

KÜLTÜR VE KALKINMA: VERGİ KÜLTÜRÜ ÖRNEĞİ

CULTURE AND DEVELOPMENT: THE CASE OF TAX CULTURE

Doç.Dr.Abdulkadir ISIK, Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, Maliye Bölümü, aisik@pau.edu.tr

ÖZET

Küreselleşme süreci ve farklı kültür çarpışmalarının yoğun biçimde yaşandığı, özellikle de ekonomik bütünleşmelerin gündemde olduğu günümüzde vergi kültürü, ekonomi ve kamu maliyesi açısından oldukça popüler ve önemli bir konudur. Aslında vergi kültürü doğrudan ekonomi ve kamu maliyesini ilgilendirse de vergi kültürü konusu iktisat, sosyoloji ve tarih olmak üzere diğer bilim dallarının kesişimin de yer almaktadır. Vergi kültürü hakkında çalışan iktisatçı gruplar kendi içinde bir takım farklılıklara ayrılmaktadır. Bu görüşlerden ön önemlileri klasik görüş ve dönüşüm iktisatçılarının savunduğu modern görüştür.

Mükellef ve idarenin başrolde oynadığı vergi oyunu içerisinde çevresel aktörler ve mevzuata ilişkin düzenlemeler vergi oyununun kurallarını ortaya koymaktadır. Bu oyunun aktörleri ise, siyasetçiler, vergi mükellefleri, vergi memurları, uzmanlar ve mali müşavirler ile bu konuda çalışan akademisyenlerdir. Bu oyun sürecinde söz konusu aktörler arasında arasındaki etkileşim ve bu etkileşimin yönü sosyal bağımlılık ya da bir başa dönüşmekte ve vergi oyunu mevzuat sınırlaması altında bir kültür olgusuna dönüşmektedir. Bu çalışma söz konusu kültür olgusundan hareketle vergi kültürü literatürüne ve spesifik ülke örnekleri üzerine yoğunlaşarak, vergi ve kültür ilişkisini belirgin kılmaya çabalamaktadır.

Anahtar Kelimeler:Kalkınma, Kültür ve Vergi Kültürü

ABSTRACT

The topic of tax culture at the intersection of the disciplines economics, sociology and history. A country specific tax culture can be understood as the entirety of all relevant formal and informal institutions connected with the national tax system and its practical execution, including the dependencies and ties caused by their ongoing interaction.

This search especially looking for, the relationship between the concept of culture,- tax culture- and economic development.The topic of national tax culture to be a very fashionable topic of economics and public finance(particularly the theory of taxation). This paper given an analysis about tax culture developments and spesific country results.

Key Words: Development, Culture and Tax Culture.

1. GİRİŞ

Vergi mükelleflerinin vergilerini ödemede neden gönüllü olup olmadıkları sorusunun standart bir yanıtı yoktur. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi, sosyo-ekonomik yapı, kültürel ve ahlaki değerler, idare ve mükellef arasındaki ilişkinin güven boyutu gibi faktörler ve bu faktörler arasındaki farklılıklar bu duruma etki ettiği için tek bir yanıtın verilmesi mümkün değildir.

Bazı maliyecilere göre, vergi mükellefleri yakalanıp cezalandırılmak korkusuyla vergi ödemek istemektedir. Bazıları ise, mükellefin vergi ödemesinde devlete itaat ve uyumun etkisinin olduğunu ileri sürmektedirler.

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı açıklayan ve literatürde kullanılan ekonomik yaklaşımlar, idare ve vergi mükellefleri arasındaki ilişkiyi açıklamakta pek başarılı değildir. Ancak, son dönemlerde bu ilişkiyi açıklamak için bireyin psikolojik taahhüdü ve bireyle devlet arasındaki mali ilişkinin vergisel boyutunun ölçülmesinin en iyi yolunun vergi sadakati kavramı başlığı altına ele alınması güncel bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır.

Vergi literatüründe bu konuyla ilgili birçok ampirik çalışma yapılmış ve kanunların zorlayıcılık gücünün getirdiği itaat olgusu içinde bu olay araştırılmış, çok az çalışmada ise vergi kültür düzeyinin vergi ödemeye ya da ödememeye olan etkisi araştırılmıştır.

Aslında vergi kültürü, belli bir ülkeye özgü vergi kültürü devam eden karşılıklı iletişimlerin neden olduğu bağımlılıklar ve bağlar dahil edilerek ülkenin kültürü içerisine tarihsel olarak dahil edilen birikimsel uygulamalar ve ulusal vergi sistemiyle bağlantılı resmi ve gayri resmi kurumların bütününden oluşmaktadır. Bu tanımdan hareket edildiğinde vergi kültürü vergilemenin kültüründen ve vergi ödeme kültüründen daha fazlasını içermektedir. Kültürel normlar, gelişmiş gelenekler, bir toplumun vergi kodunu veya şifresini belirlemektedir¹.

¹ Bazı maliyeciler bu konuyu toplumun vergi DNA'sı başlığı altında ele almaktadırlar. Buradaki DNA vurgusu toplumun vergi yapısı ve kodlarının çözümü anlamında kullanılmaktadır.

Gerçekten kültür düzeyi devlete itaati ya da itaatsizliği ve dolayısıyla da vergi ödemeyi ve ödememeyi etkiler mi, bu makale, vergi itaat ya da itaatsizliği üzerinde kültürel değerlerin rolünü irdelerken, kişilerin vergi kültürlerinin şekillenmesinde etkili olan faktörleri de geliştirilen çeşitli model sonuçları ışığında ele almaktadır.

1.Ekonomik Kalkınma ve Kültür

Ekonomik sistemler ve yapılar değerlendirilirken büyüme ve kalkınma kavramları en önemli kriterlerin başında gelmektedir. Büyüme ve kalkınmanın boyutu, ölçülmesi ve yıllar boyunca gösterdiği gelişim ekonomilerin gelişmişlik düzeyini doğrudan ölçen kriterlerdir. Genel olarak ekonomik büyüme ve kalkınma kavramları ise birbirine bağlı ancak farklı özellik ve tanımlamalara sahiptir. Büyüme makro ekonomik göstergelerde meydana gelen rakamsal genişlemeyi ifade ederken, kalkınma ekonomide gerçekleşen bir yapı değişimini ifade etmektedir. Milli gelirin yılları kapsayacak dönemler itibarıyla büyümesi ekonomik büyümedir. Bunun yanında, ekonomik büyüme, ekonominin bütününde meydana gelen yaygın büyüme ve ekonominin sadece bir bölümünü kapsayan yoğun büyüme olarak da ele alınabilir. Ekonomik kalkınma denince ekonominin geçirdiği yapı değişikliğinin önemli olduğu ifade edildi, söz konusu bu değişiklik ilgili ekonominin bir dönem boyunca ürettiği GSYİH ya da milli gelirin nelerden oluştuğu ve bu oluşumun izlediği seyirdir. Bir dönem milli gelirin önemli bir bölümü tarım sektöründen meydana geliyorsa bu ekonomi tarım ekonomisidir, diğer yandan sanayi üretimin payının artarak bu üretimin bir bölümünün dışarıya ihraç edilmeye başlanması, sanayi ekonomisi olmanın en önemli kanıtlarındandır. Bu şekilde tarımdan sanayiye, dış ticarete ve bilgi ekonomisine yol alınmaktadır.

Büyüme ve kalkınma süreçleri birbirlerini tamamlayan süreçlerdir, her ekonomik büyüme doğrudan ekonomik kalkınmayı kapsamayabilir ancak, her ekonomik kalkınma, ekonomik büyümeyi de beraberinde getirmekte ve kapsamaktadır. Bu yüzden ekonomik gelişme ölçütü olarak kısa dönemler için büyüme kavramı kullanılsa da, uzun dönemde ana değerlendirme kriteri büyümeyi de kapsayan ekonomik kalkınma kavramıdır. Bu çalışmada bu ayrıntıyı da göz önüne alarak kalkınmayı gelişmişlik ölçütü olarak kullanılmıştır.

Ekonomik kalkınmanın önemi, bireylerin ve toplumun refahındaki artışa yaptığı katkıdan kaynaklanır. Bireylerin ihtiyaçlarının maksimum düzeyde karşılanması ve bunun içinde bireylerin ve toplumun gelirlerinin azamileştirilmesi gerekir.

Belirli bir gelişmişlik düzeyine ulaştıktan sonra toplumların daha hızlı şekilde kalkındığı görülmektedir. Ekonomik büyüme ve kalkınmasını sağlamış ya da bu süreci hızlı bir şekilde geçiren toplum ve ekonomilerin sahip olduğu bir takım karakteristikler vardır. Ekonomik yapıdan, cinsiyet dağılımına, tüketim kalıplarından, üretim alışkanlıklarına kadar bir çok faktör bu süreçte rol oynamaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde bu faktörlerin yapısı ve gelişimi gelişmiş olan ülkelere göre farklılık arz etmektedir. Bu çalışma girişte de belirtildiği gibi, kültürü oluşturan unsurların ekonomik büyüme ve kalkınmaya yaptığı katkıyı zorunlu tasarruflar temelinde vergi kültüründe aramaktadır. Yani, ekonomik büyüme ve kalkınma daha fazla refah demekse, kültür bunun neresindedir, ya da kültürel faktörler bunu nasıl etkilemektedir sorusuna vergi kültürü temelinde yanıtlar vermeyi amaçlamaktadır. Kuşkusuz büyüme ve kalkınmanın ana kaynaklarını yatırım ve tasarruflar oluşturmaktadır. Burada ele alınmak istenen ise kültür ve kültür unsurlarının bu süreçteki rollerinin neler olduğudur.

Kültür kavramı, “ bir millete kişilik kazandıran diğer milletlerle arasındaki farkı tespiti yarayan, tarihi gelişim içinde çeşitli birikimlerle oluşmuş, o millete özgü maddi ve manevi varlık değerlerinin uyumlu bir toplamından oluşmaktadır” (Bilgiç, 1977:2-3). Panther’e göre ise “toplum aktörlerinin paylaştıkları anlam ve yorum sisteminin öğretilmesi” kültür demektir (1999:168). Heinrich (1999:2) kültürü şöyle tanımlamaktadır; İnsanların beyinlerinde depoladıkları bilgilerdir ve bu bilgiler bireyler arasında nesiller boyu aktarılmaktadır. Bu bilgiler; birey beyinlerindeki fikirler, değer yargıları, inançlar, davranış stratejileri olarak düşünülebilir ve diğer bireyler tarafından taklit etme, gözlemeleme, tartışma veya öğrenme yolu ile öğrenilebilir. Heinrich kültürü geçiş mekanizmalarında işbirliği problemlerini çözme, ortak davranışları devam ettirme kuvveti yaratacak, uyumu sağlayacak benzer bir yapı oluşturma anlamı kazandıracak bir unsur olarak görmekte ve bu yolla kültür kurumları ile ailecilik değerlerini korunacağını belirtmektedir.

Stareit’e göre (1999:162) kültür, bireyler arasındaki kültür köprüleri ve sosyal gruplar ve öğrenilmiş kuramların dayanaklarıdır. Buna göre, kültür semboller ve onun kurumsal içerikleriyle, diğer hatırlatıcı şeyleriyle beraber temelini oluşturan ve ima edilen kural sistemi olarak da görülebilir. Trindis (2000:75) paylaşılmış kültürlerin aynı dili konuşan tarihsel periyoda sahip ve bir Coğrafik bölgede tanımlanmış insanlar arasında olabileceğini söylemiştir. Bu tanımlama aslında birçok tanım için başlangıç noktası olarak ele alınmaktadır

Bireyleri kendi özgür iradeleriyle bir inanç birliği içinde toplayan din, insanların karşılıklı anlaşmalarını sağlayan ve aralarında manevi bir bağ kuran dil, sağlam ve iyi bir hayat ahlak, geçmişten günümüze kadar ulaşan ve gelişen gelenek, görenek ve sanatsal değerler kültürün özünü teşkil eder (Halıcı, 1981:6). Hofstede ise kültürü, “zihnin ortak programlanması” olarak ifade eder (1983:222). Bu özlü tanımlamayla beraber kültürün unsurları aşağıdaki başlıklarda daha ayrıntılı olarak ele alınabilir(Anadilim, 2008:1).

a. Dil, kültür unsurlarının başında gelir. Çünkü dil olmadan diğer faktörlerin oluşması mümkün değildir. Dil bir toplumun ses dünyasıdır. Her millet yaşamı ve dünyayı değişik şekillerde algılamış ve yorumlamıştır. Aynı zamanda dil kültüre ait bütün değerleri bünyesinde barındıran bir kültür hazinesidir. Bir dil, onu kullanan toplumun kafa yapısını, nasıl düşündüğünü ve deyim yerindeyse mantık ve kafa yapısını belirleyen en önemli faktörlerden biridir.

b. Din, kültür unsurları içerisinde çok önemli bir yere sahiptir. Özellikle eski dönemlerde yüzyıllarca bu kültür unsuru ön planda bulunmuş ve öteki kültür unsurlarını gölgede bırakmıştır. Dinin milletler üzerindeki etkisi, imparatorluklardan millî topluluklara geçinceye kadar devam etmiştir. Dinin bir millet içerisindeki kültüre etkisi ve kültürün diğer unsurlarının oluşması üzerindeki etkisi toplumlara göre farklılık göstermektedir.

c. Gelenek ve görenekler, toplumun sahip olduğu yazılı olmayan veya hepsi yazılı olmayan kanunlardır. Yazılı kanunların çoğu gelenek ve göreneklere göre düzenlenmiştir. Kanun insanın toplum içerisindeki davranışlarını düzenler. İnsanlar bu düzeni asırlar boyunca gelenek ve göreneklemlerle sağlamışlardır. Fakat günümüzde bile yazılı anayasası bulunmayan ülkeler vardır. Bunlar toplum düzeninin hâlâ gelenek ve göreneklemlerle sağlamaktadırlar. Aslında kişinin bütün hal ve hareketlerinin yazılı kanunlarla tanzim etmek mümkün değildir. Çünkü yasalar genellikle hakları ve cezaları tayin etmektedir. Oysa insanın toplumda birçok sosyal ilişkileri bulunmaktadır: özür dilemek, selamlaşmak, saygı göstermek, davetlere katılmak, konuşmak, tartışmak gibi. Söz konusu bu eylemlerin nasıl gerçekleştirileceği kanunlarda yazılı olarak yer almaz ancak toplumsal usul ve gelenekler bunların şeklini ve yönünü tayin eder.

d. Sanat, bir toplumu diğer toplumlardan ayıran, bir millete has duygu ve zevklerin ortaya çıkması ve şekillenmesidir. Sanat bir toplumun güzeli yaratma ve bulma yöntemidir. İnsanoğlu barınır, beslenir, sosyal ve ruhsal ihtiyaçlarını gidermeye çalışır. Bunları yaparken oyalanmak, ruhunu okşamak, güzeli yakalamak, yeni güzellikleri ortaya koymak ister. Bunun sonucunda sanat eseri ortaya çıkar. Her toplumun sanat eğilimi ayrı bir özellik taşır. Söz, ses, mekan, renk ışık zevk ve anlayışı farklıdır. Edebiyat, resim, mimari, heykel, şiir, roman gibi örnekler sanatın türlerine örnek olarak verilebilir.

e. Yaşam tarzı veya dünya görüşü, bunun anlamı bir toplumun başka toplumlardan farklı olan hayat felsefesidir. Bir ulusun bireyleri ortak kültür dolayısıyla tutum, zihniyet ve davranış bakımından çeşitli ortak özellikler gösterirler. Sosyal ve diğer olaylar karşısında bireylerin bu ortak tutum ve davranışları o milletin dünya görüşünü meydana getirir. Bunun için her toplumda değerler ve değer yargıları farklıdır. Askerlik, kahramanlık, aşk, madde, namus, temizlik, ahlak, ölüm, eğlence vs. gibi gündelik yaşam olayları her toplumda farklı karşılanır ve algılanır.

f. Tarih, toplumu, dolayısıyla kültürü meydana getiren unsurlardan birisidir ve bir toplumun çağlar içindeki yürüyüş ve görünüşüdür. Tarih mazidir, fakat bu mazi bugünün ve dünyanın bireylerini toplum içinde birbirine bağlayarak geleceğe taşır. Bireyleri birbirleriyle kader birliğine yönlendirir.

Hintli Ekonomist Amartya Kumar Sen 1998'de yaptığı çalışma ile Nobel Ekonomi Ödülünü aldığı için yukarıda verilen kültür unsurlarının ekonomik kalkınmaya etkisi ile olarak ileri sürülen konular bu şekilde ele

alınmamıştı. Sen'e göre toplum bireylerinin çöp atma ve toplama alışkanlıkları bile ekonomik gelişme sürecinde önemli bir etkendi. Gelişmiş olan ülkelerin gelişme temellerinde kültür unsurlarının etkisinin araştırılması, artık bir fenomen olmadığı gibi, daha ayrıntılı çalışmalarda, demografik, sağlık, cinsiyet gibi faktörler de bu analizlere dahil edilmektedir.

Ekonomik büyüme ve kalkınma kaynak tahsisinde etkinliğin gerçekleştirilmesi ve sonucu olarak karşımıza çıkar. Söz gelimi, kültür kaynak tahsisine nasıl bir etki yapar. Buna değinmeden önce, kültür unsurlarının bireye kazandırdığı özellikler neler olmalıdır konusuna değinmekte büyük yarar vardır. Kültürlü bir bireyden beklenen davranış biçimleri aşağıdaki başlıklarda ele alınabilir;

- büyüklerini saymak, küçüklerini sevmek,
- dürüst, namuslu ve çalışkan olmak,
- geleneklere uymak ve saygı göstermek,
- kanunlara uymak,
- zayıfa, acize ve yoksullara yardım etmek,

Bu davranış biçimlerine sahip olan bir birey acaba ülkesinin ekonomik kalkınmasına nasıl bir etki yapacaktır, ya da tersi bir durumda söz konusu davranış biçimlerine sahip olmayan bireyler ülkelerinin ekonomik kalkınma düzeyleri üzerinde nasıl ve hangi olumsuz etkilere sahip olacaklardır. Sadece yukarıdaki özellikler değerlendirildiğinde kültürün unsurlarının kendi içinde ekonomik büyüme ve kalkınma ile beraber gelir dağılımında eşitliğe yönelik de katkı yapacağı rahatlıkla söylenebilir. Söz gelimi dürüst olmak ve vergisini tam ödemek kültür unsurlarının doğurduğu bir sonuçtur, bu yolla zorunlu tasarrufların artması mümkün olabileceği gibi, yatırımlara ayrılan kaynak da artacaktır. Bu durumda bireyin dürüstlüğü ve kanunlara uyması ekonomik kalkınmayı hızlandırır sonucuna rahatlıkla ulaşılabilir. Bu önerme yukarıda verilen başlıklar için ayrıntılı bir şekilde tek tek ele alınabilir.

2.Vergi Kültürü Kavramı

Kültür ne sadece edebiyat, ne sadece sanat ne de ekonomiden oluşur. Toplum hayatının bütün sosyal açımları tarafından kapsanır. Kültür denildiğinde bir arada yaşama ihtiyacı duyan farklı ölçülerde örgütlenmeye sahip insan toplulukları gelir ve bunun ekonomiden ayrılması mümkün değildir (Erkal, 2008:1).

Vergi kültürü kısaca "toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları" şeklinde tanımlanabilir. Bireylerin bu kültür düzeyine ulaşabilmesi için öncelikle aileden başlayan çeşitli okullarda devam eden görsel ve yazılı ile diğer iletişim araçlarıyla beraber dinsel kurumlarca da desteklenecek bir eğitim almaları gerekir.

Vergi kültürünün oluşmasında eğitimin rolü ile birlikte devletin uygulayacağı vergi politikasının da etkisi söz konusudur. Bunun içinde devletin vergi politikasını oluştururken ve uygularken verginin genel ve esas ilkelerine bağlı kalması gerekli olduğu gibi, verginin adil olması, tarafsız olması, vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması, vergi normlarının istikrarlı ve ihtiyaca yetecek düzeyde olması gerekmektedir (Faralyalı, 2008:1).

Yaklaşık 80 yıl önce vergi kültür kavramı ilk kez Schumpeter'in "Gelir Vergisinin Ekonomiği ve Sosyolojisi" adlı makalesinde kullanılmıştır (1929:385). Bu makaleye göre, "herhangi bir sosyal kurum gibi alınan her vergi kendisinin ekonomik ve psikolojik açıdan uygunluğunu ve geçerliliğini yansıtır ancak diğer sosyal kurumların aksine, vergi ve vergi sistemi sonsuz yaşamaz" demektir (Nere, 2001:1). Schumpeter ve izleyicilerinin vergi kültürü anlayışı, ulusal vergi sistemini bir sanat olarak ele alıp, bu sanatı icra eden vergi ekonomistleri, vergi bürokratları ve oyunun diğer aktörleri üzerinde odaklaşmaktadır. Vergi ve kültürü birlikte ele alan Alfons Pausch ve Pausch'un vergi kültür kavramının kaşifi olarak gördüğü Armin Spitaler ile bu kavram daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır(Nerre, 2001:2). 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

IMF'den Vito Tanzi ise, vergi kültürünün vergi mükellefleri tarafından belirli bir vergi bilinci olarak algılanması gerektiğini ileri sürmektedir (Tanzi, 1999:2-4). Bu görüşü Jorge Martinez Vazquez ve etrafındaki bilim adamları da paylaşmaktadır (Nerre, 2001:5).

Boos'a göre, ise "insanların vergi ödemekten dolayı mutlu oldukları bir ülke yoktur, bireylerin vergi ödemelerinin nedeni vergi kültüründen kaynaklanmaktadır" demekte ve bunun kısa bir dönemde oluşamayacağını ifade etmektedir(Boos 1999:62). Vergi kültürü kavramının ilk kullanılmaya başlanmasından sonra Guenter Schmolders ve öğrencilerinin oluşturduğu Alman Ekolü (Alman Koloni Okulu) 1950 ve 1960'lı yıllar boyunca bu kavramı geliştirmeye çalışmışlardır.

Nerre'nin vergi kültürü ile ilgili olarak yaptığı kapsamlı bir tanım, bugüne kadar bu konuyla ilgili yapılan bütün tanımların üzerindedir. Buna göre (Nerre, 2001:13);

"Belirli bir ülkeye özgü vergi kültürü, bu ülkedeki ulusal vergi sistemi ve vergi uygulamaları ile ilgili bütün resmi ve gayri resmi kurumların tamamını kapsayan ve ülkenin kültürel tarihi içine gömülmüş, diğer etkenlerle etkileşimleri ve bağları olan bir kavram" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareket edildiğinde vergi kültürü, vergileme kültüründen ve vergi ödeme kültüründen daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu bakış açısıyla bakıldığında, kültürel normlar, gelişmiş gelenekler, yaşam tarzı ve vergi oyununun aktörlerinin davranışları ve bunları etkileyen tarihi birikimler o ülkenin vergi kodlarını vermektedir. Bu aktörler genel olarak, vergi mükellefleri, siyasetçiler, vergi memurları, vergi uzmanları, mali

müşavirler ve vergi akademisyenleridir. Vergi ekonomistleri bu konuya vergi sisteminin DNA'sı olarak yaklaşmaktadırlar. DNA'yı belirleyen söz konusu bu aktörler sürekli bir etkileşim içindedirler ve birbirine bağılıdırlar. Vergi oyunu bu aktörlerden bağımsız oynanmaz. Bir ülkenin vergi kültürünü belirleyen etkenler, bu oyuncuların davranışlarının sonucudur. Bu oyuncuların davranışlarını belirleyen etken ise vergi kültürüdür.

3. Kültür Vergi Ödemeyi Etkiler mi: Sonuçlar

Uygulama sonuçlarından elde edilen veriler ve sonuçlar vergi kültürünün vergi ödemeye etkisini tamamen açıklayamayabilir. Daha önce yapılan çalışmalarda ülkeler arasındaki kültür unsurlarından kaynaklanan farklılıklar nedeniyle sonuçlar oldukça farklı çıkmıştır. Bu yüzden yapılan çalışmalarda ülkeler arasında daha çok, bir ülke içerisindeki kültür unsur farklılıklarının vergi kültürüne olan etkisi araştırılmıştır.

Bu alanda, Dünya Değerler Araştırması (WVS) ve Avrupa Değerler Araştırması (EVS) verileri kullanılarak kültür unsurlarının vergi ahlakını nasıl etkilediği ölçülmeye çalışılmıştır. Ampirik incelemelerin odak noktasında, kültürel unsur bakımından zengin bir çeşitliliğe sahip olan İsviçre, Belçika ve İspanya gibi ülkeler vardır. Sonuçlar genelde, bir ülke içinde kültürel alt yapının, vergi ahlakına güçlü bir etkisinin olmadığını göstermektedir. Bununla beraber güçlü vergi ahlakının olduğu yerlerde ise, kültür ve kurumlar arasında kuvvetli bir etkileşimin olduğuna dair veriler elde edilebilir. Ancak, kültürel zenginliği kuvvetli başka ülkelerle (Türkiye ve Rusya gibi) karşılaştırılma yapıldığında kültür unsurlarının vergi ahlakına ve uyumuna yaptığı etkiler arasında büyük farklılıklar elde edilmektedir.

Torgler'in (Torgler,2001:3) yaptığı çalışmada 30 ülkeden fazla ülkeden elde edilen verilerle oluşturulmuş bir model içinde, kayıt dışı bir ekonominin büyüklüğü ile vergi ahlakı arasında belirli bir korelasyon bulmuştur. Tongle ve Shneider Dünya Değerler Araştırması (WVS 1995-1997) ve Avrupa Değerler Araştırması (EVS1999-2000) verilerini kullanmaktadır. Araştırmacıların, bu değerleri kullanmasının nedeni, birçok sosyo-ekonomik, demografik ve davranış çeşitlerini içermesi yani kapsayıcı olması yüzündedir (Ingelhardt, 2003:1-10).

Daha önce yapılan çalışmalarda kültürler arasında kültür unsurlarının temel alındığı uyum davranışları açısından farklılıklar olduğu tespit edilmiştir (Alm ve Torgler 2004:27). Bu çalışmalarda kültürler arasında uyum davranışlarındaki değişiklikler vergi yönetimindeki değişimlere ve vatandaşların hükümetlere karşı gösterdiği davranışlara bağlanarak açıklanmıştır. Kültürel unsurlarda ki farklılıklar temel esaslara sahiptir. Bununla beraber ülkeler arasında çok, bir ülke içindeki kültür farklılıklarına odaklanmanın bu konuda daha anlamlı sonuçlar verebileceği ileri sürülmektedir.

Bu alanda yapılan çalışmalarda ana konu değişik kültürleri tercih eden İsviçre, Belçika ve İspanya gibi değişik Avrupa ülkelerinde kültür ve vergi kültürü ilişkisi

üzerinde odaklanmaktadır. Bu da bize kesin kültür farklılıklarının olduğu belirli ülkelerdeki vergi ahlakına kültürün etkisini daha belirgin açıklama olanağı tanıyacaktır. İsviçre örneğinde, İsviçre de üç ana etnik gruptan oluşmaktadır. Bunlar Alman, Fransız ve İtalyanlardır, bu üç ulusun kültür unsurları birbirinden tamamen farklıdır. Diğer yandan, bu kapsamda daha iyi araştırma yapmak için İsviçre'deki vergi kurumlarının davranışlarının ve yönetim yapısının da incelenmesi gerekir. Diğer yandan, Belçika örneğinde, ki burada da Flandra ve Vallonia olmak üzere iki ana etnik grup vardır. İspanya içinde de benzer durum vardır, bu ülke içinde de, ayrıca Bask Özerk bölgesi, Katalanya, Galiçya ve Navarreden oluşan bölgeler vardır. Söz konusu ülkeler Avrupa Birliğine üye olan ülkelerdir. Türkiye örneğine bakıldığında, kültürel unsurlar temelinde konuya bakıldığında, etnik ve dil yönünden, Türkler, Kürtler, Boşnaklar, Ermeniler, Yahudiler, Çerkezler, Çeçenler, Azeriler, Araplar, Lazlar, Rumlar ve diğer göçmen grupların varlığı söz konusudur. Benzer durum, Rusya için de söz konusudur.

Ekonomi biliminin çeşitli alanlarında şimdiye kadar kültür etkileri üzerine yapılan ampirik ve deneysel incelemeler oldukça sınırlıdır. Cummings, Martinez-Vazques, McKeeve Torgler (Vazquez ve Torgler, 2004:27) ABD , Botswana ve Güney Afrika'da elde ettikleri gözlem ve değer yargılarına dayanarak ve vergi uyumu ve itaati davranışlarındaki gözlemlenen farklılıkları ve vergi idarelerinin farklılıklarıyla karşılaştırarak vergi ahlakını bulmuşlardır. Alm, Sanchez ve De Juan (Alma ve Juan, 1995:93) İspanyada ve ABD deki deneysel sonuçları karşılaştırmışlardır. Vergi uyumundaki değişimleri ve bunların seviyelerini bulmuşlardır. Bu sonuçlardan yola çıkarak Alm ve Torgler Amerika'daki vergi ahlakının İspanyadan daha yüksek olduğunu değer verileriyle ifade etmişlerdir.

Torgler (2003:24) yeniden birleşme periyodundan sonra Batı ve Doğu Almanya sakinlerinin vergi ahlakını karşılaştırmış ve Doğu Almanya sakinlerinin daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğunu bulmuştur. Fakat doğudaki bu vergi ahlakının zamanla aşındığını gözlemlemiştir. Benzer şekilde, Mummert ve Schneider (2002:16-25.) Doğu Almanya' da ki kayıt dışı ekonominin boyutlarının Batı Almanya'ya göre daha düşük olduğunu ileri sürmüşlerdir. Heinrich (2001:36) ultimatom, kamu yararı ve diktatörlük faktörlerini temel alarak geniş anlamda kültür geçişi çalışmalarının vergi uyumuna olan etkisini ölçmüştür, yazar burada kültürel gruplar arasındaki çok çeşitliliği de aynı zamanda bir kültür mozayığı olarak ele almıştır.

Botelho, Harrison Hirsch ve Rutsrtöm (Botelho, 2001:52-75) değişik kültürlerde ortaya çıkan davranışları yeniden ele almışlar ve kültürler arasında farklılıklar olduğunu bulmuşlardır. Bunun yanında bu farklılıkların vatandaşların demografik karakterleri ile çok güçlü bir şekilde etkileşim içerisinde olduğu da ifade edilmektedir. Diğer taraftan Brandts ve Schrom (2003:25) elde ettikleri deneysel sonuçlar ile kültürel farklılığı bulunmayan Hollanda ve ABD gibi ülkelerdeki dağılımı incelemişler ve kültürel anlamda farklılık örneğine rastlamamışlardır. Genelde çalışmalardaki farklı bulgular kültürü oluşturan unsurların etkilerini ayırma zorluğundan kaynaklanmıştır.

Dünya Değerler Araştırması (WVS 1990-1993 ve 1995-1999) ve Avrupa Değerler Araştırması (EVS 1999-2000) birçok faktörü analiz etmeye imkan vererek, kültürün etkilerini ayırmaya imkan vermektedir. Kişisel ve demografik faktörler çok yönlü regresyon analiziyle entegre edilebilir. Genelde önceki çalışmalar da ekonomik davranış durumu ve değerler ile birlikte çoğunlukla değerlerin etkileri araştırılmıştır (Knack ve Keefer, 1997:1254).

Benzer şekilde son zamanlarda yapılan çoğu çalışmada olduğu gibi, vergi kaçırma veya vergi ödeme analizinin yerine çoğu çalışmada bağımlı değişken olarak vergi ahlakı ele alınmakta ve vergi ahlakını sistematik olarak etkileyen etkenler araştırılmaktadır. Vergi ahlakı düzeyini değerlendirmek içinde genelde. "Lütfen aşağıdaki her bir ifadeyi açıklayın, fırsatını bulursan vergi kaçırır mısın? gibi keskin uçlu sorulara ve bunlara verilen yanıtlar bir gösterge yoluyla değerlendirilir.

- **Vergi Kültürü yoluyla vergi ahlakını tahmin eden modellerin unsurları aşağıdaki gibidir.**
- Kültür Farklılıkları (etnik, dil, ırk, vatandaşlık, yaşam tarzı ve diğerleri)
- Vergi Sisteminin Unsurları (vergi türleri, idarenin yapısı, vergi ödeme dönemleri, vergi kanunları ve cezaları, uyumsuzlukların çözümü)
- Demografik Değişkenler (bölgeler ve yaş)
- Cinsiyet (erkek, kadın, ve her iki cinsiyeti aynı anda taşıyan kişiler)
- Eğitim (eğitimsiz, ilk-orta-lise, lisans, yüksek lisans, doktora)
- Medeni Hal (evli, bekar, boşanmış, dul)
- İş Durumu (işsiz, iş sahibi, emekli)
- Dindarlık (camiye/kiliseye/havraya devam/ateist)
- Kurumlar (vergi idaresi, maliye bakanlığı, vergi idaresi ve ekonomi ile ilgili diğer kurumlar)
- Milli Gurur (milliyetçilik duygusu)
- Kültür
- Kamu harcamalarının miktar ve kalite düzeyi
- Yolsuzluklar
- Ekonomik Etkenler (gelir düzeyi, gelir dağılımı, büyüme ve kalkınma)
- Meslek (işçi, memur, iş adamı, ev hanımı, sanatçı, asker, politikacı, manken, bilim adamı)

Bu tür modellerin amacı kültür farklılıklarının bir ülkedeki vergi ahlakı üzerinde etkisinin olup olmadığını irdelemektir.

4. Model Sonuçlarının Değerlendirilmesi:

-Kültür ve vergi ahlakı arasında doğrusal bir ilişki vardır. İsviçre'de kültür ve kurumlar arasında güçlü bir etkileşim olduğu belirlenmiştir. Belçika'da Flemish'ler ve Walloonlar arasında sadece küçük farklılıkların olduğu gözlemlenmiştir. Bununla beraber Flemish'lerle ilgili değişkenin olumsuz olması

istatistiksel anlamda önemli değildir. İspanya'da en düşük vergi ahlakı Bask Bölgesinde değil, Navarre bölgesinde görülmüştür. Bununla birlikte Bask bölgelerindeki vergi ahlakı 1990-1995 yılları arasında güçlü bir biçimde artmıştır. 1990'da Basklılarda vergi ahlakı İspanya'nın diğer bölgelerinde yaşayan insanlara göre daha düşüktür. İsviçre'de doğrudan demokrasinin vergi ahlakı üzerinde önemli bir etkisi vardır. Sadece İsviçre'de değil, Belçika ve İspanya'daki demokrasi ve davranışların da vergi ahlakı üzerinde olumlu etkisi vardır. İlginç bir şekilde legal sistemde devlette ve parlamentoda ölçülen milli gurur ve güvenin vergi ahlakı üzerinde tutarlı bir pozitif etkisinin olduğu saptanmıştır. Anayasal (yasal sisteme güven) ve mevcut politik-ekonomik düzeydeki güven faal durumdaki vergisini ödeyen bir toplum için önem arz etmektedir. Bu nedenle hükümetlerin ve vergi idaresinin kendilerine ve yeterliliklerine güvenilmesini hedefleyen bir strateji yürütmeleri daha yüksek bir vergi ahlakı ile sonuçlanabilir (Nere, 2004:1-22).

-Konu ile ilgili yapılan çalışmalardaki değişik sonuçlara baktığımızda İsviçre'nin aksine İspanya'da ya da Rusya da daha çok otonomi ve devletin zorunlu gücü ile yapılan vergilendirme uygulaması daha çok vergi ahlakına yol açmaz ve farklılıkları ortadan kaldırmaz. Ayrılıkçı eğilimler, yani kültür unsurlarındaki farklılıklar ve mali merkezileştirme işlemi bu farklılıkların nedeni olarak ileri sürülebilir.

-Bağımsız değişken olarak kültür ele alındığında, kültür ve doğrudan demokrasi arasında güçlü bir etkileşim vardır (Torgler ve Murphy, 2004:3)

-Kurumların yönetim yapısı, vergi sisteminin unsurları, vergi oranı, sosyo-demografik ve sosyo ekonomik değişkenler vergi ahlakı üzerinde olumlu etkisi vardır

- Avustralya ve İsviçre için, 50-64 yaş arası referans grubunun vergi ahlakı istatistiklere göre 30 yaştan küçüklere oranla daha sağlam ve devamlıdır (Torgler ve Murphy, 2004:3).

-Ülkelerde bölgeler arası farklılık olmamasına rağmen evli ve evli olmayan insanlar arasında farklılıkların olduğu gözlemlenmiştir. Gözlemlenen değerlere göre evli insanların bekarlara göre daha fazla vergi ahlakı vardır. Bu durum bir çok ülkede benzer şekildedir.

-Kore ve Japonya için yapılan vergi kültür araştırmasında yukarıda belirtilen değişkenler çerçevesinde Japonya'nın vergi kültürü Kore'den daha yüksek çıkmıştır, Hyun burada cezalar, yasal sistem, vergi yapısı, kültür unsurları, vergi tahsilat karşılaştırması gibi birçok değişkeni karşılaştırmıştır (ayrıca diğer değişkenlerle ilgili detaylar için: (Bkz.Hyun,2005:1-15)

-Emeklilerin vergi ahlakı diğerlerine göre daha fazladır(ülkelerin çoğunda).

-Dindar olanların vergi ahlakları dindar olmayanlara göre daha fazladır. Hatta bu konudaki detaylı incelemelerde Katoliklerin vergi kültürlerinin Protestanlara göre daha fazla olduğu görülmektedir. Katolik mezhebinin daha sıkı kuralları olduğu bilindiğine göre dindarlığın artması, vergi kültürünü artırmaktadır,denilebilir (Kanniainen ve Pääkkönen,2007:4-10).

-Milli gurur vergi ahlakını ve itaatini artırmaktadır.

-Gelir dağılımı düzeldikçe vergi ahlakı artmaktadır.

-Bayanların vergi ahlakı erkeklere göre daha fazladır.

-İdareye duyulan güven arttıkça vergi uyumu ve ahlakı artmaktadır.

-Kamu harcamalarında saydamlığın artması ve yolsuzlukların azalması, vergi ahlakını artırırken, tersi durumda vergi ahlakı düşmektedir.

-Yaş ilerledikçe vergi ahlakı artmaktadır.

-Gelişmiş bölgelerde vergi ahlakı daha yüksektir.

Türkiye de yapılan çalışmalarda², milli gurur ve dindarlık faktörleri ile ilgili bir takım problemler olmasına karşın genelde bulgular ortaktır. Ancak, etnik,din ve dil açısından yapılacak ayrıntılı çalışmalar ve bunların kamu oyuyla paylaşılması için daha fazla demokrasiye ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü bir ülkede dini anlamda çoğunluğu temsil eden yapı vergi ödeme konusu anlamında gerekli etkiyi yapmayabilir, azınlığı temsil eden dinler vergi konusunda daha fazla etki yapabilir, bunlar da her ülke için kritik sonuçlar doğurabilir. Diğer yandan, coğrafik farklılıklar, dil ve etnik köken ayrımında da bölgeler arası çarpıcı sonuçlar her ülkenin demokrasisinin kaldırmayacağı ağır bir yük oluşturabilir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde bu konuyla ilgili benzer çalışmalar ampirik bazda henüz yapılmamıştır, ancak teorik bazda vergi kültürü konusu olgunlaştırılmaya çalışılmaktadır.

SONUÇ:

Ekonomik büyüme ve kalkınma kültür ve kültürü oluşturan unsurlarla yakın bir ilişki içerisindedir. Gelişmiş ülkelerin kültür düzeylerinin yüksek, gelişmekte olan ülkelerin ise daha düşük bir kültür düzeyine sahip oldukları söylenebilir. Kültürü oluşturan unsurlar ve vergi sistemi birlikte ele alındığında. Ortaya toplumun vergi ödeme isteğini belirleyen ve ölçen vergi kültürü kavramı ortaya çıkar. Kültür ve kalkınma ilişkisinde olduğu gibi vergi kültürü yükseldikçe, vergi ödeme isteği ve

² Ege Bölgesinin bazı bölümlerinde(Denizli ve Aydın) Türkiye için örnek olarak ele alınabilecek sonuçlar elde edilmiştir. Ancak, Türkiye ile ilgili yürütülen çalışmada etnik köken, din ve dil olgusu sorulmamıştır. Diğer yandan çeşitli projeler kapsamında yürütülen diğer çalışmalarda, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Kültürü tartışması içinde beraber ele alınmaya başlanmış, ancak sonuçlar henüz tam olarak elde edilmemiştir.

vergi sadakati artarken, vergi kültürü düştükçe vergi uyumu, tahsilatı ve vergi sadakati azalmaktadır. Yani vergi kültürünün azalması ya da az olması vergi ihanetini artırmaktadır. Bütün ülkelerde yapılan uluslararası karşılaştırmalarda detaylarda farklılık olmasına rağmen, genelde bu bulgular doğrulanmaktadır. Türkiye için de benzer sonuçlar söz konusu olmasına rağmen, yine de bir takım farklılıklar vardır. Ancak bu farklılıkların ileri sürülebilmesi ve tartışılması için daha fazla özgürlüğe ve demokrasiye ihtiyaç duyulmaktadır.

KAYNAKÇA

Allingham, M.G. and A. Sandmo, Oncome (1972), Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, Volume 1,pp. 323-338.

Alm, J. and B.Torgler (2005), Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe, Journal of Economic Psychology, Volume 48, pp. 224-246.

Alm, J. and J.Martinez Vazquez and B.Torgler (2006), Russian Attitudes Toward Paying Taxes- Before, During, and After Transition, International Journal of Social Economics, Volume 33, pp.832-857.

Anadilim, (4.Ağustos 2008), Kültürün Unsurları
<http://www.anadilim.org/Makale-K%C3%BCit%C3%BCr%C3%BCn-Unsurlar%C4%B1-Nelerdir-19>

Bilgiç, Emin (1977). "Milli Kültür Anlayışı", Milli Kültür Dergisi Cilt 1,Sayı 1, Ocak

Brandts, J.T.Saijõ and A.Schram (2003), How Universal is Behaviour, A Four Country Comparisons, Public Choice, Volume 39, pp. 772-784.

Boos, Georgi(2008), What we must do is lead our economy out of the shadow, In the Moscow International Business Association's, Moscow Business No:63. For online edition: http://www.mibas.ru/eng/informat/mosbus/number/63_1.html

Botelho, A., G.W.Harrison, M.A.Hirsch and E.E. Rutström (2001), Bargaining Behaviour, Demographics and Nationality: A Reconsideration and the Experimental Evidence, Working Paper Series, University of Minho, No:16.

Cummings, R.G., J. Martinez Vazquez and B.Torgler, and M.Mc. Kee (2005) , Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey Evidence,. CREMA Working Paper, Center for Research in Economics Management of Arts, Volume 29, Basel.

Eckstein, Max A (2002)., Combating Academic Fraud, Towards a Culture of Integrity, International Institute for Educational Planning, UNESCO, USA,.

Erkal, Mustafa (2008). İktisadi Kalkınmanın Kültür Temelleri, 4 Ağustos .
www.gencbilim.org/makale

Faralyalı, Rafet (2008). Vergi Kültürü, 4 Ağustos.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/03-RafetFarlayali9.doc>

Halıcı, Feyzi(1981), "Tarihimiz, Sanatımız ve Kültürümüz", Milli Kültür Dergisi Cilt 3, Sayı 2, Temmuz.

HeinrichJ, P.Young, R.Boyd, K.McCabe, W Albers, A.Ockenfels and G.Gigerenzer (2008), What is Role of Culture in Bounded Rationality, Unpublished Manuscripts, for online,
www.des.ucdavis.edu/faculty/Richerson/Vienna.pdf
www.iir.berkeley.edu/culture/papers/Beckert.pdf
papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID871845_code45442.pdf?abstractid=801964&mirid=1

Hoftsed, G.(2001) Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values(first edition 1980), Sage Publications, Thousands Oakes and Beverly Hills, Second Edition USA and UK.

Hyun, Jin Kwon, Tax Compliances in Korea and Japan: Why Are They Different (2004), Ministry of Finance Japan, 2004. For online edition:
<http://www.mof.go.jp/jouhou/soken/kouryu/kou16-c01.pdf>

Inglehard, R., "World Values Surveys and European Values Surveys (2008), 1981-1984, 1990-1993, and 1995-1997" An Arbor, MI: Inter-University Consortium for Political and Social Research, 2003. For online, see www.worldvaluessurvey.org

Inglehardt, R. and Others (2000), Codebook for World Values Survey, Ann Arbor Institute for Social Research.

J.Alm, GH McClelland and WD Schulze (1992), "Why do people pay taxes?", Journal of Public Economics, Volume 48, pp. 21-48.

Kanniainen, Vesa and Jenni Pääkkönen (2007), Do the Catholic and Protestant Countries Differ by Their Tax Morale? Discussion Paper No. 145, January University of Helsinki and HECER.1-26.

Knack S., and P. Keefer, Does Social Capital Have an Economic Payoff: A Cross Country Investigation (1997), Quarterly Journal of Economics, Volume 112, pp. 1251-1288.

Mummert, A. And F. Schneider (2002), The German Shadow Economy: Parted in a United Germany, Finanz Archiv, Volume, 58, pp. 287-317.

Nerre, Birger(2001), The Concept of Tax Culture, National Tax Association Annual Meeting, November USA, 2001.

Pommerrehne, W.W. and H Weck Hannemann, Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland (1996), Public Choice, Volume 88, pp. 161-170.

Schumpeter, Joseph A. Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer. Der Deutsche Volkswirt (1995), Volume 4, pp.380-385. Re-printed in Tubingen 1985, J.C.B. Mohr.pp.123-33. Çeviren Birger Nerre, <http://www.nerre.com>

Song, Y. And Y.E.Yarbrough, Tax Ethics and Tax Payer Attitudes (1978), A Survey, Public Administration Review, Volume 38, pp.442-457.

Tanzi, Vito. Transition and The Changing Role of Government(1999), Finance and Development Volume 36, No: 2, June USA. For online edition: <http://www.imf.org/pubs/ft/fandd/1999/06/tanzi.html>

Torgler, B. Tax Morale in Latin America (2005), Public Choice, Volume 122, pp. 133-157.

Torgler, Benna and Kristina Murphy.Tax Morale in Australia: What Factors Shape It,Has It Changed Over Time (2004), Journal of Australian Taxation, 31st August.

Torgler, B., Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis (2007), Edward Elgar, UK.

World Bank (2005). *Private Participation in Infrastructure Project Database*, <http://ppi.worldbank.org/reports/customQueryAggregate.asp>