243.

61 Yapılan faktör analizine göre veriler dört faktör altında toplanmıştır. Bunlar şu şekildedir:

1. Ekonomik Faktörler
2. Ahlaki ve Psikolojik Faktörler
3. Sosyal, Kültürel ve Demografik Faktörler
4. Siyasi ve Vergi Yönetimi ile İlgili Faktörler

62 ORGAN, YEGEN, 2013, s. 244.

63 SAKINÇ, CURA, 2012, s. 12 vd.

64 ŞEHİTOĞLU, 2015, s. 232, 233.

65 K. İ. ŞAHPAZ, N. T. SARUÇ, "Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği", *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt 1, Sayı 4, 2012, s. 70 vd.

otoriteleri cebri bir uygulamaya başvurmaksızın vergi gelirlerini toplayabilmektedir⁶⁶. Diğer şekilde de mükelleflerle vergi idaresi de uyum içinde çalışarak, vergilerin toplanma maliyetini yükselterek idari etkinliği arttırmaya çalışmak yerine mükelleflerin vergi ahlâk düzeyini arttıracak uzun vadeli politikalar üretip vergi ahlâkını etkileyen faktörlere olumlu katkılar sağlayabilirler.

Sonuç

İnsanların bir araya gelerek toplu halde yaşamaya başlaması ile sosyolojik açıdan iki önemli kurum olan devlet ve kültür ortaya çıkmıştır. İnsanların ve toplumların etkileşimleri ile de sürekli değişmekte ve farklılaşmakta olan bu kurumların birbirlerini etkilemesi de kaçınılmaz olmuştur. Vergi, devletin otoritesinin sağlanmasında önemli bir araç olmuştur. Verginin kamu hizmetlerinin yerine getirmesi nedeniyle devletler açısından büyük önemi vardır. Bu durum, devletin otoritesine bağlılıkla yerine gelmektedir. Bu nedenle otoriteye olan bağ ile vergiye verilen değer de güçlenmektedir.

Vergi kültürü mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken çok önemli bir faktördür. Çünkü vergi mükelleflerinin vergiye karşı olan davranışları vergi kültürü sonucunda sahip oldukları deneyimlerle meydana gelmektedir. Vergi kültürünün, mükelleflerin vergi gelirleri üzerindeki etkisini tayin etmek için teorik ve pratik çalışmalara yer verilmektedir. Türkiye’de vergi

kültürünün oluşturulması, anayasal yükümlülük olan vatandaşlık görevlerinin yerine getirilmesi ile sağlanacaktır. Bunların yanı sıra vergi kültürü oluşumu açısından mevzuatın basitleştirilmesi ve sadeleştirilmesi yoluna gidilmelidir. Bu durum vergiye uyum ve dolayısıyla vergi kültürü açısından da önem arz etmektedir. Böylece vergi kültürünün alt yapısı sağlam şekilde oluşturulabilir ve vergi kültürü olumlu şekilde gelişim sağlayabilir. Bu nedenle oluşturulacak olan projelerin temelinde eğitimin sosyoloji temeline de yer verilmelidir. Sosyolojik yapı, bireylerin ihtiyaçları da göz önüne alınmalıdır. Bu şekilde vergi bilinci konusunda sağlam bir sosyal zihniyet oluşabilir.

Vergi ahlâkı da vergi kültürünün en önemli bir ögesi ve günümüzde üzerinde önemle durulan konulardandır. Vergi ahlâk düzeyi devletlerde farklılık göstermektedir. Vergiye uyum meselesi, devletin varoluşu kadar eskilere dayanmaktadır. Bu meseleyi çözmek maksadıyla, tarihsel özellikler ve uygulanan politikaların amacına bağlı olarak birçok değişik çözüm yollarına da gidilmiştir. Fakat devletlerin gelişmişlik düzeyleri ve diğer yaşam şekilleri farklı olduğundan vergi ahlâkını belirleyen etkenleri tam olarak şekillendirmek imkansızdır. Bu nedenle de vergi uyumunu yerleştirmek için vergi ahlâkına ulaşmayı amaç edinmek hep yaşanmıştır ve bu şekilde yaşamaya devam edecektir.

66 KARAASLAN, SANDALCI, 2015, s. 50 vd.

Vergi ahlâkı aileden başlamaktadır. Daha sonra çeşitli okullarda devam eden bu kültürün yazılı, görsel, ahlâk-sal vb. ile diğer iletişim yollarına başvurarak desteklenmesi gerekmektedir. Bilhassa vergi uyumunda istikrar kazanmış bir devlette bireylerin vergi ahlâkı da yüksek düzeydedir. Bunun sebebi ise bireylerin büyük bir kısmının vergi ödemeyi alışkanlık haline getirmeye başlayarak vergi ödemeyi toplum kuralı olarak uygulamalarıdır. Bireylerin vergi ahlâkını etkileyen etkenlerin fazlalığı incelendiğinde, vergi karşısındaki davranışlarının sosyolojik sebeplerinin yanı sıra, ekonomik, politik vb. etki eden sebeplerin de araştırılması gerekir. Vergilerin bireyler ve toplum üzerinde yarattığı tesirin önceden gözlemlenmesi ve sosyolojik açıdan ölçülüp değerlendirilmesi ile vergiye karşı ahlâklı davranışların anlaşılması basit bir hale getirebilir.

Vergi, devlet otoritesinin etkinliğinde önemli bir araçtır. Bu nedenle Devletler yanlış politikalar uyguladığında, mükellefler tepki göstereceklerdir. Bu da mükelleflerin vergi kaçırmasına ya da vergiden kaçınmasına neden olacaktır. Bu nedenle eğer otoriteye sadakat olursa demokratik kurumlar gelişir ve güçleşir. Dolayısıyla devlet otoritesi vergi sistemlerindeki düzensizliği azaltacak yolları uygulamalıdır. Devletler vergi politikalarını geliştirmelidir. Vergi vermenin bir fazilet olduğu, ve bunun yine kendilerine dönerek katkılar sağlayacağı fikri topluma yerleştirilmelidir. Toplumlar da vergi ahlâkının genel ahlâkı takip

eder. Bu sebeple bireylerde öncelikle ahlâk olgusu yerleştirilmeli ve güçlendirilmelidir.

Sonuç olarak, mali sosyoloji son yıllarda gelişme göstermektedir. Çeşitli gelişmiş olan ülkelerle sosyolojik iletişim içerisinde olan ülkemizde ise bu durum halen gelişme aşamasındadır. Vergi kültürü ve ahlâkının gelişmiş ülkelerden etkilenerek bireyler açısından da daha olumlu sosyolojik etkilerle şekilleneceği düşüncesindeyiz. Tüm bu nedenlerle, vergi kültürünün geliştirilmesi ve vergi ahlâkı konusunda daha fazla araştırma yapılması gerektiğini de söyleyebiliriz. Bu bağlamda farklı bir disiplin olarak felsefenin ve sosyolojinin bakış açısını ve çözüm önerilerini geliştirmekte olan ülkeleri de göz önüne alıp yeni anlayışları getirmek ülkemiz açısından yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A.: **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007.
- ARSLAN, Salih: “Yönetim Sürecinde Otorite Kullanımı ve Ortaya Çıkan Sorunların Değerlendirilmesi: Eleştirel Bir Yaklaşım”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, **Optimum Journal of Economics and Management Sciences**, 2018, 5(1), s. 3.
- AŞAN, Sibel: Mükellef ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlâkının Değerlendirilmesi, **Journal of Life Economics**, 1/2014, s. 75.
- BEAUDREAU, B.C.: “Identity, Entropy and Culture”, **Journal of Economic Psychology**, Vol. 27, Iss. 2, 2006, s. 216.
- BERBER, M.: **İktisadi Büyüme ve Kalkınma**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2003.

- CHUENJÍT, P.: “The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration”, **Journal of Social Science and Population Studies**, 22, 1, 2014, s. 16.
- ÇELEBİ, Elif Ceren: **Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama**, Zonguldak, BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016.
- DEMİR, Halil İbrahim: “Kültür, Vergi Kültürü ve Vergi Anlayışı”, **Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2018 (2), s. 107.
- DEMİR, İhsan Cemil: **Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri, Ege Bölgesi Örneği**, İzmir, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2008.
- ERKAN, H.: **Ekonomi Sosyolojisi**, İzmir, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 2000.
- FARALYALI, Rafet: Vergi Kültürü, 2008, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/03-RafetFarlayali9.doc>, 29.08.2019.
- GÜMÜŞTEKİN, Nuray: “Kültür Kavramı ve Osmanlı’dan Günümüze Kültürel Yapının İncelenmesi”, (Çevrimiçi) <http://www.ayk.gov.tr/wpcontent/uploads/2015/01/G%C3%9CM%C3%9C%C5%9EETEKIN-Nuray-%E2%80%9CK%C3%9CLT%C3%9C-R%E2%80%9D-KAVRAMI-VEOSMANLI%E2%80%99DAN-G%C3%9CN%C3%9CM%C3%9CZE-K%C3%9CLT%C3%9CREL-YAPININ-%C4%B0NCELENMES%C4%B0.pdf>, s. 318, 26.08.2019.
- GÜNGÖR, Erol: **Değerler Psikolojisi**, Amsterdam: Hollanda Türk Akademisyenler Birliği Vakfı Yayınları: 8, 1993.
- GÜVENÇ, Bozkurt: **İnsan ve Kültür**, 6. baskı, İstanbul, Remzi Kitabevi, 1994.
- HABERMAS, Jürgen: “**The Public Sphere**”, **Contemporary Political Philosophy, An Anthology**, ed. Robert E. Goodin and Philip Pettit, 105, 108 içinde. Oxford: Blackwell, 1997, s. 106 vd.
- HOBBS, T.: **Leviathan**, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 1993.
- IŞIK, Abdulkadir: “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, **Ege Akademik Bakış**, S. 9 (2), 2009, s. 852, 855.
- IŞIKTAÇ, Yasemin: **Hukukun Kaynağı Olarak Örf ve Adet Hukuku**, HFSA, Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi Yayınları 2, Alkım Yayıncılık, 1997.
- IŞIKTAÇ, Yasemin: **Hukuk Felsefesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.
- IŞIKTAÇ Yasemin, KOLOŞ Umur: **Hukuk Sosyolojisi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015.
- J., Alm, B., Torgler: “Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe”, **Journal of Economic Psychology**, Vol 27, Dec., 2006, s. 224, 246.
- KARAASLAN, Ahmet, SANDALCI, Ulvi: “Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 52, Sayı: 607, 2015, s. 38.
- KAYNAR BİLGİN, Handan: “Vergi Ahlâkının Teorik Çerçevesi”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 20, Sayı 2, 2011, s. 272.
- KAYNAR, Handan: **Vergi Ahlâkı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Adana, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- MENDEL, G.: “Bir Otorite Tarihi: Süreklilikler ve Değişiklikler”, (Çev. Işık Ergüden), İstanbul, İletişim Yayınları, 2005, s. 240 vd.
- MUMYAKMAZ, Alper: **Türkiye’de Vergi Davranışlarını Etkileyen Sosyal, Kültürel ve Ekonomik Faktörler: Ankara, İstanbul ve Diyarbakır Örneği**, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyoloji Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2014.
- NERRE, Birger: “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, Economic Analysis and Policy”, 38(1), 2008, s. 153, 167. (Çevrimiçi) https://econpapers.repec.org/article/eeeecanpo/v_3a38_3ay_3a2008_3ai_3a1_3ap_3a153-167.htm, 27.08.2019.
- NERRE, Birger: “The Concept of Tax Culture”, Annual Meeting of the National Tax Association,

- Baltimore, MD, USA, 2001, s. 12 vd., (Çevrimiçi) <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.198.6056&rep=rep1&type=pdf>, 27.08.2019.
- NERRE, Birger: "Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice", **63rd Congress of the International Institute of Public Finance: Tax Reform I**, 2007, England, s. 2.
- ORGAN, İbrahim, YEGEN, Baki: "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013, s. 242 vd.
- ÖZDEMİR, Pınar: "Vergi Kültürü Ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 24, Sayı 1, 2015, s. 182.
- ÖZENÇ, Çiğdem, ŞAHİN, Mehmet: "Türkiye'de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:182, 2008, (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080210916.htm, 30.06.2019.
- SAKINÇ, Süreyya, CURA, Serkan: "Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi", **T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını**, Yayın No. 2012/418, Ankara, s. 2 vd.
- SCHUMPETER, Joseph A.: "Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer", **Der Deutsche Volkswirt**, Volume 4, 1995, s. 385.
- SİVEREKLİ DEMİRCAN, Esra: "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", Antalya, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 2004, s. 534
- ŞAHPAZ, K. İ., SARUÇ, N. T.: "Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği", **Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt 1, Sayı 4, 2012, s. 70 vd.
- ŞEHİTOĞLU, O. Fatih: "Vergi Ahlakı ve Anomik Davranışlar", Antalya, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2015, s. 231 vd.
- TAYTAK, Mustafa: "Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi", **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt:5, Sayı:7, 2016, s. 1954.
- TOSUNER, Mehmet, DEMİR, *İhsan Cemil*: "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2007, Ankara, s. 9 vd.
- TUNÇER, Mehmet: "Hükümet - Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:57, Sayı:3, 2002, s. 111, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/467/5364.pdf>, 07.07.2019
- TÜRKDOĞAN, O.: **Osmanlıdan Günümüze Türk Toplumsal Yapısı**, İstanbul, Timaş Yayınları, 2008.
- T., Canbay, Ç., Çetin: "Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü", **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 5, S. 1, 2007, s. 52 vd.
- T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Ankara, 2012, s.12, (Çevrimiçi) <http://www.tuik.gov.tr/jsp/duyuru/upload/KamuGorevlileriEtikRehberi.pdf>, 28.7.2019.
- WAGNER, R. E.: "States ant The Crafting of Souls: Mind, Society and Fiscal Sociology", **Journal of Economic Behavior & Organization**, Vol. 59, Iss. 4, 2006, s. 516 vd.
- YEŞİL, Salih: "Kültür ve Kültürel Farklılıklar: Liderlik Açısından Teorik Bir Değerlendirme", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi (Electronic Journal of Social Sciences)**, Kış-2013, Cilt: 12, Sayı: 44, s. 54.
- YILMAZ, Hakan: "Kamu, Kamu Otoritesi ve Devlet: Habermas'ın Işığında Türkiye'yi Düşünmek" (Cogito, No. 15,1998,s.159,170), (Çevrimiçi), https://www.academia.edu/405856/Kamu_Kamu_Otoritesi_ve_Devlet_Habermas_%C4%B1n_I%C5%9F%C4%B1-C4%9F%C4%B1nda_T%C3%BCrkiye_yi_D%C3%BCnC5%9F%C3%BCnmek_Cogito_No_15_1998_s.159-170_, 02.08.2019.