

**SERBEST MESLEK ERBAPLARININ  
VERGİ ALGISI: EGE BÖLGESİ ÖRNEĞİ**

Hüseyin GÜRBÜZ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR

Temmuz, 2019

AFYONKARAHİSAR

**T.C.**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**SERBEST MESLEK ERBAPLARININ VERGİ ALGISI:**  
**EGE BÖLGESİ ÖRNEĞİ**

**Hazırlayan**  
**Hüseyin GÜRBÜZ**

**Danışman**  
**Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR**

**AFYONKARAHİSAR 2019**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Serbest Meslek Erbablarının Vergi Algısı: Ege Bölgesi Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

07/07/2019

Hüseyin GÜRBÜZ

## TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

### JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR  
Jüri Üyeleri : Dr. Öğr. Üyesi İsmail CİĞERCİ  
: Dr. Öğr. Üyesi Düriye TOPRAK

İmza  


Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Hüseyin GÜRBÜZ' ün "**Serbest Meslek Erbablarının Vergi Algısı: Ege Bölgesi Örneği**" başlıklı tezi, 16/07/2019 günü saat 13:00' de Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği' nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

**Doç. Dr. Elbeyi PELİT**  
**MÜDÜR**

## ÖZET

### SERBEST MESLEK ERBAPLARININ VERGİ ALGISI: EGE BÖLGESİ ÖRNEĞİ

Hüseyin GÜRBÜZ

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

Temmuz 2019

Danışman: Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR

Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi 7 çeşit gelir unsurundan oluşmaktadır. Bu unsurlardan birisi de serbest meslek kazançlarıdır. Serbest meslek kazançları, içerisinde sermaye unsurunu taşımakla birlikte gelir unsurlarından, emek geliri içerisinde yer almaktadır. Sözü geçen bu emek, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanmaktadır. Ülke genelinde vergi kaynaklarını iyi kavramak ve bunun sonucu olarak devletin ihtiyaç duyduğu geliri sağlamak vergi idaresinin en önemli hedeflerindedir. Bu hedef gerçekleştirilirken vergilemede adaleti sağlamak gibi mali olmayan fonksiyonların da gerçekleştirilmesi gerekir.

Genellikle eğitim seviyesi yüksek kişilerden oluşan serbest meslek erbaplarının vergilerle ilgili algı, tutum ve davranışlarının belirlenmesi, bir ülkenin vergi sistemi hakkında bilgi edinmek bakımından son derece önemlidir. Bu kişilerin eğitim seviyelerinin artması, vergi sistemine uyum anlamında pozitif sonuçlar üretebileceği gibi, negatif sonuçlar da doğurabilir. Eğitim arttıkça vergi bilincinin pozitif yönde gelişmesi sistem açısından olumlu karşılanırken, artan eğitim seviyesinin vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yollarına vakıf olma sonucunu doğurması ise olumsuz bir durum olacaktır.

Bu çalışmanın amacı, Ege Bölgesi'nde faaliyet gösteren serbest meslek erbaplarının vergi karşısındaki algı tutum ve davranışlarını belirlemektir. Araştırma yöntemi olarak birincil verilerden anketyöntemi kullanılmıştır. Ege Bölgesinde yer alan sekiz ilde yürütölen amprık alan araştırmasının sonucunda, serbest meslek erbaplarının vergi bilincinin ve vergi ahlaklarının yüksek olduğu ve serbest meslek erbaplarının ölkemizdeki vergi sistemini adaletsiz buldukları, vergi oranlarını yüksek olarak algıladıkları, vergi aflarını gerekli gördükleri. Daha etkin bir denetim sistemi oluşturulması, işlerliği daha geçerli olan cezaların verilmesinin beklentiler dâhilinde olduğunu söylemek mümkündür.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, vergi algısı, vergi bilinci, serbest meslek erbabı

## **ABSTRACT**

### **THE TAX PERCEPTION OF THE SELF EMPLOYEDS: AEGEAN REGION SAMPLE**

**Hüseyin GÜRBÜZ**

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY  
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES  
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE**

**July 2019**

**Advisor: Assoc. Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR**

In Turkey, income and corporate tax consists of seven income categories. One of these categories is independents professional service income. Independents professional service income that has fund category is also involved in labor income. Labor that is mentioned is referred to scientific and professional information. Countrywide, to understand the sources of tax and to provide the required revenue is the most important goal of tax administration. When this goal is realized, to secure the justice of taxation is necessary.

Knowing the tax perception of self-employed persons who are generally high educated is essential for understanding a country's tax system. Increase of these persons's education level causes not only positive results about the conformity of tax system but also may lead to negative outcomes. Development of the tax awareness thanks to education can be considered as positive for the tax system. However, education may lead to be learned different ways of tax evasion.

The aim of this study is to diagnose the tax perception of self-employed persons. Questionnaires was used to measure the approach of self-employed persons to tax. Eight cities which are located in Aegean Region were included to the

research. According to the results, it was showed that self-employed persons's tax awareness level is high. Also, they consider that the tax system in Turkey is inequitable and perceive that the tax rates are high. Besides, they think that tax amnesty is necessary. It is possible to say that it is within the expectations to establish a more effective audit system and to give more effective penalties.

**Keywords:** Tax, tax perception, tax awareness, self-employed persons



## TEŞEKKÜR METNİ

Tez çalışmam sırasında kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösterici ve destek olan değerli danışman hocam sayın Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR'e, ve Lisans ve yüksek lisans eğitimim boyunca yardım, bilgi ve tecrübeleri ile bana sürekli destek olan Dr. Öğrt. Üyesi İsmail CİĞERCİ olmak üzere Maliye bölümündeki tüm hocalarıma teşekkür ederim.

Çalışmalarım boyunca yardımlarını hiç esirgemeyen Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi değerli arkadaşlarım Senem KOÇ'a, Pınar Begi KAYA'ya, Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN'e ve adını sayamadığım çalışmada emeği geçen tüm arkadaşlarıma teşekkürü borç bilirim.

Çalışmalarım sırasında desteklerini ve yardımlarını hiç esirgemeyen dostum Av. Alihsan Karanfil ve Mustafa Koçdemir'e teşekkürü ayrıca borç bilirim

Çalışmalarım boyunca maddi manevi destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan kız kardeşim Merve Nur GÜRBÜZ'e sonsuz teşekkürler ederim.

Eğitim, öğretim hayatım boyunca desteklerini hiç esirgemeyen bize hem anne hem baba olan biricik annem Nuray GÜRBÜZ'e huzurlarınızda sonsuz teşekkür ederim.

Hüseyin GÜRBÜZ

## İÇİNDEKİLER

Sayfa

YEMİN METNİ .....	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT .....	i
TEŞEKKÜR METNİ.....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAZANÇ KAVRAMI VE SERBEST MESLEK KAZANCI

1. KAZANÇ KAVRAMI .....	2
1.1. KAZANÇ TÜRLERİ .....	2
1.1.1. Ticari Kazanç .....	3
1.1.2. Zirai Kazanç .....	3
1.1.3. Ücret .....	5
1.1.4. Serbest Meslek Kazancı.....	6
1.1.5. Gayrimenkul Sermaye İradı .....	6
1.1.6. Menkul Sermaye İradı.....	8
1.1.7. Diğer Kazanç ve İratlar .....	9
1.1.7.1. Değer Artış Kazançları.....	10
1.1.7.2. Arızı Kazançlar .....	11
2. SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	12
2.1. SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN TANIMI .....	12
2.2. SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN ÖZELLİKLERİ (UNSURLARI) ....	12
2.2.1. Faaliyetin Sermayeden Ziyade Şahsi Mesaiye, İlmi veya Mesleki Bilgiye veya İhtisasa Dayanması.....	13
2.2.2. Faaliyetin Ticari Mahiyette Olmaması .....	13
2.2.3 Faaliyetin İşverene Tabi Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması .....	14
2.2.4. Faaliyetin Devamlılık Göstermesi.....	14
3. KANUNEN SERBEST MESLEK FAALİYETİ SAYILAN HALLER .....	15
3.1. TAHKİM İŞLERİ DOLAYISI İLE HAKEMLERİN ALDIKLARI ÜCRETLER .....	16

3.2. KOLLEKTİF, ADİ KOMANDİT VE ADİ ŞİRKETLER TARAFINDA YAPILAN SERBEST MESLEK FAALİYETİ SONUCU ELDE EDİLEN KAZANÇLAR .....	16
3.3. GÜMRÜK KOMİSYONCULARI, BİLUMUM BORSA AJAN VE ACENTELERİ, NOTERLER, NOTERLİK GÖREVİNİ İFA İLE MÜKELLEFLERİN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLAR .....	17
3.4. SERBEST MESLEK ERBAPLARINI BİR ARAYA GETİREREK TEŞKİLAT KURMAK VEYA BUNLARA SERMAYE TEMİN ETMEK VEYA SAİR SURETLERLE SERBEST MESLEK KAZANCIYAN PAY ALANLARIN KAZANÇLARI.....	17
3.5. DAVA VEKİLLERİ, MÜŞAVİRLER, KURUMLAR VE TÜCCARLARLA SERBEST MESLEK ERBABININ TİCARİ VE MESLEKİ İŞLERİNİ TAKİP EDENLER KONSER VEREN MÜZİK SANATÇILARI KAZANÇLARI .....	18
3.6. VERGİ USUL KANUNUNUN 155. MADDESİNDE BELİRTİLEN ŞARTLARDAN EN AZ İKİSİNİ TAŞIYAN EBE, SÜNNETÇİ, SAĞLIK MEMURU, ARZUHALCI, REHBER GİBİ MESLEKİ FAALİYETTE BULUNANLAR .....	18
<b>4. SERBEST MESLEK ERBABI TANIMI VE KAPSAMI .....</b>	<b>18</b>
4.1. SERBEST MESLEK ERBABI TANIMI.....	19
<b>4.1.1. GVK'de Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar .....</b>	<b>20</b>
<b>4.1.2. Serbest Meslek Sayılanların Kanuni Yükümlülükleri .....</b>	<b>21</b>
4.1.2.1. İşe Başlamayı Bildirme .....	22
4.1.2.2. Değişiklikleri Bildirme.....	23
4.1.2.3. İş Bırakmayı Bildirme.....	23
4.1.2.4. Defter Tutma .....	24
4.1.2.5. Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme.....	26
4.1.2.6. Vergi Levhası Asma.....	28
4.1.2.7. Muhafaza ve İbraz Ödevi .....	30

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ ALGISI VE VERGİ ALGISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

<b>1. VERGİ, VERGİ ALGISI VE VERGİ ALGISI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR</b>	<b>32</b>
1.1. VERGİ KAVRAMI .....	32
<b>1.1.1. Geçmişten Günümüze Vergi .....</b>	<b>37</b>
<b>1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi.....</b>	<b>40</b>
1.2. VERGİ ALGISI .....	42
1.3. VERGİ BİLİNCİ.....	43
1.4. VERGİ AHLAKI .....	44
1.5. VERGİ UYUMU .....	45
1.6. VERGİ PSİKOLOJİSİ .....	46
<b>2. MÜKELLEFLERİN VERGİ ALGISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER .....</b>	<b>46</b>
2.1. BİREYSEL FAKTÖRLER .....	49

2.1.1. Mükellefin Cinsiyeti.....	49
2.1.2. Mükellefin Yaşı .....	50
2.1.3. Mükellefin Medeni Durumu .....	51
2.1.4. Mükellefin Eğitim Durumu .....	51
2.1.5. Mükellefin Mesleği.....	52
2.2. EKONOMİK FAKTÖRLER .....	53
2.2.1. Mükelleflerin Vergi Ödeme Gücü .....	53
2.2.2. Ülkenin Genel Ekonomik Durumu.....	54
2.2.3. Ülkedeki Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı.....	56
2.3. AHLAKİ FAKTÖRLER.....	56
2.3.1. Mükellefin Dini İnancı.....	56
2.3.2. Aile Yapısı.....	57
2.3.4. Vergi Ahlakı.....	58
2.4. SİYASAL FAKTÖRLER .....	58
2.4.1. Mükellefin Vatandaşlık Bilinci .....	59
2.4.2. Mükellefin Seçim Sistemine Olan Güveni .....	59
2.5. HUKUKİ FAKTÖRLER .....	60
2.5.1. Ülkedeki Hukuka Duyulan Güven .....	60
2.5.2. Kurumların Etkinliği.....	61
2.6. VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANAN FAKTÖRLER.....	62
2.6.1. Vergi Sisteminin Yapısı .....	62
2.6.2. Vergi Kanunları .....	63
2.6.3. Vergi Kapasitesi, Vergi Adaleti ve Vergi Oranları.....	64
2.6.4. Vergi Afları.....	65
2.6.5. Vergi Denetimi ve Cezaları .....	65
2.6.6. Vergi İdaresinin Etkinliği.....	66
2.7. ÇEVRESEL FAKTÖRLER.....	67
2.7.1. Diğer Mükellefler ve Yakın Çevrenin Etkisi .....	67
2.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etkisi.....	68

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM EGE BÖLGESİ ANKET ÇALIŞMASI

1. METODOLOJİ .....	69
1.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE GEREKLİLİĞİ.....	69
1.2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI.....	70
1.3. ÇALIŞMANIN SINIRLARI .....	70
1.3.1. Ana Kütlenin Belirlenmesi .....	71
1.3.2. Örneklem Seçimi .....	71
1.3.3. Anket Yöntemi.....	72
1.4. ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ BULGULAR .....	73
2. ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR.....	78
2.1. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ VERGİ BİLİNCİ .....	79

2.2. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ VERGİ AHLAKI.....	87
2.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI .....	93
2.4. VERGİ YÜKÜ .....	96
2.5. VERGİ DENETİMİ .....	99
2.6. VERGİ AFLARI .....	104
2.7. UZLAŞMA .....	108
2.8.VERGİ ORANLARI.....	109
2.9. VERGİ ADALETİ .....	112
2.10.VERGİ CEZALARI.....	114
2.11. VERGİ SİSTEMİNE İLİŞKİN ALGI.....	117
2.12.DENETLEYİCİ SORULAR.....	120
<b>SONUÇ.....</b>	<b>124</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>130</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>140</b>

## TABLULAR LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>
<b>Tablo 1.</b> Vergileme İlkeleri.....	36
<b>Tablo 2.</b> Güvenilirlik (Reliability) Analizi – ( Crombach Alpha Katsayısı ).....	74
<b>Tablo 3.</b> Cinsiyet Frekans Dağılımı .....	74
<b>Tablo 4.</b> Medeni Durum Frekans Dağılımı .....	75
<b>Tablo 5.</b> Yaş Gurubu Frekans Dağılımı .....	75
<b>Tablo 6.</b> Eğitim Düzeyi Frekans Dağılımı .....	75
<b>Tablo 7.</b> Mesleklerin Frekans Dağılımı.....	76
<b>Tablo 8.</b> Kaç Yıldır Faaliyet Gösterildiğine İlişkin Frekans Dağılımı.....	76
<b>Tablo 9.</b> Aylık Ortalama Gelir Frekans Dağılımı.....	77
<b>Tablo 10.</b> Serbest Meslek Erbablarının Sübjektif Vergi Yükü Frekans Dağılımı.....	77
<b>Tablo 11.</b> Hangi İlde Faaliyet Gösterildiğine Dair Frekans Dağılımı .....	78
<b>Tablo 12.</b> Vergi Bilinci - 1 Frekans Tablosu.....	80
<b>Tablo 13.</b> Vergi Bilinci - 2 Frekans Tablosu.....	80
<b>Tablo 14.</b> Vergi Bilinci - 3 Frekans Tablosu.....	80
<b>Tablo 15.</b> Vergi Bilinci - 4 Frekans Tablosu.....	81
<b>Tablo 16.</b> Vergi Bilinci ve Demografik Korelasyon Analizi .....	82
<b>Tablo 17.</b> Yaş Gurupları ile “Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	82
<b>Tablo 18.</b> Yaş Grubu ile “Vergi ödemek vatandaşlık görevidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	83
<b>Tablo 19.</b> Mükellefiyet Süresine Göre Verginin Vatandaşlık Görevi Olarak Algılanma Durumu.....	84
<b>Tablo 20.</b> Mükellefiyet Süresine Göre Gönüllü Vergi Ödeme İsteği.....	85
<b>Tablo 21.</b> Aylık Gelir Durumu ile “Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	86
<b>Tablo 22.</b> Vergi Ahlakı 1 Frekans Tablosu .....	87
<b>Tablo 23.</b> Vergi Ahlakı 2 Frekans Tablosu .....	88
<b>Tablo 24.</b> Vergi Ahlakı 3 Frekans Tablosu .....	88
<b>Tablo 25.</b> Vergi Ahlakı ile Demografik Korelasyon Analizi .....	89
<b>Tablo 26.</b> Yaş Grubu ile “Vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	90
<b>Tablo 27.</b> Yaş Grubu ile “Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	91
<b>Tablo 28.</b> Mükellef Süresi ile “Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	92
<b>Tablo 29.</b> Vergi Kaçakçılığı 1 Frekans Dağılımı .....	93
<b>Tablo 30.</b> Vergi Kaçakçılığı 2 Frekans Dağılımı .....	93
<b>Tablo 31.</b> Vergi Kaçakçılığı 3 Frekans Dağılımı .....	94
<b>Tablo 32.</b> Korelasyon Analizi.....	95

<b>Tablo 33.</b> Subjektif Vergi Yüğü ile “Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	95
<b>Tablo 34.</b> Vergi Yüğü 1 Frekans Dağılımı .....	97
<b>Tablo 35.</b> Vergi Yüğü Sorusu Değişkenlerin Korelasyon Analizi .....	97
<b>Tablo 36.</b> Kazanca Göre “Ödediğim vergiyi ağır buluyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	98
<b>Tablo 37.</b> Vergi Denetimi 1 Frekans Dağılımı .....	99
<b>Tablo 38.</b> Vergi Denetimi 2 Frekans Dağılımı .....	99
<b>Tablo 39.</b> Vergi Denetimi 3 Frekans Dağılımı .....	100
<b>Tablo 40.</b> Vergi Denetimi ve Demografik Değişkenlerin Korelasyon Analizi .....	100
<b>Tablo 41.</b> Yaş Grupları ile “Ülkemizde vergi kaçırınlar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	101
<b>Tablo 42.</b> Mükellefiyet Süresi ile “Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	102
<b>Tablo 43.</b> Subjektif Vergi Yüğü ile “Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	103
<b>Tablo 44.</b> Vergi Afları 1 Frekans Dağılımı .....	104
<b>Tablo 45.</b> Vergi Afları 2 Frekans Dağılımı .....	105
<b>Tablo 46.</b> Vergi Afları ve Değişkenlerin Korelasyon Analizi .....	105
<b>Tablo 47.</b> Yaş Grupları ile “Vergi afları gereklidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	106
<b>Tablo 48.</b> Subjektif Vergi Yüğü İle “Vergi afları gereklidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	107
<b>Tablo 49.</b> Uzlaşma 1 Frekans Dağılımı .....	108
<b>Tablo 50.</b> Uzlaşma 2 Frekans Dağılımı .....	109
<b>Tablo 51.</b> Vergi Oranları 1 Frekans Dağılımı .....	110
<b>Tablo 52.</b> Vergi Oranları 2 Frekans Dağılımı .....	110
<b>Tablo 53.</b> Vergi Oranları ve Demografik Değişkenlerin Korelasyon Analizi .....	111
<b>Tablo 54.</b> Subjektif Vergi Yüğü “Ülkemizde vergi oranları yüksektir.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	111
<b>Tablo 55.</b> Vergi Adaleti 1 Frekans Dağılımı .....	112
<b>Tablo 56.</b> Vergi Adaleti ve Demografik Değişkenlerin Korelasyon Analizi .....	113
<b>Tablo 57.</b> Subjektif Vergi Yüğü ile “Ülkemizde ki vergi sistemi adildir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki .....	113
<b>Tablo 58.</b> Vergi Cezaları 1 Frekans Dağılımı .....	114
<b>Tablo 59.</b> Vergi Cezaları 2 Frekans Dağılımı .....	115
<b>Tablo 60.</b> Vergi Cezaları ve Değişkenlerin Korelasyon Analizi .....	115
<b>Tablo 61.</b> Mükellefiyet Süresi ile “Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.” İfadesi Arasındaki İlişki .....	116
<b>Tablo 62.</b> Vergi Sistemi 1 Frekans Dağılımı .....	117

<b>Tablo 63.</b> Vergi Sistemi 2 Frekans Dağılımı.....	117
<b>Tablo 64.</b> Vergi Sistemi ve Değişkenlerin Korelasyon Analizi .....	118
<b>Tablo 65.</b> Yaş Grupları ile “Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur” İfadesi Arasındaki İlişki.....	118
<b>Tablo 66.</b> Mükellefiyet Süresi ile “Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur” İfadesi Arasındaki İlişki.....	119
<b>Tablo 67.</b> Denetleyici 1 Frekans Dağılımı .....	120
<b>Tablo 68.</b> Denetleyici 2 Frekans Dağılımı .....	120
<b>Tablo 69.</b> Denetleyici 3 Frekans Dağılımı .....	121
<b>Tablo 70.</b> Denetleyici 4 Frekans Dağılımı .....	121
<b>Tablo 71.</b> Ülkemizdeki Hukuk Sistemine ve Mahkemelere Güvenirim, Yaş Grubu Korelasyon Analizi.....	122
<b>Tablo 72.</b> Yaş Grupları ile “Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki ilişki .....	122



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>MK</b>	: Medeni Kanun

## GİRİŞ

Serbest meslek kazançları, içerisinde sermaye unsuru taşımakla birlikte gelir unsurlarından, emek gelirleri kategorisinde yer almaktadır. Söz edilen bu emek, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanmaktadır. Bu açıdan uzmanlaşmış emeğin unsurlarının ve sınırlarının belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Unsur ve sınırları belirlenen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ülke ekonomisine sağladığı kaynak açısından önemlidir.

Vergi kanunlarında devamlı yapılan değişikliklerin olağan hale gelmesi, zaten karmaşık olan mevzuatın anlaşılmasının ve uygulanmasının daha da zor hale gelmesine neden olmakta ve gerek serbest meslek erbaplarını gerek diğer kazanç sahiplerini güç durumda bırakabilmektedir. Öyle ki, birçok serbest meslek erbabı kendine tanınan hakları ve ödevleri bilemez hale gelmektedir. Serbest meslek erbaplarının ülke içerisinde önemli bir yere sahip olması, bu kişilerin vergilendirilmesinin de önemini ortaya koymaktadır. Çalışmamızda serbest meslek erbaplarının zorunlu bir ödeme olan vergilere karşı tutum ve davranışlarını belirlemek, vergi algılarını ölçmek ve algılarını etkileyen etkenler yer almaktadır. Serbest meslek erbaplarının vergi algısını ölçmek için Ege Bölgesi'nde yüz yüze anket çalışması uygulanmıştır. Anket yapılan mükellefler Ege Bölgesi'nde bulunan sekiz il merkezinde gelir vergisine tabi olarak faaliyet gösteren serbest meslek erbaplarına yapılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde, serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyeti tanımı ve özellikleri açıklanacak olup, kanunen serbest meslek kazancı sayılan faaliyetler, serbest meslek erbabının tanımı ve kapsamı ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise vergi algısı, vergi bilinci, vergi uyumu, vergi ahlakı ve vergi psikolojisi gibi kavramların tanımı yapılarak, mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü, Ege Bölgesi'nde konuyla ilgili olarak ampirik alan araştırması, bu araştırmadan elde edilen bulgular, bu veriler kullanılarak yapılan analizler ve araştırmadan çıkarılan sonuçlardan oluşmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAZANÇ KAVRAMI VE SERBEST MESLEK KAZANCI

#### 1. KAZANÇ KAVRAMI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde “gelir” kavramı tanımlanmıştır. Tanıma göre; “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” Gelir kavramını incelerken tanımda verilen kazanç ve irat terimlerinin açıklanması önem taşımaktadır. Tanımdan anlaşılacağı üzere tanımda geçen “kazanç” ve “irat” kavramlarının açıklanması önem arz etmektedir.

Tanımda sözü geçen “kazanç” kavramı, sadece emekten veya emek ile sermayenin birleşiminden elde edilen hasılatı ifade etmektedir. Örneğin ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı ve ücretler bu kavrama dâhil edilmektedir. Tanımdaki “irat” kavramı ise, menkul veya gayrimenkul sermayenin başkasına kullandırılmasından elde edilen geliri ifade etmektedir. Örneğin gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri) ve menkul sermaye iradı (faiz ve kar payı geliri) irat kavramına dâhildir (Sarılı,2010: 5).

#### 1.1. KAZANÇ TÜRLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde gelir “ bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmış olup, ardından gelen 2. maddede gelir (kazanç) unsurları 7 madde halinde sıralanmıştır;

1. Ticari Kazanç,
2. Zirai Kazanç,
3. Serbest Meslek Kazancı,
4. Ücret,
5. Gayrimenkul Sermaye İradı,
6. Menkul Sermaye İradı,
7. Diğer kazanç ve iratlar

### 1.1.1. Ticari Kazanç

Ticari Kazanç en genel şekliyle emek, sermaye, girişim yeteneği ve doğal kaynağın bir araya gelmesi ile ortaya çıkan faaliyetin sonucunda oluşan katma değer olarak ortaya konabilir (Doğan Şenyüz;2017-13).

Gelir Vergisi Kanunu' da ise “ *Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” tanımı yapılmıştır (GVK-37). Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre özel olarak ticari kazanç sayılan faaliyetler sırasıyla şunlardır;

*“1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;”*

*“2. Cobertlik işlerinden; (Borsaya kayıtlı olarak kendi nam ve hesabına hisse senedi veya tahvil alınıp satılması)”*

*“3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;”*

*“4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;”*

*“5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetleri;”*

*“6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.”*

*“7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar”.*

### 1.1.2. Zirai Kazanç

Zirai kazanç GVK'nin 52. Maddesinde tanımlanmış olup tanıma göre; “zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazançtır” şeklinde ifade edilmiştir. Kanunda, zirai faaliyetin ne olduğu geniş ölçüde açıklanmıştır (Şenyüz,2017:53).

Zirai kazançlar cumhuriyetin ilk yıllarında gelir vergisi dışında tutulmuş olup 1946 yılında bazı istisnalara yer vermek şartıyla gelir vergisine tutulması kabul edilmiştir fakat 1947 yılında TBMM'ye sunulan ve bugünkü GVK'nin temelini teşkil eden proje ile zirai kazançlar vergi dışı tutulmuştur (Turgay, 1959:87).

Projelerin hazırlandığı yıllarda Türkiye çok partili rejime geçmektedir ve Türkiye Büyük Millet Meclisi milletvekilleri tarımla uğraşan nüfusu vergi dışı bırakmak istemiştir. Bunun sebebi bu nüfusun çoğunluğunun okuma yazma bilmemesi ve tarım işletmelerinin küçük olması, ayrıca gelir vergisinin gerektirdiği hesapları bu çiftçilerin tutamayacağıdır. Bu durum sayıları az olmasına rağmen toprakları fazla olan ve tarımdan fazla gelir elde eden ağalar için geçerli değildir (Bulutoğlu, 2004: 37).

Türkiye’de tarımın gelir vergisi kapsamına alınması 1960 yılında çıkartılan 193 Sayılı GVK ile gerçekleştirilmiş ancak uygulama çeşitli sebeplere bağlı olarak 1962 yılında sağlanabilmiştir (Bildirici, 1995: 13).

Zirai kazançların hangi anlamda ele alınacağı GVK’nin 52. maddesinde açıkça verilmiş ve zirai kazancın tanımı yapılmıştır. *“Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.”* (GVK. Md.61).

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadı ile erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadı ile ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınaî bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz’ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin

tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz

GVK'ye göre vergiye tabi bir kazancın doğabilmesi için faaliyetin kazanç elde etmeye yönelik, sürekli ve bağımsız olması gerekir. Yetiştirme, üretme gibi faaliyetler kazanç elde etmeye yönelik yapılmıyorsa zirai faaliyet sayılmaz (Kaya, 2017: 39).

Görüldüğü üzere zirai faaliyet daha çok tabiata doğrudan yapılan bazı ürün, bitki ve hayvanların üretimi, yetiştirilmesi ve avlanması ile benzer şekillerde elde edilen ürünlerin muhafazasını, taşınmasını ve satılmasını kapsamaktadır. Bu faaliyetlerin kesinlikle toprak veya su üzerinde yapılması şartı da aranmamaktadır (Bildirici,1995:71).

### 1.1.3. Ücret

Ücret, bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu elde edilen gelir unsurudur. Emek, üretime katılım durumuna göre bedenen yapılabileceği gibi fikren de yapılabilir. Emeğin üretime katılım durumuna bakılmaksızın elde edilen gelir ücret geliri olarak adlandırılır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek,2017: 71).Yalnız emek üretim sürecine bağımsız olarak katılırsa ve belirli bir uzmanlığı gerektiriyorsa, elde edilen gelir serbest meslek kazancı olmaktadır. Fakat emek her zaman bağımsız olarak üretime katılmaz. Çoğu zaman uzmanlaşmış veya uzmanlaşmamış emek üretime direkt bağımsız olarak değil de bir kişiye bağlı olarak katılabilir. Üretime bir kişiye veya kuruluşa bağlı olarak katılması sonucunda emek sahibinin elde ettiği gelire ücret denir (Bildirici, 1995: 89).

GVK'de ücret *“işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”* şeklinde tanımlanmıştır (GVK. Md.61). Bu tanıma göre ücret alan şahıslar bir işverene veya işyerine bağlı olarak çalışan kişilerdir.

Kanun maddesinden yola çıkarak vergi hukuku açısından ücret kavramı sadece, özek hukuktan doğan ücretleri değil, maaş gibi kamu hukukundan doğan ödemeleri de kapsamaktadır (Aksoy, 1991: 241).

Ücretin çeşitli adlar altında ödenek, tazminat, kasa tazminatı, prim, zam, avans, aidat, huzur hakkı, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya ortaklık ilişkisi olmamak şartı ile kazançtan belli bir yüzde şeklinde belirlenmesi onun niteliğini değiştirmez.

Gelir vergisi açısından bakıldığında bir ödemenin ücret olarak adlandırılabilmesi için şu üç unsurun bir arada var olması gerekmektedir. Bunlar;

-İşverene tabi olma;

-Belirli bir işyerine bağlı olma;

-Hizmet karşılığı ödeme yapılması, bu üç unsurun birlikte olmaması durumunda yapılan ödeme ücret değildir.

#### **1.1.4. Serbest Meslek Kazancı**

Serbest meslek kazancı GVK'nin 65. Maddesinin 1. Fıkrasında "*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır (GVK. Md.65).

Maddenin ilgili fıkrasında görüldüğü üzere serbest meslek kazancı "serbest meslek faaliyeti" sonucunda elde edilmektedir. Bu nedenden dolayı serbest meslek kazancının tanımlayabilmek için öncelikle serbest meslek faaliyetinin ve unsurlarının ne olduğunun ortaya konulması gerekmektedir (Yılmaz, 2004: 3).

#### **1.1.5. Gayrimenkul Sermaye İradı**

Sermayenin başkalarına kullandırılması sonucu elde edilen gelir irat olarak adlandırılmakla beraber gayrimenkullerin de başkalarına kullandırılması sonucu elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır (Bildirci,1995: 99).

Gayrimenkuller Medeni Kanun(MK)'da "Arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler" taşınmaz (gayrimenkul) olarak belirlenmiştir (MK. Md.704).

Gelir Vergisi Kanunda ise gayrimenkul, MK'deki tanımından daha geniş olarak tanımlanmış olup birçok menkul malın kiralanmasından elde edilen gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı olarak saymıştır.

GVK'de gayrimenkul sermaye iradı “mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.” şeklinde tanımlanmıştır (GVK.Md.70). Bu madde hükmüne göre aşağıda belirtilen hak ve mallar üzerinden kiraya verme yoluyla gelir elde edilirse elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı sayılır :

1. Arazi, bina
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümm tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);
6. Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);
7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümm motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Gayrimenkul ve menkul malların işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumunda bunların kiralanmasından elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı değil ticari kazanç olarak adlandırılmaktadır. Aynı şekilde menkul veya gayrimenkul malların zirai bir işletmeye ait olması durumunda da elde edilen kazanç zirai kazançtır. Ancak gayrimenkul ve menkul mallar işletmelerin aktifinde kayıtlı olmayıp şahısların üzerinde kayıtlı olması yani servetinde olması durumunda ise,



menkul ve gayrimenkul malların kullanımından doğan kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmektedir (Edizdoğan vd. 2007, 93:94).

### 1.1.6. Menkul Sermaye İradı

Kişiler üretim sürecine emeklerini katmaksızın, nakdi sermayelerini ekonomik sürece dâhil ederek kazanç elde edebilirler. Kişilerin kendi nakdi sermayelerini yani paralarını başkalarının kullanımına bırakarak, kendileri üretim sürecin katılmadan kazanç elde edilmesidir. Elde edilen kazanç faiz veya işletmelerin karından pay şeklinde olabilir. Elde edilen bu gelir menkul sermaye iradı olarak adlandırılmaktadır.

GVK'nin 75. Maddesine göre, *“sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratları”* menkul sermaye iradı olarak tanımlanır (GVK. Md.75).

Gelir, para veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan menkul sermaye dolayısıyla elde edilmelidir. Buna ek olarak menkul sermayenin mükellefin ticari, zirai ya da mesleki faaliyetlerinin dışında kullanılması sonucunda gelir elde edilmelidir. Kişi menkul sermayeyi kendi ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerinde kullanırsa ve bundan dolayı gelir elde ederse bu kazanç menkul sermaye iradı değil, ticari, zirai veya mesleki kazanç olarak vergilendirilir. Menkul sermaye olarak vergilendirilebilmesi için sermayenin başkalarının kullanımına bırakılması karşılığında kar payı, faiz, kira ve benzeri bir gelirin elde edilmiş olması gerekmektedir.

GVK'nin 75. Maddesine göre aşağıda yazılı gelirler menkul sermaye iradı sayılmaktadır:

- Her çeşit hisse senedinden doğan kar payları (temettü gelirleri),
- İştirak hisselerinden elde edilen kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar),
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,

- Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile diğher her türlü tahvil ve bono faizleri (Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler dahil olmak üzere),
- Her çeşit alacak faizleri,
- Mevduat faizleri,
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları (Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları dahil),
- Repo gelirleri,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,
- Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,
- Yukarıda sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası aracından elde edilen kar payı, faiz, kira vb. gelirler (GVK.Md.75).

### **1.1.7. Diğher Kazanç ve İratlar**

Diğher kazanç ve iratlar yukarıda belirttiğimiz altı gelir unsuru içine girmeyen veya bunlarla ilişkilendirilmeyen nitelikleri GVK'de belirtilen gelirleri kapsamaktadır. Diğher başlıklarda bahsettiğimiz gelir unsurlarına girmeyip dışarda kalan gelirler diğher kazanç ve iratlar olarak kanunda yedinci gelir unsuru olarak yer almaktadır.

Sair kazanç ve iratlar, diğer kazanç ve iratlara girmeyen tüm kazançları ve iratları kapsayan bir gelir türü değildir. İlk başta diğer gelir unsurlarına girmeyen tüm kazançların diğer kazanç ve irat sayılarak vergilendirileceği gibi bir görüş ortaya çıksa da gerçekte durum böyle değildir. Hangi gelirlerin diğer kazanç ve iratlara gireceği GVK'nin 80.ve 82 Maddelerinde açıklanmıştır. Yasada diğer kazanç ve iratlar içinde girmeyen kazançlar diğer kazanç ve iratlardan sayılmamaktadır. Diğer kazanç ve iratlar GVK'de “Değer artışı kazançları” ve “Arızî kazançlar” olarak iki başlık altında sayılmıştır (Bildirci, 1995:1115).

### **1.1.7.1. Değer Artış Kazançları**

Değer artışı kazançları GVK'nin 7. gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar kapsamında bulunmaktadır. Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler, değer artışı kazançları ve arızî kazançlar olarak belirlenmiş, vergilendirilecek gelirlerin bentler halinde sayıldığı iki ayrı grup olarak ele alınmıştır.

Değer artışı kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançtır. Elden çıkarma, söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

GVK'nin mükerrer 80. Maddesine göre aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancıdır:

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.
2. GVK'nin 70. Maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) GVK'nin 70. Maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

#### **1.1.7.2. Arızı Kazançlar**

Arızı kazançlar, adından da anlaşılacağı üzere devamlılık elde etmeden elde edilen kazançlardır. Bu faaliyetler GVK'nin 82. Maddesinde aşağıdaki unsurlar itibari ile belirtilmişlerdir. İlgili maddenin 1.2.3.ve 4.bentlerine göre tanınan ve tüm kazançlar toplamına bir defa uygulanmak üzere istisna tutarı 2019 yılı için 27.000 TL'dir.

1. *“Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar;”*

2. *“Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.”*

3. *“Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar”*

4. *“Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.”*

5. *“Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar”*

6. “*Dar mükellefiyete tâbi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.*”

## **2. SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ**

### **2.1. SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN TANIMI**

193 sayılı GVK'nin 65. Maddesinin ikinci fıkrasında serbest meslek faaliyeti “sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca kanunun üçüncü fıkrasında “Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.” şeklinde kabul edilmiştir (Türkay, 2012: 19). Kanundaki tanımdan da anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı faaliyetin;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Bir işverene tabi olmaksızın kendi nam ve hesabına yapılması,
- Faaliyetin ticari mahiyette olmaması,
- Devamlı olması.

Özelliklerini taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

### **2.2. SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN ÖZELLİKLERİ (UNSURLARI)**

Bu kısımda serbest meslek kazancında bulunması gereken özellikler (unsurlar) ele alınmıştır. Bu özellikler serbest meslek faaliyetinin tanımında da yer alan; faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa (ihtisasa) dayanması, faaliyetin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olmasıdır.

### **2.2.1. Faaliyetin Sermayeden Ziyade Şahsi Mesaiye, İlmî veya Mesleki Bilgiye veya İhtisasa Dayanması**

Serbest meslek faaliyetinin tanımından da anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyetinin içinde sermayenin varlığı kabul edilmiştir. Ancak bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması denilmekle, serbest meslek faaliyetinde geliri doğuran ana unsurun emek olduğunu söyleyerek sermaye unsurunu ikinci planda tutmuştur.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta bahsi geçen emeğin esnaflar da olduğu gibi bedeni çalışmayla sağlanan emek değil, bilimsel veya mesleki bilgiye ve uzmanlığa dayanan fikri bir emektir. Bu unsur serbest meslek erbabı ile esnaf arasındaki ayrımı yapmamızda belirleyici bir özelliktir. Bu ayrıma ilerleyen konularda değinilecektir. İkinci planda tutulan sermaye unsuru ise bilimsel ve mesleki bilgi ve uzmanlığın kullanılmasında yardımcı bir unsurdur (Kayacan, 2002: 30).

Özellikle bazı serbest meslek faaliyetleri pahalı teknolojik aletlerin kullanılması ile yapılabilmekte. Örneğin; *“diş hekimliği faaliyeti ancak son derece pahalı sermaye gerektiren teknolojik cihazların yardımıyla yapılabilmektedir. Ancak burada sermayeden çok teknolojik cihazları kullanabilecek bilimsel veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa sahip olan emek unsuru daha fazla önem arz etmektedir.”* (Sarılı, 2010: 117-118).

### **2.2.2. Faaliyetin Ticari Mahiyette Olmaması**

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak kabulü için aranan şartlardan diğeri; yapılmakta olan faaliyetin ticari mahiyette yapılmaması gereğidir. Bu faaliyetin ticari mahiyette olması halinde, serbest meslek faaliyetinden söz etmek mümkün değildir. Ticari mahiyette (özellikte) olan faaliyetler ticari faaliyet sayılmakta ve ona göre vergi beyanı işlemi yapılmaktadır.

Bazı durumlarda ise serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyet bir arada yapılabilmektedir. Örneğin; bir veteriner hekimin muayenehane açıp serbest meslek faaliyetinin yanında ecza dolabı işletmesi ve yem satışı yapması halinde hem serbest

meslek faaliyeti hem de ticari faaliyeti bir arada ifa ettiğinden bu faaliyetlerin ayrı ayrı tespit edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Yapılan işin ticari mahiyet (özellik) taşıyıp taşımadığı Türk Ticaret Kanunu ve GVK'nin hükümlerine göre tespit edilmektedir. Bu ayrımı ilerleyen bölümlerde ayrıntılı bir şekilde ele alacağız.

### **2.2.3 Faaliyetin İşverene Tabi Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması**

Faaliyetin “işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması” şartı elde edilen gelirin serbest meslek kazancı mı yoksa ücret geliri mi olduğunun tespiti açısından önem taşımaktadır.

34 seri nolu GVK'nin tebliği ile müesseselere karşı mesleki faaliyet yürüten serbest meslek erbabının

1. İşverene,
2. İşverenin göstereceği iş yerine,
3. Bir kadroya,

Bağlı olarak çalışmamak ve mesaisini kendi asli faaliyetine tahsis ettiği iş yerinde ifa etmek kayıt ve şartıyla bu mesleki faaliyetinden elde ettiği kazancının serbest meslek kazancı olarak kabul edileceği ve bu husustaki hükümlere göre vergilendirileceği belirtilmiştir.

### **2.2.4. Faaliyetin Devamlılık Göstermesi**

Yapılan serbest meslek faaliyeti sonucunda doğan kazancın serbest meslek kazancı olarak nitelendirilebilmesi için aranılan son şart ise yapılan faaliyetin devamlılık göstermesidir. Devamlılıktan ne anlaşılması gerektiği konusunda ise bir belirlilik bulunmamaktadır. Bu noktada Vergi Usul Kanununun 155. Madde hükmüne göre serbest meslek erbabı için işe başlamayı gösteren hususların, aynı zamanda faaliyetin devamlı olarak yapıldığının da göstergesidir.

VUK'un 155. Madde hükmünce serbest meslek erbabında aşağıdaki hallerden herhangi biri varlığı "işe başlamayı" gösterir;

1. Muayene, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak,
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapıştırmak,
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak (Barolar, Mühendis Odaları, SBMM'ler odası gibi).

### **3. KANUNEN SERBEST MESLEK FAALİYETİ SAYILAN HALLER**

Serbest meslek faaliyetinin hangi faaliyetler sonucunda ortaya çıktığını ve serbest meslek erbabının da hangi özellikleri taşıması gerektiğini GVK belirtmiştir. Yukarıdaki bölümlerde bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için taşıması gereken özellikler belirtilmiş ve bu koşulların birini dahi içinde barındırmayan faaliyet serbest meslek faaliyeti sayılmamaktadır. Ancak GVK yukarıda belirttiğimiz unsurları içinde barındırmayan bazı faaliyetleri serbest meslek faaliyeti olarak, 65. Maddenin 3. Fıkrasında ve 66. Maddesinde tek tek belirtmiştir. Bu faaliyetler şunlardır;

- Tahkim işleri dolayısı ile hakemlerin aldığı ücretler,
- Serbest meslek faaliyetinin kollektif, adi komantid ve adi şirketler tarafından yapılması,
- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,
- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından pay alanlar,
- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler konser veren müzik sanatçıları



-VUK'un 155. Maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyetlerde bulunanlar.Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar hükmü yer almaktadır.

### 3.1. TAHKİM İŞLERİ DOLAYISI İLE HAKEMLERİN ALDIKLARI ÜCRETLER

Bir anlaşmazlığın çözümünde, tarafların güven duydukları bir kimsenin hakemliğine başvurmaları mümkündür. Hakemliğin, özel bir ilmi veya mesleki bilgiye yahut ihtisasa dayanması mutlaka gerekli olmadığı gibi, mutad meslek halinde yapılması da, genellikle söz konusu olamaz. Taşıdığı özelliklerden dolayı hakemlerin elde ettiği gelirler serbest meslek faaliyetinin kapsamına girmezler. Ancak GVK'nin söz konusu hizmetinin karşılığı olarak alınan tutarlar kanunen serbest meslek kazancı sayılmıştır (GVK. Mad.65/3).

### 3.2. KOLLEKTİF, ADİ KOMANDİT VE ADİ ŞİRKETLER TARAFINDA YAPILAN SERBEST MESLEK FAALİYETİ SONUCU ELDE EDİLEN KAZANÇLAR

GVK'nin 37 Maddesinin 3. Fıkrasına göre: “*Kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.*” Ancak bu hükme GVK'nin 65. Maddesi ile bir istisna getirilmiş ve bu şirketlerin serbest meslek faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançların serbest meslek kazancı olduğunu belirtmiştir ve bu hüküm 66. Madde de tekrar vurgulanarak serbest meslek faaliyetinde bulunan söz konusu şirket ortaklarının serbest meslek erbabı olduğu belirtilmiştir.

Örneğin: Çeşitli hukuki ve mali konularda eğitim ve uzmanlık sahibi olan 5 kişi bir kollektif şirket şeklinde danışmanlık firması kurmuşlardır. GVK'nin 66 maddesi gereği kişilerin bu ortaklıktan sağlayacağı kazançların serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

### 3.3. GÜMRÜK KOMİSYONCULARI, BİLUMUM BORSA AJAN VE ACENTELERİ, NOTERLER, NOTERLİK GÖREVİNİ İFA İLE MÜKELLEF OLANLARIN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLAR

Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, GVK'nin 66. Maddesinin 1. Fıkrasında serbest meslek erbabı sayılmışlardır. Bu faaliyetlerden, gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentelerinin kazançları ticaridir. Fakat GVK'nin de kendilerinin serbest meslek erbabı, gelirlerinin de serbest meslek kazancı sayılması özel hükme bağlanmıştır.

### 3.4. SERBEST MESLEK ERBAPLARINI BİR ARAYA GETİREREK TEŞKİLAT KURMAK VEYA BUNLARA SERMAYE TEMİN ETMEK VEYA SAİR SURETLERLE SERBEST MESLEK KAZANCIDAN PAY ALANLARIN KAZANÇLARI

GVK'nin 66.Maddesinin birinci fıkrasının 2 nolu bendinde *“bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber, serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin suretiyle veya sair suretiyle serbest meslek kazancından hisse alanlar”* serbest meslek erbabı sayılmışlardır

Burada serbest meslek kazancından pay alanlarda herhangi bir mesleki bilgi ve ihtisasa sahip olmamasına hatta şahsi mesaisinin dahi gerekli olmamasına rağmen kazancı elde eden kişinin serbest meslek erbabı, elde ettiği gelirin ise serbest meslek kazancı olması kanundaki özel hükmünün gereğidir (Kayacan, 2002: 34).

Serbest meslek faaliyeti için gerekli olan mesleki bilgisi ve ihtisası olmayanlar, bilgi ve ihtisat sahibi kişileri bir araya getirerek bunları örgütleyip sermaye sağladıkları için veya diğer nedenlerle serbest meslek kazancından pay alıyorsa, bunlar da serbest meslek erbabı sayılacak ve bu kazançları serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir (Türkay, 2016: 43).

Örneğin: Kendisi avukat olmadığı halde, birden fazla avukatın bir araya getirerek teşkilatlandırıp bunlara sermaye yardımında bulunup ve bu avukatlara müşteri temin eden bir kişi avukatların elde ettiği gelirden belli bir hisse alan kişi serbest meslek erbabı sayılmaktadır

### 3.5. DAVA VEKİLLERİ, MÜŞAVİRLER, KURUMLAR VE TÛCCARLARLA SERBEST MESLEK ERBABININ TİCARİ VE MESLEKİ İŞLERİNİ TAKİP EDENLER KONSER VEREN MÛZİK SANATÇILARI KAZANÇLARI

GVK'nin 66. Maddesinin 4. fıkraya hükmüne göre "Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler konser veren müzik sanatçıları" yaptıkları bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar gelir vergisi uygulamasında serbest meslek kazancı sayılmaktadır.

Bu hükmeye göre; dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler konser veren müzik sanatçıları yaptıkları bu uğraştıkları bu ileri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılmışlardır.

### 3.6 VERGİ USUL KANUNUNUN 155. MADDESİNDE BELİRTİLEN ŞARTLARDAN EN AZ İKİSİNİ TAŞIYAN EBE, SÛNNETÇİ, SAĞLIK MEMURU, ARZUHALCİ, REHBER GİBİ MESLEKİ FAALİYETTE BULUNANLAR

GVK'nin 66. Maddesinin 5 nolu bendinde "VUK'un 155. Maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır)" serbest meslek erbabı sayılmışlardır.

## 4. SERBEST MESLEK ERBABI TANIMI VE KAPSAMI

GVK'nin 66. Maddesinde serbest meslek kazançları ve serbest meslek erbabı ile ilgili yapılan düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddenin içeriğinde kanuni yükümlülüklerle beraber serbest meslek erbabının kapsamı da dâhil olmak üzere açıklamalar yapılmıştır.

#### 4.1. SERBEST MESLEK ERBABI TANIMI

GVK'nin 66. Maddesinde serbest meslek erbabının tanımı yapılmıştır. Bu madde kapsamında; “ *Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.*” (GVK. Md.66). Bu tanımdan çıkarılacak özellik ise, serbest meslek faaliyetini ifa etmekte olan bir mükellef aynı zamanda diğer gelir faaliyetleri ile de uğraşabilir. Uğraştığı bu faaliyetler onun serbest meslek erbabı olma özelliğini etkilememektedir.

GVK'de geçen bu madde ile ilgili örnek verilecek olursa;

Bir veteriner özel bir veteriner kliniği açıp serbest meslek kazancı elde ederken kurmuş olduğu bir çiftlikten elde ettiği gelir zirai kazanç, ya da kliniğinde sattığı tıbbi malzeme ve ilaçlardan elde ettiği gelir ise ticari kazanç, onun serbest meslek erbabı olması özelliğini etkilememektedir.

Farklı bir örnek verecek olursak; “Bir şirkette sigortalı olarak çalışan bir avukatın çalıştığı şirketten elde ettiği gelir ücret, aynı avukatın çalıştığı şirket haricinde üçüncü kişilere ait hukuki işlemleri takip etmek suretiyle elde ettiği kazanç ise serbest meslek kazancı olacaktır.

Burada şu mevzuya dikkat etmek gerekmektedir. Serbest meslek erbabı sayılabilmek için, serbest meslek faaliyetini, sadece süreklilik gösterecek şekilde yerine getiren kişilerin serbest meslek tanımına girmekte olduğu görülecektir. Kanun koyucunun yaptığı tanıma göre serbest meslek erbabı ile serbest meslek faaliyetinde bulunan kişileri kesin olarak ayırmış olmakla beraber her serbest meslek faaliyetinde bulunan kişinin serbest meslek erbabı olmadığına dikkat çekmiştir (Tekin vd, 2004: 278).

Maliye bakanlığı özelgesinde bu konu hakkında; “*Bir avukat bir başka avukatın yanında ücretli sigortalı olarak çalışabilir, Bunun aksine bir yaklaşımla ücretli olarak çalışan avukatın mükellefiyeti serbest meslek erbabı olarak tesis edilemez*” denilmiştir.

Yine bu konuya yönelik Danıştay 3. Dairesi “ *Serbest avukatlık faaliyeti yapan avukat yazıhanesinde çalışan baroya kayıtlı avukatların ücretli-sigortalı*

*olarak çalışmalarında hukuka aykırılık bulunmadığından bu şekilde çalışan avukatların serbest meslek mensubu olarak vergi mükellefi sayılmayacakları”* denilmek suretiyle Maliye Bakanlığı özelgesinde ki karar ile benzer bir fikir ortaya koymuştur.

#### **4.1.1. GVK’de Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar**

Önceki bölümlerde bahsedildiği üzere bir çalışmanın serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için üç ana unsur bünyesinde temin etmesi gerekmektedir. Şayet sözü geçen maddelerden birini dahi içinde barındırmaz ise serbest meslek faaliyetinden bahsedilemez. Ama bazı faaliyetler bu unsurları barındırmazlar da GVK’de serbest meslek faaliyeti sayılacağı hükme bağlanmıştır.

GVK’nin 65. Maddesine göre ;

- Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.
- Serbest Meslek Faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır
- Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.

GVK’nin 65. Maddesinin 3. Fıkrasında tahkim nedeniyle hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, , adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların, serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

GVK’nin 66. Maddesine göre; Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Bu maddenin uygulanmasında:

1. Gümrük Komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

2. Bizzat serbest, meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar.

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

4. (Ek: 22/7/1998-4369/36 md.; Değişik: 9/4/2003-4842/6 md.) Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

5. VUK'un 155. Maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır);

Bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

GVK'nin 65. ve 66. Maddelerinde sayılan icraatları sürdüren kişiler, serbest meslek faaliyetini gerekli koşullarını yerine getirmeseler de kanunda özel olarak belirtilerek serbest meslek erbabı sayılmışlardır. Bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerde serbest meslek kazancı sayılmıştır.

#### **4.1.2. Serbest Meslek Sayılanların Kanuni Yükümlülükleri**

Mükellefin Ödevleri başlıklı Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında ve diğer bazı maddelerinde tüm mükelleflere olduğu gibi serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbaplarına da bazı vazifeler yüklenmiştir. Bu vazifelerden bazıları diğer mükellef grupları ile benzerlik gösterirken bir takım vazifeler ise serbest meslek erbapları açısından farklılık göstermektedir. Bu vazifeler ile alakalı açıklamalar ve sözü geçen vazifelerin neler olduğu bu kısmın içeriğini oluşturacaktır. Bu vazifeler başlıklar halinde aşağıdaki şekildedir;

-İşe başlamayı bildirme

-Değişiklikleri bildirme

-İşi bırakmayı bildirme

- Defter tutma
- Serbest meslek makbuzu düzenleme
- Vergi levhası asma
- Muhafaza ve ibraz ödevi (Şahin,2004: 238-240) .

#### **4.1.2.1. İşe Başlamayı Bildirme**

Serbest meslek erbabı, VUK'un 153. Maddesi gereğince işe başladıklarını bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedir (Kayacan. 2002: 43 ). VUK'un 168. Maddesinin 1.fıkrasına göre sözü geçen bildirim, işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılması gereklidir. 2000/7 sayılı VUK'un uygulama iç genelgesi gereğince; işe başlama bildiriminin işe başlanıldığı günle aynı gün yapılması da yeterli olacaktır.

Bildirimler bağlı bulunulan vergi dairesine;

-Kendileri tarafından,

-1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya

-3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından yapılması gerekmektedir.

Ayrıca mükellefin ölümü durumunda varislere geçen ödevlerin yerine getirilmesi bakımından, kanunda geçen normal süreye 3 ay ilave edilmesi gerekmektedir. Bildirimler yazılı şekilde yapılabileceği gibi okuma yazma bilmenler sözlü beyanları tutanakla tespit edilir ( Özbacı, 1999: 439).

İşe başlama kesinlikle “ İşe Başlama ve İşi Bırakma Bildirimi ” ile yapılır.

İşe başlama bildirimini serbest meslek erbabının kendisi tarafından imzalanması gereklidir.

Bildirim şahsın kendisi dışında Avukatlık kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından (Mali Müşavir) yapılması halinde yapan kişilere ait kaşe/mühür basılmak sureti ile imzalanır ( Türkay, 2012: 6).

VUK'un 155. Maddesinde “ Serbest Meslek Erbabları İçin İşe Başlamanın Belirtileri” Başlığı altında neler olduğu sayılmıştır;

1. “*Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak;*”
2. “*Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;*”
3. “*Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;*”
4. “*Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolanmak.*” (VUK, Md: 155).

Mesleki teşekküllere kayıt olanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu durumu de açıklarlar.

#### **4.1.2.2. Değişiklikleri Bildirme**

VUK'un 157. Maddesi gereğince, bilinen işyerini değiştiren mükellefler, yeni iş yeri adreslerini bağlı buldukları vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yine VUK'un 158. Maddesi gereğince, işe başladıklarını bildiren mükelleflerden:

- Yeni bir vergiye tabi olmayı,
- Mükellefiyet şeklinde değişikliği,
- Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi, gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar

Aynı kanunun 159. Maddesi gereğince, Aynı teşebbüs veya işletmeye dâhil bulunan iş yerlerinin sayısında vukua gelen artış veya azalışları mükellefler vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu görevleri uygulamayanlar, VUK'un 352. Maddesinin “2. Derecede Usulsüzlükleri” düzenleyen kısmının 4. bendi uyarınca 2. derecede usulsüzlük cezası kesilir.

#### **4.1.2.3. İşi Bırakmayı Bildirme**

VUK'un 161. Maddesin de işi bırakmanın tanımı yapılmış olup madde hükmüne göre; “*Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin her hangi bir sebep*



*yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.*” Bu çerçevede işin bırakılmış olması için faaliyetin durdurulması yeterli olmayıp faaliyetin tamamen sona erdirilmiş olması gerekmektedir.

Örneğin: Vatani görevini yerine getirmek için sürdürmüş olduğu faaliyetini bir süreliğine durduran Avukatın mükellefiyeti askerlik görevi esnasında da devam eder. Bu nedenle Avukatın vergi kanunları ile belirlenen mükellefiyete ilişkin görevlerini yerine getirmesi gereklidir ( Türkay, 2012: 77).

Yine aynı Kanunun 160. Maddesinin 1. Fıkrası gereğince serbest meslek erbaplarının işi bırakmaları halinde bu durumu “İşe Başlama/Bırakma Bildirimi1 ile bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadır. Bu bildirim VUK’un 168. Maddesi gereğince işi bırakma tarihinden itibaren bir ay içerisinde yapılması gerekmektedir.

Serbest meslek erbabının bu görevi gerçekleştirmemesi sonucunda VUK’un 352/II-4’üncü bent hükmü gereğince 2. derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Ancak 4369 Sayılı Kanun’la VUK’un 160. Maddesine eklenen fıkra ile işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığını tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi halinde mükellef işi bıraktığı addolunacağı ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilebileceği kararına varılmıştır. Bununla beraber mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ait görevlerine ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespit edilmesi durumunda bu döneme ilişkin vergilendirmeye de mani olmayacaktır.

#### **4.1.2.4. Defter Tutma**

VUK’un 171. Maddesinde “defter tutma amacı” düzenlenmiş olup yine aynı Kanun’un 172. Maddesinde “defter tutacak” olanlar belirlenmiş ve serbest meslek erbapları da bunların içinde sayılmıştır.

VUK’un 210. Maddesi “Serbest Meslek Kazanç Defteri” başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre serbest meslek erbabı yapmış olduğu faaliyete ilişkin “Serbest Meslek Kazanç Defteri” adı verilen bir defter oluşturmak zorundadır. Bu

deftere yapmış olduğu faaliyetten elde ettiği hasılatı ve faaliyeti gerçekleştirirken ortaya çıkan giderleri kaydeder. Defterin hasılat tarafına ücretin alındığı tarihi, miktarı ve kimden alındığı defterin gider tarafına yapılan giderin nevi ile yapıldığı tarih kaydedilir.

Serbest meslek erbaplarının tuttuğu bu deftere işlemler günü gününe kaydedilmek zorundadır ama o gün içinde deftere kaydedilecek herhangi bir muamele ya da hasılatın olmaması veya o işyerinin bir sebepten dolayı geçici olarak kapanması durumunda işlem yapma zorunluluğu bulunmamaktadır.

*Konuyla ilgili Danıştay kararında; serbest meslek makbuzu düzenlenmemiş olan hallerde, defterde, ücretin alındığı kimsenin sarih adresinin gösterilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, ihticaca salih sayılmaz, kazanç re-sen takdir suretiyle belli edilir (Danıştay 4. Dairesi, T.8.4.1971).*

Serbest meslek erbabı, VUK'un 215-219. Maddelerinde yer alan kayıt nizamı hükümleri ile aynı kanunun 220-226. Maddelerinde yer alan defterlerin tasdiki hükümlerine de serbest meslek kazanç defterini tutarken uyması gerekmektedir.

Defter tutulurken kayıt nizamı ile ilgili kurallar şöyledir;

-Defter ve kayıtların Türkçe tutulmalıdır. Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlere başka dilden kayıt da yapılabilir.

-Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılmalıdır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir.

-Defterler mürekkep veya makine ile yazılmalıdır.

-Kopya kağıdı kullanılması ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulabilir. Hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar kurşun kalemle yapılabilir.

-VUK'un 217. Maddesi yanlış yapılması durumuyla ilgili açıklama yapmıştır. Bu açıklama; yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve sayılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yapılmak sureti ile yapılabilir.

-Aynı kanun 218. Maddesinde defterlerde boş satır bırakılmayacağı defter yapraklarının koparılamayacağı ve sırasının bozulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Genel olarak serbest meslek erbaplarının, serbest meslek kazanç defterlerini belirtilen kurallar uyararak tutmaları zorunluluk iken yapılan düzenlemelerle bazı serbest meslek erbapları bu zorunluluğun dışında bırakılmıştır.

VUK'un 210. Maddesinin son fıkrasına göre serbest meslek faaliyetinde bulunan doktorlar isterlerse protokol defteri tutabilirler. Bu durumda, hekimler isteğe bağlı olarak serbest meslek kazanç defterine yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartıyla ayrıca bir kazanç defteri tutmayabilirler. Protokol defteri tutmaları halinde bu defterlerinde mutlaka tasdik ettirilmesi gereklidir.

Aynı kanunun 212. Maddesi hükmüne göre noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defterleri serbest meslek kazanç defteri yerine geçer. Bu kişiler ayrıca bir serbest meslek kazanç defteri tutmakla mükellef değildir.

#### **4.1.2.5.Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme**

VUK'un 236. Maddesinde serbest meslek erbabının hasılatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyeti sonucu elde ettiği tüm tahsilatları için iki nüsha halinde serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek mecburiyetindedir.

Yapılan tahsilatın tutarı ne olursa olsun makbuzun düzenlenmesi zorunludur (VUK Gnl. Tb.1 141.). Makbuz düzenlenmesi, tahsilata bağlandığı için bu kavrama açıklık getirmek gerekir. Gelir vergisi kanunundaki düzenlemeye göre serbest meslek erbabı için;

1.Bilgi sahibi olmaları kaydıyla adlarına, kamu müesseselerine, icra dairelerine, bankaya, notere veya postaneye para yatırılması,

2.Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın bir başka şahsa temlikli (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takası, tahsil hükmündedir (İnal, 1990: 59).

Dolayısıyla, serbest meslek erbabının gerek nakden, gerekse pos cihazı, çek, havale ile yapacağı her türlü tahsilatları serbest meslek makbuzu ile belgelendirmesi gerekmektedir. Diğer taraftan serbest meslek makbuzu mesleki faaliyete ilişkin her türlü tahsilatı belgelendirmek için düzenlendiğinden, tahsilat yapılmadığı durumlarda düzenlenmesi gerekmemektedir.

Serbest meslek erbabı düzenlediği bu belgeleri ilgili bulunduğu yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklaması ve yetkili makam ve memurlar tarafından saklama süresi içinde talep edilmesi üzerine ibraz etme zorunluluğu vardır.

213 sayılı VUK'un 237. Maddesinde serbest meslek makbuzunun neleri içermesi gerektiğinin de tespiti yapılmıştır. İlgili madde hükmü "Makbuz Muhteviyatı" başlığını taşımakta olup "Serbest meslek makbuzlarına;

1. Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
3. Alınan paranın miktarı;
4. Paranın alındığı tarih;

yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir." İfadesini hükme bağlamak suretiyle makbuzun muhteviyatını da belirlemektedir.

Mükellefler tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtım işlemlerini ilişkin şekil, şart, usul ve esasları 02.02.1985 tarih ve 1864 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelikle belirlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 13. Maddesinde, mükelleflerin anlaşmalı matbaalarda ve bağlı buldukları vergi dairesinden ön izin almak şartıyla belge bastıraabilecekleri hükme bağlanmıştır. Ancak bu hükmü içeren yönetmelik, 25.05.1999 tarih ve 23705 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelikle değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle mükelleflerin belge bastırılması için bağlı buldukları vergi dairesine almaları gereken izin kaldırılmıştır. Buna göre mükellefler bastırmak istedikleri belgeleri bedeli mukabilinde sadece bağlı buldukları vergi dairesinin il sınırları içerisinde anlaşmalı matbaalara her hangi bir izin almadan bastıraabileceklerdir ( Tekin vd., 2004: 283).

Serbest meslek erbabının serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi veya gerçek rakamların altında düşük meblağ göstermesi durumunda VUK'un 353. Maddesinin 1. Fıkrası hükmüne göre bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için yazılmayan veya eksik yazılan meblağın %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir (Öncel vd, 2003: 212).

#### **4.1.2.6.Vergi Levhası Asma**

VUK'un 5. Maddesi "Vergi Mahremiyeti" başlığını taşımakta olup aynı Kanun'un 3. Fıkrasında da diğer vergi mükellefleri gibi serbest meslek erbapları her yılın mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerinin veya şubelerinin görünen bir yerine asmak zorundadırlar. Bu zorunluluğa uyulmadığı takdirde serbest meslek erbabına VUK'un 353. Maddesinin 4. Fıkrası hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.

Daha sonra yapılan düzenleme ile 13.02.2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun (25.02.2011 Tarih ve 27857, 1. Mükerrer sayılı Resmi Gazete) 82. maddesinde yapılan düzenleme ile; 213 sayılı vergi usul kanununun 5. Maddesinin 5. Fıkrasındaki "levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak zorundadırlar." İbaresini "levhayı almak zorundadırlar." şeklinde değiştirilmiştir.

6111 sayılı Kanun'la değişik VUK'un 5. Maddesinde, "Gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığı'nca belli edilir." hükmü yer almaktadır. Bu hükmün Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak vergi levhası uygulamasına ilişkin esaslar yeniden tespit edilmiştir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan 408 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genelge Tebliği'nde; (27.05.2011 tarihli ve 27946 sayılı Resmi Gazete) vergi levhasının elektronik ortamda alınması ve bulundurulması, e-vergi levhası sorgulaması, elektronik ortamda vergi levhası doğrulama hizmetlerine ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Yapılan düzenlemeyle, serbest meslek erbapları da vergi levhası almak mecburiyetinde olan gelir vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Ayrıca, adi ortaklık, kollektif ve adi komandit şirket şeklindeki işletmelerde her bir ortak için ayrı ayrı vergi levhası alınacak ve Genel Tebliğ'de sayılan yerlerde her bir ortak için ayrı ayrı bulundurulacaktır. Gelir vergisi mükellefleri tarafından gelir vergisi beyannamelerinin verilmesinden sonra vergi levhası, Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından söz konusu beyannamelerde yer alan bilgilere göre oluşturulacak ve mükellefin internet vergisi dairesi hesabına aktarılacaktır. Vergi levhaları sistem tarafından internet vergi dairesi hesaplarına aktarıldıktan sonra, mükellefler, internet vergi dairesinden bizzat kendileri veya 3568 sayılı kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler ( meslek mensupları) aracılığıyla, gelir vergisi mükellefleri için 1 Nisandan itibaren, vergi levhalarının 31 Mayıs günü sonuna kadar yazdıracaklardır. Yazdırılan vergi levhalarının belirtilen yerlerde bulundurulması mecburidir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri olup gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermeyen mükellefler vergi levhalarını beyannamelerini vermelerini müteakip bağlı oldukları vergi dairesinden temin edeceklerdir.

Genel tebliğe göre vergi levhası almak ve bulundurmak zorunluluğu olan mükelleflerin vergi levhasını bulundurmak mecburiyetinde oldukları yerlerde yapılan denetimlerde bulundurma mecburiyetine uyulmadığının tespit edilmesi durumunda, her bir tespit için VUK'un 353. Maddesinin 4 numaralı bendine istinaden özel usulsüzlük cezası kesilecektir. 411 Sıra Numaralı VUK'un Genel Tebliği'ne (26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete) göre her bir tespit ayrı ayrı ceza tutarı uygulanacaktır.

#### 4.1.2.7. Muhafaza ve İbraz Ödevi

VUK'un 253. Maddesinde düzenlenen "defter ve vesikaları muhafaza" başlıklı maddeye göre; serbest meslek erbapları tutacakları defterleri, düzenleyecekleri makbuzları ve diğer vesikaları, buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmesi mecburiyetindedirler.

Yine aynı Kanunun 254. Maddesinde bu konuyla ilgili bir düzenleme yapılmıştır. 254. Kanundaki düzenleme şu şekildedir; *"Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlarda almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarının tanzim tarihlerini takip eden yıldan başlayarak 5 yıl süreyle muhafaza etme zorundadırlar."* (VUK, Md: 254).

Ayrıca VUK'da muhafaza mecburiyetinin yanı sıra ibraz yükümlülüğünün de düzenlenmiş olduğu görülmektedir.

Bu konuyla ilgili VUK'un 256. Maddesi şu şekildedir; *"Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. Maddesi ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurun talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda olduğu"* (VUK, Md:256) şeklinde düzenlenmiştir.

Mükelleflerin yerine getirmeleri gereken bazı mecburiyetleri vardır. Bu mecburiyetleri yapmamaları durumunda VUK' a göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

Özel usulsüzlük cezası şu hallerde kesilir;

Mükelleflere bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda, haklarında VUK'un ceza hükümlerinin uygulanacağı ilgililere yazılı olarak bildirilir.

Sonuç olarak Kanunun ilgili maddelerinden, serbest meslek erbaplarının tutacakları defterleri, düzenleyecekleri makbuzları ve diğer vesikaları, ilgili

buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde oldukları anlaşılmaktadır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ ALGISI VE VERGİ ALGISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

#### 1. VERGİ, VERGİ ALGISI VE VERGİ ALGISI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Devletin önemli gelir kaynaklarından olan vergi kavramı, geçmişten günümüze dek önemini koruyan ve dinamik bir şekilde devam eden bir kavramdır. En yalın ifadeyle devletin örgütlenmesi ve teşkilatlanması amacıyla ve kendi vatandaşlarına sunduğu hizmetlerin finansmanını karşılamak adına yapılan, devletin cebren ihtiyaç duyup topladığı kamu gelirleridir. Vergi kavramından bahsedilmek için, öncelikle devlet ve toplum kavramlarının var olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, yerleşik hayata geçiş ve devlet formunun oluşması ile birlikte doğan finansman vergiler ile sağlanmıştır.

##### 1.1. VERGİ KAVRAMI

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla yasal sınırlar içerisinde topladığı kaynaklar, genel olarak kamu gelirleri olarak adlandırılmaktadır. Bu toplanan gelirler ile devlet, fonksiyonlarını yerine getirmekte ve vatandaşlarına kamu hizmeti sunmaktadır. Bahsi geçen kamu gelirleri egemenlik gücüne dayanarak -cebren- topladıkları ve egemenlik gücüne dayanmayan -zorunlu olmayan- gelirler olarak sınıflandırılabilir. Bilindiği üzere devlet, egemenlik gücünü kullanarak, vatandaşlarından zor kullanarak, kamu geliri toplayabilmektedir. Bununla birlikte serbest ekonominin ortaya çıkışıyla birlikte, devlet piyasada bir özel teşebbüs gibi davranarak faaliyet yürütebilir ve gelir elde edebilir. Bu durumda elde ettiği gelir, kamu geliri olmakla birlikte, egemenlik gücüne dayanmamaktadır. Bu gelir türünün en bilindik örneği patrimonium yani mülklerini kiraya vermek suretiyle elde ettiği gelirlerdir. Diğer taraftan kamu gelirleri arasında en aktif olarak kullanılan ve başvurulan yöntem vergilerdir. Bununla birlikte resim, harç, şerefiye, parafiskal gelir, fonlar, senyöraj gelirleri gibi çeşitli kamu gelir kalemleri bulunmaktadır.

Vergi kelime manası olarak “vermek” kelimesinden türemiştir. Güncel Türkçe Sözlük’te “kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak

dolaylı yoldan herkesten topladığı para” olarak tanımlanmıştır (TDK, 2019). Tanımdan da anlaşılacağı üzere, devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla, toplumu oluşturan birey ve kurumlardan mali ödeme güçleri oranında, karşılıksız olarak ve cebren topladığı iktisadi değerlerdir (Nadaroğlu, 1989: 213). Vergi sadece parasal bir olgu değildir. Aynı zamanda aynı olarak da vergi toplanması tarihte çokça karşılaşılan bir durumdur. Vergi, günümüzdeki modern halini almadan önce, devletin sadece belirli bir hizmetinin karşılığı olarak (koruma, adalet gibi) kullanılmıştır. Ancak modernleşen devlet anlayışı ile birlikte vergiler, nakdi ve karşılıksız bir ödeme aracına dönüşmüştür.

*“Devlet veya devletten aldığı yetkiye sahip diğer kamu tüzel kişilerinin, egemenlik hakkına dayanarak, ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve önceden belirlenmiş kurallara göre alınan; kişilerin gelirlerinde azalmaya yol açan, kanuni ve zorunlu ekonomik değerlerdir.”* Tanımdan yola çıkarak verginin özellikleri aşağıdaki gibi belirtilebilir.(Demir, 2008: 46).

- Devlet veya devletin yetki verdiği organlarca alınır,
- Egemenlik hakkına dayalı olarak alınır,
- Ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerinin finansmanı için alınır,
- Kişilerin mali güçlerine göre alınır,
- Karşılıksızdır,
- Önceden belirlenmiş kurallara göre alınır,
- Kişilerin gelirlerinde azalmaya neden olur,
- Kanuni düzenlemeyle alınır,
- Zorunludur,
- Bireylerden devlete bir tür ekonomik transferidir (Demir, 2008: 46).

1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde vergi ödevi başlığı altında *“herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali ödeme gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* şeklinde vergi kavramı yasal olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere vergiler, toplumdaki herkese, mali ödeme güçlerine oranında uygulanmaktadır. Ancak vergi teorisinin de en önemli sorunu olarak bilinen

vergilerin toplumdaki kişiler arasında nasıl dağıtılması gerektiği, geçmişten günümüze dek tartışılmaya devam etmektedir (Edizdoğan, 2002: 60).

1982 Anayasası'nın 73. Maddesinin devamında “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadesi yer almaktadır. Vergilemenin geleneksel ve bilinen tek fonksiyonu mali amaçtır. Çünkü vergiler kamu harcamalarını finanse etmek için alınmaktadır (Eker, 2005: 147). Bununla birlikte vergilerin iktisadi ve sosyal amaçları da bulunmaktadır. Vergiler ekonomik hedeflere ulaşmak için kullanılan bir politika aracı olarak da kullanılmaktadır (Beşel, 2015: 3). Vergilerin sosyal amacı ise, gelir dağılımı ve sosyal adalet noktasında gündeme gelmektedir. Özellikle toplumdaki gelir eşitsizliğini gidermek amacıyla yapılan vergisel düzenlemeler ile verginin sosyal amacı inşa edilmeye çalışılmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 121).

Modern bir verginin oluşumu yıllar içerisinde ve belirli ilkeler ve kurallar doğrultusunda ancak mümkün olmuştur. Bu bağlamda vergileme ile arzu edilen hedeflerin gerçekleşmesi için konulan vergilerin uyum içinde çalışması ve işlemesi gerekmektedir (Pehlivan, 2005: 155). Dolayısıyla vergi ilkeleri olarak bilinen birtakım kurallar neticesinde vergi kavramı oluşturulmaya çalışılmıştır. Vergileme ilkeleri ile olması gereken vergiler bir kural içerisinde uygulanması amacını taşımaktadır (Tekin, 1978: 5). Bir diğer deyişle toplumun arzu ettiği ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleşebilmesi için gerekli zemini hazırlayan ve sağlıklı bir vergi ağının kurulabilmesi için toplumun vergilemeye ilişkin genel kuralların oluşması vergi ilkeleri sayesinde mümkün olabilmektedir (Edizdoğan, 2007: 134). Bu bağlamda vergileme ilkelerinin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Turhan, 1993: 190):

- “Vergileme ilkeleri normatiftir. Diğer bir deyişle olanı değil, olması gerekeni dile getirir.
- Ülkeler arası değişiklik gösterebilir, aynı durum uygulanacağı dönem itibarıyla de geçerlidir. Zira bu ilkeler toplumsal dinamikler ile ortaya çıkmıştır. Diğer yandan ekonomik veya siyasi durum da vergileme ilkelerinin değişimine yol açabilmektedir.

- Vergileme ilkeleri arasında güçlü birer bağ bulunur, her biri diğerinin ya nedenidir ya da sonucu. Bu nedenle vergileme ilkeleri bir bütun olarak değerlendirilmelidir”.

Vergileme ilkelerine ilişkin tarihte pek çok farklı görüş sunulmuştur. Ancak en çok kabul gören kurallar Adam Smith ve Adolph Wagner tarafından dile getirilmiştir. Adam Smith 1776 yılında yazmış olduğu “Ulusların Zenginliği” isimli kitabında iyi bir vergi sisteminin hangi prensipler üzerinden inşa edileceğini ifade etmiştir. Ona göre iyi bir vergi sistemi “adil”, “belirli”, “uygun” ve “iktisadi” olmalıdır. Diğer taraftan A. Wagner ise daha geniş perspektiften vergileme ilkelerini ele alarak gruplandırmıştır. Bunlar, “yeterlilik” ve “esneklik” ilkelerinin yer aldığı i) mali ilkeler, “uygunluk” ilkesinin oluşturduğu ii) iktisadi ilkeler, “genellik” ve “eşitlik” ilkelerinin yer aldığı iii) ahlaki ilkeler ve “belirlilik”, “uygunluk”, “iktisadilik” ilkelerinden oluşan iv) teknik ve idari ilkelerdir (Gökbunar, 1998: 5).

**Tablo 1. Vergileme İlkeleri**

<b>Mali Vergileme İlkeleri</b>	
<b>Verimlilik (Yeterlilik İlkesi)</b>	Belirli bir dönemde, vergileme sonucu elde edilmesi beklenen gelirin, kamu hizmetlerini karşılama açısından yeterli olmasıdır (Akdoğan, 2009: 210).
<b>Esneklik İlkesi</b>	Vergi gelirlerinin değişen şartlara göre yukarı-aşağı hareket edebilmesidir (Pehlivan, 2005: 159).
<b>İktisadi Vergileme İlkeleri</b>	
<b>İktisadi Etkinlik İlkesi</b>	Vergilerin, kişilerin tasarruf, yatırım, çalışma veya boş zaman tercihini ve ekonomik büyümeyi olumsuz etkilememesidir (Dileyici, 2003: 92).
<b>Ahlaki Vergileme İlkeleri</b>	
<b>Adalet İlkesi</b>	Eşit durumda olanların eşit muameleye tabi tutulmaları ve ödeme güçleri ile orantılı vergilendirilmesidir (Neumark, 1970: 21).
<b>Fayda İlkesi</b>	Bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında elde ettikleri fayda oranında kamu hizmetlerinin finansmanına katılmalarıdır (Tekin, 1978: 10).
<b>Ödeme Gücü İlkesi</b>	Vergilerin mükellefin ekonomik ve mali gücüne uygun şekilde olmasıdır (Tekin, 1978: 21).
<b>Eşitlik İlkesi</b>	Mali ödeme güçleri eşit durumda olan bireylerin aynı (yatay eşitlik), farklı mali ödeme gücüne sahip olan bireylerin ise farklı (dikey eşitlik) vergilendirilmesidir (Gökbunar, 1998: 10).
<b>Genellik İlkesi</b>	Herkesin; dil, din, ırk ya da sınıf ayrımı gözetmeksizin ödeme gücüne uygun bir şekilde vergi ödemesidir (Aktan, 2001: 135).
<b>Teknik ve İdari Vergileme İlkeleri</b>	
<b>Kanunilik İlkesi</b>	Vergilemeye ilişkin hüküm ve düzenlemelerin kanunla yapılmış olmasıdır (Öz, 2004: 72).
<b>Belirlilik (Kesinlik) İlkesi</b>	Ödenecek vergi keyfiyete bağlı değil, kesin, açık ve belirli olmalıdır (Turhan, 1998: 191).
<b>İstikrarlılık İlkesi</b>	Vergi kanunlarının ve uygulamalarının mümkün olduğunca az değiştirilmesidir (Şenyüz, 1993: 209).
<b>Tasarruf İlkesi</b>	Verginin tarh ve tahsil masraflarını en aza indirilme amacıyla uygulanır (Turhan, 1998: 206).

Vergileme ilkeleri ile vergilemenin temel özellikleri ve kuralları oluşturulmaya çalışılmıştır (Türk, 2010: 119). Diğer bir deyişle en iyi vergi sisteminin nasıl olması gerektiği bu ilkeler sayesinde daha yalın bir şekilde ortaya konulmuştur (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 1998: 106). İyi ve etkin bir vergileme, vergilemenin ortaya çıktığı ilk dönemden beri çokça tartışılmaktadır. Bu bakımdan vergileme ilkeleri normatif değerlerden oluşmakta ve amaca ulaşmak için yapılması gereken kuralları içermektedir.

### **1.1.1. Geçmişten Günümüze Vergi**

Verginin tarihsel gelişimini İlk Çağ döneminden başlatmak mümkündür. Nitekim Antik Yunan ve Roma İmparatorluklarında verginin ilk halinin uygulandığı bilinmektedir (Aksoy, 1994: 20). Merkezîyetçi yapıların ön planda olduğu, devlet yapılarının minimum düzeyde faaliyet gösterdiği dönemde, saray ve yönetsel faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan gelir ihtiyacı, kimi zaman aynı kimi zaman nakdi kimi zaman da bedeni olarak karşılanmıştır. Söz konusu dönemde vergi verme, bireyler nezdinde erdemli bir davranış olarak kabul edilmekte olup ve vergi toplama işini sadece bu işle uğraşan kişiler tarafından yapıldığı bilinmektedir (Güran, 1999: 20).

Roma İmparatorluğu döneminde devlet fonksiyonlarının genişlemesi, kamu gelirlerine olan ihtiyacı arttırmıştır. Bu nedenle vergi, zorunlu bir hale dönüştürülmüş ve devletin gelir ihtiyacı bu yol ile halledilmeye çalışılmıştır (Güran, 1999: 20). Bununla birlikte günümüzdeki anlamından çok daha farklı bir formda alınan vergi, netice itibarıyla aynı amaç için toplanmıştır.

Toplumsal faaliyetlerin kısıtlı olduğu İlk ve Orta Çağ dönemlerinde genellikle ekonomik faaliyetler tarıma dayalı olarak şekillenmiştir. Bu durum vergilendirmeyi de doğrudan etkilemiş ve vergi gelirlerinin iklime göre, zamana göre ve elde edilecek olan mahsule göre değişmesi gündeme gelmiştir (Giray, 2001: 9). Dolayısıyla zamanla vergilendirmeye ilişkin değişiklikler yaşanmıştır.

Vergilerin zorunlu hale gelmesiyle birlikte bazı ahlaki olmayan veya sadece kamu hizmetlerini karşılamak niyetiyle yapılmamış faaliyetlerin finansmanı için de bu yola başvurulmuştur. Örneğin savaşta mağlup olanların hayatlarının bağışlanması

karşılığında baş vergisi vermeleri, ya da medeni durumu göz önüne alarak vergilendirmeye gidilmesi bu tür örneklerin yaşanmasına neden olmuştur (Falay, 1989: 11).

Orta Çağ, vergilemeye ilişkin görüşlerin radikal bir şekilde değiştiği dönemdir. Dönemin ileri gelen düşünürlerine göre vergi, devletlerin normal (olağan) gelirleri arasında yer almamalıdır (Falay, 1989: 12). Örneğin Aquinalı Thomas, vergilerin devletler için birincil gelir kaynağı olmadığını ve zorda kalınması durumunda bu yola başvurulması gerektiğini söylemiştir (Neumark, 1951: 370). Ayrıca pek çok düşünür de vergilemenin asli bir yol olmadığını ve israfların veya lüks tüketimin finansmanında vergilerin kullanılmasının gayri-ahlaki olarak gördüğü bilinmektedir (Giray, 2001: 18).

Nitekim verginin olağan bir kamu geliri olarak kullanılmaya başlanması ve bunun keyfiyet usulüne göre yapılması halk nezdinde olumsuz karşılanmasına neden olmuş ve devletin bu uygulamasına yönelik tartışmalar başlamıştır. Özellikle kişisel hakların gelişimiyle paralel olarak vergilemenin bir sınırının olması gerektiği düşüncesi toplum tabanında kabul görmeye başlamıştır. Bu durumun tarihteki ilk yansıması 1215 yılında İngiltere Kralı Yurtsuz John'un vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı Magna Carta Libertatum olmuştur (Çağan, 1982: 15). Olayın arka planında; ilk başlarda savaş veya kıtlık dönemlerinde başvuru vergilerin, sonradan olağanlaşması ve sık sık bu yola başvurusu yatmaktadır. Netice itibariyle ağır vergi yüküne maruz kalan halk, meydanlara toplanmak suretiyle bu duruma isyan etmiştir. Bu olay sonucunda, kralın vergilendirme yetkisi kısıtlanmış ve vergileme için meclis onayının alınması esası kabul edilmiştir. İktisat tarihinde bu olay ile birlikte "temsilsiz vergi olmaz" anlayışı ve "vergilerin kanuniliği" kavramları da ilk kez uygulanmaya başlanmıştır.

Vergileme açısından ikinci büyük gelişme Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) olmuştur. 1215 Magna Carta sonrası dönemde krallar tekrardan vergileme yetkilerini meşru olarak gösterme gayreti içine girmişlerdir. İngiltere'de kralın bu isteğine karşı, halkın iradesinin yansıdığı mecliste ise karşılık bulunamamış ve 1625-1629 yılları arasında meclis ve kral arasında vergilendirme yetkisi bağlamında sorunlar yaşanmıştır. Özellikle kralın girişilen savaşların yarattığı ekonomik

daralmayı vergiler ile telafi etmeye çalışması, meclisi zor durumda bırakmıştır. Neticede meclisin bazı önerileri doğrultusunda kralın vergilendirme yetkileri bir kez daha yasal sınırlar içerisine dahil edilmiştir. Kral ve meclis ile yapılan bu istekler tarihte Haklar Dilekçesi olarak bilinmektedir (Çağan, 1982: 16). Söz konusu isteklerde meclisin onayı alınmadan, kralın borçlanma ya da bağış toplamasının önüne geçilmiş ve değişik adlarla bile olsa vergilendirmenin meclisten habersiz yapılmasının önüne geçilmiş olmuştur. Ne var ki kral söz konusu istekleri sadece ödenek alabilmek için kabul etmiş ve neticede meclisi feshederek, 1640 yılına kadar kapatmıştır (Çağan, 1982: 16). Ancak kralın denetlenememesi ve keyfi vergi uygulamalarına başvurması halk nezdinde tekrar isyanlara yol açmıştır. Sonuç olarak kral halktan gelen tepkilere duyarsız kalamayarak meclisi tekrardan toplamıştır. Meclis almış olduğu kararlar kralın vergilendirme yetkisini tamamen kaldırmıştır.

Dönemler itibariyle vergiye ilişkin olaylar, sürekli olarak savaş ve isyanlar ile paralellik göstermektedir. 1776 Amerika halklarının Britanya'ya karşı ayaklanması ve bağımsızlık mücadelesine girişmesi de vergi bağlamında ele alınabilir (Kayan, 2000: 86). Nitekim aynı şekilde 1789 Fransız İhtilali de kralın keyfi vergi uygulamaları sonucunda halkın vermiş olduğu tepkiyle çıkmıştır.

Zamanla vergiler, devletler için asli gelir kaynakları olma özelliklerini korumakla birlikte, daha modern bir yapıya bürünmüş ve belirli bazı kriterleri taşımaya başlamışlardır. Bu bağlamda eşitlik, kanunilik ve genellik ilkelerinin gelişimi gün geçtikçe daha da uygulanabilir bir hale gelmiştir.

Mevcut ekonomik sistemlerin değişmesi de vergilere olan bakışın değişmesine neden olmuştur. Merkantilist dönemde vergiler ekonomiye müdahale aracı olarak görülürken, fizyokratlar kısıtlı bir alanda vergilerin konulmasını ve ekonomide çok fazla yer almaması gerektiğini savunmuşlardır (Galbraith, 1987: 52). Liberaller ise verginin bireylerin tüketimlerini ve dolayısıyla özgür iradelerini kısıtlayan bir araç olarak görmüşlerdir. Vergilemeye ilişkin bu görüşler 1929 Büyük Buhran ile tamamen değişerek, vergilerin devletlerin konjonktürel ekonomi politikalarını uygulamada, asli birer politika aracı olarak kabul edilmesine neden olmuştur. Keynesyen bakış açısıyla, fonksiyonel maliyenin ortaya çıkması, vergilere yüklenen değeri arttırmıştır. Günümüzde halen daha vergilerin optimal uygulama



alanı tartışmaları mümkün olmasına rağmen, aktif birer politika aracı olarak kullanılmaları devam etmektedir.

### **1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi**

Osmanlı Devleti'nde vergiler “tekalif” veya “teklif” kelimeleri ile bilinmektedir. Vergi koyma yetkisi padişaha ait olup, yetkisini kullanma konusunda herhangi bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Ancak vergisel düzenleme anlamında 19. Yüzyıla gelindiğinde birtakım değişikliklere gidilmiştir (Varcan, 1987: 5).

Osmanlı Devleti'nin kuruluş ve yükseliş dönemlerinde ganimet kazançlarının yüksek olması, ekstra bir mali kaynak ihtiyacını doğurmamıştır. Bu nedenle Osmanlı Devleti'nin bir vergi devleti olmadığı görüşü hakimdir. Nitekim halktan toplanan vergiler genellikle İslam hukuku geleneğini devam ettiren türden olmuştur. Gayrimüslimlere yönelik ise cizye ve haraç uygulaması söz konusu olmuştur (Edizdoğan, 2002: 2).

Osmanlı Devleti'nde vergiler kuruluş ve yükseliş dönemlerinde genellikle şeriata uygun şekilde alınan vergiler olmakla birlikte, daha sonraki yıllarda farklı vergi uygulamalarına da yer vermiştir. Bu bağlamda Osmanlı Devleti'nde vergileri şer'i ve örfi vergiler olarak ayırmak mümkündür. Genel olarak şer'i vergiler, İslam hukukuna uygun, Müslüman tebaadan alınan aşar ve zekat ile gayrimüslim tebaadan alınan cizye ve haraç olarak uygulanmıştır. Osmanlı Devleti'nin tarım ekonomisi yürüttüğü bilindiğinden, en önemli vergi geliri tarım ve hayvancılık üzerinden alınan vergiler olmuştur (Tosuner ve Arıkan, 2006: 28). Bu noktada aşar ve ağnam vergilerinin önemi büyüktür. Örfi vergiler ise zamanla, devlet ihtiyaçlarının artması neticesinde uygulanmaya başlanmıştır. Örfi vergiler, oran ve muafiyeti padişahın kendisinin belirlediği vergilerdir. Başlangıçta az miktarda bulunan örfi vergiler zamanla çoğalmış ve vergi yükünü ağırlaştıran önemli bir etken olarak dikkat çekmektedir (Güçlü, 2002: 110).

Örfi vergilerin en önemlisi ve bilineni ağnam vergisidir (Eroğlu, 2010: 62). Bununla birlikte geçitlerden alınan derbent vergisi, Osmanlı sularındaki gemilerde görevlilere ödenen ve halktan toplanan kürekçi bedeli, olağanüstü dönemlerde alınan avarız vergisi, seferler sırasında ordunun ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla alınan

imdadiye-i seferiye vergisi, barış zamanlarında alınan imdadiye-i hazariye vergisi gibi çeşitli örfi vergiler uygulanmıştır (Güçlü, 2002: 89). Bununla birlikte büyükbaş hayvanlardan alınan ağnam ile birlikte küçükbaş hayvanların üzerinden alınan ağıl vergisi ve deve vergisi ile hayvancılık alanında vergileme sağlanmaya çalışılmıştır (Eskicioğlu, 2007: 226).

Tanzimat Fermanı ile birlikte bu ikili vergi yapısı, daha kurumsal bir hale getirilerek, vergisel anlamda birtakım reformların uygulanmasına geçilmiştir. Bu anlamda Tanzimat ile birlikte modern vergilemenin Osmanlı Devleti'nde başladığı söylenebilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı Devleti'nde her ne kadar modernleştirilmeye çalışılan bir vergi sistemi olsada yine de ortaçağ kalıntısı bir miras devir almıştır. Ağnam ve aşar vergisi Cumhuriyetin ilk yıllarında uygulanmış ve çok kısa süre içerisinde 1925'te Aşar vergisi kaldırılmıştır (Kayan, 2000: 85). Savaştan yeni çıkmış ve nüfusunun birçoğunun savaşta kaybetmiş bir toplumun, ekonomik anlamda ayağa kalkması tarım yoluyla olacağından, tarım üzerindeki vergisel yüklerin azaltılması amaçlanmıştır. 1940-1950 arasında pek çok vergi kanunu çıkarılmış ve dünya ile entegrasyon sağlanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda Varlık Vergisi, Aynı Muamele Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi gibi vergiler çıkarılmıştır (Ejder, 2000: 128).

1950-1960 döneminde halen daha uygulanan birtakım vergilerin yasal olarak düzenlenmesi yapılmıştır. 1961 yılında Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi modern bir yapıya büründürülmüştür (Kumrulu, 1988: 211). Ayrıca Osmanlı Devleti'nde miras kalan hayvan vergisi olarak da bilinen ağnam vergisi kaldırılmıştır ve mükelleflere yönelik birtakım iyileştirmelere gidilmiştir (Yaraşlı, 2005: 21).

1980 döneminde dünya ile vergi uyumlaştırılması amacıyla harcama vergilerine yönelik birtakım değişiklikler ve yeni vergiler görülmüştür. 1985 yılında Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun çıkarılmasıyla vergi anlamında bir nevi reform gerçekleşmiştir. Bu kanunun kabulüyle özellikle Avrupa Devletleri ile vergi sistemlerinin uyumu kolaylaşmıştır (Özer, 1976: 5). 1950 yılında yapılan ilk reform dolaysız vergiler üzerine iken, 1980 döneminde yapılan reform anlayışı dolaylı

vergilere yönelik olmuştur. Dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere nazaran toplanması ve etkisi daha hızlı ve az maliyetli olmasına rağmen, gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkelerde dolaysız vergilerin çoğunlukta olması, toplumun ekonomik yönden zayıf kesimleri üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır (Akalin, 2000: 367). Bu bağlamda vergi sisteminin değişmesinin altında ekonomik konjonktürün değişiminin de etkisi olduğu söylenebilir.

1999 Marmara Depremi sonrası konulan ve “deprem vergisi” olarak bilinen Özel İletişim Vergisi ve daha sonra 2002 yılında kabul edilen Özel Tüketim Vergisi ile yeni vergi uygulamaları yürürlüğe konulmuş ve günümüzdeki vergi sistemi şu anki halini almıştır.

## 1.2. VERGİ ALGISI

Toplu yaşama geçiş ile birlikte insanlar arasındaki iletişim yıllar içerisinde değişerek şekillenmiştir. İnsanlar birbirlerini düşünceleri, inançları, değer ve davranışları yardımıyla algırlar (Oberholzer, 2005: 259). Algı kelimesi “bir şeye dikkati yöneltmek o şeyin bilincine varma, idrak etme” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2019). Dolayısıyla insanların algılarına göre tutum ve davranışları farklılık göstermektedir.

Vergi algısı, insanların iç ve dış uyarıcılar sayesinde vergiye ilişkin yargı veya olgusunun zihninde şekillenen anlamı yada ortaya çıkan düşüncedir (Sağlam, 2013: 319). İnsanların vergiye bakış açısını yansıtan vergi algısı hem mükellef için hem de devletler için vergiyi doğru anlama noktasında önem arz etmektedir. Öyle ki toplumun vergiyi doğru bir şekilde algılaması sonucunda kayıt dışı ekonominin azalması ve vergi gelirlerinin etkin bir şekilde toplanması mümkün olabilir. Dolayısıyla devletin vergi gelirlerini arttırması, daha çok kamu hizmeti ve daha sağlam ekonomik yapının inşa edilmesini kolaylaştıracaktır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 126). Bu durumun tersi halinde, yani toplumdaki bireylerin vergiyi olumsuz algılamaları durumunda, vergi gelirlerinde azalma, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artması ve ekonomik istikrarsızlıklar söz konusu olacaktır.

Vergi algısı toplumdan topluma, ülkeden ülkeye, yöreden yöreye değişiklik göstermektedir. Örneğin Türkçede vergi kelimesi “vermek” kökünden türemiştir ve

mükelleflere yönelik bir kavram olarak şekillenmiştir. Diğer bir ifadeyle Türkiye’de vergi denilince bireyler “verilecek şey” olarak algılanmaktadır. Bu durum diğer ülkelerde de geçerlidir. Örneğin vergi kelimesi Fransa’da “impot” kavramı ile ifade edilmektedir ve “rahatsız eden bir yükü yüklenmek” anlamına gelmektedir (Schmölders, 1976: 113).

Bireylerin vergi algılarını iç ve dış uyarıcılar etkileyebilmektedir. İç uyarıcı olarak bireyin cinsiyeti, mesleği, yaşı, eğitim düzeyi, gelir seviyesi gibi faktörler söylenebilirken; dış uyarıcılar daha çok toplumsal dinamiklerden oluşmaktadır. Bu bağlamda toplumdaki vergi bilincinin varlığı, vergi ahlakının ne ölçüde olduğu, gönüllü uyumun ne derece gerçekleştiği önem kazanmaktadır.

### 1.3. VERGİ BİLİNCİ

Verginin cebren uygulanmasının ve tek taraflı bir irade tarafından alınabileceğinin bir sonucu olarak bireylerin vergiye karşı doğal bir direnci oluşmaktadır. Ancak söz konusu tek taraflı irade, vergi toplayacağı kesimin rızasını gözetmekle yükümlüdür, zira karşılıklı rıza veya uzlaşma olmaması durumunda mükellefler vergiye karşı daha farklı dirençler gösterebilmektedir (Aydemir, 1995: 35).

Vergi bilincinin vergi algısı gibi net bir tanımı bulunmamakla beraber, mükelleflerin vergiyle ilgili sahip oldukları farkındalık düzeyidir. Demir ve Ciğerci’ye göre vergi bilinci, kişinin vergiler hakkında sahip olduğu olumlu ve olumsuz tüm bilgi ve algıların toplamını ifade etmektedir. Mükelleflerin vergiler hakkında sahip oldukları olumlu veya olumsuz farkındalık düzeylerinin toplamını ifade etmektedir (Demir ve Ciğerci, 2016: 128).

Vergi bilincinin; verginin farkına varılması, vergi ile ilgili görev ve ödevlerin gönüllü olarak yerine getirilmesi, verginin neden alındığı ve nerelerde kullanıldığını bilme durumları ve buna göre vergiyi içselleştirmeleri olarak tanımlamaları da mevcuttur (Çelik ve Eroğlu, 2014: 302; Taytak, 2010: 498; Sağlam, 2013: 230).

Vergi bilinci, vergiler hakkında kişinin sahip olduğu olumlu ve olumsuz tüm bilgi ve algıların toplamını ifade etmektedir. Mükelleflerin vergiler hakkında sahip oldukları olumlu veya olumsuz farkındalık düzeylerinin toplamını ifade etmektedir.

Vergi bilinci gelişmiş ve yerleşmiş olan toplumlarda, vergi gelirleri etkin bir maliye politikası olarak kullanılabilir. Bununla birlikte vergi bilincinin artması toplumun vergisel mevzuatın farkında olması anlamına geldiğinden, vergi idaresinin üzerindeki idari ve kontrol yükü hafifleyecek ve sağlıklı bir vergi sisteminin oturtulması kolaylaşacaktır. Bu bakımdan bireylerin vergi algısı ve bilinci, genel ekonomik durumu da doğrudan etkileyebilmektedir.

Vergi bilincinin sağlanabilmesi için, sadece mükelleflere yönelik politikalar değil, tüm toplumun yararlanacağı eğitimler ve algılar oluşturulmalıdır. Örneğin ilköğretim düzeyindeki çocuklara verilecek vergi eğitimleri ile vergi bilincinin sağlanması kolaylaşabilmektedir (Çakır, 2010: 20). Bununla birlikte vergi algısının iyileşmesi ve vergi bilincinin sağlanması neticesinde bireylerin vergi kaçırma eğilimleri azalacak ve kayıtlı ekonomi gelişecektir (Gürler Hazman, 2009: 57).

Diğer taraftan vergi bilinci toplumsal bazı değerler çerçevesinde olumlu veya olumsuz etkilenebilmektedir. Bireylerin ahlaki değer yargıları, onların vergi bilincini doğrudan şekillendirebilmektedir. Bu bağlamda vergiye ilişkin vergi ahlakı kavramı önem kazanmaktadır.

#### 1.4. VERGİ AHLAKI

Ahlak kavramı, bireyin veya toplumun benimsediği kural ve normların tümüdür. Ahlak ile amaçlanan bireylerin ve dolayısıyla toplumların erdemli bir yapıya bürünmesidir. Genel olarak teorik ve pratik ahlak olarak ikiye ayrılmakla birlikte; teorik ahlak kurallar çerçevesinde normatif bir olgu iken, pratik ahlak bireylerin davranışları neticesinde şekillenmektedir. Vergi ahlakı da pratik ahlak bünyesinde oluşmaktadır (Tosuner ve Demir, 2007: 3).

Vergi ahlakı, bireyleri vergi ödemeye yönelten tutum ve davranışları ile açıklanmaktadır (Saygın, 2013: 49). Diğer bir ifadeyle mükelleflerin yakalanma riski olmamasına rağmen vergilerini gönüllü bir şekilde ödemelerini yani vergiye gönüllü uyumlarını açıklayan en önemli husus vergiye karşı “içsel motivasyon” olarak ifade edilen “vergi ahlâkı”dır (Demir, 2008: 46). “*İçsel motivasyon (intrinsic motivation), dışardan herhangi bir zorlama ve baskı unsuru olmaksızın vergiyi gönüllü olarak ödemeye işaret etmektedir*” (Demir, 2008: 46). Daha geniş tanımıyla, ödenen vergi

ile ödenmesi gereken vergi arasındaki ilişkiyi doğrudan etkileyen mükellefin tutum ve davranışlarının tümüne vergi ahlakı denir (Şenyüz, 1995: 14).

Mükelleflerin herhangi bir baskı altından kalmadan, gönüllülük esasına dayanarak, tamamıyla içsel motivasyon olarak tabir edilen vergi ahlakı, vergisel anlamda görev ve yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellef davranışıdır (Kitapçı, 2010: 83). Bu sayede kayıt dışı ekonomik faaliyetler ve vergi kaçırma/kaçınma gibi ahlaki olmayan yöntemlerden uzaklaşılması da sağlanabilir.

Vergi ahlakının oturduğu bir toplumda vergileme etkin ve efektif bir maliye politikası aracı olarak kullanılabilir. Ayrıca vergiye karşı gönüllü uyumun da zeminini hazırlayan ana etken vergi ahlakıdır (Nadaroğlu, 1989: 333). Bu bakımdan mükelleflerin vergiyi nasıl algıladıkları, vergileme ahlakının nasıl şekillendiği ve vergi bilincinin olup olmadığı vergiye uyumu doğrudan etkilemektedir.

## 1.5. VERGİ UYUMU

Vergi uyumu, mükelleflerin vergiden kaynaklı görev ve yükümlülüklerini vergi kanunlarında yer alan kurallara uygun bir şekilde, zamanında beyan etmesi ve yerine getirmesini ifade etmektedir (Tunçer, 2002a: 109). Bununla birlikte vergi uyumu genellikle vergi ödeme durumu olarak da bilinmektedir (Gürler Hazman, 2009: 54). Mükelleflerin vergiye konu olan gelirlerini doğru bir şekilde beyan etmesi ve bu beyana dayalı olarak vergilerini ödemesi vergi uyumunun yüksek ve sağlam olduğunun bir göstergesidir (Macho-Stadler ve Perez-Castrillo, 2004: 349).

Bireylerin vergi uyumu genel olarak iki şekilde mümkün olabilmektedir. Bunlardan birincisi temelini yaptırım ve ceza riskiyle birlikte korkunun oluşturduğu ekonomik yaklaşım modeli, ikincisi ise vergiyi psikolojik olarak algılama olarak bilinen ahlaki duygular teorisidir (Aktan, 2006: 126). Ahlaki duygular teorisinde içsel motivasyonlar son derece önemlidir. Toplumda vergi ahlakı sağlanmış ise, bireyin utanma duygusu da bir motivasyon kaynağı olarak kullanılabilir. Bununla birlikte vergilerin, sunulan hizmetlerin karşılığı olarak görülmesi de mükellefleri vergiye uyum sağlama noktasında bir motivasyon oluşturmaktadır.

## 1.6. VERGİ PSİKOLOJİSİ

Vergileme konusunda vergiyi koyan irade bunu tek taraflı bir işlem olarak yapmakta ve vergiyle direkt muhatap olanlar ise bu durumdan kaçınmamaktadır. Dolayısıyla vergi ile karşı karşıya olan bireylerin ekonomik durumlarının yanında psikolojik durumlarının da önemi vardır. Çünkü bireyler o anki ruh durumları ve vergiye olan bakış açıları doğrultusunda vergiye uyum sağlayabilmekte veya vergiden kaçınmaya çalışmaktadır.

Vergi ile karşı karşıya olan bireylerin veya grupların vergiyi algılayış biçimleri, düşünceleri doğrultusunda, vergiye karşı geliştirdikleri tepkiler vergi psikolojisi kavramı ile tanımlanabilmektedir (Çiçek vd., 2008: 17). Diğer bir deyişle vergi psikolojisi, vergi ile ilgili geliştirilen bireysel ve toplumsal tepkileri ve olayları incelemektedir.

Bilindiği gibi vergiler, hükümetler için büyük oranda seçim aracı olarak kullanılmaktadır. Bu bakımdan vergilemeye ilişkin değişiklikler, bireylerin siyasi tercihlerinin de değişmesine yol açabilmektedir (Şenyüz, 1995: 5).

Genel olarak vergi psikolojisinin vergilemede etkinliği sağlama ve vergi uyumunu sağlama gibi amaçları bulunmaktadır (Demirtaş, 2017: 16). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu hem etkinlik hem de vergi sisteminin işlerliği açısından son derece önemlidir. Gönüllü uyum ile birlikte, mükellefler kendi rızaları ile vergilerini eksiksiz bir şekilde ve zamanında ödeme yolunu seçmektedir. Bu durum vergi uyumu olarak bilinmekle birlikte, vergi psikolojisi, vergi ahlakı, uyumu ve bilinci ile doğrudan ilişkilidir. Bu noktada vergi psikolojisinin, vergi koyucular tarafından iyi analiz edilmesi, etkinlik açısından da önemlidir. Örneğin, vergilemede etkin olmayan bir uygulamaların kaldırılarak, mükellefe daha uygun ve tepki gösterme ihtimalinin düşük olduğu yeni vergilerin konulması etkinliği sağlayabilmektedir (Cansız, 2006: 116).

## 2. MÜKELLEFLERİN VERGİ ALGISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

VUK'un 8. Maddesinde mükellef kavramı açıklanmaktadır. İlgili maddeye göre "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişiler" mükellef olarak nitelendirilmiştir. Daha geniş bir ifadeyle vergi borcunu

ödeyen ve kanunlarla üzerine düşen görev ve ödevleri yerine getiren kişi veya kurumlar vergi mükellefidir (Arslan, 2000: 25).

Görüldüğü üzere vergileme ilişkisinde devlet ve mükellef olmak üzere iki taraf söz konusudur. Devlet egemenlik gücüne dayanarak, cebren mükelleflerden vergi ödemelerini talep etmektedir. Dolayısıyla mükellefin bu durum karşısında birtakım tutum ve davranışlar sergilemesi normaldir. Mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır. Bunlardan bazıları içsel motivasyondan kaynaklanmakta, bazıları ise toplumsal dinamikler ile ortaya çıkmaktadır.

Demokratik ülkelerde vergi sistemlerinin bireylerin vergi algılarını ve tutumlarını doğrudan etkilediği bilinmektedir. Fakat tüm bireyler üzerinde bir değişim yaratmayacağı da unutulmamalıdır (Cloyd ve Weaver, 2012: 1). Bireylerin üzerindeki yarattığı değişime neden olan faktörlerin belirlenmesi, vergi politikalarının daha efektif ve sağlıklı olmasını mümkün kılmaktadır (Saruç ve Sağbaş, 2003: 80).

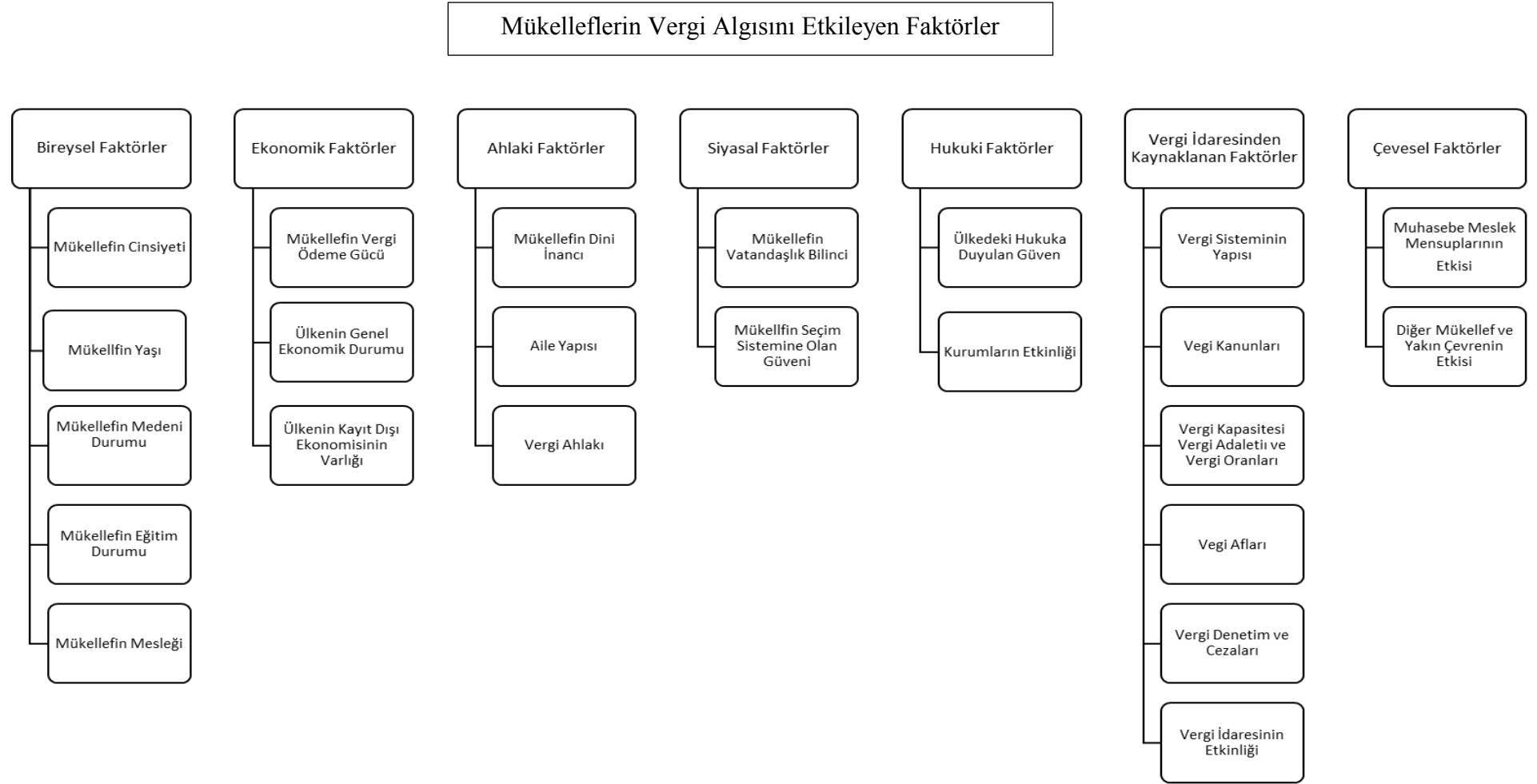
Mükelleflerin vergiyi algısı ve vergiye karşı tutum ve davranışlarını belirleyen çeşitli etmenler vardır. Genel olarak söz konusu etmenler yedi (7) başlık altında toplanabilir. Bunlar;

- Bireysel Faktörler,
- Ekonomik Faktörler,
- Ahlaki Faktörler,
- Siyasal Faktörler,
- Hukuki Faktörler,
- Çevresel Faktörler ve
- Vergi İdaresinden Kaynaklanan Faktörler.

Çalışmada açıklanacak olan mükelleflerin vergi algısını etkileyen ve belirleyen faktörler başlıklar halinde aşağıdaki şekilde gösterilmiştir. Yedi (7) başlık, ayrı ayrı incelenerek, alt başlıklar ile birlikte ayrıntılı olarak mükelleflerin vergi algısını nasıl etkiledikleri açıklanmaya çalışılacaktır.



**Şekil 1. Vergi Algısını Etkileyen Faktörler**



**\*Şekil tarafımızdan oluşturulmuştur.**

## 2.1. BİREYSEL FAKTÖRLER

Vergi mükelleflerinin vergi algısını; bireylerin cinsiyetleri, yaşları, meslekleri, medeni ve eğitim durumları gibi bireysel faktörler doğrudan etkilemektedir. Özellikle mükelleflerin cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim düzeyi ve meslekleri vergi algısını olumlu veya olumsuz anlamda şekillendirmektedir.

### 2.1.1. Mükellefin Cinsiyeti

Mükelleflerin cinsiyetleri vergi algısının oluşumunda önemli bir faktördür. Yapılan çalışmalarda kadınların erkeklere nazaran vergiye daha fazla gönüllü uyum sağladıkları ve erkeklerin vergiden kaçınma için daha çok meyilli oldukları tespit edilmiştir. Kadın istihdamının artmasıyla bu durum azalmaya başlasa da kadınların vergiye uyumu erkeklere göre daha yüksek olduğu kabul edilmektedir (Demir, 2009: 1).

Cinsiyete göre vergi algılarının nasıl değiştiği ve şekillendiğine yönelik yapılan çalışmalara bakıldığında; üniversite öğrencileri ile yapılan bir çalışmada kadınların vergi vermeye daha ılımlı baktıkları (Kasipillai vd., 2003: 135), Türkiye’de üniversite öğrencileri üzerinde yapılan çalışmada ise, erkeklerin vergi vermeyi bir vatandaşlık görevi olarak gördükleri (Ömürbek vd., 2007: 120), 2008 yılında Türkiye’de yaşayan 494 kişi ile yapılan anket çalışmasında erkeklerin kadınlara göre vergi kaçırma eğilimlerinin daha yüksek olduğu (Saraçoğlu, 2008: 26), yine Türkiye’de 176 muhasebeci ile yapılan anket çalışmasında erkek muhasebecilerin kadınlara nazaran vergi kaçırmaya daha fazla karşı oldukları (McGee vd., 2011: 477), Kırklareli ilinde yaşayan 396 kişi üzerinde yapılan çalışmada kadın ve erkeklerin vergiyi algılamaları arasında herhangi bir belirgin farkın bulunmadığı (Akıncı ve Başol, 2015: 174), Adana ilinde 100 muhasebe meslek mensubu üzerinde yapılan anket çalışmasında ise kadın ve erkek muhasebeciler arasında verginin algılanması noktasında belirgin bir farkın olmadığı (Organ ve Yegen, 2013: 265) tespit edilmiştir.

Yapılan çalışmalarda genellikle kadınların erkeklere göre vergi algılarının daha yüksek olduğu ve erkeklerin vergiye karşı aktif tepkilerinin daha çok olduğu görülmüştür. Ayrıca potansiyel vergi mükellefi olan öğrenciler üzerine yapılan

çalışmalarda da yine benzer sonuçlara rastlanılmıştır. Dolayısıyla vergi algısı bakımından cinsiyet önemli bir faktör olmakla birlikte, kadınların vergiye gönüllü uyumları daha yüksektir.

### **2.1.2. Mükellefin Yaşı**

Mükellefin yaşının vergi algısını etkilediğine dair çok fazla bariz çalışma olmamıştır. Ancak genellikle genç bireylerin vergi algılarının daha gelişmemiş olduğu ve vergiden kaçınmanın daha kolay olduğu, bununla birlikte yaş ilerlemiş olanların vergi algısının yüksek olduğu, ancak vergi kaçırmaya daha çok meyilli oldukları da gözlemlenmiştir.

Yapılan çeşitli çalışmalarda yaş ile vergi algısı arasında doğrudan, tutarlı bir ilişki bulunamamıştır. Genellikle gençlerin vergiye gönüllü uyum sağlama noktasında zorluk yaşadığı ve bunun nedeninin gelirlerinin çoğunun tüketime ayırmasından kaynaklandığı düşünülmektedir (Taytak, 2010: 499). Diğer bir çalışmada genç mükelleflerin vergiye olumsuz baktıkları ve bu nedenle vergi kaçırma eğilimlerinin daha yüksek olduğu dile getirilmiştir (Çoban, 2004: 46). Ayrıca gençler, ileri yaştaki bireylere nazaran daha fazla risk alabilmekte ve bu durum genç mükelleflerin vergi uyumunun daha düşük olduğunu göstermektedir (Biberoğlu, 2006: 48).

Yaşlı nüfusun genç nüfusa göre daha fazla kamu hizmetlerinden yararlanması ve bunun vergi vermeleri konusunda bir tetikleyici güç haline gelmesiyle, yaşlı nüfusun vergi algılarının daha yüksek olduğunu göstermektedir (Özdemir ve Ayvalı, 2007: 51). Ancak yapılan bazı çalışmalarda bu durumun tersi de görülebilmekte ve yaşlı nüfusun vergi konusunda gençlere nazaran daha isteksiz olduğu da tespit edilmiştir (İpek ve Kaynar, 2009a: 118). Diğer bir çalışmada, üniversite öğrencileri üzerinde yapılan ve anket uygulanan 21-25 yaş grubu nüfusun vergi algılarının ve bilinçlerinin daha yüksek olduğu (Ömürbek vd., 2007: 120) görülmüştür.

Vergi algıları konusunda yapılan çalışmalarda yaş faktörünün, doğrudan etkili olduğunu gösterir bulgulara rastlanmamakla birlikte, bazı çalışmalarda genç mükelleflerin vergi algılarının daha yüksek olduğu, bazılarında da orta ve ileri yaş

grubundaki mükelleflerin vergiye bakış ve gönüllü uyumlarının yüksek olduğu tespit edilmiştir.

### **2.1.3. Mükellefin Medeni Durumu**

Bireyin bekar, evli, çocuk sahibi olup olmaması gibi özellikler vergiye bakışını ve gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerdir. Örneğin bekar bir birey ile evli bir bireyin vergi algılarının aynı olması beklenmemelidir. Çünkü evli bir birey, kendisi dışında sorumlu olduğu bireyler için de harcama yapmakta ve bu durum harcanabilir gelirini azaltmaktadır.

Yapılan çeşitli çalışmalarda evli mükelleflerin, bekarlara nazaran daha fazla vergi kaçırmaya meyilli oldukları (Birinci, 2010: 109); ancak evli mükelleflerin bekarlara göre vergi algılarının daha yüksek olduğu ve vergiye gönüllü uyum konusunda daha elverişli oldukları (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006: 125); 2006 yılında 32 ülkede yapılan çalışmada ise evli mükelleflerin bekarlara göre vergi ödeme noktasında daha istekli oldukları (Torgler, 2006: 101) tespit edilmiştir.

Sonuç olarak evli mükelleflerin vergi algılarının ve gönüllü uyumluluğunun yüksek olduğu, ancak bekarlara nazaran vergi kaçırma eğilimlerinin de yüksek olduğu görülmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin medeni durumu, vergi algısını etkileyen önemli bireysel faktörlerden biridir.

### **2.1.4. Mükellefin Eğitim Durumu**

Bilindiği gibi eğitim düzeyi yüksek olan bireylerin, ülke gündemini daha doğru analiz etmeleri beklenmektedir. Eğitim seviyesi yüksek olan bireyler, vergi kanunlarındaki ve sistemlerindeki değişiklikleri daha çabuk algılar ve daha çabuk bir şekilde uyum sağlamaktadır. Çünkü eğitim seviyesi yüksek olan mükellefler, verginin ne için alınacağını bilincindedir, dolayısıyla vergi kaçırma eğilimleri düşük seviyelerdedir.

Eğitim seviyesi yüksek olan mükelleflerin, ekonomiyi anlama ve vergiyi ilişkin konulara hakim olma seviyesi artacaktır. Bu durum bilgisi olmayan mükelleflerin yol açtığı işlem maliyetlerini de azaltacaktır, neticede vergileme sistemini ve mevzuatını iyi kavrayan mükelleflerin vergiyi algılaması daha sağlıklı

olacak ve gönüllü uyumu kolaylaşacaktır (Çetin, 2010: 70). Dolayısıyla eğitim ile bireylerin vergiye ilişkin tutum ve davranışlarının yönlendirilmesi mümkün hale gelecektir (Şenyüz, 1995: 34). Bu nedenle gelecekte vergi mükellefi olacak olan öğrencilere, verilecek temel ekonomi ve vergi dersleri ile vergi algıları arttırılabilir ve vergi ahlakı oluşturulabilir (Şenyüz, 1995: 35).

Mükellefin eğitim seviyesi ve vergi algısı arasındaki ilişkiyi ölçmek amacıyla yapılan çalışmalarda genellikle aralarında pozitif bir ilişki olduğu ve eğitim seviyesi ile vergiye karşı ilgi ve ilgi ile doğrusal bir orantı olduğu görülmektedir. 2002 yılında İngiltere’de 860 kişi ile yapılan anket çalışmasında, eğitim seviyesinin artışının vergi algısını yükselttiği (Orviska ve Hudson, 2002: 89); Türkiye’de 1750 kişi ile yapılan anket çalışmasında ise eğitim seviyesi arttıkça verginin nereye harcanacağına bilindiği sonucuna ulaşılmıştır (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008: 38). Bununla birlikte vergi kaçırma eğilimlerinin ölçüldüğü bir diğer çalışmada ise eğitim seviyesi arttıkça, vergi kaçırma eğiliminin düştüğü tespit edilmiştir (Yalama ve Gümüş, 2013: 93).

Eğitim seviyesinin vergi algısını ve buna bağlı olarak vergi ahlakını olumlu yönde etkilediği görülmektedir. Bu bağlamda küçük yaşlarda vergi eğitimi verilmesi bireylerde hem vergiye karşı sorumluluğu arttıracak hem de vergi algısı yüksek bireylerin yetişmesini sağlayacaktır.

### **2.1.5. Mükellefin Mesleği**

Bireylerin meslekleri vergi algısını etkileyen önemli faktörlerdendir. Bazı meslek gruplarındaki mükellefler, üzerindeki vergi yükünü yansıtmaya ile başka birilerine aktarabilir, bazıları da vergi etkisinden kurtulmak amacıyla daha fazla çalışmayı tercih edebilir. Maliye literatüründe gelir etkisi olarak bilinen bu durumun tersinde, bireyler vergi vermektense çalışmaktan vazgeçmeyi tercih edebilirler, bu duruma ise ikame etkisi denilmektedir. Bu durum mükelleflerin vergiye bakışının ve algısının da bir özetidir.

Farklı mesleklere sahip kişiler aynı vergi sistemi içinde aynı şekilde vergilendirilmesi durumunda, katlanılan maliyetler aynı olmayabilir. Örneğin fazla emek gerektiren işlerde çalışanlar, ödedikleri vergi nedeniyle daha fazla subjektif

vergi yükü ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durum ise bireylerin vergi algısını olumsuz etkilemekte ve vergiye uyumu zorlaştırmaktadır (Şenyüz, 1995: 44). Vergilerin bazı meslek gruplarını avantajlı duruma getirmeleri, bireylerin meslek tercihlerinin değişmesine yol açmakta ve bu durum kısmen de olsa vergi kayıplarına yol açmaktadır (Çataloluk, 2008: 221).

Yapılan çalışmalarda doktor, avukat, muhasebeci gibi ahlak değerleri yüksek olan meslek gruplarına mensup mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun diğer meslek gruplarına göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (Alm ve Torgler, 2006: 224). Türkiye’de mesleklere yönelik çalışmalar yeterince yapılmamıştır. Ancak yapılan çalışmalarda stopaj usulü ile vergilendirilen meslek gruplarında vergi kaçırma eğiliminin düşük seyrettiği, beyana dayalı vergi ödeyen mesleklerde ise vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerinin daha yüksek olduğu görülmüştür (İlhan, 2007: 7).

Mükelleflerin meslekleri vergiye karşı gösterecekleri tutum ve davranışları doğrudan etkilemekle birlikte, yansıtma gibi mekanizmalar ile vergi yükünden kaçınma sonucunu da doğurmaktadır. Ancak genellikle toplumsal algılarının yüksek olduğu meslek gruplarında vergi algısının yüksek olduğu görülmektedir.

## 2.2. EKONOMİK FAKTÖRLER

Mükelleflerin vergi algısını etkileyen önemli faktörlerden biri de ekonomik faktörlerdir. Söz konusu ekonomik faktörler arasında mükelleflerin vergi ödeme gücü, ülkedeki genel ekonomik durum ve kayıt dışı ekonominin varlığı önemli belirleyicilerdir.

Bireyler ekonomik birer ajan olduğundan, ekonomik ilişkilerden doğrudan etkilenirler. Harcanabilir kişisel gelirleri ve tüketim alışkanlıkları, ekonomik göstergeler ışığında şekillenmektedir. Bu bağlamda bireylerin vergilerle karşılaşması ve onların üzerindeki vergi yükü, vergi algılarını etkilemektedir.

### 2.2.1. Mükelleflerin Vergi Ödeme Gücü

Bireylerin harcanabilir kişisel gelirlerinin artması, tüketim alışkanlıklarının değişmesine ve tüketim eğilimlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu durum adaletli

bir vergi sistemi ile inşa edildiğinde herhangi bir sorun ile karşılaşılmazken, vergi sisteminin adaletsiz bir yapıda olması bireylerin vergi ödeme güçlerini zorlar ve neticede vergi algıları olumsuz etkilenir.

Yapılan çalışmalarda adil bir vergi sisteminin olmadığı ve vergi yükünün adaletsiz bir şekilde dağıldığı ekonomilerde gelir seviyesi artan bireylerin, vergi kaçırma eğilimlerinin arttığı gözlemlenmiştir (Kumluca, 2003: 9). Bununla birlikte vergi konusunu oluşturan unsurun servet, gelir, harcama kalemlerinden olmasının yanında, bunların farklı vergilendirilmesi, vergi yüklerini adil dağıtılmasını sağlar. Bu durumun olmaması halinde, vergi algısı olumsuz etkilenmekte ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu zedelenmektedir (İlhan, 2007: 4).

Her mükellefin vergi ödeme gücü farklıdır. Dolayısıyla vergi sisteminin objektif olmasının yanında mükelleflerin sübjektif özelliklerini de dikkate alması, mükelleflerin vergi algısını olumlu etkilemektedir. Çünkü gelir durumları aynı olmayan mükelleflerin, aynı oranlarda vergilendirilmesi ve sübjektif vergi yükünün adil dağılmaması vergiye karşı olumsuz bir algı yaratmaktadır (Taşkın, 2010: 72).

Vergi ödeme gücü ve gelir durumunun vergi algısını nasıl etkilediğini bulmak amacıyla yapılan çalışmalarda genellikle gelirleri artan kesimlerin vergi ile doğrudan ilişki içinde olmak istemedikleri saptanmıştır. 2009 yılında Çanakkale ilinde yapılan çalışmada bireylerin gelir düzeyi ile vergi algıları arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir (İpek ve Kaynar, 2009b: 188); Afyonkarahisar'da yapılan anket çalışmasında ise gelir düzeyinin artması mükelleflerin vergi algılarını yükseltmiş ve vergiye gönüllü uyumu olumlu etkilediği görülmüştür (Sağbaşı ve Başoğlu, 2005: 123). İstanbul'da 300 kişi ile yapılan anket çalışmasında ise, gelir seviyesi yüksek kesimlerin vergi algılarının düşük olduğu, vergi algısı yüksek olan ve vergiye gönüllü uyumu sağlananların genellikle orta gelirli kesimler olduğu tespit edilmiştir (Yeniçeri, 2005: 297). Diğer bir çalışmada ise gelir seviyesi düşük olanların vergi kaçırma eğilimlerinin daha yüksek olduğu görülmüştür (Tuay ve Güvenç, 2007: 21).

### **2.2.2. Ülkenin Genel Ekonomik Durumu**

Ülkenin genel ekonomik durumu bireyleri hem harcama hem de tasarruf tercihlerini etkilemektedir. Bu durum vergi hasılatını doğrudan şekillendirmektedir.

Ülkedeki ekonomik durumun kötü olması, enflasyonist bir yapının bulunması bireylerin tüketimlerini kısımlarına yol açmakta ve bu da vergi hasılatının düşmesine neden olmaktadır. Eğer devlet gereksiz harcamalar yapıp, israfa yönelik mal ve hizmet üretiminde bulunursa, bireyler bu durumu hoş karşılamayacak ve vergiye gönüllü uyumları zedelenecektir (Finkelstein, 2007: 50). Ayrıca devletin yapmış olduğu harcamaların vergilerle finanse edildiğini düşünen kişiler üzerinde yapılan bir çalışmada, yüksek vergi ödeyen kesimlerin bunun bilincinde olduğu ve vergi algılarının yüksek olduğu tespit edilmiştir (Palil ve Mustapha, 2011: 11). Diğer taraftan bireylerin vergilerin etkili yerlerde kullanılmamalarını düşünmeleri onların vergiye bakış açılarını değiştirmekte ve vergi ödeme konusunda isteksiz hale getirmektedir (Laufenburger, 1967: 291).

Bununla birlikte ülkedeki faiz oranı ve yaptırımın derecesi de bireylerin vergi algılarını etkilemektedir. Mükelleflerin vergi kaçırımları durumunda devletin uygulayacağı yaptırımın derecesi, bireylerin vergiye uyumunu kolaylaştırmakta ve vergi algılarını olumlu etkilemektedir. Ayrıca ülkede enflasyonun varlığı halinde gelir vergisi mükelleflerinin vergi algıları değişmektedir. Bilindiği gibi fiyatlar genel seviyesinin artması olarak bilinen enflasyon ile birlikte, reel gelirden bir artış olmazken nominal gelirleri artmakta ve bu da gelir vergisi tarifesinde bir üst dilimden vergilendirilmelerine yol açmaktadır. Bireylerin daha yüksek vergilere maruz kalmaları literatürde mali uyuma olarak bilinmektedir (Gürbüzer, 1997: 3). Böyle bir durum mükelleflerin vergiye bakışını olumsuz şekillenmesine yol açmaktadır.

Türkiye’de yapılan çalışmalar ekonomik konjonktürün vergi algısını doğrudan etkilediğini ortaya koymuştur. Afyonkarahisar’da yapılan ve firma bazında uygulanan anket çalışmasında yetersiz kamu hizmet sunumunun bireylerin vergi algılarını olumsuz etkilediği (Gürler Hazman, 2009: 53); kamu hizmetlerinden yararlanmayanların vergileri mali sömürü olarak gördükleri (Gerçek ve Yüce, 1998: 24); diğer taraftan sunulan mal ve hizmetlerin etkili olması durumunda vergi uyumu gerçekleşmekte ve bireylerin vergi algıları iyileşmektedir (Tunçer, 2002b: 100). Böyle bir durumda devlet ile mükellefler arasında güven duygusu güçlenecek ve vergiye gönüllü uyum noktasında iyileşmeler görülecektir (Kirchler vd., 2003: 550).



### **2.2.3. Ülkedeki Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı**

Literatürde kayıt dışı ekonomi ile ilgili çeşitli tanımlamalar yer almaktadır. Örneğin; “düzensiz ekonomi” (Ferman ve Ferman, 1973), “yeraltı ekonomisi” (Houston, 1987), “kara ekonomi” (Dilnot ve Morris, 1981), “gölge ekonomi” (Cassel ve Cichy, 1986) ve “resmi olmayan / enformel ekonomi” (McCrohan ve Smith, 1986) şeklindeki isimlendirmeler bunlardan bazılarıdır (Losby vd, 2002: 2).

Vergi yükünün artması kayıt dışı ekonominin varlığını arttırmakta ve bu da bireylerin vergi algılarını olumsuz etkilemektedir. Vergilendirme sonrasında gelirlerinin büyük bir miktarını vergi olarak ödemeleri durumunda bireyler, kayıt dışı ekonomiye kaymakta ve bu durum da vergi politikalarının elverişsiz olduğunu göstermektedir (Schneider ve Williams, 2013: 21). Dolayısıyla toplumdaki bireylerin vergileri doğru algılaması, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve vergi sisteminin adil bir şekilde düzenlenmesi ile mümkündür (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 126).

Sonuç olarak mükellefler vergiyi bir cezalandırma aracı olarak görmeleri halinde kayıt dışı ekonomiye kaymakta ve vergiye uyum azalmaktadır. Aksi durumda vergi sisteminin sağlam işlediği ve adil bir yapıda mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi azalmakta ve vergiye gönüllü uyum artacaktır. Böylece vergi algısı ile kayıt dışı ekonomi arasında ters yönlü bir ilişki vardır.

## **2.3. AHLAKİ FAKTÖRLER**

Vergi algısını belirleyen faktörler arasında ahlaki unsurlar da dikkat çekmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin dini inançları, aile yapıları ve vergi ahlakı gibi unsurlar vergi algısının oluşmasında ahlaki faktörlerdendir.

### **2.3.1. Mükellefin Dini İnancı**

Bireylerin dini inançları, vergiye bakışlarını etkilemekle birlikte, onları vergiye karşı daha uyumlu davranmalarını sağlamakta ve bir nevi içsel motivasyon kaynağını oluşturmaktadır (Demirtaş Aydoğan, 2017: 19). Çünkü bireyler vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak görmekte ve topluma yayılan bir pozitif dışsallığı isteyerek yerine getirmektedir. Dini inancı ölçüsünde hareket eden birey, belirli bir düzen ve kurallar içerisinde yükümlülüklerini yerine getirmektedir, bu da vergiye gönüllü

uyumu ve dolayısıyla vergi algısını iyileştirici etki yapabilmektedir (Aktan, 2006: 131).

Bu konuda yapılmış çalışmalara bakıldığında dini inanç ile vergi algısı arasında olumlu bir ilişki söz konusudur. 481 mükellef üzerinde yapılan anket çalışmasında ankete katılanların çoğu vergi kaçırmanın dini inanç noktasında sorunlu bir girişim olduğu görüşünü taşımaktadırlar (İzgi ve Saruç, 2011: 133). Nitekim İslam inancına göre yoksul kesimleri gözetmek amacıyla toplanan zekat da bir nevi vergi özelliği göstermekte ve insanları vergi verme konusunda motive etmektedir (McGee, 1997: 250). Ülkemizde vergi algısının oluşmasında zekat kültürünün etkisi olduğu söylenmektedir (Schmölders, 1980: 163). Yapılan çalışmalarda İslam inancına sahip mükelleflerin vergi algılarının ve vergiye gönüllü uyumlarının yüksek olduğu diğer dinlere inanan mükelleflerde ise ters yönlü bir ilişki ortaya çıkmıştır (Mihai, 2012: 3).

Vergilendirilmiş kazanç kutsaldır sözü ülkemizde çokça duyulan ve mükelleflere yönelik vergi algısı oluşturması için kullanılan bir yöntem olarak dikkat çekmektedir. Dolayısıyla vergi algısı ile dini inanç doğrudan olmasa da içsel motivasyon kaynağı olma hususunda önemli bir faktördür.

### **2.3.2. Aile Yapısı**

Mükellefin vergi algısı, sahip olduğu aile yapısına, anlayışına ve gelir düzeyine göre değişiklik göstermektedir. Bu noktada vergi algısını etkileyen en önemli ailesel faktör, hanenin gelir düzeyidir. Bilindiği gibi ödeme gücüne göre alınması gereken vergiler, bazı subjektif özellikleri göz ardı edebilmektedir. Bu noktada mükellefin bakmakla yükümlü olduğu ailesi veya hanesi dikkate alınmadan bir vergi konulması durumunda, mükellef adil bir vergi ile karşı karşıya olmadığını düşünmekte ve vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışlarda bulunacaktır. Bu bağlamda hane toplam gelirinin vergilendirilmesinde aile bireylerinin asgari ihtiyaçlarının karşılanması arzu edilen adil bir sistemdir.

Daha öncede belirtildiği gibi bireylerin medeni durumları ve bakmakla yükümlü olduğu birey sayısı, kendilerinin vergi algısını etkilemektedir. Bu bağlamda Türk Vergi Sisteminde bireylerin bekar, evli veya çocuk sahibi olup olmadığına göre

asgari geçim indirimi uygulaması söz konusudur (Ekinci, 2012: 196). Günümüzde örneğin asgari geçim indirimi uygulaması 2019 yılında “mükellefin kendisi için %50, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5’i, üçüncü çocuk için %10’u ve diğer çocuklar için %5’i” (GİB, 2019) yıllık brüt ücret tutarı üzerinden hesaplanarak, vergisel anlamda mükelleflere yönelik subjektif bir kolaylık sağlanmıştır.

#### **2.3.4. Vergi Ahlakı**

Vergi ahlakı kavramı, vergi uyumunun bütünleyici bir parçasıdır (Alm ve Torgler, 2006: 227). Mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tutum ve davranışlar; yere, zamana ve duruma göre değişiklik gösterebilir. Bu değişikliğin sebebi vergi ahlakıdır, çünkü vergi kaçakçılığı, yaptırımları ve oranları gibi yükümlülükler karşısında mükellefin takındığı genel tavır ve tutum değişebilir (Gökbunar vd., 2007: 71).

Genel olarak mükelleflerin özel olarak karşılaştıkları vergilere ve yükümlülüklerle göstermiş oldukları tutum ve davranışlar vergi ahlakını oluşturmaktadır (Schmölders, 1968: 122). Nitekim yapılan çalışmalarda vergi ahlakı yüksek toplumlarda vergi kaçaklığının düşük olduğu gözlemlenmiştir. Diğer taraftan vergi ahlakı, daha az vergi ödemek için girişilen yasadışı faaliyetlerden kaynaklanan suçluluk ve pişmanlığı da kapsamaktadır. Söz konusu pişmanlık ne kadar yüksekse, vergi ahlakı da o derece yüksek seyredecek ve neticede yaptırım yoluyla da olsa mükellefin vergi algısı iyileşecektir.

Vergi ahlakı, bireylerin gönüllü vergi uyumunu sağlayan içsel bir motivasyon olarak kullanılabilir (İzgi ve Saruç, 2011: 133). Diğer bir deyişle yakalanma riskinin olmadığı, bireylerin gönüllü bir şekilde vergi ödemelerini sağlayan güdü vergi ahlakı olarak bilinmektedir (Tosuner ve Demir, 2007: 9). Dolayısıyla bireylerin vergi ahlakının yüksek seyretmesi durumunda vergi algıları da iyileşmektedir.

#### **2.4. SİYASAL FAKTÖRLER**

Vergi algısını etkileyen bireysel, ahlaki ve ekonomik faktörlerin yanında siyasal mekanizma da önemli bir belirleyici konumdadır. Bu başlıkta mükelleflerin

vatandaşlık bilinci ve mevcut siyasal mekanizmaya olan güveni, bireylerin vergi algılarını nasıl etkilediği anlatılacaktır.

#### **2.4.1. Mükellefin Vatandaşlık Bilinci**

Mükelleflerin vergi algısının oluşması ve gönüllü vergi uyumunun sağlanması ile mükelleflerin vatandaşlık bilinci ve devlete olan bağlılığı doğrudan ilişkilidir. Çünkü vergilendirme gücünü elinde bulunduran devlet ile vergi alınacak olan mükellef arasındaki karşılıklı güven duygusu çok önemlidir. Devlet bireyler için soyut bir kavramken, devletin somutlaştığı durum vergilendirme aşamasıdır ve bu nedenle mükelleflerin devlete olan bağlılığı vergi algısı açısından önem teşkil etmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 151).

Nitekim İngiltere’de 2002 yılında yapılan çalışmada, bireylerin vergi ödemeyi bir ödev ve vatandaşlık görevi olarak görmelerinin devlete olan bağlılıkları ile doğrudan ilgili olduğu tespit edilmiştir (Orviska ve Hudson, 2002: 83). Ancak bu durumun sağlanması için ülkedeki hukuki altyapının sağlam olması ve kurumsallaşmış olması gerekmektedir. Hukuki zeminin sağlam olduğu, vergi idarelerinin adil bir şekilde işlem yaptığı bir ortamda mükelleflerin vergi algıları yükselmekte ve gönüllü uyumları da kolaylaşmaktadır (Torgler, 2003: 59).

Türkiye’de 2008 yılında yapılan doktora tez çalışmasında mükelleflerin devlete olan güveni vergi uyumunu olumlu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Demir, 2008); yine 2011 yılında yapılan anket çalışmasında mükelleflerin devlete olan bağlılığı ile vergi algısı arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (İzgi ve Saruç, 2011: 137).

#### **2.4.2. Mükellefin Seçim Sistemine Olan Güveni**

Bir toplumdaki siyasi tercihler ve seçim mekanizması, o toplumdaki bireylerin vergi algılarını doğrudan etkilemektedir. Temsili demokrasilerde asil-vekil mekanizması ile seçimlerde seçilen kişiler meclise girerek, temsil ettikleri bireylere yönelik politikalar uygulamaya çalışır.

Siyasi iktidar ile vergi politikaları arasında, tekrar seçilme korkusunun da içinde olduğu ince bir çizgi vardır. Çünkü tekrar seçime girmeyi düşünen siyasi

partiler ve onların temsilcileri, vergileri optimal bir düzeyde uygulamaya çalışır. Bu sayede seçmenlerin üzerindeki vergi yükünü azaltmayı ve onların siyasi tercihlerini değiştirmemelerini hedeflemektedir (Vihanto, 2003: 114). Bununla birlikte mükellefler destekledikleri siyasi partinin, vergi politikasından bağımsız olarak da oy verebilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 25). Ancak temsili demokrasilerde mükellefler hangi partiye oy verirse versinler, iktidar partisinin kararları ile doğrudan karşılaşmış olacaktırlar (Şenyüz, 1995: 39).

Siyasi partiler popülist politikalar tercih ederek, seçimlerden önce seçim ekonomisi uygulayabilmektedir (Oktar, 1996: 6). Hatta seçimleri kazanmak amacıyla enflasyonist etki yaratmayı göze alarak kamu harcamalarını arttırmakta ve buna karşılık vergileri de düşürme yoluna gidebilmektedir (Ito, 1989: 1). Ülkemizde yapılan bir çalışmada siyasi partilerin oy kaybını engellemek için, kayıt dışı faaliyetlere göz yumulduğu da tespit edilmiştir (Işık ve Acar, 2003: 122).

Siyasi partilerin tutumları mükelleflerin vergi algılarını etkilemekte ve onların vergiye gönüllü uyumunu bazı durumlarda iyileştirmekte bazı durumlarda ise zedelemektedir. Popülist politikalar uygulama yolunu seçen siyasi partiler, mükellefler üzerindeki vergi yükünü azaltarak, oy kaybını önlemeye çalışsalar da bu durum mükelleflerin vergi algısını olumsuz etkilemektedir. Özellikle sistemin bu şekilde uygulanacağını düşünen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu zedelenmektedir.

## 2.5. HUKUKİ FAKTÖRLER

Ülkedeki siyasi mekanizma kadar hukuki altyapının varlığı da bireylerin vergi sistemine olan tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Bununla birlikte ülkedeki kurumsal yapı ve hukuki zeminin birlikte işlemesi de mükelleflerin vergiye bakışını olumlu yönde etkileyecektir.

### 2.5.1. Ülkedeki Hukuka Duyulan Güven

Toplumsal hayatın sorunsuz ve sağlıklı işleyebilmesi için gerekli olan kurallar, hukuk kuralları olarak bilinmektedir (Öz, 2014: 1). Hukuk ise bireylerin toplu yaşama geçişiyle birlikte aralarındaki ilişkiyi düzenleyen ve yaptırım

mekanizması ile destekleyen kurallar bütününe ifade etmektedir (Bilici, 2013: 31). Bir ülkede hukuk kurallarının düzgün işlemesi demek, kişilerin hak ve özgürlüklerinin kurumsal bir koruma altında olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla hukuki altyapının sağlam ve işler olması sayesinde, bireyler hukukun onlara tanıdığı sınırlar dahilinde özgür iradeleri ile seçimler yapabilmektedir.

Hukuk devleti kavramı bu bağlamda hukuka dayanarak var olan devlet ya da yönetim anlamı gelmektedir (Erdoğan, 2004: 113). Hukuk devleti içinde yaşayan bireyler, adil hukuk kuralları çerçevesinde hayatlarını sürdürmektedir. Diğer taraftan devletlerin ihtiyaç duyduğu finansman aracı olarak vergiler, yine belli hukuk kuralları içerisinde bireylere konulmaktadır.

Vergi sistemi belirli bir mevzuata bağlı olarak kendi kanunları neticesinde uygulanan bir yapıdadır. Diğer bir ifade ile vergi ile yasal düzenlemelerin toplu haline vergi hukuku denilmektedir. Vergi hukuku, kamu hukukunun bir alt dalı şeklindedir (Oktar, 2016: 29). Dolayısıyla hukuk devleti, vergilendirme ile ilgili kuralları da belirleyerek sosyal bir forma bürünmektedir (Çağan, 1982: 129). Nitekim hukuksal düzenlemelerin yapıldığı bir ülkede vergileme sistemi, genellikle beyana dayalı olarak işleyecektir. Çünkü bireyler devlete ve devletin onlar için koyduğu kurallara yani hukuka güvenerek, gönüllü bir şekilde vergi ödemeyi tercih edeceklerdir. Bununla beraber bu algının oluşmasında hukuki yaptırımların da etkisi vardır. Örneğin vergi kaçırma durumunda hukuksal yaptırımların ağır olması, bireyleri bu suçu işlememeleri hususunda uyarmaktadır. Dolayısıyla hukuksal düzenlemelere duyulan güven ve hukukun işlerliği mükelleflerin vergi ahlakını ve algısını olumlu yönde etkileyebilmektedir.

### **2.5.2. Kurumların Etkinliği**

Kurum kavramı, bireysel eylemlerin genişlemesi, serbestleşmesi ve belirli kurallar çerçevesinde eyleme dönüşmesi olarak tanımlanabilir (Commons, 1931: 648). Diğer taraftan kurum kavramını, toplumda yer alan bireyler arasındaki iletişimi şekillendirmek için insanlar tarafından oluşturulmuş kısıtlamalar olarak da tanımlanabilmektedir (North, 2010: 9).

Kurumların etkin olduğu, hukuk kurallarının adil bir şekilde düzenlenen bir toplumda, hukuk yapısının sağlam olması nedeniyle mükelleflerin vergi algıları iyileşecek, vergi gelirleri artacak ve dolayısıyla ekonomik büyüme sağlanacaktır (Karakayalı ve Yanıkkaya, 2006: 140).

Hukuk devletinde var olan kurumlar ve kurallar, bireyleri bir yandan kısıtlarken diğer yandan aynı ölçüde özgürleştirmekte ve kendi tercihlerini yaşamalarına olanak sağlamaktadır. Böyle bir toplumda bireyler, vergilerin olumsuz tarafıyla ilgilenmemekte, vergisel düzenlemelere güvenmekte ve mevzuat veya yasalara ilişkin devlete bağlılıkları doğrultusunda vatandaşlık görevi olarak vergi ödemeye razı olmaktadır.

## 2.6. VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANAN FAKTÖRLER

Vergi algısını bireyin kendisi, ekonomik ve siyasal ortam etkilemekle birlikte, vergi koyucu ve düzenleyici birimler de mükelleflerin vergi algılarını etkileyebilmektedir. Bu bağlamda vergi sisteminin yapısı, vergi kanunları, vergi kapasitesi, vergi adaleti, vergi oranları, vergi afları, vergi denetim ve cezaları ile vergi idaresinin etkinliği gibi faktörler, mükellefin vergiye bakışını olumlu veya olumsuz etkileyerek, onların vergi algılarının oluşmasında yardımcı olmaktadır.

### 2.6.1. Vergi Sisteminin Yapısı

Basit ve kolay anlaşılabilir bir vergi sistemi aracılığıyla mükellefler kanunları daha kolay uyum sağlamaktadır. Diğer taraftan aksi durumunda yani vergi sisteminin karmaşık ve anlaşılmaktan uzak olması durumunda, mükellefler ile vergi arasındaki ilişki bozulacak ve mükelleflerin vergi algıları olumsuz etkilenecektir (Demir, 2008: 85).

Vergi sisteminin kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasının yanında sık sık değişmemesi de gereklidir. Çünkü çok sık değişen bir sistemde mükelleflerin mevzuatı takip edebilmesi zorlaşmakta ve vergi algısı zedelenmektedir (Şenyüz, 1995: 100). Bununla birlikte değişikliğe ayak uydurmakta zorlanan mükelleflerin hem maddi hem de manevi anlamda yükümlülükleri artacaktır. Mükelleflerle birlikte

denetleyici kurumların da yükü artacak ve tespit ve denetimleri zorlaşacaktır (Tuay ve Güvenç, 2007: 29).

Bu konuyla ilgili Çanakkale’de yapılan çalışmada vergi kanunlarının mükellefler tarafından rahat bir şekilde algılanamadıkları ve sık sık değişen vergisel düzenlemelerin vergi algılarını olumsuz etkilediği tespit edilmiştir (İpek ve Kaynar, 2009b: 183). Yapılan pek çok çalışma (Çiçek, 2006; Alkan, 2009; Çetin, 2010) vergi mevzuatındaki hızlı ve sık değişimlerin, vergi algısını olumsuz etkilediğini ortaya koymaktadır.

### **2.6.2. Vergi Kanunları**

Vergilerin sayısı ve içeriği de mükelleflerin vergi algılarını etkileyebilecek önemli faktörlerdendir. Tarih boyunca vergilemenin nasıl etkin bir şekilde olabileceği tartışılmıştır. Kimi vergi koyucuları tek bir ekonomik unsur üzerinden vergi alınması gerektiğini, örneğin Fیزیokratlar vergilemenin sadece toprak üzerinden alınması gerektiğini söylemişlerdir (Schmölders, 1976: 43), kimileri de çoklu vergileme ile etkinliğin sağlanacağını dile getirmişlerdir.

Modernleşen dünyada vergiler sadece tek bir ekonomik unsur üzerinden değil, pek çok unsur üzerinden mükelleflere sunulmaktadır. Günümüzde gelir, servet ve harcamalar üzerinden pek çok farklı vergi alınmaktadır. Gelirin vergilendirilmesi eski tarihlere dayansa da harcamaların vergilendirilmesi 19. yüzyılda kullanılmaya başlanmıştır. Servetin vergilendirilmesi noktasında ise halen daha iki farklı görüş bulunmaktadır. Bazıları servetin vergilendirilmesi sırasında çifte vergileme olduğunu, o servetin elde edilirken vergisinin ödendiğini dile getirirken, diğerleri servetin ayrı bir unsur olduğunu savunmaktadırlar. Genel olarak mükellefler hangi unsur üzerinden vergileme olursa olsun, kolayca içselleştirebilmekte ve uyum sağlayabilmektedir. Ancak servet vergileri konusunda mükelleflerde vergi adaletini hissettirme konusunda bazı rahatsızlık görülmektedir. Bu bağlamda çoklu vergilemenin, adil bir şekilde dizayn edilmesi mükelleflerin vergi algılarını olumlu etkileyecektir.

Bununla beraber vergi sayılarının çok olması mükellefler açısından, bir karmaşıklığa ve vergi yüküne neden olabilmektedir. Vergi sayısı arttıkça, vergi



kanunları da artacak ve yasal mevzuat daha da genişleyerek karmaşıklaşacaktır. Ayrıca literatürde vergi ormanı denilen kavramın ortaya çıkması, mükellefin doğru tutum ve davranışı sergilemesini olumsuz etkileyecektir (Şenyüz, 1995: 70). Vergi sayılarının çok olması ve mevzuatın geniş olması, diğer bir ifadeyle vergi çalılığının olması, mükellefleri olumsuz anlamada motive etmekte ve kayıt dışılığa itebilmektedir (Sofuoğlu, 1997: 135).

### **2.6.3. Vergi Kapasitesi, Vergi Adaleti ve Vergi Oranları**

Vergi kapasitesi, bir ülkedeki tüm mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin toplamı olarak tanımlanabilir (Akdoğan, 2009: 176). Diğer bir ifadeyle vergi kapasitesi, bir ülkenin üzerinde daha fazla vergi yükü taşımayacağı mali sınır olarak da bilinmektedir (Uluatam, 2009: 319). Dolayısıyla gelir dağılımında meydana gelen eşitsizlikler ve adaletsizlikler, vergi kapasitesini arttırmaktadır. Zira böyle bir durumda vergi kapasitesi, en az geçim harcamalarının üzerinde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi yüklerinin orantısız ve adaletsiz bir şekilde artması neticesinde kayıt dışılık artacak ve vergiden kaçınmaya çalışacaklardır. Bu durum, yani vergi kapasitesinin artması, mükelleflerin vergi algısını olumsuz anlamda etkileyecektir.

Vergi adaleti, eşit durumda olanların eşit muameleye tabi tutulmaları ve ödeme güçleri ile orantılı vergilendirilmesidir (Neumark, 1970: 21). Vergi adaleti, basit bir kavram değildir; zamana, mekana ve kişilere göre değişken bir yapıya sahiptir (Şenyüz, 1995: 59). Daha geniş anlamıyla vergi adaleti; vergi sisteminde var olan vergi istisna, muafiyet ve indirimleri ile vergi aflarının kişiler arasındaki dağılımı ile doğrudan ilişkilidir (Aktan ve Çoban, 2006: 142). Adil olmayan bir vergi sisteminde, mükellefler vergi kaçırmaya meyilli olmakta ve kayıt dışı ekonomiyi tercih etmektedir. Bu bakımdan vergi sisteminin adil bir şekilde düzenlenmesi ve vergisel ayrıcalıkların tüm mükelleflere adil olarak tanınması durumunda, mükelleflerin vergi sistemine olan güveni artacak ve vergi algıları yükselecektir.

Bireylerin vergi algılarını etkileyen dışsal faktörlerden bir diğeri de vergi oranlarıdır. Bir ülkede var olan vergi sisteminde yer alan vergilerin oranları, mükelleflerin tutum ve davranışlarını doğrudan etkilemektedir. 1998 yılında yapılan bir çalışmada vergi oranlarının artması, vergi kaçakçılığını arttırarak, kayıt dışı

ekonomiyi genişlettiği sonucuna ulaşılmıştır (Andreoni vd., 1998: 823). Bu bakımdan vergi oranlarının optimal sınırı aşmaması hem vergilemede etkinliği sağlamak için hem de mükelleflerin gönüllü uyumunu kolaylaştırmak için son derece önemlidir. Yapılan çalışmalarda da (Andreoni vd., 1998; Tuay ve Güvenç, 2007; Saraçoğlu, 2008, Demir ve Gülten, 2013) görüleceği üzere, vergi oranlarının artması, mükelleflerin vergi algılarının olumsuz etkilendiği ortaya konulmuştur.

#### **2.6.4. Vergi Afları**

Genel olarak af konusu ile ilgili vergi hukukunda hüküm bulunmamaktadır. Ancak uygulamada mali af, vergi affi olarak ülkemizde çok sık uygulanmaktadır. Vergi affi, vergi kanunları çerçevesinde tarh edilmiş olan vergilerin, belirlenen süreler içinde ödenmesi neticesinde, bu vergi borçlarına ilişkin ceza veya gecikme zamlarının tamamının ya da bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi olarak tanımlanabilir (Bülbül, 2003: 201).

Vergi aflarının uygulanması, vergi hasılatı açısından bütçeye olumlu bir etki yapmasıyla birlikte, çok sık vergi affi çıkarılması mükellefler açısından bir güvensizlik oluşturmaktadır (Öz, 2004: 186). Dolayısıyla vergi aflarına çok sık başvurulması, vergi suçlarını ve vergi kaçakçılığını beraberinde getirecektir (Stella, 1989: 29).

2007 yılında Manisa'da yapılan anket çalışmasında vergi aflarının, vergisini ödeyen mükellefleri olumsuz etkilediği (Çetin, 2007: 184); aynı yıl yapılan ve Türkiye genelinde uygulanan anket çalışmasında ise vergi aflarının çok sık çıkmasının, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesine yol açtığını (Tuay ve Güvenç, 2007); 2012 yılında Çanakkale ilinde yapılan çalışmada ise vergi aflarının, vergi suçlarını arttırdığı (İpek ve Kaynar, 2009b) gibi sonuçlara ulaşılmıştır. Görüldüğü üzere vergi aflarının mükelleflerin vergi algılarını olumlu yönde etkilemediği ve onların vergi uyumunu zedelediği tespit edilmiştir.

#### **2.6.5. Vergi Denetimi ve Cezaları**

Vergi sisteminin adil bir yapıda olması, vergi algısını olumlu etkilemektedir. Ancak bu sistemin vergi koyucu irade tarafından sağlam ve sağlıklı bir şekilde

denetlenmesi gerekmektedir. Çünkü verginin toplumsal ve sosyal amacının yayılabilmesi, etkin bir denetim mekanizması ile mümkündür (İlhan, 2007: 10). Denetimlerin az olması, mükelleflerin vergiden kaçınma veya kaçırma davranışlarını daha kolay göstermelerine yol açar. Bu durum hem vergi hasılatını olumsuz etkiler hem de mükelleflerin vergi algısının azalmasına neden olmaktadır.

Vergi denetim sıklığı üzerine yapılan çalışmalara bakıldığında genellikle vergi denetiminin yetersiz veya işlevsel olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Afyonkarahisar'da yapılan bir anket çalışmasında, vergi denetimlerinin yeterli olmadığı ve cezaların caydırıcı olmadığı (Bayraklı vd., 2004: 224); Zonguldak'ta yapılan bir diğer çalışmada ise vergi cezalarının arttırılmasının vergi algılarını arttıracığı ve vergiye gönüllü uyumu sağlayacağı (Benk vd., 2011: 186); etkin bir vergi denetim mekanizmasının vergiye uyumu arttıracığı (Demir, 2008); vergi kaçakçılığının önlenmesi için yapılması gerekenin denetim sıklığının arttırmaktan geçtiği (Saruç ve Sağbaş, 2003) gibi bulgular görülmektedir.

Vergi denetimlerinin sık olduğu, vergi cezalarının yüksek olduğu bir vergi sisteminde, mükelleflerin yaptırımın da etkisiyle vergiye uyumu artacak ve bu sayede vergi algıları yükselecektir. Aksi durumda ise vergi kaçaklığı başta olmak üzere her türlü vergi kaçınma ve kaçırma faaliyetlerine girişilerek, vergiye karşı aktif tepkiler gelişmesi söz konusu olacaktır.

#### **2.6.6. Vergi İdaresinin Etkinliği**

Vergi idaresinin, mükellef ile uyumlu çalışması, vergi algı ve uyumunu arttıracaktır. Zira vergi idaresinde çalışan personelin, mükellef ile olan iletişimde sergilemiş olduğu tutum ve davranış, vergi bilincinin artması ve algının yükselmesine yardımcı olacaktır. Yapılan çalışmalarda ülkemizde vergi idarelerinin mükelleflere karşı tutum ve davranışlarının olumsuz olduğu görüşü hakimdir (Çoban ve Sezgin, 2004: 791).

Dolayısıyla mükellefe önem veren ve dikkate alan bir vergi idaresi, mükellefler üzerinde olumlu etki bırakacaktır. Bununla beraber vergi idaresinin etkin olarak çalışması ve denetim mekanizmasını çalıştırmasıyla birlikte mükelleflerin vergi algıları yükselecektir. Sonuç olarak mükellefler, vergi idarelerinin tarafsız ve

adil bir şekilde çalıştıklarını görürlerse, ona göre vergi yükümlülüklerini daha kolay yerine getireceklerdir (Çataloluk, 2008: 222).

## 2.7. ÇEVRESEL FAKTÖRLER

Bireylerin vergi algılarını içsel ve toplumsal dinamikler dışında çevresel faktörler de etkilemektedir. Muhasebe meslek mensuplarının etkisi ve yakın çevrenin etkisi çevresel faktörler olarak bilinmektedir. Bunlar genellikle doğrudan olmasa da dolaylı olarak bireylerin vergi algılarını etkilemektedir.

### 2.7.1. Diğer Mükellefler ve Yakın Çevrenin Etkisi

Mükelleflerin vergi görev ve yükümlülüklerini yerine getirirken sergiledikleri tutum ve davranışlar, diğer mükelleflerin vergi algısını etkilemektedir. Netice toplumda bir arada yaşayan bireyler, karşılıklı iletişimde oldukları gibi, kurumlarla da iletişim halindedir. Bireylerin kurumlarla iletişimi, diğer bireyleri dolaylı olarak etkilemekte ve karşılıklı bir etkileşim meydana gelmektedir.

Vergi algısı hususunda bireylerin bazılarının vergiyi eksik ödemesi veya hiç ödememesi durumunda, diğer bireyler bu durumdan olumlu ya da olumsuz etkilenecektir.

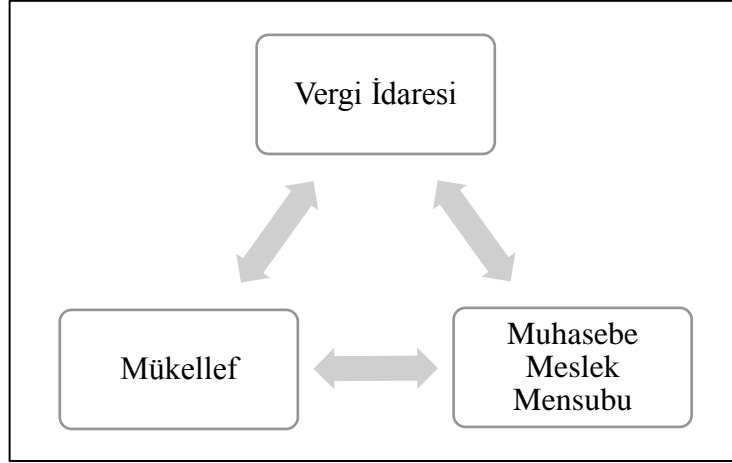
Bu konuyla ilgili olarak yapılmış çalışmalara bakıldığında, 1998 yılında yapılan bir çalışmada mükelleflerin birbirlerine olan güvenin düşük olduğu ve bu nedenle vergi algılarının olumsuz etkilendiği (Yüce ve Gerçek, 1998: 24); mükelleflerin vergileri ödememeleri ya da aftan yararlanmaları durumunda, diğer mükelleflerin kendilerinin aldatılmış hissettiği (Çataloluk, 2008: 220) gibi sonuçlar elde edilmiştir.

Bireylerin yakın çevresi ve iletişim içinde olduğu diğer bireyler, vergi ödev ve yükümlülüklerini vatandaşlık bilinci ile yerine getirmeleri durumunda, bu olumlu etki tüm topluma yayılacak ve vergi bilinci yükselecektir. Vergi bilincinin ve ahlakının yüksek olduğu bir toplumda vergi algısı da doğrudan olumlu etkilenecek, neticede vergi hasılatında bir artış ve ekonomik büyüme gerçekleştirilmiş olacaktır. Bu bağlamda mükelleflerin birbirlerini olumlu veya olumsuz etkilediği çalışmalarla da desteklenmiştir.

### 2.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etkisi

Muhasebe meslek mensupları mükelleflerin vergi algılarının oluşturulmasında çok önemli bir faktördür. Çünkü muhasebe meslek mensupları, vergi idaresi ile mükellef arasında daima bir iletişim halindedir.

**Şekil 2. Vergilemede Yer Alan Birimler**



**Kaynak:** Şenyüz, 1992: 17.

Şekilde de görüldüğü üzere muhasebe meslek mensupları, en az vergi idaresi veya vergiyi üstlenen mükellefler kadar önemli bir konuma sahiptir. Mükellefler vergi mevzuatlarına hakim olamadıkları için, bu görev ve yükümlülüklerini yerine getirirken çoğu zaman muhasebe meslek mensuplarından yardım talep edebilmektedir (Demir, 2008: 92).

Yapılan çalışmalarda da mükelleflerin, muhasebe meslek mensupları aracılığı ile yapılan vergi yükümlülüklerinin daha doğru beyan edildiği ve vergi bilincinin ve algısının yükseltilmesinde yardımcı oldukları tespit edilmiştir (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008: 23). Diğer bir çalışmada ise muhasebe meslek mensupları aracılığı ile yerine getirilen mali yükümlülüklerin kayıt dışılığı engellediği ve vergi kaçırma eğilimlerini törpüledi sonucuna varılmıştır (Tuay ve Güvenç, 2007).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### EGE BÖLGESİ ANKET ÇALIŞMASI

#### 1. METODOLOJİ

##### 1.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE GEREKLİLİĞİ

Bilindiği gibi vergiler devlet ya da devletten aldığı yetkiye sahip kamu tüzel kişilerinin, egemenlik hakkına dayanarak, ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla kişi veya kuruluşlardan ödeme gücüne göre alınan, kişi veya kuruluşların gelirlerinde azalmaya yol açan kanuni ve zorunlu ekonomik değerlerdir. Vergi gibi cebri bir yükümlülüğün yerine getirilmesinde idarenin uygulamaları kadar mükelleflerin tutum ve davranışları da büyük önem arz etmektedir. Bir başka deyişle mükelleflerin vergiye karşı tepkilerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Mükelleflerin vergilere verdiği tepkiler birçok etkenden dolayı değişiklik göstermektedir. Bunlar; yaşlarına, cinsiyetlerine, eğitim durumlarına, denetlenme sıklığına, af beklentilerine ve daha birçok faktöre göre değişmektedir. Bu kapsamda Serbest meslek erbapları özelinde bu mükellef grubunun vergi algılarını ve vergiye karşı tepkilerini ölçmek üzere yapılmış çalışmaların az olması böyle bir çalışmanın yapılmasını gerekli kılmıştır.

Çalışmamız. Ege Bölgesinde bulunan 8 ilde faaliyet gösteren serbest meslek erbaplarının vergi hakkındaki algılarını ölçmeyi ve serbest meslek erbaplarının vergi algılarının oluşmasında etkili olan faktörleri tespit etmeyi amaçlamaktadır.

Araştırmanın amacı, Türkiye'deki vergi uygulamalarının mükellefler tarafından nasıl algılandığının ve bu algılamanın vergi ahlakını ne yönde etkilediğinin belirlenmesidir. Bu çalışmada devletin en önemli gelir kaynaklarından olan verginin konusu ele alınmış ve GVK'ye göre yedi kazanç türünden biri olan serbest meslek kazancı elde eden serbest meslek erbaplarının vergi algısı incelenmiştir.

Serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin vergi uyumu son derece önemlidir. Serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösterip kazanç elde mükelleflerin kolaylıkla vergi kaçırma veya kaçınma yoluna başvurabilecekleri bilinmektedir. Bu

yüzden serbest meslek geliri elde eden mükelleflerin vergi bilinci artırılmalıdır. Serbest meslek erbaplarının vergiye uyumlarının artması, sonucunda ekonomik faaliyetlerini kayıt altına alma oranlarında artış olacaktır. Çalışma sonucunda elde edilecek bulgular ile serbest meslek erbaplarının vergiye bakış açısı, vergiler hakkındaki düşünceleri öğrenilmeye çalışılacaktır.

## 1.2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

“Serbest Meslek Erbaplarının Vergi Algısı: Ege Bölgesi Örneği” anketi, Ege Bölgesi’nde bulunan 8 ilde Afyonkarahisar, Aydın, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa ve Muğla il merkezlerinde faaliyet gösteren gelir vergisi mükelleflerinden olan 324 serbest meslek erbabının katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Ankete katılan serbest meslek erbapları ile yüz yüze görüşme (mülakat) tekniği kullanılmıştır. Serbest meslek erbaplarının, vergiyi algılama biçimlerini ve vergiye karşı tepkileri incelenirken vergi bilinci, vergi adaleti, vergi yükü, vergi afları, vergi cezaları ve kaçakçılığı gibi faktörler de ele alınmıştır.

## 1.3. ÇALIŞMANIN SINIRLARI

Genel olarak belirlenen araştırma konularının araştırılabilir hale gelmeleri için farklı ölçütler kullanılarak özelleştirilmeleri, bir başka ifade ile sınırlandırılmaları gerekir (Coşkun, vd. 2015: 30). Yapılacak olan sınırlandırma araştırmanın konusunu oluşturan ana kütleyle en doğru şekilde yansıtmanın gerekliliği açısından önem arz etmektedir.

Hem zaman hem maliyet açısından düşünüldüğünde yapılan araştırmayı çok geniş alanlara yayıp sağlıksız neticeler elde etmektense, istenen sağlıklı bilgilerin istatistiksel olarak sınırlandırılmış alanlardan elde edilmesi çok daha doğrudur (Demir, 2008: 133).

Araştırma Ege Bölgesinde yer alan 8 ilde faaliyet gösteren serbest meslek erbapları üzerinde gerçekleştirilmiştir. Anketin uygulanması sırasında “vergi” cümlesini okuyan mükellefler ankete katılmaktan çekindikleri tespit edilmiştir. Anketi uyguladığımız grup genellikle iş yoğunluğu olan meslekler olduğundan anket için yeterli sayıya ulaşmak zor olmuştur.

Çalışmanın sınırları belirlenirken anketin uygulanacağı ana kütle birimlerinin betimlenmesi, özellikleri, anketin uygulanacağı coğrafi alan ve zaman aralığı dikkate alınmıştır. Bu sınırlar, ana kütle belirlenmesi, örneklem seçimi ve anketlerin uygulama yöntemi şeklinde aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır

### **1.3.1. Ana Kütle Belirlenmesi**

Anket uygulamasında ve verilerin elde edilmesinde ortaya çıkabilecek sorunları ortadan kaldırmak amacıyla araştırma yüz yüze anket tekniği ile bizzat tarafımızdan gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın, Türkiye genelinde yapılmasının zorlukları dikkate alınarak Ege Bölgesi'ndeki 8 il olarak coğrafi açıdan sınırlandırılmış ve çalışma bu illerde yürütülmüştür.

Araştırmanın tetkik alanını oluşturan, örneğini seçtiği ve sonuçlarını genelleştirileceği grup ana kütle olarak tanımlanabilir (Coşkun, vd., 2015: 132). Bu çalışmada Ege Bölgesi'nde faaliyet gösteren serbest meslek erbapları, araştırmanın ana külesini oluşturmaktadır.

### **1.3.2. Örneklem Seçimi**

Örneklem, belli kurallara göre, belli bir evrenden seçilmiş ve seçildiği evreni temsil yeterliği kabul edilen küçük kümedir. Araştırmalar çoğunlukla örneklem kümeler üzerinde yapılır ve elde edilen sonuçlar ilgili evrenlere genellenir (Karasar, 2005: 110-111).

Örneklem evrenin bir parçası olup hem araştırma, hem de istatistiksel bakımdan büyük önem taşır. Örneklemin en önemli özelliği yansız ve temsili olmasıdır (Kaptan, 1983: 135).

Üzerinde çalışılan bir evrenden örneklem seçme işlemine ise örnekleme denilmektedir. Seçilen örneklemden elde edilen bilgiler kullanılarak evren konusunda doğru bilgilere ulaşılmaya çalışılır. Örnekleme, insanların günlük hayatıyla iç içedir. İnsanlar çoğu kez kararlarını örneklemeden faydalanarak alır. Bir günün hava durumu, bir sonraki gün nasıl giyinileceğini ya da şemsiye alınıp alınmayacağını kararlaştırmaya yardımcı olur. Tencereden alınan bir iki pirinç tanesi, pilavın olup olmadığını; bir yudum çay, bir çaydanlık çayın nasıl olduğunun; bir



bölgede bulunan birkaç tarladaki buğdayın seyri, o bölgedeki buğdayın gelişmesinin nasıl olduğunun bir göstergesidir (Arıkan, 2004: 129-130).

Örnekleme, bir araştırmanın konusunu oluşturan evrenin bütün özelliklerini yansıtan bir parçasının seçilmesi işlemini belirtir. Örneklem, seçildiği bütünü küçük bir örneğidir. Örneklemin seçildiği grubun tümü ise evreni oluşturur. Örneklem seçilirken, örneklemin temsil yeteneği taşımaya ve yeterli büyüklükte olmasına dikkat etmek gerekir. Örneklem seçilerek yapılan araştırmalar zaman ve maliyet yönünden ekonomik olduğu gibi, çoğu zaman da bütün evrenin incelenmesiyle elde edilen sonuçlar kadar geçerli, sağlıklı ve güvenilir olabilir (Gökçe, 1988: 77-78).

Örnekleme yapılırken, öncelikle araştırmanın amaçları doğrultusunda sonuçların genellemek istendiği evrenin sınırlandırılıp çalışma evreninin tanımlanması gerekir. Araştırmaların amaçlarına göre en uygun bir çalışma evreni vardır (Karasar, 2005: 116). Burada çalışma evreni yerine sadece evren kavramı kullanılacaktır.

### **1.3.3. Anket Yöntemi**

Araştırmada veri elde etme tekniği olarak anket yöntemi tercih edilmiş ve Ege Bölgesinde serbest meslek kazancı elde eden toplamda 324 serbest meslek erbabına anket uygulanmıştır.

Çalışmamızda araştırma yöntemi olarak birincil verilerden anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu hazırlanırken daha önce yapılmış benzer çalışmalar göz önünde bulundurulmuştur. Anketin başarılı olabilmesi ve katılımcıların sıkılmaması adına ankette yer alan soruların kısa, sade ve anlaşılır olmasına özen gösterilmiştir.

Anket uygulanmadan önce katılımcılara araştırmanın konusu ve amacı hakkında bilgi verilmiş, anketin sadece bilimsel araştırmalarda kullanılacağı özellikle belirtilmiştir. Araştırmamızda yüz yüze anket yöntemi kullanılmıştır. Elde edilen verilerin analizleri “SPSS 25.0 for Windows İstatistiksel Paket Programı” kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Araştırmada kullanılan anketin bir örneği tezin sonunda Ek’te verilmiştir.

#### 1.4. ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ BULGULAR

Ege Bölgesi araştırması kapsamında yapılan anket çalışmasında Ege Bölgesinde yer alan 8 ilde Afyonkarahisar, Aydın, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa ve Muğla'da faaliyette bulunan serbest meslek erbaplarına 39 soruluk bir anket formu yöneltilmiştir. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümü demografik sorular ve katılımcıları sınıflandırmak için yöneltilen sorulardan oluşmaktadır. Anket yapıldıktan sonra toplanan verilerin değerlendirilmesi aşamasında sosyal bilimler alanında yaygın olarak kullanılan Statistics Package for The Social Sciences (SPSS) paket programı kullanılmıştır. Bu kapsamda öncelikle soruların tutarlılığı ve güvenilirliğine yönelik güvenilirlik analizi yapılmış ve olumlu sonuç takibinde diğer analizlere geçilmiştir. Bu sorularda sınıflama ölçeği kullanılmış olup veriler bilgisayar ortamında SPSS programına girilirken 1'den başlayarak numerik olarak kodlanmıştır.

Anketin ikinci bölümünde ise serbest meslek erbaplarına yöneltilen ve vergi algısını ölçmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Katılımcıların bu sorulara kendilerine uygun cevapları verebilmeleri için 5'li likert tipi sorular hazırlanmıştır ve katılımcılardan görüşlerini, "*Kesinlikle Katılıyorum, Katılıyorum, Kısmen Katılıyorum Kısmen Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kesinlikle Katılmıyorum*" şeklinde cevap vermeleri istenmiştir. Bu ölçek türü ile katılımcıların ifadelerine katılıp katılmama derecelerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmada sonucunda verilerin değerlendirilmesinde Reability Analysis (Cronbach Alpha Katsayısı), Chi-square (Ki- Kare), Correlation (korelasyon), Significance (P), Contingency coefficient (C), Anlamlılık Düzeyi ( $\alpha$ ) istatistiksel tekniklerinden yararlanılmıştır.

Anketin güvenilirlik analizi sonuçları ve ankete katılan serbest meslek erbaplarının demografik özelliklerini gösteren Frekans dağılımları yer almaktadır. Ankette yer alan diğer soruları Frekans dağılımları ilerleyen başlıklarda ele alınacaktır."

Yapılan ankette ölçeğin güvenilir olması anketin geçerliliğini doğrulamaktadır. Anketin güvenilirlik analizi Cronbach Alfa katsayısı ile incelenmiştir Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında değer almakta ve bu değer 1'e yaklaştıkça güvenilirliği artmaktadır. Alfa değeri;

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise ölçeğin güvenilir olmadığı,
  - $0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise ölçek düşük güvenilirlikte,
  - $0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilir,
  - $0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise ölçeğin yüksek güvenilirlikte olduğu kabul edilir
- (Akgül ve Çevik, 2003: 435-436).

**Tablo 2. Güvenilirlik (Reliability) Analizi – (Crombach Alpha Katsayısı)**

Number Of Cases ; 324					
<b>İtem Means</b>	<b>Mean</b>	<b>Minimum</b>	<b>Maximum</b>	<b>Rang</b>	<b>Max/Min</b>
	3,510	2,138	4,552	2,414	2,129
Reability Coeffeciens: 30 items					
<b>Cronbach's Alpha = 0,669</b>			<b>Standardized Items Alpha = 0,728</b>		

Tablo 2’de, anketin güvenilirlik analizi sonuçları yer almaktadır. Anketin 1. Bölümünde yer alan demografik sorular analize dâhil edilmemiştir. Anketin güvenilirlik alpha katsayısı 0,669 olup standardize edilmiş alpha katsayısı ise 0,728’dir. Bulunan bu sonuçlara göre anket sosyal bilimlere göre oldukça güvenilir kabul edilir. ( $0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilir) Bu durum ölçeği oluşturan soruların birbirleri ile ilişkili, güvenilir ve anlaşılır sevide olduğunu göstermektedir.

**Tablo 3. Cinsiyet Frekans Dağılımı**

<b>Cinsiyetiniz</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>	<b>Kümülatif %</b>
KADIN	92	28,4	28,4
ERKEK	232	71,6	100,0
Toplam	324	100,0	

Tablo 3, serbest meslek erbaplarının cinsiyet dağılımlarını vermektedir. Ankete katılan mükelleflerin cinsiyetlerine göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların büyük çoğunluğunun %71,6 ile erkek olduğu gözlenmekte olup bayanların ankete katılımı ise %28,4 ile sınırlı kalmıştır.

**Tablo 4 .Medeni Durum Frekans Dağılımı**

Medeni Durumunuz	Frekans	%	Kümülatif %
EVLİ	241	74,4	74,4
BEKÂR	83	25,6	100,0
Toplam	324	100,0	

Tablo 4 ankete katılan serbest meslek erbaplarının medeni durumunu göstermekte olup tablo incelendiğinde %74,4'ü evli olup %25,6'sı bekârdır.

**Tablo 5.Yaş Gurubu Frekans Dağılımı**

Yaş Gurubunuz	Frekans	%	Kümülatif %
18-35	123	38,0	38,0
36-50	124	38,3	76,2
51-65	64	19,8	96,0
66 VE ÜZERİ	13	4,0	100,0
Toplam	324	100,0	

Tablo 5, ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaş grupları itibari ile dağılımlarına yer vermektedir. Ankete katılanlar, genç (18-35), orta yaş (36-50), orta yaş üstü (51-65) ve yaşlı (66 ve üzeri) olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Buna göre ankete katılan serbest meslek erbaplarının %75'lik kısmını gençler ve orta yaş grubunda yer alanlar oluşturmaktadır. %38'i genç grubunda, %38,3' orta yaş grubunda yer almaktadır. Tablodan da anlaşılacağı üzere ankete her yaş grubundan katılım olmuştur.

**Tablo 6. Eğitim Düzeyi Frekans Dağılımı**

Eğitim Düzeyiniz	Frekans	%	Kümülatif %
ORTA ÖĞRETİM	8	2,5	2,5
YÜKSEKOKUL	17	5,0	7,5
LİSANS	241	74,5	82,0
LİSANSÜSTÜ/DOKTARA	58	18,0	100,0
Toplam	324	100,0	

Tablo 6, ankete katılan serbest meslek erbaplarının eğitim düzeyini göstermektedir. Ankete katılanların %2,5'ini orta öğretim, %5'ini yüksek okul, %74,5'ini lisans, %18'ini lisansüstü ve doktora mezunları oluşturmaktadır. Orta

öğretim ve yüksekokul mezunları hariç diğer gruplar %10'un üzerinde yer alıp katılımcıların çoğunu lisans mezunları oluşturmaktadır.

**Tablo 7. Mesleklerin Frekans Dağılımı**

Mesleğiniz	Frekans	%	Kümülatif %
SMMM	89	27,5	27,5
AVUKAT	118	36,4	63,9
NOTER	17	5,2	69,1
DOKTOR/ DIŞ HEKİMİ	38	11,7	80,9
MÜHENDİ/ MİMAR	43	13,3	94,1
VETERİNER HEKİM	11	3,4	97,5
DIĞER	8	2,5	100,0
Toplam	324	100,0	

Tablo 7, ankete katılan serbest meslek erbaplarının hangi mesleki faaliyetleri yürüttüğünü ve oranlarını göstermektedir. %27'sini SMMM, %36,4 'ünü Avukatlar, %5,2'sini Noterler, %11,7'sini Doktorlar ve Diş Hekimleri, %13,3'ünü Mühendis ve Mimarlar, %3,4'ünü Veteriner Hekimler ve %2,5'ini de diğer meslek grupları oluşturmaktadır. Anketimize katılanların çoğunluğunu %36,4 ile Avukatlar ve %27,5 ile SMMM (Mali Müşavir) oluşturmaktadır.

**Tablo 8. Kaç Yıldır Faaliyet Gösterildiğine İlişkin Frekans Dağılımı**

Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz	Frekans	%	Kümülatif %
0-5 yıl	95	29,5	29,5
6-10 yıl	70	21,5	51
11-15 yıl	58	17,6	68,6
16-20 yıl	36	11,2	79,8
21+ yıl	65	20,2	100
Toplam	324	100	

Tablo 8, ankete katılan serbest meslek erbaplarının kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet yürüttüklerini göstermektedir. Tabloda da görüldüğü üzere ankete katılan serbest meslek erbaplarının %29,5'i 5 yıldan az bir süredir serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermekte. %21,5'i 6-10 yıl arası, %17,6'sı 11-15 yıl

arası, %11,2'si 16-20 yıl arası ve %20,2'si 21 yıldan fazla süredir serbest meslek erbabı olarak faaliyet yürütmektedirler.

**Tablo 9. Aylık Ortalama Gelir Frekans Dağılımı**

Elde ettiğiniz aylık gelir miktarı hangi dilime girmektedir	Frekans	%	Kümülatif %
0-3000TL	74	22,8	22,8
3001-5000TL	107	33,0	55,9
5001-10000TL	105	32,4	88,3
10001-20000TL	27	8,3	96,6
20001-30000TL	9	2,8	99,4
30000 TL'den fazla	2	0,6	100,0
Toplam	324	100,0	

Tablo 9, ankete katılan serbest meslek erbaplarının beyan ettikleri gelir aralığı dağılımları yer almaktadır. Buna göre, araştırmaya katılanların % 22,8'i 0-3000 TL aralığında, % 33'ü 3001- 5000 TL aralığında, % 32,4'ü 5001-10.000 TL aralığında, % 8,3'ü 10.001-20.000 TL aralığında , % 2,8'i 20.001- 30.000 TL ve %0,6'sı ise 30.000 TL üzeri gelir beyan etmektedir.

**Tablo 10. Serbest Meslek Erbaplarının Sübjektif Vergi Yükü Frekans Dağılımı**

Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz	Frekans	%	Kümülatif %
%0-%10	16	4,9	4,9
%11-%20	73	22,5	27,5
%21-%30	95	29,3	56,8
%31-%40	90	27,8	84,6
%41 den fazla	50	15,5	100
Toplam	324	100,0	

Tablo 10'da ankete katılan serbest meslek erbaplarının ödedikleri tüm vergileri dikkate aldıklarında elde ettikleri gelirlerinin % kaçını devlete vergi olarak ödedikleri ile ilgili tahminleri sorulmuştur. Tahminleri yer aldığı tabloya göre serbest meslek erbaplarının %22,5'i gelirinin %11-%20, %29,3'ü gelirinin %21-%30,

%27,8'i gelirinin %31-%40, %15,5'i gelirinin %41'den fazlasının vergi olarak devlete verdiklerini göstermektedir.

**Tablo 11. Hangi İilde Faaliyet Gösterildiğine Dair Frekans Dağılımı**

Hangi ilde faaliyet göstermektediresiniz.	Frekans	%	Kümülatif %
Afyon	27	8,3	8,3
Aydın	92	28,4	36,7
Denizli	26	8,0	44,7
İzmir	41	12,6	57,3
Kütahya	28	8,6	65,9
Manisa	28	8,6	74,5
Muğla	53	16,5	91
Uşak	29	9,0	100
Toplam	324	100	

Tablo 11'de katılımcıların Ege bölgesinde hangi ilde faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Katılımcıların % 8,3'ü Afyon, %28,4'ü Aydın,%8'i Denizli,%12,6'sı İzmir,%8,6'sı Kütahya,%8,6'sı Manisa, %16,5'i Muğla ve %9'u Uşak illerinde faaliyet göstermektedirler.

## **2. ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR**

Mükelleflerin vergi algısına ve vergi algısını etkileyen faktörlere çalışmanın teorik kısmında değinilmiştir. Çalışmanın bu kısmında ise, demografik faktörler göz önünde bulundurularak serbest meslek kazancı elde eden serbest meslek erbaplarının vergi algısına ilişkin çapraz tablolara yer verilecektir. Oluşturulacak çapraz tablolar korelasyon analizleri veri alınarak değerlendirilecektir. Bu analizlerin sonucunda ankete katılan serbest meslek erbaplarının demografik özelliklerine ve tanımlayıcı sorulara göre ankette yer alan ifadelerle ilgili düşünceleri tespit edilecektir.

Çapraz tablo analizinin (parametrik-olmayan istatistiksel analizlerden biri) arkasında yatan temel varsayım, kullanılan değişkenlerin normal dağılım göstermediği ve örneklem sayısının küçük olduğu durumlarda kullanılmasıdır. Sosyal bilimcilerin ele aldığı çoğu ilginç sorular, iki değişken arasındaki ilişkiyi incelemeye yöneliktir(Özbay,2008:461).

Korelasyon analizi ise iki değişken arasındaki ilişkinin gücünü ve yönünü belirlemek amacı ile yapılır. Korelasyon katsayısı “r” ile gösterilir ve -1 ile +1 arasında değer alır. Elde edilen rakamların mutlak büyüklüğü değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini belirlerken, rakamların işareti (pozitif ya da negatif olması) yönünü belirler (Ural ve Kılıç, 2006: 247).

Bir araştırmanın en önemli aşaması, araştırmanın amacına uygun istatistiksel tekniğin belirlenmesidir. Analizlerin sınıflandırılmasında verinin özellikleri dikkate alınmaktadır. Veri özelliklerine göre sınıflandırma parametrik analiz teknikleri ve parametrik olmayan (nonparametrik) analiz teknikleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Parametrik ya da parametrik olmayan testlerden hangisinin uygulanacağını belirlemenin ilk aşaması, normallik testinin yapılmasıdır. Yapılan normallik testi sonucunda veriler normal dağılıyorsa ( $p>0,05$ ) uygulanacak testler parametrik analiz teknikleri arasından seçilirken, verilerin normal dağılmaması durumunda ( $p<0,05$ ) uygulanacak testler parametrik olmayan teknikler arasından seçilir (Coşkun, vd., 2015: 163-168).

Bu amaçla araştırmaya Kolmogrov-Smirnov testi uygulanmış ve elde edilen anlamlılık değerlerinin tümü 0,05’ten küçük bulunmuştur. Bu sonuçlara göre verilerin normal dağılmadığı sonucuna ulaşılmış ve testler parametrik olmayan testler arasından seçilmiştir.

## 2.1. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ VERGİ BİLİNCİ

Bugüne kadar yapılan çalışmalar sonucunda vergi bilinci ile vergi uyumu arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığından söz edebiliriz. Başka bir söylemle şahısların vergi bilinci arttıkça vergiye uyumu da artmaktadır. Çalışmamızda ankete katılan serbest meslek erbaplarının vergi bilinç düzeylerini belirlemek amacıyla katılımcılara dört farklı soru yöneltilmiştir. Bu sorular ve söz konusu maddelere katılım frekans dağılımları aşağıda verilmiştir.



**Tablo 12. Vergi Bilinci - 1 Frekans Tablosu**

Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	18	5,6	5,6
KATILMIYORUM (2)	10	3,1	8,6
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	79	24,4	33,0
KATILYORUM (4)	125	38,6	71,6
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	92	28,4	100,0
Toplam	324	100,0	

“Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır.” Ortalama:3,8117

Tablo 12’ye göre, ankete katılan serbest meslek erbaplarının %67’si ödedikleri vergileri kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görmekte iken %8,6’sı vergilerin kamu hizmeti karşılığı olmadığını düşünmektedir.

**Tablo 13. Vergi Bilinci - 2 Frekans Tablosu**

Vergi ödemek vatandaşlık görevidir	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	11	3,4	3,4
KATILMIYORUM (2)	7	2,2	5,6
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	33	10,2	15,7
KATILYORUM (4)	113	34,9	50,6
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	160	49,4	100,0
Toplam	324	100,0	

“Vergi ödemek vatandaşlık görevidir” Ortalama:4,2469

Tablo 13’e göre ankete katılan serbest meslek erbaplarının büyük çoğunluğu olan %84,3’lük kısmı vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünürken, %5,6’lık kısmı vergi ödemenin vatandaşlık görevi olmadığını düşünmektedir.

**Tablo 14. Vergi Bilinci - 3 Frekans Tablosu**

Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini aksatmaktadır	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	16	4,9	4,9
KATILMIYORUM (2)	28	8,6	13,6
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	82	25,3	38,9
KATILYORUM (4)	98	30,2	69,1
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	100	30,9	100,0
Toplam	324	100,0	

“Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini aksatmaktadır.” Ortalama:3,7346

Tablo 14'e göre ankete katılan katılımcıların %60,1'i ödenmeyen vergilerin kamu hizmetlerini aksattığını düşünürken, %13,6'sı ise bu görüşün tam tersini düşünmektedir.

**Tablo 15. Vergi Bilinci - 4 Frekans Tablosu**

Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	11	3,4	3,4
KATILMIYORUM (2)	16	4,9	8,3
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	77	23,8	32,1
KATILYORUM (4)	108	33,3	65,4
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	112	34,6	100,0
Toplam	324	100,0	

“Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.” Ortalama:3,9074

Tablo 15'e göre katılımcıların büyük çoğunluğu olan %67,9'u vergilerini kendi rızalarıyla gönüllü olarak ödediklerini ifade ederken, %8,3'ü ise tam tersini ifade etmektedirler.

Serbest meslek erbaplarının vergi bilincini ölçmek amacıyla sorulan sorulardan oluşan vergi bilinci faktörünün aritmetik ortalaması 3,9251'dir. Bu sonuca göre ankete katılanların vergi bilinç düzeyi ortanın üzerinde olup, ancak çok yüksek değildir.

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının vergi bilinç düzeylerini ölçmek amacıyla yöneltilen “*vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır*” , “*vergi ödemek vatandaşlık görevidir*”, “*Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini aksatmaktadır.*” , “*vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim*” soruları ile “*yaş gurubunuz*”, “*kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir*”, “*elde ettiğiniz aylık gelir miktarı hangi dilime girmektedir*”, “*size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz*” sorularının korelasyon analizi yapılmıştır. Bu sayede ankete katılan mükelleflerin vergi bilinç düzeylerinin demografik özelliklere ve tanımlayıcı sorulara göre farklılık gösterip göstermediğini analiz etme fırsatı vermiştir.

**Tablo 16. Vergi Bilinci ve Demografik Korelasyon Analizi**

			Yaş Gurubunuz	Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektesiniz	Elde ettiğiniz aylık gelir miktarı hangi dilime girmektedir
Spearman's rho	Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır	Korelasyon Katsayısı	<b>,152**</b>	<b>,115*</b>	,090
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,006	,038	,104
		N	324	324	324
	Vergi ödemek vatandaşlık görevidir	Korelasyon Katsayısı	<b>,177**</b>	<b>,185**</b>	,095
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,001	,001	,088
		N	324	323	324
	Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.	Korelasyon Katsayısı	<b>,131*</b>	<b>,162**</b>	<b>,195**</b>
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,018	,004	,000
		N	324	323	324

\*Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

\*\*Korelasyon 0,01 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 16'daki korelasyon testi sonuçları vergi bilinci sorularına verilen cevaplar ile demografik ve tamamlayıcı soruların korelasyon analizini göstermektedir. Tablo 17 ve Tablo 21 de dâhil olmak üzere çapraz tablo eşliğinde yorumlanacaktır.

**Tablo 17. Yaş Gurupları ile “Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır		Yaş Gurubunuz				Toplam
		18-35	36-50	51-65	65+	
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	5	9	2	2	18
	Yüzde (%)	4,1%	7,3%	3,1%	15,4%	5,6%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	6	3	1	0	10
	Yüzde (%)	4,9%	2,4%	1,6%	0,0%	3,1%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	38	24	15	2	79
	Yüzde (%)	30,9%	19,4%	23,4%	15,4%	24,4%
KATILYORUM (4)	Frekans	51	48	23	3	125
	Yüzde (%)	41,5%	38,7%	35,9%	23,1%	38,6%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	23	40	23	6	92
	Yüzde (%)	18,7%	32,3%	35,9%	46,2%	28,4%
Toplam	Frekans	123	124	64	13	324
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

P= 0,006 (P<0,05) α=0,01 C=0,152

Tablo 17'ye bakıldığında “Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır” ifadesine verilen yanıtlar bakımından yaş grupları arasında, %1 anlamlılık düzeyinde, istatistiksel

açından anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (P:0,006). Tablodaki C değerine bakıldığında, ankete katılan serbest meslek erbaplarının bu ifade hakkındaki görüşleri ile yaş grupları arasındaki ilişki pozitif yönlü ancak zayıf bir ilişki vardır (C:0.152).

Tabloya göre Yaş gruplarına bakıldığında 18-35 yaş aralığında olan serbest meslek erbaplarının %60,2'si yaş grubu 36-50 arasında olanların %71'i, yaş grubu 51-65 olanların %71,8'i ve 65 yaş üstü serbest meslek erbaplarının 69,3' ü vergileri kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görmektedir. Ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaşları ilerledikçe toplanan vergileri kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görme oranları artmaktadır.

**Tablo 18. Yaş Grubu ile “Vergi ödemek vatandaşlık görevidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Vergi ödemek vatandaşlık görevidir		Yaş Gurubunuz				Toplam
		18-35	36-50	51-65	65+	
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	3	6	2	0	11
	Yüzde (%)	2,4%	4,8%	3,1%	0,0%	3,4%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	4	1	2	0	7
	Yüzde (%)	3,3%	0,8%	3,1%	0,0%	2,2%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	16	11	4	2	33
	Yüzde (%)	13,0%	8,9%	6,3%	15,4%	10,2%
KATILYORUM (4)	Frekans	58	31	20	4	113
	Yüzde (%)	47,2%	25,0%	31,3%	30,8%	34,9%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	42	75	36	7	160
	Yüzde (%)	34,1%	60,5%	56,3%	53,8%	49,4%
Toplam	Frekans	123	124	64	13	324
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P= 0,001 (P<0,05) α=0,01 C=0,177						

Tablo 18'e bakıldığında “Vergi ödemek vatandaşlık görevidir” ifadesine verilen yanıtlar bakımından yaş grupları arasında %1 anlamlılık düzeyinde, istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (P:0,001). Ancak tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının bu ifade hakkındaki görüşleri ile yaş grupları arasındaki ilişki pozitif yönle olmakla beraber zayıf yönde bir ilişkisi vardır (C:0.177).

Tabloya göre yaş gruplarına bakıldığında 18-35 yaş aralığında olan serbest meslek erbaplarının %51,3'ü yaş grubu 36-50 arasında olanların %85,5'i, yaş aralığı 51-65 olanların %87,6'sı ve yaşı 65 yaş üstü serbest meslek erbaplarının ise %84,3' ü Vergi ödemek vatandaşlık görevidir sorusuna katıldıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaşları ilerledikçe vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğu ifadesine katılım oranları artmaktadır.

**Tablo 19. Mükellefiyet Süresine Göre Verginin Vatandaşlık Görevi Olarak Algılanma Durumu**

Vergi ödemek vatandaşlık görevidir		Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz					
		0-5	6-10	11-15	16-20	21+	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	2	2	2	2	2	11
	Yüzde (%)	2,1%	2,9%	3,5%	5,6%	3,1%	3,4%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	4	1	0	0	2	7
	Yüzde (%)	4,2%	1,4%	0,0%	0,0%	3,1%	2,2%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	15	7	3	4	4	33
	Yüzde (%)	15,8%	10,1%	5,3%	11,1%	6,2%	10,2%
KATILYORUM (4)	Frekans	43	27	14	6	22	112
	Yüzde (%)	45,3%	39,1%	24,6%	16,7%	33,8%	34,7%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	31	32	38	24	35	160
	Yüzde (%)	32,6%	46,4%	66,7%	66,7%	53,8%	49,5%
Toplam	Frekans	95	69	57	36	65	323
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P= 0,001 (P<0,05) α= 0,01 C=0,185							

Tablo 19'da kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösterildiğine göre katılımcıların "Vergi ödemek vatandaşlık görevidir" ifadesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Ankete katılan serbest meslek erbaplarının, vergi ödemek vatandaşlık görevidir ifadesine ilişkin görüşleri ile kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösterdiklerine göre istatistiksel açıdan %1 anlamlılık düzeyinde (P:0,001), pozitif zayıf bir ilişki vardır (C: 0,185)

Tabloya göre faaliyet süresi 0-5 yıl arasında olan serbest meslek erbaplarının %77,9'u, bu ifadeye katılırken, faaliyet süresi 6-10 yıl olan serbest meslek erbaplarının %85,5'i, faaliyet süresi 11-15 yıl olan serbest meslek erbaplarının %91,1'i, faaliyet süresi 16-20 yıl olan serbest meslek erbaplarının %83,4'ü ve

faaliyet süresi 21 yıldan fazla olan serbest meslek erbaplarının %87,6'sı, vergi ödeme vatandaşı olarak görmektedir.

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının faaliyet süreleri arttıkça vergileri kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görme oranları belirli bir seviyeye kadar artmakta ancak o seviyeden sonra düşmektedir.

**Tablo 20. Mükellefiyet Süresine Göre Gönüllü Vergi Ödeme İsteği**

		Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir					
		0-5	6-10	11-15	16-20	21+	Toplam
Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.	Frekans	1	4	2	2	2	11
	Yüzde (%)	1,1%	5,8%	3,5%	5,6%	3,1%	3,4%
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	11	1	2	0	2	16
	Yüzde (%)	11,6%	1,4%	3,5%	0,0%	3,1%	5,0%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	33	12	10	7	14	77
	Yüzde (%)	34,7%	17,4%	17,5%	19,4%	21,5%	23,8%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	26	31	16	12	22	107
	Yüzde (%)	27,4%	44,9%	28,1%	33,3%	33,8%	33,1%
KATILYORUM (4)	Frekans	24	21	27	15	25	112
	Yüzde (%)	25,3%	30,4%	47,4%	41,7%	38,5%	34,7%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	95	69	57	36	65	323
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Toplam		95	69	57	36	65	323
		100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,004 (P<0,05) α=0,01 C=0,162							

Tablo 20'de kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösterildiğine göre katılımcıların "Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim." ifadesine yönelik düşünceleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim sorusu ile kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir soruları arasında anlamlı bir ilişki bulunmuş olup korelasyon (P:0,004) anlamlılık düzeyinde anlamlıdır ama bu ilişki (C:0,162) pozitif yönlü bir ilişki olmakla beraber zayıf bir ilişkidir.

Tabloya göre faaliyet süresi; 0-5 yıl olan serbest meslek erbaplarının %52,7'si, faaliyet süresi 6-10 yıl olan serbest meslek erbaplarının %75,3'ü, faaliyet

süresi 11-15 yıl olan serbest meslek erbaplarının %75,5'i, faaliyet süresi 16-20 yıl olan serbest meslek erbaplarının %75'i ve faaliyet süresi 21 yıldan fazla olan serbest meslek erbaplarının %72,3'ü vergileri gönüllü olarak ödediklerini ifade etmişlerdir.

**Tablo 21. Aylık Gelir Durumu ile “Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

		Elde ettiğiniz aylık gelir miktarı hangi dilime girmektedir						Toplam
		0-3000 TL	3001-5000 TL	5001-10000 TL	10001-20000 TL	20001-30000 TL	30000 TL'den fazla	
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	2	4	4	1	0	0	11
	Yüzde (%)	2,7%	3,7%	3,8%	3,7%	0,0%	0,0%	3,4%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	5	8	3	0	0	0	16
	Yüzde (%)	6,8%	7,5%	2,9%	0,0%	0,0%	0,0%	4,9%
KISMEN KATILYORUM KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	22	31	16	6	1	1	77
	Yüzde (%)	29,7%	29,0%	15,2%	22,2%	11,1%	50,0%	23,8%
KATILYORUM (4)	Frekans	28	30	40	8	2	0	108
	Yüzde (%)	37,8%	28,0%	38,1%	29,6%	22,2%	0,0%	33,3%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	17	34	42	12	6	1	112
	Yüzde (%)	23,0%	31,8%	40,0%	44,4%	66,7%	50,0%	34,6%
Toplam	Frekans	74	107	105	27	9	2	324
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,000 (P<0,05) α= 0,01 C=0,195								

Tablo 21’de aylık ortalama gelir seviyesi ile katılımcıların “Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim” ifadesine verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı sorgulanmıştır. Ankete katılan serbest meslek erbaplarının düşünceleri ile aylık ortalama gelir düzeyleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark bulunmaktadır (P:0,000). Aynı zamanda, aylık ortalama gelir durumu ile bu ifadeye verilen yanıtlar arasında düşük düzede pozitif bir istatistiksel ilişki bulunduğu anlaşılmaktadır (C:0,195).

Tablodaki verilere bakıldığında, aylık ortalama gelir düzeyi 0-3000 TL olan serbest meslek erbaplarının %60,8'inin, aylık ortalama gelir düzeyi 3001-5000 TL olan serbest meslek erbaplarının %59,8'inin, aylık ortalama gelir düzeyi 5001-10000 TL olan serbest meslek erbaplarının %78,1'i ifadeye katılırken. Aylık ortalama gelir düzeyi 10001-20000 TL olan serbest meslek erbaplarının %74'ünün, aylık ortalama gelir düzeyi 20001-30000 TL olan serbest meslek erbaplarının %88,9'unun ve aylık ortalama gelir düzeyi 30000 TL'den fazla olan serbest meslek erbaplarının %50'si vergilerini kendi rızası ile gönüllü olarak ödediklerini belirtmişlerdir. Buradaki verilerden yola çıkarak aylık ortalama gelir düzeyi ile ankete katılan serbest meslek erbaplarının bu ifadeye verdikleri cevaplar arasında belirli bir noktaya kadar doğru orantılı bir ilişki olduğu ifade edilebilir.

## 2.2. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ VERGİ AHLAKI

Vergi uyumu görünür bir eylemdir ve çoğu insan vergisini ödemektedir. Vergiye uyum ya da uyumsuzluk sadece fırsat, vergi oranları ve yakalanma olasılığının bir fonksiyonu değil, aynı zamanda bireyin vergiye uyum gösterme ya da vergi kaçırma istekliliğinin de bir fonksiyonudur. Vergi ahlakı yüksek olduğunda vergi uyumu da nispeten yüksek olmaktadır (Togler, 2007: 64-5). Bu yüzden bireylerin vergi ahlakı, üzerinde durulması gereken bir husustur.

Çalışmamızda ankete katılan serbest meslek erbaplarının vergi ahlak düzeylerini belirlemek amacıyla üç soru yöneltilmiştir. Bu sorular ve söz konusu maddelere katılım frekans dağılımları aşağıda verilmiştir.

**Tablo 22. Vergi Ahlakı 1 Frekans Tablosu**

Vergi kaçırısam ve bunu yakın çevrem öğrense utanırım.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	14	4,3	4,3
KATILMIYORUM (2)	31	9,6	14,0
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	55	17,0	31,1
KATILYORUM (4)	85	26,1	57,1
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	139	42,9	100,0
Toplam	324	99,4	

“Vergi kaçırısam ve bunu yakın çevrem öğrense utanırım.” Ortalama:3,9348



Tablo 22’den elde edilen bilgilere göre serbest meslek erbaplarının %69’u kendilerine yöneltilen “*vergi kaçırırsam ve bunu yakın çevrem öğrense utanırım*” ifadesine katıldıklarını belirtirken %14’ü bu görüşe katılmadığını belirtmişleridir. Bireylerin vergi ahlakının oluşmasında suçluluk ve utanç duygusu oldukça önemlidir. Elde edilen veriler, serbest meslek erbaplarının önemli bir kısmının (%69) vergi ahlakının yüksek olduğunu göstermektedir.

**Tablo 23. Vergi Ahlakı 2 Frekans Tablosu**

Vergi kaçırarak ahlaki açıdan yanlıştır	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	8	2,5	2,5
KATILMIYORUM (2)	19	5,9	8,3
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	34	10,5	18,8
KATILYORUM (4)	103	31,8	50,6
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	160	49,4	100,0
Toplam	324	100,0	

“Vergi kaçırarak ahlaki açıdan yanlıştır.” Ortalama:4,1975

Tablo 23’den elde edilen bilgilere göre serbest meslek erbaplarının %81,2’si kendilerine yöneltilen “*vergi kaçırarak ahlaki açıdan yanlıştır*” ifadesine katıldıklarını belirtirken %8,3’ü bu görüşe katılmadığını belirtmişleridir. Elde edilen veriler, serbest meslek erbaplarının önemli bir kısmının (%81,2) vergi ahlakının yüksek olduğunu göstermektedir.

**Tablo 24. Vergi Ahlakı 3 Frekans Tablosu**

Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	14	4,3	4,3
KATILMIYORUM (2)	25	7,7	12
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM(3)	61	19	31,0
KATILYORUM (4)	110	34,0	65,0
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	114	35	100,0
Toplam	324	100	

“Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir.” Ortalama:3,8762

Tablo 24’den elde edilen bilgilere göre serbest meslek erbaplarının %69’u kendilerine yöneltilen “*bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir*” ifadesine katıldıklarını belirtirken %12’si bu görüşe katılmadığını belirtmişleridir. Elde edilen veriler, serbest meslek erbaplarının önemli bir kısmının (%69) vergi ahlakının yüksek olduğunu göstermektedir.

Çalışmamıza katılan serbest meslek erbaplarının vergi ahlak düzeylerini belirlemek amacıyla sorulan soruların ortalamalarını alarak vergi ahlak endeksi oluşturulmuştur. Vergi ahlak endeksinin değeri 4,002’dir. Bu değer serbest meslek erbaplarının vergi ahlakının yüksek olduğunu göstermektedir.

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının vergi ahlak düzeylerini ölçmek amacıyla yöneltilen “*vergi kaçırırsam ve bunu yakın çevrem öğrense utanırım*”, “*vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır*”, “*bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir*”, soruları ile “*yaş gurubunuz*”, “*kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir*”, “*elde ettiğiniz aylık gelir miktarı hangi dilime girmektedir*”, “*size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz*” sorularının korelasyon analizi yapılmıştır. Bu sayede ankete katılan mükelleflerin vergi ahlak düzeylerinin demografik özelliklere ve tanımlayıcı sorulara göre farklılık gösterip göstermediğini analiz etme fırsatı vermiştir.

**Tablo 25. Vergi Ahlakı ile Demografik Korelasyon Analizi**

Vergi ahlakı ile ilgili ifadeler		Yaş Gurubunuz	Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir
Spearman's rho	Vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır	Korelasyon Katsayısı	<b>,145**</b>
		Anlamlılık (Düzy 2)	<b>,009</b>
		N	324
	Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir.	Korelasyon Katsayısı	<b>,136*</b>
		Anlamlılık (Düzy 2)	<b>,015</b>
		N	323

Tablo 25’de ki korelasyon testi sonuçları vergi ahlakı sorularına verilen cevaplar ile demografik ve tamamlayıcı soruların korelasyon analizini

göstermektedir. Korelasyon analizinde istatistiksel olarak anlamlı çıkan sonuçlar çapraz tablo ile birlikte Tablo 26, 27 ve 28’de yorumlanacaktır.

**Tablo 26. Yaş Grubu ile “Vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır		Yaş Gurubunuz				
		18-35	36-50	51-65	66 +	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	4	2	1	1	8
	Yüzde (%)	3,3%	1,6%	1,6%	7,7%	2,5%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	10	6	3	0	19
	Yüzde (%)	8,1%	4,8%	4,7%	0,0%	5,9%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	15	13	5	1	34
	Yüzde (%)	12,2%	10,5%	7,8%	7,7%	10,5%
KATILYORUM (4)	Frekans	48	30	18	7	103
	Yüzde (%)	39,0%	24,2%	28,1%	53,8%	31,8%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	46	73	37	4	160
	Yüzde (%)	37,4%	58,9%	57,8%	30,8%	49,4%
Toplam	Frekans	123	124	64	13	324
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,009 (P<0,05) α=0,01 C=0,145						

Tablo 26’da “Vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır” ifadesine verilen yanıtlar bakımından yaş grupları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir sonuç olduğu görülmektedir (P:0,009). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının bu ifade hakkındaki görüşleri ile yaş grupları arasındaki ilişki pozitif yönde olmakla beraber zayıf yönde bir ilişkisi vardır (C:0.177).

Tabloya göre yaş gruplarına bakıldığında 18-35 yaş aralığında olan serbest meslek erbaplarının %76,4’ü yaş grubu 36-50 arasında olanların %84,1’i yaş aralığı 51-65 olanların %85,9’u ve yaşı 65 yaş üstü serbest meslek erbaplarının ise %84,6’sı “Vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır” ifadesine katıldıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaşları ilerledikçe vergi kaçırmanın ahlaki açıdan yanlış olduğu ifadesine katılım oranı belirli bir seviyeye kadar artıp tekrar düşmektedir.

**Tablo 27. Yaş Grubu ile “Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir		Yaş Gurubunuz				
		18-35	36-50	51-65	66+	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	8	3	2	1	14
	Yüzde (%)	6,5%	2,4%	3,2%	7,7%	4,3%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	12	9	4	0	25
	Yüzde (%)	9,8%	7,3%	6,3%	0,0%	7,7%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	28	21	10	2	61
	Yüzde (%)	22,8%	16,9%	15,9%	15,4%	18,9%
KATILYORUM (4)	Frekans	44	35	24	7	110
	Yüzde (%)	35,8%	28,2%	38,1%	53,8%	34,1%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	31	56	23	3	113
	Yüzde (%)	25,2%	45,2%	36,5%	23,1%	35,0%
Toplam	Frekans	123	124	63	13	323
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P= 0,015 (P<0,05) C=0,136						

Tablo 27’de, ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaş gurubuna göre “Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir” ifadesine verilen cevaplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı ve pozitif bir ilişki bulunmaktadır.

Çapraz tablo analizi incelendiğinde “Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir” ifadesi ile yaş gurubu değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç çıktığı tespit edilmiştir (P:0,015). Tablodaki C değerine bakıldığında bu ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,136). Buna göre (18-35) yaş gurubunda olan mükelleflerin %51’i bu ifadeye katıldıklarını belirtirken katılmayanların oranı %20 dir. (36-50) yaş gurubunda olanların %73,4’ü ifadeye katılırken katılmayanların oranı %9,7’si katılmamaktadır. (51-65) yaş gurubunda yer alanların %74,6’sı ifadeye katılırken %9,5’i ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. 65 yaş üstü mükelleflerin bu ifadeye katılım oranı %76,9 iken katılmayanların oranı %7,7’dir. Bu sonuçlardan yola çıkarak ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaşları ilerledikçe “Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir” ifadesine katılım oranı sürekli olarak artış göstermektedir.

**Tablo 28. Mükellef Süresi ile “Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir		Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz					
		0-5	6-10	11-15	16-20	21+	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	7	1	1	2	3	14
	Yüzde (%)	7,4%	1,4%	1,8%	5,6%	4,7%	4,3%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	13	3	2	1	5	24
	Yüzde (%)	13,7%	4,3%	3,5%	2,8%	7,8%	7,5%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	21	17	10	4	9	61
	Yüzde (%)	22,1%	24,6%	17,5%	11,1%	14,1%	18,9%
KATILYORUM (4)	Frekans	26	28	18	13	24	110
	Yüzde (%)	27,4%	40,6%	31,6%	36,1%	37,5%	34,2%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	28	20	26	16	23	113
	Yüzde (%)	29,5%	29,0%	45,6%	44,4%	35,9%	35,1%
Toplam	Frekans	95	69	57	36	65	322
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,010 (P<0,05) C=0,143							

Çapraz tablo analizi incelendiğinde “Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir.” ifadesi ile “Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz” değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (P:0,010). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının bu ifadeye katılım düzeyleri ile serbest meslek erbabı olarak faaliyet süreleri arasındaki ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,143).

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının faaliyet sürelerine göre 0-5 yıl olan mükelleflerin %56,9'u, faaliyet süresi 6-10 yıl olanların %69,6'sı, faaliyet süresi 11-15 olanların %77,2'si, faaliyet süresi 16-20 olan mükelleflerin %80,5'i ve faaliyet süresi 21 yıldan fazla olan mükelleflerin %73,4'ü, “bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın göstergesidir” ifadesine katıldıklarını ifade etmişlerdir. Faaliyet süresi arttıkça bu ifadeye katılım oranı belli bir seviyeye kadar artmakta sonra tekrar azalmaktadır.

### 2.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergi kaçakçılığı (tax evasion), vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi oranlarının yüksek olması, vergi kaçırarak rakip mükellefler karşısında rekabet şansının devam ettirilme gerekliliği, daha az vergi verme çabası gibi nedenler mükellefleri vergi kaçırmaya itmektedir.

**Tablo 29. Vergi Kaçakçılığı 1 Frekans Dağılımı**

Hiçbir zaman vergi kaçırmam	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	14	4,4	4,4
KATILMIYORUM (2)	22	6,8	11,2
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	65	20	31,2
KATILYORUM (4)	93	28,3	59,5
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	130	40,5	100,0
Toplam	321	100,0	

“Hiçbir zaman vergi kaçırmam.” Ortalama:3,9377

Tablo 29’a bakıldığında “Hiçbir zaman vergi kaçırmam” ifadesine verilen yanıtlara göre mükelleflerin %68,8’i hiçbir zaman vergi kaçırmayacaklarını beyan ederken %11,2’si bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 30. Vergi Kaçakçılığı 2 Frekans Dağılımı**

İçinde bulunduğumuz şartlarda vergi kaçırmak bir zorunluluktur	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	104	32,2	32,2
KATILMIYORUM (2)	62	19,2	51,4
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	56	17,3	68,7
KATILYORUM (4)	49	15,3	84
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	53	16	100
Toplam	324	100,0	

“İçinde bulunduğumuz şartlarda vergi kaçırmak bir zorunluluktur.” Ortalama:2,6409

Tablo 30’a bakıldığında ankete katılım gösteren mükelleflerin “İçinde bulunduğumuz şartlarda vergi kaçırmak bir zorunluluktur.” ifadesine katılanların

oranı %31,3 olup bu ifadeye katılmayıp vergi kaçırmanın içinde bulunduğumuz şartlarla alakası olmadığını savunan mükelleflerin oranı ise %51,4'dür.

**Tablo 31. Vergi Kaçakçılığı 3 Frekans Dağılımı**

Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	41	12,7	12,7
KATILMIYORUM (2)	37	11,4	24,1
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	65	20	44,1
KATILYORUM (4)	90	27,9	72
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	91	28	100,0
Toplam	324	100	

“Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.” Ortalama:3,4689

Tablo 31 incelendiğinde “*Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.*” ifadesine katıldığını belirten mükelleflerin oranı %55,9 iken bu ifadeye katılmadıklarını belirten mükelleflerin oranı ise %24,1'dir.

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının “*Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.*” ifadesine katılım düzeylerini belirtmeleri istenmiş ve alınan cevapların demografik faktörlere ve tanımlayıcı sorulara göre farklılık gösterip göstermeyeceği çapraz tablo analizi ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan çapraz yapılan çapraz tablo analiz sonuçlarına göre demografik sorularla arasında anlamlı bir ilişki bulunamayıp tanımlayıcı sorulardan sadece “*Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz*” sorusu ile arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklar tespit edilmiştir. Bu Farkların ayrıntılarına Tablo 32 ve 33'de yer verilmektedir.

**Tablo 32. Korelasyon Analizi**

			Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz
Spearman's rho	Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmaı teşvik etmektedir.	Korelasyon Katsayısı	<b>,173**</b>
		Anlamlılık (Düzeı 2)	,002
		N	322

Tablo 32’de “Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmaı teşvik etmektedir.” ile “Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz” ifadeleri arasında istatısel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş olup Tablo 33’de çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır.

**Tablo 33. Subjektif Vergi Yükü ile “Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmaı teşvik etmektedir.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmaı teşvik etmektedir.		Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz					
		%0-%10	%11-%20	%21-%30	%31-%40	%41 den fazla	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	4	10	13	11	3	41
	Yüzde (%)	26,7%	13,7%	13,7%	12,4%	6,1%	12,7%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	0	9	11	14	3	37
	Yüzde (%)	0,0%	12,3%	11,6%	15,7%	6,1%	11,5%
KİSMEN KATILYORUM/ KİSMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	3	18	21	19	3	65
	Yüzde (%)	20,0%	24,7%	22,1%	21,3%	6,1%	20,2%
KATILYORUM (4)	Frekans	6	20	27	23	13	89
	Yüzde (%)	40,0%	27,4%	28,4%	25,8%	26,5%	27,6%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	2	16	23	21	27	89
	Yüzde (%)	13,3%	21,9%	24,2%	23,6 ,%	55,1%	27,6%
Toplam	Frekans	15	73	95	89	49	322
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

P= 0,002 (P<0,05) α= 0,01 C=0,173



Tablo 33’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının kazançlarına göre ödedikleri vergi ile vergi oranlarında meydana gelen artışların vergi kaçırmaı teşvik ettiğine dair ifadeye bakış açıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu ortaya koymaktadır (P:0,02). Tabloda C değeri (C:0,173), “*Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmaı teşvik etmektedir*” ifadesi ile “Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz” değişkeni arasında orta düzeyde anlamlı bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Bu ilişki pozitif yönde bir ilişki olmakla beraber zayıf bir ilişkidir. Tabloya bakıldığında gelirlerini büyük bir kısmını (%41 den fazlasını), (%31-%40) ve (%21-%30) vergi olarak ödediğini düşünen mükelleflerin gelirlerine göre yüzdeler olarak daha az vergi ödediklerini söyleyen mükelleflere göre vergi oranlarında meydana gelen artışların vergi kaçırmaı teşvik ettiğini belirtmişlerdir. Bu durumda vergi oranlarında meydana gelen artışlar gelirin içinde ne kadar çok hissedilirse vergi kaçırmaı o kadar teşvik etmektedir.

#### 2.4. VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü, objektif vergi yükü ve sübjektif vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılır. Objektif vergi yükü, ödenen vergi ile gelir arasındaki oransal ilişkidir. Sübjektif vergi yükü ise kişinin ödemiş olduğu vergi dolayısıyla hissettiği baskı olarak tanımlanır. Çalışmamızın amacı ise serbest meslek erbaplarının sübjektif vergi yükünü rakamsal bir değer olarak belirlemektir. Bu amaçla ankete katılan serbest meslek erbaplarına “*Size göre gelirinizin ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz ?*” sorusu yöneltilmiştir. Serbest meslek erbaplarının bu soruya verdikleri yanıtlar Tablo 10’da gösterilmiştir. Ankete katılanların en fazla hissettikleri vergi yükü, %21-30 aralığında yer almaktadır. Ankete katılan serbest meslek erbaplarının hissettikleri vergi yüklerinin ortalaması (mean) alındığında 4,0588 değerine ulaşılmaktadır. Bu değer %31-%40 aralığına karşılık gelmektedir. Aralıklı değişkenlerden oluşan verilerin, ağırlıklı ortalamasını bulmak için her bir aralığın ortalaması alınır. Ardından, aralığı işaretleyen örneklem sayısı ile çarpıldıktan sonra genel toplama ulaşılır. Elde edilen sayı toplam örneklem sayısına bölünerek sübjektif vergi yükü skoru bulunur (Demir, 2013: 128). Bu işlemi aşağıdaki şekilde formüle etmek mümkündür.

$$SVY = [ (0,05 \times 16) + (0,17 \times 73) + (0,26 \times 95) + (0,36 \times 90) + (0,41 \times 50) ] / 324$$

$$SVY = 0,2802$$

Böylece serbest meslek erbaplarının sübjektif (hissedilen) vergi yükü yaklaşık %28 olarak hesaplanmıştır.

**Tablo 34. Vergi Yükü 1 Frekans Dağılımı**

Ödediğim vergiyi ağır buluyorum	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	9	2,8	2,8
KATILMIYORUM (2)	22	6,8	9,6
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	53	16,4	26,0
KATILYORUM (4)	98	30	56,0
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	142	44,3	100
Toplam	324	100,0	

“Ödediğim vergiyi ağır buluyorum” Ortalama: 4,0588

Tablo 34’den elde edilen bilgilere göre serbest meslek erbaplarının %77,3’ü kendilerine yöneltilen “Ödediğim vergiyi ağır buluyorum” ifadesine katıldıklarını belirtirken %9,6’sı bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişleridir. Mükellefler ödedikleri verginin yükünü ağır buldukları takdirde vergi ödememe eğiliminde olabilirler ve bu da vergi ahlakını olumsuz etkiler. Elde edilen verilere göre serbest meslek erbaplarının önemli bir kısmı (%70,3) ödediği vergiyi ağır bulmaktadır.

**Tablo 35. Vergi Yükü Sorusu Değişkenlerin Korelasyon Analizi**

		Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz	
Spearman's rho	Ödediğim vergiyi ağır buluyorum	Korelasyon Katsayısı	<b>,279**</b>
		Anlamlılık (Düzey 2)	,000
		N	324

Tablo 35’de “Ödediğim vergiyi ağır buluyorum” ile “Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz” ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş olup Tablo 36’da çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır.

**Tablo 36. Kazanca Göre “Ödediğim vergiyi ağır buluyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Ödediğim vergiyi ağır buluyorum		Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz					Toplam
		%0-%10	%11-%20	%21-%30	%31-%40	%41+	
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	3	1	4	0	1	9
	Yüzde (%)	18,8%	1,4%	4,2%	0,0%	2,0%	2,8%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	3	9	5	4	0	22
	Yüzde (%)	18,8%	12,5%	5,3%	4,4%	0,0%	6,8%
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	1	22	17	8	5	53
	Yüzde (%)	6,3%	30,6%	17,9%	8,9%	10,2%	16,4%
KATILYORUM (4)	Frekans	7	17	27	33	13	97
	Yüzde (%)	43,8%	23,6%	28,4%	36,7%	26,5%	30,0%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	2	23	42	44	31	142
	Yüzde (%)	12,5%	31,9%	44,2%	48,9%	61,2%	43,7%
Toplam	Frekans	16	72	95	90	51	324
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=,000 (P<0,05) α= 0,01 C=0,279							

Tablo 36, ankete katılan serbest meslek erbaplarının kazançlarına göre ödedikleri vergi ile “Ödediğim vergiyi ağır buluyorum” ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu ortaya koymaktadır (P:0,00). Tabloda C değeri (C:0,279), “Ödediğim vergiyi ağır buluyorum” ifadesi ile “Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz” değişkeni arasında orta düzeyde anlamlı bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Bu ilişki pozitif yönde bir ilişki olmakla beraber normal bir ilişkidir.

Tabloda yer alan verilere bakıldığında kazancının %0-%10’nu vergi olarak ödediğini söyleyen mükelleflerin %18,8’i, kazancının %11-%20’sini vergi olarak ödediğini söyleyen mükelleflerin %55,5’i, kazancının %21-%30’nu vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %72,6’sı, kazancının %31-%40’nı vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %87,7’si ve kazancın %41’den fazlasını vergi olarak ödediğini düşünen mükelleflerin %82’si ödedikleri vergiyi ağır buldukları

görülmektedir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre ankete katılan mükelleflerin vergi yükünü çoğunlukla ağır bulduklarını ve bunun da vergi ahlakını olumsuz etkileyebileceğini söyleyebiliriz.

## 2.5. VERGİ DENETİMİ

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yönlendirmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini artırır. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan ölçüt ise, bu riskin büyüklüğüdür (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006;122-139).

**Tablo 37. Vergi Denetimi 1 Frekans Dağılımı**

Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	20	6,2	6,2
KATILMIYORUM (2)	35	10,8	17
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	84	26	43,0
KATILYORUM (4)	117	36	79,
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	68	21	100,0
Toplam	324	100	

“Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum.” Ortalama: 3,5452

Tablo 37’ye bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının %57’si vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetlendiğini belirtirken, %17’si ise bu görüşün tam tersini düşünmektedir.

**Tablo 38. Vergi Denetimi 2 Frekans Dağılımı**

Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	10	3,1	3,1
KATILMIYORUM (2)	19	5,9	9,0
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	42	13,0	22,0
KATILYORUM (4)	125	38,6	60,6
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	128	39,4	100,0
Toplam	324	100,0	

“Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum.” Ortalama: 4,0526

Tablo 38’de mükelleflerin “*Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum*” ifadesine verdikleri cevapların dağılımını göstermektedir. Ankete katılan mükelleflerden bu ifadeye katılanların oranı %78 olup bu ifadeye katılmadıkların belirtenlerin oranı ise %9’dur.

**Tablo 39. Vergi Denetimi 3 Frekans Dağılımı**

Ülkemizde vergi kaçırıcılar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	115	35,5	35,5
KATILMIYORUM (2)	73	22,4	57,9
KISMEN KATILIYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	67	20,7	78,6
KATILIYORUM (4)	50	15,5	94,1
KESİNLİKLE KATILIYORUM (5)	19	5,9	100,0
Toplam	324	100	

“Ülkemizde vergi kaçırıcılar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.” Ortalama: 2,3333

Tablo 39’da “*Ülkemizde vergi kaçırıcılar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir*” ifadesine verilen yanıtların frekans dağılımı verilmektedir. Ankete katılan mükelleflerin %20,4’ü bu ifadeye katılırken %57,9’u bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Serbest meslek erbaplarının büyük bir kısmı vergi kaçırıcılar üzerinde yapılan denetimi yeterli bulmadıklarını ifade etmişlerdir.

**Tablo 40. Vergi Denetimi ve Demografik Değişkenlerin Korelasyon Analizi**

			Yaş Gurubunuz	Kaç yıldır serbest meslek erbabi olarak faaliyet göstermektedirsiniz	Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz
Spearman's rho	Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum.	Korelasyon Katsayısı	,047	<b>,141*</b>	<b>,123*</b>
		Anlamlılık (Düzy 2)	,403	<b>,012</b>	,028
		N	324	<b>324</b>	324
	Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum	Korelasyon Katsayısı	,007	,087	<b>,160**</b>
		Anlamlılık (Düzy 2)	,896	,121	,004
		N	324	324	324
	Ülkemizde vergi kaçırıcılar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.	Korelasyon Katsayısı	<b>-,153**</b>	-,095	-,100
		Anlamlılık (Düzy 2)	<b>,006</b>	,089	,074
		N	324	324	324

\*Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

\*\*Korelasyon 0,01 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 40’da “*Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum*”, “*Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum*” ve “*Ülkemizde vergi kaçırınlar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.*” ifadeleriyle demografik ve denetleyici sorular arasından “*Yaş Gurubu*”, “*Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir*” ve “*Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz*” ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Sonuçlar Tablo 41, 42 ve 43’de çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır.

**Tablo 41. Yaş Grupları ile “Ülkemizde vergi kaçırınlar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Ülkemizde vergi kaçırınlar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.		Yaş Gurubunuz				
		18-35	36-50	51-65	65+	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	33	46	31	4	114
	Yüzde (%)	26,8%	37,4%	50,0%	30,8%	35,5%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	31	24	12	5	72
	Yüzde (%)	25,2%	19,5%	19,4%	38,5%	22,4%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	30	24	10	3	67
	Yüzde (%)	24,4%	19,5%	16,1%	23,1%	20,9%
KATILYORUM (4)	Frekans	21	21	8	0	50
	Yüzde (%)	17,1%	17,1%	12,9%	0,0%	15,6%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	8	8	1	1	18
	Yüzde (%)	6,5%	6,5%	1,6%	7,7%	5,6%
Toplam	Frekans	123	123	62	13	321
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,06 (P<0,05) α=0,01 C=0,153						

Tablo 41’de, ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaş grubuna göre “*Ülkemizde vergi kaçırınlar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir*” ifadesine verilen cevaplar arasında istatistiksel açıdan %1 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki bulunmaktadır.

Çapraz tablo analizi incelendiğinde “*Ülkemizde vergi kaçırınlar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir*” ifadesi ile yaş grubu değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir (P:0,006). Tablodaki C değerine bakıldığında bu ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,153).

Buna göre (18-35) yaş gurubunda olan mükelleflerin %23,6'sı bu ifadeye katıldıklarını belirtirken katılmayanların oranı %52dir. (36-50) yaş gurubunda olanların %23,6'sı ifadeye katılırken katılmayanların oranı %56,9'u katılmamaktadır. (51-65) yaş gurubunda yer alanların %13,5 ifadeye katılırken 69,4'ü ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. 65 yaş üstü mükelleflerin ifadeye katılım oranı %13 iken katılmayanların oranı 69,3'tür. Bu sonuçlardan yola çıkarak ülkemizde vergi kaçırıcılar üzerinde yapılan denetimlerin mükelleflerin yaşları arttıkça yetersiz olduğu görüşü çıkmaktadır.

**Tablo 42. Mükellefiyet Süresi ile “Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum		Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz					
		0-5	6-10	11-15	16-20	21+	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	7	4	3	2	4	20
	Yüzde (%)	7,5%	5,8%	5,3%	5,6%	6,3%	6,3%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	9	14	7	1	4	35
	Yüzde (%)	9,7%	20,3%	12,3%	2,8%	6,3%	10,9%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	28	18	13	6	17	82
	Yüzde (%)	30,1%	26,1%	22,8%	16,7%	26,6%	25,6%
KATILYORUM (4)	Frekans	35	25	17	15	23	116
	Yüzde (%)	37,6%	36,2%	29,8%	41,7%	35,9%	36,3%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	14	8	17	12	16	67
	Yüzde (%)	15,1%	11,6%	29,8%	33,3%	25,0%	20,9%
Toplam	Frekans	93	69	57	36	64	320
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P= 0,012 (P<0,05) C=0,141							

Tablo 42’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının faaliyet sürelerine göre “Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum” ifadesine verilen yanıtlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmuştur (P:0,12). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının, bu ifadeye katılım düzeyleri ile serbest meslek erbabı olarak faaliyet süreleri arasında ki ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,141).

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının faaliyet sürelerine göre 0-5 yıl olan mükelleflerin %52,7'si, katılırken. Faaliyet süresi 6-10 yıl olanların %47,8'i, faaliyet süresi 11-15 olanların %59,6'sı, faaliyet süresi 16-20 olan mükelleflerin %78'i ve faaliyet süresi 21 yıldan fazla olan mükelleflerin %57,2'si vergi idaresi tarafından yeterli aralık denetlendiklerini belirtmişlerdir. Ankete katılan serbest meslek erbaplarının faaliyet süreleri arttıkça vergi idaresi tarafından denetlenme oranları artmaktadır.

**Tablo 43. *Subjektif Vergi Yükü ile “Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki***

		Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz					
		%0- %10	%11- %20	%21- %30	%31- %40	%41 den fazla	Toplam
Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum	Frekans	1	1	2	5	1	10
	Yüzde (%)	6,3%	1,4%	2,1%	5,6%	2,0%	3,1%
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	1	8	4	4	2	19
	Yüzde (%)	6,3%	11,1%	4,2%	4,4%	4,1%	5,9%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	5	13	10	7	7	42
	Yüzde (%)	31,3%	18,1%	10,5%	7,8%	14,3%	13,0%
KISMEN KATILMIYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	5	30	39	37	14	125
	Yüzde (%)	31,3%	41,7%	41,1%	41,1%	28,6%	38,7%
KATILMIYORUM (4)	Frekans	4	20	40	37	25	127
	Yüzde (%)	25,0%	27,8%	42,1%	41,1%	51,0%	39,3%
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (5)	Frekans	4	20	40	37	25	127
	Yüzde (%)	25,0%	27,8%	42,1%	41,1%	51,0%	39,3%
Toplam	Frekans	16	72	95	90	49	323
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P= 0,004 P<0,05) α=0,01 C=0,160							

Tablo 43’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının kazançlarının ne kadarını devlete vergi olarak ödedikleri ile “*Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum*” ifadesine verilen yanıtlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmuştur (P:0,004). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının, bu ifadeye katılım düzeyleri



ile ödedikleri vergiler arasındaki ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,160).

Tablodaki verilere bakıldığında kazancının %0-%10'unu vergi olarak ödediğini söyleyen mükelleflerin %56,3'ü, kazancının %11-%20'sini vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %69,5'i, kazancının %21-%30'unu vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %83,2'si, kazancının %31-%40'ını vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %82,2'si ve kazancın %41'den fazlasını vergi olarak ödediğini düşünen mükelleflerin %79,6'sı vergi beyanında bulunurken denetleneceklerini göz önünde bulduklarını ifade etmişlerdir. Çalışmada elde edilen bulgulara gelirlerine oranla ödedikleri vergileri yüksek hisseden mükellefler vergi beyanında bulunurken denetleneceklerini göz önünde bulundurmaktadırlar.

## 2.6. VERGİ AFLARI

Mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen bir diğer unsurda vergi aflarıdır. Vergi affının lehinde görüşler olduğu gibi aleyhinde görüşlerde mevcuttur. Af yanlılarına göre vergi affı kayıt dışında bulunan mükelleflerin kayıt altına alınmalarını sağlar. Af karşıtı olanlara göre ise bu tür uygulamalara sıklıkla başvurulması dürüst mükelleflerin cezalandırılmasına neden olur. Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler bunun kendilerine haksızlık olduğunu düşünürlerse vergiye uyumları azalacaktır. Yaptığımız çalışmada serbest meslek erbablarının vergi aflarına bakış açılarını tespit etmek amacıyla kendilerine “*Vergi afları gereklidir*” ve “*Vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.*” soruları sorulmuştur. Serbest meslek erbablarının bu iki soruya verdikleri cevapların frekans dağılımları aşağıda Tablo 44 ve Tablo 45’de yer almaktadır.

**Tablo 44. Vergi Afları 1 Frekans Dağılımı**

Vergi afları gereklidir	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	80	24,7	24,7
KATILMIYORUM (2)	28	8,6	33,3
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	93	28,7	62,0
KATILYORUM (4)	63	19,4	81,5
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	60	18,5	100,0
Toplam	324	100,0	

“Vergi afları gereklidir.” Ortalama: 2,9846

Tablo 44'e göre, ankete katılan serbest meslek erbaplarının %33,3'ü vergi aflarını gerekli görmezken, %37,9'u vergi aflarının gerekli olduğu düşüncesindedir. Bu sonuçlar, serbest meslek erbaplarının vergi aflarına olumlu baktığını göstermektedir.

**Tablo 45. Vergi Afları 2 Frekans Dağılımı**

Vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	26	8,0	8,0
KATILMIYORUM (2)	42	13,0	21,0
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	68	21,0	42,0
KATILYORUM (4)	50	15,4	57,4
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	138	42,6	100,0
Toplam	324	100,0	

“Vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.” Ortalama: 3,7160

Tablo 45'e göre, ankete katılan serbest meslek erbaplarının %21'i vergi aflarının çıkması sonucu vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık yapıldığı düşüncesine katılmazken, %58'i vergi aflarının çıkması sonucu vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık yapıldığını düşünmektedir.

“Vergi afları gereklidir” ifadesi, demografik değişkenler ve tanımlayıcı sorular açısından incelenmiş ve bu ifadeye verilen yanıtlar bakımından demografik değişkenlerden yaş ve tanımlayıcı sorulardan ise kazancınızın ne kadarını vergi olarak ödüyorsunuz değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir. Bu fark Tablo 46, 47 ve 48'de ayrıntılı olarak incelenmektedir

**Tablo 46. Vergi Afları ve Değişkenlerin Korelasyon Analizi**

			Yaş Gurubunuz	Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz
Spearman's rho	Vergi afları gereklidir	Korelasyon Katsayısı	-,192**	-,133*
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,001	,017
		N	324	324

\*Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

\*\*Korelasyon 0,01 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 46’da “*Vergi Afları gereklidir*”, ifadesiyle demografik ve denetleyici sorular arasından “*Yaş Grubu*” ve “*Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz*” ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş olup, sonuçlar Tablo 46 ve Tablo 47’de çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır

**Tablo 47. Yaş Grupları ile “Vergi afları gereklidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

		Yaş Gurubunuz				Toplam
		18-35	36-50	51-65	66 +	
Vergi afları gereklidir						
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	16	37	22	5	80
	Yüzde (%)	13,0%	29,8%	34,4%	38,5%	24,7%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	7	12	8	1	28
	Yüzde (%)	5,7%	9,7%	12,5%	7,7%	8,6%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	45	30	15	3	93
	Yüzde (%)	36,6%	24,2%	23,4%	23,1%	28,7%
KATILYORUM (4)	Frekans	29	24	9	1	63
	Yüzde (%)	23,6%	19,4%	14,1%	7,7%	19,4%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	26	21	10	3	60
	Yüzde (%)	21,1%	16,9%	15,6%	23,1%	18,5%
Toplam	Frekans	123	124	64	13	324
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P= 0,001 (P<0,05) α= 0,01 C=0,192						

Tablo 47’de, ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaş gurubuna göre “*Vergi afları gereklidir*” ifadesine verilen cevaplar arasında istatistiksel açıdan %1 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki bulunmaktadır.

Çapraz tablo analizi incelendiğinde “*Vergi afları gereklidir*” ifadesi ile yaş grubu değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (P:0,001). Tablodaki C değerine bakıldığında da bu ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,192). Buna göre (18-35) yaş gurubunda olan mükelleflerin %44,7’si, (36-50) yaş gurubunda olanların %36,3’ü, (51-65) yaş gurubunda yer alanların 29,7’si, 65 yaş üstü mükelleflerin bu ifadeye katılım oranı %30,8’i bu ifadeye katılmaktadır. Bu sonuçlardan yola çıkarak ankete

katılan serbest meslek erbaplarının yaş oranları arttıkça vergi aflarının gerekli olmadığını belirtme oranları artmaktadır.

**Tablo 48. Subjektif Vergi Yüğü İle “Vergi afları gereklidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

		Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz					Toplam
		%0- %10	%11- %20	%21- %30	%31- %40	%41 den fazla	
Vergi afları gereklidir							
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	3	7	25	31	14	80
	Yüzde (%)	18,8%	9,6%	26,3%	34,4%	28,6%	24,7%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	0	4	12	7	5	28
	Yüzde (%)	0,0%	5,5%	12,6%	7,8%	10,2%	8,6%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	3	32	27	19	12	93
	Yüzde (%)	18,8%	43,8%	28,4%	21,1%	24,5%	28,7%
KATILYORUM (4)	Frekans	7	13	14	21	8	63
	Yüzde (%)	43,8%	17,8%	14,7%	23,3%	16,3%	19,4%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	3	17	17	12	10	60
	Yüzde (%)	18,8%	23,3%	17,9%	13,3%	20,4%	18,5%
Toplam	Frekans	16	73	95	90	49	324
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,017 (P<0,05) C=0,133							

Tablo 48’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının kazançlarının ne kadarını devlete vergi olarak ödedikleri ile “Vergi afları gereklidir” ifadesine verilen yanıtlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmuştur (P:0,17). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının, bu ifadeye katılım düzeyleri ile ödedikleri vergiler arasındaki ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,133).

Tabloda yer alan verilere incelendiğinde kazancının %0-%10’unu vergi olarak ödediğini söyleyen mükelleflerin %62,6’sı, kazancının %11-%20’sini vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %41,1’i, kazancının %21-%30’unu vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %41,2’si, kazancının %31-%40’ını vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %36,6’sı ve kazancın %41’den fazlasını vergi

olarak ödediğini düşünen mükelleflerin %36,7'si, vergi aflarının gerekli olduğunu ifade etmişlerdir. Çalışmada elde edilen bulgulara gelirlerine oranla ödedikleri vergileri yüksek hisseden mükellefler vergi aflarının gerekli olmadığını düşünürken, gelirlerine oranla ödedikleri vergileri düşük olan mükellefler ise vergi aflarını gerekli görmektedirler.

## 2.7. UZLAŞMA

Vergi uygulamalarında ki birtakım sorunlar, vergi idaresinin vergi alacağını tahsil edip edemeyeceği, vergi mükellefinin vergi borcunu ödeyip ödeyemeyeceğine ilişkin vergi hukukunda çözümler bulunmaktadır. Sorunların yargıya intikal etmeden çözüm arayışında bulunulmasına “barışçıl yollar” diğer bir tabirle “vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları” denilebilmektedir. Barışçıl yollar ifadesinin kullanılması, sorunun herhangi bir uyuşmazlık aşamasına gelmeden, yargıya intikal etmeden çözüme kavuşturulmasını dile getirmektedir. Türk Vergi Sistemindeki sorunların barışçıl yollarla çözümü, uzlaşma ile sağlanmaktadır (Gültekin,2016. 575-607).

**Tablo 49. Uzlaşma 1 Frekans Dağılımı**

Uzlaşma ve ceza indirimleri vergi kaçırmayı teşvik etmektedir	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	39	12,0	12,0
KATILMIYORUM (2)	64	19,8	31,8
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	84	25,9	57,7
KATILYORUM (4)	62	19,1	76,8
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	75	23,1	100,0
Toplam	324	100,0	

“Uzlaşma ve ceza indirimleri vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.” Ortalama:3,2160

Tablo 49'a göre, ankete katılan serbest meslek erbaplarının %42,2'si, “Uzlaşma ve ceza indirimleri vergi kaçırmayı teşvik etmektedir”, ifadesine katılırken, %31,8'i bu ifadeye katılmamaktadır

**Tablo 50.. Uzlaşma 2 Frekans Dağılımı**

Uzlaşma kurumu gereklidir	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	21	6,5	6,5
KATILMIYORUM (2)	20	6,2	12,7
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	97	30	42,7
KATILYORUM (4)	106	32,7	75,4
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	81	24,6	100,0
Toplam	324	100,0	

“Uzlaşma kurumu gereklidir.” Ortalama:3,7160

Tablo 50’de mükelleflerin “*Uzlaşma kurumu gereklidir.*” ifadesine verdikleri cevapların dağılımını göstermektedir. Ankete katılan mükelleflerden bu ifadeye katılanların oranı %57,3 olup bu ifadeye katılmadıkların belirtenlerin oranı ise %12,7’dir

## 2.8.VERGİ ORANLARI

Vergiye gönüllü uyum ile ilgili çalışmalar incelendiğinde vergi oranları ile vergiye gönüllü uyum arasında yakın bir ilişki olduğu göze çarpmaktadır. Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışma oldukça önemlidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında, ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye geçiş söz konusu olur. Ayrıca vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını teşvik ederek vergi kayıplarına da neden olabilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 31). Yaptığımız çalışmada serbest meslek erbaplarının vergi oranlarına bakışlarını tespit etmek için vergi oranlarının yüksek olup olmadığı ve vergi oranları düşürülürse vergi ödemeyi teşvik edip etmeyeceği sorulmuştur. Serbest meslek erbaplarının bu iki soruya verdikleri cevaplar Tablo 51 ve 52’de yer almaktadır.

**Tablo 51. Vergi Oranları 1 Frekans Dağılımı**

Ülkemizde vergi oranları yüksektir	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	13	4,0	4,0
KATILMIYORUM (2)	11	3,4	7,4
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	32	9,9	17,3
KATILYORUM (4)	68	21,0	38,3
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	199	61,7	100,0
Toplam	324	100	

“Ülkemizde vergi oranları yüksektir.” Ortalama:4,3282

Tablo 51’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının %82,7’si vergi oranlarının yüksek olduğu görüşüne katılırken, katılımcıların %7,4’ü bu görüşe katılmadıklarını belirtmektedir. Bu sonuç bize ankete katılan serbest meslek erbaplarının büyük çoğunluğunun ülkemizdeki vergi oranlarını yüksek bulduğunu göstermektedir.

**Tablo 52. Vergi Oranları 2 Frekans Dağılımı**

Vergi oranlarının düşürülmesi vergi ödemeyi teşvik eder	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	11	3,4	3,4
KATILMIYORUM (2)	7	2,2	5,6
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	23	7,1	12,7
KATILYORUM (4)	85	26,3	39,0
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	198	61	100,0
Toplam	324	100	

“Vergi oranlarının düşürülmesi vergi ödemeyi teşvik eder.” Ortalama:4,3982

Tablo 52’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının %87,3’ü vergi oranlarının düşürülmesinin vergi ödemeyi teşvik edeceği görüşüne katılırken, katılımcıların %9’u bu görüşe katılmadıklarını belirtmektedir. Tabloya göre ankete katılan serbest meslek erbaplarının büyük çoğunluğu ülkemizde ki vergi oranlarının düşürülmesi halinde mükelleflerin vergilerini ödemeye teşvik edeceği ifadesine katıldıklarını göstermektedir.

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının “*ülkemizde vergi oranları yüksektir*” ifadesine katılım düzeylerine göre alınan cevaplar demografik faktörlere ve tanımlayıcı sorulara göre farklılık gösterip göstermeyeceği çapraz tablo analizi ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan çapraz tablo analiz sonuçlarına göre sadece tanımlayıcı sorulardan “*Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz*” sorusu ile istatistiksel açıdan anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır.

**Tablo 53. Vergi Oranları ve Demografik Değişkenlerin Korelasyon Analizi**

		Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz	
Spearman's rho	Ülkemizde vergi oranları yüksektir.	Korelasyon Katsayısı	<b>,280**</b>
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,000
		N	323

\*Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

\*\*Korelasyon 0,01 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 53’de “*Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz*”, “ifadesiyle demografik ve denetleyici sorular arasından “*Ülkemizde vergi oranları yüksektir*” ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş olup, sonuçlar Tablo 54’de çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır.

**Tablo 54. Subjektif Vergi Yükü “Ülkemizde vergi oranları yüksektir.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

		Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz					Toplam
		%0-10	%11-20	%21-30	%31-40	%41 den fazla	
Ülkemizde vergi oranları yüksektir.							
KESİNLİKLE KATILMIYORUM	Frekans	3	2	4	3	1	13
	Yüzde (%)	18,8%	2,8%	4,2%	3,3%	2,0%	4,0%
KATILMIYORUM	Frekans	1	6	3	1	0	11
	Yüzde (%)	6,3%	8,3%	3,2%	1,1%	0,0%	3,4%
KISMEN KATILMIYORUM	Frekans	1	10	13	5	3	32
	Yüzde (%)	6,3%	13,9%	13,7%	5,6%	6,1%	9,9%
KATILMIYORUM	Frekans	5	21	21	15	6	68
	Yüzde (%)	31,3%	29,2%	22,1%	16,7%	12,2%	21,1%
KESİNLİKLE KATILMIYORUM	Frekans	6	33	54	66	39	199
	Yüzde (%)	37,5%	45,8%	56,8%	73,3%	79,6%	61,6%
Toplam	Frekans	16	72	95	90	49	323
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,000 (P<0,05) α=0,01 C=0,280							

Tablo 54’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının kazançlarının ne kadarını devlete vergi olarak ödedikleri ile “*Ülkemizde vergi oranları yüksektir*” ifadesine verilen yanıtlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmuştur



(P:0,000). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının, bu ifadeye katılım düzeyleri ile ödedikleri vergiler arasındaki ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,280).

Tablodaki verilere bakıldığında kazancının %0-%10'unu vergi olarak ödediğini söyleyen mükelleflerin %68,8'i kazancının %11-%20'sini vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %75'i, kazancının %21-%30'unu vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %48,9'u, kazancının %31-%40'ını vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %90'ı ve kazancın %41'den fazlasını vergi olarak ödediğini düşünen mükelleflerin %91,8'i ülkemizde vergi oranlarının yüksek olduğunu ifade etmiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre vergi oranlarının yüksek bulunması gelirlerine oranla ödedikleri vergiler arttıkça artmaktadır.

## 2.9. VERGİ ADALETİ

**Tablo 55. Vergi Adaleti 1 Frekans Dağılımı**

Ülkemizde ki vergi sistemi adildir.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	133	41,2	41,2
KATILMIYORUM (2)	72	22,3	63,5
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	80	24,8	88,2
KATILYORUM (4)	23	7,1	95,4
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	16	4,6	100,0
Toplam	324	100	

“Ülkemizde ki vergi sistemi adildir.” Ortalama:2,1176

Tablo 55'e bakıldığında ankete katılım gösteren mükelleflerin “Ülkemizdeki vergi sistemi adildir” ifadesine katılanların oranı %39 olup bu ifadeye katılmayıp vergi sisteminin adil olmadığını belirten mükelleflerin oranı ise %63,5'tir.

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının “Ülkemizde ki vergi sistemi adildir” ifadesine katılım düzeylerine göre alınan cevaplar demografik faktörlere ve tanımlayıcı sorulara göre farklılık gösterip göstermeyeceği çapraz tablo analizi ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan çapraz tablo analiz sonuçlarına göre demografik sorulardan “Yaş grubu” ve tanımlayıcı sorulardan “Size göre kazancınızın ne

kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz” sorusu ile istatistiksel açıdan anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır.

**Tablo 56. Vergi Adaleti ve Demografik Değişkenlerin Korelasyon Analizi**

		Yaş Gurubunuz	Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz
Spearman's rho	Ülkemizde ki vergi sistemi adildir.	Korelasyon Katsayısı	-,121*
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,029
		N	324

\*Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

\*\*Korelasyon 0,01 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 56’da “Ülkemizdeki vergi sistemi adildir”, ifadesiyle demografik ve denetleyici sorular arasından “Yaş grubu” ve “Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz” ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş olup, bu sonuçlardan bir tanesi Tablo 57’de çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır.

**Tablo 57. Subjektif Vergi Yükü ile “Ülkemizde ki vergi sistemi adildir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

		Size göre kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz					Toplam
Ülkemizde ki vergi sistemi adildir		%0- %10	%11- %20	%21- %30	%31- %40	%41 den fazla	
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	6	23	40	34	7	133
	Yüzde (%)	37,5%	31,5%	42,1%	38,2%	37,5%	41,2%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	3	12	24	22	3	72
	Yüzde (%)	18,8%	16,4%	25,3%	24,7%	18,8%	22,3%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	3	27	17	26	3	80
	Yüzde (%)	18,8%	37,0%	17,9%	29,2%	18,8%	24,8%
KATILYORUM (4)	Frekans	1	6	12	3	1	23
	Yüzde (%)	6,3%	8,2%	12,6%	3,4%	6,3%	7,1%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	3	5	2	4	3	15
	Yüzde (%)	18,8%	6,8%	2,1%	4,5%	18,8%	4,6%
Toplam	Frekans	16	73	95	89	16	323
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

P=0,001 (P<0,05) α= 0,01 C=0,186

Tablo 57’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının kazançlarının ne kadarını devlete vergi olarak ödedikleri ile “Ülkemizdeki vergi sistemi adildir” ifadesine verilen yanıtlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmuştur (P:0,001). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının, bu ifadeye katılım düzeyleri ile ödedikleri vergiler arasındaki ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,186).

Tablodaki verilere bakıldığında kazancının %0-%10’unu vergi olarak ödediğini söyleyen mükelleflerin %25,1’i, kazancının %11-%20’sini vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %15’i, kazancının %21-%30’unu vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %14,7’si, kazancının %31-%40’ını vergi olarak ödediğini belirten mükelleflerin %7,9’u ve kazancın %41’den fazlasını vergi olarak ödediğini düşünen mükelleflerin %25,1’i ülkemizde ki vergi sisteminin adil olduğu görüşüne katılmaktadır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre vergi sisteminin adil bulunması gelirlerine oranla ödedikleri vergiler azaldıkça ülkemizdeki vergi sistemini adil bulma oranı artmaktadır.

## 2.10.VERGİ CEZALARI

**Tablo 58. Vergi Cezaları 1 Frekans Dağılımı**

Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	42	13,0	13,0
KATILMIYORUM (2)	54	16,8	29,8
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	90	27,6	57,5
KATILYORUM (4)	69	21,4	78,9
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	69	21,1	100,0
Toplam	324	100,0	

“Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.” Ortalama:3,2081

Tablo 58’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının %42,5’i, “Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.” görüşüne katılırken, katılımcıların %29,8’i bu görüşe katılmadıklarını belirtmektedir.

**Tablo 59. Vergi Cezaları 2 Frekans Dağılımı**

Vergi kaçırınların yakalanmaları halinde ceza alma olasılıkları düşüktür.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	32	10,0	10,0
KATILMIYORUM (2)	70	21,5	31,5
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	104	32,1	63,6
KATILYORUM (4)	63	19,3	82,9
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	55	17,1	100,0
Toplam	324	100	

“Vergi kaçırınların yakalanmaları halinde ceza alma olasılıkları düşüktür”. Ortalama:3,1215

Tablo 59’da ankete katılan serbest meslek erbaplarının %36,4’ü, “Vergi kaçırınların yakalanmaları halinde ceza alma olasılıkları düşüktür” görüşüne katılırken, serbest meslek erbaplarının %31,5’i bu görüşe katılmadıklarını belirtmektedir.

**Tablo 60. Vergi Cezaları ve Değişkenlerin Korelasyon Analizi**

		Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir	
Spearman's rho	Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi ederim.	Korelasyon Katsayısı	<b>-,153**</b>
		Anlamlılık (Düzy 2)	,006
		N	324

\*Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

\*\*Korelasyon 0,01 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 60’da “Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi ederim.”, ifadesiyle demografik ve denetleyici sorular arasında “Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir” ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş olup, bu sonuç Tablo 61’de çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır.

**Tablo 61. Mükellefiyet Süresi ile “Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.” İfadesi Arasındaki İlişki**

Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.		Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz					
		0-5	6-10	11-15	16-20	21+	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	10	10	7	7	8	42
	Yüzde (%)	10,6%	14,7%	12,3%	19,4%	12,3%	13,1%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	10	15	5	7	17	54
	Yüzde (%)	10,6%	22,1%	8,8%	19,4%	26,2%	16,8%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	22	20	18	11	18	89
	Yüzde (%)	22,3%	29,4%	31,6%	30,6%	27,7%	27,4%
KATILYORUM (4)	Frekans	27	10	14	3	15	70
	Yüzde (%)	27,7%	14,7%	24,6%	8,3%	23,1%	21,5%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	2	13	13	8	7	69
	Yüzde (%)	28,7%	19,1%	22,8%	22,2%	10,8%	21,2%
Toplam	Frekans	94	68	57	36	65	324
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P= 0,006 (P<0,05) C=0,153							

Çapraz tablo analizi incelendiğinde “Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.” ifadesi ile “Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz” değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (P:0,006). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest meslek erbaplarının, bu ifadeye katılım düzeyleri ile serbest meslek erbabı olarak faaliyet süreleri arasında ki ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,153).

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının faaliyet sürelerine göre 0-5 yıl olan mükelleflerin %65,4’ü, faaliyet süresi 6-10 yıl olanların %33,8’i, faaliyet süresi 11-15 olanların %47,2’si, faaliyet süresi 16-20 olan mükelleflerin %30,5’i ve faaliyet süresi 21 yıldan fazla olan mükelleflerin %33,9’u ceza ödemeyeceklerini bilseler daha az vergi ödeyeceklerini belirtmişlerdir. Faaliyet süresi arttıkça bu ifadeye katılım oranı belli bir seviyeye kadar azalmakta sonra tekrar artmaktadır.

## 2.11. VERGİ SİSTEMİNE İLİŞKİN ALGI

**Tablo 62. Vergi Sistemi 1 Frekans Dağılımı**

Vergi mevzuatı sade ve anlaşılrdır.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	104	32,3	32,3
KATILMIYORUM (2)	69	21,4	53,7
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	98	30,1	83,8
KATILYORUM (4)	35	11	94,8
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	18	5,2	100,0
Toplam	324	100,0	

“Vergi mevzuatı sade ve anlaşılrdır.” Ortalama:2,4783

Tablo 62’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının %16,2’si, “Vergi mevzuatı sade ve anlaşılrdır” ifadesine katılırken, ankete katılan serbest meslek erbaplarının %53,7’si bu görüşe katılmadıklarını belirtmektedir. Anketten çıkan sonuca göre serbest meslek erbapları vergi mevzuatını sade ve anlaşılır bulmadıklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 63. Vergi Sistemi 2 Frekans Dağılımı**

Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	40	12,0	12,
KATILMIYORUM (2)	28	8,5	20,5
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	100	32	52,5
KATILYORUM (4)	108	33,0	85,5
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	48	14,5	100,0
Toplam	324	100,0	

“Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur.” Ortalama:3,2897

Tablo 63’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının %47,5’i, “Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur.” görüşüne katılırken, serbest meslek erbaplarının %20,5’i bu görüşe katılmadıklarını belirtmektedir.

**Tablo 64. Vergi Sistemi ve Değişkenlerin Korelasyon Analizi**

			Yaş Gurubunuz	Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir
Spearman's rho	Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur.	Korelasyon Katsayısı	<b>,171**</b>	<b>,206**</b>
		Anlamlılık (Düze y 2)	,026	,003
		N	324	324

\*Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

\*\*Korelasyon 0,01 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 64'de "Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur." ifadesiyle demografik ve denetleyici sorular arasından "Yaş grubu" ve "Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedir" ifadeleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş olup, bu sonuçlardan bir tanesi Tablo 65'de çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır.

**Tablo 65. Yaş Grupları ile "Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur" İfadesi Arasındaki İlişki**

Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur		Yaş Gurubunuz				
		18-35	36-50	51-65	66 +	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	17	17	5	0	39
	Yüzde (%)	13,9%	13,8%	7,9%	0,0%	12,1%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	12	9	4	2	27
	Yüzde (%)	9,8%	7,3%	6,3%	15,4%	8,4%
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	46	35	16	3	100
	Yüzde (%)	37,7%	28,5%	25,4%	23,1%	31,2%
KATILYORUM (4)	Frekans	36	41	24	6	107
	Yüzde (%)	29,5%	33,3%	38,1%	46,2%	33,3%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	11	20	14	2	47
	Yüzde (%)	9,0%	16,3%	22,2%	15,4%	14,6%
Toplam	Frekans	122	123	63	13	321
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

P= 0,026 (P<0,05) α= 0,01 C=0,171

Tablo 65'te, ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaş grubuna göre "Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur" ifadesine verilen

cevaplar arasında istatikselsel açıdan %1 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki bulunmaktadır.

Çapraz tablo analizi incelendiğinde “Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur” ifadesi ile yaş grubu değişkeni arasında istatikselsel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (P:0,026). Tablodaki C değerine bakıldığında da bu ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,171). Buna göre (18-35) yaş gurubunda olan mükelleflerin %38,5’i, (36-50) yaş gurubunda olanların %49,6’sı, (51-65) yaş gurubunda yer alanların %60,3’ü, 65 yaş üstü mükelleflerin bu ifadeye katılım oranı %61,6’sı bu ifadeye katılmaktadır. Bu sonuçlardan yola çıkarak ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaş oranları arttıkça vergi idaresi ile aralarındaki ilişki olumludur.

**Tablo 66. Mükellefiyet Süresi ile “Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur” İfadesi Arasındaki İlişki**

Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur.		Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz					
		0-5	6-10	11-15	16-20	21+	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	Frekans	17	7	8	6	1	39
	Yüzde (%)	18,3%	10,1%	14,0%	16,7%	1,6%	12,2%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	8	7	6	3	3	27
	Yüzde (%)	8,6%	10,1%	10,5%	8,3%	4,7%	8,4%
KİSMEN KATILMIYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	35	24	14	7	20	100
	Yüzde (%)	37,6%	34,8%	24,6%	19,4%	29,7%	31,3%
KATILMIYORUM (4)	Frekans	24	22	17	12	31	106
	Yüzde (%)	25,8%	31,9%	29,8%	33,3%	48,4%	33,1%
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (5)	Frekans	9	8	12	8	10	47
	Yüzde (%)	9,7%	11,6%	21,1%	22,2%	15,6%	14,7%
Toplam	Frekans	93	69	57	36	65	320
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,003 (P<0,05) α=0,01 C=0,206							

Çapraz tablo analizi incelendiğinde “Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur.” ifadesi ile “Kaç yıldır serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermektedirsiniz” değişkeni arasında istatikselsel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (P:0,003). Tablodaki C değerine bakıldığında ankete katılan serbest



meslek erbaplarının, bu ifadeye katılım düzeyleri ile serbest meslek erbabı olarak faaliyet süreleri arasındaki ilişkinin pozitif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,153).

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının faaliyet sürelerine göre 0-5 yıl olan mükelleflerin %35,5'i, faaliyet süresi 6-10 yıl olanların %43,5'i, faaliyet süresi 11-15 olanların %50,9'u, faaliyet süresi 16-20 olan mükelleflerin %55,5'i ve faaliyet süresi 21 yıldan fazla olan mükelleflerin %64'ü vergi idaresinin kendilerine karşı davranışlarının olumlu bulmaktadır. Faaliyet süresi arttıkça bu ifadeye katılım oranı artmaktadır.

## 2.12.DENETLEYİCİ SORULAR

**Tablo 67. Denetleyici 1 Frekans Dağılımı**

Hükümeti seviyorsam vergimi gönüllü bir şekilde öderim.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	67	20,5	20,5
KATILMIYORUM (2)	63	19,5	40
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	63	19,5	59,5
KATILYORUM (4)	68	21,0	80,5
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	63	19,5	100,0
Toplam	324	100,0	

“Hükümeti seviyorsam vergimi daha gönüllü bir şekilde öderim.” Ortalama:2,9907

Tablo 67’de ankete katılan serbest meslek erbaplarının “Hükümeti seviyorsam vergimi daha gönüllü bir şekilde öderim.” ifadesine verdikleri cevapların dağılımını göstermektedir. Ankete katılan mükelleflerden bu ifadeye katılanların oranı %40,5 olup bu ifadeye katılmadıkların belirtenlerin oranı ise %40’dır.

**Tablo 68. Denetleyici 2 Frekans Dağılımı**

Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	97	29,9	29,9
KATILMIYORUM (2)	64	19,9	49,8
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	91	28,0	77,9
KATILYORUM (4)	49	15,0	92,8
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	23	7,2	100,0
Toplam	324	100,0	

“Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.” Ortalama:2,4953

Tablo 68’de “Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.”, ifadesine verilen yanıtların dağılımı görülmektedir. Ankete katılan mükelleflerin %22,2’si bu ifadeye katılırken %49,8’i bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Serbest meslek erbaplarının büyük bir kısmını ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenlerinin olmadığı gözlemlenmektedir.

**Tablo 69. Denetleyici 3 Frekans Dağılımı**

Dini kurallar ve dine bağlı yaşamak benim için önemlidir.	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	44	13,6	13,6
KATILMIYORUM (2)	37	11,4	25
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	78	24,1	49,1
KATILYORUM (4)	75	23,1	72,2
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	79	24,4	96,6
Toplam	313	96,6	
Missing System	11	3,4	100,0
Toplam	324	100,0	

“Dini kurallar ve dine bağlı yaşamak benim için önemlidir.” Ortalama:3,3450

Tablo 69’da, “Dini kurallar ve dine bağlı yaşamak benim için önemlidir.”, ifadesine verilen yanıtların dağılımı görülmektedir. Ankete katılan mükelleflerin %47,5’i bu ifadeye katılırken %25’i bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 70. Denetleyici 4 Frekans Dağılımı**

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyarım	Frekans	%	Kümülatif %
KESİNLİKLE KATILMIYORUM (1)	7	2,2	2,2
KATILMIYORUM (2)	8	2,5	4,7
KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM (3)	21	6,5	11,2
KATILYORUM (4)	47	14,5	25,7
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	241	74,3	100,0
Toplam	324	100,0	

“Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyarım.” Ortalama:3,5648

Tablo 70’de, “*Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyarım.*”, ifadesine verilen yanıtların dağılımı görülmektedir. Ankete katılan mükelleflerin %88,8’i bu ifadeye katıldıklarını ifade etmişlerdir.

**Tablo 71. Ülkemizdeki Hukuk Sistemine ve Mahkemelere Güvenirim, Yaş Grubu Korelasyon Analizi**

			Yaş Grubunuz
Spearman's rho	Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.	Korelasyon Katsayısı	<b>-,116*</b>
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,038
		N	324

\*Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 71’de “*Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.*”, ifadesiyle demografik ve denetleyici sorular arasından “Yaş grubu” ifadesi ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuş olup, elde edilen bu sonuç Tablo 71’de çapraz tablo ile birlikte yorumlanacaktır.

**Tablo 72. Yaş Grupları ile “Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki**

Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.		Yaş Grubunuz				
		18-35	36-50	51-65	66 +	Toplam
KESİNLİKLE KATILMIYORUM(1)	Frekans	26	44	22	4	96
	Yüzde (%)	21,5%	35,8%	34,4%	30,8%	29,9%
KATILMIYORUM (2)	Frekans	27	23	12	2	64
	Yüzde (%)	22,3%	18,7%	18,8%	15,4%	19,9%
KİSMEN KATILYORUM / KİSMEN KATILMIYORUM (3)	Frekans	33	34	19	4	90
	Yüzde (%)	27,3%	27,6%	29,7%	30,8%	28,0%
KATILYORUM (4)	Frekans	25	16	5	2	48
	Yüzde (%)	20,7%	13,0%	7,8%	15,4%	15,0%
KESİNLİKLE KATILYORUM (5)	Frekans	10	6	6	1	23
	Yüzde (%)	8,3%	4,9%	9,4%	7,7%	7,2%
Toplam	Frekans	121	123	64	13	321
	Yüzde (%)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
P=0,003 (P<0,05) C=0,016						

Tablo 72’de, ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaş grubuna göre “*Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim*” ifadesine verilen cevaplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı negatif bir ilişki bulunmaktadır.

Çapraz tablo analizi incelendiğinde “*Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.*” ifadesi ile yaş grubu değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (P:0,003). Tablodaki C değerine bakıldığında da bu ilişkinin negatif yönde olduğu ancak zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir (C:0,016). Buna göre (18-35) yaş grubunda olan mükelleflerin %29’u, (36-50) yaş grubunda olanların %17,9’u, (51-65) yaş grubunda yer alanların %17,2’si, 65 yaş üstü mükelleflerin bu ifadeye katılım oranı %23,1’i bu ifadeye katılmaktadır. Bu sonuçlardan yola çıkarak, ankete katılan serbest meslek erbaplarının büyük bir çoğunluğunun ülkemizde ki hukuka ve adalete güvenmediklerini ifade etmek mümkündür.

## SONUÇ

Vergiler kamu finansmanı, ekonomik ve sosyal yaşam ile demokratik toplum açısından önemli bir kaynaktır. Vergilerin bu önemi, vergi uygulama ve politikalarının etraflıca incelenmesini de gerekli kılmaktadır. Vergi uygulama ve politikaları değerlendirilirken bu uygulama ve politikaların hem devletin hem de vatandaşın üzerindeki etkisinin detaylı bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Kamu maliyesi literatüründe vergilerin her ne kadar devlet tarafından tek taraflı egemenlik gücüne dayanarak toplandığı ifade edilse de, uygulamada mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışları da vergilerin etkinliği açısından önemlidir. Bundan dolayı da vergi uygulamalarında sadece gelir idaresi göz önüne alınıp, mükellef boyutunun ihmal edilmesi, vergi ile ilgili araştırmalardan sağlıklı sonuçlar alınmasını güçleştirir. Vergi ile ilgili çalışmalar yapılırken kişilerin davranışları da göz önüne alınmalıdır. Mükellefler vergiler karşısında olumlu ve olumsuz davranışlar sergileyebilmektedir. Çünkü ödenen vergiler mükellefin harcanabilir gelirini azaltmakta ve bundan dolayı algı ve tutumlar değişebilmektedir.

Vergilere karşı mükelleflerin farklı tepkiler vermelerinin nedeni bireylerin vergiye uyumu veya uyumsuzluğu ya da genel bir ifadeyle vergi karşısındaki tutum ve davranışları, her şeyden önce verginin bireylerce algılanmasına ya da nasıl algılandığına bağlı olacaktır. Bu algılamada içsel/bireysel bakış açısının yanı sıra dışsal/çevresel yani toplumsal vergi algısı ve bireyin dâhil olduğu sosyal grubun algısı da etken olacaktır. Bu nedenle vergi uyumu, vergi algısı ve bilinci kavramları önemlidir. Vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu giderlerinin karşılanması için vatandaşların, elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmaları şeklinde tanımlanmaktadır.

Diğer bir kavram olan vergi algılaması insanların vergiyi duyu organları aracılığıyla anlamlandırmasıdır. Aynı zamanda vergi algılaması insanların vergiye bakışını yansıtmaktadır. Bu nedenle toplumun vergiyi nasıl algıladığı vergiye karşı toplumun göstereceği tutum ve davranışların ne yönde olacağını göstermesi açısından önemlidir. Bireyin vergi karşısındaki olumlu ya da olumsuz tutumları da

aynı zamanda bireyin vergiyi nasıl algılayıp değerlendirdiğine yani vergi bilinciyle ilişkilidir. Bu nedenle toplumun vergi bilinci ve vergi algısının oluşmasında etkili olan faktörlerin doğru tespit edilip değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

Bu doğrultuda çalışmamızın amacı Türkiye’de vergi mükelleflerinin bir kısmını oluşturan serbest meslek erbaplarının vergilere karşı tutum ve davranışlarını etkileyen faktörleri belirleyip vergi algı düzeylerini ölçmektir. Bunun için Ege Bölgesi’nde bulunan Afyonkarahisar, Aydın, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa ve Muğla il merkezinde faaliyet gösteren gelir vergisi mükelleflerinden olan serbest meslek erbapları üzerinde yüz yüze anket uygulaması yaparak mükelleflerin vergi algısı ölçülmeye çalışılmıştır. Anket uygulaması olabilecek aksaklıklar göz önüne alınarak bizzat tarafımızca gerçekleştirilmiştir. Uyguladığımız anketlerdeki sorular ve elde edilen bulgular istatistiksel olarak gerekli testlerden geçirilmiştir.

Çalışmada Ege Bölgesi’ndeki serbest meslek erbaplarının vergi algısını ölçmek üzere anket uygulamasına katılan serbest meslek erbabı mükelleflere demografik bilgileri elde etmeye yönelik sorulan soruların yanı sıra;

- Vergi Bilinci,
- Vergi Ahlakı,
- Vergi Kaçakçılığı
- Vergi Yüğü
- Vergi Denetimi
- Vergi Afları
- Uzlaşma
- Vergi Oranları
- Vergi Adaleti
- Vergi Cezaları
- Vergi Sistemi
- Denetleyici Sorular

başlıkları altında gruplandırılmış sorular yöneltilmiş ve bu sorulara verilen cevaplar SPSS programı ile istatistiksel olarak değerlendirilmiştir.

Serbest meslek erbaplarının vergi bilincini ölçmeye yönelik olarak “*Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır*”, “*Vergi ödemek vatandaşlık görevidir.*”, “*Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.*” ifadelerine verilen cevaplar değerlendirilmiştir. Vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğu yönündeki kanı yaklaşık %85 gibi bir oran çıkmasına rağmen bu ifadeyle ilişkili olarak sorulan diğer 2 soruda katılım oranı %60'lara düşmüştür. Bu durum serbest meslek erbaplarının vergiyi vatandaşlık ödevi olarak görmelerine rağmen bu ödevi yerine getirmek söz konusu olduğunda daha çekimser kaldıklarını ortaya koymaktadır. Ayrıca elde edilen bulgulara göre serbest meslek erbaplarının yaşları, gelir düzeyleri ve faaliyet süreleri arttıkça vergi bilinç düzeylerinin de arttığı görülmektedir.

Ankete katılan serbest meslek erbaplarının vergi ahlak düzeylerini ölçmek amacıyla yöneltilen “*Vergi kaçırırsam ve bunu yakın çevrem öğrense utanırım.*”, “*Vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır.*”, “*Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir.*” ifadelerine verilen cevaplar incelendiğinde vergi kaçırmayı utanılacak bir eylem olarak görenlerin ve vergi ödemeyi ahlaklı olmayla eşdeğer tutanların oranı %70 civarındadır. Bu durumla paralel olarak ise vergi kaçırmayı ahlaki olarak yanlış bulanlar %80 gibi bir orana sahiptir. Bu kapsamda çalışmamıza katılan serbest meslek erbaplarının vergi ahlak düzeylerini belirlemek amacıyla sorulan soruların ortalamalarını alarak oluşturulan vergi ahlak endeksi doğrultusunda elde edilen değer serbest meslek erbaplarının vergi ahlakının yüksek olduğunu gösterdiği söylenebilir. Demografik açıdan değerlendirildiğinde ise mükelleflerin yaşı ilerledikçe vergi ödeme ile ahlaklı olmayı daha çok ilişkilendirdiklerini söylemek mümkündür.

Çalışmada serbest meslek erbaplarının vergi kaçakçılığına yaklaşımlarını belirlemek için katılımcılara “*Hiçbir zaman vergi kaçırmam.*”, “*İçinde bulunduğumuz şartlarda vergi kaçırmak bir zorunluluktur.*”, “*Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.*” şeklinde ifadeler yöneltilmiştir. Mükelleflerin %68'i asla vergi kaçırmayacaklarını belirtmişlerdir bu ifadeye paralel olarak ankete katılan mükelleflerin yarısından çoğu vergi kaçırmanın şartlarla bir ilgisi olmadığını ancak vergi oranlarında meydana gelen artışların vergi kaçırmayı teşvik ettiğini belirtmişlerdir. Ayrıca gelirlerini büyük bir kısmını (%41 den fazlasını), (%31-%40) ve (%21-%30) vergi olarak ödediğini düşünen

mükelleflerin gelirlerine göre yüzdelik olarak daha az vergi ödediklerini söyleyen mükelleflere göre vergi oranlarında meydana gelen artışların vergi kaçırmaı teşvik ettiğini belirtmişlerdir. Bu durumda, vergi oranlarında meydana gelen artışlar gelirin içinde ne kadar çok hissedilirse vergi kaçırmaı o kadar teşvik ettiği sonucu çıkmaktadır.

Mükellefin ödemiş olduğu vergi dolayısıyla hissettiği baskı olarak tanımlanan subjektif vergi yükünü belirlemek için serbest meslek erbaplarına ödedikleri tüm vergileri göz önüne alarak kendilerine göre gelirlerinin ne kadarını vergi olarak ödediklerini belirlemek amacıyla mükelleflerden “*Ödediğim vergiyi ağır buluyorum*” ifadesine yanıt vermeleri istenmiştir. Çalışmaya katılan serbest meslek erbaplarının yaklaşık %80’i bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre ankete katılan mükelleflerin vergi yükünü çoğunlukla ağır bulduklarını ve bunun da vergi ahlakını olumsuz etkileyebileceğini söylemek mümkündür.

Çalışmada mükelleflerin yasalara uygun davranma eğilimlerinin artması için uygulanan denetim mekanizmalarının serbest meslek erbapları açısından nasıl algılandığını belirlemek üzere mükelleflere bazı ifadeler yöneltilmiştir. Bu kapsamda “*Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum.*” ifadesine mükelleflerin yarısından çoğu katıldıklarını belirtmiş olmalarına rağmen “*Ülkemizde vergi kaçırınlar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.*” ifadesine de benzer oranda aksi yönde cevap verilmiştir. Söz konusu iki ifade arasındaki çelişkiye rağmen “*Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum*” ifadesine %80’lik oranla mükellefler katıldıklarını belirtmişlerdir. Ortaya çıkan tabloya göre serbest meslek erbaplarının büyük bir kısmının vergi kaçırınlar üzerinde yapılan denetimi yeterli bulmadıklarını söylemek mümkündür. Ayrıca ankete katılan serbest meslek erbaplarının faaliyet sürelerine bakıldığında faaliyet süreleriyle denetlenme algısının paralel bir şekilde artış gösterdiğini söylemek mümkündür.

Vergi afları ve uzlaşma ile ilgili olarak mükelleflere yöneltilen ifadelerde ise vergi aflarının vergisini düzenli ödeyenlere haksızlık yapıldığı vurgusu ön plana çıkmakta; katılımcıların %42’si uzlaşma ve ceza indirimlerinin vergi kaçırmaı teşvik ettiği görüşü ağırlık kazanmıştır. Uzlaşmanın vergi kaçırmaı teşvik ettiği



görüşüne rağmen uzlaşma kurumunun gerekliliği de mükelleflerin yarısından fazlası tarafından desteklenmiştir.

Çalışmada vergi oranları ile ilgili olarak mükelleflere “*Ülkemizde vergi oranları yüksektir.*” ve “*Vergi oranlarının düşürülmesi vergi ödemeyi teşvik eder.*” ifadeleri yöneltilmiş; bu ifadelerde serbest meslek erbaplarının Türkiye’de vergi oranlarına yaklaşımını belirlemek amaçlanmıştır. Ankete katılan serbest meslek erbaplarının yaklaşık %80’i hem vergi oranlarının yüksek olduğu görüşü hem de vergi oranlarının düşürülmesi halinde vergi ödemenin teşvik edileceği görüşüne katılmaktadır. Ayrıca elde edilen bulgulara göre mükelleflerin gelirleri arttıkça ödedikleri vergilerin arttığını belirtmeleri ülkemizde uygulanan dilimli artan oranlı vergi sisteminin mükellefler açısından bir farkındalık yarattığı ancak uygulanan oranların oldukça yüksek bulunduğunu söylemek mümkündür.

Çalışmada “*Ülkemizdeki vergi sistemi adildir*” ifadesiyle serbest meslek erbaplarının Türkiye’deki vergi sistemini adil bulup bulmadıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Bu ifadeye katıldığını belirtenlerin oranı %39’dur. Ayrıca elde ettikleri kazanç açısından bakıldığında hangi gelir grubunda olursa olsun vergi sisteminin adil olduğunu düşünen serbest meslek erbabı oranı %25 i geçmemiştir.

Çalışmada vergi cezalarının mükellefler üzerindeki etkilerini ölçmek üzere serbest meslek erbaplarından “*Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.*” ve “*Vergi kaçırانların yakalanmaları halinde ceza alma olasılıkları düşüktür.*” ifadelerine katılım düzeylerini belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların %42’si ceza olmazsa daha az vergi vereceklerini belirterek aslında uygulanan cezaların yaptırım olarak sonuç verdiğini ortaya koymaktadır. Ancak yine de belirtilmelidir ki vergi kaçırانların ceza alacağına dair serbest meslek erbaplarının inancı %30 civarında kendini göstermektedir. Ayrıca serbest meslek erbaplarının ilk faaliyet dönemlerinde önemli bir çoğunluğunun ceza ödemesi olmasa daha az vergi ödeyeceğini belirtmiş olması çok verimli işlemese de vergilemede ceza sisteminin caydırıcılığını ortaya koymaktadır.

Türkiye’de vergi sisteminin işleyişine yönelik olarak katılımcılara yöneltilen “*Vergi mevzuatı sade ve anlaşılırdır.*” ifadesine katılımcıların yarısından fazlası

katılmadığını belirtmiş ve “Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur.” ifadesine mükellefler %48’lik oranla katıldıklarını belirtmişlerdir.

Çalışmada serbest meslek erbaplarının vergi sistemi ve vatandaşlık bilinci ilişkisine yönelik bakış açılarının bağlı olduğu dinamikleri tespit etmek adına katılımcılara bazı ifadeler yöneltilmiş ve bu ifadelere yanıt vermeleri istenmiştir. Bunlardan ilki “*Hükümeti seviyorsam vergimi daha gönüllü bir şekilde öderim.*” ifadesidir. Uygulamaya katılan serbest meslek erbaplarından %40’ı hükümet sevgisiyle vergi ödemeyi ilişkilendirmiş diğer %40 ise bu fikre katılmadıklarını belirtmişlerdir. Benzer şekilde ülkemizdeki hukuka ve mahkemelere güveni ölçmeye yönelik ifade ise ankete katılan mükelleflerin %22 ülkemizdeki hukuk ve mahkemelere güvendiklerini belirtmişlerdir. Dikkati çeken bir diğer nokta bazı hususlarda sistemsizlik olmasına rağmen, “Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyuyorum” ifadesine katılımcıların %88 i katıldıklarını belirtmişlerdir. Katılımcılara yöneltilen “Muhasebeci ve mali müşavirim vergilere karşı tutumumu etkiler” ifadesine de serbest meslek erbaplarının %56’sı katıldıklarını belirtmişlerdir.

Çalışmada elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde serbest meslek erbaplarının vergi algılarının ve vergi ahlaklarının yüksek olduğu dikkat çekmektedir. Ancak bununla birlikte vergi sistemine yönelik memnuniyetsizliklerin olduğu, bu kazanç grubuna dâhil mükelleflerin ülkemizdeki vergi sistemindeki adalete dair bir güvensizliklerinin olduğu görülmektedir. Daha etkin bir denetim sistemi oluşturulması, işlerliği daha geçerli olan cezaların verilmesinin beklentiler dâhilinde olduğunu söylemek mümkündür.

## KAYNAKÇA

- Akalın, G. (2000). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıncı, A. ve Başol, O. (2015). Vergi Algısı Üzerine Bir Alan Araştırması: Kırklareli İlinde Yaşayan İnsanların Vergi Algısı. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 43, 170-179.
- Aksoy, Ş. (1994). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C. ve Çoban, H. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler. *Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi* içinde (137-157). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C. C. (2001). *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Aktan, C. C. (2006). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. *Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi* içinde (125-136). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C. C, Dileyici, D., ve Saraç, Ö. (2006). *Vergilere Karşı Tepkiler Ve Vergilerin Ahlaki Ve Sosyo-Psikolojik Sınırları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık. (159-171).
- Aktan, C. Ç. (2006). *Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı*, Ankara: Seçkin Yayıncılık. (125-136).
- Alkan, A. (2009). *Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 24, 224-246.
- Andreoni, J., Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, 35, 818-860.
- Arıkan, R. (2004). *Araştırma teknikleri ve rapor hazırlama*. Ankara: Asil Yayın.
- Arslan, M. (2000). *Vergi Hukuku*. Bursa: Alfa Kitabevi.
- Aydoğan Demirtaş, S. (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 15-21.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2004). Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. *19. Maliye Sempozyumu*, 204-254.

- Benk, S., Çakmak, A., Budak, T. (2011). An Investigation of Tax Compliance Intention: A Theory of Planned Behavior Approach. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 28, 180-188.
- Beşel, F. (2015). Vergileme Amaçları ve İlkeleri Açısından Zekat. *Uluslararası İslam Ekonomisi ve Finansı Kongresi*, Sakarya.
- Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Bildirici, Z. (1995) Türk Vergi Sistemi Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bulutoğlu, K. (2004) Türk Vergi Sistemi.(8. Baskı). İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık
- Bülbül, D. (2003). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri. *Yaklaşım Dergisi*, 131.
- Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (2), 115-138.
- Cassel, D. ve Cichy, U. (1986). Explaining the Growing Shadow Economy in East and West: A Comparative Systems Approach. *Comparative Economic Studies*, 20-41.
- Cloyd, B. C. ve Weaver, C. D. (2012). Engaging Students in the Politics of Tax Policy: The Tax Attitudes Survey Project. *Journal of Accounting Education.*, 30 (1), 22-34.
- Commons, J. R. (1931). Institutional Economics. *American Economic Review*, 21, 648-657.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çak, M., Şeker. M.ve Bingöl. Ö. (2010), *Türkiye’de Vergi Bilinci-İstanbul Araştırması*, Proje No 3709, İSMMMO Yayın No 134, İstanbul
- Çakır, H. (2010). Çocuklarda Vergi Bilinci Oluşturmaya Yönelik İnternet Sayfası Tasarımı. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi*, 1, 18-34.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.
- Çelik, K. ve Eroğlu, O. (2014). İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 301-326.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 21(247), 122-139.

- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2008). Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi. *Sosyoekonomi*, 2, 23-53.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14 (2), 171-187.
- Çetin, G. (2010). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tepkileri: İstanbul İli Anket Çalışması*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- Çiçek, H., Karakaş, M. ve Yıldız, A. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Tutum ve Analizi: Bir Alan Araştırması*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Çoban, H. ve Sezgin, S. (2004). Vergi Mükelleflerinin Davranışlarını Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği. *19. Maliye Sempozyumu*, 776-792.
- Çoban, H. (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Denizli: Pamukkale Üniversitesi.
- Demir, İ. C. ve Gülten, Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (1), 269-286.
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi Ahlakı ve Belirleyicileri Ege Bölgesi Örneği*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, İ.C. (2013). *Türkiye’de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*, Afyonkarahisar: Dora Basım
- Demir, I. C., ve CİĞERCİ, İ. (2016). Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 127-143.
- Demir, M. (2009). Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. *Akademik Bakış Dergisi*, 18, 1-10.
- Demirtaş Aydoğan, S. (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışlarını Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 14-22.

- Dileyici, D. (2003). *Artan Oranlı Vergiler-Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dilnot, A. ve Morris, C. (1981). What do We Know About The Black Economy in the United Kingdom. *Fiscal Studies*, 163-179.
- Edizdoğan, N. (2002). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Ejder, H. L. (2000). Türkiye’de Vergi Politikaları. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4, 127-132.
- Eker, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Ekinci, F. (2012). Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32 (2), 191-200.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (1998). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erdoğan, M. (2004). *Anayasal Demokrasi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 57-89.
- Eskicioğlu, O. (2007). *Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi*. Erişim Adresi: <http://www.enfal.de/vergi.pdf>. (Erişim Tarihi: 17.02.2019)
- Falay, N. (1989). *Maliye Tarihi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ferman, P. ve Ferman, L. (1973). The Structural Underpinning of The Irregular Economy. *Poverty and Human Resources Abstracts*, 8, 3-17.
- Finkelstein, A. (2007). *E-ZTax: Tax Salience and Tax Rates*. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper.
- Galbraith, J. K. (1987). *A History of Economics*. London: Hamish Hamilton Ltd.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). Serbest Meslek Erbablarının Vergilendirilmesi Rehberi
- Gerçek, A. ve Yüce, M. (1998). *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*. Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları.
- GİB. (2019). *Sıkça Sorulan Sorular*. (Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/sikca-sorulan-sorular>). (Erişim Tarihi;05.03.2019)
- Giray, F. (2001). *Maliye Tarihi*. Bursa: Ezgi Kitabevi.

- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4, 1-23.
- Gökbunar, A. R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 18 (63), 69-94.
- Gökçe, B. (1988). *Toplumsal Bilimlerde Araştırma*. Ankara: Savaş Yayınları
- Güçlü, F. (2002). *Vergi ve Muhasebe Sözlüğü*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gültekin, M. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 7, 575-607.
- Güran, T. (1999). *İktisat Tarihi*. İstanbul: Acar Matbaası.
- Gürbüzer, S. (1997). Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi). *Hazine Dergisi*, 7, 5-39.
- Gürler Hazman, G. (2009). Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti. *Akademik İncelemeler*, 4 (1), 53-71.
- Houston, J. (1987). The Underground Economy: A Troubling Issue for Policymakers. *Business Review Federal Reserve Bank of Philadelphia*, 3-12.
- Işık, N. ve Acar, M. (2003). Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21, 117-136.
- Ito, T. (1989). *Endogenous Election Timings and Political Business Cycles in Japan*. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper.
- İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 12, 1-13.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009a). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. *Maliye Dergisi*, 157, 116-130.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009b). Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 16 (1), 173-190.
- İzgi, K. ve Saruç, N. T. (2011). Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri ile Yapılan Anket Çalışması. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3 (2), 133-142.
- Kaptan, S. (1983). *Bilimsel Araştırma Teknikleri ve İstatistik Yöntemleri*.
- Karakaya, H. ve Yanıkkaya, H. (2006). Kurumsal Faktörlerin Ekonomik Büyümeye Etkileri. *Kurumsal İktisat içinde* (135-157). Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Araştırmalar Serisi.
- Karasar, N. (2005). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Kasipillai, J., Aripin, N. ve Arman, N. A. (2003). The Influence of Education on Tax on Tax Avoidance and Tax Evasion. *Journal of Tax Research*, 1 (2), 134-146.
- Kaya, P.B. (2017). *Zirai Kazançların Vergilendirilmesinde Çiftçilerin Vergi Algısı: Antalya İli Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar
- Kayacan, M.A. (2002). *Türkiye’de Serbest Meslek Kazancının Beyanı ve Vergilendirilmesi*. Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, 135, 80-87.
- Kirchler, E., Maciejovsky, B. ve Schneider, F. (2003). Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Flight: Do Legal Differences Matter. *Journal of Economic Psychology*, 24, 535-553.
- Kitapçı, İ. (2010). Vergi Etiği ve Kamu Etiği İlişkisi: Etik Algılamalar Açısından Bir Değerlendirme. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2 (2), 81-88.
- Kumluca, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 180, 91-97.
- Kumrulu, A. (1988). Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985). *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XL, 195.
- Laufenburger, H. (1964). *Vergiler ve Tarihi*, (Çev. R. Hanyal). Ankara: Kardeş Matbaası.
- Losby, J.L., Else, J. F., Kingslow, M. E., Edgcomb, E. L., Malm, E. T. ve Kao, V. (2002). *Informal Economy Literature Review*. Michigan: Charles Stewart Mott Foundation.
- Macho-Stadler, I. ve Perez-Castrillo, D. (2004). Settlement in Tax Evasion Prosecution. *Economica*, 71 (283), 349-368.
- McCrohan, K. ve Smith, J. (1986). A Consumer Expenditure Approach to Estimating the Size of the Underground Economy. *Journal of Marketing*, 48-60.
- McGee, R. W. (1997). The Ethics of Tax Evasion and Trade Protectionism an Islamic Perspective. *Commentaries on Law and Public Policy*, 1, 250-262.
- McGee, R. W., Benk, S., Yıldırım, H. ve Kayıkçı, M. (2011). The Ethics of Tax Evasion: A Study of Turkish Tax Practitioner Opinion. *European Journal of Social Sciences*, 18 (3), 468-480.
- Mihai, M. (2012). *Tax Revenues Under World Religions: A Panel Analysis*. München: München Personal RePec Archive (MPRA) Paper.



- Muter, N, Sakıncı, S. ve Çelebi, K. (1993) *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa
- Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Neumark, F. (1951). *Maliyeye Dair Tetkikler*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.
- Neumark, F. (1970). *Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişmeler Üzerindeki Etkileri*. İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayınları.
- North, D. (2010). *Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans* (Çev. G. Ç. Güven). İstanbul: Sabancı Üniversitesi Yayınları.
- Oberholzer, L. (2005). A Survey of the Perceptions of Previously Disadvantaged South Africans on Taxation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 247-275.
- Oktar, S. A. (1996). Seçim Ekonomisi ve Ekonominin Politizasyonu. *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*.
- Oktar, S. A. (2016). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27 (4), 241-271.
- Orviska, M. ve Hudson, J. (2002). Tax Evasion, Civic Duty and Law a Biding Citizen. *European Journal of Political Economy*, 19, 83-102.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerine Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, 153, 102-122.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2003) *Vergi Hukuku* (11. Baskı). Ankara: Turhan Kitap Evi
- Öz, E. (2004). *Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (1999). *Gelir Vergisi Kanunu Yorumu ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayınları
- ÖZBAY, Ö. (2008). *Çapraz Tablo Analizi Nasıl Yapılır?: Pratik Bir Açıklama*. Hacettepe Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları (HÜTAD), (9), 459-470.
- Özdemir, A. R. ve Ayvalı, H. (2007). Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş Fatura Alma Alışkanlığı. *Maliye Dergisi*, 153, 51-73.
- Özer, İ. (1976). *Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Palil, M. R. ve Mustapha, A. F. (2011). Determinants of Tax Compliance in Asia: A Case of Malaysia. *European Journal of Social Sciences*, 24 (1), 7-26.

- Pehlivan, O. (2005). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Resmi Gazete, 26 Aralık 2011, S:28154
- Resmi Gazete, 27 Mayıs 2011, S:27946
- Sağbaşı, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7 (2), 123-144.
- Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı Bilinci. *Sosyoekonomi*, 19, 315-334.
- Saraçoğlu, F. (2008). Yaş, Cinsiyet, Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *KMU İİBF Dergisi*, 10(15), 16-34.
- Sarılı, M.A.(2010). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması* Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık
- Saruç, N. T. ve Sağbaşı, İ. (2003). Vergi Etiğinin Ölçümü: Türkiye Üzerinde Ampirik Bir Çalışma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (1), 79-96.
- Saygın, Ö. (2013). *Vergi Uyumunu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Schmölders, G. (1968). *Mali Psikoloji*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları.
- Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi* (Çev. S. Turhan). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Matbaası.
- Schmölders, G. (1980). *Vergi Yönetiminin Vergilemenin Etkinliği Üzerine Etkisi* (Çev. Ö. F. Batırel). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları.
- Schneider, F. ve Williams, C. C. (2013). *The Shadow Economy*. The Institute of Economic Affairs.
- Sofuoğlu A. (1997). Vergi Kaçaklığı ve Mücadele Yolları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 191, 131-138.
- Stella, P. (1989). *An Economic Analysis of Tax Amnesties*. IMF Working Paper.
- Şahin, M. G. (2004) Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme ve Son Yenilikler. *TBB Dergisi*, Sayı 52, 2004 S:238-240

- Şahpaz, K., Akgül, Ö. ve Yardımcıoğlu, F. (2014), *Fırıncı Esnafının Vergi Bilinci ve Vergi Algısı: Sakarya İli Örneği*, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Sayı: 2
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Ankara: Kalkan Ofset
- Şenyüz, D. (1993). Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 207-216.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D. , Yüce, M. ve Gerçek, A. (2017) *Türk Vergi Sistemi* (14. Baskı) Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 67-90.
- Taytak, M. (2010). İlköğretim İkinci Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, 158, 496-512.
- TDK (2019). *Güncel Türkçe Sözlük*, Erişim Adresi: [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&view=gts](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts) (Erişim Tarihi: 11.02.2019).
- Tekin, F. (1978). *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergi Sistemindeki Uygulaması*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Tekin. C. ve Kartaloğlu. E.,(2004) Gelir Vergisi Rehberi. (4.Baskı) Ankara: Gelir Kontrolleri Derneği Yayını,277-278
- Torgler, B. (2003). *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*. Basel: Basel University Press.
- Torgler, B. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. *Journal of Economic Behavior ve Organization*, 61 (1), 81-109.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2006). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: İlkem Ofset.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (3), 1-20.
- Tuay, E.ve Güvenç, İ.(2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51 [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf) (Erişim Tarihi: 11.05.2018).
- Tunçer, M. (2002a). Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 57 (3), 107-128.
- Tunçer, M. (2002b). Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye. *Vergi Dünyası Dergisi*, 249, 99-105.

- Turgay, R.(1959). Türkiye’de Zirai Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 5, 87-114
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk, İ. (2010). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türkay, İ.(2016) Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi. (3. Baskı) Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Uluatam, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Ural, A. ve Kılıç G. (2006). Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi (2.Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık
- Varcan, N. (1987). *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Vihanto, M. (2003). Tax Evasion and Psychology of The Social Contract. *Journal of Socio-Economics*, 32, 111-125.
- Yalama, G. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9 (20), 77-97.
- Yaraşlı, G. O. (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları.
- Yeniçeri, H. (2005). Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması. *Sosyoloji Konferansları Dergisi*, 31, 279-299.
- Yılmaz, G. (2004) *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi*, (YL Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Yüce, M. ve Gerçek, A. (1998). Mükellefin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler İle İlgili Ampirik Bir Çalışma. *Sayıştay Dergisi*, 28, 20-31.

## EKLER

### Ek-1 SERBEST MESLEK ERBAPLARININ VERGİ ALGISI: EGE BÖLGESİ ÖRNEĞİ ANKET FORMU

Değerli katılımcı;

Bu araştırma Türkiye’de Serbest Meslek Erbablarının Vergi Algısını ve Vergi Bilincini Etkileyen Faktörleri analiz etmek için tarafımda hazırlanmakta olan Yüksek Lisans Tez çalışmasını desteklemek amacıyla yapılmaktadır. BU ARAŞTIRMADA HİÇBİR ŞEKİLDE KİMLİK BİLGİLERİNİZ İSTENMEMEKTEDİR. Sizden istenilen tüm bilgiler sadece bilimsel amaçla toplanmaktadır. Bundan dolayı vereceğiniz yanıtları içtenlikle verebilirsiniz.

Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR & Hüseyin GÜRBÜZ  
Afyon Kocatepe Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İletişim; huseyingurbuz92@gmail.com

#### 1. Cinsiyetiniz:

Kadın  Erkek

#### 2. Medeni Durumunuz:

Evli  Bekâr

#### 3. Yaş Grubunuz:

18-35  36-50  51-65  66 ve üzeri

#### 4. Eğitim Düzeyiniz:

Orta Öğretim [Lise de dâhil]  Yüksek Okul  
 Lisans  Lisans Üstü [Yüksek Lisans/Doktora]

#### 5. Mesleğiniz:

SMMM  Avukat  
 Noter  Doktor & Diş Hekimi  
 Mühendis & Mimar  Veteriner Hekim  
 Diğer..... (Lütfen belirtiniz)

#### 6. Kaç yıldır Serbest Meslek Erbabı Olarak Faaliyet Göstermektedirsiniz?

0-5  6-10  11-15  16-20  21+

#### 7. Elde Ettiğiniz Aylık Gelir Miktarı Hangi Dilime Girmektedir:

0-3000 TL  3001-5000 TL  5001-10.000 TL  
 10.001-20.000 TL  20.001-30.000 TL  30.000 TL’den fazla

#### 8. Size göre, kazancınızın ne kadarını devlete vergi olarak ödüyorsunuz?

%0- %10  %11-%20  %21- %30  %31-%40  %41’den fazla

↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓ LÜTFEN ARKA SAYFAYA GEÇİNİZ  
↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓

Aşağıdaki ifadelerin karşısındaki seçeneklerden en uygun gördüğünüzün üzerine “ X ” koyarak işaretleyiniz. Rakamlar ilgili ifadeye ne kadar katıldığınızı göstermektedir.

1	2	3	4	5
KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	KISMEN KATILYORUM / KISMEN KATILMIYORUM	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
S.1	Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır.			1 2 3 4 5
<b>S.2</b>	<b>Vergi ödemek vatandaşlık görevidir.</b>			1 2 3 4 5
S.3	Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini aksatmaktadır.			1 2 3 4 5
<b>S.4</b>	<b>Vergimi kendi rızamla ve gönüllü olarak öderim.</b>			1 2 3 4 5
S.5	Vergi kaçırırsam ve bunu yakın çevrem öğrense utanırım.			1 2 3 4 5
<b>S.6</b>	<b>Vergi kaçırmak ahlaki açıdan yanlıştır.</b>			1 2 3 4 5
S.7	Bir mükellef için vergi ödemek, ahlaklı olmanın bir göstergesidir.			1 2 3 4 5
<b>S.8</b>	<b>Hiçbir zaman vergi kaçırmam.</b>			1 2 3 4 5
S.9	İçinde bulunduğumuz şartlarda vergi kaçırmak bir zorunluluktur.			1 2 3 4 5
<b>S.10</b>	<b>Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.</b>			1 2 3 4 5
S.11	Ödediğim vergiyi ağır buluyorum.			1 2 3 4 5
<b>S.12</b>	<b>Vergi idaresi tarafından yeterli aralıklarla denetleniyorum.</b>			1 2 3 4 5
S.13	Vergi beyanında bulunurken denetleneceğimi göz önünde bulundururum.			1 2 3 4 5
<b>S.14</b>	<b>Ülkemizde vergi kaçırانlar üzerinde yapılan denetimi yeterlidir.</b>			1 2 3 4 5
S.15	Vergi afları gereklidir.			1 2 3 4 5
<b>S.16</b>	<b>Vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.</b>			1 2 3 4 5
S.17	Uzlaşma ve ceza indirimleri vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.			1 2 3 4 5
<b>S.18</b>	<b>Uzlaşma kurumu gereklidir.</b>			1 2 3 4 5
S.19	Vergi oranlarının düşürülmesi vergi ödemeyi teşvik eder.			1 2 3 4 5
<b>S.20</b>	<b>Ülkemizde vergi oranları yüksektir.</b>			1 2 3 4 5
S.21	Ülkemizde ki vergi sistemi adildir.			1 2 3 4 5
<b>S.22</b>	<b>Ceza ödemeyeceğimi bilsem daha az vergi öderim.</b>			1 2 3 4 5
S.23	Vergi kaçırانların yakalanmaları halinde ceza alma olasılıkları düşüktür.			1 2 3 4 5
<b>S.24</b>	<b>Vergi mevzuatı sade ve anlaşılırdır.</b>			1 2 3 4 5
S.25	Genellikle vergi idaresinin bana karşı davranışları olumludur.			1 2 3 4 5
<b>S.26</b>	<b>Hükümeti seviyorsam vergimi daha gönüllü bir şekilde öderim.</b>			1 2 3 4 5
S.27	Ülkemizdeki hukuk sistemine ve mahkemelere güvenirim.			1 2 3 4 5
<b>S.28</b>	<b>Dini kurallar ve dine bağlı yaşamak benim için önemlidir.</b>			1 2 3 4 5
S.29	Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyarım.			1 2 3 4 5

**S.30 Muhasebeci ve mali müşavirim vergilere karşı tutumumu 1 2 3 4 5 etkiler.**

**BİLİMSEL BİR ÇALIŞMAYA YAPTIĞINIZ KATKIDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ**

**Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR & Hüseyin GÜRBÜZ**