



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMI, KAPSAMI VE
ÖLÇÜLMESİ: ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI
VE TÜRKİYE İÇİN ÇIKARIMLAR**

(DOKTORA TEZİ)

Esra UYGUN

BURSA - 2021



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMI, KAPSAMI VE
ÖLÇÜLMESİ: ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI
VE TÜRKİYE İÇİN ÇIKARIMLAR

(DOKTORA TEZİ)

Esra UYGUN

Danışman: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

BURSA - 2021

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum "**VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMI, KAPSAMI VE ÖLÇÜLMESİ: ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İÇİN ÇIKARIMLAR**" başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı : Esra UYGUN
Öğrenci No : 711712002
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Doktora

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	: Esra UYGUN
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	: Mali Hukuk
Tezin Niteliği	: Doktora Tezi
Sayfa Sayısı	: xvii + 241
Mezuniyet Tarihi	: / / 2021
Tez Danışman	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMI, KAPSAMI VE ÖLÇÜLMESİ: ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İÇİN ÇIKARIMLAR

Vergi boşluğu en genel haliyle gerçekte toplanan vergi gelirleri ile vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına tam olarak uyması durumunda toplanması gereken tutar arasındaki fark olarak ifade edilmektedir. Vergi boşluğunun büyüklüğü sosyo-ekonomik politikanın hatalı olduğunu, ticari faaliyetin ekonomik ve yasal karakterlerini tekrar kazanabilmesi için düzeltilmesi gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. Ayrıca vergi boşluğundaki artış, kayıtdışı ekonomideki artışın göstergesi olmakta, bu durum kamu gelirlerinin toplanmasını engellemekte ve adil gelir dağılımını bozucu etki yaratmaktadır. Vergi boşluğunun makul oranı hakkında genel kabul görmüş bir oran bulunmamaktadır. Ayrıca vergi boşluğunun ölçümüne yönelik uluslararası genel kabul görmüş bir yöntem de bulunmamakla birlikte son yıllarda bazı ülkelerde çalışmalar yapılmaktadır. Bu tezde çeşitli ülke uygulamaları incelenerek Türkiye’de genel vergi boşluğunun ve vergi türleri bazında vergi boşluğunun ölçümü yapılmıştır. Ayrıca vergi boşluğuna yol açan faktörleri temel alan ekonometrik analiz yapılmıştır. Analizde “Lee ve Strazicich Çoklu Yapısal Kırılmalı Birim Kök Sınaması” ve “Johansen, Mosconi ve Nielsen Eştleme Yaklaşımı” kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Boşluğu, Türk Vergi Sistemi, Vergi Türleri,

ABSTRACT

Name and Surname : Esra UYGUN
University : Bursa Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Fiscal Law
Degree Awarded : PhD
Page Number : xvii + 241
Degree Date : / / 2021
Supervisor : Prof. Adnan GERÇEK

TAX GAP CONCEPT, SCOPE AND MEASUREMENT: VARIOUS COUNTRY APPLICATIONS AND IMPACTS FOR TURKEY

In its most general form, the tax gap is the difference between the tax revenues actually collected and the amount that should be collected if taxpayers fully comply with the tax laws. The size of the tax gap is accepted as a sign that the socio-economic policy is wrong and needs to be corrected so that business activity can regain its economic and legal character. In addition, the increase in the tax gap is an indicator of the increase in the informal economy, which prevents the collection of public revenues and creates a distorting effect on the fair income distribution. There is no generally accepted rate for the reasonable rate of the tax gap. In addition, although there is no internationally accepted method for measuring the tax gap, studies have been carried out in some countries in recent years. In this thesis, the general tax gap in Turkey and the tax gap on the basis of tax types have been measured by examining the practices of various countries. In addition, an econometric analysis based on the factors causing the tax gap has been made. “Lee and Strazicich Unit Root Test with Multiple Structural Breaks” and “Johansen, Mosconi and Nielsen Co-integration Approach” were used in the analysis.

Keywords: Tax, Tax Gap, Turkish Tax System, Tax Types

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	i
ÖZGÜNLÜK RAPORU	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	xii
GRAFİKLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ BOŞLUĞU İLE İLGİLİ TEORİK AÇIKLAMALAR

1. VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMI	4
1.1. GENEL OLARAK VERGİ BOŞLUĞU TANIMI	4
1.2. VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMININ GELİŞİMİ	8
1.3. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖNEMİ	9
1.4. VERGİ BOŞLUĞU TÜRLERİ	10
1.4.1. Brüt Vergi Boşluğu (Gross Tax Gap)	10
1.4.2. Net Vergi Boşluğu (Net Tax Gap)	11
2. VERGİ BOŞLUĞU İLE BAĞLANTILI KAVRAMLAR	11
2.1. VERGİ KAPASİTESİ	11
2.1.1. Vergi Kapasitesinin Tanımı	11
2.1.2. Vergi Kapasitesinin Sınırı	14
2.1.2.1. Vergi Kapasitesinin Hukuki ve Siyasi Sınırı	14
2.1.2.2. Vergi Kapasitesinin Ekonomik ve Mali Sınırı	15
2.2. VERGİ GAYRETİ	16

2.3. VERGİ YÜKÜ	18
2.3.1. Objektif Vergi Yükü	19
2.3.2. Sübjektif Vergi Yükü	20
2.3.3. Türkiye’de Vergi Yükünün Boyutu	20
3. VERGİ BOŞLUĞUNUN UNSURLARI	21
3.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI	22
3.1.1. Vergi Kaçakçılığı Kavramı	22
3.1.2. Vergi Kaçırma Yöntemleri	23
3.1.3. Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Yol Açan Objektif Faktörler	25
3.1.3.1. Vergi Yükünün Fazla Olması	25
3.1.3.2. İstisna ve Muafiyetler	26
3.1.3.3. Denetimde Etkinlik ve Cezalarda Caydırıcılığın Olmaması	27
3.1.3.4. Karmaşık Vergi Sistemleri ve Vergiye Uyum Maliyetleri	27
3.1.4. Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Yol Açan Sübjektif Faktörler	28
3.1.4.1. Düşük Vergi Ahlakı	28
3.1.4.2. Vergi Bilinci ve Kültürünün Yerleşmemesi	30
3.1.4.3. Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanamaması	32
3.1.4.4. Vergi Sisteminin Adaletsiz Olarak Algılanması	33
3.1.4.5. Mükelleflerin Kamu Harcama Algısı	33
3.1.4.6. Sık Uygulanan Vergi Afları	34
3.1.5. Vergi Kaçakçılığının Vergi Boşluğuna Etkisi	35
3.2. VERGİDEN KAÇINMA	39
3.2.1. Vergiden Kaçınma Kavramı	39
3.2.2. Ulusal Vergiden Kaçınma Yöntemleri	41
3.2.2.1. Vergi Harcamaları	41
3.2.2.2.1. Vergi İstisnaları	44
3.2.2.2.2. Vergi Muafiyetleri	44
3.2.2.2.3. Vergi İndirimleri	46
3.2.2.2. Vergi Tatili	46
3.2.2.3. Vergi Arbitraji	46
3.2.3. Uluslararası Vergiden Kaçınma Yöntemleri	47

3.2.3.1. Vergi Rekabeti	47
3.2.3.2. Vergi Planlaması	50
3.2.3.3. Transfer Fiyatlandırması	51
3.2.3.4. Vergi Cennetleri	53
3.2.4. Vergiden Kaçınmanın Vergi Boşluğuna Etkisi	56
3.3. KAYITDIŞI EKONOMİ	62
3.3.1. Kayıtdışı Ekonomi Kavramı	62
3.3.2. Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri	65
3.3.3. Kayıtdışı Ekonominin Ölçüm Çalışmaları ve Türkiye'deki Boyutu	67
3.3.4. Kayıtdışı Ekonominin Vergi Boşluğuna Etkisi	69

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYA'DA VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR VE ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ

1. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİNE GENEL BAKIŞ	72
1.1. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİNİN ÖNEMİ	72
1.2. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMALAR	74
1.2.1. Çeşitli Kuruluşlar Tarafından Yürütülen Çalışmalar	77
1.2.1.1. IMF'in Vergi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları: Ra-Gap Metodu	77
1.2.1.2. CASE Vergi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları: AB Üye Ülkeleri KDV Boşluk Ölçümü	79
1.2.1.3. FISCALIS 2020 Çalışmaları: Tax Gap Project Group ..	81
1.2.1.4. OECD Çalışmaları: BEPS	82
1.2.2. Bazı Ülkeler Tarafından Yürütülen Çalışmalar	85
1.2.2.1. HMRC Çalışmaları (İngiltere)	85
1.2.2.2. IRS Çalışmaları (ABD)	89
1.2.2.3. ATO Çalışmaları (Avustralya)	93
1.2.2.4. CRA Çalışmaları (Kanada)	96

2. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜMÜNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR	99
2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜM ÇALIŞMALARI	99
2.1.1. Gelir Vergisi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları	99
2.1.2. Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları	105
2.2. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜM ÇALIŞMALARI	118
2.2.1. Katma Değer Vergisi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları	118
2.2.2. Diğer Tüketim Vergileri Boşluğu Ölçüm Çalışmaları	126
2.3. DİĞER VERGİLERDE VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜM ÇALIŞMALARI	128
2.3.1. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları	128
2.3.2. Diğer Özellikli Vergilerde Vergi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları...	129
3. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ	132
3.1. YUKARIDAN AŞAĞIYA ÖLÇÜM YÖNTEM	133
3.1.1. Ulusal Hesap Yöntemleri	134
3.1.2. Makro Model Yöntemleri	135
3.1.3. Yukarıdan Aşağıya Yöntemin Avantajları ve Dezavantajları ...	136
3.2. AŞAĞIDAN YUKARIYA ÖLÇÜM YÖNTEM	137
3.2.1. Denetim Tabanlı Yaklaşımlar	139
3.2.1.1. Rastgele Denetimler	139
3.2.1.2. Risk Bazlı Denetimler	140
3.2.2. Veri Eşleştirme	141
3.2.3. Aşağıdan Yukarıya Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları.	143

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ VE VERGİ
BOŞLUĞUNA YOL AÇAN FAKTÖRLERİN MODELLEMESİ

1. TÜRKİYE’DE GENEL VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ	145
1.1. GENEL VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜNDE KULLANILAN VERİLER	146
1.1.1. Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH)	146
1.1.2. Kayıt Dışı Ekonomi (KDE)	147
1.1.3. Toplam Vergi Oranı (TVO)	149
1.2. GENEL VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ	149
2. TÜRKİYE’DE VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ	152
2.1. VERGİ TÜRLERİNE GÖRE VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜNDE KULLANILAN VERİLER	153
2.1.1. Vergi Harcama Oranı (VHO)	153
2.1.2. Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (VKKO)	163
2.1.3. Vergilere Göre Toplam Vergi Oranı (TVO)	170
2.2. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ	178
2.2.1. Gelir Vergisinde Boşluk Oranları	178
2.2.2. Kurumlar Vergisinde Boşluk Oranları	180
2.2.3. Katma Değer Vergisinde Boşluk Oranları	182
2.2.4. Özel Tüketim Vergisinde Boşluk Oranları	184
2.2.5. Diğer Vergilerde Boşluk Oranları	186
3. TÜRKİYE’DE VERGİ BOŞLUĞUNA YOL AÇAN FAKTÖRLERİN MODELLEMESİ	188
3.1. VERGİ BOŞLUĞUNA YOL AÇAN FAKTÖRLERİN MODELLEMESİNDE KULLANILAN VERİLER	188
3.2. EKONOMETRİK METEDOLOJİ	190
3.2.1. Lee ve Strazicich Çoklu Yapısal Kırılmalı Birim Kök Sınaması	190
3.2.2. Johansen, Mosconi ve Nielsen Eşümleşme Yaklaşımı	192
3.3. VERİ SETİ VE AMPİRİK BULGULAR	195

4. TÜRKİYE’DE VERGİ BOŞLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ	202
SONUÇ	206
KAYNAKÇA	214
ÖZGEÇMİŞ	240

TABLolar LİSTESİ		
Tablo 1	Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi Gayreti (%)	17
Tablo 2	GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL)	21
Tablo 3	Türkiye’de 2005-2020 Yılları Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)	35
Tablo 4	Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Kaçağının GSYH’ye Oranı	37
Tablo 5	Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması	65
Tablo 6	Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutu	68
Tablo 7	Vergi Boşluğu Oranları ve Nominal Seviyesi (2015 yılı)	76
Tablo 8	2016-2017 Yılları Tüm/Bazı Vergilerde Boşluk Ölçüm Çalışmaları	84
Tablo 9	HMRC’ nin Vergi Boşluğu Ölçümünde Kullandığı Sınıflandırma	86
Tablo 10	HMRC’ nin Vergi Boşluğu Ölçümünde Kullandığı Vergi Türleri Sınıflandırması	87
Tablo 11	HMRC 2005-2019 Vergi Boşluğu Ölçümleri (% ve milyar dolar)	88
Tablo 12	HMRC 2014-2019 Yılları Vergi Türüne Göre Boşluğu Ölçümleri	89
Tablo 13	IRS Vergi Boşluğu Bileşenleri	91
Tablo 14	IRS Vergi Boşluğu Haritası 2008-2010 ve 2011-2013 (milyar \$)	92
Tablo 15	Net Vergi Boşluğunun Hesaplanması (Milyar \$)	93
Tablo 16	Vergi Boşluğu Araştırma Programına Genel Bakış	94
Tablo 17	Avustralya Net Vergi Boşluğu Ölçümleri (Milyon \$)	95
Tablo 18	2014 Yılı Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümü (Milyar \$)	98
Tablo 19	2014 Vergi Yılı Denetiminden Önce Vergi Boşluğu Ölçümleri (Milyar \$)	98
Tablo 20	Gelir Vergisi Boşluğu Çalışmaları	100
Tablo 21	HMRC 2009-2020 Yılları Gelir Vergisi ve Sermaye Kazancı Vergisi Vergi Boşluğu Ölçümü	102
Tablo 22	HMRC, 2019 Yılı Vergi Boşluğu Ölçümlerine Göre Yöntemlerin Özeti	103
Tablo 23	IRS, Gelir Vergisi Boşluğu Ölçümleri (Milyar \$)	104
Tablo 24	ATO Gelire Dayalı Vergi Boşluğu Ölçümleri (\$)	105
Tablo 25	OECD Vergi Raporu - Kurumlar Vergisi Boşluğu Çalışmaları	113
Tablo 26	Birleşik Krallık Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümleri (Milyar £)	116
Tablo 27	Avustralya Gelir İdaresi Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümleri	117
Tablo 28	ABD - IRS Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümleri	117
Tablo 29	TGPG Üye Ülkelerinde KDV Boşluğu Yaklaşımları	122
Tablo 30	Katma Değer Vergisi Boşluğu Çalışmaları	124
Tablo 31	AB Ülkelerinde KDV Boşluğu Ölçümleri (EUR Milyon) ve Oranları	125
Tablo 32	ATO Diğer Vergilerde Boşluk Ölçümleri	127
Tablo 33	HMRC Diğer Vergilerde Boşluk Ölçümleri	128
Tablo 34	ABD, IRS Emlak Vergisi Boşluğu Ölçümleri (Milyar \$)	129
Tablo 35	HMRC, Veraset ve İntikal Vergisi (£) Boşluk Ölçümleri	129

Tablo 36	HMRC, Diğer Dolaylı ve Dolaysız Vergi Boşluğu Ölçümleri (Milyar £)	130
Tablo 37	IRS, İstihdam Vergisi (Employment Tax)	131
Tablo 38	ATO Diğer Vergilerde Boşluk Ölçümleri	131
Tablo 39	Vergi Boşluğu Ölçüm Yöntemleri	132
Tablo 40	Türkiye’de Genel Vergi Boşluğu Ölçümü (Milyon TL) (2005/2019 Yılları)	151
Tablo 41	2005-2020 Yılları Vergi Türlerine Göre Vergi Harcama Oranlarının Hesaplanması (Milyon TL)	157
Tablo 42	2005-2019 Yılları Vergi Kayıp Kaçak Oranları (Milyon TL)	166
Tablo 43	2005-2019 Yılları Vergilere Göre Toplam Vergi Oranları (Milyon TL)	173
Tablo 44	2005-2019 Yılları Gelir Vergisi Boşluğu Ölçümleri	179
Tablo 45	2005-2019 Yılları Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümleri	181
Tablo 46	2005-2019 Yılları Katma Değer Vergisi Boşluğu Ölçümleri	183
Tablo 47	2005-2019 Yılları Özel Tüketim Vergisi Boşluğu Ölçümleri	185
Tablo 48	2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Boşluk Ölçümleri	187
Tablo 49	Lee ve Strazicich (2003, 2004) Birim Kök Testi	196
Tablo 50	2008:3-2012:1 Kırılma Çifti İçin Johansen vd. (2000) İz İstatistikleri	199
Tablo 51	VECM Bireysel Dışlanma Testi	200
Tablo 52	Tanımlanmış Uzun Dönemli Katsayı Matrisi ve Tanımlama Testi Sonucu	201
Tablo 53	Yapısal Kırılmaların Model Üzerindeki Etkileri	202
Tablo 54	Normallik Testi	202

GRAFİKLER LİSTESİ		
Grafik 1	2005-2019 Yılları Genel Vergi Boşluğu Oranları (%)	152
Grafik 2	2005-2019 Yılları Toplam Vergi Harcama Oranları (%)	156
Grafik 3	2005-2019 Yılları GVK'da Vergi Harcama Oranları (%)	159
Grafik 4	2005-2019 Yılları KVK'da Vergi Harcama Oranları (%)	160
Grafik 5	2005-2019 Yılları KDVK'da Vergi Harcama Oranları (%)	161
Grafik 6	2005-2019 Yılları ÖTVK'da Vergi Harcama Oranları (%)	162
Grafik 7	2005-2019 Yılları Diğer Vergi Kanunlarında Vergi Harcama Oranları (%)	163
Grafik 8	2005-2019 Yılları Genel Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (%)	165
Grafik 9	2005-2019 Yılları Gelir Vergisinde Kayıp ve Kaçak Oranları (%)	168
Grafik 10	2005-2019 Yılları Kurumlar Vergisi'nde Kayıp ve Kaçak Oranları (%)	168
Grafik 11	2005-2019 Yılları Katma Değer Vergisi'nde Kayıp Kaçak Oranları (%)	169
Grafik 12	2005-2019 Yılları Özel Tüketim Vergisi'nde Kayıp Kaçak Oranları (%)	170
Grafik 13	2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Kayıp ve Kaçak Oranları (%)	170
Grafik 14	2005-2019 Yılları Gelir Vergisinde Toplam Vergi Oranları (%)	175
Grafik 15	2005-2019 Yılları Kurumlar Vergisi'nde Toplam Vergi Oranları (%)	175
Grafik 16	2005-2019 Yılları Katma Değer Vergisi'nde Toplam Vergi Oranları (%)	176
Grafik 17	2005-2019 Yılları Özel Tüketim Vergisi'nde Toplam Vergi Oranları (%)	177
Grafik 18	2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Toplam Vergi Oranları (%)	177
Grafik 19	2005-2019 Yılları GV Boşluk Oranları	180
Grafik 20	2005-2019 Yılları KV Boşluk Oranları	182
Grafik 21	2005-2019 Yılları KDV Boşluk Oranları	184
Grafik 22	2005-2019 Yılları ÖTV Boşluk Oranları	186
Grafik 23	2002-2019 Yılları Diğer Vergilerde Boşluk Oranları	187
Grafik 24	Yapısal Kısılmaların Vergi Boşluğuna Etkisi (2006-2019)	197

KISALTMALAR	
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.ç.	adı geçen çalışma
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
akt.	Aktaran
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri
ATO	Australian Taxation Office
BEKT	GV ve KV Beyan Edilen Kazanç Tutarı Toplamı
BEPS	Base Erosion And Profit Shifting
BM	Birleşmiş Milletler
BMF	Bulunan Matrah Farkı
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C	Cilt
CASE	Center for Social and Economic Research
CIT	Corporate Income Tax
CRA	Canada Revenue Agency
ÇTV	Çevre Temizlik Vergisi
DIF	Ayırt Edici Envanter
EC	European Commission
EUR	Euro
EU-28	Member States of the European Union
EVDS	Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sistemi
FAP	Financial Accounting Profits
FISCALIS	EU Cooperation Programme – Tax Gap Project Group
FRED	Federal Reserve Economic Data
GAO	Birleşik Devletler Hükümeti Hesap Verebilirlik Ofisi
GST	Mal ve Hizmet Vergisi
GV	Gelir Vergisi
GVB	Gelir Vergisi Beyan Tutarı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GVH	Gelir Vergisi Harcama Tutarı
GMSİB	Gayrimenkul Sermaye İradı Beyan Tutarı
GSMH	Gayrisafi Milli Hâsıla
GSYH	Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla
HMRC	Her Majesty Revenue And Customs
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
IMF	International Monetary Fund

İM	İncelenen Matrah
IRA	İtalyan Gelir İdaresi
IRS	Internal Revenue Service
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	Kurumlar Vergisi
KVB	Kurumlar Vergisi Beyan Tutarı
KVH	Kurumlar Vergisi Harcama Tutarı
KOBİ	Küçük ve Orta Ölçekteki İşletmeler
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MIMIC	Çok Göstergeli Çoklu Nedenler Modeli
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
NRP	Ulusal Araştırma Programı
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PAYE	Kazandıkça Öde
PAYG	Kullandığın Kadar Öde
PwC	Price Water House Coopers
RA-GAP	IMF's Revenue Administration Gap Analysis Program
REP	Rastgele Sorgulama Programları
S	Sayı
S	Sayfa
s.s	Sayfalar
STA	İsveç Vergi İdaresi
SGK	T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu
TAXUD	The European Commission Directorate-General For Taxation And Customs Union
TBEK	GV ve KV Beyan Edilen Kazanç Tutarı Toplamı
TCMP	Vergi Mükelleflerine Uyum Ölçüm Programı
TGPG	The Tax Gap Project Group
TGVB	Toplam Gelir Vergisi Beyan Tutarı
TKVB	Toplam Kurumlar Vergisi Beyan Tutarı
TL	Türk Lirası
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TVO	Toplam Vergi Oranı
UK	United Kingdom – Birleşik Krallık
US	United States – ABD

VAT	Value Add Tax – Katma Değer Vergisi
VB:	Vergi Boşluğu
VBO	Vergi Boşluğu Oranı
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VG	Vergi Gayreti
VGR	Vergi Gelirleri
VHT	Vergi Harcama Tutarı
VHO	Vergi Harcama Oranı
VTT	Vergi Tahakkuk Tutarları
VTTT	Vergi Türlerine Göre Tahsilat Tutarları
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VKKO	Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı
VTTL	VAT Total Tax Liability
VUK	Vergi Usul Kanunu
vb.	Ve benzeri
vd.	ve diğerleri
Y	Yıl

GİRİŞ

Devletin etkin ve verimli bir şekilde çalışabilmesi için gelire ihtiyacı vardır. İhtiyaç duyduğu gelirlerinin büyük bir kısmını da toplumu oluşturan kişi ve kurumlardan almış olduğu vergiler yoluyla karşılamaktadır. Nitekim kamu gelirlerinin yaklaşık % 80-90'lık kısmı vergilerden oluşmaktadır. *Vergi, vergilendirme yetkisine sahip kişi ve kurumlar tarafından toplumu oluşturan kişi ve kurumlardan ödeme güçleri ile orantılı olarak alınan nihai, karşılıksız, zorunlu, parasal ödemelerdir.* Devletin asli amaçlarından birisi kamu gelirlerinin etkin ve verimli bir şekilde toplanmasını sağlamak olmakla birlikte, hemen hemen her devlet ekonomik büyümeyi engellemeyecek düzeyde vergi kayıp ve kaçaklarına izin vererek ticari faaliyetleri destekleyip sürdürülebilir ekonomik büyümeyi gerçekleştirmeye çalışmaktadır.

Vergiyi devletin hizmetlerinin karşılığı olarak algılayıp haklı bir durum olarak görüp gönüllü ödeyenler olmakla birlikte vergiyi bir yük olarak algılayıp karşı çıkan ödemekten kaçan ve/veya kaçınan mükelleflerde de bulunmaktadır. Bu durum literatürde vergiden kaçınma, vergi kaçırma, kayıtdışı ekonomi kavramları ile ifade edilmektedir. Bu faaliyetler mükelleflerin yüksek gelir ve kar elde etmelerini sağlarken devletin kamu gelirlerini azaltıcı etki yaratmakta ve ekonomik büyümeyi engelleyen bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bir ekonomide vergilendirilebilir maksimum kaynak olarak ifade edilen vergi kapasitesinin verimli ve etkin olarak kullanılmamasına, vergi gayretinin düşük olmasına neden olmaktadır. İşte vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasındaki fark vergi boşluğu olarak ifade edilmektedir. Vergi boşluğu farklı bir tanım ile gerçekte ise toplanan vergi gelirleri ile vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına tam uyması durumunda toplanması gereken tutar arasındaki fark olarak ifade edilmiştir.

Vergi boşluğu kavramının ilk kez ne zaman ve nerede kullanılmaya başlandığını ifade etmek mümkün olmamakla birlikte, 1980'lerin başında başladığı tahmin edilmektedir. 1982 yılında IRS üyesi Roscoe L. Egger Jr., Internal Revenue Service' in "herhangi bir iyileştirme yapılmaması durumunda vergi boşluğunun artmaya devam edeceği ve 1985'te 100 milyar dolara ulaşacağını" öngördüğünü belirterek vergi boşluğu kavramını kullanmıştır.

Ülke ekonomileri vergi boşluğunun seviyesini kabul edilebilir sınırdan kaldığı sürece vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmeyi gerekli görmemektedir. Ancak literatürde genel kabul görmüş bir vergi boşluğu oranı olmamakla birlikte bazı yazarlar tarafından bu oran % 5 olarak ifade edilmiştir. Bu sınırı aşan vergi boşluğunun, ekonomik büyümeye katkıda bulursa bile olası sürdürülebilir kalkınmanın gereklilikleri ile uyumlu olmayan üretim faktörlerinin uygulanması üzerinde olumsuz etkisi olacağını ifade etmişlerdir.

Vergi boşluğunun büyüklüğü sosyo-ekonomik politikanın hatalı olduğunu, ticari faaliyetin ekonomik ve yasal karakterlerini tekrar kazanabilmesi için düzeltilmesi gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. Ayrıca vergi boşluğundaki artış, kayıtdışı ekonomi de artış olduğunun göstergesi olmakta, bu durum kamu gelirlerinin toplanmasını engellemekte ve adil gelir dağılımını bozucu etki yaratmaktadır. Bu nedenle vergi boşluğunun boyutunu bilmek kamu yönetimi sürecinde, devlet hazinesinin mali çıkarlarını korumak amacıyla gerekli önlemleri alabilecek ve analiz yapabilecek bir sistem olarak hizmet etmektedir.

Vergi boşluğunun büyüklüğü ülkelerin kamu politikaları üzerinde çok boyutlu etkileri olan, kamu politikalarının etkinliği açısından oldukça önemlidir ve giderek artan bir sorun haline gelmiştir. Çünkü vergi boşluğunun boyutunun bilinmesi vergi uyumunun ve vergi politikası üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılması için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Ayrıca vergi boşluğunun boyutunun bilinmesi, vergi idaresinin vergi gelirlerinin tahsilinde etkinliğini ve vergi boşluğu oluşumunu ele almak için gerekli kaynak tahsisi hakkında bilgi vermektedir. Toplum açısından vergi boşluğu, uyumsuzluktan veya belirli vergi politikalarını benimsemekten kaynaklanan eşitsizlikler ve ekonomik verimsizlikler hakkında da şeffaflık sağladığı için önemlidir.

Vergi boşluğunun birçok unsuru bulunmaktadır. Bu sebeplerin başında vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, kayıtdışı ekonomi faaliyetleri gelmektedir. Küreselleşmenin de etkisiyle vergi boşluğu uluslararası bir sorun olmaya başlamasına rağmen şimdiye kadar hiçbir vergi idaresi diğer ülkelerde de uygulanabilecek, ülkelerin vergi boşluğunun oluşmasındaki mali ve sosyo-ekonomik açıdan kusurlu olduğunu gösterecek evrensel bir hesaplama yöntemi geliştirememiştir. Ancak son yıllarda vergi boşluğunun ölçümüne yönelik çalışmalar önem kazanmaya başlamıştır.

Ülkemizde hâlihazırda vergi boşluğunun ölçümüne yönelik bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmada literatürdeki boşluğa kaynak sağlamak amacıyla planlanmıştır. Çalışmanın sorunsalı Türkiye’de vergi boşluğunun düzeyi nedir? Vergi boşluğunun nedenleri nelerdir? Vergi boşluğunun azaltılmasına yönelik çözüm önerileri nelerdir? Bu sorulara cevap bulmak amacıyla tez üç bölüm halinde hazırlanmıştır.

Birinci bölümde vergi boşluğu ile ilgili teorik açıklamalarda bulunulmuştur. Bu kapsamda öncelikle çeşitli vergi boşluğu tanımları yapılmış, vergi boşluğu ile bağlantılı kavramlar açıklanmıştır. Daha sonra vergi boşluğunun unsurları (nedenleri) olarak ifade edilen vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve kayıtdışı ekonomi faaliyetleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde Dünya’da vergi boşluğunun ölçülmesine yönelik genel bakışa yer verilmiştir. Vergi türleri bazında Dünya’da vergi boşluğunun ölçümüne yönelik çalışmalar ve vergi boşluğunun çeşitli ölçüm yöntemleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise ilk olarak dünyada yapılan çalışmalar veri alınarak oluşturulan ölçüm yöntemi ile genel vergi boşluğunun ölçümü gerçekleştirilmiştir. Bu kısımda Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla, Kayıtdışı ekonomi oranları ve Dünya Bankası’ndan alınan toplam vergi oranları kullanılmıştır. Sonra Türkiye’de vergi türleri itibariyle vergi boşluğunun ölçümüne yer verilmiştir. Bu aşamada ise tarafımda hesaplanan vergi harcama oranı, vergi kayıp ve kaçak oranları ve toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Ayrıca vergi boşluğuna yol açan faktörleri temel alan ekonometrik analiz yapılmıştır. Analizde “Lee ve Strazicich Çoklu Yapısal Kırılmalı Birim Kök Sınaması” ve “Johansen, Mosconi ve Nielsen Eştümleşme Yaklaşımı” kullanılmıştır.

Çalışmanın genel değerlendirmesi ise sonuç bölümünde yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ BOŞLUĞU İLE İLGİLİ TEORİK AÇIKLAMALAR

1. VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMI

Vergi kavramı iki taraflı bir kavram olup, bir tarafında vergiyi toplayan devlet, diğer tarafta vergiyi ödeyenler (kişi ve kurumlar) vardır. Devlet vergi toplama konusunda hassas davranmakta ne fazla vergilendirme yaparak vergiye direnç oluşturmakta ne de az yaparak kamu ihtiyaçlarını karşılamayı zora sokmaktadır.

Öte yandan, vergiyi ödeyenler ise faaliyetlerini daima kârlı hale getirmeye çalışmakta ve vergi düzeylerini minimum seviyeye düşürmeyi amaçlamaktadır. Bu amacı vergiden kaçınma, vergi cennetleri ülkelere sermayelerini kaydırma, muafiyet, istisna ve indirimler gibi yasal yollarla gerçekleştirebileceği gibi vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi gibi yasadışı faaliyetleri kullanarak da gerçekleştirebilmektedir. Tüm bunlar vergi ödeyenlerin yüksek gelir ve kar sağlamasına rağmen, devlet açısından bütçe gelirlerinde bir artış anlamına gelmemekte ve ekonomik büyümeyi engelleyen bir durum olarak ortaya çıkmaktadır¹. Aynı zamanda ülke ekonomisinde vergilendirilebilir maksimum kaynak olarak ifade edilen vergi kapasitesi daha fazla olmasına rağmen vergi toplama kabiliyeti olarak ifade edilen vergi gayreti daha az gerçekleşmektedir. Bu durum söz konusu ekonomide vergi gayretinin düşük olduğunu göstermektedir. Nitekim vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasındaki farkı ifade eden vergi boşluğu kavramı bu aşamada ortaya çıkmaktadır.

1.1. GENEL OLARAK VERGİ BOŞLUĞU TANIMI

Vergiler, kamu hizmetlerinin karşılanması amacıyla devletin ve/veya vergilendirme yetkisine sahip olanların, egemenlik hakkını kullanarak birey ya da kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde alınan, zorunlu, nihai, karşılıksız ve parasal ödemelerdir. Vergilerin temel amacı kamu harcamalarını finanse etmek olmasının yanı sıra sosyal ve ekonomik hayatı etkileyen, bir istikrar sağlama aracı olarak da

¹ Konrad Raczkowski, "Measuring The Tax Gap In The European Economy", *Journal Of Economics And Management*, S.21(3), (2015), s.58.

kullanılmaktadır. Vergilerin hem kamu harcamalarının karşılanmasında kullanılması hem de ekonomik, sosyal hayatı düzenleme ve istikrar sağlama özelliği vergi gelirlerinin yeterli düzeyde toplanmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak bütçede tahmin edilen vergi gelirleri ile toplanan vergi gelirleri arasında önemli farklılıklar meydana gelmektedir. İşte bu duruma yani vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergi miktarı ile fiilen ödenen vergiler arasındaki bu farka vergi boşluğu denilmektedir.

Vergi boşluğu, bir ekonomide belli bir dönemde mevcut vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasında kalan ve dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsil etme imkânı olmasına rağmen tahsil edilemeyen vergi gelirleri olarak da ifade edilebilmektedir. Vergi boşluğu, toplanan vergi gelirleri ile vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına tam olarak uyması durumunda toplanması gereken tutar arasındaki farktır². Vergi boşluğu, ABD Internal Revenue Service (IRS) tarafından “Vergi mükelleflerinin ödemesi gereken vergi ile gerçekte ve zamanında ödedikleri vergi arasındaki fark” veya “herhangi bir yıldaki gerçek vergi yükümlülüğü ile zamanında ödenen vergi miktarı arasındaki fark” olarak tanımlanmaktadır³. Plumbey, vergi boşluğunu tanımlarken dosyalama hataları (iade dosyaları hataları), eksik raporlamalar (kesintilerin fazla hesaplanması) ve eksik ödeme (vergilerin eksik ödenmesi) olmak üzere 3 bileşene ayırmıştır⁴. Giles, vergi boşluğunu, gizli ekonomi ve gizli gelir olarak ifade etmiştir. Giles’e göre yasadışı yollardan elde edilen gelirlerin yasal vergi oranı ile çarpılması sonucu elde edilen değer, vergi boşluğunu oluşturmaktadır⁵. Gemmell ve Hasseldine ise vergi boşluğunu, vergi mükelleflerinin belirli bir süre içinde ödemesi gereken vadesi

² Robert E. Brown, Mark J. Mazur, “IRS’s Comprehensive Approach To Compliance Measurement.” *National Tax Journal*, S.56 (3), (2003), ss. 689-700.; Mark J. Mazur, Alan H. Plumley, “Understanding The Tax Gap.” *National Tax Journal*, S.60 (3): (2007), s.s.569-576.; DOI: 10.17310/ntj.2007.3.14. (01.09.2019).; Eric Toder, “What is the Tax Gap?” *Tax Notes*, S.117 (4), (2005), ss.367-378.; <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/46126/1001112-What-is-the-Tax-Gap-.PDF>. (10.11.2019).

³ R. David Holgmen, “The Internal Revenue Services Needs To Improve The Comprehensiveness, Accuracy, Reliability, and Timeliness of The Tax Estimate,” *Department of The Treasury*, ^{Washington}, s.1, <https://www.treasury.gov/tigta/iereports/2013reports/2013IER008fr.pdf>. (24.10.2019).

⁴ Alan H. Plumley, “Preliminary Update Of The Tax Year 2001 Individual Income Tax Underreporting Gap Estimates”, *Paper Presented At The 2005 Internal Revenue Service Research Conference IRS*, Washington, DC, (2005).

⁵ David E.A. Giles (a), “The Hidden Economy And The Tax Gap in New Zealand: A Latent Variable Analysis, New Zealand, ” *Working Paper 97-08. Department of Economics, University of Victoria*, (1997).; <https://ideas.repec.org/p/vic/vicewp/9807.html>. (15.09.2019).; David E. A. Giles (b), “Causality Between The Measured And Underground Economies In New Zealand,” *New Zealand, Applied Economics Letters 4*, (1997), ss.63-67.; DOI:10.1080/758521835. (10.09.2019).

geçmiş vergiler ile devlet bütçesine gerçekte katkıda bulunan vergi miktarı arasındaki fark olarak tanımlamıştır⁶.

Gökbel'e⁷ göre vergi boşluğu kavramı, vergiye uymama düzeyinin belirlenmesinde etkilidir ve vergiye tamamen uyum olması durumunda toplanacak gelir tutarı ile toplanan gelir tutarı arasındaki farkı temsil etmektedir.

Kavramsal düzeyde, vergi boşluğu çok yönlüdür:

- Vergi boşluğu birkaç açıdan değerlendirilebilir: yerel veya uluslararası, vergi türüne göre GV (Gelir Vergisi), KDV (Katma Değer Vergisi) vb., vergilendirme hataları, beyanname verme hataları vb. gibi veya vergi mükelleflerinin türüne göre (bireyler, şirketler vb).
- Vergi boşluğu çeşitli şekillerde de sunulabilir: para birimi veya oranı, başka bir miktarın yüzdesi (vergi borcu yüzdesi veya gelir yüzdesi vb), zaman içindeki eğilimi.
- Toplam vergi boşluğu, gerçekte farklı türlerde kaybedilen gelirleri temsil eden bir dizi daha küçük vergi farkının toplamıdır; KDV boşluğu, Kurumlar Vergisi boşluğu, GV boşluğu.

Ülke ekonomileri vergi boşluğunun seviyesini kabul edilebilir sınırlarda kaldığı sürece vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmeyi gerekli görmemektedir. Ancak vergi boşluğu miktarındaki artış ile bütçe gelirlerinin toplanması ve adil gelir dağılımını engelleyen büyük bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır⁸. Bu nedenle, vergi boşluğu oranını kontrol altında tutabilmek amacıyla vergi boşluğunu belirlemek ekonomiler için hayati önem taşımaktadır. Dolayısıyla vergi boşluğuna yönelik ölçümler, kamu yönetimi sürecinde, ülkelerin mali çıkarlarını korumak için gerekli önlemleri alabilecek ve analizler yapabilecek bir sistem olarak hizmet etmektedir. Ancak hiçbir vergi idaresi

⁶ Norman Gemmill, John Hasseldine, "The Tax Gap: A Methodological Review", Wellington, *Working Paper In Public Finance Victoria Business School*, (09.2012), ss.1-31.; <https://ideas.repec.org/p/vuw/vuwcpf/2435.html>. (01.09.2019).; J. Russell George, "Testimony Of The Honorable J. Russell George Treasury Inspector General For Tax Administration: Closing The Tax Gap And Preventing Identity Theft", *US House of Representatives*, (2012), Washington, DC.

⁷ Doğan Gökbel, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, 1.b, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.22.

⁸ Bogdan Mróz, "The Shadow Economy In Poland: Causes, Manifestations, Economic and Social Effects, *Journal of Management and Financial Sciences*", *Warsaw School of Economics, Collegium of Management and Finance*, C.3, S.3, (April 2010), ss. 96-118.

şimdiye kadar, uluslararası alanda uygulanabilecek vergi boşluğu hesaplanması için evrensel bir yöntem geliştirememiştir⁹.

Vergi boşluğunun büyüklüğü sosyo-ekonomik politikanın hatalı olduğuna ve ticari faaliyetin ekonomik ve yasal karakterini tekrar kazanabilmesi için düzeltilmesi gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. Ülkelerin ekonomik, sosyal ve mali yapılarının farklı olduğu düşünüldüğünde uluslararası kabul edilebilir vergi boşluğu sınırı ile ilgili net bir rakam vermek oldukça güçtür. Ancak Schneider'e çalışmasında kabul edilebilir vergi boşluğu ile ilgili açıklamalarda bulunmuştur. Schneider'e göre kabul edilebilir vergi boşluğu Gayri Safi Yurtiçi Hasılanın (GSYH) yaklaşık yüzde 5'i olarak ifade edilmiştir. Bu sınırı aşan vergi boşluğu, ekonomik büyümeye katkıda bulursa bile, olası sürdürülebilir kalkınmanın gereklilikleri ile uyumlu olmamakta ve üretim faktörlerinin uygulanması üzerinde olumsuz etkide bulunmaktadır. Ancak hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde gayri resmi ekonomik faaliyetlerin mevcut olduğu da belirtilmelidir¹⁰.

O'Doherty'e göre vergi boşluğunun azaltılmasındaki kilit rol, ülkelerin vergi idareleri tarafından oynanmakta olup, vergi ve ekonomi politikalarının oluşturulmasına ilişkin süreçlerin yanı sıra risk analizleri, vergi denetimleri veya işletme faaliyetlerinin operasyonel kontrollerin desteklenmesi yoluyla verimli bir şekilde çalışmaktadır¹¹.

⁹ Konrad Raczkowski, Bogdan Mroz, "Tax Gap In The Global Economy" *Journal of Money Laundering Control*, S. 21 No.4, (2018), s.567.; www.emeraldinsight.com/1368-5201.html, (01.10.2019).

¹⁰ Friedrich Schneider (a), "The Size And Development Of The Shadow Economies of 22 Transition And 21 OECD Countries", *IZA Discussion Paper*, No. 514, (2002).; <http://repec.iza.org/dp514.pdf>. (14.01.2020).; Friedrich Schneider, Andreas Buchn, Claudio E. Montenegro, "Shadow Economies All Over The World: New Estimates For 162 Countries From 1999 to 2007," *Policy Research Working Paper, The World Bank Development Research Group Poverty and Inequality Team and Europe and Central Asia Region Human Development Economics Unit*, No. 5356, (Temmuz 2010).; <http://documents1.worldbank.org/curated/en/311991468037132740/pdf/WPS5356.pdf>. (15.09.2019).; Zoe Kuhlen, "Tax Rates, Governance And The Informal Economy In High-Income Countries", *Economic Inquiry*, (2017), S.51 No.1, ss. 405-430.; <https://ideas.repec.org/p/cte/werepe/we078551.html>. (12.03.2020).

¹¹ Mike O'Doherty, "Thinking And Learning In The Tax Evasion Game", *Fiscal Studies*, (2014), S. 35, No. 3, ss. 297-339.; <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2014.12032.x>. (15.09.2019).

1.2. VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMININ GELİŞİMİ

Vergi boşluğu kavramının kullanımının ilk ne zaman kullanılmaya başladığını ifade etmek mümkün olmamakla birlikte, 1980'lerin başında başladığı tahmin edilmektedir. 1982 yılında IRS üyesi Roscoe L. Egger Jr., Internal Revenue Service' in "herhangi bir iyileştirme yapılmaması durumunda vergi boşluğunun artmaya devam edeceği ve 1985'te 100 milyar dolara ulaşacağını" öngördüğünü belirterek vergi boşluğu kavramını kullanmıştır¹². 1988'de, IRS vergi boşluğunun "vergi borcu raporlama boşluğu ve vergi havale boşluğu" gibi iki bileşeni olduğunu belirtmiştir¹³. 1983 yılında yayımlanan bir kanun incelemesi makalesinde de vergi boşluğu kavramı kullanılmıştır. 1984 yılında Newsweek'te yayımlanan bir makale de "vergi aldatmacası yükselişte: vergi boşluğu olarak adlandırılan vergi mükelleflerinin borçlu oldukları ve gerçekte ödedikleri arasındaki fark, 1973'ten bu yana % 226'lık bir artışla yaklaşık 100 milyar dolara ulaşıyor " şeklinde ifade yer almıştır¹⁴.

Vergi boşluğu kavramına Amerikan Gelir İdaresi IRS kaynaklarında daha sık rastlanmakla birlikte günümüzde vergi boşluğunun ölçümüne yönelik en kapsamlı ve düzenli çalışma yapan ülke Birleşik Krallık'tır. Birleşik Krallık 2009 yılından itibaren her yıl düzenli olarak iki rapor yayımlamaktadır. Bu raporlardan birinde (Measuring Tax Gap) vergi türleri bazında vergi boşluğu ölçümleri yer almakta diğesinde (Methodological Annex for Measuring Tax Gaps) ise vergi boşluğunun ölçümünde kullanılan yöntemler ve kavramlar açıklanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'de vergi boşluğunun ölçümüne yönelik çalışmalar yapmaktadır fakat HMRC (Her Majesty Revenue And Customs) gibi her yıl düzenli veri yayımlamamaktadır. IRS tarafından ilk rapor 1988 yılında yayımlanmıştır. Raporda¹⁵ 1979 yılı gelir vergisi boşluğu ölçümü, 1983 yılı GV ve KV boşluğu ölçümleri ve 1988 yılında yapılan 1983 yılı çalışmasının revize edilmiş verileri yer almaktadır. Sonraki dönemlerde de vergi boşluğunun ölçümüne yönelik çalışmalar yapılmaya devam edilmiştir. 1990, 1993, 1996, 2001,

¹² "The Underground Economy Hidden Force", *BUS. WK.*, s. 64.; akt. Richard B. Malamud, Richard O. Parry, "It's Time To Do Something About The Tax Gap", *Houston Business And Tax Journal*, S. IX, (2008), s.2.; https://www.researchgate.net/publication/265407439_IT'S_TIME_TO_DO_SOMETHING_ABOUT_THE_TAX_GAP. (01.09.2019).

¹³ IRS Publications, Lawrence B. Gibbs, John L. Wedick, John D. Johnson, Frank M. Malanga, Irene W. Sherk, Dennis R. Cox, Berdj Kenadjian, "Income Tax Compliance Research: Gross Tax Gap Estimates and Projections For 1973-1992", (March 1988).

¹⁴ See Susan Dentzer, Rich Thomas, Gloria Borger, "The Tax Maze: Time To Start Over?," *Newsweek*, (16.04.1984), s.62.; akt.; Malamud, Parry, a.g.m., s.3.

¹⁵ IRS, 1988.

2006, 2012 ve 2019 yıllarında yayımlanan raporlarda vergi boşluğu ölçümleri yer almıştır.

1.3. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖNEMİ

Vergi boşluğunun büyüklüğü ülkelerin kamu politikaları üzerinde çok boyutlu etkileri olan, kamu politikalarının etkinliği açısından oldukça önemlidir. Çünkü vergi boşluğunun boyutunun bilinmesi vergi uyumunun ve vergi politikası üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılması için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Ayrıca, vergi boşluğu ölçülmesi, vergi idaresinin vergi gelirlerini toplamadaki etkinliğini ve vergi boşluğu oluşumunu ele almak için gerekli kaynak tahsisi hakkında ipuçları vermektedir¹⁶.

Vergi boşluğu, sadece gelir idaresinin işleyişi nedeniyle kaybedilen potansiyel geliri değil, aynı zamanda yasal vergi yönetimi yoluyla vergi gelirlerini nasıl tehlikeye atılabileceğini gösterebilmesi açısından da önemlidir. Vergi boşluğu, aynı zamanda verginin adil dağılımında vergisini düzenli ödeyen dürüst mükelleflerin maruz kaldığı eşitsizlikleri de vurgulamaktadır.

Vergi uyum boşluğu, performans çıktılarının ve idarenin genel etkililiğinin bir ölçüsü olarak bir gelir yönetimi ile doğrudan ilişkilidir ve zaman içindeki eğilimi, vergi mükelleflerinin uyumsuzluk düzeyleri ve olası müdahalelerin yaratacağı eğilimlerini ve değişikliklerini anlamalarına yardımcı olmaktadır. Vergi uyumu boşluğu ve vergi politikası boşluğu, hem mevcut sistem yönetimindeki bütünlük hem de mevcut tasarımın sürdürülebilirliği ile ilgili eylemleri bilgilendirebilirken, tercih edilen bazı vergi politikalarından başka bir sistemi benimseyerek kaybedilen gelir hakkında bilgi vermektedir¹⁷.

Toplum açısından vergi boşluğu, vergiye uyum sağlanmamasından, uygulanan vergi politikalarının neden olduğu eşitsizlikler ve ekonomik verimsizlikler hakkında şeffaflık sağladığı için önemlidir. Aslında, hükümet politikasına girdi sağlayan tüm kamu idareleri, özellikle sosyal transfer politikalarını uygulayan kurumlar olmak üzere,

¹⁶ Danuse Nerudova ve Marian Dobranschi, "Alternative Method to Measure The VAT Gap In The EU: Stochastic Tax Frontier Model Approach", *Mendel University of Brno, Faculty of Business and Economics, Department of Accounting and Taxation, Czech Republic*, Ocak 2019, s.1, <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0211317>, (15.10.2019).

¹⁷ James Alm & Jay A. Soled, "W(h)ither The Tax Gap?", *SSRN Electronic Journal*, Ocak 2017, doi:10.2139/ssrn.2978215, ss.521-566.

vergiye uyum boşluğu ve vergi politikası boşluğunun neler ortaya çıkarabileceği konusunda bir pay sahibidir. Vergi boşluğunu ölçme gerekliliği açık bir şekilde belli olsa da, asıl mesele ölçümünün yapılmasının zorluğu ve nasıl yapılacağıdır. En önemli sorun ise, teorik ve pratik olarak vergi boşluğunun ne anlama geldiğini tanımlamaktır¹⁸.

Küreselleşmenin etkisiyle vergi boşluğu uluslararası bir sorun olmaya başlamasına rağmen bugüne kadar hiçbir vergi idaresi başka bir ülkede uygulanabilecek, ülkelerin vergi boşluğunun oluşmasındaki mali ve sosyo-ekonomik açıdan kusurlu olduğunu gösterecek evrensel bir hesaplama yöntemi geliştirememiştir¹⁹.

1.4. VERGİ BOŞLUĞU TÜRLERİ

1.4.1. Brüt Vergi Boşluğu (Gross Tax Gap)

Brüt vergi boşluğu, belirli bir mali yıl için yasaların getirdiği toplam vergi yükümlülüğü ile vergi mükelleflerinin gönüllü olarak ve o yıl için ödedikleri vergi miktarı arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır²⁰. Belirli bir mali yıl için brüt vergi boşluğu, o yıl vergi yükümlülüğünün gönüllü olarak ödenmeyen toplam tutarıdır²¹. Brüt vergi boşluğunun beyan boşluğu ve ödeme boşluğu olmak üzere iki ana bileşeni vardır. Beyan boşluğu “vergi mükelleflerinin bilinçli olarak beyan etmediği vergi yükümlülüğü miktarı” ve ödeme boşluğu ise “vergi mükelleflerinin beyannameler üzerinden bildirdiği ancak ödenmeyen miktardır”.

Beyan boşluğu, vergilerin ödenmemesi yollarını yansıtan iki kategoriye ayrılmıştır:

- Eksik beyan edilmiş/yanlış beyan edilmiş kazançlar
- Matematiksel hatalar: vergi beyannamelerinde vergi mükellefleri tarafından yapılan aritmetik hataları veya hesaplama hatalarını içermektedir. Örneğin hesaplama hatası yapılması, sayıların yanlış yazılması gibi. Bu hatalar, yanlış

¹⁸ Neil Warren, “Estimating Tax Gap is Everything To An Informed Response To The Digital Era”, *13th International Revenue Administration Conference on Tax System Integrity in a Digital Age, Australia’s Global University Australia*, Nisan 2018, ss. 4-5.

¹⁹ Raczkowski ve Mroz, a.g.m., ss.567-568.

²⁰ James M. Bickley, “Tax Gap, Tax Compliance, And Proposed Legislation in The 112th Congress”, *Congressional Research Service*, s.1., www.crs.gov. (29.09.2019).

²¹ Wayne Thomas, Elinor A. Convery ve Mary Helen Risler, Federal Tax Compliance Research, Gross and Net Employment Tax Gap Estimates for 1984-1997, *Washington: IRS Publication 1415-E*, (1993), ss.2-5.; <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/p1415e93.pdf>.(15.01.2020).

vergi beyan edilmesine ve verginin farklı tutarda ödenmesine neden olması nedeniyle brüt vergi boşluğunun bileşeni olarak kabul edilmektedir.

Eksik beyan edilmiş/yanlış beyan edilmiş kazanç, vergiye tabi miktarın ya hiç beyan edilmediği ya da farklı vergi muamelesine tabi farklı bir miktar olarak yanlış beyan edildiği durumları içermektedir. Ödeme boşluğu ise, "vergi mükelleflerinin beyan etmesine rağmen ödenmeyen miktarlar olarak ifade edilmektedir"²².

1.4.2. Net Vergi Boşluğu (Net Tax Gap)

Net vergi boşluğu, mali yıl için tüm vergilendirme süreçleri tamamlanıp ve gecikmeli ödemeler yapıldıktan sonra ödenmeyen vergi tutarı olarak tanımlanmaktadır. Yani net vergi boşluğu mali yıl ile ilgili tüm işlemler tamamlandıktan sonra ortaya çıkan değerdir. Dolayısıyla net vergi boşluğunun gerçek değerinin belirlenmesi için dava ve temyiz yolu gibi tüm yasal süreçlerin tamamlanmış olması gerekmektedir²³.

2. VERGİ BOŞLUĞU İLE BAĞLANTILI KAVRAMLAR

Vergi boşluğu, bir ekonomide belli bir dönemdeki vergi gayreti ile vergi kapasitesi arasındaki fark olarak ifade edildiği için öncelikle bu iki kavramın anlaşılması gerekmektedir.

2.1. VERGİ KAPASİTESİ

2.1.1. Vergi Kapasitesinin Tanımı

Vergi kapasitesi bir ülkenin vergileme sınırını belirlemek için ekonomik faktörler açısından ele alınması gereken önemli bir kavramdır. Vergi kapasitesi, bir ülkede belirli bir dönemde vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli ifade etmektedir. Vergi kapasitesi, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını devam ettirmeye yetecek düzeydeki asgari düzeyin üzerinde kalan finansal gücüdür. Toplumun asgari düzeyde ihtiyaçlarını karşılayıp yaşamını devam ettirmesini sağlayacak, asgari düzeyin üzerinde kalan kısmı finansal gücün göstergesi ve toplumun vergilendirilebilir kapasitesini ifade etmektedir²⁴.

²² Thomas vd., a.g.e., s.2.

²³ Bickley, a.g.e., s.1.

²⁴ Nazan Susam, *Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar*, 3.b, İstanbul: Beta Basım, Şubat 2019, s.303.

Clark'a göre vergi kapasitesi, toplumun gelirinin bir kısmını vergi yoluyla kamu harcamalarının finansmanına ayırma imkânını göstermekte ve bir ülkedeki vergilendirilebilecek potansiyeli göstermektedir. Vergi kapasitesi milli gelirin en az geçim harcamalarının üzerinde kalan kısmıdır. Colin Clark, 1945 yılında vergi kapasitesi ile ilgili olarak milli gelirin % 25'i veya daha az bir oranı olabileceğini ileri sürmüştür. Ancak daha sonra % 25'in yuvarlak bir rakam olduğunu, sınırın % 24-26 veya % 23-27 arasında olması gerektiğini ifade etmiştir²⁵. Gaspar ve diğ.²⁶ vergilendirilebilir kapasitenin ekonomik gelişme ve büyüme süreciyle yakından ilişkili olduğunu belirtmiştir. Pessino ve Fenochietto²⁷, vergi kapasitesini bir ülkenin elde edebileceği maksimum vergi geliri seviyesi olarak tanımlamıştır.

Devletler görevlerini yerine getirebilmek için egemenlik hakkına dayanarak vergilendirme yetkisini kullanmakta ve vergilendirme yoluyla topladığı kaynaklar ile harcamaları finanse etmektedir. Nitekim vergi kapasitesinin doğru tespit edilememesi hem devletin yeterli finansman kaynaklarına ulaşmasına engel olmakta hem de mükellef tepkilerine neden olmaktadır. Yani vergiden kaçınma, vergi kaçırma, verginin reddi ve vergi grevi gibi olumsuzlukların artmasına neden olmaktadır. İhtiyaç duyulan vergi hasılatının elde edilebilmesi için öncelikle vergi kapasitesinin doğru biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Vergilendirilebilir ekonomik potansiyel ya da kamu hizmetlerinin finansman aracı olarak vergilerin taban büyüklüğünü ifade eden vergi kapasitesi ülkeye, ülkenin ekonomik, mali ve istikrar durumuna, zamana ve uygulanan vergi reformlarına bağlı olarak değişmektedir. Az gelişmiş ve gelişmemiş ülkelerde gelişmiş ülkelere nazaran vergilendirme kapasitesi daha sınırlıdır. Ekonomik gelişmişlik seviyesi ve dışa bağımlılığı, demokrasinin benimsenme düzeyi, yönetim biçimi, doğal kaynaklar, coğrafi konum, vergi ahlakı, vergi kültürü, vergi bilinci, vergiye gönüllü uyum gibi birçok durum vergi kapasitesini etkilemektedir²⁸.

²⁵ Clark; akt. Susam, a.g.e., s. 303.

²⁶ Vitor Gaspar, Laura Jaramillo, Philippe Wingender, "Political Institutions, State Building And Tax Capacity: Crossing the Tipping Point", *IMF Working Paper*, (2006), WP/16/233., <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2016/wp16233.pdf>. (10.11.2019).

²⁷ Carola Pessino, Richardo Fenochietto, "Understanding Countries' Tax Effort", *IMF Working Paper*, (2013), WP/13/244. ss. 1-29.; <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13244.pdf>. (09.11.2019).

²⁸ Aldulkadir Eroğlu, "Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, Y.2018, 3(5), ss.56-69.

Bir ekonomide tüketim mallarındaki çeşitliliğin ve ihtiyaçların artması, kayıt dışı ekonominin yüksekliği gibi nedenlerin varlığı vergi kapasitesini tam olarak ölçmenin önündeki engellerdendir. Vergi kapasitesinin sosyal tepkilere sebep vermeyecek şekilde artırılması hükümetlerin kamu harcamalarının finansmanının borçlanma ya da para basma gibi yöntemlerle gerçekleştirmesi açısından oldukça önemlidir.²⁹

Vergi kapasitesini etkileyen etkenlerden biri vergi oranlarının optimum düzeyden yüksek olmasıdır. Nitekim Arthur Laffer, vergi oranlarının artırılmasının her zaman vergi gelirlerinden bir artış yaratmayacağını, vergi oranlarının belli bir sınıra kadar yükseltilmesinin vergi gelirlerinde artış yaratabileceği Laffer Eğrisi yardımı ile açıklamıştır. Ancak optimal vergi oranı ülkeden ülkeye farklı olmakla birlikte aynı ülkede aynı dönemde bile farklı optimal oranlar bulmak mümkündür.

Vergi ahlakı sadece mükelleflerde bulunması gereken bir durum değildir. Vergi otoritelerinin de vergi mükelleflerine karşı saygılı bir tutum sergilemesi, mükelleflerin gelirlerini doğru beyan ettiklerini varsayılması ve mükellefe bu yönde tutum sergilenmesi vergi ahlakının ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında önemli bir etken olmaktadır³⁰.

Vergi bilinci ve vergi kültürü de vergi kapasitesini belirleyen diğer etkenlerdir. Vergi bilinci vergi algısı ile bağlantılı bir kavramdır. Mükellefin vergiyi algılama biçimi vergi bilincini etkilemektedir. Vergi sistemine olan inanç, vergi aflarının sıklığı, denetim ve cezalar, vergi ahlakı gibi kavramlar vergiyi algılama düzeyini ve dolayısıyla vergi bilincini de etkilemektedir. Vergi kültürü ise hem vergi sistemleri hem de vergi otoriteleri ile mükellefler arasındaki ilişkiyi de içermektedir. Vergi otoritelerinin mükelleflere karşı olumlu ve yapıcı tutumları vergi kültürü üzerinde pozitif etkiler yaratmaktadır.

Vergi denetiminin etkinliği ve cezaların caydırıcı olması da vergiye gönüllü uyumu ve dolayısıyla vergi kapasitesini arttıran diğer etkenlerdir. Vergi denetimi sonucu yakalanma ve cezalandırma riskinin fazla olması mükellefi, vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak ödeme konusunda zorlayıcı bir etken olmaktadır.

²⁹ Eroğlu, a.g.m., s.57.

³⁰ Lars P. Feld, Bruno S. Frey, "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated", *Economics of Government* (3), (2002), s.92.; <https://www.zora.uzh.ch/id/eprint/51998/1/iewwp098.pdf>. (12.01.2020).

Vergi afları ise toplam vergi hasılatı üzerinde olumlu etkiler yaratmakla birlikte vergi sistemine olan inancı zayıflatmaktadır. Vergi aflarının sık uygulanması mükelleflerin vergilerini zamanında ödemelerinde vazgeçmelerine neden olmaktadır. Bu durumda mükellefler nasıl olsa af çıkacak, indirim olacak gibi düşüncelerle vergiyi ödemeyi sürekli erteleme yolunu seçmektedir. Vergi afları, hem devletin vergi gelirlerini geciktirme hatta ortadan kaldırmakta hem de dürüst vergi mükelleflerinin devlete olan güvenini yok etmekte, vergiye gönüllü uyumdan vazgeçme yoluna teşvik etmektedir³¹.

2.1.2. Vergi Kapasitesinin Sınırı

Devlet asli görevlerini yerine getirebilmek amacıyla mali kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynağın büyük bir kısmını da toplumu oluşturan kişi ve kurumlardan tahsil ettiği vergiler aracılığıyla sağlamaktadır. Ancak devlet vergi alırken bunu sınırsız bir şekilde gerçekleştirmemektedir. Vergilendirmenin de bir sınırının olması gerektiği devletlerin büyük bir kısmı tarafından kabul edilmiş bir durumdur. Bu sınırın ne olduğu konusunda net bir oran bulunmamakla birlikte ülkeden ülkeye, dönemden döneme, ekonomiden ekonomiye değişiklik göstermektedir. Nitekim vergi kapasitesi, bir ülkede belli bir dönemde vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli ifade etmektedir. Yani bir ülkedeki mükelleflerin gelir, servet ve harcama grubuna giren vergilerden belirli bir dönem içinde ödeyecekleri vergi toplamını ifade etmektedir³². İşte devletin vergi alırken belirlemiş olduğu sınır vergi kapasitesini ifade etmekle birlikte bu sınır hukuki, siyasi, ekonomik ve mali açılardan incelenmektedir.

2.1.2.1. Vergi Kapasitesinin Hukuki ve Siyasi Sınırı

Vergi kapasitesinin hukuki sınırı “vergileme yetkisi” ile ilgilidir. Vergilendirme yetkisi her toplumda devlete ait olmaktadır. Devlet egemenlik gücüne dayanarak üstlenmiş olduğu bu görevini yerine getirmektedir. Nitekim bu görevini yerine getirirken söz konusu yetkiyi 1982 Anayasası 73.maddeden almaktadır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisini kullanırken maddede belirtilen verginin, mükelleflerin mali gücüne göre alınması gerektiği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamakla

³¹ Eroğlu, a.g.m., s.59.

³² Fatih Saraçoğlu, “Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Kapasitesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.71, (Haziran-Temmuz 2004), ss. 91-103.

yükümlü olduğunu dikkate alarak vergilendirme yetkisini kullanması gerekmektedir. İşte bu vergi kapasitesinin hukuki sınırını oluşturmaktır.

Vergi kapasitesinin siyasi sınırının temelinde ise siyasetçilerin oy kaybı korkusu bulunmaktadır. Nitekim kamu ekonomisinde kararlar siyasal süreç içinde alınmakta ve bu sürecin en önemli aktörleri olarak seçmenler, siyasi partiler, bürokratlar ve baskı grupları kabul edilmektedir. Söz konusu aktörlerden siyasi partiler iktidara gelmek veya iktidarda kalmak için sürekli bir şekilde oylarını maksimize etme çabası içindedirler. Vergi kapasitesinin siyasal sınırı da bu nokta olarak kabul edilmektedir. İktidarda kalmak isteyen bir siyasi parti, mevcut vergileri attırmak veya yeni bir vergi koymak bakımından genellikle siyasi geleceğini riske etmeyecek şekilde kararlar almak zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla vergilemenin seviyesi bu kararların doğrultusunda ortaya çıkmaktadır³³.

2.1.2.2. Vergi Kapasitesinin Ekonomik ve Mali Sınırı

Vergilendirme kapasitesinin ekonomik sınırı her ülkenin ekonomik yapı ve koşullarına göre değişiklik göstermektedir. Çünkü bir ülkede ekonominin gelişmişlik seviyesine bağlı olarak mükelleflerin vergi ödeme gücü değişmekte ve vergi kapasitesini etkilemektedir.

Vergilendirme yetkisi devletin ülkesi üzerinde sahip olduğu en doğal ve haklarından birisidir. Bu durum devlete, milli gelirin tamamını vergilendirme hakkı vermektedir. Ancak her ülkede vergilendirmenin bir sınırı olmaktadır. “Bu sınır ne olmalıdır?” sorusu geçmişten günümüze iktisatçıların üzerinde çalıştıkları bir sorudur ve çeşitli teorik öneriler geliştirilmesine rağmen, henüz herkesin kabul edebileceği böyle bir rakamsal sınır belirlenememiştir.

Clark (1945) vergilemenin iktisadi sınırı olarak vergi tarifesinin artan veya azalan yapısına bağlı olarak % 23 ile % 27 arasında değişebileceğini, bir optimum nokta belirlemek gerekirse de bu noktanın, GSMH'nın %25'i olması gerektiğini ileri sürmektedir. Klasik liberal iktisadın temelleri olarak kabul edilen fizyokrat görüşüne göre bu oran bireyin kişisel gelirinin %20'sidir. Bir kısım iktisatçılar ise bu oranın %12 ile %15 arasında kalması gerektiğini ileri sürmektedirler. Belirtildiği üzere verginin ekonomik sınırı hakkında net ve kesin bir rakam bulunmamaktadır. Ancak genel bir

³³ Saraçoğlu, a.g.m., ss. 91-103.

tanımlama ile vergi kapasitesinin ekonomik sınırını, vergi hâsılatının en yüksek düzeye ulaştığı ancak makroekonomik dengelerin bundan zarar görmediği bir nokta olarak tanımlanmak mümkündür³⁴.

Vergilemenin ekonomik sınırı, bir ülkede vergi kapasitesinin ekonomideki çeşitli dengeleri bozmayan, kaynak dağılımında etkinliği sağlayan, üretim-yatırım-tasarruf bileşenlerine zarar vermeden en yüksek verimde kullanılmasıdır. Ekonomiye zarar vermeyen vergi kapasitesinin sınırlarını belirleyen temel ölçüt ise onun mali sınırı olmaktadır.

Mali sınır, mevcut bir verginin oranının artırılmasına rağmen vergi gelirlerinde bir artışın olmadığı noktadır³⁵. Bu durum literatürde “Laffer Eğrisi”³⁶ ile açıklanmıştır.

2.2. VERGİ GAYRETİ

Tahsil edilen vergiler ile tahakkuk eden vergiler arasındaki oran vergi gayreti ölçüsü olarak ifade edilmektedir. Vergi gayreti, bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişkiyi ifade etmektedir³⁷. Vergi gayreti, vergi yükü, kişi başına düşen gelir, tarım sektörünün milli gelir içindeki payı, nüfus, etkin vergi denetimi, enflasyon düzeyi, kayıt dışı ekonomi, ülkelerin gelişmişlik düzeyi, vergi bilinci, eğitim düzeyi, politik kararlar gibi birçok değişken tarafından açıklanmakta ve ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir³⁸. Vergi gayreti, gerçek vergi tahsilatının GSYH içindeki payı ile tahmini vergilendirilebilir kapasite arasındaki oranın bir göstergesidir. Leuthold³⁹, vergi gayretini, bir ülkenin mevcut vergi iadeleri göz önüne alındığında vergi gelirini tahsil etmeye zorlaması olarak tanımlamıştır. Vergi gayreti, vergi yükünün vergilendirilebilir kapasiteye bölünmesiyle ölçülmektedir⁴⁰.

³⁴ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 1998 ss. 286-287.; İhsan Cemil Demir (a), *Türkiye’de Vergi Yükü (Objektif ve Sübjektif Yönleriyle)*, 1.b, Afyonkarahisar: Dora Basım, 2013, ss. 35-37.

³⁵ Susam, a.g.e., s.306.

³⁶ Laffer Eğrisi, Amerikalı iktisatçı Arthur Laffer tarafından vergi gelirleri ile vergi oranları arasındaki ilişkiyi açıklamak üzere öne sürülmüş bir eğridir. Arthur Laffer’e göre arz miktarını etkileyen vergi oranlarını azaltmak arz miktarını arttıracak ve piyasada fiyatlar düşecektir. Düşen fiyatlar, talebi etkileyecek satışlar ve dolayısı ile satış gelirlerinden alınacak olan vergi miktarı da son aşamada yükselecektir.

³⁷ Akdoğan, a.g.e., s.177.

³⁸ Naci Tolga Saruç, Çiğdem Börke Tunalı ve Candan Yılmaz, “Türkiye’de Vergi Gayreti”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.9, S.22, 2018, s.413.

³⁹ Jane H. Leuthold, “Tax Shares In Developing Economies: A Panel Study”, *Journal of Development Economics*, 35(1), (1991), ss. 173-185.; [https://doi.org/10.1016/0304-3878\(91\)90072-4](https://doi.org/10.1016/0304-3878(91)90072-4). (04.05.2020).

⁴⁰ Le ve diğerleri, (2008), a.g.m., ss.1-50.

Bir ülkenin vergi gayretini analiz ederken, vergi gayreti endeksi birden fazla ise, bu vergi yükünün vergilendirilebilir kapasiteyi aştığı anlamına gelmektedir. Bu nedenle, bir üstündeki yüksek vergi gayreti oranı, ülkenin öngörülebilir vergilenebilir kapasiteden daha fazla vergi topladığını ve yüksek bir vergi yükü olduğunu göstermektedir⁴¹. Öte yandan, vergi gayreti endeksi <1 ise, vergi yükünün potansiyel vergilendirilebilir kapasiteden daha az olduğunu ve ülkenin vergilerde öngörülenden daha az vergi tahsil ettiğini ve bu nedenle ülkede gelir potansiyelini sağlayamadığı anlamına gelmektedir. Vergi gayretinin 1'den düşük ise vergi kapasitesi tam anlamı ile kullanılmıyor, 1'den büyük ise kapasite üstünde vergi gayreti yapıldığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bir ülkedeki vergi kapasitesinin tam olarak kullanılması vergi gayretinin en yüksek düzeyde olmasına bağlıdır. Vergi gayreti potansiyel vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oran ile ifade edilmektedir.

$$\text{Vergi Gayreti (VG)} = \text{Fiili Vergi Yüğü} / \text{Potansiyel Vergi Yüğü} \quad \text{FORMÜL 1}$$

Vergi gayretine ilişkin oranlar ve yıllar içinde meydana gelen değişim Tablo 1'de yıllar itibari ile ayrıntılı olarak verilmiştir. Tablo verilerine bakıldığında vergi gayretinin yıllar itibariyle azalma eğilimi içinde olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 1: Türkiye'de Yıllar İtibariyle Vergi Gayreti (%)

Yıllar	VG (%)	Yıllar	VG (%)	Yıllar	VG (%)	Yıllar	VG (%)
2005	92.0	2009	87.4	2013	86.8	2017	82.3
2006	92.2	2010	86.2	2014	85.2	2018	81.4
2007	91.1	2011	85.9	2015	84.7	2019	81.0
2008	89.7	2012	86.4	2016	81.2	2020	80.0

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm. (05.02.2021).

⁴¹ Jo Beth Mertens, "Measuring Tax Effort In Central And Eastern Europe", *Public Finance and Management*, 3(4), (2003), 23-51.; https://www.academia.edu/2135081/Measuring_tax_effort_in_Central_and_Eastern_Europe. (19.11.2019).

2.3. VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü kavramı ilk olarak Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra İngiltere'de Kraliyet İstatistik Kurumu Başkanı Herbert Samuel tarafından ifade edilmiş sonrasında oluşturulan “Colwyn Komitesi”nin çalışmalarıyla geliştirilmiştir. Ülkemizde ise 1950 yılından sonra üzerinde konuşulmaya başlanmış ancak teorik düzeyin ötesine geçememiştir⁴².

Vergi, bireylerin harcanabilir gelirlerinin azalmasına yol açtığı için toplum ve bireyler tarafından çoğunlukla bir yük olarak algılanmaktadır. Bireylerin ödenen vergiler nedeniyle düşükleri baskı öznel vergi yükü olarak nitelendirilirken, ödenen vergiler ve gelir arasındaki ilişki objektif vergi yükü olarak ifade edilmektedir. Öznel vergi yükü, geliri olan bireylerin özel durumlarına, zevklerine ve alışkanlıklarına göre değişmekte iken nesnel vergi yükü, bireylerin içinde bulunduğu ekonomik koşullara göre şekillenmektedir. Öte yandan vergi yükü, devletin artan finansman ihtiyaçları ile daha çok artmaktadır.

Vergi yükü basit bir tanımla “ödenmiş toplam verginin mükellefin gelirin oranı” olarak tanımlanmaktadır. Vergi yükü, vergi politikasının belirlenmesinde önemli göstergelerden biri olarak kabul edilmektedir. Kişi başına düşen gelir, vergilerin yansılma olanağı, vergi kaybının düzeyi, vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, mükelleflerin vergi bilinç düzeyi, sektörlerin GSYH'deki dağılımı ve vergi denetimleri gibi birçok faktör vergi yükünü etkilemektedir.

Vergi yükü, bir ülke içinde yer alan iktisadi kaynaklarından o ülkenin tüketim ve yatırım harcamalarını karşılamak için ayrılan kısmına denir. Vergi yükü ülke içindeki iktisadi kaynaklardan devlet ve diğer kamu kuruluşlarına ayrılan payını ifade etmektedir⁴³. Vergi yükü, ödenen vergi ve ödeme gücünün bir göstergesi olarak ödenen vergi ile doğru orantılı ancak ödeme gücü ile ters orantılıdır. Ödenen vergiler arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalmaktadır⁴⁴.

⁴² Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 11.b, Bursa: Ekin Basım, 2020, s.178.

⁴³ Nureddin Bilici, Âdem Bilici, *Kamu Maliyesi*, 2.b, Ankara: Seçkin Kitapevi, Şubat 2013, s.185.

⁴⁴ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 15.b, Bursa: Ekin Basım, 2020, s.136.

Vergi yükü bireylerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar ekonomik büyüme, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makroekonomik hedeflerin belirlenmesi konusunda da oldukça önemlidir. Vergi yükü ödenen vergiye, ödenen vergi ise çeşitli faktörlere bağlı olmaktadır. Söz konusu faktörler, vergi sisteminin yapısı, istisna ve muafiyetler, verginin yansımaları, vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve teşvik tedbirleri olarak ifade edilmektedir. Ayrıca GSYH, GSMH, ekonomik durum, ithalat ve ihracat işlemleri, kayıtdışı ekonomi ve vergi idaresi gibi faktörler vergi yükünü etkilemektedir. Bu bağlamda, GSMH ve GSYH da meydana gelen artış ve azalışlardan vergi yükü de etkilenmektedir⁴⁵.

Vergi yükü genellikle değişik anlamlarda ve değişik amaçlar için kullanılabilir. Devletin vatandaşlardan veya kurumlardan topladığı parayı ifade etmek için kullanıldığı gibi, vergilerin ortaya çıkardığı çeşitli etkileri ifade etmek için de kullanılabilen bir kavramdır. Böyle bir durumda tek vergi yükü kavramı ile yetinmek faydalı değildir. Bu nedenle vergi yükü kavramı açıklanırken, öncelikle objektif vergi yükü ve subjektif vergi yükü ayrımının yapılması gerekmektedir.

2.3.1. Objektif Vergi Yükü

Objektif vergi yükü, belirli bir zaman dilimi içinde ödenen vergi ve benzeri ödemelerin, aynı dönem içinde elde edilen gelire oranı olarak ifade edilmektedir. Bu oranın gerek payı gerekse paydasının belirlenmesinde yaşanan güçlükler ve tartışmalar nedeniyle, genellikle vergi yükünün kesin bir şekilde hesaplanmasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Basit bir oran gibi görünen objektif vergi yükü kavramı, hesaplama yöntemlerinin karmaşıklığı, çeşitliliği ve özellikle kamu hizmetlerinden alınan pay ve yansımaya gibi olgularla birlikte değerlendirilme gerekliliği nedeniyle, maliye biliminin karmaşık, güç ve tartışmalı konularından birisi olarak görülmektedir⁴⁶.

⁴⁵ Ceyhan İnaltonç, "Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması," *Vergi Dünyası*, S.369, (Mayıs 2012), s.18.

⁴⁶ Aykut Herekman, *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı, Cilt II)*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989, s.135, akt. Demir, (a), a.g.e., s.7.

2.3.2. Sübjektif Vergi Yüğü

Sübjektif vergi yüğü bireyin gelirine, özel durumlarına, zevk ve tabiatlarına göre değişen, bireyler tarafından hissedilen iktisadi ve psikolojik bir baskı olarak ifade edilmektedir. Sübjektif vergi yüğü, yükümlünün ödediğı vergi dolayısıyla gelirinde ve sahip olduğı iktisadi değerlerdeki azalmanın neden olduğı fedakârlık ya da refah kaybının yüğü taşıyan tarafından bilinme derecesine dayanmaktadır⁴⁷.

2.3.3. Türkiye’de Vergi Yüğünün Boyutu

Bir ülkede vergi yüğü hesabı iki değişken olan vergi gelirleri toplamının GSYH’ya oranlanmasıyla hesaplanmaktadır.

“Eğilmez’e⁴⁸ göre, bu konuda herhangi bir ideal ölçü bulunmamakla birlikte dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki paylarının birbirine yakın olması ve dolaysız vergilerin biraz daha yüksek olması tercih edilmektedir. Bunun temel nedeni dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil bir vergilemeye imkân sağlamalarıdır. Çünkü dolaylı vergiler herkesten eşit oranda alınmaktadır.”

Gelir İdaresi Başkanlığı’nca yayımlanan Yıllık Faaliyet Raporları esas alınarak 2005-2020 yılları arasındaki GSYH, Genel bütçe vergi gelirleri, vergi yüğü rakamları aşağıda tablo halinde verilmiştir. Tablo 2’de vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil tutarlar verilmiştir. 2005 yılında GSYH rakamı 680.276 milyon TL iken vergi gelirleri ise 131.949 milyon TL bunların birbirine oranı olan vergi yüğü ise % 18.1’dir. 2020 yılında ise GSYH rakamı 5.047.910 milyon TL iken vergi gelirleri 983.070 milyon TL vergi yüğü ise % 19.4’tür. 2005 ile 2020 yılları arasında vergi yükünde artış ve azalışlar yaşandığı görülmektedir. Vergi yükünün en yüksek olduğı oran % 20.2 ile 2010, 2011, 2013, 2016 yıllarında gerçekleşmiştir.

⁴⁷ Edizdoğan ve diğerleri, a.g.e., ss.181-182.

⁴⁸ Mahfi Eğilmez, www.mahfiegilmez.com/2012/12/vergi-yuku-bir-ulkede-vergi-yuku-hesabi.html. (01.12.2019).

Tablo 2: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü (Milyon TL)

Yıl	GSYH (1)	Vergi Gelirleri (2)	Vergi Yükü (2/1)	Yıl	GSYH (1)	Vergi Gelirleri (2)	Vergi Yükü (2/1)
2005	680.276	131.949	% 19.4	2013	1.823.427	367.518	% 20.2
2006	795.757	151.272	% 19.0	2014	2.054.898	401.684	% 19.5
2007	887.714	171.098	% 19.3	2015	2.350.941	465.229	% 19.8
2008	1.002.757	189.981	% 18.9	2016	2.626.560	529.608	% 20.2
2009	1.006.373	196.313	% 19.5	2017	3.133.704	626.082	% 20.0
2010	1.167.665	235.715	% 20.2	2018	3.758.316	738.180	% 19.6
2011	1.404.928	284.490	% 20.2	2019	4.320.191	820.148	% 19.0
2012	1.581.479	317.219	% 20.1	2020	5.047.910	983.070	% 19.5

GSYH, 2009 bazlı rakamlarıdır. Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil tutarlardır. 2008-2019 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

Kaynak: GİB, İstatistikler,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (30.03.2021).

3. VERGİ BOŞLUĞUNUN UNSURLARI

Mükellef psikolojisi dikkate alındığında hiçbir mükellefin fazladan vergi ödemek istemeyeceği aşikârdır. Mükellefler daha az vergi ödeyebilmek için farklı yollara başvurabilmektedir. Nitekim yapılan bu faaliyetlerin bir kısmı yasal olmakla birlikte, bir kısmı da yasal değildir. İşte bu iki durum literatürde vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı ekonomi kavramları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Literatürde, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi etkenlerin vergi boşluğuna sebep olan faktörler arasında olup olmadığına dair görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Ancak genel olarak bakıldığında hem vergiden kaçınma hem vergi kaçakçılığı hem de kayıtdışı ekonomi vergi tabanını daralmasına sebep olan ve vergilendirilebilir kaynakları azaltan bir durumdur. Dolayısıyla her iki durumunda vergi boşluğunu etkileyen sebepler arasında olduğu söylenebilir.

Tüm bu açıklamalardan hareketle vergi boşluğunun vergi kaçırma, vergiden kaçınma, kayıtdışı ekonomi vb. gibi birçok unsuru bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi boşluğunu daha iyi anlamak için tüm bu unsurları incelemek gerekmektedir.

3.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergi kaçakçılığı da tüm ekonomilerin ciddi bir sorunu olmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının devlet bütçesi ve özellikle kamu maliyesi üzerinde olumsuz etkisi kaçınılmazdır. Vergi kaçakçılığı, toplum için bir tehdittir; devletler ve uluslararası kuruluşlar, vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi, vergi cenneti ülkelerin kullanılması gibi olumsuz olaylarla mücadele etmek için çaba sarf etmektedir.

3.1.1. Vergi Kaçakçılığı Kavramı

Karakoç'a⁴⁹ göre “geniş anlamda vergi kaybı, bir ülkede mevcut mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle Hazineye intikal etmemiş ve/veya edememiş olması anlamına gelmektedir. Dar anlamda vergi kaybı ise, hukuka aykırı olmayan neden ve/veya gerekçelere dayanarak Hazineye intikal etmeme durumudur. Vergi kaçağı ise, hukuka aykırı neden ve/veya gerekçelere dayanan Hazineye intikal etmeme halini ifade etmektedir”.

Vergi kaçakçılığı çok eski bir kavramdır. Vergi kaçakçılığının varlığını doğrulayan en eski deliller, eski tarihçiler tarafından bahsedilen vergi isyanları olarak bilinmektedir. Ancak ekonomik açıdan vergi kaçakçılığı, kavramsal açıklaması kadar eski değildir. Sandmo'ya⁵⁰ göre, teorik açıdan vergi kaçakçılığı kavramının başlangıcı 1972 olarak bilinmektedir. 1972 yılında vergi kaçakçılığı ile ilgili yayımlanan ilk bilimsel makale, Allingham ve Sandmo tarafından yayımlanan “Gelir Vergisi Kaçakçılığı: Teorik Bir Analiz”dir. Vergi kaçakçılığı, Avrupa Komisyonu yetkilileri tarafından “genellikle vergi yükümlülüğünün gizlendiği veya göz ardı edildiği yasa dışı düzenlemeleri içeren bir olay olarak tanımlanmaktadır”⁵¹.

Vergi kaçakçılığı, yasadışı bir durum olup; daha az vergi ödemek veya hiç ödememek ve böylece vergi yükünden kısmen veya tamamen, sürekli ya da geçici olarak kurtulmak için kanunlara aykırı hareket edilmesidir. Ayrıca vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin devletten mali baskıya verdikleri tepki olarak da görülmektedir. Mali baskı, vergi mükelleflerinin devlet lehine bırakmaya zorlandıkları gelir yüzdesidir.

⁴⁹ Yusuf Karakoç, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s. 90.

⁵⁰ Agnar Sandmo, “The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View”, *Norway Bergen, National Tax Journal*, 58(4), (2005), ss. 643-663.

⁵¹ EC-Taxation and Customs Union, 2017.; akt. Saxunova ve Szarkova, “Global Efforts of Tax Authorities and Tax Evasion Challenge”, *Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics*, (2018), s.2.

Mali baskı, vergi kaçakçılığının oluşmasında belirleyici bir rol oynamaktadır: vergi yükü vergi mükellefleri için yüksek olduğu zaman, vergilendirilebilir kaynaklarını azaltma, vergi ödemekten kaçınma eğilimine başvururlar⁵².

Vergi kaçakçılığı, devletlerin ekonomisini olumsuz yönde etkileyen bir durumdur, vergi kaçakçılığını önlemek ve mücadele etmek için öncelikle vergi kaçakçılığının nedenleri bilmek gerekmektedir. Vergi kaçakçılığının birçok nedeni olmakla birlikte bu nedenler her ekonomide görülen nedenler olabileceği gibi, belirli bir ekonomik döneme özgü, ekonomik, sosyal, ahlaki veya politik nitelikte olabilmektedir. Ayrıca karmaşık bir vergi mevzuatı mükellefi vergi kaçakçılığına yol açan çeşitli işlemleri yapmaya yöneltebilmektedir. Aynı zamanda, vergi mevzuatındaki sık sık yapılan değişiklikler, hacimli ve anlaşılması zor vergi yasaları ile birleştiğinde vergi kaçırma davranışını desteklemekte, şirketler tarafından borç, vergi ve sosyal katkıların hesaplanması ve ödenmesiyle ilgili kafa karışıklığı yaratan yasal boşlukları da beraberinde getirmektedir⁵³. Vergi kaçakçılığının artmasının bir diğer nedeni de nitelikli, iyi eğitilmiş personel tarafından yürütülen yeterli ve iyi organize edilmiş finansal kontrolün olmamasıdır. Tüm bu nedenler vergi hukukunun yorumlanmasında ve uygulanmasında farklı yorumlara yol açarak yanlış hesaplamalara ve eksik ya da hatalı vergi beyanlara yol açmaktadır. Belirtilen hatalar mükellef tarafından kasıtlı olarak yapılabileceği gibi bilgi eksikliğinden ya da bilginin yanlış yorumlanmasından da kaynaklanabilmektedir.

3.1.2. Vergi Kaçırma Yöntemleri

Vergi kaçakçılığının birçok yöntemi bulunmaktadır. Nitekim vergi kaçakçılığı fiilleri Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 359.maddesinde sayılmış olup, bunlar aynı zamanda üç kat ceza kesilmesine sebep olan vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiilleridir. Kaçakçılık suçları altında düzenlenen her biri birer suç olarak düzenlenen fiilleri⁵⁴;

- Hesap ve muhasebe hileleri yapılması
- Gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açılması

⁵² Ana-Maria Comandaru, Sorina-Geanina Stanescu, Adriana Paduraru, "The Phenomenon Of Tax Evasion And The Need To Combat Tax Evasion", *The Journal Contemporary Economy*, S.3, C.3 (2018), ss. 125-126.

⁵³ Comandaru ve diğerleri, a.g.m., s.129.

⁵⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 12.b, Bursa: Ekin Basım, 2021, s.256.

- Çift defter tutulması
- Defteri kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi
- Yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması
- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi
- Defter sayfalarının kopartılarak yok edilmesi
- Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması
- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaaların belge basması ve bu belgelerin bilerek kullanılması

Vergi kayıp ve kaçaklarının birçok sebebi olmakla birlikte genel kabul görmüş bir sınıflandırma bulunmamaktadır.

Murphy'ye göre vergi kaçakçılığı aşağıdaki etkenlerden oluşmaktadır⁵⁵:

- Kayıtdışı ekonomide işlem yapmak,
- Vergi dışı dolandırıcılık gelirleri ve diğer suçlar,
- Vergi ve muhasebe sistemine aykırı davranışlar,
- Vergilendirme ile ilgili hatalar veya ihmaller,
- Hesaplama hataları.

Ciupek'e göre vergi kaçakçılığı, küreselleşmeden dolayı çeşitli faktörlerden etkilenen bir olgudur. Çalışmasında vergi kaçakçılığının nedenlerini altı kategoride incelemiştir:

- Ekonomik faktörler: Vergiye tabi bir işletmenin finansal ve ekonomik durumu, vergi yükü miktarı, vergi kaçakçılığının tespit edilme olasılığı, yaptırımların miktarı ve iş kapasitesi.
- Yasal faktörler: Devlete ve kamu kurumlarına güvensizlik, ekonomik olayların fiili durumunu etkileme özgürlüğü, bazı kayıt sorumluluklarının doğasını yüklemek, vergi düzenlemelerinin karmaşıklığı ve tutarsızlığı.
- Sosyal faktörler: Vergi ödemeleri ve vergi avantajları ile bağlantılı takas adaleti, yatay, dikey vergi adaleti.
- Demografik faktörler: Yaş, cinsiyet, eğitim ve medeni durum.

⁵⁵ Richard Murphy, "The Tax Gap, Tax Evasion in 2014 and What Can Be Done About It", London: Public and Commercial Services Union, 2014, <http://openaccess.city.ac.uk/16565/>, (15.11.2019).

- Zihinsel faktörler: Milliyetçilik duygusu, vatanseverlik, vergi ikametgâhı, vergiye karşı bakış açısı,
- Ahlaki faktörler: Vergi bilinci, vergiye ahlakı, vergiye gönüllü uyum oranının düşüklüğü, etik kurallar, din, alışkanlıklar.

Yalama ve Gümüş, literatürdeki birçok çalışmayı ele alarak vergi kaçırma eğilimini etkileyen faktörleri dört gruba ayırmıştır⁵⁶. Bunlar:

- Ekonomik ve mali faktörler
- Psikolojik ve ahlaki faktörler
- Demografik faktörler
- Siyasi ve idari-yönetimsel faktörler

3.1.3. Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Yol Açan Objektif Faktörler

Vergi kayıp ve kaçaklarını etkileyen objektif faktörler olarak vergi yükünün yüksek olması, istisna ve muafiyetler, denetimde etkinlik ve cezalarda caydırıcılığın olmaması, karmaşık vergi sistemleri ve vergiye uyum maliyetlerinin yüksek olması söylenebilmektedir.

3.1.3.1. Vergi Yükünün Fazla Olması

Vergi yükü, mükellefin geliri içindeki ödemek durumunda kaldığı verginin payı olarak tanımlanabilir. Mükellefin ödeyeceği verginin payının ne kadar olacağı vergi ödemedeki istek düzeyini ifade etmektedir. Gönüllü olarak ödenen vergiye karşı mükellef direncinden söz edilemeyeceğine göre, devletin en düşük maliyetle elde ettiği gelir, mükelleflerin gönüllü olarak ödediği vergiler olmaktadır. Bir zorunluluk algısı içinde ödenen vergiler ise mükellefler tarafından kurtulmaya çalışılacak bir yük gibi algılanmakta ve devletin vergileme maliyetlerini arttırmaktadır.

Devletin mükelleflere vergi yüklerken bunu katlanabilir düzeyde tutması vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması açısından oldukça önemlidir. Katlanılabilir vergi yükü, mükelleflerin vergilendirilebilir

⁵⁶ Gamze Öz Yalama, Erdal Gümüş, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler”, Uluslararası Yönetim ve İktisat ve İşletme Dergisi, C.9, S.20, (2013); <http://dx.doi.org/10.11122/ijmeh.2013.9.20.433>. (27.12.2019).

kaynaklarından gönüllü bir şekilde ödemeyi kabul ettikleri vergi oranını ifade eder⁵⁷. Vergiyi bir yük olarak algılamayan mükellefler vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi vergi kaybına yol açan eylemlere daha az başvurmakta ya da hiç başvurmamaktadır. Dolayısıyla devlet, mükelleflerden vergi alırken bunu mümkün olan en alt seviyede tutmalıdır.

Vergi yüklerinde meydana gelecek artışların makul düzeyi, ülkeden ülkeye, mükellefin durumuna, zamana ve şartlara bağlı olarak değişmektedir. Vergi artışlarının mükellef tarafından kabul edilebilirliğini etkileyen faktörlerin başında, ülkenin içinde bulunduğu olağanüstü şartlar gelmektedir. Ortada savaş, seferberlik hali, büyük doğal afetler gibi makul bir gerekçe yokken devletin vergileri artırması, mükellefler tarafından makul bulunmaz ve ciddi reaksiyonlara sebep olabilir. Nitekim, Peacock ve Wiseman tarafından İngiltere’de yapılan araştırma da göstermektedir ki, olağanüstü durumlarda vergiler artırıldığında mükellefler bunu normal karşılamakta ve bir süre sonra bu vergilere de alışmaktadırlar. Bu durumda, yeni bir vergi koymak veya var olan vergileri artırmak için en uygun ortamın, olağanüstü şartlara bağlı olduğunu ifade etmek mümkündür.

3.1.3.2. İstisna ve Muafiyetler

Vergi kaybına yol açan faktörlerden biri de vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyet uygulamalarıdır. Türk vergi sisteminde istisna ve muafiyetler genellikle ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla kullanılmaktadır. Söz konusu uygulamalar bazı sektör ve faaliyetleri desteklemekle birlikte kaynak dağılımında etkinliğin bozulmasına da yol açmakta ve devletin finansman ihtiyaçlarını karşılamada vergi gelirlerini yetersiz hale düşmesine sebep olmaktadır.

İstisna ve muafiyetlerin yoğun bir şekilde uygulama alanı bulması vergide genellik ilkesinden sapılmasına yol açmakta, sistemi basit olmaktan uzaklaştırıp daha karmaşık hale getirmekte, hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin vergisel işlemlerde karşılaştıkları yükü arttırmaktadır⁵⁸. Dolayısıyla istisna ve muafiyet

⁵⁷ İhsan Cemil Demir (c) “Katlanılabilir Vergi Yüğü ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVIII Sayı: 2 Yıl: Aralık 2016, s. 81.

⁵⁸ Fatih Savaşan, Hakkı Odabaş, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S.4.

uygulamalarının miktarının iyi ayarlanmaması vergi kaybına yol açmaktan öteye gidememektedir.

3.1.3.3. Denetimde Etkinlik ve Cezalarda Caydırıcılığın Olmaması

Devlete güvenin olmadığı bir ülkede mükelleflerin vergi ödememe istekleri yüksek ve gelirlerini arttırmak için vergi kaçakçılığına yönelme eğilimleri daha fazladır. Böyle bir durumda ise mükellefi vergi kaçırmaktan vazgeçirebilmek için etkin bir denetim mekanizması geliştirilmelidir. Bunu gerçekleştirecek olan da yine devletin kendisidir.

Devletin uygulayacağı caydırıcı faaliyetler ile vergi ahlakı arasında ters yönlü ilişki vardır. Mükellefin vergiye karşı tutumunda yasal yaptırımlar, etik değerlerden daha baskın ise, vergi uyumunun artırılabilmesi için vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının artırılması gerekmektedir⁵⁹. Vergi kaçırma önlemek için getirilen yoğun vergi denetimleri ve vergi cezalarının vergi uyumu üzerindeki etkili olduğu bir gerçektir. Ancak vergi uyumunda devlete olan güven düzeyinin de önemli bir yere sahip olması, vergi denetim ve cezalarının gerekliliği de buna bağlı olarak değişkenlik göstermektedir⁶⁰. Öte yandan vergi kanunlarındaki denetim mekanizmasının güçlü olması ve cezaların caydırıcılık oranı vergi kaçırma faaliyetlerini azaltıcı etkiye yol açmaktadır. Çünkü mükellefler yakalanmaktan ve ceza almaktan çekinerek vergi kaçırma eğilimlerinden uzak durma yolunu tercih etmektedir.

3.1.3.4. Karmaşık Vergi Sistemi ve Vergiye Uyum Maliyetleri

Gelir idareleri, mükelleflerin ödeme gücüne göre vergilendirmeyi ve bu şekilde adil ve eşitlikçi bir vergi sistemi kurmayı amaçlamaktadır. Adil bir vergi sistemi için en az geçim indirimi, vergi muafiyet ve istisnaları benzeri uygulamaların hayata geçirilmesini gerekmektedir. Ancak bu durumda da vergi sistemi daha karmaşık bir

⁵⁹ Michael Wenzel, "The Social Side of Sanctions: Personal and Social Norms as Moderators of Deterrence", *Law and Human Behavior*, 28(5), (2004), s. 549.; <https://link.springer.com/article/10.1023/B:LAHU.0000046433.57588.71>. (15.05.2020).

⁶⁰ Erich Kirchler, Erik Hoelzl, Ingrid Wahl, "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework", *Journal of Economic Psychology*, 29(2), (2008), ss. 212-213.; DOI: 10.1016 / j.joep.2007.05.004. (12.12.2019).

yapıya bürünmektedir⁶¹. Aynı zamanda vergi prosedürlerinin çokluğu da, mükellefin vergiyi anlamasını ve vergiye uyumunu zorlaştırıcı etkiye yol açmaktadır. Bu yüzden vergi uyumu arttırılmak isteniyorsa öncelikle vergi beyannamelerinin az prosedür gerektiren, açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanması gerekmektedir⁶².

Karmaşık vergi sistemleri hem mükellefin vergiye uyum maliyetini yükseltip uyum düzeyini düşürmekte hem de gelir idaresinin vergi toplama maliyetlerinin artmasına neden olarak vergi sisteminin etkinliğini azaltmaktadır. Eğer, vergi sistemlerinin karmaşıklığını azaltıp açık ve net bir duruma getirilebilirse hem vergi toplama maliyetlerini azaltacak hem de mükelleflerinin vergiye uyumunu arttıracaktır. Bu durumda da vergi kayıp ve kaçak düzeyinin azaltılmasına fayda sağlayacaktır.

3.1.4. Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Yol Açan Sübjektif Faktörler

Objektif faktörlerin yanında vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan psikolojik ve sosyal nitelikli sübjektif faktörler de bulunmaktadır. Mükellefin devlete vergisel konularda bakışı ile vergi kaybı oluşması arasında yakın bir ilişki vardır. Devlete güven duyan, devlete bağlılığı, inanç düzeyi yüksek olan bireyler vergi ödemeye gönüllü olarak katılmakta ve bu durum vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına neden olmaktadır. Mükellefin içsel motivasyonunu etkileyen söz konusu faktörler sübjektif niteliklidir.

3.1.4.1. Düşük Vergi Ahlakı

Mükellefin vergi ile ilgili davranışlarını ele alan ilk bilim adamı Alman Maliyeci Günter Schmölders'tir. Schmölders'inde çalışmalarda bulunduğu vergi ahlakı konusu ilk olarak Köln Vergi Psikolojisi Okulu tarafından yapılan 1960-1970'li yıllarda yapılmıştır⁶³.

⁶¹ J. Scott Moody, "The Cost of Tax Compliance: House Way & Means Committee Testimony, (2001), ss. 2-3.; akt. Muhammed Şahin, "Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme", Global Journal of Economics and Business Studies, V.5, I.10, (2016), s.58.

⁶² Luigi Alberto Franzoni, "Tax Evasion and Tax Compliance", *Encyclopedia of Law and Economics*, (1998), s.65; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430. (10.09.2019).

⁶³ Benno Torgler, "Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust", *Constitutional Political Economy*, 14, (2003).ss.119-140.; <https://link.springer.com/article/10.1023/A:1023643622283>.(27.12.2019).

Schmölders'e göre vergi ahlakı, vergiye ilişkin tüm yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesidir⁶⁴. Torgler ise vergi ahlakını genel bir tanım ile açıklamaya çalışmış ve vergi ahlakının içsel bir motivasyon olduğunu ifade etmiştir⁶⁵. İçsel motivasyon, herhangi bir dışsal zorlama ve baskı olmadan vergiyi gönüllü olarak ödemektir⁶⁶. Ahlak kavramı burada bireyin toplumun bir parçası olarak üstlendiği görevleri daha iyi yerine getirebilmek amacıyla uyması gereken ahlaki ve hukuki kurallar bütünüdür. Dolayısıyla burada bireylerin vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel yükümlülükler karşısındaki tavırları “vergi zihniyeti” seviyesini göstermektedir. Bu açıdan vergi ahlakı vergi zihniyetinin genel çerçevesinde yer almaktadır⁶⁷. Yani vergi ahlakı bir anlamda bireylerin vergi ödeme konusundaki istekliliğidir.

Yapılan çalışmalarda sonucunda birçok araştırmacı vergi ahlakı ile vergi uyumu arasında yakın bir ilişki olduğunu belirtmektedir. 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 yüksek olmaktadır ve bu sebeple vergi uyumunu anlamak için öncelikle vergi ahlakını anlamak gerekmektedir⁶⁸.

Vergi ahlakının belirleyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunları üç grupta sınıflandırmak mümkündür⁶⁹:

- Ekonomik Faktörler: Vergi yükü, vergi adaleti, gelir düzeyi, kamu harcamalarının algılanma düzeyi, yolsuzluk, kayıt dışı ekonominin boyutu, vergi yapısı, vergi denetimi, vergi cezaları, vergi afları, çevresel faktörler.

⁶⁴ Günter Schmölders, *Genel Vergi Teorisi*, (1976), (Çev.) Salih Turhan, İstanbul: İÜ Yayını No:2149, s.111.; akt. Işıl Ayas ve Naci Tolga Saruç, “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.XVII, S.2, Aralık (2015), s.178.

⁶⁵ Torgler, a.g.e., s.125

⁶⁶ Coşkun Can Aktan (a), Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, ss.125-136.

⁶⁷ Günter Schmölders, “The Psychology of Money and Public Finance”, New York: *Palgrave Macmillan*, (1976), s.107, ; akt. Handan Kaynar Bilgin, “Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.20, S.2, (2011), ss.259-278.

⁶⁸ Benno Torgler, a.g.m., s.220.; Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, C.14, S.1, (2009).

⁶⁹ İhsan Cemil Demir (d), “Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği”, *Basılmamış Doktora Tezi*, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (2008), ss. 62-126.

- Sosyo-Kültürel Faktörler: Devlete bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci, dini inanç, kültürel yapı (vergi kültürü), demokrasi.
- Demografik Faktörler: Yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, medeni durum, meslek

Sonuç olarak vergi ahlakının düzeyi ile vergi kayıp ve kaçaklarının düzeyi arasında bir ilişki olduğu çok nettir. Toplumun vergi ahlakı, vergi uyumu gibi faktörler yüksek ise mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimleri daha az olmaktadır. Devlete olan bağlılık, devlete ve kurumlara güven, vatandaşlık bilinci arttıkça vergiye uyum artacak, vergi uyumunun yüksek olması vergi ahlakını da arttıracak ve dolayısıyla vergi kaybı azalma gösterecektir.

3.1.4.2. Vergi Bilinci ve Kültürünün Yerleşmemesi

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve vergilerin etkin şekilde toplanabilmesi için vergiye gönüllü uyumun da sağlanması gerekmektedir. Vergiye gönüllü uyumun artmasında, toplumun vergi bilincinin oluşturulması en önemli etkenlerden birisidir. Bir toplumda vergi bilincinin oluşması için ise verginin öncelikle bireyler tarafından doğru olarak algılanması ve içselleştirilmesi ile mümkündür. Vergi bilincine sahip bir toplum; kamu hizmetlerinin sağlanması için vergi gelirlerinin devlet için önemini bilip ve vergiye tepki göstermemekte ve vergiye istekli olmaktadır⁷⁰. İsteklilik seviyesi ne kadar yüksek olursa vergi bilinci de o seviyede yüksek olur. Çünkü bilinçli toplumlar, toplanan vergilerin nereye harcandığını bilir ve üstlendikleri görevleri kendiliğinden ve isteyerek yapma eğiliminde olmaktadır.

Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirme konusundaki istek düzeylerini ifade etmektedir⁷¹. Vergi bilinci, eğitim seviyesine bağlı olarak gelişmekle birlikte, mükelleflerin kamu hizmetlerinden memnuniyeti, kamusal kaynakların kullanımındaki etkinlik konusundaki tutumları vergi bilincini oluşturmaktadır⁷².

⁷⁰ Ahmet Özen, Bilge Kaan Altunoğlu, Engin Öztornacı, “Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme”, *Journal of Management & Economics*, 22(2), (2015), s. 280.; <https://docplayer.biz.tr/46639968-Orta-ogretim-duzeyindeki-ogrencilerin-vergi-algilama-duzeylerine-iliskin-ampirik-bir-degerlendirme.html>. (20.10.2019).

⁷¹ Akdoğan, a.g.e., s.189.

⁷² Gülay Akgül Yılmaz, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, (2013), s.204.

Son dönemde maliye literatürüne giren ve vergi bilinci kavramına benzediği için açıklanması gereken başka bir kavram da “vergi yurttaşlığıdır”. Vergi yurttaşlığı klasik anlamda, vergi yasalarının parlamentoda kabul edilmesinin vergi mükellefleri tarafından kabulünü ifade ederken; çağdaş anlamda ise klasik anlamının yanında vergi idaresinin uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan güven ilişkisi sonucunda, vergi yasalarının mükellefler tarafından kabulünü de kapsayan bir kavram olarak açıklanmaktadır. Vergiye gönüllü uyum, vergi ahlakı ve vergi bilinci kavramlarına benzeyen yönlerinin olmasına rağmen, farklı bir kavram olan vergi yurttaşlığının geliştirilmesinde etkili olan birçok faktör de vardır. Bunlar; vergi ile ilgili kararların demokratik biçimde alınması, verginin kullanılmasına ilişkin kararların demokratik olması, mükelleflerin vergiye karşıya duyarlılıklarının artırılması, vergide okunabilirliğin sağlanması, vergi denetiminin artırılması, vergide uygunluk ilkesinin gözetilmesi, vergide adalet ilkesinin gözetilmesi ve vergi idaresinin fiziki koşullarının geliştirilmesi olarak sayılabilir⁷³.

Vergi bilinci, bireylerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmek konusunda isteklilik düzeylerini ifade ederken; vergi yurttaşlığı ise hem vergi kanunlarının kabullenilmesi, hem de vergi idaresinin uygulamalarına ve karşılıklı güven ilişkisine bağlı olarak vergi ödevlerinin gönüllü olarak yerine getirilmesidir⁷⁴.

Vergi kültürü ise mükelleflerin vicdanen vergi verme gereği hissetmeleridir. Vicdanen vergi verme gereği, vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyona dönüşmesi vergi kültürü ve vergi ahlakının ilişki içinde olduğunu göstermektedir. Vergiye bakış açısı toplumdan topluma, zamana, ekonominin durumunu vs. etkiler göre değiştiği düşünüldüğünde, her toplumun kendine özgü bir vergi kültürü, vergi ahlakı ve vergi bilincinin olduğu sonucuna varılabilir. Dolayısıyla vergi kültürü, vergi bilinci ve vergi ahlakı birbirini etkileyen unsurlardır⁷⁵.

⁷³ Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, “Vergi Yurttaşlığı: Kavram, Unsurları ve Geliştirme Yöntemleri”, Ocak 2015, C.5, S.1, (2015), ss.39-49.; <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/181107>. (08.12.2019).

⁷⁴ Çakar, Saraçoğlu, a.g.m., s.43.

⁷⁵ James Alm, Benno Torgler, “Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe”, *Journal of Economic Psychology*, 27, (2006), ss. 224-246.

3.1.4.3. Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanamaması

Vergi uyumu beyannamenin verildiği tarihte uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun biçimde vergi yükümlülüğünün beyannamede eksiksiz olarak belirtilmesi ve zamanında verilmesidir⁷⁶. Vergi uyumu, vergisel yükümlülüklerin vergi yasalarına uygun bir şekilde doğru ve zamanında yerine getirilmesi olarak da ifade edilebilir⁷⁷.

Vergi uyumu, vergiye konu olan gelirin kayıtlara eksiksiz beyan edilmesi, gelir düzeltmelerinin yapılması, yapılan giderler, vergi muafiyet ve istisnaları gibi vergiden düşülmesi gereken unsurların doğru olması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve ödenmesi gereken verginin doğru olarak hesaplanması gibi durumlardan oluşmaktadır⁷⁸.

Vergi uyumunun bir ülkede tam olarak gerçekleşebilmesi için vergilenebilir bütün ekonomik unsurların vergilendirilmesi gerekir. Yani vergi kapasitesinin tam olarak kullanılması gerekmektedir. Vergi kapasitesi, bir devletin asgari geçim düzeyinin üzerinde kalan GSYH'sı anlamına gelmektedir. Bu kapasite aşağı yukarı belirlenen bir değerdir, tam anlamıyla netleştirilmesi oldukça zor olmaktadır⁷⁹. Vergi kapasitesi ödenmemiş vergilerden, denetim ve ceza sonrası ödenen vergilerden ve gönüllü olarak ödenen vergilerin tamamından oluşmaktadır. Vergi kapasitesi ile tahsili gerçekleşen vergileri ifade eden vergi gayreti arasındaki oluşan farkın azalması vergi uyumunun arttığını gösterir⁸⁰.

Vergi uyumunun sağlanmasında vergi denetimlerinin sıklığı ve vergi cezalarının yüksekliği, vergi ahlakının oluşmuş olması, mükelleflerin vergi sistemine ve devlete güven duyması gibi birçok etken rol oynamaktadır. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun yüksek olması ile vergi kayıp ve kaçaklarının oranı arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü vergiyi haklı bir durum olarak kabul eden mükellefler vergi kaçırma, vergiden kaçınma vb. yollara başvurmaksızın vergisini

⁷⁶ J. A Roth., J. T. Scholz, A. D. Witte, "Taxpayer Compliance", Vol.1, Philadelphia: University of Pennsylvania, 1989, s.2.; <https://doi.org/10.9783/9781512806274>. (05.06.2020).

⁷⁷ Simon James, Alley Clinton, "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 2, (2004), s.29.

⁷⁸ Roth, Scholz, Witte, a.g.m., s.20.

⁷⁹ İhsan Cemil Demir, "Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma", *Maliye Dergisi*, Sayı: 157, (Temmuz-Aralık 2009) ss. 212.

⁸⁰ İsmail Kitapçı, *Vergi Etiği ve Vergi Psikolojisi*, 3.b, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.29.

zamanında ve gönüllü olarak vergilerini doğru şekilde beyan etmeyi ve zamanında vergi idaresine ödemeyi tercih etmektedirler.

3.1.4.4. Vergi Sisteminin Adaletsiz Olarak Algılanması

Mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlayabilmesi için öncelikli vergi sistemine güven duyması gerekmektedir. Çünkü düzenli vergi ödeyen vergi mükellefleri, diğer mükelleflerin de üzerine düşen vergi ödevlerini eksiksiz şekilde yerine getirmesini beklemektedir. Eğer mükellef, diğer vergi mükelleflerinin vergisini eksiksiz ödediğine ve harcamalara katkı sağladığına inanırsa vergi uyumu konusunda istekli olacaktır. Aksi takdirde vergileme sisteminin adaletsiz olduğunu, toplumda bazı kesimlere daha ağır vergiler yüklendiğini düşünerek vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi yöntemlere başvurarak tepkisini ifade etmeye çalışmaktadır. Bu nedenle vergilemede adaletin sağlanması vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması açısından oldukça önemlidir.

3.1.4.5. Mükelleflerin Kamu Harcama Algısı

Mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında, aldıkları kamu hizmetlerinin miktar ve kalitesi önemlidir. Mükellef ödenen vergiler karşılığında alınan kamu hizmetlerini yetersiz olarak kabul ederse vergilerin devlet tarafından etkin bir şekilde kullanılmadığını düşünerek vergilere karşı tepki göstermeye başlar⁸¹. Aynı zamanda kayıt dışı ekonominin yüksekliği devletin gelir kaynaklarında azalmaya yol açmakta, kamu mallarının kalite ve miktarındaki düşüş yaratmakta ve bu düşüş de mükelleflerin kamu mallarından olan beklentilerini olumsuz etkileyerek, vergiye uyum davranışında bozulmalara yol açmaktadır⁸².

Kamuya duyulan güven meselesi de önemli bir konudur. Toplumda etnik ayrışma bulunuyor ise, farklı çıkar grupları kamu ekonomisi üzerinde etkin olmaya çalışıyor ise bu durum kamu mallarının finansmanı açısından vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir⁸³. Sonuç olarak toplumdaki kamu harcamalarının etkin ve verimli

⁸¹ David Dreyer Lassen, "Ethnic Divisions, Trust and the Size of the Informal Sector", *Journal of Economic Behavior & Organization*, 63, (2007), s. 427.; <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0167268106000941>. (12.03.2020).

⁸² Torgler a.g.m., s.299.

⁸³ Mwangi S. Kimenyi, "Ethnicity, Governance And The Provision of Public Goods", *Journal of African Economies*, 15, (2006), s.78.; <https://doi.org/10.1093/jae/ejk006>. (10.02.2019).

kullanıldığı algısı mükellefin vergiye uyumunu arttırmaktadır. Ancak vergilerin borç finansmanında kullanılması, kamu hizmetlerinin aksatılması vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilemektedir⁸⁴.

3.1.4.6. Sık Uygulanan Vergi Afları

Vergi hukukunda affa dair yasaların ortaya çıkışı oldukça eskiye dayanmaktadır. Örneğin, Türk hukukunda vergi affı konusunda bilinen ilk düzenleme 1906 yılında yapılmıştır. Sonraki yıllarda da Türk vergi sisteminde vergi afları artarak devam etmiş ve kurumsal bir niteliğe dönüşmüştür. Vergi affı uygulaması biçimsel ve parasal vergi ödevlerini kanuni süreler içinde yerine getirmeyen vergi yükümlülerine ve vergi sorumlularına vergi ödevlerini daha sonra yerine getirme imkânı sağlamaktadır⁸⁵.

Sık sık uygulanan vergi afları da vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan bir durum olmakta ve Türk Vergi Sistemi'nde vergi afları vergi ödememeyi adeta meşrulaştırmaktadır. Özellikle 1980 sonrasındaki dışa açılma süreci, uluslararası rekabet koşulları altında muafiyet ve istisnalar artmış muafiyet ve istisnalardaki bu artışlar sıklıkla uygulanan vergi aflarıyla da birleşince, vergisini ödeyen dürüst mükelleflerde haksızlığa uğratıldıklarına dair bir düşünce oluşmuştur⁸⁶.

Hükümetlerin çoğu, vergi aflarını daha sık uygulayarak mali programlarının bir parçası haline getirmektedirler. Buradaki hedefleri, kısa vadede vergi gelirlerinde bir artış sağlamaya yöneliktir. Ancak bu uygulamaların uzun vadede vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisinin olduğuna ilişkin deneysel bir araştırma yapılmamıştır. Vergi affı yanlısı olanların görüşlerine göre aflar, vergilerini ödemeyen, beyannamelerini vermeyen mükelleflerin aflardan yararlanarak sisteme dâhil olabilecekleri ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinde artışla birlikte vergi uyumuna da katkı sağlayacakları yönündedir. Kendilerine yüklenen görevleri yerine getirmeyenler af uygulamasıyla, kendi istekleriyle toplumun kınamasına maruz kalmadan vergi sistemine yeniden

⁸⁴ Ali Çelikkaya, Hüseyin Gürbüz “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat İşletme Finans İnceleme-Araştırma Dergisi*, S.21 (247), (2006). s.130.

⁸⁵ Recai Dönmez, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557, İİBF Yayınları No:92, Eskişehir 1992, ss.14-17.

⁸⁶ Gülay Akgül Yılmaz, “Kayıt Dışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, *Uludağ Üniversitesi Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya*, s.21.

katılabileceklerdir⁸⁷. Af karşıtı olanlar ise vergi aflarının dürüst vergi mükellefleri aleyhine vergi hilesi yapan, vergi kaçırın, vergisini zamanında ödemeyenler için haksız vergi indirimine yol açtığı görüşünde birleşmektedirler⁸⁸

3.1.5. Vergi Kaçakçılığının Vergi Boşluğuna Etkisi

Devletler, asli görevlerinden biri topluma hizmet sunmaktır. Bu görevleri zamanında yerine getirebilmesi için gelire ihtiyaç duymaktadır. Dolayısıyla devlet, en önemli gelir kaynağı olan vergileri zamanında ve eksiksiz toplamak zorundadır. Vergi gelirlerinin hem kamu harcamalarının finansmanında kullanılması, hem de sosyal ve ekonomik amaçlarla politika aracı olarak kullanılması sebebiyle artan önemi, bütçe gelirleri içindeki payının artmasına sebep olmaktadır. Vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki paylarını gösteren Tablo 3 verileri incelendiğinde 2005 yılı ve sonrasında genel bütçe gelirlerinin yaklaşık % 84 ile % 89'luk oranlar arasında değiştiğini, kalan kısmının ise vergi dışı gelirler, özel gelirler ve fonlar gibi kaynaklardan sağlandığı anlaşılmaktadır.

Tablo 3: Türkiye’de 2005-2020 Yılları Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	VGR/ Bütçe	Yıllar	VGR/ Bütçe	Yıllar	VGR/ Bütçe	Yıllar	VGR/Bütçe
2005	80	2006	83	2007	84	2008	84
2009	84	2010	86	2011	89	2012	87
2013	88	2014	87	2015	89	2016	87
2017	89	2018	87	2019	82	2020	85

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm. (05.02..2021).

Ülkedeki vergi kayıp ve kaçaklarının varlığı kamu hizmetlerinin sunumu için gerekli finansman kaynaklarını azaltmaktadır. Bu yüzden ülkede vergi kayıp ve kaçaklarının yüksekliği, vergi gelirlerini azaltıcı ve dolayısıyla toplum refahını

⁸⁷ Hari Sharan Luitel, Russell S. Sobel, “The Revenue Impact Of Repeated Tax Amnesties”, *Public Budgeting & Finance*, (2007), s.20.; DOI: 10.1111 / j.1540-5850.2007.00881.x. (12.05.2020).

⁸⁸ James Alm, William Beck, “Tax Amnesties And Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis”, *National Tax Journal*, Vol. 46, No.1, (1993), s.54.

azalmasına neden olmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde bile vergi kayıplarına rastlanabilir. Bu durumda devlete düşen görev vergi kayıp ve kaçaklarını mümkün olan en düşük seviyeye indirmek olmaktadır. Türk vergi sisteminde vergi gelirlerinin toplanmasında genellikle beyan usulü kullanılmakta olup mükellefler ödeyecekleri vergi miktarlarını kendileri tespit etmektedirler. Ancak bu tespitler her zaman gerçeği yansıtmamaktadır. Mükelleflerin beyan ettikleri ve ödedikleri vergi miktarlarının doğruluğunu vergi denetim elemanlarının yapacağı denetimler ile tespit etmek mümkündür. Vergi incelemesi devletin temel haklarından biri olmakla birlikte hem devlete maliyet yüklemekte hem de mükellef-devlet arasındaki güven duygusunu zedeleyici etki yaratması da kaçınılmazdır.

Alm ve diğerlerine⁸⁹ göre denetim oranları azaldıkça mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri artmaktadır. Ancak denetimin oransal olarak yüksek ya da düşük olmasından çok yapılan denetimin etkin olması çok daha önemlidir. Nitekim, literatürde vergi denetimindeki başarısı tüm ülkelere örnek gösterilen gelişmiş ülke statüsünde yer alan ABD’de dahi denetim oranları % 2-3 civarındadır.

Denetim oranlarının artırılması tek başına etkinliğin sağlamakta yeterli olamayabilir, çünkü sistem bir bütün olarak etkinleştirilmeden sadece inceleme sayısını artırmak incelemeye ayrılan sürenin kısılması, hazırlanan raporların yüzeysel ve gerçeklikten uzak olması gibi sonuçlar doğurarak niteliksiz denetimlerin yargıdan dönmesi ile sonuçlanabilmektedir⁹⁰.

Vergi kaçakçılığı, suç teşkil edecek şekilde işlemler yapılmasıdır. Vergi kaçırmanın cezai yaptırımı olmasına rağmen özellikle son yıllarda Türkiye için tespit edilen vergi kaçırma oranları oldukça yüksektir. Vergi kaçakçılığının boyutunun en önemli göstergelerinden birisi vergi boşluğudur. Vergi boşluğu, mükelleflerin gerçekte ödemeleri gereken vergi miktarı ile beyan ederek ödedikleri vergi miktarları arasındaki farktır⁹¹. Tablo 4’de Türkiye’nin de yer aldığı ve diğer bazı OECD ülkelerinde 1999-2010 yılları arasında vergi kaçaklarının GSYH oranları verilmiştir.

⁸⁹ James Alm, Calvin Blackwell, Michael McKee “Audit Selection And Firm Compliance With A Broad-Based Sales Tax”, *National Tax Journal*, Cilt 57, Sayı 2, (2004), ss. 209–227.

⁹⁰ Furkan Beşel, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, S.107, Ekim-Aralık 2017, s.86.

⁹¹ James Andreoni, Brian Erard, Jonathan Feinstein, “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature*, 36(2), 1998, s.819.

Tablo 4: Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Kaçağının GSYH'ye Oranı

Ülkeler	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Ort.
ABD	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Almanya	1.3	1.2	1.2	1.2	1.3	1.2	1.2	1.1	1.0	0.9	0.9	1.0	1.1
Avusturya	0.9	0.8	0.8	0.9	0.9	0.9	0.8	0.8	0.7	0.7	0.7	0.8	0.8
Bulgaristan	4.6	4.3	4.3	4.3	4.4	4.2	4.0	3.7	3.5	3.3	3.0	3.3	3.9
Fransa	1.3	1.2	1.1	1.2	1.2	1.1	1.1	1.1	1.1	0.9	0.9	1.0	1.1
İngiltere	1.3	1.2	1.2	1.2	1.3	1.2	1.2	1.1	1.1	1.0	1.0	1.0	1.1
İsviçre	0.9	0.8	0.8	0.8	0.9	0.8	0.8	0.8	0.7	0.6	0.6	0.7	0.8
Kanada	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.8	0.8	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8
Kıbrıs	3.5	3.2	3.1	3.2	3.3	3.2	3.1	2.9	2.8	2.6	2.4	2.5	3.0
Macaristan	2.9	2.7	2.7	2.7	2.8	2.7	2.6	2.4	2.3	2.1	2.0	2.2	2.5
Malta	3.6	3.4	3.3	3.4	3.5	3.5	3.4	3.2	3.0	2.8	2.6	3.0	3.2
Meksika	4.3	4.0	3.9	4.1	4.2	4.0	3.9	3.6	3.4	3.2	3.1	3.4	3.8
Norveç	2.0	1.9	1.8	1.9	1.9	1.8	1.8	1.7	1.6	1.4	1.4	1.6	1.7
Polonya	2.5	2.4	2.4	2.4	2.5	2.4	2.3	2.2	2.0	1.8	1.7	1.8	2.2
Portekiz	2.3	2.1	2.1	2.2	2.2	2.2	2.2	2.0	1.9	1.7	1.6	1.8	2.0
Romanya	2.8	2.6	2.5	2.6	2.6	2.5	2.4	2.2	2.1	2.0	1.8	2.1	2.4
Türkiye	3.4	3.1	3.2	3.2	3.2	3.1	2.9	2.7	2.5	2.3	2.3	2.5	2.9
Yunanistan	2.0	2.0	1.9	1.9	1.9	1.9	1.8	1.7	1.6	1.5	1.4	1.5	1.8
Ortalama	2.0	1.9	1.9	1.9	2.0	1.9	1.8	1.7	1.6	1.5	1.4	1.5	1.8

Kaynak: A.Buehn ve F. Schneider, "Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What Do We (not) Know?", Journal of Economics and Political Economy, Volume 3, Issue 1, Mart 2016, s.7

Tablo 4'e göre OECD ülkelerinde vergi kaçaklarının GSYH içindeki oranı 1999-2010 dönemi içerisinde ortalama % 1.8 olarak hesaplanmıştır. Bu oranın 1999 yılında % 2.0 iken 2010 yılında % 1.5 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi kaçığının en yüksek olduğu ülkeler Bulgaristan, Meksika, Malta ve Kıbrıs olurken en düşük olduğu ülkeler ABD, İsviçre, Kanada ve Avusturya olarak tespit edilmiştir. Türkiye vergi

kaçakları bakımından OECD ülkeleri içerisinde % 2.9 oranla 5.sırada yer almaktadır. Bu oran ortalamaya göre oldukça yüksektir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğu ülkelerde vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi uyumu düşük olmakla birlikte mükellefler vergiyi haklı bir mücadele olarak görmemekte ve çeşitli yöntemlerle kayıtdışı yollara başvurmayı tercih etmektedirler. Dolayısıyla söz konusu ülkelerde kayıtdışı ekonominin oranı da oldukça yüksektir. Öte yandan kayıtdışı ekonomi ve kayıtdışı istihdamın düşük, güçlü ekonomik yapıya sahip ve kişi başına düşen gelirin yüksek olduğu gelişmiş ülkelerde vergi kaçaklarının daha düşük olduğunu söylemek mümkündür. Hem vergi kaçakçılığının boyutu hem de vergi boşluğunun boyutu hakkında bilgi vermektedir. Bir ekonomide kayıt dışı faaliyetler, vergi kaçakçılığına yol açan uygulamalar ne kadar yüksek ise vergi boşluğunun da o kadar fazla olduğunu söylemek mümkündür. Aynı şekilde vergiden kaçınma olarak ifade ettiğimiz vergi muafiyet ve istisnaları, vergi harcamaları gibi uygulamaların yaygınlığı da vergi boşluğu üzerinde büyük bir etkiye sahiptir.

Gelişmiş ekonomilerde bile bir miktar vergi boşluğuna rastlanabilir. Ancak vergilerin devletin asli gelir kaynağı olduğu düşünülürken vergi boşluğunun bir sınırının olması gerektiği kaçınılmaz bir gerçektir. Kabul edilebilir vergi boşluğu ülkeden ülkeye, ekonomiden ekonomiye ya da dönemden döneme farklılık göstermekle birlikte sınırının belirlenmesi de yine devletin kontrolünde olmalıdır. Bu sebeple kayıtdışı ekonomi, vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için etkin bir denetim mekanizması geliştirmesi ve yönetilmesi vergi boşluğunun miktarı üzerinde düzenleyici bir etkiye sahip olacaktır. Nitekim, uzun yıllardır Türkiye ve diğer Dünya ülkelerinde kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığı ve bunlarla mücadele edebilmek için çalışmalar devam etmektedir. Söz konusu çalışmalarda başarı düzeyi arttıkça vergi boşluğunun azaltılması da mümkün olacaktır.

Benzer şekilde vergiden kaçınma yöntemleri ile olarak ifade ettiğimiz kolaylıkların ve kanun boşluklarının sunulmasının amacı ekonomiye kaynak sağlamak olmakla birlikte çoğu zaman amacından sapmaya yol açarak ciddi gelir kayıplarına yol açmaktadır. Bu da vergi boşluğunun arttıran bir etken olarak var olmaktadır. Dolayısıyla vergiden kaçınma uygulamalarının kullanımında kısıtlama getirilmesi ve denetimlerin sıklaştırılması vergi boşluğunun azaltılmasında etkili olacaktır.

3.2. VERGİDEN KAÇINMA

Yeni bir vergi yürürlüğe girdiğinde, mevcut vergilerin oranları, istisna ve muafiyetlerin kapsamında değişiklik yapıldığında mükellefler söz konusu yeni durumlara karşı olumlu ya da olumsuz tepkiler vermektedir. Nitekim vergiden kaçınma faaliyeti bu duruma örnek teşkil etmektedir⁹².

Vergiler çoğu işletme için en büyük gider kalemlerinden birini teşkil eden, net gelir miktarlarını ve vergi sonrası nakit akışını azaltan bir durumdur. Bireyler açısından bakıldığında da ise vergiler kişilerin harcanabilir gelir miktarını azaltmaktadır. Hem işletmeler hem de bireyler vergilendirme ile oluşan yükü azaltmak için vergiden kaçınma gibi yollara başvurabilmektedir. Yapılan faaliyetler vergiden kaçınmanın mutlaka yasadışı bir durum olduğu anlamına gelmemelidir⁹³. Vergiden kaçınma yasal ve cezai yaptırım olmayan bir davranış olmasından dolayı vergi suçu kapsamına girmemektedir. Ancak yüksek vergi oranları, kanun boşlukları, muafiyet ve istisnaların yaygın olarak kullanılması gibi nedenlerle vergiden kaçınmanın artması, kamu gelirlerini azaltarak vergi kayıplarının yaşanmasına neden olmaktadır. Vergi kayıplarının artması ise kamusal hizmetlerini optimum düzeyde sunulmasını engellemekte ve makro ekonomik hedeflerden uzaklaşılmasına neden olmaktadır⁹⁴.

3.2.1. Vergiden Kaçınma Kavramı

Murray, vergiden kaçınmayı, vergi kanununda yer alan yöntemleri kullanarak vergilerin yasal olarak en aza indirilmesi olarak tanımlamıştır. Öte yandan, vergi kaçakçılığı, vergi ödememe, gelir bildirmeme, kanunen kabul edilmeyen giderleri bildirme veya hesaplanan vergiyi ödememe gibi yasadışı bir uygulamadır. Bu durumu Murray, "*yasanın cehaleti bahane değil*" ifadesi ile açıklamaya çalışmıştır⁹⁵.

⁹² Öz Yalama ve Gümüş, a.g.m., s.78.

⁹³ Scott D. Dyreng, Michelle Hanlon, Edward L. Maydew, "Long-Run Corporate Tax Avoidance", *The Accounting Review*, Vol. 83 No. 1, (2008), ss.61-82.; https://www.researchgate.net/publication/228302496_Long-Run_Corporate_Tax_Avoidance. (09.03.2020).

⁹⁴ Özgür Emre Koç, "Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması", *Business and Economics Research Journal*, Vol.10, No.4, (2019), s.1020.

⁹⁵ Jean Murray, "What Is the Differences Between Tax Avoidance and Tax Evasion?", <https://www.thebalancesmb.com/taxavoidance-vs-evasion-397671>, (15.09.2019).; Dragos Gabriel Ion, "Tax Evasion vs. Tax Avoidance," Dimitrie Cantemir Christian University, *Knowledge Horizons-Economics*, S.11, No.2, (2019), ss.112-113.

Bu nedenle, vergiden kaçınmanın vergi kaçakçılığından temel farkı yasal bir işlem olarak kabul edilmesidir. Nitekim vergiden kaçınma, bir mükellefin hükümete ödenen tutarı azaltmak için kullanabileceği yasal bir önlemdir. Başka bir tanım ile vergiden kaçınma vergi mevzuatındaki hukuki boşlukları yakalama ve mükellefin daha az vergi ödemek için bunları kendi lehine döndürme vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeme çabası olarak ifade edilmektedir.

Comandaru ve diğerleri⁹⁶, vergiden kaçınma ile ilgili kullandığı ifadeler ise şöyledir: Gerçek ya da tüzel kişinin, mevzuattaki boşluklardan yararlanarak vergi ve katkı paylarının ödenmesinden kaçtığı bir uygulamadır. Vergiden kaçınma terimi yerine “*hoşgörülü vergi kaçakçılığı*” ifadesini kullanmayı tercih etmişlerdir. Çünkü devlet yetkilileri bunu biliyor ve buna izin veriyor, ancak aynı zamanda tüm vergi mükellefleri için adil, tutarlı, eksiksiz ve adil bir mali sistem oluşturarak finansal ve muhasebe mevzuatını değiştirerek ve iyileştirerek buna karşı mücadele etmektedirler. Dolayısıyla yapılan tüm işlemler devletin müsaade göstermesi sonucu ortaya çıktığı için bu kavramı kullanmayı tercih etmişlerdir. Freedman’a göre vergiden kaçınma vergi yükümlülüğünü azaltmak, ortadan kaldırmak veya ertelemek için yapılan tüm düzenlemelerdir⁹⁷.

Palan ve diğerlerine göre vergiden kaçınmanın temel olarak üç amacı vardır. Bu amaçlardan biri ya da hepsine ulaşabilmek için gerçekleştirilen eylemler vergiden kaçınma faaliyetleridir. Söz konusu amaçlar⁹⁸:

- Kanunlardaki hukuki boşlukları değerlendirerek daha az vergi ödeyebilmek,
- Kazancın elde edildiği ülke dışındaki bir başka ülkede vergisini ödeyebilmek,
- Kazancının vergisini olması gerekenden daha geç ödeyebilmek.

Örneğin, yükümlünün vergiye tabi faaliyetini terk etmesi, faaliyet alanını vergilendirilmeyen bölgelere kaydırması, vergiye tabi matrahını kanunlara uygun şekilde istisna sınırları içinde tutması gibi durumlarda vergiden kaçınma söz konusu olup, kanunlara aykırı bir hal olmadığından bir suç teşkil etmez ve herhangi bir yaptırım da söz konusu değildir.

⁹⁶ Comandaru ve diğerleri, a.g.m., s.128.

⁹⁷ Judith Freedman, “Defining Taxpayer Responsibility: In Support Of A General Anti Avoidance Principle. British”, *Tax Review*, 4, (2004), s.335.

⁹⁸ Ronen Palan, Richard Murphy, Christian Chavagneux, “Tax Havens: How Globalization Really Works,” Ithaca, NY: *Cornell University Press*, (2010).; <https://doi.org/10.1093/jeg/lbr008>. (15.09.2019).

3.2.2. Ulusal Vergiden Kaçınma Yöntemleri

Mükellefler vergiden kaçınmak için iki yönteme başvurabilmektedir.

- Vergiyi doğuran olaya sebep olmayarak vergiden kaçınma
- Kanun boşluklarından yararlanarak kaçınma

Vergiyi Doğuran Olaya Sebep Olmayarak Kaçınma: Bu durumda yükümlü vergiyi doğuran olayla hiç ilişki içine girmez ve dolayısıyla vergide ödemez. Vergiden kaçınma üzerine vergi konulan bir malı tüketmekten vazgeçilmesi, yatırım yapmaktan vazgeçilmesi, gelir elde etmekten vazgeçilmesi, araç satın almaktan vazgeçmesi şeklinde ortaya çıkabilir. Örneğin, Emlak vergisi ödememek için, ev satın alma yerine kirada oturmayı tercih etmek. Katma Değer Vergisi ödememek için KDV'ye konu olan malı tüketmekten ya da hizmetten faydalanmaktan vazgeçilmesi ya da Motorlu Taşıtlar Vergisi ödememek için araç satın alınmaması toplu taşıma araçlarının tercih edilmesi gibi.

Kanun Boşluklarından Yararlanarak Kaçınma: Yükümlüler, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından, vergi konusu ile ilişki kurmamaktadır. Ancak bu ilişki, vergi kanunları hazırlanırken, kanundan kaynaklanan boşlukların bulunması ya da kanun metinlerine farklı anlam verilmesi olarak gerçekleştirilmektedir. Bu durumlar vergi tasarrufu, vergi harcamaları gibi değişik şekillerde ortaya çıkmaktadır.

Ulusal vergiden kaçınma yöntemleri vergi tasarrufu, vergi harcamaları, vergi tatili ve vergi arbitrajından oluşmaktadır.

3.2.2.1. Vergi Harcamaları

Vergi harcaması kavramı ilk kez Stanley S. Surrey'in çalışmaları ile literatüre dâhil olmuştur. Surrey, Amerikan Hazine Sekreterliği, Vergi Politikası Sekreteri görevini yaptığı sırada Amerikan vergi sisteminde var olan vergi kolaylıkları ve vergi teşviklerinin bir bütçe haline dönüştürülmesi ve “vergi harcaması bütçesi” ismi altında toplaması görevini üstlenmiştir. 1967 yılında başlatılan çalışmaların 1974 yılı itibariyle düzenli olarak Kongre'ye sunulmasına karar verilmiştir⁹⁹.

⁹⁹ Coşkun Can Aktan (b), Mali Ayrımcılık, 1.b., Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s.44.

Surrey vergi harcaması kavramını 1973 yılındaki bir çalışmasında şu şekilde tanımlamıştır¹⁰⁰.

“Vergi harcaması, vergi sistemimizdeki mevcut olan vergi teşviklerinin ya da vergi sübvansiyonlarının bir envanteridir.”

Surrey 1985 yılında yayımladığı başka bir kitabında ise vergi harcamasını şu şekilde tanımlamıştır¹⁰¹.

“Vergi harcamaları; normal vergi yapısından ayrılan ve belirli kişiler, gruplar, sektörler ya da faaliyetlere özel yarar sağlamak amacıyla uygulanan sistemdir. İstisnalar, muafiyetler, indirimler, vergi ertelemeleri, özel vergi oranları gibi pek çok farklı şekillerde uygulanabilirler. Hangi şekilde olursa olsun, normatif vergi yapısından uzaklaşma anlamına gelen vergi harcamaları; ... belirli grupların ve faaliyetlerin desteklenmesi anlamına gelir.”

Kavramı ilk kullanan S.Surrey’in ifade ettiği üzere istisnalar, muafiyetler, indirimler, vergi ertelemeleri, özel vergi oranları gibi pek çok farklı şekillerde uygulanan vergi harcamaları; normal vergi yapısından ayrılan ve belirli kişiler, gruplar, sektörler veya faaliyetlere özel fayda sağlamak için uygulanan sistemdir. Aynı zamanda vergi harcaması vergi sisteminde mevcut olan vergi teşviklerinin ya da vergi sübvansiyonlarını ifade etmektedir.

Heller ve Kaufman’a göre vergi harcamaları, çeşitli vergilerden kısmi veya tam istisna ve yatırımlar için özel indirim ya da hızlandırılmış amortisman gibi uygulamaları içermektedir. Zee ve Diğ., ise vergi harcamalarını özel veya ayrıcalıklı vergi hükümlerine tabi olmayan yatırım projelerine uygulanan yasal ve daha elverişli vergisel uygulamalar olarak tanımlanmaktadır¹⁰².

Dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını çekmek amacıyla KV oranının yarı yarıya azaltılması bir vergi harcaması değildir; ancak, yabancı sermaye yatırımlarından elde edilen kârların yasal KV oranının yarısına tabi tutulması bir vergi harcamasıdır. Vergi harcamalarının uygulanmasının birçok nedeni bulunmaktadır. Bunlardan bazıları:

¹⁰⁰ Stanley S. Surrey, Pathways To Tax Reform: The Concept Of Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1973, s.7.

¹⁰¹ Paul R. McDaniel ve Stanley S. Surrey, Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1985, s.3.

¹⁰² Jack Heller, Kenneth M. Kaufman, “Framing, Gender And Tax Compliance”, *Journal of Economic Psychology*, 24, (2003). ; H. Zee Howell, Janet G. Stotsky, Eduardo Ley, “Tax Incentives For Business Investment: A Primer For Policy Makers İn Developing Countries”, *World Development*, 30(9), (2002).; akt. Filiz Giray, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamalar*, 3.Baskı, Bursa: Ekin Basım, 2016, s.27.

- Yatırımları cazip hale getirmek,
- Dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını yurtiçine çekmek,
- Yeni istihdam olanakları yaratarak işsizliğin azaltmak,
- Belirli ekonomik sektörlerin veya faaliyet türlerini desteklemek,
- Bölgelerarası ekonomik, kalkınma farklılıklarının azaltılması.

Ancak vergi harcamalarının uygulamaya konulması farklı maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır¹⁰³:

- Teşvik sağlanan ve sağlanmayan yatırımlar arasındaki sapma maliyetleri,
- Vergilerin toplanmasından vazgeçilmesi nedeniyle oluşan gelen gelir kaybı,
- Vergi teşviklerini uygulamak için gerekli olan idari kaynakların oluşturduğu maliyetler,
- Vergi teşvik mevzuatının kötüye kullanılması nedeniyle ortaya çıkan sosyal maliyetler.

Vergi harcamaları uygulamasının başarılı olabilmesi söz konusu maliyetlerin sıfır ya da minimum ölçüde olmasına bağlıdır. Bu maliyetler ne kadar az olursa ilgili vergi harcamaları, o ölçüde maliyet etkinliğini sağlamış olmaktadır.

Türk vergi sisteminde kullanılan istisna ve muafiyet uygulamaları vergi kaybına yol açan önemli faktörlerden birisidir. Bu uygulamalar ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla yaygın şekilde kullanılmaktadır. İstisna ve muafiyetlerin yoğun uygulanması vergi tabanını daraltılmasına yol açmakta olup kamu gelirlerini azaltıcı etkiye sahiptir. Vergi istisna ve muafiyetleri eşit gelire eşit vergi ilkesini bozup, yüksek gelir dilimindeki yükümlülere yapılacak riskli yatırımları düşürmeleri nedeniyle hazine, vergi uzmanları ve devlet için yüksek maliyetlere neden olduğunu düşünen yazarlar tarafından eleştirilmektedir¹⁰⁴.

Emil vd 'e göre, özellikle 1984-1995 döneminde Türkiye istisna, muafiyet ve teşvikler nedeniyle önemli vergi kayıpları ile karşı karşıya kalmıştır. Öte yandan, istisna ve muafiyetlerin yoğun bir şekilde uygulama alanı bulması vergide genellik ilkesinden sapılmasına da yol açmıştır. İstisna ve muafiyetlerin aşırı kullanımı sistemi basit

¹⁰³ Ahmet Tekin, "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16, (Aralık 2006), ss. 301-317.

¹⁰⁴ Giray, a.g.e., s.80.

olmaktan uzaklaştırıp daha karmaşık hale getirdiği gibi, hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin vergisel işlemlerde karşılaştıkları yükü arttırmaktadır¹⁰⁵.

3.2.2.1.1. Vergi İstisnası

Vergide istisna, vergi kanunlarında vergilendirilmesi için hüküm bulunan bazı vergi konularının (mal, hizmet ya da işlem) aynı kanun veya diğer kanun hükümlerine göre tamamen veya kısmen, devamlı veya geçici olarak şarta bağlı veya bağlı olmaksızın vergi dışı bırakılmasıdır. Yani istisna objektif vergi yükümlülüğünü kaldıran hükümlerden oluşmaktadır.

Vergilemede genellik kuralına göre, herkesin ayırım gözetilmeksizin vergi ödemesi gerekir. Fakat bazı ekonomik, sosyal, siyasal veya teknik nedenlerden dolayı vergi konusunda bazı kısıtlamalar yapmak gerekebilir. Yani verginin konusunu daraltan bazı kurallar getirilebilir¹⁰⁶. KDV ihracat istisnası, ithalat istisnası ve ürün senetleri istisnası, Veraset ve intikal vergisinde eşya istisnası, piyango ve ikramiyelerin bir kısmı ile milli piyango ikramiyesi, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'de uygulanan engelli taşıt teslimlerinde uygulanan istisna, KV' de ise iştirak kazançları istisnası, sınai mülkiyet hakları istisnası örnek olarak verilebilir.

3.2.2.1.2. Vergi Muafiyeti

Vergi muafiyet, vergi kanunlarıyla belirli vergi mükellefi veya mükellef grubunun vergi dışı bırakılmasıdır. Mükelleflerden bazıları vergiyi doğuran olay ile bağlantı içine girseler bile kendileri ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerden dolayı geçici veya sürekli olarak, şarta bağlı veya şarta bağlı olmadan vergi dışına çıkartılabilirler¹⁰⁷. Yani vergi vermekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişiler, Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerden yararlanarak vergiden muaf olmaktadır.

Hemen hemen tüm vergi kanunlarında muafiyet hükmüne yer verilmiştir. Örneğin, yabancı diplomatların sahip oldukları motorlu taşıtlar için Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) dışında bırakılmaları muaflık nedeniyle mümkündür. Ticari faaliyeti, zirai faaliyeti ve serbest meslek kazancı, nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi

¹⁰⁵ Ferhat M. Emil, H. Hakan Yılmaz, Caroline Van Rijckeghem, "Kamu Borcu Nasıl Oluşturdu, Bu Noktaya Nasıl Gelindi? Turkish Debt 1990-2002: How Did We Get Here?", 1.b., İstanbul: TESEV Yayınları, 2005, s.12.; Savaşan ve Odabaş, a.g.m., ss. 1-28.

¹⁰⁶ Şenyüz ve diğerleri (a), a.g.e., s.85.

¹⁰⁷ Şenyüz ve diğerleri (a), a.g.e., s.89.

mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyete başlama tarihi itibariyle 29 yaşına doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin faaliyete başladıkları tarihten itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançların 75.000 TL'ye kadar olan kısmı GVK 20.maddeye göre gelir vergisinden muaftır¹⁰⁸.

3.2.2.1.3. Vergi İndirimi

Vergi indirimi uygulamada matrahtan indirim ve vergi oranı indirimi olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.

Vergi oranı indirimi, en yaygın ve tüm vergilerde uygulanabilen bir vergi teşvik türüdür. Vergi oranı indirimi, belirli gerçek ve/veya tüzel kişilerin yararına mevcut vergi tarifelerinden daha düşük, ayrı ve özel bir tarife (oran) uygulanmasıdır¹⁰⁹. Fiyatları düşürme, üretimi arttırma gibi ekonomik amaçlarla veya adil gelir dağılımı, mükellefin vergiye uyumunu sağlamak gibi sosyal amaçlarla uygulanmaktadır. Söz konusu indirimler genel oran indirimi şeklinde olabileceği gibi belirli mal ve hizmet ya da sektör gruplarına yönelik olabilmektedir. Genel vergi oranı indirimleri, ekonomik açıdan piyasalara canlılık sağlamayı amaçlarken, özel vergi indirimleri ise tüketimi arttırma veya adil vergi yükünü sağlamak amaçlarını gerçekleştirmeye yöneliktir. Örneğin, mobilya, beyaz eşya vb. sektörlerden alınan %18 olan KDV oranının %8'e indirilmesi, sinema biletleri üzerinden alınan %10 eğlence vergisinin sıfıra indirilmesi, mevduatlara uygulanan stopaj oranlarının %15 yerine %5, % 12 yerine %3, %10 yerine sıfıra indirilmesi.

Matrahtan indirim ise, vergi tarhiyatı aşamasında vergi matrahından belirli tutarlarda eksiltmeler yapılmasına izin verilmesidir. Örneğin, gelir vergisi kapsamında ticari, zirai ve serbest mesleki faaliyeti nedeniyle gelir elde eden vergiye uyumlu mükellefler için vergi indirimi uygulaması ihdas edilmiş olup belirli şartları yerine getiren mükelleflerin daha az vergi ödemelerine imkân sağlanmıştır. Söz konusu indirim yıllık gelir beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin % 5'i oranında hesaplanmaktadır¹¹⁰. Aynı zamanda gelir ve kurumlar vergisinde vergiye tabi gelirin tespiti aşamasında şirket ile ilgili ödenen zararlar, araştırma ve geliştirme harcamaları,

¹⁰⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu: Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası 6683 Sayılı Kanunun 1.maddesiyle değişen mükerrer 20.madde, Yürürlük Tarihi: 10.2.2016. 75.000 TL yürürlük tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

¹⁰⁹ Aktan (b), a.g.e., s.49.

¹¹⁰ Şenyüz ve diğerleri, a.g.e., s.147.

sponsorluk harcamaları, kurum tarafından yapılan bağış ve yardımlar, girişim sermayesi fonu gibi indirimlerde söz konusudur.

3.2.2.2. Vergi Tatili

Vergi tatili, belirli bir süre için verginin kaldırılması veya daha düşük vergi oranı, istisna ve muafiyetler şeklinde ayrıcalıkların uygulanmasıdır. Firmalara genellikle belli bir süre daha düşük vergi oranı verilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Yerli yatırımcılara da uygulanmakla birlikte daha çok yabancı yatırımların ülkeye çekilmesinde başvurulan bir vergisel teşvik aracıdır.

Gelişmekte olan ülkelerde yaygın olan bir vergi teşvik türüdür. Vergi tatilleri, vergi idaresinin yükünü hafifletmekte; nitelikli yatırımcıların karmaşık vergi kanunları ve düzenlemelerinin yanı sıra yolsuzlukların getirdiği yük ve bürokrasiden kurtularak yatırım yapmalarını kolaylaştırmakta ve nitelikli projelerde göreceli faktör (sermaye ve emek) yoğunlukları üzerinde yansız bir etki meydana getirmektedir.

3.2.2.3. Vergi Arbitraji

Vergi arbitraji, herhangi bir riske girmeksizin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanma yoluyla risksiz vergi avantajı sağlamak olarak tanımlanabilirken, aynı zamanda vergi arbitraji ile farklı vergi türleri veya farklı vergi oranlarından yararlanarak vergi avantajı elde etmek amaçlanmaktadır. Vergi arbitraji, vergi avantajı elde etmenin yollarından birisi olup, vergi uygulamalarının avantajlarından yararlanmayı içermektedir.

Vergi arbitrajında, vergi yükümlüsü farklı vergi uygulamaları ve farklı oranlardan daha az vergi yükü ortaya çıkartanı tercih ederek bu durumdan yararlanma yoluna gitmektedir. Örneğin, bir makineye sahip olup tüketim vergisi ödemek istemeyen firmanın bu makinesini bir firmaya satıp daha sonra ondan finansal kiralama yoluyla kiralayıp daha fazla gider yazmak vergi arbitraji örneğidir¹¹¹. Başka bir örnekte, bölgesel kalkınmanın sağlanabilmesi amacıyla yapılacak yatırımlar nedeniyle elde edilecek gelirin, farklı usullerle düşük oranda vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi vergi arbitrajına neden olmaktadır.

¹¹¹ Erdem vd, a.g.e., s.233.

3.2.3. Uluslararası Vergiden Kaçınma Yöntemleri

Küreselleşme sürecinin hızlanması ile birçok ülke dışa kapalı ekonomik yapıdan uzaklaşarak dışa açık ekonomik yapıya yönelmeye başlamışlardır. Bu sayede uluslararası ticaret hacmi geçmişe nazaran önemli bir artış göstermiştir. Ancak bu gelişmeler doğrultusunda vergilendirme alanında uluslararası yeni sorunlar da ortaya çıkmaya başlamıştır. Küreselleşme ile birlikte siyasi, ekonomik faaliyetlerin hızlanması ile birçok devletin sınırları fiilen ortadan kalkmıştır. Bu durum uluslararası ekonomik ve siyasi ilişkilere yeni bir boyut kazandırmış ve sermayenin, malların ve emeğin uluslararası dolaşımı hızlanmıştır. Dolayısıyla uluslararası ilişkilerde yeni rekabet alanları ortaya çıkmış ve ekonomi politikalarında yönlendirici etken olarak var olmuştur.

Ekonomi politikalarına vergi ve vergilendirme konusu da dâhil olduğu düşünüldüğünde bu durumdan etkilenmemesi mümkün değildir. Küreselleşme ile birlikte vergilendirmeye ilişkin yapılacak düzenlemeler ulusal boyuttan uzaklaşıp uluslararası bir boyut haline gelmiştir. Dolayısıyla günümüzde uluslararası sistemin dışında kalan ülkeler diğer ülkelerle rekabet edemez hale gelip ve ekonomik yönden geri kalmaya mahkûmdurlar. Sonuç olarak uluslararası rekabet, sadece siyasi, ekonomik alanlarda değil aynı zamanda vergilendirme alanında da kendini göstermiştir. Nitekim vergi rekabeti, vergi planlaması, transfer fiyatlandırması, vergi cenneti gibi kavramlar da bu gelişmeler doğrultusunda aktif olmaya başlamıştır.

3.2.3.1. Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti ilk defa, 1956 yılında Tiebout tarafından Amerika Birleşik Devletleri'nde eyaletler arasında uygulanan farklı vergi rejimleri nedeniyle gündeme gelmiştir¹¹².

Vergi rekabeti, bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için imkânlar sunma davranışdır¹¹³. Vergi rekabeti, teoride vergi oranlarının düşmesine neden olmaktadır.

¹¹² Charles M. Tiebout, "A Pure Theory of Local Expenditures", *Journal of Political Economy*, (1956), s.416.; ; <https://www.jstor.org/kararlı/1826343>.(12.10.2019).

¹¹³ Diane M. Ring, "One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage", *Boston College Law Review*, Vol.144, No 1, 2002, s.163.; akt. Semih Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s.53.

Tam rekabet koşullarında, vergi oranları sıfır noktasına kadar düşmekte ve vergi ödenmemektedir.

Geniş anlamda vergi rekabeti, “*vergilendirme yetkisine sahip olan devletin (merkezi yönetim, eyaletler ve yerel yönetimler) vergi politikalarının diğer devletler üzerinde oluşturduğu etkilerdir*” şeklinde tanımlanabilir¹¹⁴.

Vergi rekabeti tanımından yola çıkarak üç unsurundan bahsetmek mümkündür. Birincisi, birey ve işletmelerin uluslararası rekabet gücünü arttırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik uygulamalardır. İkincisi vergi rekabeti uluslararası rekabeti de kapsamaktadır. Üçüncüsü ise vergi rekabeti dolayısıyla elde edilecek vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşviklerle gerçekleştirilmesidir¹¹⁵.

Vergi rekabeti, devletlerin arasında olabileceği gibi, federal devletlerde federe devletler arasında vergilendirme yetkisine sahip yerel yönetimler arasında da olabilmektedir. Vergilendirme yetkisine sahip devletler veya yönetimler, vergi oranlarını azaltarak daha çok sermaye ve nitelikli iş gücünü kendi, bölgelerine veya ülkelerine çekmek istemektedirler. Asıl amaç daha fazla vergi geliri elde etmektir. Vergilerin düşürüldüğü ülkede veya bölgede hem firma hem de ülke ya da bölge bazında rekabet gücü artmaktadır¹¹⁶.

Ekonomileri yeniden şekillendiren küreselleşmenin getirdiği en önemli durumlardan birisi uluslararası alanda meydana gelen uluslararası vergi rekabetidir. Vergi rekabeti vergiler kullanılarak diğer ülkelerle rekabet yapmaktır. Verginin düşüklüğüne dayanan genel rekabetin devlet düzeyinde vergiler yoluyla gerçekleştirilen haksız rekabetin özel bir halidir. Devletler kendi ülkelerindeki işletmelerin rekabet gücünü arttırmak ve başka ülkelerdeki sermayeyi ve üretim faktörlerini kendi ülkesinin egemenlik sahasına çekmek için daha düşük vergileme çabası içine girmektedir. Sermaye gittiği bu ülkede daha az vergi yüküyle karşı karşıya kalması onun için bir cazibe alanı oluşturmaktadır. Yani, vergi rekabeti ülkelerin genel olarak vergisel yükümlülükleri azaltma çabası içine girerek uluslararası sermayeyi ve işletmeleri kendi ülkelerine çekmek konusunda yaptığı davranışların bütünüdür¹¹⁷.

¹¹⁴ Chris Edwards, Veronique de Rugb, “International Tax Competition: 21st-Century Restraints on Government”, *Policy Analysis*, No:431, April 12, (2002), s.3.; Pehlivan, Öz, a.g.e., s.125.

¹¹⁵ Pehlivan, Öz, a.g.e., ss. 126-127.

¹¹⁶ Osman Pehlivan, Ersan Öz, *Uluslararası Maliye ve Vergilendirme*, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Ekim 2019, s.125.

¹¹⁷ Erdem ve diğerleri, a.g.e., s.293.

Vergi rekabeti konusu, uygulanış şekline göre, yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti olarak ikiye ayrılmaktadır. Zararlı vergi rekabeti, belli bir ülke tarafından uygulanan vergi oranı diğerlerinin uyguladığı oranın çok altındaysa hiç vergiye tabi tutulmamasıdır. Devletin vergilendirme hakkını başka ülke aleyhine kötüye kullanması şeklinde de ifade edilebilir. Zararlı vergi rekabetiyle ülke bir taraftan kendi ülkesinden vergi tabanını genişletirken diğer ülkelerde önemli vergi erozyonuna sebep olmaktadır. Nitekim bu durum bazı ülkeler açısından avantaj olurken bazıları açısından ciddi gelir kayıplarına neden olmaktadır. Zararlı vergi rekabetinin artması, firmaların ve finansman kararlarını etkilemesi yanında vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına yol açarak devletlerin vergi kaybına neden olmaktadır. Ayrıca, vergi cennetlerinin doğmasına veya mevcutlarının sayısının artmasına neden olduğu da bir gerçektir. Örneğin vergi rekabetinin zararlarını inceleyen Joel Slemrod¹¹⁸, vergi rekabetini “*yıkıcı vergi korumacılığı*” olarak isimlendirmiş ve vergi cennetlerinin kazançlarının diğer ülkelerin zararlarına eşit ya da daha düşük olduğuna dikkat çekmektedir.

Yararlı vergi rekabetinden söz edebilmek için ise şu kriterlerin olması gerekmektedir¹¹⁹;

- Nitelikli işgücü ve sermaye açısından ülkeyi cazip hale getirmeli,
- Ulusal tasarrufları arttırarak büyümeyi teşvik etmeli,
- Ulusal ve uluslararası yatırımcılar arasındaki etkileşimi sağlamalı ve yapıcı rekabeti arttırmalı,
- Vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmalı,
- Vergileme maliyetlerini arttırmamalı,
- Ekonomik faaliyetleri, büyüme ve kalkınmayı teşvik etmeli,
- Ulus devletlerin vergilendirme yetkisini kötüye kullanmalarını engellemeli ve ulusal ekonomi üzerinde olumlu etkiler ortaya çıkartmalıdır.

¹¹⁸ Joal B. Slemrod, “Free Trade Taxation and Protectionist Taxation”, *International Tax and Public Finance*, Vol:2, No:3, (1995), s.s. 471-489.: DOI: 10.1007 / BF00872778. (15.09.2019)., akt. Ersan Öz, Sevinç Yaraşır, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti” İçinde Yeni Maliye-Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, *Yeni Perspektifler*, (2012).;

¹¹⁹ Şen, Sağbaş, a.g.e., s.466.

3.2.3.2. Vergi Planlaması

Devletler bazen daha fazla vergi toplayabilmek amacıyla planlama yaparken vergi mükellefleri vergiye direnme yollarından birini kullanarak vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme amacıyla olabilirler. Vergi planlaması kavramı bu amaçla ortaya çıkmıştır¹²⁰.

Eroğlu'na göre vergi planlaması, bir takvim yılı içinde vergi avantajını mümkün olan en üst seviyede tutmak veya ödenecek vergiyi en aza indirmek için vergisini zamanında tahakkuk ettirip ödeyen mükellefler tarafından gerçekleştirilen, önceden ve geleceğe yönelik olarak öngörülen işlemler, araştırma çabaları, süreçler ve düzenlemeler olarak tanımlanmıştır¹²¹.

Vergi planlaması, kesintiler, imtiyazlar, muafiyetler, indirimler, istisnalar vb. en iyi şekilde kullanarak vergi yükümlülüğünü azaltmak için değerlendirici tarafından üstlenilen faaliyetlerdir¹²². Vergi planlaması, işletme üzerinde oluşacak, vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları en akılcı biçimde kullanarak vergi yükünü azaltma çabaları olarak tanımlanmaktadır. Günümüzde vergi planlaması; genellikle giderleri, vergi yüklerini azaltıcı, buna karşılık satış ve hasılatı arttırıcı yöntemlerdir. Vergi planlaması kanunun gerçek anlamına uygun yapıldığında yasal olmaktadır¹²³.

Vergi planlamasının ekonomik konjonktürlere uygun olarak yapılması etkinliği ve verimliliği artırıcı bir özelliğe sahiptir. İyi bir vergi planlamasının yapılması da iyi bir vergi sisteminin var olmasına bağlı olmaktadır. İyi bir vergi sisteminin sahip olması gereken özellikler ise şunlardır: Etkinlik, basitlik ve eşitlik. Bu özelliklerin varlığı vergi planlamasının daha verimli olarak uygulanmasına imkân kılmaktadır.

Vergi planlamasını mikro ve makro vergi planlaması olarak iki şekilde ifade edilebilir. Makro vergi planlaması, devletin kamu giderlerini karşılamak için en önemli finansman türü olan verginin maksimum hizmet sağlayacak şekilde uygulanması iken mikro vergi planlaması, mükellefin niteliğine göre ve vergilendirme yetki sınırına göre

¹²⁰ Fatih Saraçoğlu, Tek Şahıs İşletmesi Kurma ya da Şirketleşme Açısından Vergi Düzenlemelerinin Amaçları ve Etkileri, Vergi raporu Dergisi, S:96, Eylül 2017, s.96.

¹²¹ Onur Eroğlu, *Vergi Planlaması*, 1.b., Bursa: Ekin Kitapevi, 2014, s.4.

¹²² A. B. Armadasun ve S. O. Igbinsosa, Strategies For Effective Tax Planning, Franklin Business & Law Journal (2), 2011, s.53; akt. Hülya Kabakçı Karadeniz, Vergi Planlaması Teorisi: Tanımı, amacı ve Önemi (Vergi Planlaması Hangi Amaçla Yapılır?), Ed. Neslihan Çoşkun Karadağ, Vergi Planlaması, Ekin Basım, Aralık 2020, s.6.

¹²³ Edizdoğan ve diğerleri, a.g.e., ss. 226-227.

mikro vergi planlaması olarak ayırım yapılmaktadır. Mükellefin niteliğine göre bireysel ve işletmelerde, vergilendirme yetkisi sınırına göre ise ulusal ve uluslararası vergi planlaması olarak ayrılmaktadır¹²⁴.

3.2.3.3. *Transfer Fiyatlandırması (Transfer Pricing)*

Küreselleşme ile birlikte Dünya'daki ticaret hacminin artması, uluslararası ticaretin boyutunun artmasına ve uluslararası vergi hukuku alanına giren ekonomik faaliyetlerin de artmasına neden olmuştur. Söz konusu artış ülkeler açısından vergi politikalarında reform hareketliliğini zorunlu hale getirmiştir. Transfer fiyatlandırması uygulaması da bu noktadan hareketle ortaya çıkmıştır.

Transfer fiyatı, herhangi bir kar merkezine transferi halinde uygulanacak fiyattır. Transfer fiyatlandırması ise maksimum kar, minimum vergi ihtiyacına dayanarak amaç uygunluğunu ve ideal performansı değerlendirmek için bağlı kuruluş ya da birimler arasında aktarılan mamul, yarı mamul veya parçalarını fiyatlandırma stratejisidir¹²⁵.

Transfer fiyatlaması, bir işletmenin doğrudan ve ya dolaylı olarak kar paylaşımı itibariyle bağlantılı olduğu, aynı çıkar grubu içinde bulunduğu, alt, yan veya ana merkez firma ya da şubeleriyle, mal ve hizmet alım-satımı ile benzer işlemlerde uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır. Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, aynı amaçları olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hâkim olduğu şirketlerin, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır¹²⁶.

Uluslararası boyuttaki transfer fiyatlandırması Dünya'nın farklı bölgelerine yerleşmiş firmaların aralarında her türlü mal, hizmet, finansal ve maddi olmayan varlıkların akışını sağlamak için kullanılan yaygın bir modeldir¹²⁷. Etkin bir transfer fiyatlandırma politikasında güdülen amaç, işletmelerde karar organı olan yöneticilere

¹²⁴ Karadeniz, a.g.m., ss. 9-11.

¹²⁵ Susan Borkowski, "The Transfer Pricing Concerns of And Developing Countries", *The International Journal of Accounting*, Vol.32, No 3, (1997), p.321-336.; akt. Selami Güney, Ramazan Bozkurt, "Türkiye'de Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan (2011), s.150.

¹²⁶ Fatih Saraçoğlu, Ercan Kaya, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.216, Eylül (2006).

¹²⁷ Jamie Elliott, Clive Emmanuel, "International Transfer Pricing: Searching for Patterns" *European Management Journal*, Vol.18, No 2, (2000), ss. 216-222.;

<https://ideas.repec.org/a/eee/eurman/v18y2000i2p216-222.html>. (05.03.2020).

firma için uygun kararları vermesini sağlamak amacıyla transfer işlemi ile ilgili gerekli bilgileri verebilmektir¹²⁸.

Çok uluslu şirketler, kazançlarını düşük vergi yükü bulunan ülkelere aktarırken; ya yüksek vergi yüküne sahip ülkede faaliyet gösteren bağlı işletmeler düşük vergi yüküne sahip bulunan ülkede faaliyet gösteren işletmeden kredi almakta ve bunu finansman gideri gösterip kazanç transfer etmekte, ya da grup içi gerçekleştirdiği, daha çok entelektüel sermaye ve bilgi yoğun ana mallarını konu alan uluslararası ticaret yapmaktadır. Böylece çok uluslu şirketler grup içi ticarete belirledikleri transfer fiyatı ile dünya genelinde elde ettikleri kazançlar üzerindeki vergi yükünü azaltmayı amaçlamaktadır¹²⁹.

Transfer fiyatlandırmasının birçok nedeni bulunmaktadır. Ulusal şirketler açısından amaçlar performans değerlendirme, yöneticilerin motivasyonu, fiyatlandırma koşulları, pazar koşulları olarak ifade edilebilir.

Uluslararası firmalar açısından transfer fiyatlandırmasının amaçları ise¹³⁰;

- Kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak,
- Performans değerlendirmeleri ve karşılaştırmaları yapmak,
- Bölüm yöneticilerinin sorumlu oldukları bölümlerin karlılığını arttırmak için motivasyonu sağlamak,
- Vergi yükünü azaltmak.

Türkiye’de uygulanmakta olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını müessesesini düzenleyen 13’üncü maddesi;

“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve

¹²⁸ Sait Y. Kaygusuz, Şükrü Dokur, “Transfer Fiyatlandırma Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlandırma Modeli”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.19, S.2 ss. 407-425.

¹²⁹ Edizdoğan ve diğerleri, a.g.e., ss. 213-214.

¹³⁰ Orhan Çelik, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırma: Teorik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Nisan (2000), ss.101-110.

benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” şeklindedir.

İlişkili kişi kavramı işletmelerin kendi ortakları, işletmelerin veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya işletme ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya işletmeleri ifade etmektedir. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

3.2.3.4. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, yeni bir olgu olmamakla birlikte, özellikle 1980’li yıllardan sonra önemli bir artış göstermiştir. Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerle birlikte sermayenin rahatlıkla yer değiştirilebilir olması, vergi cennetlerini kullanarak vergiden kaçınmayı oldukça kolay hale getirmiştir.

Tarihsel süreç açısından bakıldığında vergi cennetleri kavramının ortaya çıkışı vergi kavramının ortaya çıkışı ile aynı döneme denk gelmektedir. Bu uygulamanın köklerini Antik Yunana ya da Vatikan’a kadar götürmek mümkündür. Antik Yunan’da tüccarlar ithal edilen mallara uygulanan % 2’lik ithal vergisinden kaçınmak için mallarını Atina’ya yakın adalarda stokladıkları ayrıca en eski Katolik Kilisesi Vatikan Şehrinin Papa ve Papalık Personeli için özel vergi cenneti olarak hizmet ettikleri bilinmektedir. Modern anlamda vergi cennetlerinin en eski uygulamasının ise İsviçre olduğu söylenebilir. İsviçre diğer bölgelerden kaçan sermaye için güvenli bir sığınma yeri olarak kabul edilmiştir. Aslında bu uygulamaların başlangıçta vergi için değil, sermaye için cennet özelliğinde olduğu düşünülmektedir¹³¹.

Küreselleşme ile birlikte, ulusal piyasaların entegrasyonu son yıllarda büyük ölçüde artmıştır. Sonuç olarak emek ve sermayenin serbest dolaşımı, üretim altyapısının düşük maliyetli yerlere kayması, ticaret üzerindeki engellerin kalkması, teknolojik gelişmeler vb. durumlar sayesinde uluslararası faaliyetler hız kazanmış ve değişen

¹³¹ Tun Nin Wu, “Tax Havens”, *The Georgia Washington University*, (1999), s.s.1-23.; akt. Öztürk, Ülger, a.g.m., s.239.

şartlar, çok uluslu işletmelerin faaliyetlerini, bireylerin gelirlerini sınır ötesine hareket ettirerek vergisel yükümlülükleri azaltma ya da tamamen kurtulma imkânlarını da arttırmıştır¹³².

Vergi cennetleriyle mücadele uzun yıllardır var olmasına rağmen henüz ortak bir tanımlama bulunmamaktadır¹³³. Ancak vergi cennetleri doğası gereği öznel kabul edilmektedir. Vergi cennetleri, çok düşük vergi oranlarına ve diğer vergi özelliklerine sahip olarak yabancı yatırımcıları cazip gelecek şekilde düzenlenen yerler, yatırımcılara vergiden kaçınmak için fırsatlar sağlayan düşük vergi oranlarının olduğu ülkeler ya da firmaların artan uluslararası rekabet şartlarında, işletmelere ve bireylere vergiden kaçınmak için çeşitli fırsatlar sunan bölgelerdir¹³⁴. Aynı zamanda Kurumlar Vergisi (KV) ve Gelir Vergisi (GV) oranlarının düşük olduğu, yabancı şirket ya da bireylere gelirlerini ana ülkedeki yüksek vergi oranlarından korumak için paravan şirket kurma olanağı sunan bölgeler olarak da ifade edilmektedir¹³⁵.

Yapılan açıklamalarla birlikte vergi cenneti, düşük vergi oranlarına ve vergi kolaylıklarına sahip, yabancı yatırımcılara yönelik düzenlenmiş, küreselleşme ile birlikte hem bireylere hem de işletmelere vergi yüklerini azaltmaya yönelik fırsatlar sunan özel yerlerdir¹³⁶.

Vergi cenneti terimi ile gerçek yatırım çekmeye çalışmayan ancak bunun yerine yumuşak vergi kanunlarını ve katı banka gizlilik esaslarını kullanarak yabancı sermayeyi arttırmak ve çekmek için vergi kaçakçılığını teşvik eden herhangi bir ülke kastedilmektedir¹³⁷.

¹³² Nagihan Birinci, “Vergi Cennetlerinin Global Düzeyde Neden Olduğu Vergi Kayıp ve Kaçağının Boyutu”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, C.9, S.24, (2018), s.70.

¹³³ Garry Tobin, Keith Walsh, “What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland Is Not a Tax Haven”, *The Economic and Social Review*, 44(3), (2013), s.401-424.; <https://www.esr.ie/article/view/78>. (12.12.2019).

¹³⁴ Birinci, a.g.m., ss.70-75.

¹³⁵ Morten Bennedsen, Stefan Zeume, “Corporate Tax Havens and Transparency”, *Ross School of Business Paper No. 1272*, (2015), s.1.<https://ssrn.com/abstract=2586318>, (20.10.2019).; akt. Birinci, a.g.m., s.73.

¹³⁶ Birinci, a.g.m. s.72.

¹³⁷ V. Addison Timothy, “Shooting Blanks: The War on Tax Havens”, *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Vol.16, I.3, Article 14, (2009), s.711.; akt. Serdar Öztürk, Özlem Ülger, “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçırma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.-S. 9(1), Ocak (2016), s.238.

OECD, 1998 yılında yayımladığı “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Global Bir Konu” adlı raporunda, bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için taşıması gereken kriterleri açıklamıştır¹³⁸:

- Çok düşük vergi oranlarının olması ya da hiç verginin olmaması
- Etkin bilgi alış verişi eksikliği
- Şeffaflığın olmaması
- Vergi mükellefleri için önemli ya da gerçek bir faaliyetin gerekli olmaması

OECD 2001 İlerleme Raporu’nda da bir yerin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için sıfır ya da düşük oranlı bir verginin uygulanmasının tek başına yeterli olmadığını, her yargı alanının doğrudan vergi koyma ya da koymama hak ve yetkisi ile uygun vergi oranını belirleme hakkına sahip olduğunu, dolayısıyla kriterlerin de dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir¹³⁹.

Zararlı vergi rekabetiyle ilgili OECD tarafından 1998 yılında hazırlanan raporda bu konudaki çalışmalar kapsamında vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerin bir listesi oluşturulmuştur¹⁴⁰. Bu kriterlere uyan ve yayımlanacak listede yer alması muhtemel ülke ya da rejimlerin OECD ile işbirliğine gitmeleri ve bunu kamuoyu önünde taahhüt etmeleri durumunda bu listede yer almamaları kararlaştırılmıştır.

Yatırımcılara büyük vergi kolaylıkları ve fırsatlar sağlayan vergi cennetlerini sayısı konusunda bir kesinlik yoktur, tanımlamayı yapan kurum ve dikkate alınan ölçütlere göre sayı değişkenlik göstermektedir. 2000 yılında yayımlanan OECD raporunda¹⁴¹ ile kamuoyuna açıklanan listede 32 ülke yer almaktadır. Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Mauritius teknik kriterler yönünden “vergi cenneti” tanımına girmekle birlikte listede yer almamışlardır. Listede yer alan Barbados, Maldivler ve Tonga ise sonraki değerlendirme de OECD tarafından listeden çıkarılmıştır.

¹³⁸ OECD, Tax Administration 1998, www.oecd.org, s.23.

¹³⁹ OECD, Tax Administration 2001, www.oecd.org, s.7.

¹⁴⁰ May Elsayyad, Kai A. Konrad, “Fighting Multiple Tax Havens”, *Journal of International Economics*, Cesifo Working Paper No. 3195 Category 1:Public Finance, September, (2010) ss.295-305.; <https://www.cesifo.org/en/publikationen/2010/working-paper/fighting-multiple-tax-havens>. (12.02.2020).

¹⁴¹ OECD, Towards Global Tax Cooperation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000), <http://www.oecd.org/tax/harmful/2090192.pdf> (Erişim Tarihi: 11.12.2019).

2009 yılında OECD, ülkelerin kendisiyle işbirliği yapıp yapmaması ve uluslararası vergi standartlarıyla ilgili düzenlemeleri kabul edip yürürlüğe koyup koymamasına göre üç farklı liste oluşturmuştur. Bunlar: Beyaz, Gri ve Kara Listelerdir¹⁴². Beyaz Liste, uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standardına uymayı kabul eden ve uyan ülkelerdir. Beyaz Liste, OECD tarafından Vergi Cenneti olarak kabul edilmeyen ülkeleri kapsamaktadır. 40 ülkenin bulunduğu Beyaz Liste, OECD kurallarına uymayı kabul edip bunu uygulamaya sokan ABD, İngiltere ve Türkiye gibi ülkelerden oluşmaktadır¹⁴³. Gri liste, uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standardına uymayı kabul eden ancak henüz büyük ölçüde uygulamayan ülkelerdir. Şeffaflık ve uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standardına uymayı kabul eden ancak henüz büyük ölçüde uygulanmayan ülkeler gri listede yer almaktadır¹⁴⁴. Uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standartlarını uygulayacağını taahhüt etmeyen yani işbirliği yapmayan ülkeler ve bölgeler ise Kara Listede yer almışlardır. Bu ülkeler Kosta Rika, Malezya, Filipinler ve Uruguay'dır. Ancak daha sonra baskılar sonucu bu dört ülke OECD'nin şeffaflık ülkeleri doğrultusunda işbirliği yapmayı kabul ederek Kara Listeden çıkarılmıştır¹⁴⁵.

3.2.4. Vergiden Kaçınmanın Vergi Boşluğuna Etkisi

Vergiden kaçınmaya yönelik faaliyetler vergi harcamaları, vergi tatili, vergi arbitrajı gibi ulusal yöntemler ile vergi rekabeti, vergi planlaması, vergi cennetleri ve transfer fiyatlandırması gibi uluslararası yöntemlerdir. Bu yöntemlerin bir kısmı devletin mükelleflere ekonomik ve sosyal amaçlarla sağlamış oldukları kolaylıklar olmakla birlikte bir kısmı da mükelleflerin vergiden kaçınma amacıyla kendi istekleri ile başvurdukları yöntemlerdir.

Vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimleri gibi vergi harcamaları devletin sosyal ve ekonomik amaçlarla yapmış olduğu uygulamalarıdır. Asıl amaç gelir dağılımında adaleti sağlayabilmektir. Ancak vergi harcamaların gelir dağılımında adaleti sağlamak için bir araç olarak kullanırken aynı zamanda vergilemede etkililik ilkesinin zarar görmemesi için ölçülü davranması gerekmektedir. Fakat uygulamada

¹⁴² Jane G. Gravelle, "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", *CRS Report for Congress, Congressional Research Service*, www.crs.gov, (Ocak 2015).

¹⁴³ Öztürk, Ülger, a.g.m., s.242.

¹⁴⁴ Öztürk, Ülger, a.g.m., s.242.

¹⁴⁵ Öztürk, Ülger, a.g.m., s.243.

adalet ve etkililik ilkeleri arasında genellikle çatışma yaşanmaktadır. Vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal amaçlar bakımından olumlu etkileri olsa da verimlilik ve etkinlik açısından ölçümünün zor olması, karmaşık yapıya sahip olması, gelir kaybı yaratması gibi olumsuz etkiler de ortaya çıkarmaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirlerinde neden olduğu kayıp, kaynak tahsisinde etkinlik ve verimlilik, bütçe dengesinin bozulması nedeniyle vergi yönetimini ve mali disiplini olumsuz etkilemektedir. Ancak vergi harcamaları mikro etkiler açısından doğrudan kullanılabilir geliri azaltmakta ve makroekonomik etkiler bakımından ise GSYH'nın dağılımını olumlu yönde etkileyeceği ve vergi adaletini sağlamadaki etkinliği açısından gerekli bir durum olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden ortaya çıkan gelir kaybı da hoş görülmektedir¹⁴⁶.

Uygulamada vergi harcamalarının getirilmesinin nedenleri şöyledir;

- Uygulanan vergi teşvikleri ile yatırımlarının artması, artan yatırımlardan elde edilecek kazancın vazgeçilen vergi gelirlerinden daha fazla olabileceğinin düşünülmesi,
- Kaynak dağılımında etkinliği sağlamada ve faydalı bazı mal ve hizmetlerin üretimini attırmada etkili bir vergi politikası aracı olarak görülmesi,
- Mükelleflerin refah seviyesinde artış yaratılarak tasarrufların ekonomiye aktarılması,
- Vazgeçilen vergi harcaması düşük gelirli bireyler lehine olacak, devletin vazgeçtiği vergi kadar gelirini artacağı ve bu şekilde gelir dağılımında iyileşmenin ve sosyal adaletin sağlanabileceğinin düşünülmesi,
- Uluslararası yatırımcıların ülkeye gelmesini teşvik ederek vergi rekabet gücünün arttırılmasına katkı sağlanacağı düşünülmesidir.

Vergi harcamalarının ekonomiye katkı sağlayacağı düşünülmeyle birlikte vergi boşluğu üzerindeki etkisi de oldukça önemlidir. Nitekim özellikle son yıllarda vergi harcamalarının oranı ve yaratmış olduğu gelir kaybı ciddi oranda artış göstermektedir. Vergi harcamalarının ciddi boyutlara ulaşması, kısa vadede vergi tabanını daraltarak toplam vergi matrahında azalma yaratmakta ve vergi erozyonuna neden olmaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının cazip hale gelmesi vergi mükelleflerini daha çok vergiden

¹⁴⁶ Adnan Gerçek ve Esra Uygun, "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Gelir Kaybı Açısından Değerlendirilmesi (2006-2020 Yılları)", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 2021, ss.29-42.

kaçınma eğilimlerine yönelmektedir. Vergi harcamalarının vergi gelirlerinde yarattığı boşluğun bütçe açıklarının büyümesine ve borçlanma, özelleştirme, enflasyon gibi ekonomik sorunlara neden olacağı bir gerçektir¹⁴⁷.

Ulusal vergiden kaçınma yöntemlerinden diğeri de vergi tatilidir. Belirli bir süre için verginin kaldırılması veya vergi harcamaları sağlanması şeklinde uygulanan vergi tatilinin de vergi boşluğu üzerinde etkisi vardır. Diğer uygulamalara göre belirli sürelerde uygulandığı düşünüldüğünde uygulandığı dönemlerde vergi boşluğuna sebep olmaktadır. Yerli ve yabancı yatırımcıları ülkeye çekmek amacıyla yapıldığı için yatırımlar sonucu elde edilecek gelirin daha fazla olması meydana gelen vergi boşluğunun ekonomide yaratacağı olumsuz etkiyi azaltmaktadır.

Vergi arbitrajı da vergiden kaçınma yöntemidir. Ancak vergi arbitrajı herhangi bir riske girmeden, vergi suçu işlemeden vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak risksiz vergi avantajı elde etme yollarından birisidir. Mükellefin vergisini azaltmak için kanun boşluklarını kullanarak elde edeceği avantajın devlete vergi kaybı olarak yansıtacağı ve vergi boşluğuna katkı sağlayacağı bir gerçektir.

Ülkelerin, bireylerin ve kurumların yatırım ve üretim kararlarını cezbetmeye ve üretim faktörlerini ve özellikle sermaye dolaşımını etkilemeye çalışması, uluslararası vergi rekabetine yol açmaktadır. Bu rekabet belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken söz konusu noktadan sonra yatırımcının ikamet ettiği ya da vatandaşı olduğu ülke vergi idaresine zarar verici etkileri ortaya çıkmaya başlamaktadır. Vergisel avantajlardan dolayı dolaşan bu sermaye akışı özellikle çıkış yaptığı ülkeler için zararlı boyutlara varabilmektedir¹⁴⁸. Bu durum zararlı vergi rekabeti kavramı olarak ifade edilmektedir. Zararlı vergi rekabeti, belli bir ülke tarafından uygulanan vergi oranı diğerlerinin uyguladığı oranın çok altında olması ya da hiç vergiye tabi tutulmamasıdır. Devletin vergilendirme hakkını başka ülke aleyhine kötüye kullanması şeklinde de ifade edilebilir. Zararlı vergi rekabetiyle ülke bir taraftan kendi ülkesinden vergi tabanını genişletirken diğer ülkelerde önemli vergi erozyonuna sebep olmaktadır. Nitekim bu durum bazı ülkeler açısından avantaj olurken bazıları açısından ciddi gelir kayıplarına neden olmaktadır. Zararlı vergi rekabetinin artması, firmaların ve finansman kararlarını etkilemesi yanında vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına yol açarak

¹⁴⁷ Gerçek ve Uygun, a.g.m., ss.39-41.

¹⁴⁸ Öz, a.g.e., s.57.

devletlerin vergi kaybına neden olmaktadır. Ayrıca, vergi cennetlerinin doğmasına veya mevcutlarının sayısının artmasına neden olduğu da bir gerçektir.

Uluslararası vergiden kaçınma yöntemlerinden biri de vergi planlamasıdır. Vergi planlaması işletmenin vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin vergi kanunlarının sağlamış olduğu hakları avantaja çevirme çabasıdır. Vergi planlaması genellikle giderleri, vergi yüklerini azaltıcı, buna karşılık satış ve hasılatı arttırıcı yasal yöntemlerdir. Ödenecek vergiyi en aza indirme çabası olduğu için vergi boşluğunun nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Ancak ekonomiye katkı sağlayan bir uygulama olarak kabul edildiği için azaltılmasına yönelik bir girişimde bulunulmamaktadır.

Uluslararası vergiden kaçınma yöntemlerinden biri de transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırması ile kar düzeyini en yükseğe çıkartıp ödenecek vergi seviyesini en aza indirmek için yapılan bağlı kuruluş ya da birimler arasında aktarılan mamul, yarı mamul veya parçalarını fiyatlandırma stratejisidir. Uluslararası boyuttaki transfer fiyatlandırması ise Dünya'nın farklı bölgelerine yerleşmiş firmaların kendi aralarında her türlü mal, hizmet, finansal ve maddi olmayan varlıkların akışını sağlamak için kullanılan bir modeldir.

Transfer fiyatlandırması ile çok uluslu şirketler, kazançlarını düşük vergi yükü bulunan ülkelere aktarmaktadır. İki yöntem kullanılmaktadır. Birincisi, yüksek vergi yüküne sahip ülkede faaliyet gösteren bağlı işletmeler düşük vergi yüküne sahip bulunan ülkede faaliyet gösteren işletmeden kredi almakta ve bunu finansman gideri gösterip kazanç transfer etmektedir. İkincisinde ise işletmeler grup içi gerçekleştirdiği, daha çok entelektüel sermaye ve bilgi yoğun ana mallarını konu alan uluslararası ticaret yapmaktadır. Bu iki yöntemi kullanarak çok uluslu şirketler grup içi ticarete belirledikleri transfer fiyatı ile dünya genelinde elde ettikleri kazançlar üzerindeki vergi yükünü azaltmayı amaçlamaktadır. Her şekilde vergi boşluğuna sebep olan önemli etkenlerdendir.

Uluslararası açıdan bakıldığında vergi cenneti ülkelerinde de vergi boşluğunun yaratılmasında büyük etkileri vardır. Nitekim vergi cennetleri, çok düşük vergi oranlarına ve vergiyle ilgili diğer bazı kolaylıklara sahip olarak yabancı yatırımcılara cazip gelecek şekilde düzenlenen ya da artan uluslararası rekabet şartlarında, işletmelere ve bireylere vergiden kaçınmak için çeşitli fırsatlar sunan özel bölgeler olarak

düşünülmektedir¹⁴⁹. Mükelleflere büyük imkânlar sunan dünyanın en büyük ekonomileri olarak kabul edilen vergi bölgeleri; İsviçre, Lüksemburg, Hong Kong, Cayman Adaları, Singapur, ABD, Lübnan, Almanya, Jersey veya Japonya gibi ülkelerin vergi kaçakçılığının öncü kolaylaştırıcıları olarak görülmesine neden olmaktadır¹⁵⁰. Özellikle 2008 yılında yaşanan kriz, vergi cennetlerinin hem ülke ekonomilerinde hem de gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sosyal bütünleşmesi üzerindeki etkilerinin artmasına neden olmuştur. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve sermayenin kaçışı, küresel bir sorun haline gelmiştir. Birçok çok uluslu kurum ve kuruluş yerleşik olmayanlar için çok düşük ya da sıfır vergi oranı, uluslararası hukuk kurallarına dâhil olmaması ve serbestleşme gibi avantajlardan istifade ederek vergiden kaçınma ve vergi kaçırmak için vergi cennetlerini kullanmaktadır¹⁵¹. Bu durum vergi matrahlarının aşınmasına yol açmakta ve dolayısıyla vergi boşluğunun oluşmasına sebep olmaktadır. *Bilici*¹⁵²'nin ifadesiyle, *vergi cennetleri, her ülkenin kendi vergi sistemlerini dilediğince kurma hak ve yetkisine sahip olma kuralına dayanarak var olmaktadır*. Bunun sonucunda ise, ülkeler karlarını düşük vergili ülkelere kaydırmasından dolayı hem gelir vergisinde hem de kurumlar vergisinde gelir kaybı yaşamaktadır¹⁵³.

Vergi cennetlerinde genellikle basit bir vergi sistemi kullanılmakta ve kamu hizmetleri daha çok dolaylı vergilerle finanse edilmektedir. Uluslararası finansal ve ekonomik sistem açısından bakıldığında vergi cenneti olan ülkelerin risk primini arttırdığı, vergi sisteminin işleyişini zayıflattığı, gelir dağılımındaki adaleti daha çok bozduğu, kaynak tahsisinde etkinliği azalttığı, vergi suçlarını teşvik ettiği ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyümeye zarar verdiği düşüncesi ile eleştirilere maruz kalmaktadır. Vergi cenneti olan ülkelerin ve haksız vergi rekabetinin, ülkelerin vergi politikası üzerindeki egemenliklerini kaybetmelerine neden olduğu ileri sürülmektedir.

¹⁴⁹ Öztürk, Ülger, a.g.m., s.238.

¹⁵⁰ Alex Cobham, Petr Jansky, Markus Meinzer, "The Financial Secrecy Index: Shedding New Light On The Geography Of Secrecy", *Economic Geography*, S.91 No. 3, (2015), ss. 281-303.; <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/Tax-dodging-the-scale-of-the-problem-TJN-Briefing.pdf>. (26.05.2020).

¹⁵¹ José Luis Escario Díaz-Berrio, "The Eradication Of Tax Havens And Cooperation Between Tax Administrations" *The Fight Against Tax Havens And Tax Evasion: Progress Since The London G20 Summit and The Challenges Ahead*, (2011), ss. 26-53.: https://www.fundacionalternativas.org/public/storage/opex_documentos_archivos/e6bf4cecc9006abb8c528869ce93e9e2.pdf. (12.04.2020).

¹⁵² Nureddin Bilici, "Vergi Cennetleri İle Mücadele", *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, Mayıs 2004.

¹⁵³ Gravelle, a.g.m.

Vergi cenneti olan ülkelerde vergiden kaçınmanın çok uygun yolları olduğu söylenebilir. Bu ülkeler ile yapılan ihracat ve ithalatta ithalat maliyetleri yüksek, ihracat bedelleri düşük gösterilmektedir. Vergi cennetlerinde bulunan şirketten danışmanlık, proje, organizasyon ve AR-GE gibi hizmetler alındığı ileri sürülerek fatura temin edilmesi ve bu faturaların gider olarak yazılması ve bu yolla vergi matrahının azaltılması mümkündür¹⁵⁴. Vergi cennetlerinin tamamına yakını dünyanın ana finans merkezleriyle bağlantılıdır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile finansal sistemin zayıflık ve eksiklikleri arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergi cennetlerindeki düzensizlikler riskli finansal araçların gelişimini ve küresel düzeyde yayılmasını hızlandırmıştır. Bu durum off-shore merkezlerdeki faaliyetlerle, finansal kurumların denetimini oldukça zorlaştırmıştır. Ayrıca vergi cennetlerinin uyguladığı düşük ya da sıfır vergi oranları ülkeler arasında haksız vergi rekabetini arttırmakta ve ülkelerin vergi kapasitelerinin azalmasına neden olmaktadır. Sermayenin vergi cenneti ülkelere kaçışı ülkelerin ulusal nakit kaynaklarının azalması ve hatta tükenmesine sebep olmakta ve ülkeleri borçlanmaya teşvik etmektedir. Borçların zamanında ödenemeyip borcun borçla kapatılmasına sebep olmaktadır. Nitekim bu durum bütçe açıklarının artmasına neden olarak devleti vergileri arttırma ya da sosyal harcamaları kısımaya zorlamaktadır¹⁵⁵.

Vergi cennetleri uluslararası finansal piyasalarda riski arttırmakta, vergi sisteminin işleyişini zayıflatmakta, vergi gelirlerinin dağılımındaki eşitsizliği arttırmakta, kaynak tahsisinde etkinliği azaltmakta, vergi suçlarını daha cazip hale getirmekte ve söz konusu ülkelerdeki kurumsal yapı ve ekonomik büyümeye zarar vermektedir¹⁵⁶. Hem kurumların hem de bireylerin gelirlerini minimum düzeye çekmek için büyük bir çaba içine düştükleri aşikârdır. Dolayısıyla, Türkiye’de de vergi cennetleri nedeniyle vergi kayıpları yaşanmaktadır. Tüm bu faaliyetler bir bütün olarak değerlendirildiğinde vergi boşluğunun bileşenlerini oluşturduğunu anlamak mümkündür. Çünkü zararlı vergi rekabeti, transfer fiyatlandırması ve vergi cennetleri yoluyla ülkelerin sermayelerini farklı bölgelere yönlendirmesi ve benzer uygulamalarla ülkelere vergi kayıplarını yaşatmaktadır. Dolayısıyla zararlı vergi rekabetinin ve vergi cennetlerinin kullanımının yaygınlığı vergi boşluğunu arttıran bir etken olmaktadır.

¹⁵⁴ Nureddin Bilici, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları”, *19.Maliye Sempozyumu*, Antalya, 2004, ss.601-620.

¹⁵⁵ Diaz-Berrio, a.g.m., ss. 7-8.; akt. Birinci, a.g.m., s.75.

¹⁵⁶ Mehmet Oğuz Arslan, “Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk”, *Vergi Raporu*, S.142, (2011), ss. 41-48.

3.3. KAYITDIŞI EKONOMİ

Kayıt dışı ekonominin bütün ülke ekonomilerinde mevcut olduğu bilinmekle birlikte, ilk alıŐma Cagan (1958) tarafından yapılmıştır. Daha sonra Cagan'ın çalışmasından etkilenen Guttman¹⁵⁷ (1977) tarafından kayıtdışı ekonomi tahminleri yapılmıştır. Türkiye'de ise kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmeye yönelik çalışmalar 1990'lı yıllarda başlamış olup halen üzerinde durulan önemli bir konu olmaktadır¹⁵⁸.

3.3.1. Kayıtdışı Ekonomi Kavramı

Kayıtdışı ekonominin tanımı yapılırken dikkate alınması gereken iki durum söz konusudur. Birincisi, elde edilen kayıtdışı ekonomi tahminlerinin yapılmasının nedeni, ikincisi ise bu tahminlerin nasıl elde edilmesi gerektiğine dayanmaktadır. Örneğin, eğer bir ülkede gerçekleşen kayıtdışı ekonomi tahminleri dikkate alınarak ülkedeki vergi kaçırma düzeyini belirlemek isteniyorsa kayıtdışı ekonominin vergi ile tutarlı tanımının yapılması gerekmektedir¹⁵⁹. Kayıtdışı ekonomi konusunda ortak bir tanım bulunmamakla beraber, kayıtdışı ekonomiyi ifade etmek amacıyla yapılan tanımlara bakıldığından genellikle, devletin denetim ve bilgisi dışında kalan faaliyetlere bağlı olarak vergilendirilmeyen ekonomiye vurgu yapılmaktadır. Kayıtdışı ekonomi, gizli ekonomi, elaltı ekonomisi, paralel ekonomi, görünmez ekonomi gibi çeşitli kavramlarla kullanılmaktadır¹⁶⁰.

¹⁵⁷ Peter M. Gutmann, "The Subterranean Economy", *Financial Analysts Journal*, 33(6), ss.26-28. [https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.2469/faj.v33.n6.26.\(17.10.2019\)](https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.2469/faj.v33.n6.26.(17.10.2019)).

¹⁵⁸ Asiye Tütüncü, Hilmi Zengin, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Boyutunun Tahmini", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17 (2), 2016, s.195.

¹⁵⁹ C. Bajaga, Friedrich Schneider, "The Size and Development of The Shadow Economy in the Asia-Pacific", Department of Economics, Johannes Kepler University Linz, *Austria in Economics Working Papers, Economics WP*, 2003-1, ss.1-28.; akt. Tütüncü, Zengin, a.g.m., s.197.

¹⁶⁰ İzzettin nder, "Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme", *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi* No:23-24, (Ekim 2000-Mart 2001), s. 241.

Literatürde yer alan bazı kayıtdışı ekonomi tanımları şöyledir: Kayıt dışı ekonomi, katma değer yaratan ve ulusal muhasebe mevzuatına göre gayri safi milli hasılaya eklenmesi gereken, fakat kaydedilmemiş olan tüm ekonomik faaliyetlerdir¹⁶¹. Hükümetin denetimi dışında gerçekleştirilen yasal ekonomik faaliyetlerdir¹⁶². Resmi GSMH göstergesine yansımaları gerektiği halde, kayıtlara intikal ettirilmemiş tüm ekonomik faaliyetlerdir¹⁶³. GSMH hesaplarına yansımamış, legal veya illegal olmaksızın piyasaya yönelik tüm mal ve hizmet üretimidir¹⁶⁴. Sonucunda katma değer oluştuğu, Ulusal Hesaplar Sistemi Sözleşmesi gereğince ulusal gelir hesaplamalarını kapsamaması gerektiği halde gerçekte ulusal istatistik kurumları tarafından kayıtlara yansıtılmamış tüm ekonomik faaliyetlerdir¹⁶⁵. Devletin vergilendirme ve diğer düzenlemelerini kabullenmeyen ekonomik birimler ağıdır¹⁶⁶. Hiç belgelenmeyen ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle, gerçekleştirilen ekonomik olayın devletten ve işletme ile ilgili diğer kişilerden tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtsız ekonomiye aktarılmasıdır¹⁶⁷.

Literatürde kayıtdışı ekonomiyi olumlu ve olumsuz yargılayan yaklaşımlar görmek mümkündür. Nitekim olumlu yaklaşımlar şunlardır: Martino¹⁶⁸, kayıtdışı sektörü, İtalyanların yeteneklerini göstermesi bakımından ve ülkeyi iflastan kurtaran bir ikinci İtalyan mucizesi olarak ifade etmiş, Ghersi¹⁶⁹, bu sektörün Latin Amerikası'nda ortaya çıkışını totaliter ve geri kalmış toplumlarda kapitalist ruhun taşıyıcıları olan bir

¹⁶¹ Friedrich Schneider (b), "Estimating the Size of the Danish Shadow Economy Using the Currency Demand Approach: An Attempt", *Scandinavian Journal of Economics*, (1986). 88(4), s.644.; <https://www.jstor.org/stable/3440435?seq=1>. (14.09.2019).

¹⁶² A. M. Oviedo, Mark R. Thomas, R. Özdemir, K. Karakurum, (2009). "Economic Informality Causes, Costs and Policies-A Literature Survey", World Bank Working Paper, No. 167, (2009): 3.; <https://translate.google.com/translate?hl=tr&sl=en&u=https://ideas.repec.org/b/wbk/wbpubs/5917.html&prev=search&pto=aue>. (14.09.2019).

¹⁶³ Edgar L. Feige, "How Big Is the Irregular Economy?", *Challenge*, (November - December 1979), No. 22, s.6.: <https://www.jstor.org/stable/40719809>. (10.02.2020).

¹⁶⁴ P. M. Smith "Assessing the Size of the Underground Economy: The Statistics Canada Perspective", in: *The Underground Economy: Global Evidence of its Size and Impact*, The Fraser Institute, Vancouver, (1997), ss.12-15.

¹⁶⁵ Schneider (b), a.g.m., ss.643-668.

¹⁶⁶ N. Loayza, "The Economics of Informal Sector: a Simple Model and Some Empirical Evidence from Latin America", *Carnegie Rochester Series on Public Policy*, North Holland, (1996), 45, ss.129-162.; akt. Elşen Bağırzade, "Kayıtdışı Ekonomi Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu: Makro İktisat Kapsamlı Kavramsal Analiz", *T.C. Hacettepe Üniversitesi PEGEM, Sosyoekonomi Dergisi*, T.8, S.18, Temmuz-Aralık 2012, s.200.

¹⁶⁷ Osman Altuğ, *Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.

¹⁶⁸ Antonio Martino, "Promises, Performance and Prospects: Essays on Political Economy 1980-1998", *Liberty Fund Inc*, (2005)., akt. Bağırzade, a.g.m., s.210.

¹⁶⁹ Enrique Ghersi, "The Informal Economy in Latin America", *Cato Journal: An Interdisciplinary Journal of Public Policy Analysis* 17, no.1, (1997), ss. 99-108., akt. Bağırzade, a.g.m., s.210.

müteşebbüslerin devrimi olarak nitelendirmiştir. Portes vd.¹⁷⁰, kayıtdışı sektörün ekonomik konjonktürdeki değişimlere anında uyum sağlayabildiğini ve bu bakımdan ekonomik gelişim için zorunlu olan yapısal değişimlerin hızlanmasına yardım edebileceğini göstermektedir. Prager¹⁷¹ ve Carter¹⁷² kaynakların yeniden bölüşümünün mükemmel olmayan bir biçimde planlandığı az gelişmiş ülkelerde resmi sektörün sağlayamadığı ürünlerin kayıtdışı sektör tarafından arz edildiğini iddia etmektedir.

Kayıtdışı ekonomi ile ilgili olumsuz yaklaşımlara da rastlamak mümkündür. Bakkal'a¹⁷³ göre de kaçırılan vergi bir grup mükellef tarafından faizsiz kredi gibi kullanılmaktadır ve bu da mükellefler arasında haksız rekabet yaratmaktadır.

GSMH anlamındaki kayıtdışı ekonomi; GSMH hesapları içinde olmasına rağmen kapsanamayan üretim ve gelirlerin büyüklüğünü, vergi açısından; vergilenmesi gerektiği halde, çeşitli nedenlerle vergi idarelerinden gizlenen ve denetlenemeyen gelirleri, istihdam açısından; sosyal güvenlik kurumlarına kayıtdışı olmadan çalışan kesimleri ve toplam istihdam kayıtlarında gözükmeyen ve işsiz olduğu kabul edilen eksiklikleri ifade etmektedir. Ülkemizde kayıtdışı ekonomi tüm bu alanları kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Tablo 5'da kayıtdışı faaliyetlerin sınıflandırılması verilmektedir¹⁷⁴.

¹⁷⁰ Alejandro Portes, Manuel Castells, Lauren Benton, "The Informal Economy: Studies in Advanced and Less Developed Countries", *Baltimore: John Hopkins University Press*, (1989).; DOI: 10.1126 / science.247.4943.731. (16.09.2019).

¹⁷¹ Jonas Prager, "Two Cheers for the Underground Economy", *Economy Policy Papers, Centre for Applied Economics*, New York University, (1983), akt. Bağırzade, a.g.m., s.215.

¹⁷² Michael Carter, "Issues in the Hidden Economy-A Survey", *Economic Record*, Vol. 60, No. 170, (1984), ss. 209-221.

¹⁷³ Ufuk Bakkal, *Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul: Derin Yayınları, 2007,

¹⁷⁴ Friedrich Schneider, H. Dominic Enste, "Shadow Economies: Size, Cause And Consequences", *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVIII (Mart 2000), s. 79.

Tablo 5: Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Faaliyetler	Parasal İşlemler		Parasal Olmayan İşlemler	
İllegal Faaliyetler	Çalıntı mallarla ticaret, uyuşturucu madde işleri ve imalatı, gayrimeşru ilişkiler, kumar, kaçakçılık ve dolandırıcılık		Takas; uyuşturucu, çalıntı mallar, kaçakçılık vb. Kendi kullanımı için uyuşturucu imalatı, kendi kullanımı için hırsızlık yapmak	
Legal Faaliyetler	Vergi Kaçırma	Vergiden Kaçınma	Vergi Kaçırma	Vergiden Kaçınma
	Kendi çalışmasından elde edilen ve rapor edilmeyen gelir; legal mal ve hizmetler ile ilgili rapor edilmeyen işlerden kaynaklanan ücretler ve maaşlar	İşçilerin sayısını az gösterme	Yasal mal ve hizmet takası	İşlerin hepsini kendi kendine veya komşularının yardımıyla yapma

Kaynak: Friedrich Schneider, Dominik Enste, "Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences", *Journal of Economic Literature*, (March 2000),, Vol. XXXVIII, ss.77-114.

3.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri

Kayıtdışı ekonominin nedenleri her ülke ekonomisinde farklılık göstermekle birlikte genel olarak kayıtdışı ekonominin sebeplerini mali, ekonomik, politik, sosyal, psikolojik ve hukuki olmak üzere sıralamak mümkündür. Türkiye’de ise kayıtdışı ekonominin, ekonomik, sosyal, iş gücü piyasası, mali ve idari faktörler olarak ifade etmek mümkündür. Örneğin, Türkiye gibi uzun dönem yüksek enflasyon seviyelerinde bulunan ülkelerde, tüketiciler, gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmek amacıyla kayıtdışı ekonomiye başvurmaktadırlar¹⁷⁵.

Kayıtdışı ekonomi, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunlarından birisidir. Özellikle son yıllarda dünyada ve Türkiye’de yaşanan ekonomik krizler, yüksek vergi oranlarının da etkisiyle, vergi mükelleflerinin kayıtdışı ekonomik faaliyetlerinde artış yaşanmaktadır. Türkiye’de kayıt dışı ekonominin başlıca nedenleri, vergi yükü, istihdam maliyetleri, bürokratik faaliyetler, enflasyon, ekonomik krizler, nakit ekonomisinin yaygınlığı, vergi ahlakı, kamu harcamaları, denetimler, cezaların caydırıcılığı, çevresel faktörler gösterilmektedir.

Söz konusu etkenlerden vergi yükü ve sosyal güvenlik primlerinin kayıtdışı ekonomi üzerindeki etkisi diğerlerine göre daha fazladır. Vergi, nihayetinde bireylerin gelir ve servetlerinde bir azalmaya yol açmakta ve mükellefler bu durumdan rahatsızlık duymaktadır. Eğer vergi denetimleri etkin değilse, vergi kaçırmak kolay ve cezası ağır

¹⁷⁵ Tütüncü, Zengin, a.g.m., s.196.

değilse mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri artış göstermektedir¹⁷⁶. Verginin önemli bir maliyet unsuru olması, vergi yükünün kayıtdışı ekonominin en temel nedeni olmasının sebebi olmaktadır.

Sosyal güvenlik primlerinin yüksekliği de bir diğer etkidir. Çalışan bir kişi başına devlete ödenen vergi ve sosyal güvenlik primleri toplamı, vergi takozu olarak ifade edilmektedir. Vergi takozunun artması ekonomik yükleri arttırdığından, işverenler bu yükten kurtulmak için yasal veya yasal olmayan çabalara yönelmektedir. Vergi takozunun daha düşük olduğu bölgelere veya ülkelere yatırımların kaydırılması yasal kabul edilen kayıt dışılık iken; işçilerin sosyal güvenlik sistemine dâhil edilmemesi veya gerçekte aldığı ücretlerin resmiyete daha düşük gösterilmesi yasal olmayan kayıt dışılık olarak kabul edilmektedir¹⁷⁷.

Bürokrasinin fazlalığı da kayıtdışı ekonomiyi arttıran etkenlerden birisidir. Bürokratik prosedürlerin fazlalığı, karmaşıklığı mükelleflerin kanunları, uygulamaları doğru anlayamamalarına neden olmakta ve bürokrasi ile uğraşmak yerine kayıtdışı faaliyetlere yönelmelerine sebep olmaktadır.

Enflasyon özellikle düşük ve sabit gelirli kesimlerin gelirlerini azaltan bir etken olduğu için gelirlerindeki aşınmayı telafi edebilmek adına mükelleflerin kayıt dışı ekonomiye başvurmaları da mümkündür. Üreticiler ise, yüksek enflasyon nedeniyle, özellikle istihdam maliyetlerindeki artışları telafi etmek amacıyla kayıtdışı ekonomiyi kullanmaktadır. Dolayısıyla enflasyon rakamlarının yüksek olduğu ülkelerde kayıtdışı ekonomik faaliyetler daha fazla olmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin nedenlerinden diğeri de nakit ekonomisidir. Kredi kartı kullanımı, para yerine geçen belgeler ve bankalar aracılığıyla yürütülen ticari işlemlerin bankacılık faaliyetlerindeki etkileri, ekonomik faaliyetlerin kamu otoriteleri tarafından daha kolay tespit edilmesine neden olmaktadır. Nitekim, kayıt dışı ekonomik faaliyetler, denetimden kaçabilmek amacıyla genellikle nakit olarak gerçekleştirilmektedir¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Coşkun Can Aktan (c), “Ağır Vergi Yükü ve Yer Altı Ekonomisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Şubat 1999), S.125, ss.51-55.

¹⁷⁷ İhsan Cemil Demir, Mustafa Küçükilhan, “Vergi Mükelleflerini Kayıtdışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (Bahar 2013), C.9, Y.9, S.1-9, s.35.

¹⁷⁸ Demir, Küçükilhan, a.g.m., s.36.

Kayıt dışı ekonominin ekonomik nedenlerinin yanında ahlaki ve kültürel sebepleri de bulunmaktadır. Vergi ahlakı da bu faktörlerden birisidir. Vergisel yükümlülükleri zamanında ve eksiksiz şekilde yerine getirme açısından bireyde içsel motivasyon şeklinde tanımlanan vergi ahlakı, kayıtdışı ekonominin seviyesi üzerinde etkili olmaktadır. Vergi ahlakı yüksek olan toplumlarda kayıt dışı ekonomi daha düşük aksine vergi ahlakı düşük olan toplumlarda kayıtdışı ekonomi de daha yüksek olmaktadır¹⁷⁹.

3.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Ölçüm Çalışmaları ve Türkiye'deki Boyutu

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin ölçülmesinde yaşanan zorluklar nedeniyle birçok tahmin yöntemi kullanılmaktadır. Kayıtdışı ekonominin boyutu benzer yöntemlerle aynı dönemleri dikkate alınarak hesaplanırsa da farklı sonuçlar vermektedir. Kayıtdışı ekonominin günümüzde de büyük bir sorun olması kayıtdışı ekonomi ile mücadeleyi mali otoritelerin en önemli hedeflerinden biri haline getirmektedir¹⁸⁰. Tablo 6'de Türkiye'de kayıtdışı ekonominin boyutunu tahminine yönelik yapılan çalışmalar yer almaktadır.

¹⁷⁹ Demir, Küçükilhan, a.g.m., s.36.

¹⁸⁰ Demir, Küçükilhan, a.g.m., s.32.

Tablo 6: Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutu

Çalışma	Analiz Yöntemi	Analiz Dönemi	KE / GSMH (%)
Aktürk, Özer, Akan, Yaylalı Akalın ve Kesikoğlu Altuğ	Ekonometrik Yaklaşım	1975-2002	4-23
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1975-2005	7-46
	Kayıtdışı İstihdam Yaklaşımı	1992	35
Baldemir, Gökalp ve Avcı	Ekonometrik Yaklaşım	1987-2003	2-12
	Elektrik Tüketimi Yaklaşımı	1978-2000	(-1)-13
	MIMIC Yaklaşımı	1990-1981	13-26
	MIMIC Yaklaşımı	1992-2003	11-26
Çetintaş ve Vergil	Ekonometrik Parasal Tahmin	1992	23
	Ekonometrik Parasal Tahmin	2000	24.7
Derdiyok	Vergi Denetimi Yaklaşımı	1984-1991	6-18
	Ekonometrik Yaklaşım	1960-1991	26-47
Dünya Bankası	Karma Yöntem	1999	32.7
	Karma Yöntem	2004	31.5
	Karma Yöntem	2007	29.1
Erkuş ve Karagöz Halıcıoğlu	Ekonometrik Yaklaşım	1970-2005	35-86
	Ekonometrik Yaklaşım	1969-1997	0-10
İlgin	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1968-2001	25-84
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1968-1993	0-25
	Ekonometrik Yaklaşım	1969-1992	24-48
Kasnakoğlu	Nakit Oranı		30 - 61
	Ekonometrik Oran	1997	9 - 13
	İşlem Hacmi		31
Kök ve Şapçı	Vergi Denetimi	1985-2004	17-128
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1975-2004	0-47
	Ekonometrik Yaklaşım	1975-2004	11-121
Medina ve Schneider		2017	28.6
	MIMIC	2016	29.1
		2015	27.7
		2014	26.2
Öğünç ve Yılmaz	GSYH Yaklaşımı	1987-1999	(-11)-8
	İstihdam Yaklaşımı	1976-1998	32-36
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1960-1979	0-23
	Ekonometri Yaklaşımı	1971-1999	0-46
Özsoylu	GSMH Yaklaşımı	1986-1990	5-7
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1980-1990	2-20
	İşlem Hacmi Yaklaşımı	1980-1990	6-24
Schneider, Bueno ve Montenegro	Mimic Modeli	1999	32.7
	Mimic Modeli	2001	32.8
	Mimic Modeli	2005	30
	Mimic Modeli	2007	29.1
Schneider ve Savaşan Schneider	DYMIMIC	2007	35
	Karma Yöntem	2001	33.2
Temel, Şimşek ve Yazıcı	Vergi Denetimi Yaklaşımı	1984-1991	8-45
	Ekonometrik Yaklaşımı	1970-1992	0-26
	İşlem Hacmi	1970-1992	0-26
	Ekonometrik Yaklaşım	1975-1992	6-20
Us	Vergi Denetimi Yaklaşımı	1985-2002	26-184
	GSMH Yaklaşımı	1987-2003	(4) -7
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1987-2003	0-90
	İstihdam Yaklaşımı	2000-2003	2-3
Yurdakul	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1985-2006	1-61

Kaynak: Demir ve Küçükilhan, a.g.m., s. 38.; Cuma Bozkurt, “Kayıtdışı Ekonominin Bir Değerlendirilmesi ve Türkiye”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.13(1), 2014, ss.41-58.; Tütüncü ve Zengin, a.g.m., s.200.

Kayıtdışı ekonominin kayıtlı ekonomi üzerindeki nedenlerinin ve etkilerinin doğru olarak belirlenebilmesi için boyutunun belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca ülke ekonomisi içerisinde kayıt dışı ekonominin varlığı ekonomik göstergeleri de etkilemektedir. Ekonomik göstergelerin gerçeği tam olarak yansıtmaması, ülkenin ekonomik durumu hakkında yanlış bilgi edinilmesinin yanı sıra var olan ekonomik göstergeler yardımıyla uygulanacak iktisadi ve mali politikalardan beklenen sonuçların sağlanamamasına neden olmaktadır. Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin boyutunun tahmin edilmesinin nedeni, kayıtlı ekonomi üzerindeki etkisinin belirlenmesine ve uygulanan ekonomi politikalarının etkinliğinin artırılmasına neden olmaktadır¹⁸¹.

3.3.4. Kayıtdışı Ekonominin Vergi Boşluğuna Etkisi

Vergiler devletin en önemli gelir kaynağıdır. Kamu hizmetlerinin hem kaliteli hem de herhangi bir aksaklığı neden olmayacak şekilde yürütülebilmesi için vergi sisteminin iyi oluşturulması ve vergi gelirlerinin eksiksiz tahsili oldukça önemlidir. Ancak Devletin vergi gelirlerini arttırmaya yönelik çalışmaları kişi ve kurumların tepkisini çekmektedir. Bu tepkiler genellikle vergiden kaçınma, vergi kaçırma veya kayıtdışı ekonomi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Her durumda da hem kamu harcamalarının karşılanması zorlanmakta hem devletin vergi gelirleri azalmakta hem de gelir dağılımında adaletsizliklere yol açarak dürüst vergi mükelleflerinin vergi yükünü arttırmakta ve devlete olan güveni zedelemektedir¹⁸².

Kayıtdışı ekonomi, ülkeden ülkeye, dönemden döneme farklılıklar göstermekle birlikte olumlu ve olumsuz yönlerinin olduğu çalışmalara rastlamak mümkündür. Kayıtdışı ekonominin olumlu etkileri arasında öncelikle ekonomik hayata ve birey refahına katkı yaptığı ileri sürülebilmektedir. Kayıtdışı ekonomi aynı zamanda vergi tabanının daraltılması anlamına geldiğinden ödenmeyen vergilerin fon birikimi sağlayacağı ve bu yolla üretimi ve istihdamı arttıracaklarını söylemek mümkündür. Aynı zamanda kayıtdışı faaliyetler bireysel harcanabilir gelirleri arttırarak bireylerin gelirlerini tasarruf, harcamalarda kullanmasına ve ekonomide canlılık oluşturulmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla kayıtdışı ekonominin işsizliği azaltır, gelir dağılımında

¹⁸¹ Tütüncü, Zengin, a.g.m., s.196.

¹⁸² Abdunnur Yıldız, Murat Demir, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği,” *Maliye Dergisi*, (Ocak-Haziran 2019), S.176, s.330.

adaletin iyileştirilmesine katkı sağlar ve ekonomik refahı ve sosyal refah düzeyini arttırmaktadır.

Kayıtdışı ekonominin olumlu etkileri olmakla birlikte olumsuz etkilerinin daha fazla olduğunu söylemek mümkündür. Kayıtdışı ekonomi, öncelikle yapılan faaliyetlerin kayıt altına alınmasına engel olmakta ve ekonomik verilerde belirsizliklere sebep olmaktadır. Ekonomik verilerdeki eksiklikler GSMH gerçek rakamının bilinmesini engellemektedir. Bunun sonucunda ülkedeki kamu kesimin hacmi ve vergi yükü yüksek çıkar, dış ticaret ve döviz hareketleri takip edilemez ve bunların sonucunda para ve maliye politikalarının etkinliğini azaltmak, ekonomide verimlilik kaybına yol açmaktadır¹⁸³.

Kayıtdışı ekonomi sosyal güvenlik kurumlarını da zarara uğratmaktadır. Kayıtdışı çalışan firmalar sosyal güvenlik katkı paylarını ödememektedirler. Kayıtdışı ekonomi aynı zamanda devletin vergi gelirlerini azaltmakta ve söz konusu vergi kaybı düşük gelirli bireylere yapılacak sosyal transferlerde azalmaya neden olmaktadır. Dolayısıyla devlet görevlerinde aksamalara yol açmakta ve toplumdaki iç huzursuzlukları arttırmaktadır.

Kayıtdışı ekonominin vergi gelirlerinde neden olduğu azalma bütçenin finansmanını zora sokmakta ve devletin borçlanma yoluna başvurmasına neden olmaktadır. Borçlanma sonucunda ise faiz oranlarında artış yaşanmakta; faizlerdeki artış yatırımların azalmasına hem milli geliri hem de istihdamı olumsuz etkilemektedir. Söz konusu bütçe açıklarının borçlanma ile finansmanı sonucu artan faizler kamu borçlanma maliyetlerini arttırmakta ve bütçe açıklarının giderek büyümesine yol açmaktadır.

Vergilerin azalması bir yana toplanan vergilerin verimli alanlarda kullanılmaması, israfın fazla olması devlete olan güveni azaltmakta ve mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermesine ve ödeme isteklerinin daha çok azalmasına yol açmaktadır. Bir ülkede, ödenen vergilerin kamusal hizmet olarak topluma geri dönmediğinin düşünülmesi toplumda tepkiye yol açmaktadır. Ayrıca vergi yükünün dürüst ve vergisini ödeyen mükellefler üzerinde toplanması, kayıtdışı ekonominin yüksekliği nedeniyle gelir dağılımında adaletin sağlanamaması gibi nedenler mükellefleri vergi kaçakçılığı, vergi cenneti ülkelerin kullanılması, transfer fiyatlandırma uygulamalarının kullanılması vb. gibi ulusal ve uluslararası vergi kaçırma

¹⁸³ Önder, a.g.m., s.247.

ve vergiden kaçınma faaliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu durum ekonomide vergi boşluğunun artmasına sebep olmaktadır.

Sonuç olarak, vergi ahlakının oluşmaması, toplumun devlete olan güven eksikliği nedeniyle vergiye gönüllü uyumun sağlanamaması, vergi yükünün fazla olması, vergi denetimlerinin ve cezaların yetersizliği, ülkede sık uygulanan vergi afları gibi uygulamalar mükellefleri kayıtdışı ekonomiye yöneltmektedir. Mükellefler özellikle vergi kaçırma yöntemlerini kullanarak kayıtdışı ekonomiyi yaratmaktadır. Dolayısıyla kayıtdışı ekonominin vergi boşluğunun nedenlerinden biri olduğunu ifade etmek mümkündür. Aynı zamanda bir ülkedeki vergi kayıp ve kaçaklarının vergi boşluğuna sebep olduğu düşünüldüğünde kayıtdışı ekonominin düzeyinin vergi boşluğunun düzeyi ile doğru orantılı olabileceğini söyleyebiliriz.

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYA'DA VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR VE ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ

1. VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜMLERİNE GENEL BAKIŞ

Vergi boşluğunun ölçümü, vergi idaresinin etkinliği ve uygulanan vergi politikasının vergi boşluğu üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılması için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Ayrıca, vergi boşluğu ölçümü, vergi boşluğunun oluşumunu önlemek için gerekli önlemlerin alınması açısından da önemlidir.

1.1. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİNİN ÖNEMİ

Vergi boşluğunun büyüklüğü ülkelerin kamu politikaları üzerinde çok boyutlu etkileri olan, önemli bir sorundur. Vergi boşluğunun ölçülmesi kamu politikalarının etkinliği açısından oldukça önemlidir, çünkü vergi boşluğunun boyutunun bilinmesi vergi uyumunun ve vergi politikası üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılması için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Ayrıca, vergi boşluğu ölçümü, vergi idaresinin vergi gelirlerini toplamadaki etkinliğini ve vergi boşluğu oluşumunu ele almak için gerekli kaynak tahsisi hakkında ipuçları vermektedir¹.

¹ Danuse Nerudova, Marian Dobranschi, "Alternative Method to Measure The VAT Gap In The EU: Stochastic Tax Frontier Model Approach", *Mendel University of Brno, Faculty of Business and Economics, Department of Accounting and Taxation, Czech Republic*, (Ocak 2019), s.1, <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0211317>, (15.10.2019).

Warren ve McManus'a göre², vergi boşluğunun ölçülmesi vergi idarelerine vergi uyumunu sağlayabilmesi için önemli bilgiler sağlayabilir. Warren ve McManus, vergi boşluğunun ölçümünden kaynaklanan üç tür fayda olduğunu vurgulamaktadır: birincisi, kaynakların uygunsuz kullanım seviyelerinin belirlenmesine izin vermekte; ikincisi, vergi boşluğunun ölçümü gelir idareleri için kaynak tahsisinin etkinliğini arttırmakta ve üçüncü olarak, vergi boşluğu ölçümü vergi gelirlerinin tahsilinde vergi otoritesinin etkinliğinin bir ölçüsü olmaktadır.

Murphy³ vergi boşluğunun büyüklüğünün kamu harcama politikası üzerinde doğrudan bir etkisi olduğunu vurgulamaktadır. Yüksek bir vergi boşluğu kamu açığını arttırmakta ve kamu hizmetlerine bağımlı olan bireylerin yaşam kalitesini ve refahını etkileyen kamusal mal ve hizmetlerinin arzını azaltmaktadır.

Murphy vergi boşluğunu üç kısma ayırmaktadır:

- Vergi borcu ödemelerinin geciktirilmesi,
- Vergi yükünü azaltmak için vergi kaçakçılığına başvurulması,
- Vergilendirilebilir gelirlerin beyan edilmemesi ve haksız vergi indirimleri talep edilmesini sağlayan yasal uygulamalarının var olmasıdır.

Murphy, İngiltere'de vergi uyumsuzluğu ile başa çıkmak için birkaç çözüm önermektedir:

- Vergiden kaçınmayı önlemek için vergi kanunlarının uygulanması,
- Kurumlar vergisinden kaybını azaltmak için çok uluslu işletmelerin ülke bazında raporlarının sunulması,
- Küçük şirketlerin vergilendirilmesinde kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelerin uygulanması,
- Vergi idarelerinde çalışan personellerin verimliliğini ve etkinliğini artırmak.

² Neil Warren, Jacqui McManus, "The Case For Measuring Tax Gap?", *e-Journal of Tax Research*, 4(1), (2006) ss.61-79, https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearchsite/Documents/paper3_v4n1.pdf, (10.11.2019).

³ Richard Murphy, "The Tax Gap, Tax Evasion in 2014 and What Can Be Done About It", *London: Public and Commercial Services Union*, (2014), <http://openaccess.city.ac.uk/16565/>, (15.11.2019).

1.2. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMALAR

Murphy⁴ 2015 yılı Avrupa Birliği üye ülkelerinin vergi boşluğunun ölçümüne yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. AB üye ülkelerinin toplam vergi boşluğu 750-900 milyar Euro olarak tespit edilmiştir. Vergi boşluğu oranları Lüksemburg'da %7.98'den Romanya'da %29.51 arasında değişmektedir. En büyük vergi boşluğu İtalya, Fransa ve Almanya'dadır. Tüm AB üye ülkelerinin yarısında, sağlık harcamalarını aşabilecek ve genellikle önemli miktarlarda vergi boşlukları tespit edilmiştir.

Murphy'e⁵ göre vergi boşluğu ölçümü ile ilgili ampirik literatür iki ayrı gruba ayrılabilir. İlk çalışma grubu, elde edilen sonuçların tüm mükellef grubuna genellenmiş olduğu temsili vergi mükelleflerinin büyük bir örneğine dayanan kontrol ve denetim yöntemleri ile temsil edilmektedir.

Gemmell ve Hasseldine⁶ bu ilk yöntem grubunu mikro yöntem olarak tanımlamaktadır. Birleşik Devletler Hükümeti Hesap Verebilirlik Ofisi'ne (GAO) göre, bu tür bir yöntem özellikle IRS tarafından vergi uyumsuzluğunu ölçmek ve vergi boşluğunu hesaplamak için kullanılmaktadır. IRS tarafından kullanılan temsili denetim yöntemi, ABD'deki vergi boşluğunu ölçmek için kullanılan Vergi Mükelleflerine Uyum Ölçüm Programı'dır (TCMP). İkinci çalışma grubu ise makro yöntemlere dayanmaktadır. Raczkowsk'a⁷ göre, makro yöntemler vergi boşluğunu ölçmek için dolaylı yaklaşımlar olarak kabul edilmektedir.

Işık ve Işık⁸, 2008 yılında yayımlanmış olduğu makalede vergi boşluğunun nedenlerini vergiden kaçınma ve kayıtdışı ekonomi ile ilişkilendirerek ele almıştır. Çalışma teorik açıklamalardan ibaret olup vergi boşluğunun hesaplanmasına yönelik veriler içermemektedir.

⁴ Murphy, a.g.ç, ss.1-38.

⁵ Murphy, ss.1-38.; Raczkowski ve Mroz, ss.567-568.

⁶ Norman Gemmel ve John Hasseldine, "The Tax Gap - A Methodological Review", Working Paper 09/2012 in Public Finance, Victoria Business School, University of Wellington, (2012)., ss.203-231.

⁷ Raczkowski, ss.58-72.

⁸ Abdulkadir Işık ve Hayriye Işık, "Vergi Boşluğunu Doğuran Nedenler: Vergiden Kaçınma ve Kayıtdışı Ekonomi", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 2008, C.45, S.522, ss. 41-50.

Toder⁹, 2007 yılında vergi boşluğunun ne olduğunu açıklamaya yönelik yayımlanmış olduğu makalede vergi boşluğunun tanımı ve hesaplanmasına yönelik açıklamalarda bulunmuştur. Ayrıca vergi boşluğunun bileşenlerini beyan edilmeyen, eksik beyan edilen ve ödenmeyen gelirler olarak ifade etmiş ve vergi türleri itibariyle ABD vergi boşluğu ölçümlerini kullanarak açıklamalarda bulunmuştur.

Raczkoeki ve Mroz¹⁰ tarafından 28 AB üyesi ülke ve Avustralya, Kanada, Japonya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İsviçre de dâhil olmak üzere toplam 35 ülkeyi kapsayan vergi boşluğunun ölçümüne yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. 2015 yılını veri alan çalışmanın sonucunda GSYH yüksek olan ülkelerde, GSYH yüzdesi olarak vergi boşluğunun ülkelerin çoğunda daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Vergi boşluğunu tespit etmek için, kullanılan temel bileşenlerin çoklu göstergeler yöntemi ile tespit edilen kayıtdışı ekonomisi seviyesi, cari fiyatlarla GSYH, ülkelerin vergi oranı ve eksik verilerin tahmini yöntemi toplam olduğu dolaylı yöntem uygulanmıştır. Araştırmanın temel bulgusu, vergi boşluğunun seviyesinin ülkeler için ayrı ayrı belirlendiği ve GSYH ile güçlü bir korelasyona sahip olmasıdır, yani GSYH yüksekse, GSYH yüzdesi olarak vergi boşluğu ülkelerin çoğunda daha düşüktür. Özellikle ABD, Birleşik Krallık, Japonya gibi ülkelerde kolaylıkla fark edilmektedir.

Tablo 7’de söz konusu çalışmadan elde edilen sonuçlar yer almaktadır. Çalışmaya göre 28 AB üyesi ülkenin vergi boşluğu seviyesinin GSYH’ ya oranı % 7.7 ve vergi boşluğu nominal değeri 50.7 milyar Amerikan doları olarak tespit edilmiştir. 28 AB üyesi ülke arasında en yüksek vergi boşluğuna sahip olan ilk beş ülke % 13.5 ile İtalya, % 12.9 ile Estonya, % 12.1 ile Romanya, % 11.2 ile Yunanistan ve % 11.1 ile Türkiye’dir. En düşük vergi boşluğu oranları %1.7 ile Lüksemburg, % 2 ile Yeni Zelanda, % 2.2 ile Kanada, % 2.3 ile İsviçre ve % 3.1 ile Danimarka olmuştur.

⁹ Eric Toder, What Is The Tax Gap?, Tax Notes, 22 October 2007, ss.1-12.

¹⁰ Raczkowski ve Mroz, a.g.m., s.568.

Tablo 7: Vergi Boşluğu Oranları ve Nominal Seviyesi (2015 yılı)

Ülkeler	VB Oranı (GSYH'ye oranı)	VB Nominal Seviyesi (milyar ABD \$)	Ülkeler	VB Oranı (GSYH'ye oranı)	VB Nominal Seviyesi (milyar ABD \$)
ABD	3.8	653.7	Macaristan	10.5	14.3
Almanya	6.0	229.3	Malta	10.1	1
Avustralya	4.9	70.6	Lüksemburg	1.7	1
Avusturya	4.3	18.6	İspanya	10.6	151
Belçika	9.4	50	İsveç	6.5	37.4
Bir. Krallık	3.2	92.8	İsviçre	2.3	16.6
Bulgaristan	8.3	4.6	İrlanda	2.9	7.1
Çekya	7.3	15.2	İtalya	13.5	291.6
Danimarka	3.1	10.8	Japonya	4.3	199.9
Estonya	12.9	3.3	Polonya	9.0	49.5
Finlandiya	5.0	13.5	Portekiz	7.5	17.3
Fransa	8.2	233.9	Romanya	12.1	24.1
Güney Kıbrıs	5.8	1.3	Slovakya	6.9	6.9
Hırvatistan	5.2	3	Slovenya	7.5	3.7
Kanada	2.2	38.3	Türkiye	11.1	89.3
Letonya	8.3	2.6	Yunanistan	11.2	26.4
Litvanya	11.0	5.3	Yeni Zellanda	2.0	4.1
Hollanda	3.5	30.9			
28 AB Ülkesi Ortalaması	7.7	50.7			

Kaynak: Raczkoeski ve Mroz, a.g.m., s.575.

Çeşitli yazarlar dışında Dünya’da vergi boşluğunun ölçülmesine yönelik düzenli çalışmalar yapan ülke ve kuruluşlar bulunmaktadır. Uluslararası Para Fonu (IMF), CASE (Center for Social and Economic Research), Fiscalis ve OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) gibi kuruluşlar ile İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada gelir idarelerinin vergi boşluğu hakkında yaptığı çalışmalar yapmaktadır.

1.2.1. Çeşitli Kuruluşlar Tarafından Yürütülen Çalışmalar

1.2.1.1. IMF'in Vergi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları: Ra-Gap Metodu

Uluslararası Para Fonu (IMF), küresel para işbirliğini geliştirmek, finansal istikrarı sağlamak, uluslararası ticareti kolaylaştırmak, yüksek istihdamı ve sürdürülebilir ekonomik büyümeyi teşvik etmek ve dünyadaki yoksulluğu azaltmak için çalışan 1945 yılında oluşturulan 189 ülkenin bir kuruluşudur.

IMF'nin temel amacı uluslararası para sisteminin ülkelerin birbirleriyle işlem yapmalarını sağlayan döviz kurları ve uluslararası ödemeler sisteminin istikrarını sağlamaktır¹¹.

IMF, ülkelere mali destek sağlamasını yanı sıra vergi boşluklarının analizi amacıyla teknik destek ve eğitimlerde düzenlemektedir. RA-GAP (IMF's Revenue Administration Gap Analysis Program) yöntemi vergi boşluğunu ölçmek amacıyla IMF tarafından oluşturulan yöntemlerden birisidir. IMF'nin RA-GAP projeleri üye ülkelerini KDV boşluklarını ölçebilmek için kapasite geliştirmelerini desteklemektedir¹².

KDV boşluğunu ölçmek için kullanılacak iki ana yaklaşım vardır: Bunlar, yukarıdan aşağıya yaklaşım ve aşağıdan yukarıya yaklaşımdır.

IMF'nin KDV boşluğu ölçümünde kullandığı RA-GAP yöntemi yukarıdan aşağıya yaklaşıma dayanmaktadır. Yöntem, istatistiki makroekonomik verilerin kapsamı ile KDV'nin gerçek vergi matrahı arasındaki teorik farklılıkları dikkatle alarak mevcut makroekonomik verilerden potansiyel vergi matrahını ve vergi gelirlerini tespit etmeyi, tespit edilen sonuçları gerçek beyanlarla ve gelirlerle karşılaştırmayı amaçlamaktadır¹³.

Yukarıdan aşağıya yaklaşım, makroekonomik verilerin beyan edilen vergi matrahı ve yükümlülüğünden bağımsız olarak derlenmesi için temel bir koşul gerektirmektedir. Ulusal hesap verilerinin öncelikle şirketlerin işletme fazlalarını derlemek için vergi beyannamelerinde beyan edilen gelirlere ilişkin verileri kullandığı ülkelerde, yukarıdan aşağıya yaklaşımı benimsemek anlamsız olmaktadır, çünkü aynı şeyleri karşılaştırmak herhangi bir yararlı bilgi sağlamamaktadır. Bu nedenle, ulusal

¹¹ IMF, "The IMF at a Glance", <https://www.imf.org/en/About>. (19.04.2020).

¹² Junji Ueda, "Estimating The CIT Gap: The RA-GAP Methodology", *IMF Fiscal Affairs Department Technical Notes and Manuals*, (2018), ss. 1-32.

¹³ Ueda, a.g.ç., ss.1-32.

hesap verilerinin yukarıdan aşağıya yaklaşımı benimsemeye karar vermeden önce doğrudan vergi beyanları kullanmadığını teyit etmek önemlidir. Ayrıca, ulusal hesap verilerinin kayıtdışı ekonomik faaliyetleri içerecek şekilde nasıl oluşturulduğunu anlamak da önemlidir.

IMF'nin RA-GAP yöntemi çerçevesinde vergi boşluğu, temelde ekonomik faaliyetlerden elde edilen potansiyel gelir ile gerçek gelir arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre vergi boşluğu, iki ana bileşene ayrılabilir: uyumsuzluğun etkisi (uyumluluk boşluğu) ve politika seçimlerinin etkisi (politika boşluğu).

Yukarıdan aşağıya doğru boşluk ölçümlerinin, vergi mükelleflerinin farklı idari çabalar ve politikalar altındaki davranış değişikliklerini dikkate almamaktadır. Yukarıdan aşağıya yaklaşımı izleyen ölçüm yöntemi, istatistiksel verilerde gösterilen mevcut ekonomik faaliyet seviyeleri göz önüne alındığında, uygunluk ve politika boşluklarını ölçen basit, statik bir model varsaymaktadır. Bu nedenle boşluk ölçümleri, daha büyük idari çabalar ve farklı politikalar altındaki ek gelirlerin kesin tahminlerinden ziyade vergi idaresi ve vergi politikalarının etkinliğinin göstergeleridir¹⁴.

KDV uyumluluğu için birincil önlemler olarak, RA-GAP çerçevesinde iki gösterge benimsenmiştir; KDV matrah boşluğu ve KDV boşluğu. KDV matrah boşluğu potansiyel vergi matrahı ile beyan edilen vergi matrahı arasındaki fark olarak hesaplanırken KDV boşluğu potansiyel KDV yükümlülükleri ile beyan edilen KDV yükümlülükleri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır.

KDV matrah boşluğu, potansiyel vergi matrahına ve GSYH'ya oranına göre bir oran olarak sunulmaktadır. Geçmiş yıl zararları ve vergi kredileri/ilaveleri için kesintiler düşülmeden önce, vergi mükelleflerinin vergi matrahlarını ne kadar düşük beyan ettiklerinin sunulması beklenmektedir. Her yıl için KDV vergi matrahı, cari yıldaki herhangi bir olayla ilgili olmayan geçmiş yıl zararları ve diğer kesintiler nedeniyle yapılan kesintiler boşluktaki değişiklikleri anlamak için değişken olabileceğinden, mevcut yıl vergi matrahına dayalı KDV matrah boşluğunu görmek daha iyidir¹⁵.

¹⁴ Ueda, a.g.ç., ss. 1-32.

¹⁵ Ueda, a.g.ç., ss.1-32.

KDV boşluklarını ölçmek için, kapsam ve zamanlama açısından tahmini potansiyel KDV matrahı ve yükümlülüğü ile eşleştirilebilecek KDV matrahı ve yükümlülüğünü beyan etmek gerekmektedir. Gerçek KDV beyanlarının, gerçek ödemelerin zamanlamasından ziyade, ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği 'vergi dönemine' göre sınıflandırılması gerekmektedir. KDV boşluğunu hesaplamak için gerekli veriler şunlardır: Ulusal hesap verileri, KDV mükelleflerinin kayıt bilgileri, tüm vergi mükellefleri ve incelenen her vergi dönemi için bireysel vergi beyannamesi verileri ve bireysel ödeme verileri, KV toplam gelir verileridir.

1.2.1.2. CASE Vergi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları: AB Üye Ülkeleri KDV Boşluk Ölçümü

CASE¹⁶ (Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Merkezi), araştırmaya dayalı politika yapmanın toplumların ekonomik refahı için önemli olduğu fikri üzerine kurulmuş bağımsız, kar amacı gütmeyen bir araştırma enstitüsüdür. 1991 yılında Varşova'da kurulan CASE, bugün Orta ve Doğu Avrupa'daki en iyi düşünce kuruluşu olarak kabul edilmekte olup uluslararası alanda düşünce kuruluşlarından biridir.

Deneyimli bir şirket içi personele, bir arkadaş ağına ve yaklaşık 1.000 uzmandan oluşan bir veri tabanına dayanan CASE, titiz nicel ve nitel analizler, yenilikçi metodolojiler ve öneriler sunmaktadır.

Finansal istikrarını ve entelektüel bağımsızlığını güvence altına almak için, CASE her zaman kuruluş kaynaklarının çeşitliliği için çaba sarf etmiştir. Tarihsel olarak, CASE araştırma ve teknik yardım projeleri Avrupa Komisyonu, Dünya Bankası, BM kuruluşları, USAID, OSI ağı, Ford Vakfı, kamu yetkilileri ve çeşitli ülkelerdeki özel şirketler gibi çeşitli kaynaklardan finanse edilmiştir¹⁷. CASE, belli alanlarda uzmanlaşmış politika odaklı araştırma ve geliştirme yardım projeleri yürütmektedir: Bunlar; mali, parasal ve finansal politikalar, sürdürülebilir kalkınma politikaları, ticaret, inovasyon ve verimlilik politikalarıdır.

¹⁶ About Case, <https://www.case-research.eu/en/about-us>. (01.05.2020).

¹⁷ About Case, <https://www.case-research.eu/en/about-us>.(01.05.2020).

CASE, 2013 yılından itibaren her yıl Avrupa Birliği üye devletlerinde KDV boşluğu ölçümlerini içeren çalışmalar yapmakta ve çalışma raporlarını yayımlamaya devam etmektedir. Son rapor ise 10 Eylül 2020 tarihinde yayımlanmıştır¹⁸. Bu Rapor, TAXUD / 2019 / AO-14, "AB-28 Üye Devletlerinde KDV Boşluğu Çalışması ve Raporları" projesi için Avrupa Komisyonu (The European Commission Directorate-General For Taxation And Customs Union), DG TAXUD için hazırlanmıştır ve yayımlanan yedi raporun takibi olarak hizmet vermektedir. Bu Çalışma, 2018 için KDV boşluğu ölçümlerini, 2019 için basitleştirilmiş bir metodoloji kullanan hızlı KDV boşluğu ölçümünü ve 2014-2017 yıllarının revize edilmiş ölçümlerini içermektedir. Ayrıca, 2018 Raporunda başlatılan ve ilk olarak bildirilen KDV Boşluğu belirleyicilerinin ekonometrik analizinin güncellenmiş ve genişletilmiş sonuçlarını da içermektedir. Ayrıca koronavirüs pandemisinin potansiyel etkilerini ve bunun sonucunda KDV boşluğunun 2020 ve 2021'deki gelişimi üzerindeki etkilerini değerlendirilebilmesine imkân tanınmıştır.

Raporun sonuçlarına göre¹⁹, 2018'de, çoğu Avrupa Birliği (AB) üye devleti GSYH büyüme hızında hafif bir düşüş görülmüş, ancak vergi uyumunu artırmak için ekonomik koşulların olumlu kaldığı ifade edilmiştir. 2018 yılında KDV toplam vergi yükümlülüğünün (VTTL) % 3,6 arttığını, KDV gelirin ise % 4,2 artarak KDV boşluğunda hem nispi hem de nominal olarak düşüşe yol açtığını tahmin edilmiştir. AB'deki uçurum % 11'e ve 140 milyar Euro'ya düşmüştür. Hızlı tahminler, KDV boşluğunun 2019'da muhtemelen düşmeye devam edeceği düşünülmektedir. AB-28 arasında en küçük boşluklar İsveç'te (% 0,7), Hırvatistan'da (% 3,5) ve Finlandiya'da (% 3,6), en büyüğü ise Romanya'da (% 33,8), Yunanistan'da (% 30,1) ve Litvanya'dadır (% 25,9). Genel olarak, AB-28 üye devletlerinin yarısı % 9,2'nin üzerinde bir boşluk belirlenmiştir. Nominal olarak, en büyük boşluklar İtalya (35,4 milyar EUR), Birleşik Krallık (23,5 milyar EUR) ve Almanya'dadır (22 milyar EUR).

¹⁸ CASE - Center for Social and Economic Research, Study and Report on The VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, <https://www.case-research.eu/en/study-and-reports-on-the-vat-gap-in-the-eu-28-member-states-2020-final-report-101489>.(13.01.2021).

¹⁹ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, ss.10-66.

Ekonometrik analizin sonuçlarında, KDV boşluğunun mevcut ekonomik koşullar, kurumsal çevre ve ekonomik yapı ile vergi idarelerinin önlemleri ve eylemleriyle ilgili bir grup faktörden etkilendiği ifade edilmiştir. Raporda ayrıca, COVID-19 durgunluğunun AB ekonomileri üzerinde ciddi bir etkisi olacağından, 2020'de KDV boşluğunda artış beklentisi olduğu ifade edilmiştir²⁰.

1.2.1.3. FISCALIS 2020 Çalışmaları: Tax Gap Project Group

Fiscalis 2020²¹ bir AB işbirliği programıdır. Ulusal vergi idarelerinin bilgi ve uzmanlık yaratmalarını ve değiştirmelerini sağlamaktadır. Avrupa çapında büyük ulusal gelir idaresi yetkililerini bir araya getirerek ağların kurulmasının yanı sıra, Avrupa GV sistemlerinin birlikte geliştirilmesine ve işletilmesine olanak tanımaktadır. Mevcut program 2014-2020 dönemini kapsamaktadır. AB vergi politikası, vergi kaçakçılığına karşı mücadeleye önemli ölçüde katkıda bulunmakta ve AB ve üye devletlerin bütçeleri için gelir tahsilini desteklemektedir. Ulusal vergi sistemlerinin birlikte bulunması çifte vergilendirme ve rekabetin bozulması konularını gündeme getirmektedir. Fiscalis 2020 programı, katılımcı ülkelerdeki vergi idarelerinin bu zorluklara çözüm bulmasına yardımcı olmaktadır.

Programın genel hedefi, katılımcı ülkeler, vergi idareleri ve yetkilileri arasındaki işbirliğini artırarak, iç pazardaki vergilendirme sistemlerinin düzgün işleyişini geliştirmektir.

Programın özel hedefleri ise şunlardır:

- Vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlaması ile mücadele etmek
- Bilgi alışverişini sağlamak
- İdari işbirliğini desteklemek
- Vergi idarelerinin üzerindeki idari yükün ve vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması için katılımcı ülkelerin idari kapasitelerinin artırılmak.

²⁰ CASE - Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2020 Final Report, ss. 10-66.

²¹ The Fiscalis 2020 Programme, Taxation and Customs Union.; [https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en.\(01.05.2020\)](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en.(01.05.2020)).

Bu hedeflere ulaşılması, Avrupa Bilgi Sistemleri için ortak iletişim ağının bulunması ve bunlara tam erişim sağlanması, katılımcı ülkelerden program kapsamındaki eylemlerin sonuçları hakkında geri bildirim kriterlerine göre ölçülmektedir.

Programın operasyonel hedefleri ve öncelikleri şunlardır:

- Vergilendirme için Avrupa Bilgi Sistemlerini uygulamak, geliştirmek, işletmek ve desteklemek,
- İdari işbirliği faaliyetlerini desteklemek,
- Vergi idarelerinin beceri ve yetkinliklerini güçlendirmek,
- İdari prosedürlerin iyileştirilmesini sağlamak,

Mevcut vergi boşluğu ölçümlerinde birikimi ve deneyimleri paylaşmak için Fiscalis 2020 Programı kapsamında The Tax Gap Project Group (TGPG)²² kurulmuştur. TGPG, 16 üye devletin²³ ulusal uzmanlarından oluşmakta ve çalışmaları Avrupa Komisyonu tarafından koordine edilmektedir. Toplanan bilgileri daha geniş bir kamuoyu ile paylaşmak için TGPG raporlar hazırlayıp sunmaktadır. Raporların amacı, vergi boşluğu ölçümlerinde yol gösterici olmasıdır. TGPG, katılımcı üye ve uzmanlar tarafından sunulan farklı metodolojileri tartışmak ve sunumlardan yararlanmak için şimdiye kadar yedi toplantı gerçekleştirmektedir.

1.2.1.4. OECD Çalışmaları: BEPS

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)²⁴, daha iyi yaşam için daha iyi politikalar oluşturmak amacıyla çalışan uluslararası bir kuruluştur. Hedefi, herkes için eşitlik, fırsat ve refahı artıran politikalar oluşturmaktır. Hükümetler, politikacılar ve vatandaşlar ile birlikte, kanıta dayalı uluslararası standartlar oluşturmak ve bir dizi sosyal, ekonomik ve çevresel sorunlara çözüm bulmak için çalışmaktadır. Ekonomik

²² Register of Commission Expert Groups, <https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupDetail&groupID=3260&Lang=EN>. (01.05.2020).

²³ Belçika, Bulgaristan, Çekya, Danimarka, Almanya, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Hollanda, Polonya, Portekiz, Slovakya, Finlandiya ve İsveç.

²⁴ OECD üye ülkeler: Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Şili, Çekya, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Güney Kore, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri.

performansı iyileştirmek ve iş yaratmaktan güçlü eğitimi teşvik etmeye ve uluslararası vergi kaçakçılığına karşı mücadeleye kadar, veri ve analiz, deneyim alışverişi, en iyi uygulama paylaşımı ve kamu politikaları ve uluslararası standart belirleme konusunda benzersiz bir forum ve bilgi merkezi sağlamaktadır²⁵.

OECD, vergi boşluğu konusunda da araştırmalarda bulunmaktadır. OECD'nin raporlarında da vergi boşluğu ile ilgili çalışmalara rastlamak mümkündür. 2017 yılında vergi idareleri ile ilgili raporda vergi boşluğu kavramına değinilmiş ve vergi boşluğunun ölçümünde rasgele denetimlerin etkisinden bahsedilmiştir. Ayrıca 2008-2010 yıllarını veri olarak gelir vergisinde beyanları ile vergi boşluğu üzerindeki etkisine değinilmiştir²⁶.

2019 yılında yayımladığı "Tax Administration 2019" isimli raporunda 2016-2017 yıllarını kapsayan vergi boşluğu çalışmaları yapan/yapmayan ülkelerin yer aldığı bir tablo hazırlamıştır²⁷. 58 ülkeyi kapsayan araştırmada vergiler, GV, KV, KDV ve diğer vergiler olarak sınıflandırılmıştır. Tablo 8'de araştırma yapan/yapmayan ülkeler belirtilmekle birlikte ülkelerin yaptığı çalışmaları yayımlayıp yayımlamadığı da belirtilmiştir.

²⁵ OECD About, <https://www.oecd.org/about/>. (01.05.2020).

²⁶ OECD Tax Administration 2017, [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017/the-measurement-of-tax-gaps_tax_admin-2017-19-en.;https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en.\(19.12.2020\)](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017/the-measurement-of-tax-gaps_tax_admin-2017-19-en.;https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en.(19.12.2020)).

²⁷ OECD Tax Administration 2019, Tablo A-146-Tax Gap, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-gap_40126618-en#page1. (05.03.2020).

Tablo 8: 2016-2017 Yılları Tüm/Bazı Vergilerde Boşluk Ölçüm Çalışmaları

Ülkeler	Vergi Riski Yönetimi	Bakanlıkça Gerekli	Araştırma	Sonuç Açıklama	Ülkeler	Vergi Riski Yönetimi	Bakanlıkça Gerekli	Araştırma	Sonuç Açıklama
Arjantin			✓	×	Kenya			×	×
Avustralya	✓	×	✓	✓	Kore	✓	×	×	×
Avusturya	✓	×	×	×	Letonya			✓	✓
Belçika	✓	✓	✓	×	Litvanya			✓	✓
Brezilya			×	×	Lüksemburg	✓	×	×	×
Bulgaristan			✓	×	Japonya	✓	×	×	×
Kanada	✓	×	×	×	Malezya			×	×
Şili	✓	×	✓	✓	Malta			×	×
Çin			×	×	Meksika	✓	✓	✓	✓
Kolombiya			✓	✓	Moracco			×	×
Kosta Rika			✓	✓	Hollanda	✓	×	✓	✓
Hırvatistan			✓	×	Yeni Zelanda	✓	×	×	×
Kıbrıs			×	×	Norveç	✓	×	✓	×
Çekya	✓	✓	✓	×	Peru			✓	✓
Danimarka	✓	✓	✓	✓	Polonya	✓	✓	✓	✓
Estonya	✓	✓	✓	✓	Portekiz	✓	×	×	×
Finlandiya	✓	✓	✓	✓	Romanya			✓	×
Fransa	✓	✓	×	×	Rusya			✓	×
Gürcistan			×	×	Singapur			✓	×
Almanya	✓	×	×	×	Slovakya	✓	×	×	×
Yunanistan	✓	-	✓	×	Slovenya	✓	×	✓	✓
Hong Kong			×	×	Güney Afrika			✓	×
Macaristan	✓	×	×	×	İspanya	✓	×	×	×
İzlanda	✓	×	×	×	İsveç	✓	×	×	×
Hindistan			×	×	İsviçre	✓	×	×	×
Endonezya			✓	×	Tayland			✓	×
İrlanda	✓	×	×	×	Türkiye	✓	✓	×	×
İsrail	✓	×	×	×	Bir. Krallık	✓	✓	✓	✓
İtalya	✓	×	✓	✓	ABD	✓	✓	✓	✓

Kaynak: FTA Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies Series.; OECD Tax Administration 2019 Tablo A.146-Tax Gap, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-gap_40126618-en#page1. (05.03.2020).

Uluslararası vergi konularındaki uyumsuzluklara ve sorunlara çözüm arayışları kapsamında, G20²⁸ liderleri BEPS'i²⁹ (Base Erosion And Profit Shifting) önemli önceliklerinden biri olarak tanımlamış, Eylül 2013'teki Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen zirve toplantısında OECD'nin geliştirdiği "Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS Eylem Planı) projesi onaylanmıştır. G20 liderleri, ayrıca ülkelerin ulusal kanunlarını BEPS'i önlemeye yönelik değişiklikleri ve çokuluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırma çabalarına engel olacak düzenlemeler yapmaları çağrısında bulunmuştur. BEPS eylem planı, kârların ekonomik faaliyetler nerede gerçekleştirilmiş, değer nerede üretilmiş ise orada vergilendirilmesini amaçlamaktadır. BEPS' in temel felsefesi tüm dünyada, farklı uluslararası vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilemeyi önlemek, işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemek ve vergilemede şeffaflığı arttırmak olarak belirtilmiştir³⁰.

1.2.2. Bazı Ülkeler Tarafından Yürütülen Çalışmalar

1.2.2.1. HMRC Çalışmaları (İngiltere)

HMRC, Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük idaresidir. HMRC, vergi boşluğunun ölçümüne yönelik uzun zamandır çalışmalar yapmaktadır. HMRC, bünyesinde hazırlanan vergi boşluğu ölçümleri 2009 yılından itibaren her yıl düzenli olarak yayımlamaktadır. Ayrıca ek dokümanlar ile vergi boşluğu ölçümlerini oluşturmak için kullanılan veri ve yöntemleri hakkında daha ayrıntılı bilgi vermektedir.

HMRC, vergi boşluğunu diğer ülkelerden farklı olarak genel bir oran şeklinde ölçmekte ve bunu müşteri grubu, vergi türü ve davranış biçimine göre sınıflandırmaktadır. Ayrıca daha ayrıntılı vergi boşluğu ölçümleri yapmak için vergi türlerine göre de ayrı bir hesaplama yapmaktadır.

²⁸ Türkiye, ABD, Almanya, Arjantin, Avustralya, Birleşik Krallık, Brezilya, Çin Halk Cumhuriyeti, Endonezya, Fransa, Güney Afrika, Güney Kore, Hindistan, İtalya, İspanya, Kanada, Meksika, Suudi Arabistan, Rusya.

²⁹ OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

³⁰ Mustafa Cemil Kara, Ersan Öz, "Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS", *Vergi Dünyası*, S:414, Şubat 2016, s.174; Serdar Bulut, "Vergiden Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:326, Kasım 2015, s.36.

HMRC'nin vergi boşluğunu hesaplarken kullanmış olduğu genel sınıflandırma şekli Tablo 9'de verilmiştir.

Tablo 9: HMRC' nin Vergi Boşluğu Ölçümünde Kullandığı Sınıflandırma

MÜŞTERİ GRUBU	VERGİ TÜRÜ	DAVRANIŞ
-Küçük İşletme	-GV, Ulusal Sigorta Katkıları &	-Makul Özen Göstermeme
-Orta Ölçekli İşletme	Sermaye Kazançları Vergisi	-Yasal Yorum
-Büyük İşletme	-KDV	-Vergi Kaçırma
-Suçlular	-Kurumlar Vergisi	-Suçlu saldırılar
-Bireyler	-Tüketim Vergileri	-Ödememe
	-Diğer Vergiler	-Hata
		-Kayıtdışı ekonomi
		-Vergiden Kaçınma

Kaynak: HMRC, Measuring Tax Gaps 2019 Edition, Tax Gap Estimates for 2017-18, ss.1-10.

HMRC' nin daha ayrıntılı vergi boşluğu ölçümleri yapmak için vergi türlerine göre yaptığı sınıflandırma ise Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10: HMRC' nin Vergi Boşluğu Ölçümünde Kullandığı Vergi Türleri Sınıflandırması

KATMA DEĞER VERGİSİ		
	Tütün Vergileri	Sigara Vergisi Elle Hazırlanan Tütün Vergisi
	Alkol Vergisi	Bira Vergisi Alkol Vergisi
TÜKETİM VERGİLERİ		
	Hidrokarbon Yağları Vergisi	Bahis ve oyun vergisi
	Diğer Tüketim Vergileri	Elma şarabı ve armut şarabı vergisi Alkol temelli hazır içecekler vergisi Şarap vergileri
GELİR VERGİSİ		
	Beyan Esası	Ticari olmayan vergi mükellefleri İşletme vergi mükellefleri Büyük ortaklıklar
SERMAYE KAZANÇLARI VERGİSİ		
	PAYE: Kazandıkça Ödeme	Küçük işverenler Orta ölçekli işverenler Büyük işverenler
	Vergiden Kaçınma	
	Kayıtdışı Ekonomi	Bilinmeyen bireyler Gelirlerin bir kısmı bilinmeyenler
KURUMLAR VERGİSİ		
	Küçük İşletmeler	
	Orta Ölçekli İşletmeler	
	Büyük İşletmeler	
DAMGA VERGİSİ		
	Damga Vergisi: Arazi Vergisi	
	Damga Vergisi: Yedek Vergisi	
DİĞER DOLAYSIZ VERGİLER		
	Veraset ve İntikal Vergisi	
	Petrol Gelir Vergisi	
DİĞER DOLAYLI VERGİLER		
	Düzenli Depolama Vergisi	
	Çevre Vergileri	
	Sigorta Primi Vergisi	

Kaynak: HMRC, Measuring Tax Gaps 2019 Edition, ss.1.40.

HMRC, vergi boşluğu ölçümlerini yaparken müşteri grubuna göre, vergi türüne göre veya davranışlara göre ayırarak her bir madde için ayrı ayrı vergi boşluğunu rakam ve oran olarak ölçmeye çalışmaktadır. 2019 yılı için yapılan vergi boşluğu ölçümleri Tablo 11'de verilmiştir. HMRC, vergi boşluğu ölçümlerini geçmişe dönük yapmaktadır. Örneğin, 2020 yılında yayımlanan raporda 2018-2019 yılları, 2019 yılında yayımlanan raporda 2017-2018 yılları, 2018 yılında yayımlanan raporda ise 2016-2017 yılı

ölçümleri yer almaktadır. 2005-2019 dönemine ait vergi boşluğu ölçümleri aşağıdaki Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11: HMRC 2005-2019 Vergi Boşluğu Ölçümleri (% ve milyar dolar)

Yıllar	2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10	2010-11	2011-12	2012-13	2013-14	2014-15	2015-16	2016-17	2017-18	2018-19
Milyar £	32	31	31	32	29	30	31	34	38	38	33	32	31	31
%	7.5	6.7	6.3	6.7	6.5	6.2	6.2	6.7	7.2	6.8	5.8	5.3	5.0	4.7

Kaynak: HMRC, Measuring Tax Gaps, 2007-2020 raporlarından tarafımızca derlenmiştir.

HMRC’ ye göre vergi boşluğu, teorik olarak ödenmesi gereken vergi miktarı ile gerçekte ödenen vergi arasındaki farktır. Toplam teorik vergi borcu, HMRC'den vergi boşluğu ve fiilen alınan vergi miktarı olarak hesaplanmaktadır³¹. Vergi boşluğu ölçümleri yalnızca HMRC tarafından uygulanan vergileri kapsamaktadır, bu nedenle başka bir yerde uygulanan vergi ve harçları (belediye vergisi, iş oranları ve taşıt harcama görevi ve trafik sıkışıklığı ücreti gibi), ücretleri hariç tutmaktadır³².

HMRC tarafından 2014-2019 dönemine ilişkin yapılan vergi boşluğu ölçümleri aşağıdaki Tablo 12’de gösterilmiştir. KDV ve tüketim vergisi boşlukları, ağırlıklı olarak “yukarıdan aşağıya” yaklaşımı kullanılarak, tüketim harcama verilerinden kaynaklanan zımni verginin vergi ile karşılaştırılmasıyla ölçülmektedir. Diğer bileşenlerin çoğu, operasyonel verilerinden ve yönetim bilgilerinden yola çıkarak "aşağıdan yukarıya" yaklaşımı kullanılarak hesaplanmaktadır³³.

³¹ HMRC, Measuring Tax Gaps 2019 Edition, Tax Gap Estimates for 2017-18, 2019, ss.3-88.

³² HMRC, *Measuring Tax Gap 2019*, a.g.r., ss.3-88.

³³ HMRC, *Measuring Tax Gaps 2019*, a.g.r., ss. 3-88.

Tablo 12: HMRC 2014-2019 Yılları Vergi Türüne Göre Boşluğu Ölçümleri

		2014-15		2015-16		2016-17		2017-18		2018-19	
		%	Milyar £	%	Milyar £	%	Milyar £	%	Milyar £	%	Milyar £
VERGİ TÜRÜNE GÖRE	GV/ Sermaye Kazanç Ver.	43	15.5	40	13.7	40	13.5	37	12.9	39	12.1
	KDV	35	12.7	37	12.6	35	11.7	36	12.5	32	10.0
	KV	10	3.7	10	3.3	11	3.5	15	5.2	14	4.4
	Tüketim Ver.	8	2.8	9	3.0	9	3.1	8	2.7	9	2.8
	Diğer Vergiler	3	1.3	4	1.5	5	1.6	4	1.6	5	1.7
MÜŞTERİ GRUBUNA GÖRE	Küçük İşletme	51	18.3	46	15.5	41	13.7	40	14	43	13.4
	Orta Ölç. İşl.					12	3.9	12	4.3	12	3.7
	Büyük İşletme	26	9.5	29	9.7	21	7.0	22	7.7	17	5.3
	Suçlular	13	4.8	15	5.1	16	5.4	14	4.9	14	4.5
	Bireyler	10	3.4	11	3.6	10	3.4	11	3.9	8	2.4
	Zenginler									6	1.7
DAVRANIŞA GÖRE	Özensizlik	15	5.5	18	6.1	18	5.9	6.4	18	18	5.5
	Yasal Yorum	15	5.2	18	6.0	16	5.4	6.2	18	16	4.9
	Vergi Kaçırma	14	5.2	15	5.2	16	5.3	5.3	15	15	4.6
	Suçlu saldırı	13	4.8	15	5.1	16	5.3	4.9	14	14	4.5
	Ödememe	10	3.6	9	3.1	10	3.4	3.9	11	13	4.1
	Hata	9	3.2	10	3.3	10	3.2	3.4	10	10	3.1
	Kayıtdışı Eko.	17	6.2	10	3.5	10	3.2	3.0	9	9	2.6
	Vergiden Kaçınma	6	2.2	5	1.7	5	1.7	1.8	5	5	1.7

Kaynak: HMRC, *Measuring Tax Gaps 2020*, ss.3-88.

1.2.2.2. IRS Çalışmaları (ABD)

IRS, vergi boşluğunu net vergi boşluğu ve brüt vergi boşluğu olarak tanımlamaktadır. Brüt vergi boşluğu, belirli bir vergi yılı için yasaların getirdiği toplam vergi yükümlülüğü ile vergi mükelleflerinin gönüllü olarak ve o yıl için ödedikleri vergi miktarı arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır³⁴. Brüt vergisi boşluğu, o yıl vergi

³⁴ James M. Bickley, "Tax Gap, Tax Compliance, And Proposed Legislation in The 112th Congress", *Congressional Research Service*, s.1., www.crs.gov. (29.09.2019).

yükümlülüğünün gönüllü olarak ödenmeyen toplam tutarıdır³⁵. Net vergi boşluğu ise vergi yılı için verilen tüm süreçler tamamlanıp ve gecikmeli ödemeler yapıldıktan sonra ödenmeyen vergi tutarı olarak tanımlanmaktadır. Yani net vergi boşluğu tüm yasal süreçler tamamlandıktan sonra ortaya çıkan değerdir. Dolayısıyla net vergi boşluğunun gerçek değerinin belirlenmesi için dava ve temyiz yolu gibi tüm yasal süreçlerin tamamlanmış olması gerekmektedir³⁶.

Hem brüt hem de net vergi boşlukları üç ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar: beyan edilmeyen boşluk, eksik beyan edilen boşluğu ve eksik ödeme boşluğudur³⁷.

Beyan Edilmeyen Boşluk (Nonfiling Tax Gap): Son başvuru tarihinden sonra beyan edilen ya da hiç beyan edilmeyen vergi ile ilgili ortaya çıkan vergi boşluğudur.

Eksik Beyan Edilen Boşluk (Underreporting Tax Gap): Vergi iadesi yapan vergi mükellefleri tarafından gönüllü olarak bildirilmeyen vergi borcu miktarı olarak tanımlanmaktadır. Eksik bildirim boşluğu üç nedenden oluşur: eksik beyan edilmiş gelir, fazladan hesaplanan iadeler ve hesaplama hataları.

Eksik Ödeme (Underpayment Tax Gap): Vergi mükelleflerinin beyan ettiği halde ödemesini gönüllü olarak ve zamanında yapmadığı vergi yükümlülüğü miktarıdır. Yani, vergi yükümlülüklerini beyan ettiklerinde tam olarak ödemeyen vergi mükelleflerinin yetersiz ödeme toplamıdır. Bireylerin eksik ödeme oranlarına ek olarak, işverenlerin çalışanların ücretlerinden elde ettiği ancak ödenmeyen tahmini vergi miktarlarını da içermektedir. Bu tutarların ödenmesi çalışanların değil işverenlerin sorumluluğundadır.

³⁵ Wayne Thomas, Elinor A. Convery, Mary-Helen Risler, "Federal Tax Compliance Research Gross and Net Employment Tax Gap Estimates for 1984-1997", *Internal Revenue Services*, (1993), ss.2-20.

³⁶ Thomas, Convery, Risler, a.g.ç., (1993), ss.2-20.

³⁷ Alan H. Plumley, "Preliminary Update Of The Tax Year 2001 Individual Income Tax Underreporting Gap Estimates", *Paper Presented At The 2005 Internal Revenue Service Research Conference IRS, Washington, DC, 2005*, s.570; Konrad Raczkowski, "Measuring The Tax Gap In The European Economy", Poland Warsaw, *Journal of Economics and Management*, 21 (3), (2015), s.61; Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates For 1985, 1988, and 1992, *Internal Revenue Services*, s.2.

IRS Net ve Brüt Vergi Boşluğunun Hesaplanması

$$NF + UR + UP = GTP$$

FORMÜL 2

$$GTP - ZDG = NTG$$

FORMÜL 3

NF = Nonfiling (Beyan Edilmeyen)

UR= Underreporting (Eksik Beyan Edilen)

UP = Underpayment (Eksik Ödeme/Ödememe)

GTP = Brüt Vergi Boşluğu

ZDG = Zorunlu ve Diğer Geç Ödemeler

NTG = Net Vergi Boşluğu

Kaynak: Internal Revenue Services.

Tablo 13: IRS Vergi Boşluğu Bileşenleri

BEYAN EDİLMEYEN BOŞLUK				
Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	İstihdam Vergisi	Emlak Vergisi	Tüketim Vergisi
EKSİK BEYAN EDİLEN BOŞLUK				
Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	İstihdam Vergisi	Emlak Vergisi	Tüketim Vergisi
Ticari Olmayan Gelir	Küçük Şirketler (10 Milyon \$ altı)	Serbest Meslek Vergisi		
İş geliri	Büyük Şirketler (10 milyon \$ ve fazlası)	FICA Ücret vergisi		
Düzeltilmeler, Kesintiler, Muafiyetler		İşsizlik Vergisi		
Krediler				
EKSİK ÖDEME BOŞLUĞU				
Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	İstihdam Vergisi	Emlak Vergisi	Tüketim Vergisi

Kaynak: Theodore Black, Kim Bloomquist, Edward Emblom, Andrew Johns, Alan Plumley ve Esmeralda Stuk, "Federal Tax Compliance Research: Tax Year 2006 Tax Gap Estimation", *Research, Analysis, and Statistics Working Paper*, (2012), http://www.irs.gov/pub/newsroom/overview_tax_gap_2006.pdf., IRS, ss.1-19.

IRS'nın 2019 yılında vergi boşluğunun hesaplanmasına yönelik rapor 2011-2013 yıllarına ait vergi boşluğu ölçümlerini içermektedir.

Tablo 14: IRS Vergi Boşluğu Haritası 2008-2010 ve 2011-2013 (milyar \$)

	2006	2008-2010	2011-2013
Tahmini Toplam Gerçek Vergi Yükümlülüğü	\$ 2.660	\$ 2.496	\$ 2.683
BRÜT VERGİ BOŞLUĞU	\$ 450	\$ 458	\$ 441
Gönüllü Uyum Oranı	83.1 %	81.7 %	\$ 2.242
NET VERGİ BOŞLUĞU	\$ 385	\$ 406	\$ 381
Net Uyum Oranı	85.5 %	83.7 %	85.8 %
<hr/>			
Dosyalanmayan Vergi Boşluğu	\$ 28	\$ 32	\$ 39
<u>Bireysel Gelir Vergisi</u>	\$ 25	\$ 26	\$ 31
<u>Serbest Meslek Vergisi</u>	-	\$ 4	\$ 6
<u>Emlak Vergisi</u>	\$ 3	\$ 2	\$ 2
<hr/>			
Eksik Bildirim Vergi Boşluğu	\$ 376	\$ 387	\$ 352
<u>Bireysel Gelir Vergisi</u>	\$ 235	\$ 264	\$ 245
Ticari Olmayan Gelir Vergisi	\$ 68	\$ 64	\$ 57
İstihdam Vergisi	\$ 122	\$ 125	\$ 110
Düzeltilmeler, Kesintiler, Muafiyetler	\$ 17	\$ 19	\$ 10
Dosyalama Surumu	-	\$ 5	\$ 5
Diğer Vergiler	-	\$ 1	\$ 1
Ayrılmamış Marjinal Etkiler	-	\$ 12	\$ 20
Kredi	\$ 28	\$ 40	\$ 42
<u>Kurumlar Vergisi</u>	\$ 67	\$ 41	\$ 37
Küçük Şirketler	\$ 19	\$ 13	\$ 11
Büyük Şirketler	\$ 48	\$ 28	\$ 26
<u>İstihdam Vergisi</u>	\$ 75	\$ 81	\$ 69
Serbest Meslek Vergisi	\$ 57	\$ 65	\$ 45
FICA ve İşsizlik	\$ 15	\$ 16	\$ 24
<u>Emlak Vergisi</u>	\$ 2	\$ 1	\$ 1
<hr/>			
Eksik Ödeme Vergi Boşluğu	\$ 46	\$ 39	\$ 50
<u>Bireysel Gelir Vergisi</u>	\$ 36	\$ 29	\$ 38
<u>Kurumlar Vergisi</u>	\$ 4	\$ 3	\$ 5
<u>İstihdam Vergisi</u>	\$ 4	\$ 6	\$ 6
<u>Emlak Vergisi</u>	\$ 2	\$ 1	\$ 0.5
<u>Tüketim Vergisi</u>	\$ 0.1	\$ (3)	

Kaynak: Theodore Black ve diğerleri, “Federal Tax Compliance Research: Tax Year 2006 Tax Gap Estimation”, *IRS*, (2012), ss.1-19.; Alain Dubois, Janice Hedemann, “Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2008–2010”, *IRS*, (2016), ss.5-30.; Barry W. Johnson, Peter J. Rose, “Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013”, *IRS*, (2019), ss. 6-25.

Tablo 15: Net Vergi Boşluğunun Hesaplanması (Milyar \$)

	Brüt Vergi Boşluğu	Zorunlu ve Diğer Geç Ödemeler	Net Vergi Boşluğu
Gelir Vergisi	\$ 314	-\$ 43 (14 %)	\$ 271
Kurumlar Vergisi	\$ 42	-\$ 10 (24 %)	\$ 32
İstihdam Vergisi	\$ 81	-\$ 5 (6 %)	\$ 77
Emlak Vergisi	\$ 3	-\$ 2 (55 %)	\$ 1
	\$ 441	-\$ 60	\$ 381

Kaynak: IRS verileri alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

1.2.2.3. ATO Çalışmaları (Avustralya)

Avustralya Vergi Dairesi (ATO), Avustralya'nın temel gelir tahsilat kurumudur. Vergi boşluğu ölçümü konusunda düzenli çalışma ve yayım yapan kurumlardan birisidir. ATO, vergi boşluğunu, toplanan miktar ile her vergi mükellefinin vergi kanununa tamamen uyması durumunda toplayacağı tutar arasındaki farkın bir ölçümü olarak tanımlamaktadır³⁸. ATO, vergi boşluğunu alkol, tütün, petrol, büyük işletme, küçük işletme vs. sınıflandırmalar yaparak sektör, işletme bazında vergi boşluğu ölçümleri de yapmaktadır. ATO, vergi boşluğu ölçümlerinde kullanmak üzere "Tax Gap Research Program" geliştirmiştir.

Tax Gap Research Program'da vergi boşlukları üç gruba ayrılmıştır³⁹.

- İşleme Dayalı Vergi Boşlukları: Mal ve Hizmet Vergisi (GST) ve yakıt tüketimi gibi bir işletme tarafından tedarik zincirinde daha fazla toplanan ve ödenen vergiler,
- Gelir Temelli Vergi Boşlukları: Bireyler için gelir vergisi, kurumlar vergisi, büyük ve küçük süper fonlar ve yan haklar vergi boşluklar
- İdari Boşluklar: Topluluk adına yönetilen programları içermektedir.

³⁸ Australian Government, Australian Taxation Office, <https://www.ato.gov.au/>.(01.05.2020).

³⁹ Australian Tax Gap Overview, <https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/?anchor=Taxgapresearchprogram#Taxgapresearchprogram>. (01.05.2020).

Çeşitli boşluklar arasındaki ilişki karmaşıktır. Bazıları birbirini dışlarken, bazıları yakından ilişkilidir veya belirlenmiş boşluk tahminleri içinde alt kümeler oluşturur. Örneğin: işle ilgili giderler, vergiler, indirimler ve ayrıcalıklar, küçük işletmeler ve bireyler için gelir temelli vergi boşluklarının alt kümesidir. İstihdama ilişkin boşluklar arasında PAYG (kullandığın kadar öde) stopajı, emeklilik fonu garantisi ve yan haklar vergisi (bireyler için) bulunmaktadır⁴⁰.

Tablo 16: Vergi Boşluğu Araştırma Programına Genel Bakış

İşleme Dayalı Vergi Boşluğu	Yakıt Tüketim Vergisi Boşluğu
	Mal ve Hizmet Vergisi Boşluğu
	Tütün Vergisi Boşluğu
	Şarap Vergisi Boşluğu
Gelire Dayalı Vergi Boşluğu	Yüksek Servet Gelir Vergisi Boşluğu
	Ticari Olmayan Gelir Vergisi Boşluğu
	Büyük Şirket Grupları Gelir Vergisi Boşluğu
	Büyük Süper Fonlar Gelir Vergisi Boşluğu
	Petrol Kaynak Kira Vergisi Boşluğu
	Küçük İşletme Gelir Vergisi Boşluğu
Küçük Süper Fonlar Gelir Vergisi Boşluğu	
İdari Boşluklar	Yakıt Vergisi Kredileri Boşluğu
	PAYG Stopaj Boşluğu
	Emeklilik Garanti Boşluğu

Kaynak: Australian Tax Gap Overview,

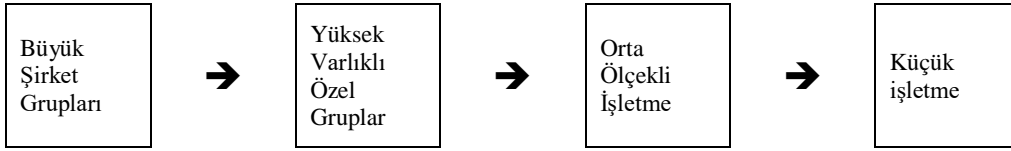
[https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/?page=4#Tax_gap_research_program.\(03.05.2020\)](https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/?page=4#Tax_gap_research_program.(03.05.2020)).

İşlem Temelli Vergi Boşluğu Ölçümü: Gelire dayalı vergi boşluklarının aksine, bu grubunun belirlenmesi genellikle daha kolaydır. Bir işletmenin yalnızca işleme dayalı bir boşluk hesabına dâhil edilmek üzere kayıtlı olması gerekmektedir. Ayrıca, kurumların aktif bir işletme olduklarını göstermek için gerekli formları sunmaları gerekmektedir. Bu ilke, değerlendirilmekte olan işletmenin büyüklüğüne veya türüne bakılmaksızın geçerlidir⁴¹.

⁴⁰ Australian Tax Gap Overview, [https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/?anchor=Taxgapresearchprogram#Taxgapresearchprogram,\(01.05.2020\)](https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/?anchor=Taxgapresearchprogram#Taxgapresearchprogram,(01.05.2020)).

⁴¹ Australian Government, Australian Taxation Office, <https://www.ato.gov.au/>.(01.05.2020).

Gelire Dayalı Vergi Boşluğu Ölçümü: Vergi mükellefleri yalnızca bir vergi boşluğu sınıfına tahsis edilmektedir. Tüm şirketler ve bireyler, aşağıda gösterilen hiyerarşiye göre soldan sağa ayrılarak sınıflandırılmaktadır. Buna göre mükelleflerin sınıflandırılması şu şekilde yapılmaktadır⁴²:



Büyük Şirket Grupları: İşletmeler bir varlık olarak faaliyet gösterdiğinden, işletme vergi mükelleflerini grup açısından ele alınmaktadır. Bu ekonomik gruplar birden çok kuruluştan oluşmaktadır. Ciro su 250 milyon \$ fazla olan ekonomik grupları kapsamaktadır.

Yüksek Varlıklı Özel Gruplar: Ortaklarıyla birlikte 50 milyon \$ ve üzeri serveti kontrol eden Avustralya'da ikamet eden bireyler olarak tanımlanmaktadır. Yüksek varlıklı özel grupların geliri, ortaklıklardan elde edilen kar paylarını içermektedir. Bu boşluğun ölçümüne dahil edilen gruplar⁴³:

- Yüksek varlıklı özel bir grupla bağlantılı olarak GV elde eden mükellefler
- Mülkiyetin %40 veya daha fazla olduğu şirketler.

Orta Ölçekli İşletmeler: Toplam ciro su 10 milyon ile 250 milyon \$ arasında olan kurumsal ekonomik grupları ve bu iş ortaklıklarını kontrol eden bireyleri içermektedir. Bu işletmeler, küçük işletmelere kıyasla daha karmaşık yapılara ve karmaşık vergi işlerine sahip olma eğilimindedir⁴⁴.

Küçük İşletmeler: Toplam ciro su 10 milyon \$ dan az olan işletmelerdir. Bu, bağımsız tüccarlar, küçük işletme sahipleri, vakıflar ve ortaklıklar gibi çeşitli işletim yapılarını içermektedir.

⁴² Tax Gap Overview, <https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/>, (03.05.2020).

⁴³ Tax Gap Research Programme, [\(01.05.2020\).](https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/?anchor=Taxgapresearchprogram#Taxgapresearchprogram)

⁴⁴ Tax Gap Research Programme, [\(01.05.2020\).](https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/?anchor=Taxgapresearchprogram#Taxgapresearchprogram)

İdari Programlar Boşlukları: Genel olarak, idari boşluk grubu mevzuatla tanımlanmaktadır. Örneğin, PAYG (kullandığın kadar öde) stopaj boşlukları yalnızca bir işletmenin çalışanı olduğunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, bir işletmenin bir çalışanı varsa, hangi türden olursa olsun, bu boşluk grubunun bir parçası olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 17: Avustralya Net Vergi Boşluğu Ölçümleri (Milyon \$)

		Güvenilir	Mali Yıl	Ödenen Vergi \$	Net boşluk \$	Net boşluk %
İşleme Dayalı Vergi Boşluğu	Yakıt Tüketim Vergisi	Orta	2017-18	18.457	239	1.3
	Mal ve Hizmet Vergisi	Orta	2017-18	63.560	4.995	7.3
	Tütün Vergisi Boşluğu	Orta	2017-18	12.361	647	5.0
	Şarap Dengeleme Vergisi	Orta	2017-18	817	21	2.5
Gelire Dayalı Vergi Boşlukları	Yüksek Servet GV	Yüksek	2016-17	9.282	772	7.7
	Ticari Olmayan GV	Yüksek	2015-16	124.067	8.444	6.4
	Büyük Şirket Grupları GV	Yüksek	2016-17	47.047	1.977	4.0
	Büyük Süper Fonlar GV	Orta	2016-17	11.069	182	1.6
	Petrol Kaynak Kira Vergisi	Yüksek	2016-17	1.008	22	2.1
	Küçük İşletme GV	Orta	2015-16	77.398	11.087	12.5
	Küçük Süper Fonlar GV	Düşük	2016-17	1.375	28	2.0
İdari Programlar Vergi Boşluğu	Yakıt Vergisi Kredileri	Orta	2017-18	6.929	- 6	- 0.1
	PAYG Stopaj	Orta	2016-17	178.084	3.046	1.7
	Emeklilik Garanti	Orta	2016-17	56.461	2.298	3.9

Kaynak: Australian Tax Gap, <https://www.ato.gov.au/>.(01.05.2020).

1.2.2.4. CRA Çalışmaları (Kanada)

Kanada, Nisan 2016'da vergiye uyum konusunda açıklık ve şeffaflığı sağlamayı teşvik etmek için federal vergi boşluğunu ölçmeye karar vermiştir. Kanada yönetimi için, vergi mükelleflerinin nasıl ve neden vergiye uyumlu olmadığını anlamak, vergi sisteminin bütünlüğünü korumak ve gelir tabanını korumaya yardımcı olmak için kritik öneme sahiptir. Bu sebeple Kanada Gelir İdaresi'nde (CRA) vergi boşluğunun farklı

bileşenlerini analiz eden bir dizi raporu incelemek ve yayımlamak için özel bir birim kurmuştur. CRA, çalışmalar sonucunda şimdiye kadar beş rapor yayımlamıştır⁴⁵.

- Vergi boşluğu ölçümüne ilişkin kavramsal bir çalışma (Haziran 2016),
- Mal ve Hizmet Vergisi / Uyumlaştırılmış Satış Vergisi için vergi boşluğunun ölçümü (Haziran 2016),
- Yurtiçi Gelir Vergisi'ne vergi boşluğu raporu (Haziran 2017),
- Gelir Vergisi sistemi için uluslararası vergi boşluğu raporu (Haziran 2018).
- Kurumlar vergisi boşluğu raporu (Haziran 2019).

İlk olarak 1999 yılında uygulanan Çekirdek Denetim Programı (CAP) ile başlayan birkaç yıl boyunca CRA tarafından rastgele denetim programları kullanılmıştır. CAP, her yıl KOBİ denetim grupları arasında değişen rastgele bir denetim programıdır ve yılda 1.500 ila 1.700 denetimden oluşmaktadır. Rastgele seçilen bu denetim, CRA'nın sadece istatistiksel olarak güvenilir ulusal ve bölgesel uyumsuzluk ölçümlerini üretmesine izin vermiştir. Daha sonra CAP'ın yerini Kanada Gelir İdaresi'nin GV ve Mal ve Hizmet Vergisi için farklı KOBİ denetim gruplarının (serbest meslek sahibi kişiler ve şirketler) uyumsuzluğunun rapor edilmemesi konusundaki anlayışını geliştirmek için tasarlanmış rastgele bir denetim programı olan KOBİ Araştırma Denetim Programı almıştır⁴⁶.

Zaman içinde uyum eğilimlerini izlemek ve dosya seçimini ve hedefini iyileştirmek için CRA'nın risk değerlendirme sistemlerini doğrulamak ve iyileştirmek amacıyla endüstri tarafından uyumsuzluk oranlarını ölçmek için yaklaşık 4.700 KOBİ seçilmiştir. Programın küçük işletmeler için araştırma denetimleri tamamlanmıştır; sonuçlar, hedef nüfusun neredeyse yarısının hiçbir raporlama hatası yapmadığını ve

⁴⁵ International Tax Gap And Compliance Results For The Federal Personal Income Tax System, *Canada Revenue Agency*, s.6., <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-compliance.html> (01.05.2020).; "Tax Assured And Tax Gap For The Federal Personal Income Tax System", *Canada Revenue Agency*, (2017), s.4., (01.05.2020). <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/news/2019/06/tax-gap-and-compliance-results-for-the-federal-corporate-income-tax-system.html>.; "Tax Gap And Compliance Results For The Federal Corporate Income Tax System", *Canada Revenue Agency*, s.3., <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-assured-tax-gap-federal-personal-income-tax-system.html>, (01.05.2020).

⁴⁶ "Tax Gap And Compliance Results For The Federal Corporate Income Tax System", *Canada Revenue Agency*, s.8.

ayarlanan dosyaların yaklaşık yüzde 78'i için hataların küçük olduğunu göstermektedir⁴⁷.

Tablo 18: 2014 Yılı Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümü (Milyar \$)

	KOBİ	Büyük İşletme	Toplam
Dosya Sayısı	2.098.300	14.650	2.112.950
Denetim Öncesi Vergi Boşluğu	\$ 2.7 - \$ 3.5 milyar	\$ 6.7 - \$ 7.9 milyar	\$ 9.4 - \$11.4 milyar
Denetimin Etkisi	\$ 1.1 milyar	\$ 5.0 milyar	\$ 6.1 milyar
Denetim Sonrası Vergi Boşluğu	\$ 1.6-\$ 2.4 milyar	\$ 1.7-\$ 2.9 milyar	\$ 3.3 - \$ 5.3 milyar

Not: KOBİ'lerde rastgele denetim, büyük işletmelerde risk bazlı denetim yöntemi kullanılmaktadır.
Kaynak: Canada Revenue Agency, *Tax Gap And Compliance Results For The Federal Corporate Income Tax System*, 2019, s.15.

Tablo 19: 2014 Vergi Yılı Denetiminden Önce Vergi Boşluğu Ölçümleri (Milyar \$)

Vergi Boşluğu Bileşeni	Denetimden Önce Federal Vergi Boşluğu Ölçümü	Karşılık Gelirlerin Yüzdesi
Mal ve Hizmet Vergisi	\$ 2.9	7.1 %
Yurtiçi Gelir Vergisi	\$ 8.7	
Uluslararası Gelir Vergisi	\$ 0.8 - \$ 3.0	7.0 % - 8.6 %
Kurumlar Vergisi	\$ 9.4 - 11.4 (Denetim sonuçlarından sonra 3.3- 5.3 \$)	% 24 - 29 % (Denetim sonuçlarından sonra % 8 - % 13)
Toplam Vergi Boşluğu	\$ 21.8 - \$ 26.0	10.6 % - 12.6 %

Not: Gelir Vergisi boşluğu hesaplamalarında veri eşleştirme yöntemi kullanılmaktadır.
Kaynak: Canada Revenue Agency, a.g.e., s. 18.

⁴⁷ Tax Gap And Compliance Results For The Federal CIT System, *Canada Revenue Agency*, s.9.

2. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜMÜNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Türk vergi sisteminde ödeme gücünün göstergeleri gelir, servet ve harcamadır. Vergiler gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Bu yüzden Dünya’da vergi boşluğu ile ilgili çalışmaları incelerken Türk vergi sistemindeki sınıflandırma dikkate alınacaktır.

2.2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜM ÇALIŞMALARI

Genellikle gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek kişilerin kazanç ve iratları üzerinden alınan Gelir Vergisi ile kurumların kazançları üzerinden alınan Kurumlar Vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.1.1. Gelir Vergisi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarları üzerinden alınmaktadır. O halde Gelir Vergisi’nde vergi boşluğunu gerçek kişilerin ödemesi gereken vergi tutarı ile fiilen ödenen vergi tutarı arasında kalan miktar olarak tanımlayabiliriz.

Dünya’da vergi boşluğu ölçüm çalışmalarına olan ilgi giderek artmaktadır. Vergi boşluğu ölçüm çalışmalarının büyük bir kısmı KDV’nin boşluğunu ölçümüne yönelik olmakla birlikte son yıllarda uluslararası şirketlerin de artması nedeniyle KV’nin boşluğunun ölçümüne olan ilgi de artmıştır. Ancak GV boşluğu ölçümleri konusunda hala az sayıda ülke çalışma yapmaktadır.

OECD’nin 2019 yılında yayımladığı Tax Administration⁴⁸ isimli vergi raporunda belirtilen çalışma sonucunda incelemeye alınan 58 ülkeden 20 tanesinde GV boşluğunu hesaplamaya yönelik çalışmalar yapılmıştır. Ancak bunlardan sadece 10 ülke yaptığı çalışmalarla ilgili bilgi yayımlama gereği duymuştur. OECD’nin 2019 yılında yayımladığı rapora göre GV ölçüm çalışmaları yapan ve çalışmalarını yayımlayan

⁴⁸ OECD Tax Administration, Tablo A.146 Tax Gap, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-gap_40126618-en#page1. (24.04.2020).

lkeler BirleŖik Krallık, Amerika BirleŖik Devletleri, Kanada, Hollanda, Meksika, İtalya, Letonya ve Estonya gibi ülkelerdir. Söz konusu ülkeler aŖađıdaki Tablo 20’de gsterilmiŖtir.

Tablo 20: Gelir Vergisi BoŖluđu alıŖmaları

lkeler	AraŖtırma		Yayım		lkeler	AraŖtırma		Yayım	
	2016	2017	2016	2017		2016	2017	2016	2017
Arjantin	✓	✓	✗	✗	Letonya	✓	✓	✓	✓
Avusturya	✓	✓	✗	✗	Meksika	✓	✓	✓	✓
Bulgaristan	✓	✓	✗	✗	Hollanda	✓	✓	✓	✓
Kanada	-	✓	-	✗	Norveç	✓	✓	✗	✗
Kosta Rika	✓	✓	✓	✓	Peru	✓	✓	✗	✗
Danimarka	✓	✓	✓	✓	Romanya	✓	✓	✗	✗
Estonya	✓	✓	✓	✓	Rusya	✓	✓	✗	✗
Yunanistan	✓	✓	✗	✗	G. Afrika	✓	✓	✗	✗
Endonezya	✓	✓	✗	✗	B. Krallık	✓	✓	✓	✓
İtalya	✓	✓	✓	✓	ABD	✓	✓	✓	✓

Var: ✓; Yok: ✗; Bilgi Yok.

Kaynak: OECD, Tax Administration 2019, a.g.e.

Güney Afrika’nın GV boŖluđunu ölçmek için aŖađıdan yukarıya yaklaŖımını kullanılmaktadır. Potansiyel vergi borcunun güvenilir bir ölçümü için, vergi matrahının nesnel bir ölçüsü gereklidir. Bu bağlamda, ulusal olarak temsil edilen anket mikro verilerinin, GV boŖluđunu ölçmek için en ideal olanıdır. Bununla birlikte, bu tür veriler, özellikle yüksek gelirliler için, yetersiz raporlamaya neden olmaktadır. Bunun nedeni genellikle insanların (zellikle yüksek gelirliler) gelirlerini bir sır olarak saklamalarıdır⁴⁹. 2005/2006 döneminde 276,4 milyar Güney Afrika Randı değerinde GV gelirinin 216,3 milyar Güney Afrika Randı tahsil edilebilmiŖtir. 2010/2011

⁴⁹ Robina Ather Ahmed, Mark Rider “Using Microdata to Estimate Pakistan’s Tax Gap By Type Of Tax”, *Public Finance Review* 41(3), (2013), ss.339-340. <https://doi.org/10.1177/1091142113475697>.(12.02.2020).

döneminde ise 290,4 milyar Güney Afrika Randı tahsil edilmiştir. Vergiye uyum oranları ise 2005/2006 da % 78,3, 2010 / 2011 de ise % 91.7 olmuştur⁵⁰.

Kanada CRA, GV boşluğunun ölçümüne yönelik çalışmalar yapan ülkelerden birisidir. GV'nin boşluğunu ölçmek için aşağıdan yukarıya yaklaşımı kullanmaktadır. CRA'nın KOBİ'ler için boşluğu ölçmek için rastgele bir denetim programı olmasına rağmen, CRA'nın GV için uyum stratejisi, bireysel nüfusun geri kalanını kapsayan kapsamlı bir rastgele denetim programı içermemektedir. Bunun nedeni, rastgele denetim programlarının kaynak yoğun olması ve birçoğu tamamen uyumlu olabilen vergi mükelleflerini yüksek derecede incelemeye tabi tutmasıdır. Bunun yerine, CRA'nın iç araştırması ve uyum çabalarının çoğunun tasarımı risk tabanlıdır. Kanada GV boşluklarını incelerken ulusal ve uluslararası GV olarak sınıflandırarak ölçmeye çalışmıştır⁵¹.

CRA'nın hazırladığı raporda; Kanadalıların yabancı varlıklarına ilişkin detayları ve hem bireylerin hem de diğer vergi mükellefi türlerinin uluslararası vergi boşluğuna katkılarını azaltma çabalarını desteklemek için CRA tarafından sunulan daha geniş veri kapsamını göstermiştir. 2014 vergi yılı için yaklaşık 429 milyar dolar aktif, 9.0 milyar dolar yabancı gelir ve 13.2 milyar dolar sermaye kazancı beyan edilmiştir. 2014 vergi yılı için, Kanadalıların yabancı varlıklarından elde ettiği gizli offshore yatırım geliri nedeniyle ortalama gelir vergisi boşluğu 0,8 milyar ila 3,0 milyar dolar arasındadır. Gelir vergisi boşluğunun 2014 yılında 9,5 milyar ila 11,7 milyar dolar arasında veya gelir vergisi gelirlerinin % 7,0 ve % 8,6 arasında olduğu tahmin edilmektedir. (GST) Mal ve Hizmet Vergisi boşluğuna ve CRA tarafından bugüne kadar tespit edilen GV matrah tabanına dayanarak, Kanada'nın vergi boşluğu, 2014 vergi yılı için 14,6 milyar dolar tutarındadır. Bu boşluk, gelirlerin yaklaşık % 8.3'üne denk gelmektedir⁵². CRA'nın 2014 yılı ulusal GV tespitleri ise şöyledir: 2014 vergi yılı için CRA tarafından toplanmayan vergi gelirleri yaklaşık 2.2 milyar dolar olarak belirlenmiş olup GV'nin yaklaşık % 1.6 sını temsil etmektedir. Kanada'nın kayıtdışı ekonomiye ilişkin tespitleri,

⁵⁰ Chengetai Dare, Shoppia Du Plessis, All Jansen, "Tax Revenue Mobilisation: Estimates of South Africa's Personal Income Tax Gap", *South African Journal of Economic and Management Sciences(SAJEMS)*, (Temmuz 2019), DOI:10.4102/sajems.v22i1.2817, ss.1-8.

⁵¹ "International Tax Gap And Compliance Results For The Federal Personal Income Tax System", *Canada Revenue Agency*, ss.6-34.; "Tax Assured And Tax Gap For The Federal Personal Income Tax System", *Canada Revenue Agency*, ss. 3-35.

⁵² "International Tax Gap And Compliance Results For The Federal Personal Income Tax System", *Canada Revenue Agency*, ss.6-34.

2014 vergi yılı için yaklaşık 6,5 milyar dolar veya GV gelirlerinin% 4,8'idir. Bu vergi boşlukları birleştiğinde, 2014 yılında 8,7 milyar dolar GSYH'nın % 0,4 ü veya GV gelirlerinin % 6,4' üne denk gelmektedir⁵³.

HMRC, her yıl düzenli olarak yaptığı vergi boşluğu ölçüm çalışmalarında vergileri çeşitli sınıflandırmalar yaparak ölçmektedir. Vergi boşluğu ölçümlerinde yapılan sınıflandırma: KDV, diğer tüketim (alkol, tütün ve yağ), GV, Ulusal Sigorta Katkıları ve Sermaye Kazancı Vergisi, KV, Diğer Vergiler. HMRC, vergi boşluğu ölçümlerini her yıl düzenli olarak yayımlamaktadır. Ölçümler geriye dönük yılları kapsayacak şekilde yapılmaktadır. Örneğin 2019 yılında yayımlanan vergi boşluğu ölçümleri 2017-2018, 2018 yılında yayımlanan 2016-2017, 2017 yılında yayımlanan 2015-2016 yıllarını kapsayacak şekilde yapılmaktadır.

Tablo 21: HMRC 2009-2020 Yılları Gelir Vergisi ve Sermaye Kazancı Vergisi Vergi Boşluğu Ölçümü

	Vergi Boşluğu (milyar £)	Vergi Boşluğu (%)	Vergi Boşluğu Bileşenleri (milyar £)			
			Öz Değerleme	İşverenler	Kayıtdışı Ekonomi	Kaçınma
2020	12.1	3.4	6.5	3.0	1.9	0.6
2019	12.9	3.9	7.4	2.9	1.9	0.6
2018	13.5	4.2	7.9	2.9	1.8	0.7
2017	13.7	4.5	7.9	3.0	1.7	1.0
2016	15.5	5.2	7.0	4.4	2.8	1.3
2015	14.0	5.0	4.6	3.9	4.1	1.4
2014	14.2	5.3	5.0	3.4	4.4	1.4
2013	15.3	5.8	5.2	3.8	4.3	2.0
2012	14.4	5.5	5.2	2.9	4.2	2.1
2011	14.5	5.6	5.8	-	-	-
2010	14.5	4.5	5.6	-	-	-

Kaynak: HMRC verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

⁵³ "Tax Assured And Tax Gap For The Federal Personal Income Tax System", *Canada Revenue Agency*, ss.3-35.

Tablo 22: HMRC, 2019 Yılı Vergi Boşluğu Ölçümlerine Göre Yöntemlerin Özeti

Vergi Boşluğu	Vergi Mükellefleri	Kullanılan Yöntemler
İşveren Uyumluluğu (Mesleki emeklilik maaşı ve gelirleri ile ilgili IT ve NIC'ler)	Küçük işletme çalışanları	Rastgele Sorular
	Orta ölçekli işletme çalışanları	Açıklayıcı Tahmin
	Büyük işletme çalışanları	Açıklayıcı Tahmin
Öz değerlendirme	Serbest meslek mükellefleri ile beyanname veren en fazla dört ortakta oluşan ticari işletmeler	Rastgele Sorular
	Ticari geliri olmayan bireyler ile beyanname veren kâr amacı gütmeyen mükellefler	Rastgele Sorular
	Beyanname veren beş veya daha fazla ortakta oluşan ticari işletmeler	Açıklayıcı Tahmin
Kaçınma	Bireyler, işletmeler, ortaklıklar ve işverenler	Kaçınma Yönetimi Bilgileri
	Bilinmeyenler	Gizli Ekonomi Anketi
Kayıtdışı Ekonomi	İkinci işte çalışanlar	Gizli Ekonomi Anketi Veri eşleme

Kaynak: HMRC – Measuring Tax Gap 2019.

Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi olan IRS, vergi boşluğu ölçümleri ile ilgili çalışma yapan ülkelerden birisidir. Ölçümlerini yıllık olarak değil, daha uzun periyotlar halinde yapmaktadır. Son vergi boşluğu ölçümü 2019 yılında yayımlanmış olup 2011-2013 yıllarını kapsayan rapordur. Önceki raporlar ise 2008-2010 yıllarına, 2006 yılına, 2001 yılı ölçümlerini içermektedir. IRS, vergi boşluğunu GV, KV, istihdam vergileri, emlak vergisi ve tüketim vergisi dâhil olmak üzere beş tür vergi ile kategorize etmektedir. Ayrıca IRS, vergi boşluğu ölçümleri gelir türleri bazında da gerçekleştirmekle birlikte beyan edilmeyen gelir, eksik beyan edilen geliri ve eksik ödenen gelir olarak sınıflandırılmaktadır.

Tablo 23: IRS, Gelir Vergisi Boşluğu Ölçümleri (Milyar \$)

	2001	2006	2008-2010	Brüt Vergi Boşluk Oranı	2011-2013	Brüt Vergi Boşluk Oranı
BEYAN EDİLMEYEN	\$ 25	\$ 25	\$ 26	% 6	\$ 31	% 7
TOPLAM	\$ 197	\$ 235	\$ 264	% 58	\$ 245	% 56
Ticari Olmayan Gelir	\$ 56	\$ 68	\$ 64	% 14	\$ 57	% 13
İstihdam Vergisi	\$ 109	\$ 122	\$ 125	% 27	\$ 110	% 25
Düzeltilme, Kesinti, Muafiyet	\$ 15	\$ 17	\$ 19	% 4	\$ 20	% 4
EKSİK BEYAN EDİLEN						
Dosyalama durumu	-	-	\$ 5	% 1	\$ 5	% 1
Diğer Vergiler	-	-	\$ 1	-	\$ 1	-
Ayrılmamış Marjinal Etkiler	-	-	\$ 12	% 3	\$ 10	% 2
Kredi	\$ 17	\$ 28	\$ 40	% 9	\$ 42	% 10
EKSİK ÖDEME	\$ 23	\$ 36	\$ 29	% 6	\$ 38	% 9

Kaynak: IRS verileri ele alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

Beyan edilmeme nedeniyle vergi boşluğu 2001 ve 2006 yıllarında 25 milyar \$, 2008-2010 yıllarında 26 milyar \$ ve 2011-2013 yıllarında ise 32 milyar \$ olarak gerçekleşmiştir. Eksik beyan nedeniyle oluşan vergi boşlukları ise 2001 yılında 197 milyar \$, 2006 yılında 235 milyar \$, 2008-2010 yıllarında 264 milyar \$ ve 2011-2013 yıllarında 245 milyar \$ olarak tespit edilmiştir. Eksik ödemeler nedeniyle oluşan vergi boşlukları ise 2001 yılında 23 milyar \$, 2006 yılında 26 milyar \$, 2008-2010 yıllarında 29 milyar \$ ve 2011-2013 yıllarında 38 milyar \$ olarak tespit edilmiştir.

GV boşluğunun ölçülmesine yönelik çalışmalar yapan ülkelerden bir diğeri ise Avustralya'dır. ATO, vergi boşluğu ölçümlerini yıllık olarak değil, belirli periyodlarla açıklamaktadır. Avustralya Gelir İdaresi ATO, vergi boşlukları ölçümlerine yaparken üç temel sınıflandırma kullanmaktadır. Bunlar:

- İşleme dayalı vergi boşlukları
- Gelire dayalı vergi boşlukları

- İdari programlara dayalı vergi boşluklarıdır.

Gelire dayalı vergi boşluklarının ölçümü ile ilgili çalışmalar aşağıda tablo olarak verilmiştir.

Tablo 24: ATO Gelire Dayalı Vergi Boşluğu Ölçümleri (\$)

VERGİ TÜRLERİ	MALİ YIL	DOLAR	%
Yüksek Servet Gelir Vergisi	(2016-17)	772 milyon	7.7
Ticari Olmayan Gelir Vergisi	(2015-16)	8.4 milyar	6.4
Büyük Şirketler Grubu Gelir Vergisi	(2016-17)	2 milyar	4
Büyük Süper Fonlar Gelir Vergisi	(2016-17)	182 milyon	1.6
Petrol Kaynakları Kira Vergisi	(2016-17)	22 milyon	2.1
Küçük İşletme Gelir Vergisi	(2015-16)	11.1 milyar	12.5
Küçük Süper Fonlar Gelir Vergisi	(2016-17)	28 milyon	2

Kaynak: ATO verileri ele alınarak tarafımda oluşturulmuştur.

2.1.2. Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları

Vergi boşluğu, belirli bir zaman diliminde olması gereken vergi miktarı ile elde edilen vergi miktarı arasındaki farktır. KV boşluğu ise kurum kazanç ve iratları üzerinden elde edilecek vergi geliri ile fiili olarak tahsil edilen miktar arasındaki farkı ifade etmektedir⁵⁴.

KV' de boşluğa sebep olabilecek çeşitli etkenler bulunmaktadır⁵⁵;

- Mevzuat karmaşıklığı, uygulamadaki ihmaller, yorum farklılıkları, bilgi eksiklikleri, kasıtlı/kasıtsız yapılan hatalar,
- İflas eden kurum ve kuruluşlar üzerinden vergi tahsil etme zorluğu,
- Vergi mükelleflerinin kayıtdışı ekonomi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi kasıtlı eylemlerde bulunmasıdır.

KV boşluğunu ölçüm yöntemleri de ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, karmaşık yapılara da sahip olabilir. Dolayısıyla vergi boşluğu ölçümleri yapılırken tek bir etken araştırılmaktan ziyade KV sistemindeki farklılıklar, tarihsel, ekonomik, siyasi

⁵⁴ Raczkowski, a.g.m., s.10.

⁵⁵ The Concept Of Tax Gaps Report II,, a.g.ç. ss. 11-12.

ve yasal sistemlerin kökenlerindeki farklılıklar, kullanılan yöntemler de dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır⁵⁶. Bu yüzden uluslararası anlamda kesin bir vergi boşluğu oranı belirlemek ve ülkeler bazında karşılaştırma yapmak oldukça güç ve gereksizdir.

Öte yandan vergi boşluğu ölçümlerine yönelik kamuoyu ve siyasi talep giderek artmaktadır. Bu nedenle, özellikle KDV ve KV alanındaki vergi boşluklarının ölçümlerine ilişkin artan ilgi söz konusudur. Bu sebeple vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve bunlarla mücadele uluslararası gündemde önem kazanmaktadır. Kamusal ve politika alanındaki odak esas olarak kayıtdışı ekonomi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı üzerindeyken, vergi boşluğunun başka nedenlerinin de bulunduğu birinci bölümde ifade edilmiştir.

KV boşluğun miktarının bilinmesinin faydaları aşağıdaki gibidir⁵⁷:

- Kayıplarının büyüklüğünü anlamak,
- Boşluğun bileşenlerini ve vergi sistemindeki kayıpların nedenlerini anlamak,
- Vergi sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesini sağlamak,
- Şirketler ve yöneticileri arasındaki vergiye karşı tutumu değerlendirmek,
- Vergi idarelerinin ve vergi uygulamalarının performansının değerlendirilmesine bir girdi sağlamak,
- Bu performansın diğer ülkelerdeki vergi idaresi performanslarıyla karşılaştırılmasını sağlamak,
- Vergi sisteminde risklerin belirlenmesi, karşılaştırılması ve önceliklendirilmesini sağlamak.

Vergi boşluğu ölçümleri bu nedenle hem vergi politikasını hem de vergilerin yönetimini geliştirmek için yararlı olmaktadır. Bir kişinin KV boşluk ölçümlerinden yararlanabileceği kullanımın, bunu hesaplama yöntemine bağlı olacağı vurgulanmalıdır. Dolayısıyla, ölçüm yönteminin türüne bağlı olarak, KV boşluk ölçümlerinin kullanımı amaçlara göre gruplandırılabilir. Buna göre⁵⁸;

⁵⁶ The Concept Of Tax Gaps Report II., a.g.ç. ss. 11-12.

⁵⁷ Michael G. Allingham, Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics* 1, ss.323-338. (1972).; Luigi. A Franzoni, "Tax Evasion and Tax Compliance", *Encyclopedia of Law and Economics*, (1998), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430. (10.09.2019).

⁵⁸ Marcus Rubin, "The Practicality of The Top-Down Approach To Estimating The Direct Tax Gap", HMRC, UK, s.11.;

Birinci amaç⁵⁹, vergi politikasını geliştirmektir. Bu amaç çoğunlukla yukarıdan aşağıya yaklaşımlarla ilgilidir. Vergi politikasının geliştirilmesinin yöntemleri ve faydaları şunlardır:

- KV boşluğu ölçümlerinin performans hedeflerini belirlemek için kesin olmamasına rağmen, vergi sisteminin uzun süreli verimliliğini anlamaya yardımcı olan bilgiler sağlar,
- İdari veya yasal değişikliklerin KV geliri üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesine ve izlenmesine yardımcı olur,
- Vergiden kaçınmak ve/veya vergi kaçırmak için kullanılan yöntemler dikkate alır,
- KV boşluğunu azaltmada en etkili vergi politikalarının neler olduğu konusunda fikir verir,
- Vergi idaresinin kaynaklarının farklı vergi türleri arasında dağıtılmasına yardımcı olur.

İkinci amaç⁶⁰, vergi yönetiminin iyileştirilmesidir. Bu amaç çoğunlukla aşağıdan yukarıya yaklaşımlarla ilgilidir. Vergi yönetiminin iyileştirilmesinin yöntemleri ve faydaları şunlardır:

- Vergi mükellef türleri, sektörler, vb. açısından KV boşluğu azaltılmalı,
- KV' den kaynaklanan gelir kayıplarının nedenlerini anlamaya yardımcı olmalı,
- Risk analizi için girdi sağlamalı, vergi mükelleflerinin davranışlarının daha iyi anlaşılmasını sağlamalı,
- Kaynaklara öncelik vermek için girdi sağlamalı,

https://www.researchgate.net/publication/308034416_The_Practicality_of_the_TopDown_Approach_To_Estimating_the_Direct_Tax_Gap. (01.10.2019).; Swedish Tax Agency (2014), The Development of the Tax Gap in Sweden 2007-12, Report 2014:

<https://www.skatteverket.se/download/18.15532c7b1442f256baeae28/1395223863657/The+development+of+the+tax+gap+in+Sweden+2007-12.pdf>.(08.03.2020); The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç. ss. 14; K. Finke, "Tax Avoidance of German Multinationals and Implications for Tax Revenue Evidence from a Propensity Score Matching Approach," (2013), s.324.

⁵⁹ Rubin, a.g.m., s.109.; Finke a.g.m., s.326.; Swedish Tax Agency (2014), s.12.

⁶⁰ Rubin, s.109.

KV boşluğunu ölçmek için kullanılan yöntem ne olursa olsun, tüm sonuçların koşullu ve yaklaşık olduğunu vurgulamak gerekir. Ölçüm sonuçlarının kullanımı ve yorumlanması için hesaplamalarda hangi verilerin ve hangi yöntemlerin kullanıldığını anlamak çok önemlidir. Örneğin, nihai verilere güvenmek, ölçümlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırırken, ön veya geçici verilerin kullanımı daha zamanında ölçümler sağlamaktadır. Ayrıca, vergi idarelerinin, vergi mükelleflerinin davranışları, yasal matrah değişiklikleri vb. gibi durumlardaki değişiklikleri hesaba katmak için yöntemi, varsayımlarını ve sonuçlarını periyodik olarak gözden geçirmeleri gerekmektedir. Bunun yanı sıra, henüz değerlendirilmemiş, ancak uyumsuzluğun nedenleri hakkında fikir verebilecek yeni yöntemlerin araştırılması veya geliştirilmesi tavsiye edilmektedir⁶¹.

Ölçüm sürecinin başlangıcında, ölçümün amacını, mevcut göstergeleri ve sonuçların yorumlanması açıkça tanımlamak önemlidir. Bir vergi boşluğu yönteminin seçimi, ihtiyaç duyulan verilerin mevcut olup olmadığını, verilerin mümkün olan en iyi şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmelidir.

Kurumlar vergisi boşluğunu belirlemek etmek için kullanılacak iki ana yaklaşım vardır⁶²:

Birincisi yukarıdan aşağıya yaklaşımdır (makro veya dolaylı yöntemler): Makroekonomi üzerindeki istatistiksel verileri kullanarak gerçek matrah ve gelir ile tahmini potansiyel matrah ve gelir arasındaki fark olarak ölçülerek, uyulmayan tüm vergi gelirlerinin kapsamlı bir değerlendirmesini sağlamayı amaçlamaktadır. IMF'nin kurumlar vergisi boşluğu için RA-GAP yöntemi yukarıdan aşağıya yaklaşıma dayanmaktadır. Yukarıdan aşağıya yaklaşımı izleyen boşluklar hata paylarına sahip olsa da, ek toplama maliyetleri olmadan mevcut verileri kullanma avantajına sahiptir ve bir ülkedeki genel KV uyumsuzluğunun ilk değerlendirmelerine uygundur⁶³. Makroekonomik verilerin beyan edilen vergi matrahı ve yükümlülüğünden bağımsız olarak derlenmesi için temel bir koşul gerektirmektedir. Ulusal hesap verilerinin öncelikle şirketlerin işletme karlarını denetlemek için vergi beyannamelerinde beyan edilen gelirlere ilişkin verileri kullandığı ülkelerde, yukarıdan aşağıya yaklaşımı

⁶¹ Ueda, a.g.ç., s.23.

⁶² Ueda, a.g.ç., s.25.

⁶³ Ueda, a.g.ç., s.24.

benimsemek anlamsız olacaktır, çünkü aynı şeyleri karşılaştırmak yarar sağlamayacaktır. Bu nedenle, ulusal hesap verilerinin yukarıdan aşağıya yaklaşımı benimsemeye karar vermeden önce doğrudan vergi beyanları kullanmadığını teyit etmek önemlidir. Ayrıca, ulusal hesap verilerinin kayıtdışı ekonomik faaliyetleri içerecek şekilde nasıl oluşturulduğunu anlamak da önemlidir⁶⁴.

İkincisi ise aşağıdan yukarıya yaklaşımdır (Mikro/doğrudan yöntemler): Rastgele denetimlerin, bazı kriterlerin hedeflediği operasyonel denetimlerin veya vergi otoritelerinin diğer müdahalelerinin sonuçlarını kullanmak gibi aşağıdan yukarıya doğru teknikler, spesifik uyumsuz davranışların etkisini ölçmek için kullanılabilir. Ayrıca, bunlar vergi mükelleflerinin davranışları ve riskleri hakkında değerli bilgiler sağlamakta ve yukarıdan aşağıya ölçümleri test etmek ve yorumlamak için kullanılabilir. Ancak, denetim sonuçlarının, denetçilerin kapasitesindeki farklılıklar ve/veya denetimlerin kapsamı nedeniyle tespit edilemeyen önyargılarla yorumlanması gerekir.

Tax Gap Project Group (TGPG) tarafından, KV boşluğu ölçümlerinin mevcut uygulamalarına ilişkin bir anket hazırlanmıştır. Anket AB üye olan devletlere gönderilmiş ve İrlanda, Fransa ve İngiltere dışındaki tüm ülkeler geri bildirimde bulunmuştur⁶⁵.

Haziran 2017 itibarıyla AB üye ülkelerle ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Ülkeler, ölçüm yöntemlerinin uygulanması ve geliştirilmesinde farklı aşamalarda. Örneğin, Belçika vergi boşluğunu tespit etme yöntemlerini yakın gelecekte uygulama olanaklarını araştırmaktadır.
- Belçika, Bulgaristan, Danimarka, Yunanistan, İtalya, Romanya, Slovakya, Finlandiya ve İsveç, KV boşluğunu ölçmek için çalışmalar yapmıştır.
- Çekya, Portekiz, Letonya ve Litvanya gelecekte KV boşluk ölçümleri yapmayı planladıklarını belirtmişlerdir.
- KV boşluğunu ölçmeyi veya aşağıdan yukarıya yöntemlerini kullanmayı amaçlayan Belçika, Bulgaristan, Danimarka, İtalya, Finlandiya ve İsveç, riske dayalı denetimlere veya rastgele denetimlere yönelmektedir.

⁶⁴ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.24.;Ueda, a.g.ç.,s.21.

⁶⁵ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.21;Ueda, a.g.ç., s.22.

- İtalya, Romanya, Slovakya hesaplama için temel olarak Ulusal muhasebe yöntemleri ile yukarıdan aşağıya yöntemleri kullanmaktadır.
- Hollanda ayrıca KOBİ'lere yönelik programında aşağıdan yukarıya bir yaklaşım (rastgele denetimler) kullanmaktadır.
- Aşağıdan yukarıya yöntemlerle ilgili olarak bu yöntemi uygulayan veya uygulamayı planlayan Belçika, Bulgaristan ve İtalya tek başına bilgi kaynağı olarak risk tabanlı denetim verilerini kullanmakta iken Danimarka hem riske dayalı hem de rastgele denetim verilerini, Finlandiya ve İsveç ise yalnızca rastgele denetimlerin verilerini kullanmaktadır.
- Riske dayalı denetim verilerini kullanan/kullanmayı planlayan Belçika, Danimarka ve İtalya, örnek seçim yanlılığını düzeltmek için Heckman yöntemini seçmiştir.
- Belçika, Danimarka, İtalya, Slovakya, Finlandiya ve İsveç vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Bulgaristan, Yunanistan ve Romanya hem vergi kaçakçılığını hem de vergiden kaçınmayı yakalayan yöntemleri kullanmaktadır.
- Kullanılan yöntemler ile ölçülen vergi geliri boşluğu arasında doğrudan bir ilişki olmadığı görülmektedir.

KV boşluğunu tespit etmek için kullanılan veriler denetim sonuçlarını, vergi beyanlarını, finansal verileri, vergi yükümlülüklerini, anketleri, risk kayıtlarını, muhasebe sistemlerinden ve diğer veri tabanlarından/sistemlerinden ve ulusal hesaplardan alınan verileri içermektedir. Tespitlerin kapsamı da ülkeden ülkeye değişmektedir⁶⁶:

- Bulgaristan, Danimarka, Yunanistan, İtalya ve Romanya tarafından seçilen yöntemler her tür şirketi kapsamakta iken Belçika, Hollanda, Slovakya, Finlandiya ve İsveç gibi ülkelerde sadece belirli şirketler incelenmektedir.

Üye Devletler tarafından kullanılan yöntem ile kapsam arasında birebir ilişki bulunmamaktadır⁶⁷.

⁶⁶ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.23.; Ueda, a.g.ç., s.9.

⁶⁷ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.12.; Ueda, a.g.ç., s.9.

- Bulgaristan, Danimarka, Yunanistan, İtalya, Hollanda, Romanya, Finlandiya ve İsveç gibi ülkelerde, Ulusal Vergi Dairesi ölçümlerden sorumludur.
- Sadece Danimarka, İtalya ve Slovakya sonuçlarını yayımlamıştır.
- Hollanda, KOBİ'lere ilişkin rastgele denetim programı hakkında raporları yayımlamıştır.
- Diğer ülkeler sonuçlarını yayımlamamayı tercih etmektedir.
- Belçika ise, sonuçların güvenilirliği konusunda endişe ettiğini ifade etmiştir.
- Belçika, İtalya, Hollanda, Romanya, Slovakya ve İsveç ölçümlerini yıllık olarak, Danimarka ve İsveç ise veya üç yılda bir güncellemeyi planlamaktadır.
- Bulgaristan ve Yunanistan ise düzenli olarak güncelleme yapmamaktadır.

KV boşluğu ölçümlerini gerçekleştirmek için zaman, personel ve yazılım desteğine ihtiyaç vardır. İhtiyaç duyulan personel sayısı kullanılan yöntemlere göre farklılıklar göstermektedir. Rastgele denetimler kullanan aşağıdan yukarıya yöntemlerde zaman ve personel ihtiyacı oldukça yüksektir. Örneğin, Danimarka anketin yapıldığı yılda 150, Finlandiya'da 50 ve İsveç'te 100 donanımlı personel kullanmaktadır. Hollanda ise sadece KOBİ programının saha denetimlerinin planlanması için 240.000 saat harcamaktadır⁶⁸.

Araştırmalar sonucu elde edilen veriler hem genel elektronik tablo yazılımı (MS Excel) hem de/veya istatistiksel ve ekonometrik yazılım (SPSS, EViews, Stata, SAS, R vb.) kullanılarak işlenmektedir. Bu yazılımlar aşağıdan yukarıya ve yukarıdan aşağıya yöntemlerde risk tabanlı veya rastgele verilerle kullanılmaktadır.

AB üye devletleri tarafından kullanılan yöntemlerle ilgili en sık tespit edilen husus, tüm uyumsuzluk biçimlerini yakalamamasıdır. Riske dayalı denetleme verileri içeren aşağıdan yukarıya yöntemler ile ilgili olarak, örneğin risk bazında seçilmesi ve dolayısıyla kitleyi temsil etmemesi nedeniyle örnek seçim yanlılığı ortaya çıkmaktadır⁶⁹.

⁶⁸ The Concept Of Tax Gaps Report II, s.8. ; Ueda, a.g.ç., s.9.

⁶⁹ The Concept Of Tax Gaps Report II, s.11. ; Ueda, a.g.ç., s.12.

- Aşağıdan yukarıya yaklaşımları kullanan Bulgaristan, Danimarka ve Finlandiya kaynak yoğunluğunu yöntemin dezavantajı olarak belirtmektedir.
- İtalya, yukarıdan aşağıya yaklaşımın kullanılmasıyla ilgili olarak ulusal hesaplar ve vergi verileri arasında kavramsal farklılıkların olduğunu ifade etmektedir.
- Belçika, Finlandiya ve İtalya, kapsamı sınırlı olduğu için (örneğin KOBİ'leri hedefleyen, belirli bir miktardaki ciro denetimiyle sınırlıdır) tam denetimlerin bulunmadığını ifade etmektedir.
- Avantajlar açısından Hollanda, programının genel vergi sisteminin kalitesinin yansıtılmasına izin verdiğinden de bahsetmiştir: vergi mevzuatının kalitesi, vergi mükelleflerinin uyumlu olma istekliliği, vergi hizmet sağlayıcılarının kalitesi, mevcut yazılım, vergi idaresinin kalitesi ve kaynakları gibi.
- Çoğu ülke, seçilen yöntemlerin bazı varsayımlara dayandığını ve önyargı düzeltmelerine tabi olduğunu belirtmiştir.
- Bulgaristan, Danimarka, Hollanda, Romanya ve Slovakya sonuçları sektörlere, bölgelere ve diğer ögelere (uyumsuzluk biçimleri, hata türü, vergi mükellefi boyutu) göre ayırabileceklerini belirtmiştir. İsveç'in vergi boşluğu riskli bölgelere göre ayrılabilir.

OECD'nin 2019 yılında yayımladığı Tax Administration isimli vergi raporunda belirtilen bir çalışma sonucunda incelemeye alınan 58 ülkeden 18 tanesinde KV boşluğunu hesaplamaya yönelik çalışmalar yapılmıştır. Ancak bunlardan sadece 9 ülke yaptığı çalışmalarla ilgili bilgi yayımlama gereği duymuştur. Söz konusu ülkeler Tablo 25'de verilmiştir.

Tablo 25: OECD Vergi Raporu - Kurumlar Vergisi Boşluğu Çalışmaları⁷⁰

	Araştırma		Yayın			Araştırma		Yayın	
	2016	2017	2016	2017		2016	2017	2016	2017
Arjantin	✓	✓	✗	✗	İtalya	✓	✓	✓	✓
Avustralya	✓	✗	✓	-	Meksika	✓	✓	✓	✓
Avusturya	✓	✓	✗	✗	Hollanda	✓	✓	✓	✓
Bulgaristan	✓	✓	✗	✗	Peru	✓	✓	✗	✗
Şili	✓	✓	✗	✗	Romanya	✓	✓	✗	✗
Kolombiya	✓	✓	✓	✓	Rusya	✓	✓	✗	✗
Kosta Rika	✓	✓	✓	✓	G. Afrika	✓	✓	✗	✗
Danimarka	✓	✓	✓	✓	B. Krallık	✓	✓	✓	✓
Endonezya	✓	✓	✗	✗	ABD	✓	✓	-	✓

Var: ✓; Yok: ✗; Bilgi Yok: -

Kaynak: OECD, 2019 Tax Administration

Danimarka'daki⁷¹ KV boşluk ölçümü, iki farklı yöntem kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Birinci yöntem; 2006 yılından bu yana her iki yılda bir en fazla 250 çalışanı olan KOBİ'lere uyguladığı "Rastgele Denetim Anketi" dir (2006-2014). Rastgele Denetim Anketi, yaklaşık 220.000 şirketi hedef alarak temsili bir rastgele örnek çizilmesine dayanmaktadır. Yöntem vergi kaçakçılığını (hata sonucu vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi dâhil) tespit etmeye yöneliktir. Bu yöntem ile vergi idaresi tarafından 2012 yılında KOBİ'ler için KV boşluğu 4.4 milyar Danimarka Kronu (DKK) olduğu tespit edilmiştir. Bu miktar potansiyel vergi yükümlülüklerinin % 20'sine denk gelmektedir. Kasıtlı ya da kasıtsız hata yapan şirket sayısı yüzde 56'dır. Boşluğun yarısı kasıtlı olarak vergi ödemekten kaçınmaya çalışan şirketler ile ilgilidir, ancak bu şirketler toplam nüfusun sadece yüzde 10'unu temsil etmektedir. Hataların çoğu oteller ve restoranlar, ulaşım, toplum, sosyal ve kişisel hizmet sektörü gibi sektörler atfedilebilirken, finans ve sigorta en az hatayı alan sektördür. Bu yöntemde denetimler yılın yaklaşık dörtte üçü boyunca yapılır ve analiz üç ila dört ay gerektirmektedir. Özel bir program gerekmemektedir. Kullanılan istatistiksel yazılım SAS'tır. İkincisi yöntem ise Heckman⁷² tarzı düzeltme kullanan risk tabanlı denetimlere dayalı bir "Model Yaklaşımı"dır. Bu yöntem 250 den fazla çalışanı olan büyük şirketler için

⁷⁰ OECD Tax Administration 2019.

⁷¹ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.13.

⁷² Çoklu Heckman Örnekleme Seçicilik Sistem Yaklaşımı.

kullanılmaktadır. Model tabanlı yaklaşım hala geliştirilme aşamasında olup henüz sonuçlar mevcut değildir.

İtalyan Gelir İdaresi⁷³ (IRA) KV boşluğunun ölçümü için iki yöntemi benimsemektedir. Birinci yöntem, yukarıdan aşağıya yaklaşım yöntemidir. Bu yöntem ile işletmelerin işletme faaliyetlerinden kaynaklanan vergi kaçakçılığına odaklanılmaktadır. Yöntem, ulusal hesap verileri ile vergi beyannamesi verileri arasındaki karşılaştırmaya dayanmaktadır. Verilerin incelenmesinde tutarlılığın sağlanması için hedef kitle ve ekonomik faaliyet sektörlerinin bilinmesi gerekmektedir. İkinci yöntem ise, aşağıdan yukarıya yaklaşım yöntemidir. Yukarıdan aşağıya doğru sonuçları kontrol etmek için kullanılan ve yukarıdan aşağıya yaklaşım kullanılarak elde edilemeyen spesifik bilgilerin elde edilmesine izin veren bir yöntemdir. Bu yöntem vergiden kaçınmayı da yakalayabilmektedir. Bu yöntem, IRA tarafından gerçekleştirilen riske dayalı denetimlerin sonuçlarına dayanmaktadır. İtalya'da, rastgele denetimler genellikle mali yönetim tarafından kullanılmamaktadır. Risk esaslı denetimler ise, bir firmanın üretim faaliyetinden elde ettiği gelirler konusunda alabileceği en kapsamlı kontrol türünü temsil etmektedir. Riske dayalı denetimler, vergi denetçileri tarafından gerçekleştirilen bir risk değerlendirmesi tarafından yönlendirilmektedir. Dolayısıyla, riske dayalı denetimlerden elde edilen verileri kullanan vergi boşluğu ölçümleri, en yüksek verime sahip vergi mükelleflerinin verilerde aşırı temsil edildiği ve bu durumun toplam vergi kaçırma ve vergi boşluğunun yanlış değerlendirilmesine yol açabileceğinden kaynaklanan bir seçim yanlılığından etkilenmektedir.

İtalyan Hükümeti tarafından yaptırılan bir araştırma, 2010-2014 arasındaki dönemde ödenmemiş vergi gelirlerinden kaynaklanan zararın yıllık ortalama 108,78 milyar Euro ya da ödenmesi gereken tutarın yüzde 34,2'sini oluşturduğunu tespit etmiştir. Boşluğun 88.1 milyar Euro tutarında kasıtlı olarak ödeme yapılmaması veya azaltılması, kalan tutar ise hatalara veya gecikmiş vergi borçlarına indirgenmiştir⁷⁴.

⁷³ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.14.; Italy Puts Tax Gap At 34.2 Percent, https://www.tax-news.com/news/Italy_Puts_Tax_Gap_At_34.2_Percent____72507.html. (19.04.2020).

⁷⁴ Italy Puts Tax Gap At 34.2 Percent, https://www.tax-news.com/news/Italy_Puts_Tax_Gap_At_34.2_Percent____72507.html. (19.04.2020).

Slovakya⁷⁵, KV boşluğunu tespit etmek için IMF RA-GAP yöntemini dikkate almaktadır. Slovakya, bu yöntemin uygulanmasında pilot bir ülke olarak kabul edilmiş ve bu yüzden teknik yardım almıştır. KV boşluğunun araştırılması için çeşitli veri tabanlarından (bireysel vergi beyannameleri, ticaret sicili ve ulusal hesaplar) elde edilen veriler alınmaktadır. Yazılım açısından, bireysel şirket verilerinin çoğu Stata'da işlenmiş ve nihai KV boşluk modeli çalışmaları excel'de yapılmıştır. KV boşluğu verileri yıllık olarak düzenlenmektedir. KV boşluğu ölçümlerine ulusal hesaplarda S11 sektörü olarak sınıflandırılan finansal olmayan şirketler dikkate alınmaktadır. Finansal şirketleri kapsayan S12 sektörü, katma değeri ölçen sınırlı veri nedeniyle KV boşluk modeline dâhil edilmemektedir. Slovakya'da 2010 yılı KV boşluğu %38, 2011'de % 36, 2012'de 37, 2013'de %34, 2014'de %29, 2015'de %9 ve 2016'de % 7 olarak ölçülmüştür. KDV'de ise 2010'de % 36, 2011'de % 38, 2012'de % 41, 2013'de % 37, 2014 ve 2015'de % 32, 2016'da ise % 28 olarak tahmin ölçülmüştür.

İsveç Vergi İdaresi STA⁷⁶, sadece ticaret ve anonim şirketleri, beyan ve karlarının karmaşıklığına göre örnekleyen rastgele bir denetim programı kullanmaktadır. Denetlenen vergi türleri KV, KDV ve sosyal güvenlik (bordro) vergisidir. Analiz için yeterli bilgi toplanmasını sağlamak amacıyla 3 yılda bir 1750 denetim yapmaktadır. Denetimler, STA tarafından yapılan düzenli denetimlerden biraz farklıdır ve ortalama 12 gün sürmektedir. Denetim kapsamına hatalar, ihmaller sonucunda yapılan vergi kaçakçılığı, iflas ve vergi kaçırma eylemleri girmektedir. 1998 yılında, İsveç Hükümeti'nin talebi üzerine STA, vergi boşluğunu tespit etmek için ilk girişiminde bulunmuştur ve vergi boşluğu ölçümleri STA tarafından periyodik olarak yayımlanmaya başlamıştır. 2008 yılında STA, ölçümleri, 133 milyar İsveç Kronu (Sek) veya belirlenen verginin % 10'u kadar bir toplam vergi boşluğu olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, 2014 yılında yayımlanan vergi boşluğu raporunda STA, veri sınırlamalarının vergi boşluğunun tespit edilmesini önlediğini, ancak vergi boşluğunun muhtemelen 2007-2012 yılları arasında azaldığını öne sürmüştür. 2014 vergi raporunda, özellikle vergi boşluğunun büyük bölümlerinin kasıtlı olarak gizlenmesi nedeniyle, vergi boşluğunu tespit etmenin zor bir görev olduğunu belirtmiştir. STA artık güvenilir bir vergi boşluğu ölçümü geliştirmek için gerekli bilgi

⁷⁵ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.28.

⁷⁶ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.29.

türünü sağlamayan rastgele dosyalardan ziyade yüksek riskli vergi mükelleflerinin daha az ve daha ayrıntılı denetimlerini yapmaktadır⁷⁷.

Birleşik Krallık Gelir İdaresi HMRC⁷⁸, KV boşluğunun ölçümlerini de içeren toplam vergi boşluğunu tespit etmektedir. Vergi boşluğu ölçümleri ve yöntemlerinin genel açıklaması halka açık raporlarda sunulmaktadır. KV için İngiltere aşağıdan yukarıya yöntemleri kullanmaktadır. Özellikle, KOBİ'lerin KV boşluğunu tespit etmek için rasgele denetim verileri kullanılırken, daha büyük şirketlerin boşluğunu tespit etmek için yönetim bilgi yaklaşımı ve deneysel yaklaşım kullanılmaktadır.

Tablo 26: Birleşik Krallık Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümleri (Milyar £)

		Toplam VB		KV Boşluk				Toplam VB		KV Boşluk	
Yıllar	(%)	(£)	(%)	(£)	Yıllar	(%)	(£)	(%)	(£)		
2009	8	-	16	-	2015	6.4	34	14	3		
2010	9	42	14	6.9	2016	6.5	36	10	3.7		
2011	8	35	14	4.8	2017	6	34	10	3.3		
2012	6.7	32	13	4.1	2018	5.7	33	10.6	3.5		
2013	7	35	13	4.7	2019	5.6	35	8.7	5.2		
2014	6.8	34	9	4.7	2020	4.7	31	7	4.4		

Not: Geçmişe yönelik hesaplama yapıldığı için önceki iki yılın tahminlerini içermektedir. Örneğin 2019 verileri, 2017-2018 yıllarına ait rakamlardır. Kaynak: HMRC verileri alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

Avustralya Gelir İdaresi ATO⁷⁹, KV boşluğu ile ilgili hesaplamalar da bulunmaktadır. KV boşluğu ölçümü, vergi imtiyazlarının veya diğer yasal yükümlülüklerin etkisini içermemektedir. KV boşluğu ölçümü sadece büyük şirket gruplarını kapsamaktadır. KV ölçümünde aşağıdan yukarıya yöntemini kullanmaktadır. Büyük şirketlerin eksik beyan edilen vergi değerlerini tespit etmektedir. Kullanılan yöntem açıklayıcıdır, yani varsayımları bildiren uzman görüşü ve bilgisi, denetim, gözden geçirme ve ilgili faaliyetlerin sonuçları da dâhil olmak üzere riske dayalı veriler

⁷⁷ Tax Gap: A Brief Overview, CRA, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/corporate-reports-information/tax-gap-overview.html>. (10.04.2020).

⁷⁸ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.29.; HMRC Measuring Tax Gap 2019.

⁷⁹ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.30.; Tax Gaps Overview, [https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/\(01.05.2020\)](https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/(01.05.2020)).

ve beyannamelerinden elde edilen demografik bilgileri tespit etmektedir. Avustralya, 2012'den bu yana vergi boşluğunu tespit etmiş ve yayımlamış olup, halen mal ve hizmet vergisi (GST) ile lüks otomobil vergisi ve bazı tüketim vergileri ile ilgili vergi boşluklarını tespit etmektedir.

Tablo 27: Avusturalya Gelir İdaresi Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümleri

Vergi Türü	Mali Yıl	Vergi Boşluğu
Büyük Şirket Grupları	2016-17	2 milyar \$ - % 4
Küçük Şirket Grupları	2015-16	11 milyar \$ - % 12.5

Kaynak: ATO verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

ABD⁸⁰ vergi boşluğunu uzun zamandır ölçmekte ve ölçümleri periyodik olarak güncellenmektedir. ABD Gelir İdaresi IRS, vergi boşluğu ölçümlerini hazırlamaktadır. Mevcut son çalışma 2011-2013 vergi yıllarını kapsamaktadır ve hem brüt hem de net vergi boşluğu için bireysel GV, KV, istihdam vergisi ve emlak ve tüketim vergisi hakkında vergi boşluğu ölçümleri sunmaktadır. Hesaplama sonucu KV boşluğunda vergi boşluğu % 9 ile 42 milyar \$ olarak tespit edilmiştir. Toplam KV boşluğu küçük şirketler ve büyük şirketler olarak ayrılmıştır.

Tablo 28: ABD - IRS Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümleri (Milyar \$)

	2001	2006	2008-2010	2011-2013
<u>Beyan Edilmeme Boşluğu</u>				
KV	\$ 30	\$ 67	\$ 41 - % 9	\$ 37 - % 8
Küçük İşletme	\$ 5	\$ 19	\$ 13 - % 3	\$ 11 - % 2
Büyük İşletme	\$ 25	\$ 48	\$ 28 - % 6	\$ 26 - % 6
<u>Eksik Ödeme / Ödememe Boşluğu</u>				
KV	\$ 2.3	\$ 4	\$ 3 - % 1	\$ 5 - % 1
TOPLAM	\$ 32.3	\$ 71	\$ 44 - % 10	\$ 42 - % 9

Kaynak: IRS verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

⁸⁰ IRS, Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013, September 2019.

2.2. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜM ÇALIŞMALARI

Türk vergi sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergiler şunlardır; KDV, ÖTV, ÖİV, BSMV, şans oyunları vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi, dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi, belediye gelirleri kanununca alınan vergilerdir.

2.2.1. Katma Değer Vergisi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları

KDV, tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan değeri matrah olarak kabul eden bir genel tüketim vergisidir⁸¹. KDV boşluğu, uygulanan vergi yasasına göre tahakkuk eden toplam KDV tutarları ile belirli bir dönemde fiilen toplanan toplam KDV tutarları arasındaki farktır. Mutlak veya yüzde terimleriyle ifade edilmektedir. KDV boşluğunun bu tanımı uyum boşluğu olarak da ifade edilmektedir⁸².

KDV Boşluğunun Mutlak ve Yüzde Olarak Tanımı

$$\frac{\text{KATMA DEĞER VERGİSİ BOŞLUĞU}}{\text{Vergi Kanunlarına Göre Teorik Olarak Tahsil Edilebilen Toplam KDV Tutarları}} =$$
$$\frac{\text{Fiilen Tahsil Edilen Toplam KDV Tutarları}}{\text{Vergi Kanunlarına Göre Teorik Olarak Tahsil Edilebilen Toplam KDV Tutarları}}$$

$$\frac{\text{KATMA DEĞER VERGİSİ BOŞLUĞU ORANI (\%)}}{\text{Katma Değer Vergisi Boşluğu}} =$$
$$\frac{\text{Vergi Kanunlarına Göre Teorik Olarak Tahsil Edilebilen Toplam KDV Tutarları}}{\text{Vergi Kanunlarına Göre Teorik Olarak Tahsil Edilebilen Toplam KDV Tutarları}}$$

Kaynak: Tax Gap Project Group.

⁸¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 18.Baskı, Bursa: Ekin Basım, 2021, s.263.

⁸² Barry W. Johnson, Peter J. Rose, “Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013”, IRS, (2019), ss. 15-18.

KDV boşluğunun vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, iflaslar, vergi borcunu hesaplama hataları ve iptal edilmiş/ertelenmiş KDV borçları gibi birçok nedeni vardır. Bu yüzden, KDV boşluğunun sadece vergi mükellefleri tarafından kasıtlı olarak uyulmamasından daha fazlasını yakaladığını ve her vergi boşluğunun ölçümünün, ölçüm için kullanılan temel yöntem ve temel veriler ışığında yorumlanması gerektiğini anlamak önemlidir.

AB'nde, KDV tüm üye devletlerdeki önemli gelir kaynaklarından biridir ve AB'nin üç öz kaynağından birisini oluşturmaktadır. Bu nedenle, olası KDV boşluğunun oranı ve bunun nedenleri hakkında bilgi edinmek oldukça önemlidir. Bu sebeple AB üye ülkelerinin birçoğunda KDV boşluğunu hesaplamaya yönelik çalışmalara rastlamak mümkündür. Söz konusu ölçümler kurum içinde ulusal yönetim, dış uzmanlar ve EC (European Commission)⁸³ tarafından finanse edilen çalışmalar aracılığıyla hazırlanmaktadır. AB'deki KDV sistemi ortak bir yasal çerçeveye tabidir: KDV Direktifi⁸⁴. Buna göre, KDV bir tüketim vergisidir ve vergilendirilebilir mükelleflerin mal ve hizmet tedariki üzerinden ücretlendirilir. Bu durum, KDV'nin vergilendirilebilir işletmelerden diğer işletmelere veya nihai tüketiciye satıldığında ödendiği anlamına gelmektedir. KDV, işletmelerden tahsil edildiğinde, prensip olarak satın alımlarında ödediği KDV'yi düşebilmektedir. Sonuçta, yalnızca nihai tüketici KDV'nin yükünü taşımaktadır. Girdi KDV indirimi sistemi, üretim ve dağıtımın her aşamasında KDV'nin sadece ürünün “katma değer” üzerinden alınmasını sağlamaktadır⁸⁵.

⁸³ CASE 2013: Study to Quantify and Analyse The VAT Gap in The EU-27 Member States TAXUD/2012/DE/316, 2013.; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vatgap.pdf. (02.04.2020).; CASE 2014: 2012 Update Report to the Study to Quantify and Analyse The VAT Gap in the EU-27 Member States, TAXUD/2013/DE/321, 2014.; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf.(02.04.2020).; CASE 2015: Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU Member States, 2015 Report, TAXUD/2013/DE/321, 2015.; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf.(02.04.2020).

⁸⁴ COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 On The Common System Of Value Added Tax, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20130815&qid=1395759816178&from=EN>.(02.04.2020).

⁸⁵ The Concept Of Tax Gaps Report on VAT Gap Estimations, by *FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)*, (2016), ss.14-40.

KDV boşluğunun ölçümünün yukarıdan aşağıya yöntemlerinde, vergi boşluğu genellikle ulusal hesap verilerine dayanarak ölçülmektedir. Teorik olarak toplanabilir KDV miktarını belirlemek amacıyla, temel olarak iki farklı yöntem takip edilmektedir. Bunlar: “tüketime dayalı yöntem” ve “üretime dayalı yöntem” dir.

“Tüketime dayalı yöntem” kapsamında, toplam vergilendirilebilir nihai tüketim potansiyel KDV matrahını oluşturmaktadır. Potansiyel KDV matrahı, nihai tüketim ve muaf tutulan mallar için ara tüketim ile ilgili ulusal hesap verileri kullanılarak tespit edilmektedir. Teorik olarak toplanabilir toplam KDV tutarları daha sonra potansiyel KDV matrahının ilgili etkin KDV oranı ile çarpılmasıyla elde edilmektedir. “Tüketim temelli yöntem” ayrıca “talebe dayalı yöntem” olarak da adlandırılır. KDV Boşluk Çalışmasında CASE tarafından uygulanmaktadır⁸⁶.

“Üretime dayalı yöntem” kapsamında, potansiyel KDV matrahı, ulusal hesap verileri yardımıyla endüstrinin katma değerine dayanılarak tespit edilmektedir. Teorik olarak tahsil edilebilen toplam KDV tutarları, sektör başına vergilendirilebilir üretimden kaynaklanan KDV ile sektör başına düşülebilecek girdi KDV tutarı arasındaki farka bağlı olarak belirlenmektedir⁸⁷. “Üretime dayalı yöntem” ayrıca “tedarik bazlı yöntem” veya “katma değer yöntemi” olarak da adlandırılır ve IMF'nin RA-GAP yönteminde uygulanmaktadır.

KDV boşluğu ölçümlerinin yukarıdan aşağıya yaklaşımı, aralığın maksimum boyutunu belirlemektedir. Ulusal hesaplara dayalı gelir kaybı tahmininin temel varsayımı, makroekonomik özel tüketim, ara tüketim, hükümetlerin ve KDV'den muaf arz sağlayan diğer belirli sektörlerin (örn. finansal sektör) yatırımları KDV dâhil tüm vergileri kapsamaktadır. Bununla birlikte, kayıtdışı ekonominin kesin düzeyini tespit etmek ve ulusal hesaplara dâhil etmek zor olduğundan, KDV kaçakçılığının gerçek ölçüğü KDV boşluğundaki değerlerden farklı olmaktadır⁸⁸.

Yukarıdan aşağıya yöntemlerin aşağıdan yukarıya yöntemlerden daha kapsamlı sonuçlar vermesi daha mümkündür, ancak aşağıdan yukarıya yaklaşımın KDV boşluğunun ana bileşenlerinin ölçülmesine izin vermesi vergi kaçırma ve kaçakçılık faaliyetlerinin tespitinin zor olmasından dolayı mümkün değildir.

⁸⁶ CASE (2013), (2014), (2015).

⁸⁷ Bay Eric Hutton'un (IMF) Brüksel'deki TGPG'de tanıtımı.

⁸⁸ The Concept Of Tax Gaps Report on VAT Gap Estimations, a.g.ç., ss.14-40.

KDV boşluğunu tespit etmenin aşağıdan yukarıya yaklaşımlarda, mikro düzey veriler, örn. bireysel vakaların verileri, daha sonra ilgili grubun özelliklerini yansıtmaktadır⁸⁹. KDV boşluğu tespitinin mevcut verilerine, idari kapasitesine ve ana hedeflerine bağlı olarak, Tax Gap Project Group (TGPG) üye devletleri boşluğu tespit etmek için farklı yöntemler uygulamaktadır. KDV boşluğunu tespit etmek için ortak bir yöntem bulunmamaktadır. En yaygın olarak, yukarıdan aşağıya bir yaklaşıma dayanan bir yöntem uygulanmaktadır. Bununla birlikte, aşağıdan yukarıya yaklaşımına dayanan birkaç uygulama da vardır. Aşağıdaki KDV boşluğu şeması, TGPG üye devletlerinde temel özelliklerine dayanarak birbirleriyle ilişkili olarak uygulanan yöntemleri göstermektedir.

TGPG-MSs⁹⁰ Üye Ülkelerin Vergi Boşluğu Analiz Yaklaşımları

KDV BOŞLUĞU ÖLÇÜM YAKLAŞIMLARI

YUKARIDAN AŞAĞIYA YAKLAŞIM

- Üretime dayalı veriler (IMF RA-GAP Method)
- Tüketime dayalı veriler

AŞAĞIDAN YUKARIYA YAKLAŞIM

- Vergi beyannamelerine dayalı veri analizi
- Anket ve idari verileri dayalı bilgiler
- Denetim sonuçları
 - Operasyonel denetim verileri
 - Rastgele denetim programı sonuçları

Yukarıdaki KDV boşluğu yaklaşımları tablosunda belirtilen yöntemlerin detayları Tablo 29'da daha ayrıntılı olarak verilmiştir. Tablo 29, ölçümlerin genellikle yukarıdan aşağıya bir yaklaşıma göre kurum içinde hazırlandığını göstermektedir.

⁸⁹ The Concept Of Tax Gaps Report on VAT Gap Estimations, a.g.ç., ss.14-40.

⁹⁰ Tax Gap Project Group (TGPG) Üye Ülkeleri: Belçika, Çekya, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya, İspanya, Birleşik Krallık.

Tablo 29: TGPG Üye Ülkelerinde KDV Boşluğu Yaklaşımları

Üye Ülke	Kurum İçi (X) Kurum Dışı (Y)	(YA) (AY)	Bilimsel Yönleri
Çekya	X	YA	İki yönleme dayalı tahmin: tüketime dayalı yöntem ve GSYH ayarlama yöntemi
Estonya	X	YA, AY	YA: üretim tabanlı yöntem (IMF RA-GAP yöntemi) AY: KDV iadelerini analiz
Finlandiya	X, Y	YA	Üretim tabanlı yöntem (IMF RA-GAP yöntemi)
Fransa	X	YA	-
Almanya	Y	YA	-
İtalya	X	YA	İki yöntemle tahmin: Tahminlerinin üst sınırı ve alt sınır
Letonya	X	YA	PM - potansiyel KDV; FA - Mükelleflerce gönüllü olarak hesaplanan vergi; D - KDV gönüllü hesaplanan ancak ödenmeyen vergi
Polonya	X	YA	VTTL, makro düzeyindeki nihai KDV matrahı kullanılır
Portekiz	X	YA	Üretim tabanlı yöntem (IMF RA-GAP yöntemi)
Slovakya	X X	YA YA	Tüketim temelli yöntem: Nominal GSYH, KDV matrahı olarak kullanılır, KDV'ye tabi olmayan bileşenler düşülür Üretim tabanlı yöntem (IMF RA-GAP yöntemi)
Slovenya	X	AY YA	KDV beyannamesi veri analizi - vergi beyannamelerinden katma değer ile katma değer belirlenir bir seviyesinin karşılaştırılması (en az % 10) Tüketime dayalı yöntem
Birleşik Krallık	X X	AY	Rastgele denetim sonuçlarının ve yönetim bilgilerinin analizi, yönetim bilgilerine varsayımların uygulandığı açıklayıcı tahmin kombinasyonu

Kaynak: TGPG anketi: Not: Yukarıdan Aşağıya (YA), Aşağıdan Yukarıya (AY)

KDV boşluğu tespiti için gerekli veriler genellikle Ulusal İstatistik Ofisi'nden (örneğin girdi-çıkıtı tabloları) ve ulusal vergi idaresinden (örneğin KDV iade verileri) toplanmaktadır. Tüm ölçümlerde, verilerin kalitesi, sonuçların güvenilirliği için belirleyici olmaktadır. Çoğu TGPG üye devletinde, KDV boşluğunun ölçümü excelde yapılmaktadır. Bazı TGPG üye devletleri R, Stata veya SAS gibi özel yazılımlar kullanmaktadır.

KDV boşluğu ölçümleri için insan kaynakları ve harcanan zaman ülkeden ülkeye değişmektedir, çünkü bu kaynakların yoğunluğu ulusal KDV mevzuatının özelliklerine ve hesaplamadaki ayrıntı düzeyine de bağlı olarak değişmektedir. Ayrıca, kaynak yoğunluğundaki farklılıklar, ölçümün gerçekleştirilmesindeki deneyim birikiminden de kaynaklanabilmektedir. Ölçüm yöntemlerinin geliştirilmesi en çok zaman ve insan kaynaklarını tüketme aşaması olmakla birlikte, tahminlerin güncellenmesi genellikle daha azdır.

TGPG üye devletlerinin çoğunda, kurum içi ve dışı hesaplanan KDV boşluğu ölçümleri yayımlanmamaktadır. Çoğu durumda şirket içi tahminler ayrıştırılamaz ve genellikle KDV politikası amaçları için kullanılmaktadır.

OECD'nin 2019 yılında yayımladığı "Tax Administration" raporunda⁹¹ vergi boşluğu ile ilgili çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmada 2016-2017 yıllarına yönelik 58 ülke incelemeye alınmış ve KDV boşluğunun ölçümü ile ilgili çalışma olup olmadığı dikkate alınmıştır. Araştırma sonuçları ise Tablo 30'da vergi boşluğu çalışması yapan/yapmayan, yaptıkları çalışmaları yayımlayan/yayımlamayan ülkeler belirtilmiştir. Aşağıdaki Tablo 30'da KDV'de vergi boşluğu ölçüm çalışması yapan 30 ülkeye yer verilmiş olup bu ülkelerin sadece 13 tanesi çeşitli yollarda sonuçları duyurma yolunu tercih etmişlerdir.

⁹¹ Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>, Tablo A.146-Tax Gap, (2019).

Tablo 30: Katma Değer Vergisi Boşluğu Çalışmaları ⁹²

Ülkeler	Araştırma		Yayın		Ülkeler	Araştırma		Yayın	
	2016	2017	2016	2017		2016	2017	2016	2017
Arjantin	✓	✓	✗	✗	İtalya	✓	✓	✓	✓
Avustralya	✓	✓	✓	✓	Letonya	✓	✓	✓	✓
Avusturya	✓	✓	✗	✗	Litvanya	✓	✓	✓	✗
Bulgaristan	✓	✓	✗	✗	Meksika	✓	✓	✓	✓
Kanada	✓	✓	✓	✓	Hollanda	✓	✓	✓	✓
Şili	✓	✓	✓	✓	Norveç	✓	✓	✗	✗
Kolombiya	✓	✓	✓	✓	Peru	✓	✓	✓	✓
Kosta Rika	✓	✓	✓	✓	Polonya	✓	✓	✓	✓
Hırvatistan	✓	✓	✗	✗	Romanya	✓	✓	✗	✗
Çekya	✓	✓	✗	✗	Rusya	✓	✓	✗	✗
Danimarka	✓	✓	✓	✓	Singapur	✓	✓	✗	✗
Estonya	✓	✓	✓	✓	Slovenya	✓	✓	✓	✓
Finlandiya	✓	✓	✓	✓	G. Afrika	✓	✓	✗	✗
Yunanistan	✓	✓	✗	✗	Tayland	✓	✓	✗	✗
Endonezya	✓	✓	✗	✗	Bir. Krallık	✓	✓	✓	✓

Var: ✓; Yok ✗; Bilgi Yok: -

Kaynak: OECD Tax Administration.

KDV boşluğu belirlemek konusunda AB üye ülkeleri hem birlik kapsamında hem de bağımsız olarak çalışmalar gerçekleştirmektedir. AB üye ülkelerin vergi boşluğu ölçümleri Avrupa Komisyonu katkıları ile CASE tarafından 2012 yılından itibaren yıllık olarak rapor haline getirilmektedir⁹³. Söz konusu rapordan alınan verilere 2014-2018 yılı verilerine göre AB üye ülkelerin KDV boşluğu ölçümleri Tablo 31’de verilmektedir.

⁹² OECD, 2019 Tax Administration, 2019.

⁹³ CASE – Center for Social and Economic Research, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, Directorate General Taxation and Customs Union., s.20.

Tablo 31: AB Ülkelerinde KDV Boşluğu Ölçümleri (EUR Milyon) ve Oranları

	2014		2015		2016		2017		2018	
	KDV Boşluk	(%)	KDV Boşluk	(%)	KDV Boşluk	(%)	KDV Boşluk	(%)	KDV Boşluk	(%)
Belçika	2978	9.77	3329	10.77	3865	11.9	3856	11.5	3617	10.4
Bulgaristan	1176	23.59	1058	20.67	603	12.0	649	16.42.2	614	10.8
Çekya	2313	16.62	2521	16.92	2264	14.7	1991	11.9	2.187	12.0
Danimarka	2919	10.47	3054	10.70	2378	8.2	2509	8.2	2248	7.2
Almanya	24898	10.92	24706	10.45	23662	9.8	21800	8.8	22077	8.6
Estonya	163	8.70	127	6.33	126	6.0	137	6.0	127	5.2
İrlanda	1106	8.76	1419	10.61	1941	13.10	1592	10.9	1682	10.6
Yunanistan	4290	25.29	5358	29.37	6436	31.0	7256	33.1	6570	30.1
İspanya	5757	8.30	2897	4.05	2024	2.8	5033	6.4	4909	6.0
Fransa	21981	12.90	19867	11.58	15294	9.0	11829	6.8	12788	7.1
Hırvatistan	243	4.33	251	4.22	503	7.7	378	5.5	252	3.5
İtalya	38305	28.30	35753	26.13	37044	26.6	35363	24.7	35439	24.5
Kıbrıs	---	---	174	10.28	87	5.0	93	5.0	77	3.8
Letonya	420	19.02	389	17.17	310	13.2	348	13.9	256	9.5
Litvanya	1052	27.57	992	25.57	1027	25.3	1111	25.1	1232	25.9
Lüksemburg	90	2.35	80	2.28	119	3.3	92	2.6	199	5.1
Macaristan	2003	17.04	1943	15.40	1813	14.6	1835	13.5	1190	8.4
Malta	421	39.60	24	3.42	71	9.1	174	17.7	164	15.1
Hollanda	4342	9.23	4705	9.49	2906	5.70	2496	4.8	2278	4.2
Avusturya	2699	9.61	2282	8.00	2384	8.0	2645	8.5	2908	9.0
Polonya	9715	24.89	9652	24.30	7761	20.1	6044	14.3	4451	9.9
Portekiz	2232	13.20	2272	12.88	2301	12.7	2062	10.9	1889	9.6
Romanya	8620	42.85	6808	34.48	6201	36.1	6077	34.3	6595	33.8
Slovenya	256	7.51	289	8.24	239	6.7	159	4.4	148	3.8
Slovakya	2206	30.52	2243	29.27	1874	25.7	1443	19.6	1579	20.0
Finlandiya	1211	6.01	1405	6.89	1599	7.5	1106	5.1	807	3.6
İsveç	110	0.28	1474	3.51	714	1.6	872	1.9	306	0.7
Bir. Krallık	18715	10.62	22600	11.04	19880	10.9	21982	11.9	23452	12.2
Toplam AB-27 Ülke	160220	14.09								
Toplam AB-28 Ülke	-	-	157672	13.2	145428	12.2	140935	11.5	140042	11.0
Ortalama		10.92		10.7		10.3		10.1		9.2

Kaynak: CASE – Center for Social and Economic Research, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 ve 2020 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, Directorate General Taxation and Customs Union., s.19.

2.2.2. Diğer Tüketim Vergileri Boşluğu Ölçüm Çalışmaları

Tüketim vergileri, mükelleflerin harcamaları/tüketimleri üzerinden alınmaktadır. Türkiye’de ödeme gücünün göstergelerinden biri olan harcamalara dayalı olarak vergiler KDV, ÖTV, DV, ÖİV, BSMV, şans oyunları vergisi, gümrük vergisi, harçlar ve belediye gelirleri kanununca alınan vergilerden (ÇTV, ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi) oluşmaktadır. Diğer ülkelerde ise farklı harcama/tüketim vergileri de uygulanmaktadır.

Günümüzde birçok ülke KDV boşluğunun tespitine yönelik çalışmalarda bulunmaktadır. Ancak diğer tüketim vergileri ile ilgili bu durum aynı değildir. Az sayıda ülke KDV dışındaki tüketim vergilerinin boşluğunu tespiti ile ilgili çalışma yapmakta ve yayımlamaktadır.

Diğer tüketim vergileri ile ilgili boşluk ölçümleri yapan ülke sayısı oldukça azdır. Avustralya, Birleşik Krallık bu ülkelerdendir.

Amerika Birleşik Devletlerinde tüketim vergileri (excise tax) boşluğu verilerine 2006 yılı ve 2008/2010 yıllarına ait raporlarda yer verilmiştir. 2006 yılında 0.1 milyon \$ ve 2008/2010 yıllarına ait 0.4 milyon \$ tüketim vergisi boşluğu tespit edilmiştir⁹⁴.

ATO, vergi boşluğu ölçümlerinde tüketim vergilerini “işleme dayalı vergi boşlukları” başlığı adı altında sınıflandırarak dört kategoride incelemektedir. Bunlar:

- Yakıt tüketim vergisi boşluğu
- Mal ve hizmet vergisi boşluğu
- Tütün vergisi boşluğu
- Şarap dengeleme vergisi boşluğu

⁹⁴ IRS (2006); IRS (2008-2010).

Tablo 32: ATO Diğer Vergilerde Boşluk Ölçümleri

VERGİ TÜRÜ	\$	%
Yakıt Tüketim Vergisi Boşluğu	239 milyon (2017-18)	1.3
Mal ve Hizmet Vergisi Boşluğu	5 milyar (2017-18)	7.3
Tütün Vergisi Boşluğu	647 milyon (2017-18)	5
Şarap Dengeleme Vergisi Boşluğu	21 milyon (2016-17)	2.5

Kaynak: Tax Gap Overview, <https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/>. (21.05.2020).

HMRC, tüketim vergileri boşluk ölçümleri yaparken, tütün, alkol, yağ ve diğer tüketim vergileri olarak sınıflandırma yapmaktadır. Diğer tüketim vergileri, bahis ve oyun, elma ve armut şarabı, içmeye hazır alkollü içecekler ve şarap maddelerini içermektedir. HMRC, vergi boşluğunu ölçümlerini düzenli olarak her yıl yayımlamaktadır. Ancak ölçümler geçmişe yönelik yılları kapsamaktadır. Örneğin, 2019 yılında yayımlanan rapor 2017-2018, 2018 yılında yayımlanan rapor ise 2016-2017 yılları ölçümlerini kapsamaktadır.

Tablo 33: HMRC Diğer Vergilerde Boşluk Ölçümleri

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
TOPLAM		2.5 milyar £	2.9 milyar £	2.7 milyar £	2.8 milyar £	3 milyar £	3.1 milyar £	2.7 milyar £	2.8 milyar £
Tütün	1.86 milyar £	1.3 milyar £	1.6 milyar £	1.7 milyar £	1.4 milyar £	1.9 milyar £	1.9 milyar £	1.4 milyar £	1.5 milyar £
	-	-	-	-	0.4 milyar £	0.5 milyar £	0.5 milyar £	0.4 milyar £	0.4 milyar £
Alkol	780 milyon £	0.7 milyar £	0.9 milyar £	0.8 milyar £	1.2 milyar £	0.8 milyar £	0.9 milyar £	0.6 milyar £	0.6 milyar £
	-	-	-	0.4 milyar £	0.6 milyar £	0.4 milyar £	0.4 milyar £	0.3 milyar £	0.3 milyar £
Yağ/Dizel	940 milyon £	0.4 milyar £	0.4 milyon £	0.1 milyon £	100 milyon £	100 milyon £	190 milyon £	190 milyon £	40 milyon £
Diğer	-	0.1 milyar £	0.1 milyar £	0.1 milyar £	130 milyon £	170 milyon £	170 milyon £	520 milyon £	520 milyon £

Kaynak: HMRC Measuring Tax Gap 2012-2019. :Not: 2012-2015 yılları verileri KDV dâhil rakamlardır.

2.3. DİĞER VERGİLERDE VERGİ BOŞLUĞU ÖLÇÜM ÇALIŞMALARI

2.3.1. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Boşluğu Ölçüm

Çalışmaları

Türk Vergi Sistemi'nde servet üzerinden alınan vergiler emlak vergisi, değerli konut vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi olarak sınıflandırılmaktadır. Türkiye'de dört farklı servet vergisi bulunmasına rağmen, her ülkenin kendine özgü vergi sistemi bulunduğundan farklı vergi uygulamalarına rastlamak mümkündür.

KDV, KV gibi vergilerde boşluk ölçümlerine yönelik çalışan birçok ülke bulunmaktadır. Ancak servet vergilerinde boşluk ölçümleri yapan ülke sayısı oldukça

azdır. ABD, Birleşik Krallık gibi ülkeler bu vergilerde boşluk ölçümlerinde bulunmaktadır.

ABD Gelir İdaresi IRS, vergi boşluğu ölçümlerine emlak vergisini dâhil etmektedir. Yayımlanmış olduğu raporlarda emlak vergisi ölçümleri aşağıda Tablo 34’de verilmiştir.

Tablo 34: ABD, IRS Emlak Vergisi Boşluğu Ölçümleri (Milyar \$)

	2001		2006		2008-2010		2011-2013	
	Milyar \$	%	Milyar \$	%	Milyar \$	%	Milyar \$	%
<u>Beyan Etmeme Boşluğu</u> Emlak Vergisi	\$ 2	% 0.5 den az	\$ 3	% 0.5 den az	\$ 2	% 0.5 den az	\$ 2	% 0.5 den az
<u>Eksik Beyan Boşluğu</u> Emlak Vergisi	\$ 4	% 0.5 den az	\$ 2	% 0.5 den az	\$ 1	% 0.5 den az	\$ 1	% 0.5 den az
<u>Eksik Ödeme/Ödememe Boşluğu</u> Emlak Vergisi	\$ 2.1	% 0.5 den az	\$ 2	% 0.5 den az	\$ 1	% 0.5 den az	\$ 0.5 den az	% 0.5 den az

Kaynak: IRS verileri alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

Birleşik Krallık Gelir İdaresi HMRC her yıl yayımladığı vergi boşluğu ölçüm raporlarında, servet vergileri ile ilgili boşluk ölçümlerini diğer vergiler sınıflandırılması altında veraset ve intikal vergisi olarak ifade etmektedir. HMRC, raporlarına göre veraset ve intikal vergisi boşluk ölçümleri aşağıda Tablo 35’de verilmiştir.

Tablo 35: HMRC, Veraset ve İntikal Vergisi (£) Boşluk Ölçümleri

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
0.4 milyar	0.3 milyar	0.2 milyar	0.4 milyar	0.3 milyar	450 milyon	475 milyon	575 milyon	600 milyon	650 milyon	500 milyon

Kaynak: HMRC verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

2.3.2. Diğer Özellikli Vergilerde Vergi Boşluğu Ölçüm Çalışmaları

HMRC, vergi boşluğu ölçümlerinde diğer vergiler sınıflandırması Tablo 36'de gösterilmiştir.

Tablo 36: HMRC, Diğer Dolaylı ve Dolaysız Vergi Boşluğu Ölçümleri (Milyar £)

		2005- 06	2012- 13	2013- 14	2014- 15	2015- 16	2016- 17	2017- 18	2018- 19
DOLAYSIZ VERGİLER									
Damga Vergileri	Arazi Damga Vergisi	0.250	0.150	0.125	0.175	0.125	0.125	0.150	0.200
	Yedek Damga Vergisi	0.030	0.020	0.030	0.030	0.030	0.040	0.040	0
	Toplam	0.300	0.200	0.200	0.200	0.200	0.200	0.200	0.200
Diğer Dolaysız Vergiler	Veraset ve İntikal Vergisi	0.150	0.400	0.400	0.475	0.575	0.600	0.650	0.500
	Petrol Gelirleri Vergisi	0.040	0.040	0.020	0.010	-	-	-	-
	TOPLAM	0.200	0.400	0.400	0.500	0.600	0.600	0.600	1.000
DOLAYLI VERGİLER									
Diğer Dolaylı Vergiler	Toplama Vergisi								
	Hava Yolculuğu Vergisi	0.575	0.500	0.650	0.700	0.600	0.875	0.600	0.700
	İklim Değişikliği Vergileri								
	Sigorta Primi Vergisi								
	Düzenli Depolama Vergisi	0.020	0.075	0.100	0.125	0.100	0.125	0.125	0.300
	TOPLAM	0.600	0.600	0.800	0.800	0.700	1.000	0.700	1.000
Toplam Diğer Vergiler		1.100	1.200	1.400	1.500	1.500	1.800	1.600	1.700

Kaynak: HMRC, Measuring Tax Gaps 2019 Edition, s.83.

IRS, vergi boşluğu ölçümlerine istihdam vergilerini de dâhil etmiştir.

Tablo 37: IRS, İstihdam Vergisi (Employment Tax)

	2001	2006	2008-2010	2011-2013		
<u>Beyan Edilmeme Vergi Boşluğu</u>						
Serbest Meslek Vergisi	-	-	4	1	6	1
<u>Eksik Beyan Vergi Boşluğu</u>						
İstihdam Vergisi	54	72	81	18	69	16
Serbest Meslek Vergisi	39	57	65	14	45	10
Toplanmamış Sosyal Güvenlik ve Sağlık Vergisi	-	-	-	-	1	0.5 az
FICA and İşsizlik Vergisi	14	15	16	3	24	5
<u>Eksik Ödeme / Ödememe Vergi Boşluğu</u>						
İstihdam Vergisi	5	4	6	1	6	1

Kaynak: IRS, verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

ATO, vergi boşluğu ölçümlerinde yönetilen program boşlukları sınıflandırılması altında üç vergi türü ile ilgili boşluk ölçümlerini yapmaktadır: Yakıt vergisi kredileri⁹⁵, PAYG (kullandıkça öde) stopajı⁹⁶, emeklilik garanti fonu⁹⁷.

Tablo 38: ATO Diğer Vergilerde Boşluk Ölçümleri

Vergi Türleri	2016-2017	2017-2018
Yakıt Vergisi Kredileri Boşluğu	6.2 milyon \$	5.7 milyon \$
Kullandıkça Öde Stopaj Boşluğu	3 milyar \$	-
Emeklilik Garanti Fonu Boşluğu	2.3 milyar \$	-

Kaynak: ATO vergi boşluğu verileri esas alınarak tarafimca hazırlanmıştır.

⁹⁵ Tax Gap-Fuel Tax Credits Gap, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Fuel-tax-credits-gap/>.(25.05.2020).

⁹⁶ Tax Gap PAYG, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/PAYG-withholding-gap/>.(25.05.2020).

⁹⁷ Tax Gap Superannuation Guarantee Gap, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Superannuation-guarantee-gap/>.(25.05.2020).

3. VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ

Vergi, mükellefler üzerinde bir mali yük olarak algılanmakta ve vergi uyum sorunlarının çıkmasına neden olmaktadır. Ülkede uygulanan vergi aflarının sıklığı, vergilendirmenin adaletsiz olarak algılanması, vergi bilinci ve kültürünün gelişmemesi, karmaşık vergi sistemleri gibi nedenler vergiye gönüllü uyumu engellemekte ve vergi boşluğunun oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum, “Vergi idaresinin etkin çalışıyor mu?”, Maliye politikasının vergi gelirlerine katkısı nedir?”, “Vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve vergiye uyum düzeyi nedir? gibi çeşitli soruları ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu sorulara cevap bulabilmek için vergi gelirleri, vergi kapasitesi, vergi gayreti miktarının bilinmesi ve vergi boşluğu oranının ölçülebilmesi gerekmektedir.

Dünyada sınırlı sayıda ülke vergi boşluğunu ölçülebilmekte ve vergi boşluğunu ölçmek amacıyla çeşitli yöntemler kullanmaktadır. Dünya’daki çeşitli ülkelerin kullandığı vergi boşluğu ölçüm yöntemleri; makroekonomik verilerin yer aldığı yukarıdan aşağıya yöntemi, mikro ekonomik verilerin yer aldığı aşağıdan yukarıya yöntemleridir.

Tablo 39: Vergi Boşluğu Ölçüm Yöntemleri

YUKARIDAN AŞAĞIYA ÖLÇÜM YÖNTEMİ	AŞAĞIDAN YUKARIYA ÖLÇÜM YÖNTEMİ
<p>↓</p> <p>Vergi matrahını hesaplamak için bağımsız, harici veriler kullanılır.</p> <p>Bu vergi matrahı, ödenmesi gereken verginin teorik bir değerini hesaplamak için kullanılır.</p> <p>Ödenen gerçek vergi miktarı, vergi boşluğunu ölçmek için bu teorik değerden çıkarılır.</p>	<p>↑</p> <p>Bu ölçümler, vergi boşluğunu belirlemek için birleştirilir.</p> <p>Her bir alanda ne kadar vergi kaybolduğunu belirlemek için farklı yöntemler ve veri kaynakları kullanılır.</p> <p>Potansiyel vergi boşluğu alanlarını tanımlamak için dâhili verileri ve operasyonel bilgiler kullanılır.</p>

Kaynak: HMRC Measuring Tax Gap 2018 Edition, Tax Gap Estimates for 2016-17.

3.1. YUKARIDAN AŞAĞIYA ÖLÇÜM YÖNTEMİ

Vergi boşluğunu ölçüm yöntemi olarak yukarıdan aşağıya yönteminde makroekonomik yöntemler kullanılmaktadır. Bu yaklaşım, vergi borcunu tespit etmek için kullanılan vergi matrahının teorik bir hesaplamasına dayanmaktadır⁹⁸. Bu yöntemde göre vergi boşluğu, teorik vergi yükümlülükleri ile toplam vergi geliri arasındaki farktır. Söz konusu yöntemde, vergi matrahının büyüklüğünü tespit etmek için ölçülen vergi borcu ile ilgili harici olarak sağlanan toplu veri kaynakları kullanılmaktadır⁹⁹. Teorik sorumluluk, tüm mükelleflerin yasalara eksiksiz uymaları sonucunda toplanacak vergi miktarıdır¹⁰⁰. Farklı bir ifade ile ölçülen vergi miktarı ile toplanan vergi miktarı arasındaki fark, vergi boşluğudur. Bu yaklaşım genellikle dolaylı vergiler için kullanılmaktadır.

Yukarıdan aşağıya yönteminde, belirli bir faaliyet veya alan için kaybedilen vergi gelirlerinin büyüklüğünü toplu bir seviyede tespit etmektedir. Vergi boşluğunu öncelikle neyin yarattığı ve belirli bir alanın veya faaliyetin vergilendirilmemesinin nedenlerinin ne olduğu sorusuna nadiren cevap vermektedir. Vergi boşluğunu sektörler, coğrafi alanlar veya büyüklük sınıfları arasında dağılımı hakkında ayrıntılı bilgi vermemektedir¹⁰¹. Yukarıdan aşağıya yaklaşım yönteminin iki temel gereksinimi vardır:

- Vergi matrahı hakkında yeterli bilgi (veri) sahibi olmak,
- Bu verileri teorik vergi yükümlülüklerine dönüştürme becerisi.

İlk gereksinim olarak, Rubin¹⁰² tarafından ifade edildiği gibi, vergi matrahı üzerindeki bilgiler sadece hem vergi idaresinden bağımsız hem de yeterince güvenilir olduğunda faydalı olmaktadır. Vergi idaresine bağımlı olan veriler, örneğin yönetim bilgilerinin toplanmasına dayanan milli gelir, idareye yeni bilgi vermemektedir. Genel olarak ulusal hesap yöntemleri ile elde edilen veriler sadece vergi idaresi verilerine değil aynı zamanda anketlere, sayımlara, birleşik verilere ve modellere vb.

⁹⁸ Tax Gap and Compliance Map Report, *Risk Management Platform FISCALIS Programme, Not Publish Report*, 2012; akt. The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç.

⁹⁹ Principles and Approaches to Measuring Gaps, Australian Government, *Australian Taxation Office*, s.3., <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Principles-and-approaches-to-measuring-gaps/>.(12.01.2020).

¹⁰⁰ Rubin, a.g.m., s.111.

¹⁰¹ Swedish Tax Agency., akt. The Concept Of Tax Gaps, Report II, a.g.ç., s.23.

¹⁰² Rubin, a.g.m., s.112.

dayanmaktadır. Amaç ulusal hesap yöntemlerinin bağımsızlığını arttırmak ve ulusal hesapların eksiksiz olmasını sağlamaktır.

İkinci gereksinim ise, GV ve KV gibi karmaşık vergi sistemlerine sahip doğrudan vergiler teorik sorumluluğun ölçülmesini zorlaştırmaktadır. Ayrıca, tespit edilen ve fiili olarak tahsil edilen gelirler arasında tutarlılığın sağlanması da oldukça önemlidir.

Yukarıdan aşağıya yöntemi, vergi boşluğunun ölçümünde kullanılan veri kaynağının tüm vergi matrahını kapsadığı varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle, vergi boşluğunu tespit etmek için kullanılan veriler genellikle makro model yöntemlerinden veya ulusal hesaplardan elde edilmektedir. Ulusal hesap yöntemi, bir ülke veya başka bir coğrafi bölgedeki ekonominin yapısını tanımlamakta ve tüm üretken faaliyetlerin kapsamlı bir tanımını sağlamaktadır.

Doğrudan vergi boşluğunu tespit etmek için yukarıdan aşağıya yöntemi, vergi matrahındaki veri kaynaklarına göre iki ana gruba ayrılabilir¹⁰³:

- Ulusal hesap yöntemleri
- Makro model yöntemleri

3.1.1. Ulusal Hesap Yöntemleri

Ulusal hesap yöntemleri, finansal hesaplar ve finansal olmayan hesaplardan alınan bilgilere dayanmaktadır. KV boşluğunun ölçümü, teorik vergi borcu hesaplanarak yapılmakta ve daha sonra gerçek vergi gelirleriyle karşılaştırılmaktadır. Teorik vergi borcu, ulusal hesap verilerinden (karma gelir, brüt faaliyet fazlası) kaynaklanan teorik vergi matrahına vergi oranı uygulanarak hesaplanmaktadır. Ancak, ulusal hesap yöntemlerine dayanan ölçümler, yalnızca ulusal hesap istatistiklerinde izlenebilir olan faaliyetler/alanlarda vergi uyumsuzluğunu yakalamaktadır. Bu nedenle, ölçümlerin kalitesi, ulusal hesaplarda kayıtdışı ekonomi için yapılan ayarlamaların kapsamlılığına bağlıdır¹⁰⁴.

¹⁰³ The Concept Of Tax Gaps, Report II, a.g.ç., s.20.

¹⁰⁴ Rubin, a.g.m., s.115.

Ulusal hesapların kapsamlı olması, hem kayıtlı hem de kayıtdışı ekonomiyi kapsamaması gerekmektedir. Bu nedenle, Eurostat tablolarına göre kapsamlılık yaklaşımı, ulusal hesapların derlenmesinde kullanılan kaynak verilerinden kaynaklanan eksiklik nedeniyle GSYH tahminlerinin potansiyel olarak hafife alınma kaynaklarını belirlemek üzere tasarlanmıştır¹⁰⁵. Bu çerçevede yer alan dört tür genel olarak;

- Kayıtdışı (kayıtdışı ekonomi, yasadışı faaliyetler, yasal boşluk),
- Araştırma dışı (incelemeye alınmamış gerçek ve tüzel kişi),
- Yanlış beyan (mükelleflerin kasti olarak yanlış ve eksik beyanda bulunması)
- Diğer eksikliklerden (diğer istatistiksel eksiklikler) oluşan dört kategoride sınıflandırılmaktadır.

Ulusal hesap yönteminin bir dezavantajı, verilerin her vergilendirilebilir kaynağın özelliklerini kapsayacak şekilde yeterince ayrıntılı olmamasıdır. Bu nedenle ilgili vergi matrahını belirlemek için ek varsayımların yapılması gerekmektedir. Ulusal hesap verilerinin kullanılabilirliği nedeniyle yaklaşık 2 yıllık bir gecikme süresine sahiptir ve ulusal hesaplar revize edildiğinde revizyon gerektirmektedir.

3.1.2. Makro Model Yöntemleri

Kayıtdışı ekonomiyi tespit etmek için kullanılan makro model yöntemleri, vergi boşluklarını ölçmek için potansiyel bir alternatif sağlamaktadır. Bu modeller, parasal değişkenler gibi makroekonomik göstergeleri veya tek göstergeleri kullanmaktadır.

Kayıtdışı ekonominin (gizli değişken) en az iki bağımsız değişkenden (örneğin vergi oranları, işgücü piyasası düzenlemeleri) etkilendiğini varsayan çoklu göstergeler, çoklu nedenler (MIMIC) modelleri tarafından da kullanılmaktadır. İki veya daha fazla makroekonomik gösterge değişkeni üzerindeki etkisi (örneğin, para birimi ve GSYİH seviyeleri)¹⁰⁶ MIMIC modellerinin tek gösterge modellerine kıyasla avantajları, kayıtdışı ekonomiyi izlemek için aynı anda birkaç göstergenin kullanılmasını sağlaması

¹⁰⁵ Eurostat Statistics Index,

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics/index.php/Dosya:SNA_Eurostat_Tabular_Approach_Types_Of_On_Exhaustiveness, 2012.PNG.(14.03.2020).

¹⁰⁶ Leandro Medina, Friedrich Schneider, “Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?”, *IMF Working Paper, WP18/17*, (2017).; Gemmel ve Hasseldine, a.g.m., ss.1-34.

ve ayrıca birçok nedensel değişkenin dâhil edilebilmesidir¹⁰⁷. Bununla birlikte, hem tek göstergenin hem de MIMIC modellerin dezavantajı, değişkenin tüm değişikliğinin kayıtdışı ekonomideki değişime bağlı olduğunu varsayarak, kayıtdışı ekonominin veya vergi boşluğunun büyümesini zaman içinde ölçmeleridir. Ayrıca, bu yöntemler zaman içindeki değişimi ölçmekte, ancak vergi boşluğu veya kayıtdışı ekonominin başlangıç seviyesinin sıfır olduğu veya farklı bir yöntemle oluşturulduğu varsayılmaktadır¹⁰⁸.

Vergi boşluklarını tespit etmek için bir diğer yöntem, beyan edilen kârın vergilendirmeye esnekliğinin ekonometrik tahminleri ile ilgilidir. Yöntem, bildirilen kâr büyüklüğündeki farklılıkları yerel yasal vergi oranları seviyesine ve/veya bu oranların farklarına göre açıklamaya çalışmaktadır. Bu yöntemin ilk örnekleri arasında Hines & Rice¹⁰⁹, Grubert & Mutti bulunmaktadır. Veri tabanlarının kullanılabilirliğinin artmasıyla, firma düzeyinde veriler kullanılarak benzer bir yöntem uygulanmıştır. Bu çalışmalar aşağıdan yukarıya yöntem altında rapor edilmiştir, ancak özünde toplam makro verileri kullananlarla aynıdır. Bu tahmin türü, yazarların bir ülkede raporlanan KV matrahını, vergi oranına, diğer ülkelerdeki ağırlıklı KV oranlarına göre açıklamaya çalıştıkları vergi matrahı tahminlerine bakarak ekonometrik çalışmalara yol açmaktadır.

3.1.3. Yukarıdan Aşağıya Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları

Bu yöntemlerin bazı avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır¹¹⁰.

Temel avantajlar şunlardır:

- Yöntem çok kapsamlıdır, uyumsuzluğun potansiyel olarak her türlü nedenini yakalaması beklenir,
- Tek bir ölçüm sağlar,
- Bir dönem boyunca eğilimleri izleme imkânı verir,
- Zamanında tahmin üretir,
- Bir dereceye kadar halka açık olan verileri kullanır,
- Az sayıda kaynak gerektirir (finansal ve insan kaynakları).

¹⁰⁷ Gemmel, Hasseldine, a.g.m., ss.1-34.

¹⁰⁸ Gemmel, Hasseldine, a.g.m., ss.1-34.

¹⁰⁹ James R.Hines, Eric M.Rice, "Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business", *The Quarterly Journal of Economics* Vol.109, No.1(1994), ss. 149-182.; <https://www.jstor.org/stable/2118431>.(12.03.2020).

¹¹⁰ The Concept Of Tax Gaps: Report II, a.g.ç., s.35.

Bununla birlikte, aşağıdaki dezavantajlara da sahiptir¹¹¹:

- Boşluğun nedenleri ve bileşenleri hakkında açıklama eksikliği vardır. Sonuçlar, uyumluluk yönetimi için doğrudan yararlı görülür.
- Makro verilerin mali ve idari verilerden bağımsız olması gerekir,
- Vergi sisteminin karmaşıklığı yöntemin uygulanmasını diğer vergilerden daha zor hale getirir,
- Uyumsuz davranışın nedenlerini açıklayamaz,
- Yalnızca makroekonomik verilere kaydedilen ve kaydedilmemiş alanları göz ardı eden alanları / faaliyetleri yakalar,
- Vergi sistemleri ile sermaye hareketleri ve ticari faaliyetlerin etkileri arasındaki uluslararası farklılıklar, teklkellmelerinde ulusal hesapların bu etkileri yansıtacak şekilde ayarlandığıllmedellmebilir. Bu kurumlar vergisi boşluğunallmez gdr.
- Küçük bir vergi boşluğu daha fazla kesinlik gerektirir ve ayrıca vergilendirilebilir gelire yapılan düzeltmenin toplam vergi boşluğunun daha büyük bir bölümünü kapsaması muhtemeldir¹¹².
- llmemlerde belirsizlik mümkündür.llmemlerdeki belirsizlik yaklaşımın verdiği tek tespitinin avantajını azaltmakta ve yukarıdan aşağıyallmemleri anlamsız kılar.

3.2. AŞAĞIDAN YUKARIYAllmeM YÖNTEMİ

Tüm vergi matrahını kapsayan bir veri kaynağıyla başlayan yukarıdan aşağıya yöntemin aksine, aşağıdan yukarıya yöntemde vergi matrahının bileşenlerini kapsayan bir veya daha fazla veri kaynağı kullanılmaktadır. Aşağıdan yukarıya yöntemde, farklı bileşenlerin verileri kullanılarak farklı vergi mükellefi grupları ve uyumsuzluk türleri için aralığın bileşenleri ayrı ayrı tespit edilmektedir. Veriler genellikle vergi idaresi tarafından toplanmaktadır¹¹³.

¹¹¹ The Concept Of Tax Gaps: Report II, a.g.., s.35.

¹¹² Rubin, a.g.m., s. 112.

¹¹³ Rubin, a.g.m., s. 111.

Aşağıdan yukarıya yöntemi, vergi iadeleri, denetim sonuçları (rasgele soruşturma programları dâhil), risk kayıtları veya üçüncü taraf veri eşleştirme bilgileri gibi veri kaynaklarının ayrıntılı bir incelemesini içermektedir. Vergi boşluğunu ölçümü için tüm vergi mükelleflerinin uyumsuzluk derecesini belirlemek amacıyla sonuçlar değerlendirilmektedir. Bu yöntem dolaysız vergiler için kullanılmaktadır.

Yukarıdan aşağıya yöntemde olduğu gibi aşağıdan yukarıya yöntemde de, toplam vergi boşluğunun tespit edilmesini sağlarken, fonksiyonel ve faydalı bilgiler içeren bazı önemli avantajlara sahiptir¹¹⁴. Aşağıdan yukarıya yöntem için gerekli olan ayrıntılı vergi boşluğu analizi, toplanan vergi gelirini en üst düzeye çıkarmak için uyum kaynaklarının önceliklendirilmesini sağlamaktadır¹¹⁵.

"Mikro" veya "doğrudan" yöntemler olarak da adlandırılan aşağıdan yukarıya yöntem, verginin belirli bileşenlerinin, vergi mükellefi gruplarının veya uyumsuzluk formlarının doğrudan gözlemlenmesinden elde edilen verilerden söz konusu uyumsuzluğun büyüklüğünün belirlenmesi ile karakterize edilmektedir. Bu şekilde ulaşılan sonuçlar daha sonra çeşitli yöntemler, istatistiksel ve ekonometrik teknikler uygulanarak tüm mükelleflere aktarılmaktadır. Bu yaklaşımların önemli bir özelliği, yalnızca belirli bir vergiye tabi bileşenlerini kapsamaması ve toplam vergi boşluğunun tespitini, bu vergiyi oluşturan çeşitli bileşenlerin toplanmasıyla yapılmasıdır. Bu nedenle, farklı veri kaynakları ve yöntemleri kullanarak, her bir vergi için birkaç vergi boşluğu ölçümü yapmak gerekmektedir.

Vergi mükellefi bilgileri, sorgulama, risk kayıtları, veri eşleştirme, denetimler, uygunluk kontrolleri ve anketler gibi çeşitli bilgi kaynakları kullanılabilir. Bu yöntemlerle elde edilen verilerin vergi mükelleflerinin belirli bir bileşenine ait olduğu gerçeği, tüm mükellef grubu hakkında vergi boşluğu sonuçlarına varmak için kullanılabilir¹¹⁶. Başarının sağlanabilmesi rastgele seçilen örneğin temsil ettiği vergi mükelleflerinin özelliklerini kapsıyor olmasına bağlıdır. Söz konusu örnek mükellef grubunun özelliklerini eksiksiz temsil ediyor ise vergi boşluğunun ölçümünde isabet düzeyini artırır. Aksi takdirde başarı düzeyi çok düşük olacaktır. Ancak bu

¹¹⁴ Rubin, a.g.m., s.110.

¹¹⁵ Rubin, a.g.m., s.111.

¹¹⁶ Swedish Tax Agency.; akt. The Concept Of Tax Gaps: Report II, a.g.ç., s.37.

durumda da, sonuç farklılığını ayarlamak için istatistiksel araçlar kullanılması tavsiye edilmektedir¹¹⁷.

Aşağıdan yukarıya yöntem genellikle kayıtdışı faaliyetlerin bir ölçümünü içermemektedir. Bununla birlikte yaklaşım, boşluğun her bir unsurunun ne olduğunun anlaşılmasını sağlayacak ve boşluğun üstesinden gelmek için alınan önlemler konusunda vergi idaresi için değerli bir bilgi kaynağı olmaktadır. Örneğin, yukarıdan aşağıya bir ölçümün kapsamlı bir genel ölçüm verebileceği durumlarda, hangi sektörlerin veya uyumsuzluk davranışlarının boşluğun ana itici güçleri olduğu konusunda ayrıntılar eksik olmaktadır. Öte yandan, bireysel vergi mükellefi verilerinden elde edilen aşağıdan yukarıya bir ölçüm, bir vergi idaresinin ele alması gereken sektörler ve uyumsuz davranışları hakkında daha ayrıntılı bilgi verebilmektedir.

3.2.1. Denetim Tabanlı Yaklaşımlar

3.2.1.1. Rastgele Denetimler

Rastgele denetimler, rastgele sorgulama programları (REP) aşağıdan yukarıya yöntemin bir türüdür. Tüm vergi beyannamelerinin aynı seçilme olasılığına sahip olmasını sağlayan, vergi beyannamelerinin değerlendirilmesi için bir süreçtir. Genellikle, operasyonel denetim seçim süreçleri, potansiyel olarak büyük miktarda risk altındaki vergiye yüksek uyumsuzluk riski taşıdığı düşünülen vergi mükelleflerine odaklanmaktadır¹¹⁸. Rastgele denetim programları, örneğin daha geniş mükellef grubunu temsil etmek için mükelleflerin rastgele seçilmiş örneklerini kapsamaktadır. Temsil edilebilirliği hedefledikleri için, genellikle analiz edilen mükellef grubunun tüm verileri üzerinde geliştirilmektedirler. Bununla birlikte, ek ve bağımsız bilgi kaynaklarına sahip olmadan, seçilen örneklemin gerçekte ne kadar temsili olduğunu bilmek zordur¹¹⁹.

¹¹⁷ “The Concept of Tax Gaps, a.g.ç.

¹¹⁸ Gemmel, Hasseldine, a.g.m., ss. 1-32.

¹¹⁹ Gemmel, Hasseldine, a.g.m., ss. 1-32.

Rastgele denetimlerin ana dezavantajı, uyumlu vergi idareleri ve vergi mükellefleri için maliyetlerinin yüksek olmasıdır¹²⁰. Verilerin olduğu zaman ile sonuçların elde edildiği zaman arasındaki süre bu yöntemin bir başka dezavantajıdır. Ortalama parasal getiri riske dayalı denetimlerden daha düşüktür, çünkü rastgele bir denetim hem uyumlu hem de uyumlu olmayan vergi mükelleflerine odaklanırken, riske dayalı bir denetim yalnızca yüksek uyumsuzluk riski olan vergi mükelleflerine odaklanmaktadır¹²¹. Bu yöntem yüksek riskli mükellefleri denetlemeyi tercih eden denetçilerin direnişiyle karşı karşıya kalabilirler. Ayrıca, rastgele denetimler bilinen vergi mükelleflerinin grubundan başlamaktadır. Örneğin, kayıtlı olmayan vergi mükellefleri tarafından yürütülen faaliyetleri tespit edememekte ve böylece vergi boşluğunun miktarlarını aşağıya doğru eğmektedir. Ayrıca, denetçiler eksik veya bildirilmeyen tüm faaliyetleri tespit edemeyebilirler. Mükellef grubunun bazı kısımları, özellikle de en büyük vergi mükellefleri için, rastgele denetimler pratikte genellikle mümkün değildir. Bu denetimler, bu kuruluşların büyüklüğü ve karmaşıklığı nedeniyle çok fazla zaman, çok fazla kaynak gerektirmektedir.

Aşağıdan yukarıya yaklaşımların temel avantajlarından biri, verginin belirli bir bileşenine derinlemesine odaklandıkları için, uyumsuzluğun nedenleri hakkında daha iyi bilgi sağlama, böylece denetim seçimi ve analiz yöntemlerinin geliştirilmesine yardımcı olmasıdır¹²².

3.2.1.2. Risk Bazlı Denetimler

Risk temelli denetimler (operasyonel denetimler), genellikle maliye politikası kurallarına uyan kriterler ve belirli risk analizi kriterleri ile seçilen belirli vergi mükelleflerine odaklanmaktadır. Bir veya birkaç vergiye odaklanabilmekte ve her vergi dâhilinde verginin tüm verilerini kapsamakta veya bunun bir kısmı ile sınırlı olmaktadır.

Vergi idareleri, rutin riske dayalı denetimlerine dayanarak aşağıdan yukarıya ölçümler geliştirebilir, böylece mevcut faaliyetlerinde vergi mükellefleri üzerinde halihazırda yapılmış olan kontrollerin sonuçlarını kullanabilir. Bu verilerin kullanımı

¹²⁰ Jonathan S. Feinstein, "Approaches for Estimating Noncompliance: Examples From Federal Taxation in the United States", *The Economic Journal*, S.109, (1999), ss.360-369.

¹²¹ Feinstein, 1999, a.g.m., s.362.

¹²² Feinstein, 1999, a.g.m., s.360.

cazip olabilir çünkü neredeyse hiçbir ek ücret ödemedi kullanılmaktadır. Ayrıca, mevcut gözlemlerin sayısı ve veri toplama sıklığı, yıl boyunca sürekli olarak mevcut olan rastgele denetimlerden çok daha fazladır¹²³. Risk esaslı denetimler, en olası suçluların hedeflenmesini bekledikleri için vergi mükelleflerinden de daha az direnç yaratma eğilimindedir¹²⁴. Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin seçimi rastgele denetimlerin aksine bir risk değerlendirmesine dayandığından, mevcut örnek tüm mükellefleri temsil etmeyeceği için özen gösterilmelidir.

3.2.2. Veri Eşleştirme

Diğer bir yöntem ise özellikle çokuluslu şirketlerin kâr değişimini tespit etmek için kullanılan veri eşleştirme yöntemidir. Yöntemde mikroekonomi verileri kullanılarak çok uluslu şirketlerin ve yurtiçi firmaların kâr değişimleri belirlemeye çalışılmaktadır¹²⁵.

Çok uluslu işletmeler düşük gelirli ülkelere geliri yeniden tahsis etmek için kontrollü grup içi işlemleri kullanabilmektedir. Bu yöntemle, eğilimli puan eşleştirme yöntemi ile çok uluslu işletmelerin tamamen yerli firmalara karşı vergi ödemelerindeki farklılıklara nasıl dönüştüğünü araştırmaktadır. Kâr kayması olmadığında doğru kârın ne olacağını yakalamayı amaçlamakta ve bunu, çok uluslu işletmelerin kârlarını/ödemelerini yerli şirketlerinkiyle karşılaştırarak yapmaktadır. Firmaların diğer özelliklerini kontrol eden yöntem, kâr değişimini bir firmanın çok uluslu işletme (= 1) veya değil (= 0) ise vergi ödemelerindeki fark olarak hesaplamaktadır. Çok uluslu işletmelerin aksine, yerli firmalar tanım gereği, yabancı bağılıkları olmadığı için kârları düşük vergili ülkelere kaydıramamaktadır. Çok uluslu işletmeler grubu doğrudan gözlemlenir, ancak karşı benzer yerli firmaların grubu gözlemlenememektedir. Bu

¹²³ Brian Erard, Chih-Chin Ho, “Developing An Econometric Model For Measuring Tax Noncompliance Using Operational Audit Data”, *Internal Revenue Service, Presented At The 2002 American Statistical Association*, <https://www.oecd.org/sdd/36236849.pdf>, (01.01.2020).; Brian Erard, “Compliance Measurement and Workload Selection With Operational Audit Data, *IRS Research Conference Report*, (2002b)., <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/compmewo.pdf>, (01.01.2020).

¹²⁴ Gemmel, Hasseldine a.g.m., ss. 1-32.

¹²⁵ Peter Egger, Wolfgang Eggert, Hannes Winner, “Saving Taxes Through Foreign Plant Ownership”, *Journal of International Economics*, (2010), 81, ss. 99-108., https://econpapers.repec.org/article/eeeinecon/v_3a81_3ay_3a2010_3ai_3a1_3ap_3a99-108.htm, (01.02.2020).; K. Finke, a.g.m., akt. The Concept Of Tax Gaps, Report II, a.g.ç., s.37.

nedenle, araştırmacılar yerli firmalarla bir kontrol grubu oluşturmakta ve gruplar arasındaki fark, değişen kâr miktarını vermektedir¹²⁶.

İki grup arasındaki bu karşılaştırma tüm firmaların örnekleri rastgele seçilmediği için taraflı bir sonuca yol açmaktadır (kendi kendine seçim yanlılığı). Bu kendi kendine seçim yanlılığından kaçınmak için araştırmacılar bir eğilim puanı eşleştirme yaklaşımı kullanmaktadır. Eğilim skoru eşleşmesinin arkasındaki ana fikir, “mümkün olduğunca çok kritere göre işlem grubuna benzer ve bu iki grup için sonuç değişkeninin anlamlı bir şekilde karşılaştırılmasını sağlayan bir kontrol grubu belirlemektir”¹²⁷. Bu yöntemi uygulamak için, gruplar arasındaki birimlerin seçimi (kontrol grubuna göre işlem grubu) gözlemlenebilir özellikler kullanılarak yapılmaktadır.

Eşleştirme yönteminin ana avantajları řunlardır¹²⁸:

- Aşağıdan yukarıya (mikro) yöntemler vergiden kaçınma izlenebilirliğine yol açar, yani firmaların kârlarını diğer ülkelere nasıl kaydıldıklarını belirlemeyi sağlar,
- Firma düzeyindeki verilere dayanan ayrıntılı ve kapsamlı bir analiz sağlar,
- Farklı analizler elde etmek için farklı karakteristiklerle yapılabilecek esnek bir yaklaşımdır,
- Karşılaştırma arasındaki gözlenen farklılıkları belirler,
- Vergiden kaçınma konusunda istatistiksel olarak tarafsız, test edilmiş ve kontrol edilmiş bir tahmin sağlar.

Yöntemin ana dezavantajları řunlardır¹²⁹:

- Yöntemi uygulamak için yeterli bir veri alma zordur. Örneğin, yöntem sadece çok uluslu işletmelerden daha fazla kontrol grubu şirketi (yerli) varsa işe yarar,
- Değişkenler karmaşıktır ve veri gerektiren ön hesaplamalar gerektirir,

¹²⁶ Elizabeth King, “Transfer Pricing and Corporate Taxation Problems: Practical Implications and Proposed Solutions”, Springer, (2009), ss. 11-45.

¹²⁷ Finke, a.g.m.; The Concept Of Tax Gaps, Report II, a.g.ç., s.38.

¹²⁸ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., s.38.; “The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap”, a.g.ç., ss.10-20.

¹²⁹ The Concept Of Tax Gaps, Report II, a.g.ç., s.39.; “The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap, a.g.ç., ss.20-20.

- Vergi beyannamesi verileri mevcut değilse, edinim maliyetlerini ifade eden, şirket düzeyinde finansal tabloların özel bir veri tabanının kullanılması gerekir,
- Yöntem, eşzamanlılığı önlemek için firma örnekleminde kısıtlamalar gerektirir,
- Bazı şirketlerin uluslararası vergi planlama yöntemlerinden faydalanmamaları, tüm vergi yükümlülüklerine uydukları anlamına gelmez. Dolayısıyla, bu durumda vergi boşluğu ölçümünün doğruluğunun etkileyebilir,
- Model zaman alıcıdır.

3.2.3. Aşağıdan Yukarıya Yaklaşım Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları

Yukarıda belirtilen aşağıdan yukarıya yöntemlerinin bazı avantaj ve dezavantajları vardır¹³⁰. Avantajları;

- Bileşenler arasında tekdüze ve iyi tanımlanmış özelliklerle, belirli bir bileşene odaklandığı göz önüne alındığında, boşluğun nedenlerini belirlemek için rehberlik ve yönlendirme sağlayabilir¹³¹
- Talep edilen yüksek ayrıntı düzeyi ve ortaya çıkan sonuçlar ile vergi mükelleflerinin davranışları arasında doğrudan bir ilişki olduğundan ölçümlerin daha kesin olmasını sağlarlar.
- Eksik vergi matrahına uygulanacak oranın belirlenmesi için sorunu çözmek daha kolaydır. Ayrıca, bu tür detaylar, risk analizinin kalitesini arttıran ve uygunluk kaynaklarının daha iyi önceliklendirilmesini sağlayan faydalı operasyonel bilgiler sağlar¹³²

Dezavantajları;

¹³⁰ The Concept Of Tax Gaps Report II, a.g.ç., ss.1-32.; “The Concept of Tax Gaps Report on VAT Gap”, a.g.ç., ss.10-20.

¹³¹ Swedish Tax Agency, (2008).

¹³² Rubin, a.g.m., (2011), a.g.m., s.111. ; Feinstein, a.g.m., (1999), a.g.m., s.365.

- Tek bir ölçüm değerine bağlı değildir. Vergi boşluğunun her bir bileşeni hakkında genellikle önemli ayrıntılara bölünmüş ölçümler verir¹³³,
- Toplam boşluğu değil, yalnızca bileşenlerini tespit eder¹³⁴,
- Denetimlere dayanan temel yöntemler, uyumluluk kontrolleri ve diğer anketlere dayanarak yalnızca bilinen boşlukları açıklayabilir¹³⁵,
- Yapılan ölçümler büyük ölçüde denetim kapsamına ve kalitesine bağlıdır ve güvenilirlik ve güven aralıklarını değerlendirmek zordur,
- Boşluğun belirli bileşenleri hakkında özel bilgilere dayandığı için, belirli uygunsuzluk biçimlerini yakalamazlar ve bu nedenle uygunsuzluğu hafife alabilirler,
- Rastgele denetimlere veya sorgulara dayanması durumunda önemli kaynaklar gerektirir¹³⁶,
- Özellikle büyük vergi mükellefleri için, tam kapsamlı denetimler pratikte genellikle mümkün değildir. Bu kuruluşların büyüklüğü ve karmaşıklığı nedeniyle çok fazla zaman, çok fazla kaynak gerektirir,
- Başarının sağlanabilmesi için yeterince büyük örneklerle ihtiyaç duymaktadır. Büyük örneklerle çalışmak pahalıya mal olur¹³⁷.

¹³³ Rubin, a.g.m., s.112.

¹³⁴ Swedish Tax Agency, (2008).

¹³⁵ Swedish Tax Agency, (2008).

¹³⁶ Rubin, a.g.m., s.112.

¹³⁷ Gemmel, Hasseldine, a.g.m., s. 209.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ VE VERGİ BOŞLUĞUNUN AZALTILMASI: UYGULAMALAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. TÜRKİYE'DE GENEL VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ

Türkiye’de genel ve vergi türleri bazında vergi boşluğunun ölçümüne yönelik yapılmış herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Bu bakımdan bu tez literatürdeki eksikliğe ışık tutma amacındadır. Bu tezde vergi boşluklarının ölçümüne yönelik hem genel hem de vergi türleri bazında hesaplamalar yer almaktadır.

Türkiye’de genel vergi boşluğu ölçümünde Raczkowski’nin 2015 yılında yayımladığı 28 AB üye ülke verileri kullanarak hazırlamış olduğu makaleden faydalanılmaktadır.

GSYH rakamları TÜİK resmi sitesinden alınmıştır. Toplam vergi oranı ise Dünya Bankası veri tabanından¹ alınmıştır. Türkiye’de toplam vergi oranları 2005-2019 yılları arasında % 39.7 ile % 46.1 arasında belirlenmiştir. 2019 yılındaki oran % 42.3 iken OECD ülkelerinin ortalaması % 41.2, AB ülkelerinde % 40.0, Dünya ortalaması ise % 40.4 olarak belirlenmiştir.

Kayıtdışı ekonomi oranları Scheneider² in 2019 yılında yayımlanmış olan MIMIC modeli kullanılarak 1991-2017 yıllarını kapsayan 157 ülkenin kayıtdışı ekonomi verilerinin yer aldığı çalışmasından elde edilen oranlar kullanılmıştır. Çalışmada kayıtdışı ekonomi oranları 1991-2017 yıllarını kapsıyor olmasına rağmen Dünya Bankası’nın toplam vergi oranlarına 2005 yılında itibaren erişilebilmektedir. Dolayısıyla genel vergi boşluğu ölçümü de 2005-2019 yılları için yapılmıştır.

¹ Total Tax Rate, <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS?locations=TR>. (03.01.2020).

² Leandro Medina, Friedrich Schneider, “Shedding Light on the Shadow Economy: A Global Database and the Interaction with the Official One”, Cesifo Working Paper No:7981/1, (December 2019); https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3502028. (05.01.2021).

1.1. GENEL VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜNDE KULLANILAN VERİLER

Türkiye’de genel vergi boşluğu ölçümünde Raczkowski’nin 201 yılında yayımladığı makaleden faydalanılacak olup GSYH, kayıtdışı ekonomi ve toplam vergi oranları kullanılarak hesaplama yapılacaktır.

1.1.1. Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH)

Bir ülkenin sınırları içinde, belirli bir dönemde (ki bu dönem genellikle bir yıl) üretilen nihai mal ve hizmetlerin üretildikleri yılın piyasa fiyatı cinsinden toplam parasal değerine, gayrisafi yurtiçi hâsıla denir³. Bir ülkenin ulusal parası cinsinden GSYH’nın söz konusu ülkenin nüfusuna bölünmesi ile elde edilen gelir kişi başına GSYH olarak ifade edilir ve ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin kıyaslanmasında ülke gelirleri değil kişi başı milli gelir düzeyi dikkate alınır. GSYH, bir ülkenin toplam gelirini ve mal ve hizmetlerin yaptığı toplam harcamayı gösterir.

GSYH’nın hesaplanması dört ayrı şekilde yapılabilir. Birincisi, üretim değerlerinin toplanması yöntemiyle kısaca üretim yöntemiyle hesaplanabilir. Burada asıl olan, ekonomideki üç ana üretim sektörünün yani tarım, sanayi ve hizmetler sektörlerinin üretim değerlerini ölçmektir.

İkinci hesaplama şekli bir yıl içindeki harcamaların toplanması yoludur. Buna harcamalar yöntemi denir. Bu yöntemde göre, bir ekonomide bir yıl içinde yapılan tüketim harcamaları, yatırım harcamaları, kamu harcamaları ve net ihracat toplanırsa GSYH’ye ulaşılmış olur.

Üçüncü yöntem gelir yöntemidir. Gelir yönteminde üretim faktörlerinin, yani emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim gücünün toplam gelirden ücret, faiz, kira geliri ve kar olarak aldıkları payların toplanması yoludur.

Dördüncüsü ise bir hesaplama şeklidir ve Irving Fisher’in ünlü para miktar kuramının temelini oluşturan değişim denkleminde hareketle yazılabilir. Denklem, bir ekonomide bir yıl içindeki para arzının, paranın dolanım hızı ile çarpılmasının, o

³ Zeynel Dinler, *İktisada Giriş*, 26.b, Bursa: Ekin Basım, 2020, ss.370-374.

ekonomide bir yıl içinde üretilen mal ve hizmetlerin, piyasa değeri yani fiyat cinsinden ifade edilmesine eşit olduğu mantığından hareket eder⁴.

1.1.2. Kayıt Dışı Ekonomi (KDE)

Kayıtdışı ekonomiye yönelik bilimsel ortak yaklaşım oluşturma arayışları 1980’li yıllarda atılmış ve Birleşmiş Milletler’in 1993 Ulusal Hesaplar sistemi Sözleşmesi’nin onaylanmasından sonra daha önemli hale gelmiştir. Literatürde kayıtdışı ekonomi yerine kullanılan otuzdan fazla terim bulunmaktadır. En yaygın kullanılanları gizli ekonomi, gölge ekonomisi, yer altı ekonomisi, gayri-resmi ekonomi, enformel ekonomi, kara ekonomi, illegal ekonomi, gözlemlenemeyen ekonomidir⁵.

Literatürde kayıtdışı ekonominin tanımına yönelik de farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu tanımlarda bazı farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıkların nedenlerinden birincisi kayıtdışı ekonominin çeşitli faaliyet türlerinden oluşması ve bu bakımdan araştırmacının araştırma kapsamını genişletme çabasıdır. İkincisi araştırmacının kayıtdışı ekonomi kavramı ile ölçümü için kullandığı yöntemi birbirine uyarlama çabasıdır. Üçüncüsü araştırmacının kayıtdışı ekonominin belirli bir özelliğini vurgulamak istemesidir. Dördüncüsü ise araştırmaların yapıldığı ekonomik sistemlerde kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin nitelik itibariyle farklılık göstermesidir⁶.

Kayıtdışı ekonomi tanımlarından bazıları: Loayza⁷; “Devletin vergilendirme ve diğer düzenlemelerini kabullenmeyen ekonomik birimler ağıdır. Tanzi⁸; “Resmi istatistiklerin kayıtlara yansıtması gerektiği halde, reel olarak yansıtamadığı üretken ekonomik faaliyetlerdir.” Feige⁹, “Resmi GSMH göstergesine yansıtması gerektiği

⁴ Mahfi Eğilmez, *Makro Ekonomi*, 12.b, İstanbul: Remzi Kitapevi, 2018, ss.72-75.

⁵ Friedrich Schneider ve Ch. Bagaja, “An Introduction in: Size, Causes and Consequences of The Underground economy, *Aldershot: Ashgate*, (2005), ss.1-11.; Friedrich Schneider ve Ch. Bagaja, “An International Comparison of Underground Economic Activity in: Size, Causes and Consequences of Underground Economy, *Aldershot: Ashgate*, ss.73-106.

⁶ Elşen Bağırzade, “Kayıtdışı Ekonomi Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu: Makro İktisat Kapsamı Kavramsal Analiz”, *Sosyoekonomi*, Temmuz-Aralık 2012-2, ss.201-202.

⁷ N. Loayza, “The Economics of Informal Sector: a Simple Model and Some Empirical Evidence from Latin America”, *Carnegie Rochester Series on Public Policy*, North-Holland 45, (1996), ss.129-162.

⁸ Vito Tanzi, “Use and Abuses of Estimating of Underground Economy”, *The Economic Journal*, 109(June), (1999), s.344.

⁹ E. L. Feige, “How Big Is The Irregular Economy?”, *Challenge*, November-December, No.22, (1979), s.6.

halde, kayıtlara yansımamış tüm ekonomik faaliyetlerdir.” Altuğ¹⁰; Ya hiç belgeye bağlamayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle, gerçekleştirilen ekonomik olayın devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtlı ekonominin dışına taşınmasıdır”. Carter¹¹; “Enformel¹² ve ölçümünün yapılması mümkünlüğüne rağmen, resmi kayıt ve hesaplara yansımayan bazı ekonomik faaliyetlerin toplamıdır.

Kayıtdışı ekonominin tahminine yönelik birçok yöntem kullanılmaktadır. Kayıtdışı ekonomi tahminine yönelik kullanılan yöntemler aşağıdaki gibidir¹³;

- Anketler ve denetimler
 - Kayıtdışı sektörle ilgili mikro anketler
 - Vergi denetimleri
- Parasal önlemler
 - Banknotların nominal değeri
 - Döviz oranı/talep yöntemi
- GSYH, Hanehalkı, Tüketim gelir gider tutarsızlıkları
- Sıralama yöntemi, dolaylı parasal olmayan göstergeler/önlemler
- MIMIC Modeli
- İşgücü piyasası önlemleri

En yaygın kullanılan ölçüm yöntemi, çoklu gösterge çoklu neden (MIMIC) prosedürünün bir kombinasyonuna ve döviz talebi yöntemine veya alternatif olarak sadece döviz talebi yönteminin kullanımına dayanmaktadır¹⁴.

¹⁰ Osman Altuğ, *Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 1999.

¹¹ M. Carter, "Issues in the Hidden Economy", *Economic Record*, Vol.60, (1984), ss.209-211.; akt. Bağırzade, a.g.m., s.202.

¹² Ulusal Hesaplar Sistemi'ne göre GSMH kapsamı dışında bulunan ve ölçümüne çalışılmayan hane halkında öz tüketim faaliyetleri ve bireyler arasında karşılıklı işlemleri kapsamaktadır.

¹³ Friedrich Schneider, Konrad Raczkowski ve Bogdan Mróz, "Shadow Economy and Tax Evasion in The EU", *Journal of Money Laundering Control* Vol. 18 No. 1, 2015, s.37.; G.M. Georgiou, "Measuring the Size of The Informal Economy: A Critical Review", *Working Paper Series*, Central Bank of Cyprus, Nicosia, 2007, s.12.

¹⁴ Friedrich Schneider, C.C. Williams, "The Shadow Economy, The Institute of Economic Affairs", London, 2013, ss. 27-28.

1.1.3. Toplam Vergi Oranı (TVO)

Toplam vergi oranı, ticari kârların bir payı olarak izin verilen kesintiler ve muafiyetler muhasebeleştirildikten sonra işletmeler tarafından ödenecek vergi ve zorunlu katkı paylarının miktarını ölçmektedir¹⁵.

İşletme verilerini ülkeler arasında karşılaştırılabilir hale getirmek için, işletmeler hakkında çeşitli varsayımlar yapılmıştır. Ana varsayımlar, limited şirket olmaları, ülkenin en kalabalık şehrinde faaliyet göstermeleri genel sınai veya ticari faaliyetlerde bulunmaları ve belirli seviyelerde başlangıç sermayesi, çalışanları ve ciroları olmaları şeklindedir. İşletme vergileri ile ilgili “*The Doing Business Methodology*”¹⁶, Price Water House Coopers (PwC) tarafından geliştirilen ve şirketler tarafından karşılanan ve gelir tablolarını etkileyen vergileri ölçen “*Total Tax Contribution*” (toplam vergi katkısı) çerçevesi ile tutarlı olmalıdır. Bununla birlikte, PwC hesaplamasını ekonomideki en büyük şirketlerden gelen verilere dayandırırken, “*The Doing Business Methodology*” standartlaştırılmış orta ölçekli bir şirkete odaklanmıştır.

İşletmeler tarafından ödenecek vergileri kapsayan veriler, hükümetin zorunlu kıldığı, standartlaştırılmış işletmeler için geçerli olan ve gelir tablolarında etkisi olan tüm vergileri ve katkıları ölçmektedir. Kapsanan vergiler, hükümetin ulusal hesapları için bir vergi tanımının ötesine geçer ve aynı zamanda ticari hesapları etkileyen herhangi bir taktiği ölçmektedir. Temel farklılıklar işgücü katkıları ve katma değer vergilerindedir. İşletme verileri, işveren tarafından zorunlu bir özel emeklilik fonuna veya işçi sigorta fonuna ödenen, ancak işletmenin muhasebe karlarını etkilemediği için katma değer vergilerini hariç tutmaktadır.

1.2. GENEL VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ

Raczkowski 2018 yılında yayımladığı bir çalışmada Avrupa Birliği 28 üye ülkesinin 2011-2015 yılları verilerini ele alarak vergi boşluğunu ölçümlerinde bulunmuştur. Çalışmada AB üye ülkelerinin Dünya Bankası'nın “Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla” (ABD doları olarak) ve “Toplam Vergi Oranı” verilerinden yararlanılmıştır.

¹⁵ World Bank, Doing Business Project, [https://www.doingbusiness.org/en/doingbusiness.\(10.04.2021\)](https://www.doingbusiness.org/en/doingbusiness.(10.04.2021)).

¹⁶ Total Tax and Contribution Rate (% of profit), [https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&type=metadata&series=IC.TAX.TOTL.CP.Z.:\(09.04.2021\)](https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&type=metadata&series=IC.TAX.TOTL.CP.Z.:(09.04.2021)).

Tahminlerde kullanılan kayıtdışı ekonomi tahminleri GSYH'nın yüzdesi olarak belirtilmiş ve MIMIC (çoklu gösterge çoklu neden) modeline uygun olarak çoklu değişkenlerden yararlanılmıştır. Çalışmada MIMIC modeli kullanılarak ABD doları cinsinden hesaplanan kayıtdışı ekonomi verileri ile Dünya Bankası'ndan alınan toplam vergi oranı kullanılarak vergi boşluğu ölçümleri gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu hesaplamaya yönelik kullanılan formülün detaylı ve basit hali aşağıdaki gibidir¹⁷:

$$TG_n = \frac{SE(\%)_r}{100\%} \cdot GDP_n \cdot \frac{TTR(\%)}{GDP_n} = \frac{SE(\%)_r}{100\%} \cdot TTR(\%) \quad \text{FORMÜL 4}$$

$$TG_n = TTR\% \cdot SE_n \quad \text{FORMÜL 5}$$

TG_n: Tax Gap (nominal) – (Vergi boşluğu nominal değeri)

SE_n: Shadow Economy (nominal) – Kayıtdışı ekonomi nominal değeri)

GDP_n: GDP (nominal) – (Gayrisafi Yurtiçi Hasıla nominal değeri)

TTR: Total Tax Rate – (Toplam vergi oranı).

Tablo 40'da Türkiye için GSYH, kayıtdışı ekonomi ve toplam vergi oranı verileri kullanılarak hesaplanan 2005/2019 yılları vergi boşluğu oranları yer almaktadır. Vergi boşluğunun hesaplanmasında TÜİK veri tabanından alınan cari fiyatlarla GSYH rakamları, Scheneider'in¹⁸ kayıtdışı ekonomi oranı tahminleri ve Dünya Bankası'ndan alınan Türkiye'nin toplam vergi oranları kullanılmıştır.

¹⁷ Konrad Raczkowski, "Measuring The Tax Gap In The European Economy", *Journal Of Economics And Management*, Poland Warsaw, S.21(3), 2015, ss.58-70.

¹⁸ Friedrich Schneider, Konrad Raczkowski ve Bogdan Mroz, "Shadow Economy and Tax Evasion in the EU", *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 18 No. 1, 2015, pp. 34-51.; Friedrich Schneider, Andreas Buehn ve Claudio E. Montenegro, "Shadow Economies All over the World New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007", The World Bank Development Research Group Poverty and Inequality Team & Europe and Central Asia Region Human Development Economics Unit, July 2010, Policy Research Working Paper 5356, ss.1-54.; Leandro Medina, Friedrich Schneider, "Shedding Light on the Shadow Economy: A Global Database and the Interaction with the Official One", *Cesifo Working Papers* 7981, December 2019, ss.1-57.

Tablo 40 verileri incelendiğinde vergi boşluğunun boyutu 2005 yılında 8.611 milyon TL iken yıllar itibariyle düzenli bir artış eğilimi göstermiş ve 2010 yılında 13.496 milyon TL, 2015 yılında 26.378 milyon TL, 2016 yılında 30.967 milyon TL, 2017 yılında 36.196 milyon TL, 2018 yılında 43.296 milyon TL, 2019 yılında ise 52.447 milyon TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 40: Türkiye’de Genel Vergi Boşluğu Ölçümü (Milyon TL) (2005/2019 Yılları)

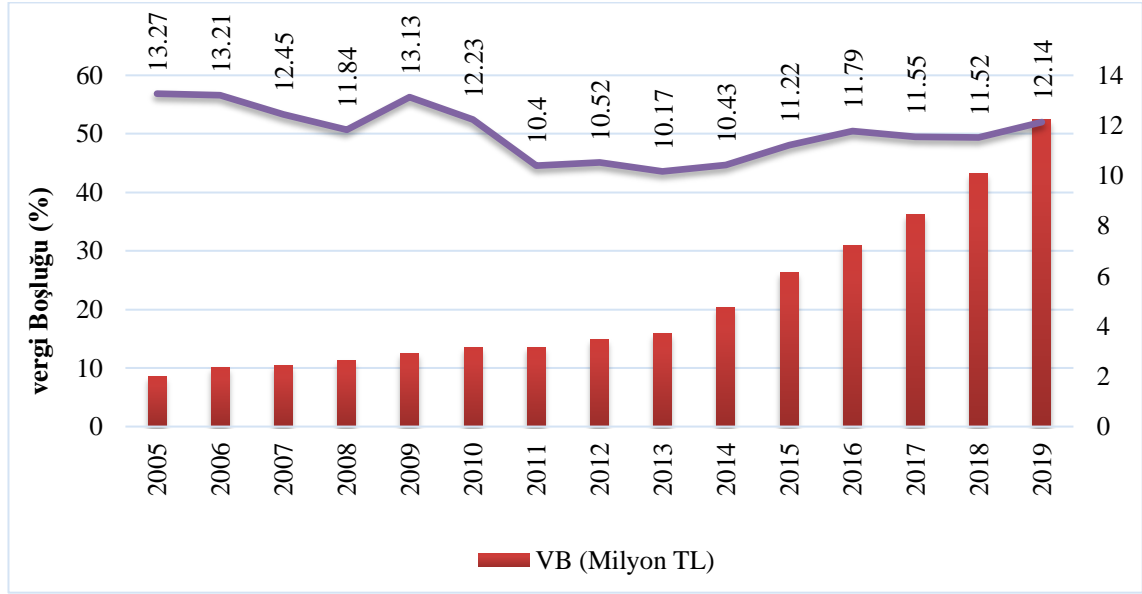
	GSYH	Kayıtdışı Ekonomi GSYH %	Toplam Vergi Oran %	Vergi Boşluğu (milyon TL)	Vergi Boşluğu %
2005	648.931	28.8	46.1	8.611	13.27
2006	758.390	28.9	45.7	10.018	13.21
2007	843.178	28.1	44.3	10.498	12.45
2008	950.534	26.9	44	11.254	11.84
2009	952.558	30.6	42.9	12.507	13.13
2010	1.098.799	28.5	42.9	13.438	12.23
2011	1.297.713	26.2	39.7	13.496	10.40
2012	1.416.798	26.5	39.7	14.905	10.52
2013	1.567.289	25.8	39.4	15.939	10.17
2014	1.952.638	26.2	39.8	20.366	10.43
2015	2.350.941	27.7	40.5	26.378	11.22
2016	2.626.560	29.1	40.5	30.967	11.79
2017	3.133.704	28.6	40.4	36.194	11.55
2018	3.758.316	28.5	40.4	43.296	11.52
2019	4.320.191	28.7	42.3	52.447	12.14

Kaynak: TÜİK, F. Schneider ve Dünya Bankası verileri esas alınarak hesaplanmıştır.

Not: 2018 ve 2019 yılları kayıtdışı ekonomi oranları son 3 yılın ortalamaları alınarak hesaplanmıştır.

Grafik 1’de 2005-2019 yıllarında vergi boşluğu miktarlarına ve oranlarına yer verilmiştir. Vergi boşluğu oranı düzenli bir seyrinde değildir. 2005 yılında % 13.27 olan oran, 2007’de % 12.45, 2009’da % 13.13, 2011’de %10.4, 2013’de % 10.17, 2015’de %11.22, 2016’da %11.79, 2017’de 11.55, 2018’de 11.52 ve 2019’da ise % 12.14 olarak hesaplanmıştır.

Grafik 1: 2005-2019 Yılları Genel Vergi Boşluğu Oranları (%)



Kaynak: GSYH rakamları, toplam vergi oranları ve kayıtdışı ekonomi verileri esas alınarak tarafıma oluşturulmuştur.

2. TÜRKİYE’DE VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ

Vergi türleri bazında vergi boşluğunun ölçümünde kullanılan formül Raczkowski¹⁹’nin çalışması dikkate alınarak oluşturulmuştur. Vergi boşluğu ölçümlerinde vergi türlerine göre vergi harcama oranları, vergi kayıp ve kaçak oranları ile vergilere göre toplam vergi oranları kullanılmaktadır. Vergi harcama oranı, vergi kayıp ve kaçak oranı ve toplam vergi oranlarının hesaplanma yöntemleri çalışmanın devamında açıklanacaktır.

¹⁹ Raczkowski, a.g.m., s.64.

$$VBO = VHO * VKKO * TVO$$

FORMÜL 6

VBO: Vergi Boşluğu

VHO: Vergi Harcama Oranı

VKKK: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

TVO: Toplam Vergi Oranı

2.1. VERGİ TÜRLERİNE GÖRE VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜNDE KULLANILAN VERİLER

Bu bölümde vergi türlerine göre vergi boşluğunun ölçülmesinde kullanılan vergi harcama oranları, vergi kayıp ve kaçak oranları ve vergilere göre toplam vergi oranları ve hesaplama yöntemleri açıklanacaktır.

2.1.1. Vergi Harcama Oranı (VHO)

Vergi harcaması devletin bazı faaliyetleri teşvik etmek amacıyla vergi sistemi aracılığıyla alacağı gelirden vazgeçmesi olarak tanımlanabilir²⁰. Vergi harcamaları hakkında ilk çalışmalar yapan Stanley S. Surrey, vergi harcaması kavramını, vergi gelirinden bilinçli olarak sapmalar ve çeşitli istisna, indirim ve muafiyet şeklindeki uygulamalar yoluyla vazgeçilmesi olarak tanımlamıştır²¹. Surrey, vergi harcamalarını verginin iki bölümünden oluştuğunu ifade ederek açıklamaktadır. Birinci bölüm, verginin uygulanması için gerekli yapısal hükümleri yani, vergi matrahının tanımı, hesap dönemi, verginin konusu, vergi oranı, vergi tarifesi gibi unsurları içeren ve gelir yaratan bölümdür. İkinci bölüm ise genellikle vergi teşvikleri ve vergi sübvansiyonları

²⁰ Ahmet Tekin ve Özlem Sökmen Gürçam, “Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları”, *AKÜ İİBF Dergisi*, C.XVII, S.2, Aralık 2015, s.139.

²¹ Surrey, Stanley, S., Hellmuth, William, F., “The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker”, *National Tax Journal*, 22 (4), 1969, s.528.; akt. Bruce Bartlet, The End Of Tax Expenditures as We Know Them?, No.84, *Institute for Research on the Economics of Taxation*, July 2001, www.iret.org.(27.12.2020).

olarak ifade edilen belirli bir mükellef grubu veya belirli bir faaliyet lehine düşünülmüş standart vergi sisteminden sapmalardır²².

Kamu maliyesi literatüründe vergi harcamalarının tanımı konusunda genel kabul görmüş bir tanım olmamakla beraber en geniş ifade ile vergi harcaması “Standart Vergi Sistemi”nden sapmaların neden olduğu vergi kayıplarıdır. Standart vergi uygulamalarının kapsamına; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, vergi sisteminin işleyişine ilişkin indirim ve mahsuplar ile kazanç ve iradın elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi, genel oran yapısı ve vergi dilimleri, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi ve idari uygulama kolaylığına ilişkin hükümler ile çifte vergilendirmeyi önleme gibi uluslararası mali zorunluluklarla ilgili hükümler girmektedir²³.

Ülkemizde de vergi harcama tahminleri yapılmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayımlanan vergi harcama raporlarında gelecek yılları da kapsayan üçer yıllık vergi harcama tahminlerine yer verilmiştir. Ayrıca her yıl yayımlanan bütçe kanununda da 2006 yılından itibaren vergi harcama raporlarına yer verilmektedir. Bütçe kanununda yer alan tahminlerde içinde bulunan yıl ve gelecek iki yılda dâhil olmak üzere üçer yıllık tahminler yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Vergi Harcamaları Raporları ile Bütçe Kanunu’nda yer alan vergi harcama tahminleri incelenmiş olup rakamların birbiri ile uyuşmadığı görülmüştür. Vergi boşluğunun ölçümüne yönelik yapacağımız çalışmalarda vergi harcama tahminlerinden yararlanılacak olup Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayımlanan Bütçe Kanunu’nda yer alan tahminler dikkate alınacaktır.

²² Surrey, Stanley, S., “Tax Expenditures”, *Challenge, Scientific American*, 1976, 53.

²³ Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu Ankara, 2018, s.5.

$$\mathbf{VHO = VHT / VTT}$$

FORMÜL 7

VHO: Vergi Harcama Oranı

VHT: Vergi Harcama Tutarı

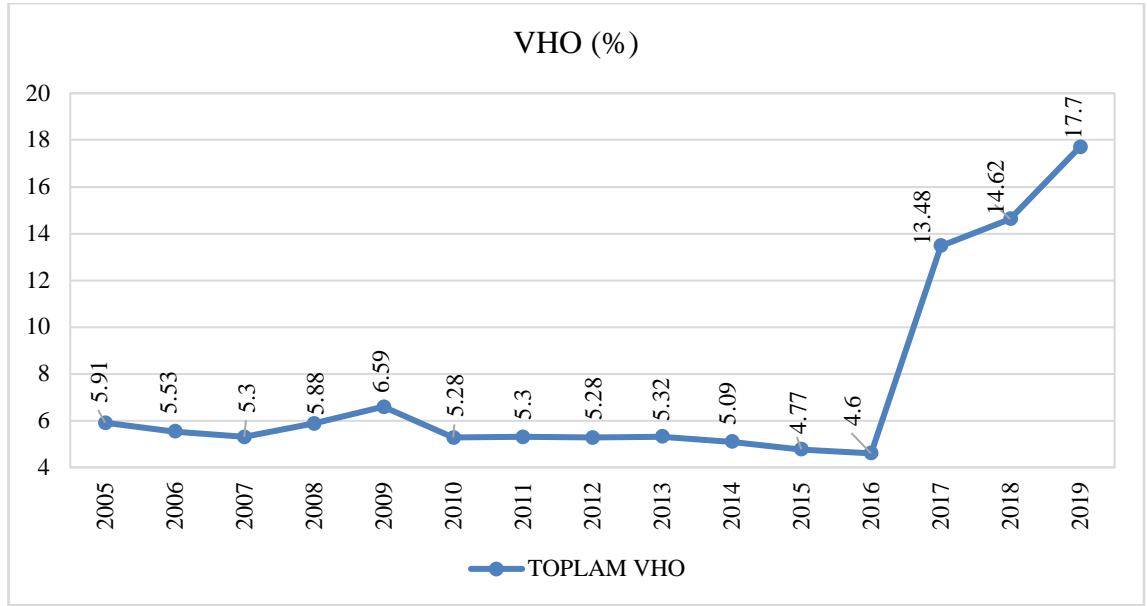
VTT: Vergi Tahakkuk Tutarları

Vergi harcama tahminlerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun uygulanması ile Bütçe Kanunu'nda yer vermeye başlanmıştır. 2008-2020 yılları vergi harcama tahminleri için Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'ndan faydalanılmıştır. 2005-2007 yıllarında vergi harcama tahminlerine yönelik bilgi bulunmamaktadır. Ancak bu çalışmada 2005-2006 yılı vergi harcama tahminleri TÜFE oranları dikkate alınarak tarafımda hesaplanmıştır²⁴. Vergi tahakkuk tutarlarında ise Gelir İdaresi Başkanlığı resmi web sitesi verileri kullanılmıştır.

Grafik 2'de 2005-2019 yılları vergi harcama tutarlarının vergi tahakkuk tutarlarına bölünmesi ile hesaplanmış olan toplam vergi harcama oranlarına yer verilmiştir. 2005-2020 yılları arasında toplam vergi harcama oranları dalgalı bir seyir izlemiştir. 2005'de % 5.91, 2006'de % 5.33, 2007'de % 5.3, 2008'de % 5.88, 2009'de % 6.59, 2010'da % 5.28, 2011'de % 5.3, 2012'de % 5.28, 2013'de 5.09, 2015'de 4.77, 2016'da % 4.6 olarak hesaplanmıştır. 2017 yılı itibariyle ise ciddi bir artış yaşandığı görülmüştür. Toplam vergi harcama oranı 2017'de % 13.48, 2018'de % 14.62, 2019'de ise % 17.7 gerçekleşmiştir.

²⁴ TÜFE Oranları: 2005 yılı % 7.72, 2006 yılı % 9.65, 2007 yılı % 8.39.

Grafik 2: 2005-2019 Yılları Toplam Vergi Harcama Oranları (%)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunu vergi harcama rakamları esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Tablo 41’de 2005/2019 yılları Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nda yer alan vergi harcama tahmini tutarları, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan vergi tahakkuk tutarları ile bu rakamlarla ile hesaplanmış olan GV, KV, KDV, ÖTV ve diğer vergiler olarak sınıflandırılan vergi türlerine göre vergi harcama oranları ve toplam vergi harcama oranları yer almaktadır. Vergi türlerine göre vergi harcama oranı, vergi harcamalarının tahmini tutarının vergi tahakkuk tutarlarına bölünmesi ile elde edilmiştir. Vergi türlerine göre vergi harcama oranları tezin ilerleyen bölümlerinde vergi boşluğunun hesaplanmasında veri olarak kullanılacağı için hesaplanmıştır.

Tablo 41: 2005-2019 Yılları Vergi Türlerine Göre Vergi Harcama Oranlarının Hesaplanması (Milyon TL)

		GV	KV	KDV	ÖTV	DİĞER	TOPLAM
2005	1	4.503.186	2.369.705	408.416	215.172	911.325	8.407.804
	2	30.132.790	14.640.313	45.752.344	34.371.712	17.399.770	142.296.929
	3	14.94 %	16.19 %	0.89 %	0.63 %	5.24 %	5.91 %
2006	1	4.850.832	2.552.647	439.945	231.783	981.679	9.056.886
	2	36.194.424	13.749.462	54.534.420	37.652.425	21.642.238	163.772.969
	3	13.40 %	18.57 %	0.81 %	0.62 %	4.54 %	5.53 %
2007	1	5.318.937	2.798.977	482.400	254.150	1.076.411	9.930.875
	2	43.433.927	17.746.745	60.224.889	40.168.683	25.975.369	187.549.613
	3	12.25 %	15.77 %	0.8 %	0.63 %	4.14 %	5.30 %
2008	1	7.779.571	2.857.720	426.160	213.645	1.166.722	12.443.818
	2	51.135.904	21.131.424	66.906.783	43.143.916	29.360.082	211.678.109
	3	15.21 %	13.52 %	0.63 %	0.49 %	3.97 %	5.88 %
2009	1	9.729.876	2.429.580	857.743	260.417	1.396.607	14.684.223
	2	54.079.942	24.458.384	68.565.523	45.165.420	30.408.270	222.677.539
	3	17.99 %	9.93 %	1.25 %	0.57 %	4.59 %	6.59 %
2010	1	9.158.729	2.850.639	803.037	244.943	1.306.317	14.363.666
	2	59.602.429	28.830.870	87.888.397	60.141.800	35.598.228	272.061.724
	3	15.37 %	9.89 %	0.91 %	0.40 %	3.67 %	5.28 %
2011	1	10.818.484	3.968.104	947.943	289.057	1.542.129	17.565.718
	2	71.603.112	37.512.911	112.939.984	67.530.262	41.989.783	331.576.052
	3	15.11 %	10.58 %	0.84 %	0.43 %	3.67 %	5.30 %
2012	1	11.953.763	4.203.918	1.048.093	319.596	1.705.055	19.230.426
	2	82.285.434	38.316.621	120.467.014	75.492.612	47.470.710	364.032.391
	3	14.53 %	10.97 %	0.87 %	0.43 %	3.59 %	5.28 %
2013	1	14.017.492	4.776.549	1.242.492	375.730	2.004.585	22.416.849
	2	93.185.291	37.915.994	144.564.263	90.003.203	55.568.951	421.237.702
	3	15.04 %	12.60 %	0.86 %	0.42 %	3.61 %	5.32 %

(1)-Vergi Harcama Tutarı; (2)-Vergi Tahakkuk Tutarı; (3)-Vergi Harcama Oranı

Tablo 41 in devamı

	GV	KV	KDV	ÖTV	DİĞER	TOPLAM	
2014	1	16.314.790	4.313.189	1.246.856	410.059	1.603.518	23.888.412
	2	109.388.403	43.419.503	157.007.123	96.730.208	62.825.833	469.371.070
	3	14.92 %	9.94 %	0.79 %	0.42 %	2.55 %	5.09 %
2015	1	18.097.241	4.130.959	1.805.453	462.714	1.616.246	26.112.614
	2	127.590.572	46.638.996	186.079.850	112.975.029	73.881.683	547.166.130
	3	14.19 %	8.86 %	0.97 %	0.41 %	2.19 %	4.77 %
2016	1	20.493.744	4.448.175	2.280.480	525.113	2.215.125	29.962.637
	2	153.114.849	65.525.767	218.556.245	130.102.951	82.657.591	649.957.403
	3	13.38 %	6.79 %	1.04 %	0.40%	2.68 %	4.60 %
2017	1	37.714.099	15.110.237	23.493.420	14.711.310	11.186.926	102.215.991
	2	176.403.552	75.996.685	263.433.432	149.389.186	93.063.348	758.286.203
	3	21.37 %	19.88 %	8.92 %	9.85 %	12.00 %	13.48 %
2018	1	54.249.757	17.654.341	32.820.812	18.862.691	8.554.281	132.141.881
	2	215.082.965	107.177.192	324.189.155	147.522.806	109.824.398	903.796.516
	3	25.22 %	16.47 %	10.12 %	12.79 %	7.79 %	14.62 %
2019	1	68.267.365	28.030.971	49.796.735	24.903.208	7.697.634	178.695.913
	2	254.377.881	111.747.053	352.520.586	164.240.055	126.575.400	1.009.460.975
	3	26.84 %	25.08 %	14.12 %	15.16 %	6.08 %	17.70 %

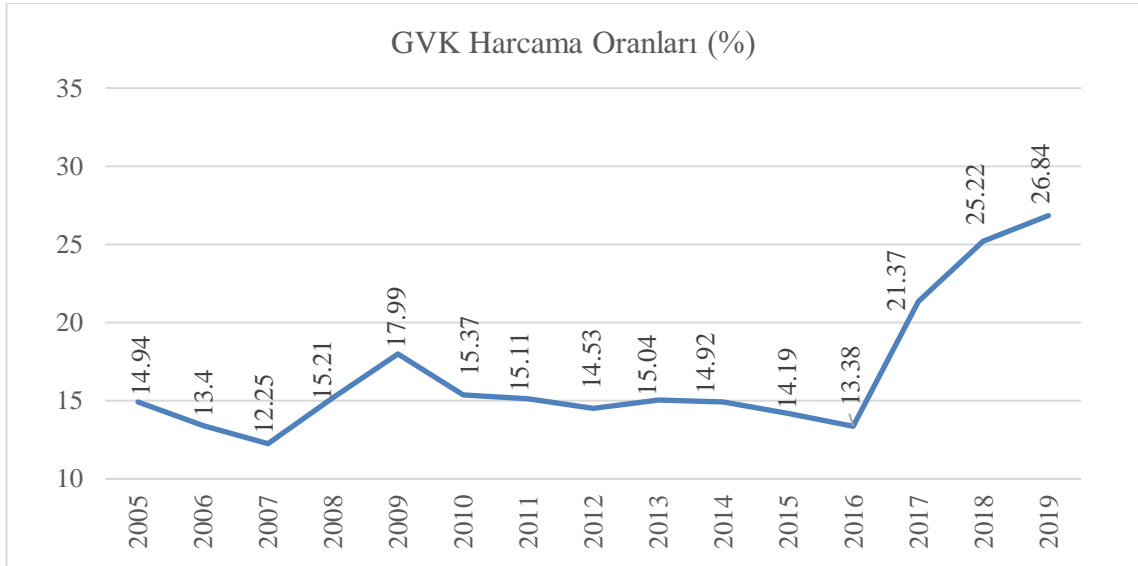
(1)-Vergi Harcama Tutarı; (2)-Vergi Tahakkuk Tutarı; (3)-Vergi Harcama Oranı

Grafik 3’de Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nda yer alan GVK’daki vergi harcama tahminlerinin GV tahakkuk tutarına bölünmesi ile hesaplanmış olan GV harcama oranlarının 2005-2019 yılları arasında dağılımına yer verilmiştir. 2005-2016 yılları arasında bu oran dalgalı bir seyir izlemekle birlikte birbirine yakın oranlarda gerçekleşmiştir. 2017 yılı itibariyle ise ciddi bir yükseliş yaşanmaya başlamış ve sonraki yıllarda da artış devam etmiştir.

Söz konusu oranlar 2005’de % 14.94, 2006’da % 13.4, 2007’de % 12.23, 2008’de % 15.21, 2009’da % 17.99, 2010’da % 15.37, 2011’de % 15.11, 2012’de %14.53, 2013’de 15.04, 2014’de % 14.92, 2015’de %14.19, 2016’da % 13.38, 2017’de % 21.37, 2018’de 25.22, 2019’da ise % 26.84’dır. 2010-2016 yılları itibariye yakın

oranlarda gerçekleşmiş olup 2017 ve sonraki yıllarda önemli bir artış yaşanmaya başlamıştır. Bu artışın iki temel nedeni olduğu düşünülebilir. Birincisi 01.01.2016 tarihi itibarıyla getirilen basit usul indirimidir. GVK madde 47 ve 48’de yazılı şartları topluca sağlayan mükelleflerin ticari kazançları basit usulde tespit edilecek olup mükellef açısından bir kolaylık sağlanması amaçlanmıştır. Gelir idaresi açısından bakıldığında ise gelir kaybı oluşturmaktadır. İkincisi ise 2017 Yılı Vergi Harcama Raporunda yer alan ve gelir vergisinde ilk defa uygulanan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi, sporcuların vergilendirilmesi, bireysel katılım yatırımcısı indirimi, hizmet erbabına ilave asgari geçim indirimi desteği, hizmet erbabına ilave AGİ desteği, ilave istihdam teşviki, proje bazlı yatırımların desteklenmesi kapsamında gelir vergisi stopajı desteği, cazibe merkezleri programı kapsamında GV stopajı desteğinden oluşan vergi harcamalarıdır.

Grafik 3: 2005-2019 Yılları GVK’da Vergi Harcama Oranları (%)

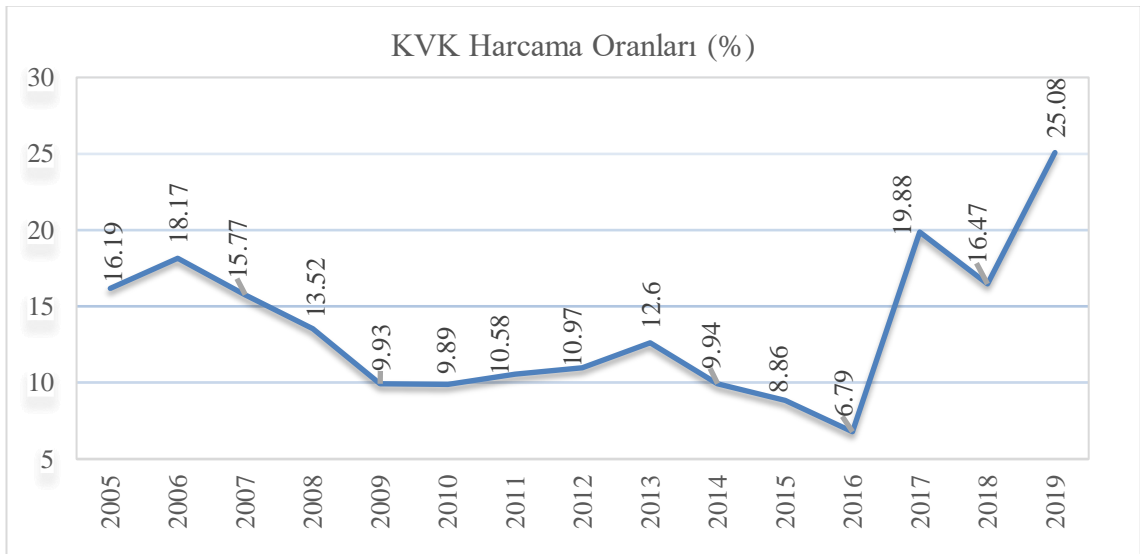


Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunu vergi harcama rakamları esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 4’de 2005-2019 yılları KVK’ da yer alan vergi harcama oranlarına yer verilmiştir. KVK vergi harcama oranları da dalgalı bir seyirde gerçekleşmiştir. 2005’de % 16.19, 2006’da % 18.17, 2007’de %15.77, 2008’de % 13.52, 2009’de 9.93, 2010’da % 9.89, 2011’de 10.58, 2012’de 10.97, 2013’de 12.6, 2014’de 9.94, 2015’de 8.86, 2016’da % 6.79, 2017’de % 19.88, 2018’de 16.47, 2019’da ise 25.08 olarak

gerçekleşmiştir. KVK vergi harcama oranlarının en düşük 2016 yılında en yüksek ise 2019 yılında gerçekleşmiş olup sonraki yıllarda sürekli artış yaşanmıştır. 2017 ve sonraki yıllarda yaşanan artışların sebebi vergi harcama raporlarında yer alan ve uygulamaya konulan vergi harcama türlerinden kaynaklandığı düşünülebilir. 2017 yılında yedi yeni vergi harcama türü uygulamaya konulmuş olup bunlar: taşınmaz satış kazancı istisnası, bankalara tanınan taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası, kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı, yatırım teşvik sisteminin etkinleştirilmesi, imalat sanayinde yapılan yatırımlara kurumlar vergisi desteği, proje bazlı yatırımların desteklenmesi kapsamında kurumlar vergisi desteği, cazibe merkezleri programı kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanmasıdır.

Grafik 4: 2005-2019 Yılları KVK' da Vergi Harcama Oranları (%)

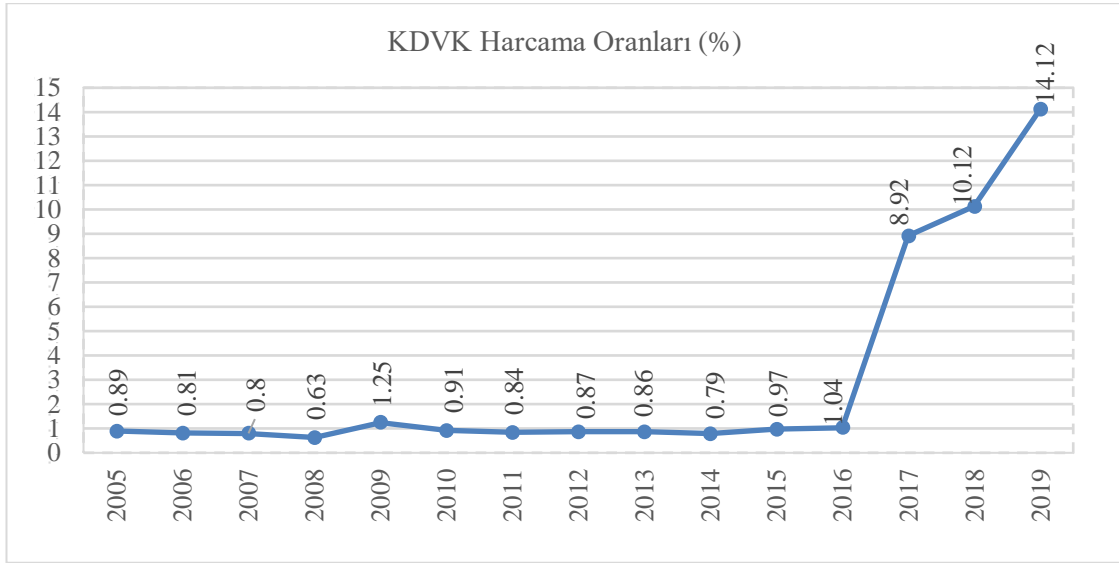


Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunu vergi harcama rakamları esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 5'de 2005-2019 yılları KDVK' da vergi harcama oranlarına yer verilmiştir. KDV harcama oranları 2005-2016 yıllarında birbirine yakın oranlarda ve genellikle 1'in altındadır. 2017 ve sonraki yıllarda ise büyük bir artış yaşanmıştır. 2005-2016 yıllarında % 0.63 ile % 1.25 arasındaki vergi harcama oranı 2017'de % 8.92'ye yükselmiş, 2018'de % 10.12, 2019'da ise % 14.12 olarak gerçekleşmiştir. En yüksek oranın 2019 yılına ait olduğu görülmektedir. KDV'de de 2017 yılı itibariyle bir artış

yaşanmaya başladığı görülmektedir. KDVK kapsamında uygulanmış ve bazı maddelerinde uygulanmaya devam eden turizm sektörü, mobilya, beyaz eşya, konut, araç alımında uygulanan indirimli KDV oranı vergi harcama oranlarındaki artışın nedeni olarak düşünülebilir.

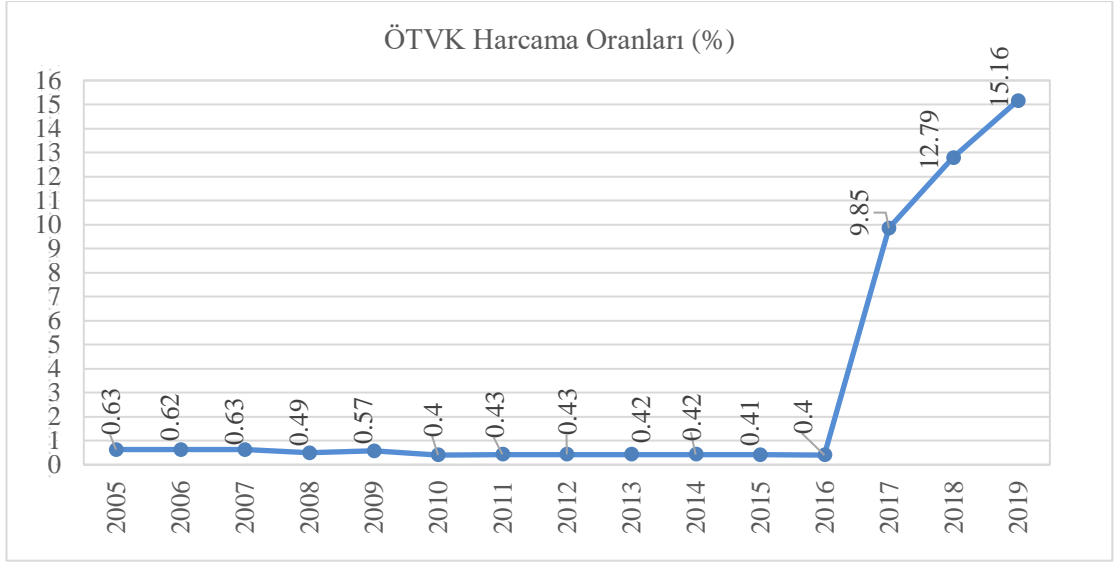
Grafik 5: 2005-2019 Yılları KDVK' da Vergi Harcama Oranları (%)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunu vergi harcama rakamları esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 6'da 2005-2019 yılları ÖTVK' da yer vergi harcama oranlarına yer verilmiştir. 2005-2016 yılları arasında KDV olduğu gibi birbirine yakın oranlarda ve 1'in altında gerçekleşmiştir. 2017 yılı itibariyle ise artış başlamış ve bu artış 2019 yılına kadar devam etmiş, 2019 yılında en yüksek oran olan % 15.16 gerçekleşmiştir. 2017 ve sonraki yıllarda görülen artışın nedeni KDV'de olduğu gibi bazı sektörleri desteklemek amacıyla yürürlüğe giren indirimli ÖTV oranı uygulanmasından kaynaklanmaktadır.

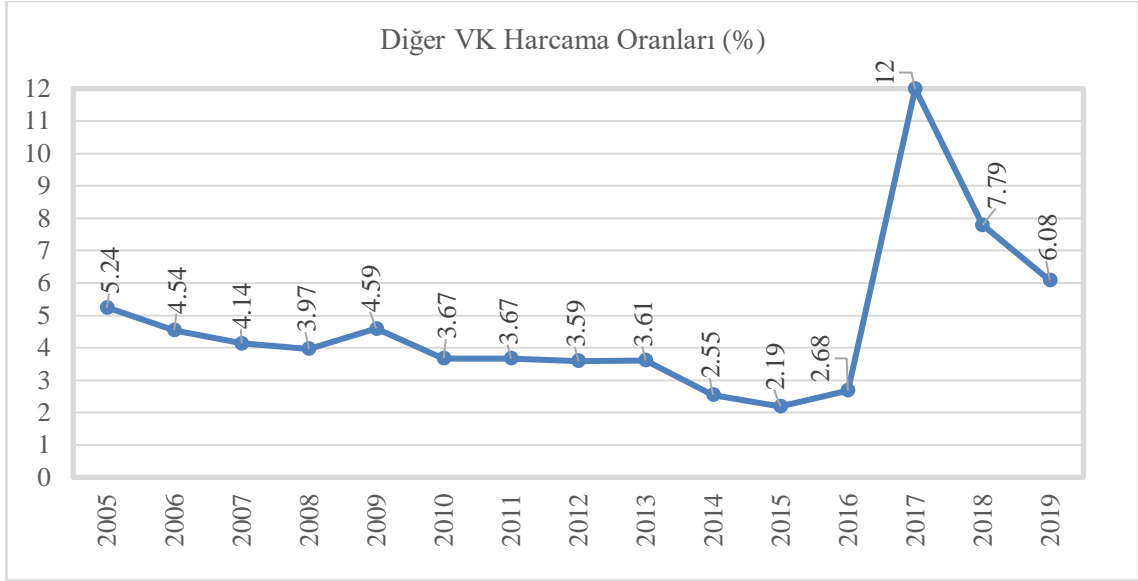
Grafik 6: 2005-2019 Yılları ÖTVK' da Vergi Harcama Oranları (%)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunu vergi harcama rakamları esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 7’de ise diğer vergi kanunlarında yer alan vergi harcama oranlarına yer verilmiştir. Diğer vergi harcama oranlarında inişli çıkışlı bir seyir yaşandığı görülmektedir. 2005 yılında % 5.24 olan oran 2006, 2007 ve 2008 yıllarında devamlı azalış göstererek 2008’de % 3.97 ulaşmıştır. 2009 yılında bir artış yaşanmış ve %4.59 olmuştur, 2010, 2011, 2012, 2013 yıllarında ise % 3.59 - 3.67 arasında gerçekleşmiştir. 2014’de yine azalış yaşanmış ve % 2.55 ve 2015’de % 2.19 olmuştur. 2016’da artış göstererek % 2.68 olmuştur. 2017 yılında ise büyük bir artış yaşanmıştır ve % 12 olmuştur. Sonraki yıllarda ise yine azalış trendine girmiştir. 2018’de % 7.79, 2019’da %6.08 olarak gerçekleşmiştir.

Grafik 7: 2005-2019 Yılları Diğer Vergi Kanunlarında Vergi Harcama Oranları (%)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunu vergi harcama rakamları esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

2.1.2. Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (VKKO)

Vergi kaybı, mükelleflerin vergi konularına yeterince nüfuz edememeleri veya iyi niyetli davranmalarına rağmen düşük vergi ödemesine neden olmaları, bilerek ve isteyerek daha az vergi ödeme çabalarının sonuçlarıdır²⁵. Vergi yükümlülüklerinin süresinde yerine getirilememesi nedeniyle, verginin zamanında tahsil edilmemesi veya eksik tahsili olan vergi kaybı devletin vergi gelirlerinin azaltmakta ve vergi boşluğunun sebepleri arasında yer almaktadır.

Vergi kaçağı ise, vergilendirilmesi gereken bir konunun veya olayın vergi dışı bırakılması nedeniyle ya da vergi kaçırma yoluyla vergi idaresinin bilgiden yoksun bırakılması ve ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir²⁶.

Ülkemizde kamu gelirleri içinde çok büyük bir paya sahip olan vergi gelirlerinin yeterli düzeye ulaştırılamamasının en önemli sebebi vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerin tezin birinci bölümünde detaylı şekilde açıklanmış olup yeniden açıklamaya gerek görülmemektedir.

²⁵ S. Aydın, "Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:178, 2003, s.20.

²⁶ Yusuf Karakoç, "Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:163, 1995, s.57.

Vergi boşluğu hesaplamalarında vergi kayıp ve kaçak oranları da kullanılacaktır. Vergi kayıp ve kaçak oranlarının hesaplanmasında yıllar itibariyle vergi denetimi yapmaya yetkili kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetim verileri esas alınmaktadır. Türkiye’de 2011 yılına kadar vergi denetim yapısında dörtlü bir ayırım bulunmaktaydı: Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri. 2011 yılı 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetiminin yapısında değişikliğe gidilmiştir. Yeni yapı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan oluşmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçak oranlarının hesaplanabilmesi için vergi denetimi yapmaya yetkili elemanlarca yapılan incelenen matrah tutarları ile bulunan matrah farklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah farkı tutarının incelenen matrah tutarına bölünmesi ile vergi kayıp ve kaçak oranlarına ulaşılmaktadır. Söz konusu hesaplama formül 5’deki gibidir.

$$\text{VKKO} = \text{BMF} / \text{İM}$$

FORMÜL 8

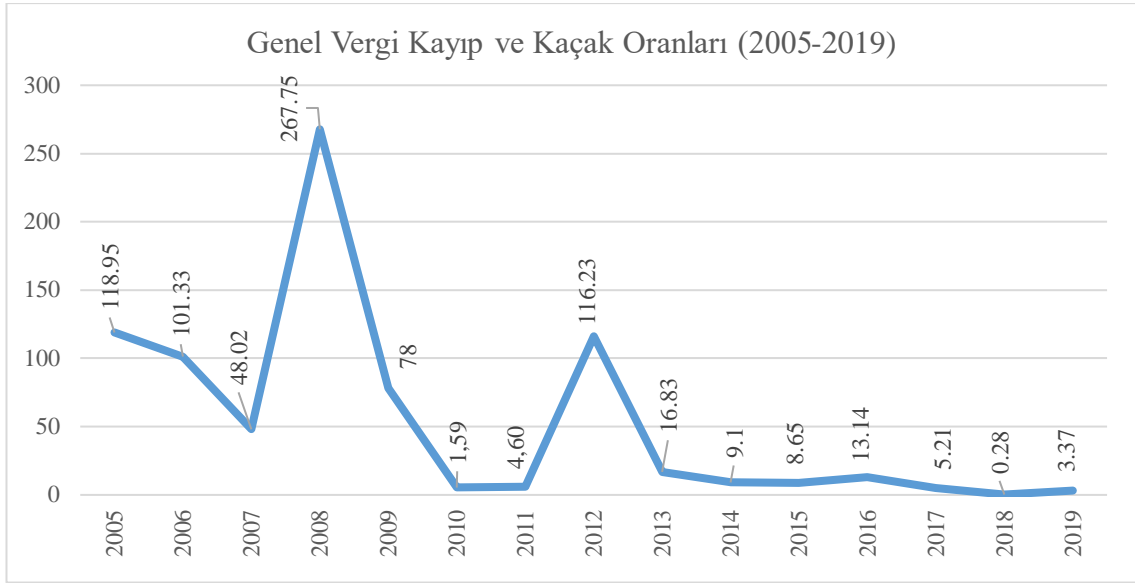
VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

BMF: Bulunan Matrah Farkı

İM: İncelenen Matrah Tutarı

Grafik 8’de 2005-2019 yılları vergi kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. Vergi kayıp ve kaçak oranları, vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri sonucunda bulunan matrah farkının incelenen matraha bölünmesi ile elde edilmiştir. Tüm vergilerden elde edilen vergi kayıp ve kaçak oranları yıllar itibariyle belirgin değişiklikler göstermiştir. 2008’de % 267.75, 2010’da % 5.35, 2012’de %116.23, 2014’de % 9.1, 2016’da 13.14, 2018’de 0.28, 2019’da ise % 3.37 olarak hesaplanmıştır. Genel vergi kayıp ve kaçak oranlarına bakıldığında 2013 ve sonraki yıllarda istikrarlı azalmanın sağlandığı görülmektedir. Bu durum 2012 yılında yeni VDK yapılanmasının olumlu yansımaları olarak düşünülebilir.

Grafik 8: 2005-2019 Yılları Genel Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (%)



Kaynak: VDK ve GİB verileri esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 43’de 2005-2019 yılları itibariyle toplam ve vergi türleri bazında (GV, KV, KDV, ÖTV ve diğer vergiler) incelenen matrah tutarlarına, incelemeler sonucu bulunan matrah farklarına ve bu tutarlar esas alınarak hesaplanan vergi kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. Bulunan matrah farkı ve incelenen matrah tutarlarına ilişkin veriler VDK faaliyet raporlarından ve VDK’dan alınan diğer verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

10 Temmuz 2011 tarihli ve 27990 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı KHK ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları kaldırılmış yerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş Vergi Denetim Birimleri tek çatı altında toplanmıştır. Yeni yapılanma nedeniyle detaylı 2010 yılı vergi denetim verilerine ulaşılammıştır. 2010 yılı için sadece toplam incelenen matrah tutarları ve bulunan matrah farklarına ulaşılmış olup vergi türleri itibariyle detaylı hesaplama yapılamamıştır. VDK 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na dayanarak hazırladığı ilk faaliyet raporunu 2012 yılında yayımlamıştır. Bu raporda 2011 yılı inceleme sonuçlarına sınırlı sayıda yer verilmiştir. 2011 yılı verileri ise Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 yılı Faaliyet Raporu’ndan alınan Vergi Dairesi Müdürlükleri tarafından yapılan inceleme sonuçlarının toplamından oluşmaktadır.

TABLO 42: 2005-2019 Yılları Vergi Kayıp Kaçak Oranları (Milyon TL)

	GV	KV	KDV	ÖTV	Diğer	Toplam	
2005	1	1.324.460	5.631.499	15.794.588	-	9.797.650	32.548.467
	2	750.077	6.774.358	3.000.633	-	28.190.287	38.715.354
	3	56.63 %	120.29 %	19 %	-	287.73 %	118.95 %
2006	1	1.958.288	4.919.346	22.664.684	-	17.254.320	46.795.639
	2	2.339.804	6.012.466	4.117.029	-	34.950.184	47.419.483
	3	119.48 %	122.22 %	18.17 %	-	202.56 %	101.33 %
2007	1	2.043.821	13.046.728	44.246.824	-	4.071.700	63.409.073
	2	1.882.565	11.295.112	6.408.937	-	10.864.366	30.450.980
	3	92.11 %	86.57 %	14.49 %	-	266.83 %	48.02 %
2008	1	1.723.410	3.750.843	60.013.072	-	13.350.555	78.838.890
	2	3.059.152	9.263.281	7.231.454	-	191.539.002	211.092.889
	3	177.51 %	246.97 %	12.05 %	-	1434.69 %	267.75 %
2009	1	1.185.221	7.802.236	98.183.328	-	18.433.168	125.603.952
	2	3.203.453	20.204.166	13.939.665	-	60.624.951	97.972.236
	3	270.28 %	258.95 %	14.20 %	-	328.89 %	78.0 %
2010	1	-	-	-	-	-	24.540.205
	2	-	-	-	-	-	390.935
	3	-	-	-	-	-	1.59 %
2011	1	1.586.209	4.251.848	9.136.386	-	1.386.980	16.422.146
	2	18.438	18.631	334.385	-	344.954	755.055
	3	1.16 %	0.4 %	3.66 %	-	24.87 %	4.60 %
2012	1	2.721.441	15.961.781	90.919.825	535.540	2.561.307	112.699.895
	2	1.988.925	7.133.323	4.761.929	410.133	116.706.540	131.000.852
	3	73.08 %	44.69 %	5.24 %	76.58 %	4556.2 %	116.23 %
2013	1	3.535.439	20.147.399	231.023.651	4.612.102	59.658.905	318.977.496
	2	4.668.942	8.780.161	7.341.474	576.603	32.307.780	53.674.959
	3	132.06 %	43.58 %	3.17 %	12.50 %	54.15 %	16.83 %
2014	1	6.234.534	33.894.588	359.711.555	2.755.252	29.812.945	432.408.874
	2	4.334.402	9.165.064	7.050.405	508.331	18.319.802	39.378.005
	3	69.52 %	27.04 %	1.96 %	18.45 %	61.45 %	9.1 %

(1)-İncelenen Matrah Tutarı; (2)-Bulunan Matrah Farkı Tutarı; (3) Vergi Kayıp Kaçak Oranı

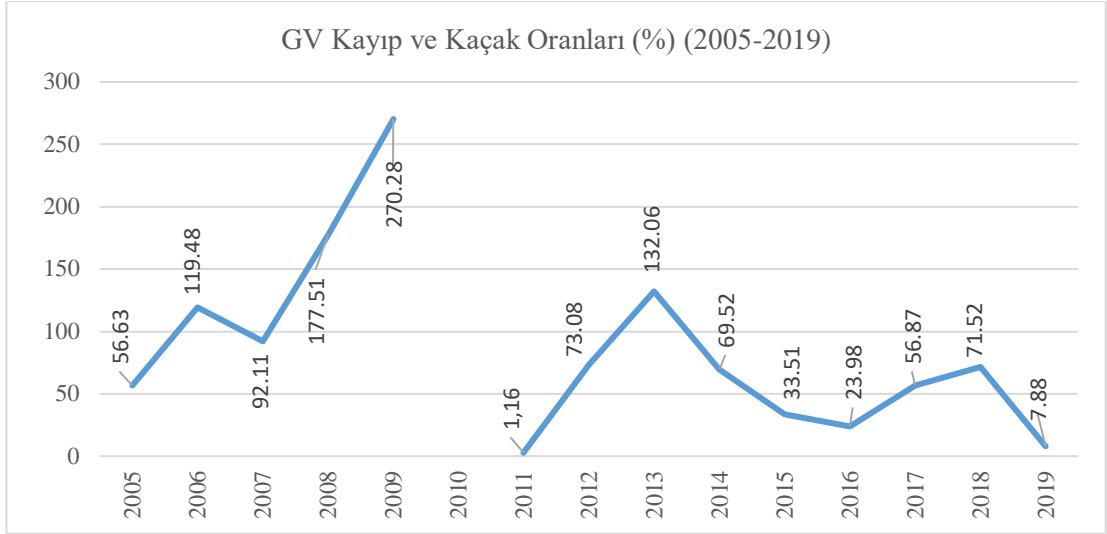
Tablo 42'un devamı

	GV	KV	KDV	ÖTV	Diğer	Toplam	
2015	1	14.327.656	47.915.451	197.377.955	1.120.381	279.742.007	540.483.451
	2	4.800.817	14.539.538	7.277.771	361.759	19.770.096	46.749.981
	3	33.51 %	30.34 %	3.69 %	32.29 %	7.07 %	8.65 %
2016	1	13.163.701	60.812.311	145.923.117	532.632	27.967.973	248.399.734
	2	3.156.515	11.466.917	8.279.903	299.597	9.438.130	32.641.061
	3	23.98 %	18.82 %	5.67 %	56.25 %	33.75 %	13.14 %
2017	1	3.836.462	43.023.162	324.027.335	3.048.847	70.310.090	444.245.897
	2	2.181.858	5.029.601	5.217.928	225.837	10.497.945	23.153.169
	3	56.87 %	11.69 %	1.61 %	7.41 %	14.93 %	5.21 %
2018	1	9.195.826	29.437.042	13.540.814.833	3.707.878	77.078.892	13.660.234.472
	2	6.576.448	11.663.716	12.104.078	253.269	7.114.143	37.711.654
	3	71.52 %	39.62 %	0.89 %	6.83 %	9.23 %	0.28 %
2019	1	31.878.505	96.543.889	241.705.962	4.976.223	953.045.078	1.328.149.869
	2	2.511.130	13.547.100	10.765.510	156.892	17.758.558	44.739.190
	3	7.88 %	14.03 %	4.45 %	3.15 %	1.86 %	3.37 %
2020	1	21.929.210	109.277.776	723.296.690	54.291.193	2.585.955.742	3.494.750.611
	2	11.323.585	47.859.876	34.667.787	9.220.215	33.700.910	136.772.873
	3	51.64 %	43.80 %	4.79 %	16.98 %	1.30 %	3.91 %

(1)-İncelenen Matrah Tutarı; (2)-Bulunan Matrah Farkı Tutarı; (3) Vergi Kayıp Kaçak Oranı.

Grafik 9'da 2005-2019 yılları GV' de kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. 2010 yılına ait veri bulunamamaktadır. Yıllar itibariyle GV kayıp ve kaçak oranları dalgalı seyir izlemiştir. En yüksek oran % 270.28 ile 2009 yılında görülmüştür. Bu durum 2008 yılında etkisini göstermeye başlayan ve kısa sürede tüm dünyayı etkisi altına alan küresel ekonomik krizin yaratmış olduğu ekonomik çöküşün mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri arttırdığı yönünde yorumlanabilir. 2013sonrası kırılmada ise yeni VDK yapılanmasının olumlu yansımaları olarak algılanabilir.

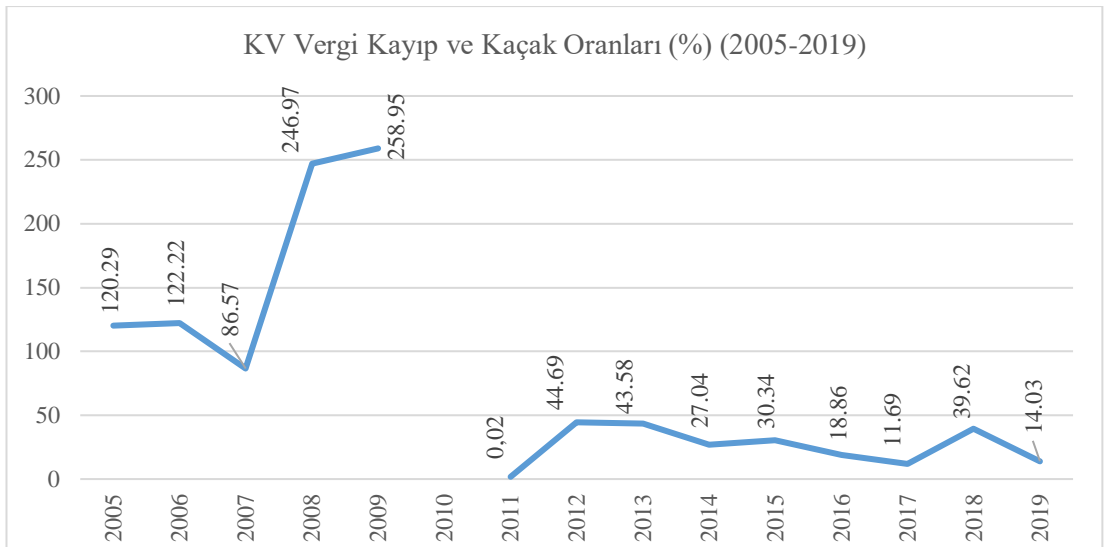
Grafik 9: 2005-2019 Yılları Gelir Vergisinde Kayıp ve Kaçak Oranları (%)



Kaynak: VDK ve GİB verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

Grafik 10'da 2005-2019 yılları KV' de kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. 2005-2006 yıllarında % 120 civarlarında seyreden bu oran 2007 yılında belirgin bir düşüş yaşayarak % 86.57 olarak hesaplanmıştır. 2008 ve 2009 yıllarında yüksek artış göstererek % 240-250 civarlarında hesaplanmıştır. Bu artış, 2008 küresel ekonomik krizinin yansımaları olarak düşünülebilir.

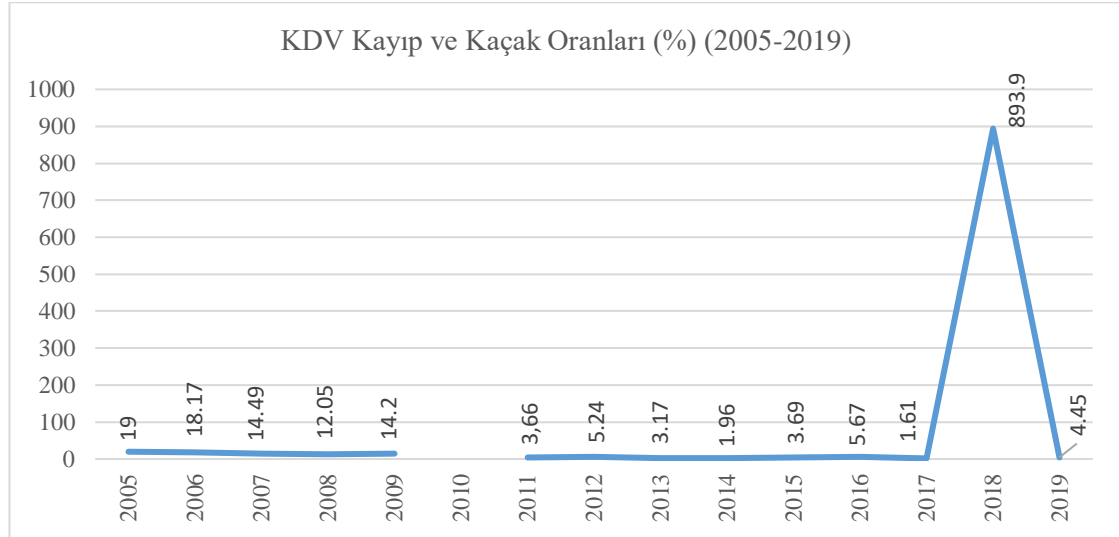
Grafik 10: 2005-2019 Yılları Kurumlar Vergisi'nde Kayıp ve Kaçak Oranları (%)



Kaynak: VDK ve GİB verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

Grafik 11’de 2005-2019 yılları KDV kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. 2010 yılına ait veri olmadığı için hesaplama yapılamamış olmakla birlikte 2005-2017 yılları itibariyle vergi kayıp ve kaçak oranları aynı seyirde devam etmiştir. Ancak 2018 yılında büyük bir artış yaşanmıştır. Bu dönemdeki artışın sebeplerinden birisi olarak 2018 yılında KDV’deki ciddi kayıp ve kaçakların olduğu tespit edilmiş olup denetimlerin sıkılaştırılmış olmasından kaynaklanmaktadır. Bir diğer neden ise iki yılda bir çıkartılan vergi afları ve yapılandırma kanunlarından kaynaklanabilir. 2017 yılı sonunda vergi kaçırancılara yönelik matrah arttırımı yapılmış olup etkisi 2018 yılında hissedilmiştir. 2019 yılında ise yine düşük düzeyde gerçekleşmiştir.

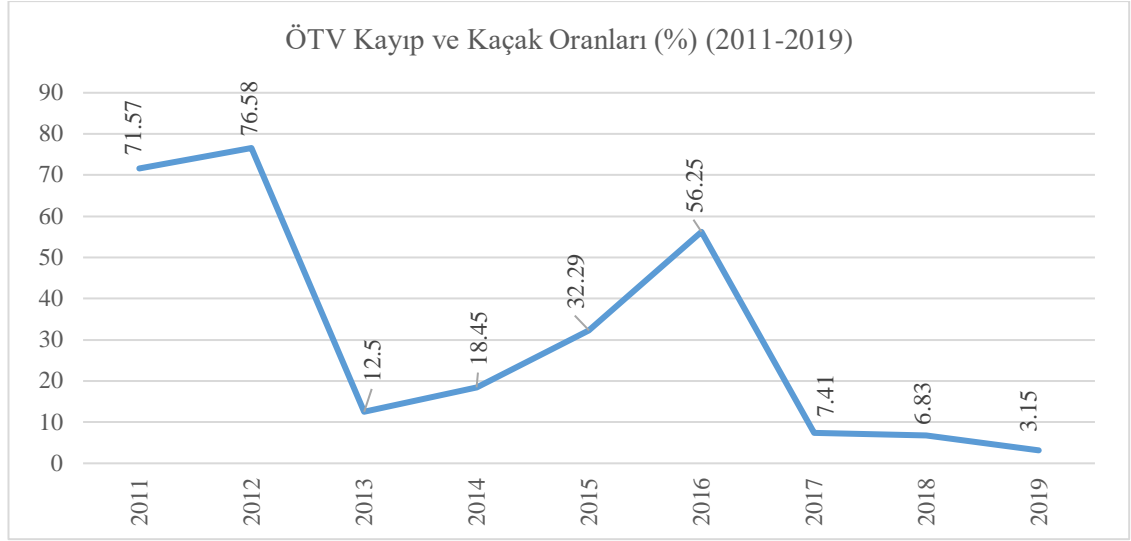
Grafik 11: 2005-2019 Yılları Katma Değer Vergisi’nde Kayıp ve Kaçak Oranları (%)



Kaynak: VDK ve GİB verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 12’de ise 2005-2019 yılları ÖTV vergi kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. ÖTV, 4760 sayılı ÖTVK’ nun 06.06.2002 kabul edilmesi ve 12.06.2002 tarihli 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanması ile “Türk Vergi Sistemi” mine dâhil olmuştur. 2010 yılı ve öncesinde ÖTV’de vergi incelemeleri hakkında bilgi bulunmadığı için vergi kayıp ve kaçak oranları hesaplanamamıştır. ÖTV kayıp ve kaçaklarında 2011, 2012 ve 2016 yılı hariç ciddi dalgalanmalar görülmektedir. Bir harcama vergisi olan ÖTV’de oranlar, KDV’ye nazaran daha gerçekçi rakamları yansıtmaktadır. Ayrıca ÖTV’de vergi affı kanunlarına dahil olmadığı için af ve yapılandırma dönemlerinden etkilenmemektedir.

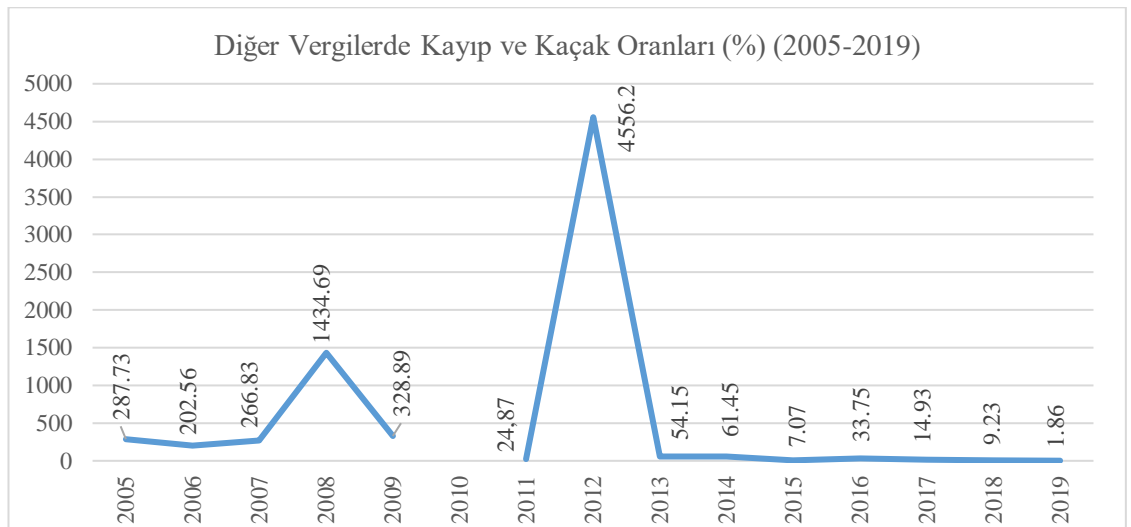
Grafik 12: 2011-2019 Yılları Özel Tüketim Vergisi'nde Kayıp ve Kaçak Oranları (%)



Kaynak: VDK ve GİB verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 13'de diğer vergi türlerinde kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. 2005, 2006, 2007 ve 2009 yıllarında yakın vergi kayıp ve kaçak oranları hesaplanmıştır. 2008 de ise yükseliş gerçekleşmiştir. 2012 yılında ise çok büyük artış yaşanmıştır. Bazı yıllarda damga vergisine yönelik önemli denetimlerin gerçekleştirilmesi yükselmelerin sebebi olarak düşünülebilir. 2013 ise azalış yaşanmış olup sonraki yıllarda ise aynı seyirde devam etmiştir.

Grafik 13: 2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Kayıp ve Kaçak Oranları (%)



Kaynak: VDK ve GİB verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

2.1.3. Vergilere Göre Toplam Vergi Oranı (TVO)

Vergi boşluğunun hesaplanmasında kullanılacak diğer bir oran ise vergilere göre toplam vergi oranıdır. Toplam vergi oranı, vergi tahsilat tutarlarının GV ve KV’de beyan edilen kazançlar toplamına bölünmesi ile bulunmaktadır.

$$\text{TVO} = \text{VTTT} / \text{BEKT}$$

FORMÜL 9

TVO: Toplam Vergi Oranı

VTTT: Vergi Türlerine Göre Tahsilat Tutarları

BEKT: GV ve KV Beyan Edilen Kazanç Tutarı Toplamı

Vergi tahsilat tutarlarında Gelir İdaresi Başkanlığı resmi web sitesinde yayımlanan istatistik verilerinden faydalanılmıştır. Beyan tutarı olarak verilen rakamlar ise GV ve KV beyan edilen kazanç tutarlarının toplamından oluşmakta olup Gelir İdaresi Başkanlığı resmi web sitesi istatistik verileri esas alınarak hesaplanmıştır.

Söz konusu hesaplama yöntemi aşağıdaki gibidir:

$$\text{TGVB} = \text{GVB} + \text{GMSİB} + \text{GVH} \quad (1)$$

FORMÜL 10

TGVB =Toplam Gelir Vergisi Beyan Tutarı

GVB = Gelir Vergisi Beyan Tutarı

GMSİB = Gayrimenkul Sermaye İradı Beyan Tutarı

GVH = Gelir Vergisi Harcama Tutarı

$$\mathbf{TKVB = KVB + KVH} \quad (2)$$

FORMÜL 11

TKVB = Toplam Kurumlar Vergisi Beyan Tutarı

KVB = Kurumlar Vergisi Beyan Tutarı

KVH = Kurumlar Vergisi Harcama Tutarı

$$\mathbf{BEKT = (1) + (2)}$$

FORMÜL 12

BEKT = GV ve KV Beyan Edilen Kazanç Tutarı Toplamı

(1) = TGVB

(2) = TKVB

Tablo 43’de 2005-2019 yılları vergi türlerine göre tahsilat tutarları, gelir üzerinden alınan vergilerden hesaplanan beyan tutarları ve bu tutarlara göre hesaplanan toplam vergi oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 43: 2005-2019 Yılları Vergilere Göre Toplam Vergi Oranları (Milyon TL)

	GV	KV	KDV	ÖTV	DiĞER	TOPLAM	
2005	1	26.849.808	13.583.291	42.263.650	33.621.775	15.518.823	131.837.347
	2			62.933.051			
	3	42.66 %	21.58 %	67.16 %	53.42 %	24.66 %	
2006	1	31.727.644	12.447.354	50.723.560	37.102.948	19.051.824	151.053.330
	2			85.163.227			
	3	37.25 %	14.61 %	59.56 %	43.57 %	22.37 %	
2007	1	38.061.543	15.718.474	55.461.123	39.350.665	22.407.461	170.999.266
	2			111.285.551			
	3	34.20 %	14.12 %	49.84 %	35.36 %	20.13 %	
2008	1	44.430.339	18.658.195	60.066.230	41.962.183	24.770.470	189.887.417
	2			119.132.096			
	3	37.30 %	15.66 %	50.42 %	35.22 %	20.79 %	
2009	1	46.018.360	20.701.805	60.169.158	43.708.500	25.038.189	195.636.012
	2			150.425.218			
	3	30.59 %	13.76 %	39.99 %	29.06 %	16.65 %	
2010	1	49.385.289	22.854.846	75.649.986	58.038.327	29.084.016	235.012.464
	2			167.425.236			
	3	29.49 %	13.65 %	45.18 %	34.67 %	17.37 %	
2011	1	59.885.000	29.233.725	95.150.463	64.263.538	35.327.997	283.860.723
	2			183.081.684			
	3	32.71 %	15.97 %	51.97 %	35.10 %	19.30 %	
2012	1	69.671.645	32.111.820	103.155.875	71.793.179	40.287.216	317.019.735
	2			217.109.058			
	3	32.09 %	14.79 %	47.51 %	33.07 %	18.56 %	
2013	1	78.726.008	31.434.581	123.878.363	85.770.481	47.332.298	367.141.731
	2			214.745.500			
	3	36.66 %	14.64 %	57.69 %	39.94 %	22.04 %	
2014	1	91.063.306	35.163.517	130.538.554	91.657.358	53.064.844	401.487.579
	2			270.453.620			
	3	33.67 %	13.00 %	48.27 %	33.89 %	19.62 %	

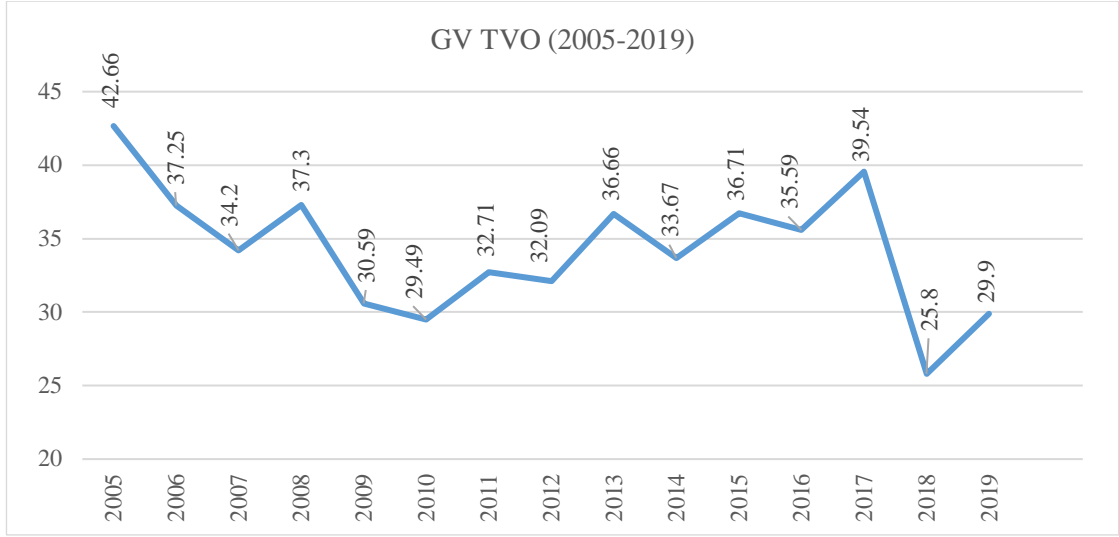
1-Tahsilat Tutarı 2-Beyan Tutarları 3-Toplam Vergi Oranı

Tablo 43'ün devamı

	GV	KV	KDV	ÖTV	Diğer	Toplam	
2015	1	105.395.330	37.009.625	153.844.174	106.646.242	62.086.446	464.981.817
	2			287.106.036			
	3	36.71 %	12.89 %	53.58 %	37.15 %	21.63 %	
2016	1	123.686.147	46.898.425	168.808.352	121.221.133	68.640.402	529.254.459
	2			347.571.804			
	3	35.59 %	13.49 %	48.57 %	34.88 %	19.75 %	
2017	1	143.962.939	57.868.208	206.679.678	139.370.681	77.686.995	625.568.501
	2			364.144.697			
	3	39.54 %	15.89 %	56.76 %	38.27 %	21.33 %	
2018	1	175.420.074	84.132.155	250.661.593	135.133.359	91.926.922	737.274.103
	2			679.839.940			
	3	25.80 %	12.38 %	36.87 %	19.88 %	13.52 %	
2019	1	207.849.896	87.528.217	270.152.810	148.196.355	105.683.021	819.410.299
	2			695.269.393			
	3	29.90 %	12.59 %	38.86 %	21.32 %	15.20 %	
1-Tahsilat Tutarları		2-Beyan Tutarları		3-Toplam Vergi Oranı			

Grafik 14'de 2005-2019 yılları GV toplam vergi oranlarına yer verilmiştir. GV'de toplam vergi oranları yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemiştir. En yüksek oran % 42.66 ile 2005 yılında gerçekleşmiştir. En düşük oran ise 2018 yılında ise % 25.8 olarak gerçekleşmiştir.

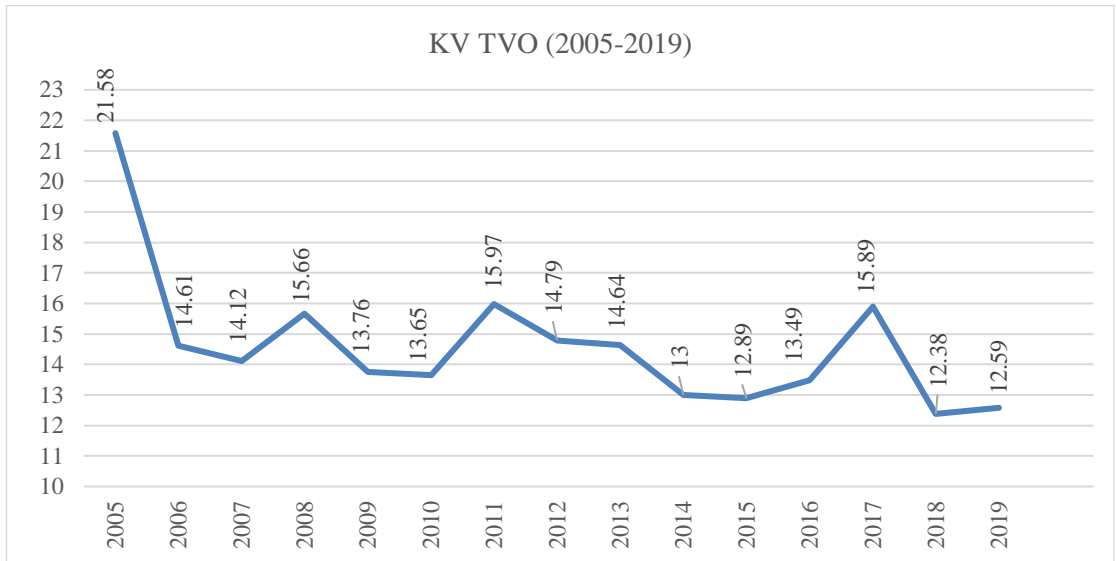
Grafik 14: 2005-2019 Yılları Gelir Vergisinde Toplam Vergi Oranları (%)



Kaynak: GİV verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 15’de 2005-2019 yılları KV toplam vergi oranlarına yer verilmiştir. KV TVO, 2005 yılında en yüksek oranda gerçekleşmiş olup % 21.58 olarak hesaplanmıştır. Sonraki yıllarda inişli çıkışlı bir seyir izlemiş olup 2018 yılında en düşük oran (% 12.38) gerçekleşmiştir.

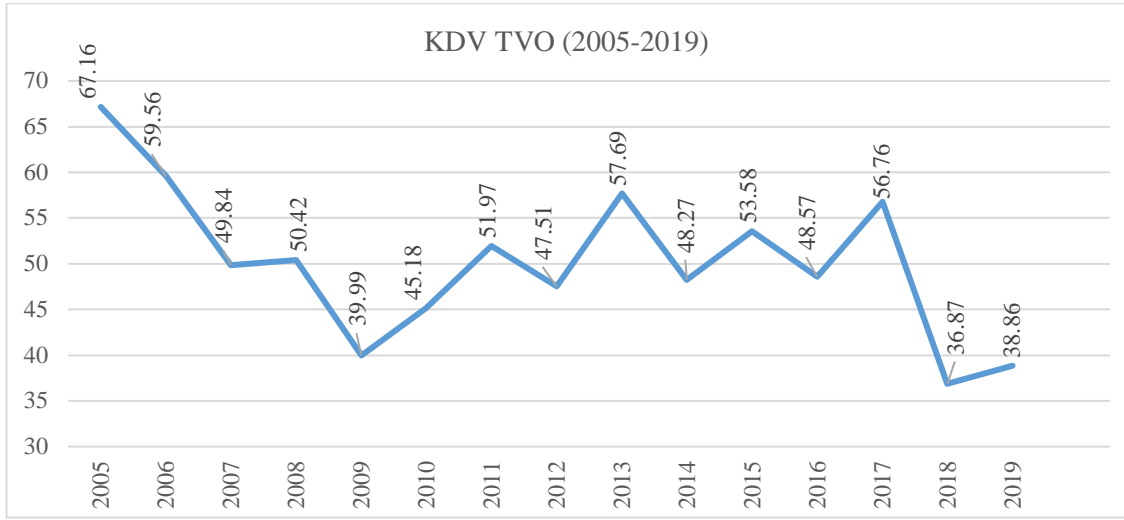
Grafik 15: 2005-2019 Yılları Kurumlar Vergisi’nde Toplam Vergi Oranları (%)



Kaynak: GİB verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 16’de 2005-2019 yılları KDV toplam vergi oranlarına yer verilmiştir. KDV’deki TVO oranları GV, KV toplam vergi oranlarına benzer bir seyir izlemiştir. 2005 yılında en yüksek oran % 67.16 gerçekleşmiştir. Sonraki yıllarda dalgalı bir seyir izleyerek 2018 yılında % 36.87 ile en düşük oran gerçekleşmiştir.

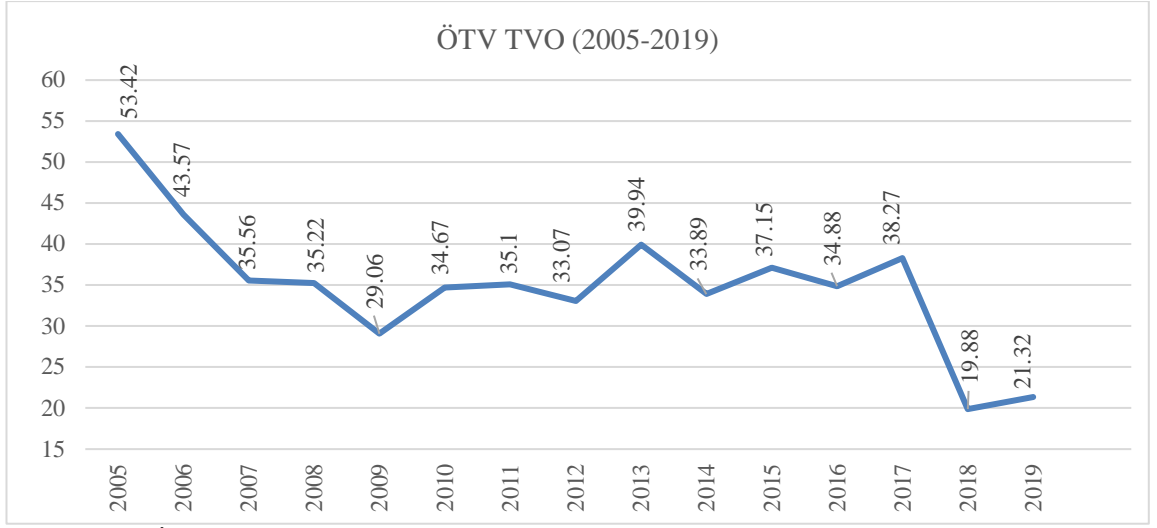
Grafik 16: 2005-2019 Yılları Katma Değer Vergisi’nde Toplam Vergi Oranları (%)



Kaynak: GİB verileri esas alınarak tarafimca oluşturulmuştur.

Grafik 17’de 2005-2019 yılları ÖTV toplam vergi oranlarına yer verilmiştir. ÖTV toplam vergi oranları da dalgalı seyrinde gerçekleşmiş olup bir diğer harcama vergisi olan KDV’de olduğu gibi en yüksek oran 2005 yılında % 53.42, en düşük oran ise 2018 yılında % 19.88 olarak hesaplanmıştır.

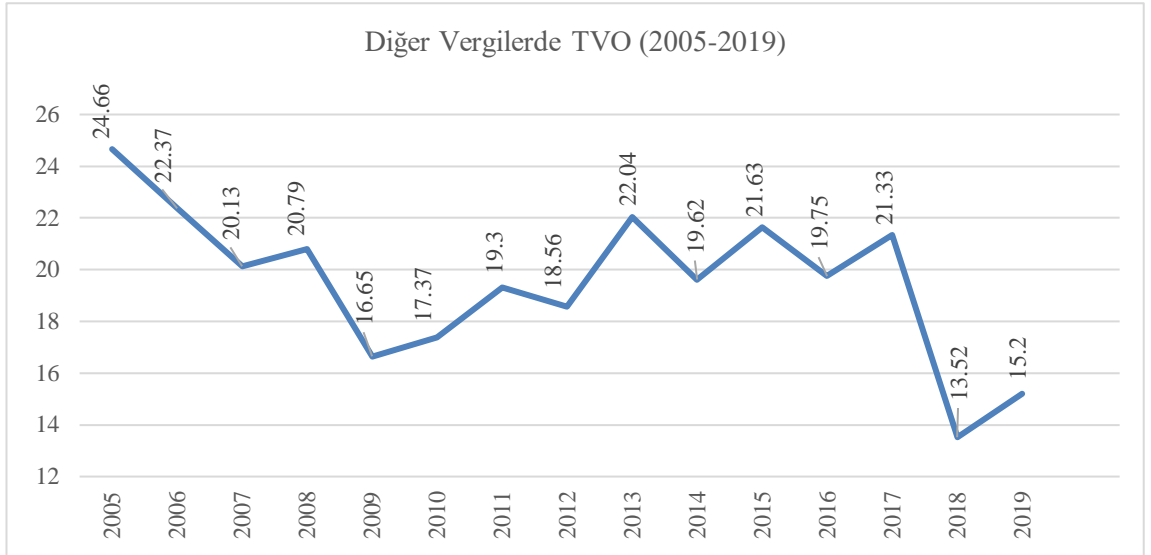
Grafik 17: 2005-2019 Yılları Özel Tüketim Vergisi'nde Toplam Vergi Oranları (%)



Kaynak: GİB verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

Grafik 18'de 2005-2019 yılları diğer vergilerde toplam vergi oranlarına yer verilmiştir.

Grafik 18: 2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Toplam Vergi Oranları (%)



Kaynak: GİB verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

2.2. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİ BOŞLUĞUNUN ÖLÇÜMÜ

Bu bölümde vergi türlerine göre vergi boşluğu ölçümlerine yer verilmiştir. Vergiler, vergi harcama raporlarında kriterlere göre düzenlenmiş olup GV, KV, KDV, ÖTV, diğer vergiler şeklinde sınıflandırma yapılmıştır. Vergi boşluğu ölçümünde ise vergi harcama oranları, vergi kayıp ve kaçak oranları ve toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Vergi Denetim Kurulu'ndaki yeni yapılanma nedeniyle 2010 ve 2011 yıllarında vergi kayıp ve kaçak oranları hesaplanamadığı için vergi boşluğu ölçümü de yapılamamıştır.

2.2.1. Gelir Vergisinde Boşluk Oranları

Gelir vergisi boşluğu 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar Tablo 44'de yer almaktadır. GV boşluk oranı yıllar itibariyle inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir. 2005 yılında % 36.10, 2006'da % 59.64, 2007'de % 38.59, 2008'de ise büyük bir artış göstererek % 100.71, 2009'da ise % 148.774 olmuştur. 2008 ve 2009 yılındaki bu artış vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki artıştan kaynaklanmaktadır. Bu yıllarda vergi denetimlerin yoğun ve etkin yapıldığı anlaşılmaktadır. 2010 yılında Vergi Denetim Kurulu yapılanması nedeniyle vergi denetim sonuçları açıklanmadığı için vergi boşluğu oranı hesaplanamamıştır. 2011 yılında ise sadece Vergi Dairesi Müdürlüklerince yapılan denetim sonuçlarına ulaşılmış olup bu veriler üzerinden hesaplama yapıldığı için oran düşük bulunmuştur (0,57 %).

2012 yılı ise Vergi Denetim Kurulu her yıl yayımladığı faaliyet raporlarında vergi denetim verilerine yer vermiştir. Vergi boşluğu oranı 2012'de % 34.08 olarak bulunmuştur. 2013'de büyük bir artış yaşanmış ve % 127.95 olarak hesaplanmıştır. Aynı yılda vergi kayıp ve kaçak oranının % 232.06 olması vergi boşluğu oranının yüksek bulunmasına neden olmuştur. Sonraki yıllarda ise vergi boşluğu oranında düşüş yaşanmış olup 2014'de % 34.92, 2015'de % 17.46, 2016'da % 11.42, 2017'de % 48.05, 2018'de % 46.54, 2019' da % 6.32 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 44: 2005-2019 Yılları Gelir Vergisi Boşluğu Ölçümleri

YIL	VHO	VKKO	TVO	VBO
2005	14.94 %	56.63 %	42.66 %	36.10 %
2006	13.40 %	119.48 %	37.25 %	59.64 %
2007	12.25 %	92.11 %	34.20 %	38.59 %
2008	15.21 %	177.51 %	37.30 %	100.71 %
2009	17.99 %	270.28 %	30.59 %	148.74 %
2010	15.37 %	-	29.49 %	-
2011	15.11 %	1.16 %	32.71 %	0,57 %
2012	14.53 %	73.08 %	32.09 %	34.08 %
2013	15.04 %	232.06 %	36.66 %	127.95 %
2014	14.92 %	69.52 %	33.67 %	34.92 %
2015	14.19 %	33.51 %	36.71 %	17.46 %
2016	13.38 %	23.98 %	35.59 %	11.42 %
2017	21.37 %	56.87 %	39.54 %	48.05 %
2018	25.22 %	71.52 %	25.80 %	46.54 %
2019	26.84 %	7.88 %	29.90 %	6.32 %

VHO: Vergi Harcama Oranı

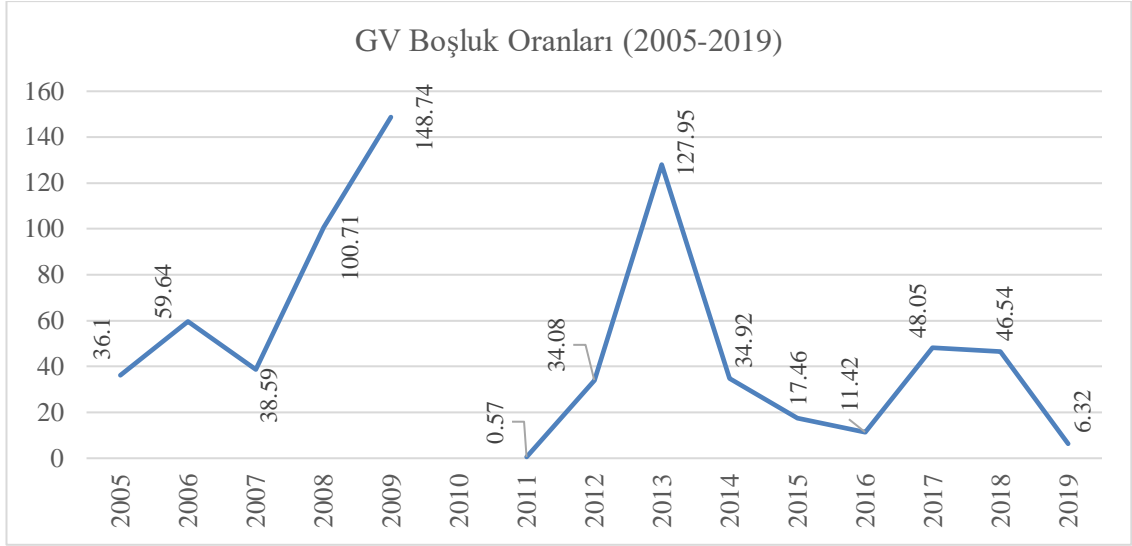
VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

TVO: Toplam Vergi Oranı

VBO: Vergi Boşluğu Oranı

Grafik 19'da ise 2005-2019 yılları GV boşluk oranlarının dağılımına yer verilmiştir.

Grafik 19: 2005-2019 Yılları GV Boşluk Oranları



Kaynak: VDK, GİB, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

2.1.2. Kurumlar Vergisinde Boşluk Oranları

Kurumlar vergisi boşluğu 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar tablo 46'de yer almaktadır. KV boşluk oranı 2005'de % 42.03, 2006'da % 33.16, 2007'de ise % 19.28 olarak hesaplanmıştır. Görüldüğü üzere 2007'deki KV boşluk oranında azalma yaşanmıştır ve bu azalma vergi kayıp ve kaçak oranındaki azalmadan kaynaklanmaktadır. Bu 2007'de vergi denetimlerin yetersiz yapılmasından kaynaklanabilir. 2008'de vergi boşluğu oranında tekrar artış yaşanmış olup % 52.29, 2009'da 35.28 olarak hesaplanmıştır. 2010'da veriye ulaşılamamasından dolayı hesaplama yapılamamıştır. 2011'de ise VDK'daki yeni yapılanma nedeniyle yeterli veriye ulaşılamamış olup vergi kayıp ve kaçak oranları sadece vergi dairesi müdürlüklerinden alınan veriler ile hesaplanmıştır (% 0.05). 2012'de KV boşluk oranı % 7.26, 2013'de % 8.04, 2014'de %3.49, 2015'de % 3.47, 2016'da 1.73, 2017'de % 3.69, 2018'de % 8.08, 2019'da 4.43 olarak hesaplanmıştır. 2012 ve sonrası yıllarda 2009 ve öncesine göre Vergi kayıp ve kaçak oranlarında ve dolayısıyla KV boşluk oranlarında önemli azalma olduğu görülmektedir. Bu durum 2012 ve sonrasında Vergi denetimlerinde etkinliğin ve caydırıcılığın sağlandığını düşündürülebilir.

Tablo 45: 2005-2019 Yılları Kurumlar Vergisi Boşluğu Ölçümleri

YIL	VHO	VKKO	TVO	VBO
2005	16.19 %	120.29 %	21.58 %	42.03 %
2006	18.57 %	122.22 %	14.61 %	33.16 %
2007	15.77 %	86.57 %	14.12 %	19.28 %
2008	13.52 %	246.97 %	15.66 %	52.29 %
2009	9.93 %	258.95 %	13.76 %	35.38 %
2010	9.89 %	-	13.65 %	-
2011	10.58 %	0.4 %	15.97 %	0.05 %
2012	10.98 %	44.69 %	14.79 %	7.26 %
2013	12.60 %	43.58 %	14.64 %	8.04 %
2014	9.94 %	27.04 %	13.00 %	3.49 %
2015	8.86 %	30.34 %	12.89 %	3.47 %
2016	6.79 %	18.86 %	13.49 %	1.73 %
2017	19.88 %	11.69 %	15.89 %	3.69 %
2018	16.47 %	39.62 %	12.38 %	8.08 %
2019	25.08 %	14.03 %	12.59 %	4.43 %

VHO: Vergi Harcama Oranı

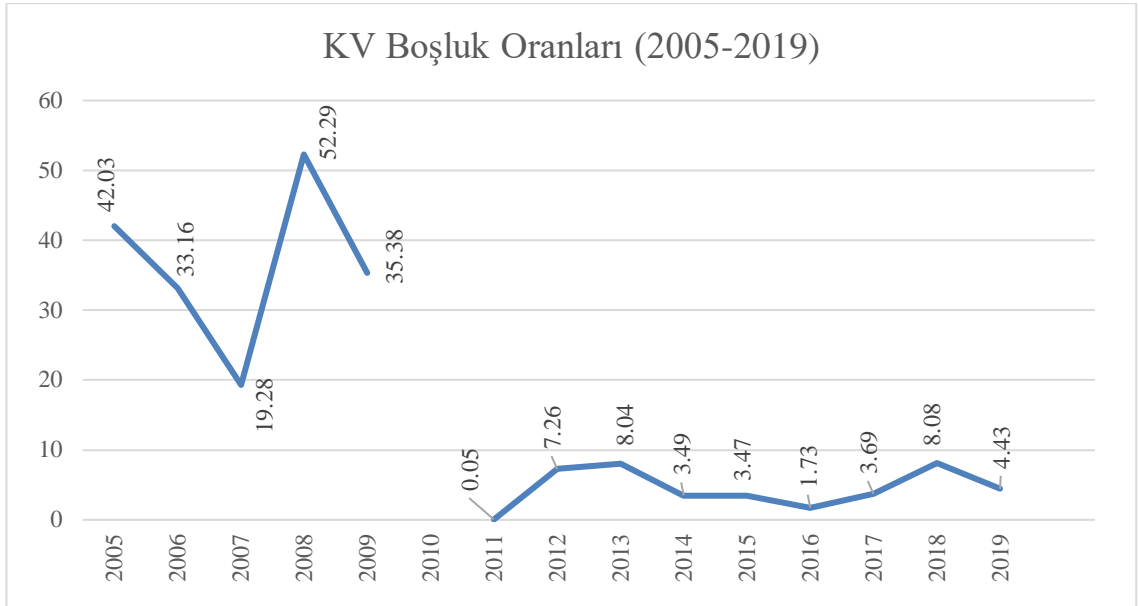
VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

TVO: Toplam Vergi Oranı

VBO: Vergi Boşluğu Oranı

Grafik 20’de 2005-2019 yılları Kurumlar Vergisi boşluk oranlarına yer verilmiştir.

Grafik 20: 2005-2019 Yılları KV Boşluk Oranları



Kaynak: VDK, GİB, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

3.1.3. Katma Değer Vergisinde Boşluk Oranları

Katma Değer Vergisi boşluğu 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar tablo 47'de yer almaktadır. KDV boşluk oranlarının yıllar itibariyle seyrine bakıldığında istikrarlı ve düşük oranda gerçekleştiği görülmektedir. KDV'nin harcamalar üzerinden alınması, vergi kaçırma ihtimalinin daha zor ve düşük olması vergi boşluğu oranının düşük olmasının temel nedenidir. KDV boşluğu 2005'de % 1.14 olan oran, 2006, 2007, 2008, 2009'da % 0.38 ile 0.88 arasında hesaplanmıştır. 2011 ile 2017 yıllarında boşluk oranı % 0.08 ile 0.81 arasında hesaplanmıştır. Ancak 2018 de çok büyük bir artış yaşanmış olup % 333.54 olarak hesaplanmış olup bu artış vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki artıştan kaynaklanmaktadır. 2019'da ise yine düşüş yaşanmış olup % 2.44 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 46: 2005-2019 Yılları Katma Değer Vergisi Boşluğu Ölçümleri

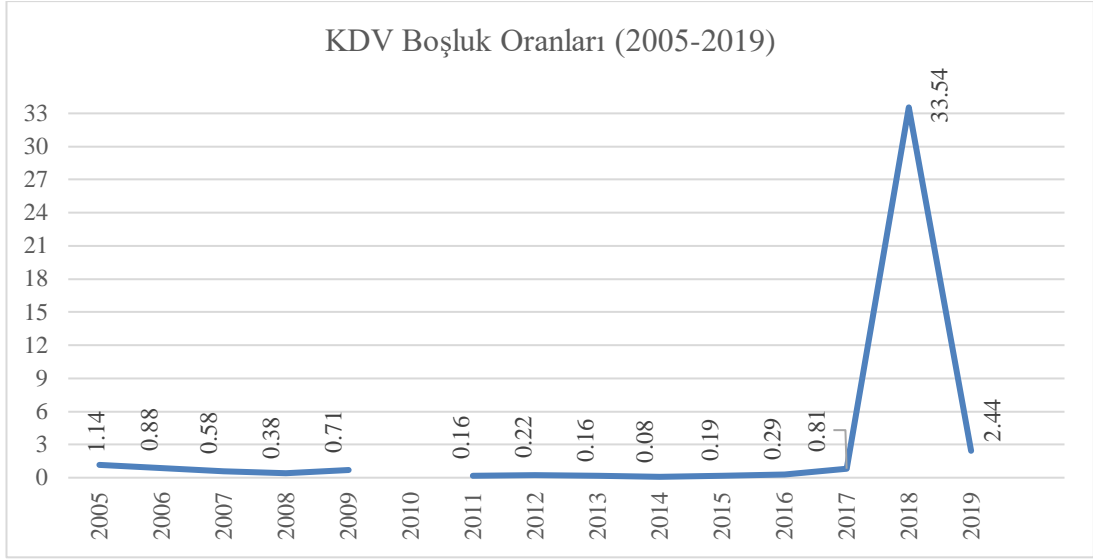
YIL	VHO	VKKO	TVO	VBO
2005	0.89 %	19 %	67.16 %	1.14 %
2006	0.81 %	18.17 %	59.56 %	0.88 %
2007	0.8 %	14.49 %	49.84 %	0.58 %
2008	0.63 %	12.05 %	50.42 %	0.38 %
2009	1.25 %	14.20 %	39.99 %	0.71 %
2010	0.91 %	-	45.18 %	-
2011	0.84 %	3.66 %	51.97 %	0.16 %
2012	0.87 %	5.24 %	47.51 %	0.22 %
2013	0.86 %	3.17 %	57.69 %	0.16 %
2014	0.79 %	1.96 %	48.27 %	0.08 %
2015	0.97 %	3.69 %	53.58 %	0.19 %
2016	1.04 %	5.67 %	48.57 %	0.29 %
2017	8.92 %	1.61 %	56.76 %	0.81 %
2018	10.12 %	893.90 %	36.87 %	333.54 %
2019	14.12 %	4.45 %	38.86 %	2.44 %

VHO: Vergi Harcama Oranı,
TVO: Toplam Vergi Oranı,

VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı,
VBO: Vergi Boşluğu Oranı

Grafik 21’de KDV boşluk oranlarına yer verilmiştir.

Grafik 21: 2005-2019 Yılları KDV Boşluk Oranları



Kaynak: VDK, GİB, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

3.1.4. Özel Tüketim Vergisinde Boşluk Oranları

Özel Tüketim Vergisi boşluğu 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar Tablo 48’de yer almaktadır. ÖTV, ülkemizde 2002 yılında uygulama girmiştir. Vergi denetim raporlarında 2012 yılına kadar ÖTV kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmemiştir. Bu yüzden 2011 ve öncesinde vergi boşluğu hesaplaması yapılamamıştır. ÖTV boşluğu 2012’de % 1.09, 2013’de % 0.21, 2014’de % 0.26, 2015’de % 0.49, 2016’da % 0.79, 2017’de % 2.79, 2018’de % 1.74, 2019’da % 1.02 olarak hesaplanmıştır. ÖTV boşluk oranların yıllar itibariyle düşük oranlarda gerçekleşmiş olup bir harcama vergisi olması nedeniyle kayıp kaçak ihtimalinin düşük olmasının etkisi büyüktür.

Tablo 47: 2005-2019 Yılları Özel Tüketim Vergisi Boşluğu Ölçümleri

YIL	VHO	VKKO	TVO	VBO
2005	0.63 %	-	53.42 %	-
2006	0.62 %	-	43.57 %	-
2007	0.63 %	-	35.36 %	-
2008	0.49 %	-	35.22 %	-
2009	0.57 %	-	29.06 %	-
2010	0.40 %	-	34.67 %	-
2011	0.43 %	-	35.10 %	-
2012	0.43 %	76.58 %	33.07 %	1.09 %
2013	0.42 %	12.50 %	39.94 %	0.21 %
2014	0.42 %	18.45 %	33.89 %	0.26 %
2015	0.41 %	32.29 %	37.15 %	0.49 %
2016	0.40 %	56.25 %	34.88 %	0.79 %
2017	9.85 %	7.41 %	38.27 %	2.79 %
2018	12.79 %	6.83 %	19.88 %	1.74 %
2019	15.16 %	3.15 %	21.32 %	1.02 %

VHO: Vergi Harcama Oranı

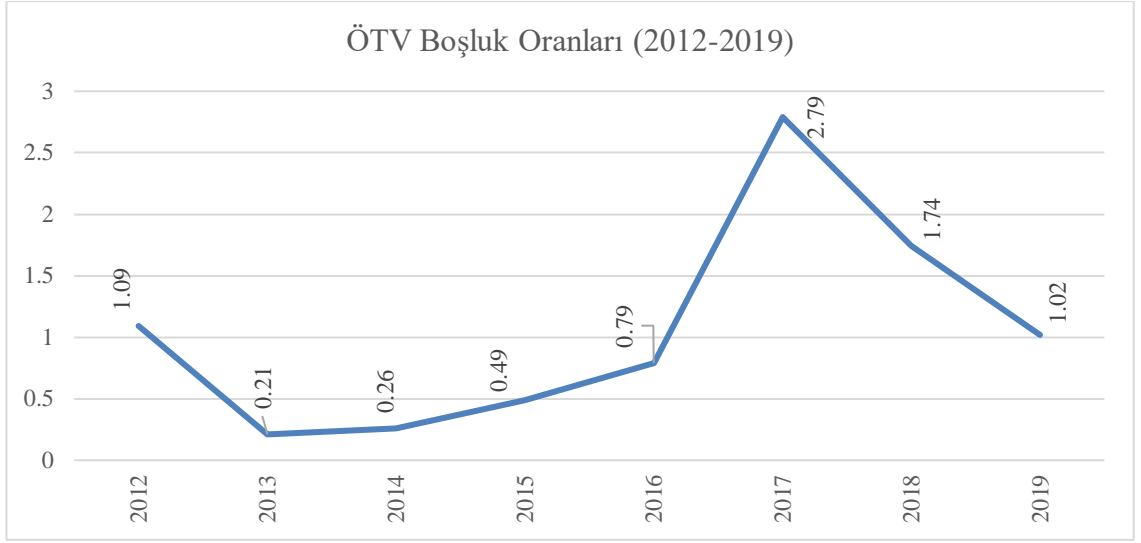
VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

TVO: Toplam Vergi Oranı

VBO: Vergi Boşluğu Oranı

Grafik 22’de ÖTV boşluk oranlarına yer verilmiştir.

Grafik 22: 2005-2019 Yılları ÖTV Boşluk Oranları



Kaynak: VDK, GİB, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

3.1.5. Diğer Vergilerde Boşluk Oranları

GV, KV, KDV ve ÖTV dışında kalan vergiler diğer vergiler olarak sınıflandırılmış olup vergi boşluğu oranları 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar tablo 49'de yer almaktadır. Bu oran 2005'de % 37.18, 2006'da % 20.57, 2007'de 22.24 olarak hesaplanmıştır. ÖTV ve KDV'ye nazaran boşluk oranlarının yüksek hesaplanması vergi kayıp ve kaçak oranlarının yüksekliğinden kaynaklanmaktadır. 2008'de oranda ciddi bir artış gerçekleşmiş olup % 118.41 olarak hesaplanmıştır aynı dönemde vergi kayıp ve kaçak oranı da oldukça yüksektir. 2009'da ise % 25.1 dir. 2017'de biraz düşüş yaşanıp % 1.76 olarak hesaplanmış 2018'de ise ciddi bir artış ile % 303.58 olarak hesaplanmıştır. 2013 ve sonraki yıllarda ise küçük oranlarda gerçekleşmiş olup dalgalı bir seyir izlemiş olup % 0.17 ile 4.31 arasında hesaplanmıştır.

Tablo 48: 2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Boşluk Ölçümleri

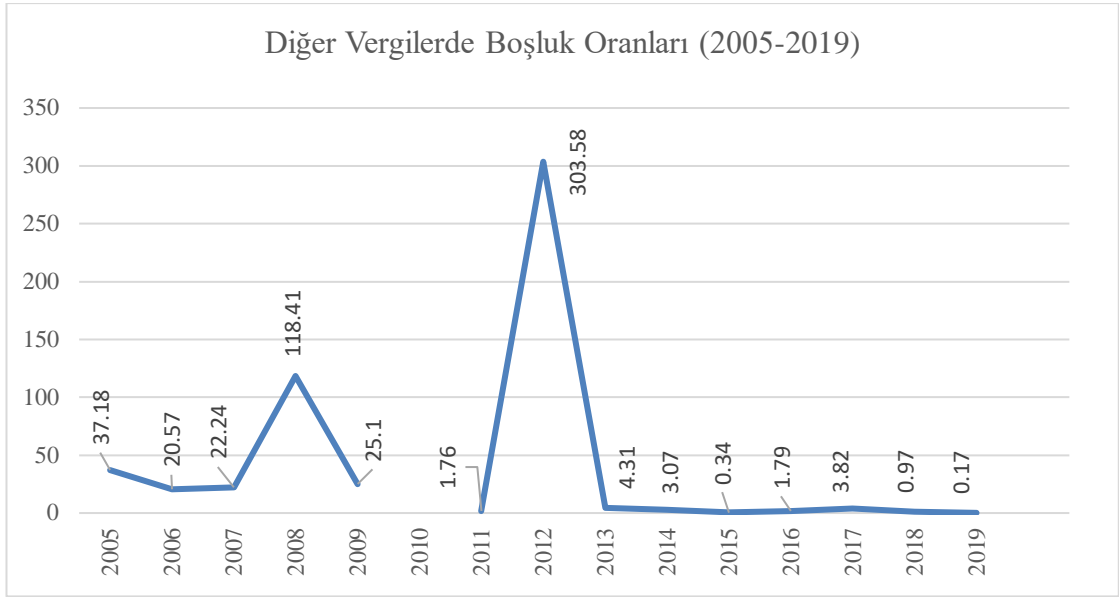
YIL	VHO	VKKO	TVO	VBO
2005	5.24 %	287.73 %	24.66 %	37.18 %
2006	4.54 %	202.56 %	22.37 %	20.57 %
2007	4.14 %	266.83 %	20.13 %	22.24 %
2008	3.97 %	1434.69 %	20.79 %	118.41 %
2009	4.59 %	328.89 %	16.65 %	25.1 %
2010	3.67 %	-	17.37 %	-
2011	3.67 %	24.87 %	19.30 %	1.76 %
2012	3.59 %	4556.2 %	18.56 %	303.58 %
2013	3.61 %	54.15 %	22.04 %	4.31 %
2014	2.55 %	61.45 %	19.62 %	3.07 %
2015	2.19 %	7.07 %	21.63 %	0.34 %
2016	2.68 %	33.75 %	19.75 %	1.79 %
2017	12.0 %	14.93 %	21.33 %	3.82 %
2018	7.79 %	9.23 %	13.52 %	0.97 %
2019	6.08 %	1.86 %	15.20 %	0.17 %

VHO: Vergi Harcama Oranı,
TVO: Toplam Vergi Oranı,

VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı,
VBO: Vergi Boşluğu Oranı

Grafik 23’de ise diğer vergilerde boşluk oranlarına yer verilmiştir.

Grafik 23: 2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Boşluk Oranları



Kaynak: VDK, GİB, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

3. TÜRKİYE’DE VERGİ BOŞLUĞUNA YOL AÇAN FAKTÖRLERİN MODELLEMESİ

Bu bölümde öncelikle vergi boşluğuna yol açan faktörlerin modellemesinde kullanılan veriler açıklanacaktır. Daha sonra yapılan model ve modelin sonuçları değerlendirilecektir.

3.1. VERGİ BOŞLUĞUNA YOL AÇAN FAKTÖRLERİN MODELLEMESİNDE KULLANILAN VERİLER

Vergi boşluğuna yol açan faktörler ve vergi boşluğu üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik kullanılan veriler aşağıdaki gibidir.

- Genel vergi boşluğu oranları
- Vergi yükü oranları
- Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla
- Kayıtdışı ekonomi oranları
- Kayıtdışı istihdam oranları
- GSYH / Kamu harcamaları oranları

Genel Vergi Boşluğu Oranı: Tezin üçüncü bölümünün birinci başlığında Türkiye’de genel vergi boşluğunun oranının yıllık hesaplaması yapılmıştır. Bu hesaplama için TÜİK tarafından yayımlanan GSYH rakamları, Schneider’in²⁷ çalışmalarında yer alan kayıtdışı ekonomi oranları ve Dünya Bankası’ndan alınan toplam vergi oranlarından²⁸ faydalanılmıştır. Hesaplama da kullanılan formül ise Rackzowski (2018)’in çalışmasından alınmıştır²⁹. Yıllık olarak bulunan genel vergi boşluğu Baxter (1998)³⁰ yöntemi ile çeyrek döneme dönüştürülmüş ve elde edilen oranlar modelde kullanılmıştır.

Vergi Yüğü Oranı: Vergi yüğü oranı hesaplamasında “Hazine ve Maliye Bakanlığı Genel Bütçe Dengesi ve Finansmanı Raporları”ndan alınan net vergi gelirleri rakamları kullanılmıştır. Çeyrek dönemlik vergi yüğü oranı, vergi gelirlerinin GSYH’ya bölünmesi yolu ile tarafimca hesaplanmıştır. Elde edilen oranlar modelde kullanılmıştır.

Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla: TÜİK ve Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sistemi’nden (EVDS), FRED’den alınan harcamalar yöntemine göre belirlenen GSYH reel rakamları kullanılmıştır.

Kayıtdışı Ekonomi Oranı: Kayıtdışı ekonomi ile ilgili kavramsal açıklamalar daha önce yapılmıştır. Schneider’in³¹ Türkiye’nin de dâhil olduğu bir çok ülkeyi kapsayan kayıtdışı ekonomi oranlarının ölçümüne yönelik çalışmalar yapmıştır. Farklı dönemlerde yapmış olduğu çalışmalardaki kayıtdışı ekonomi oranları veri olarak alınmıştır.

Kayıtdışı İstihdam Oranı: Kayıt dışı istihdam, sosyal güvenlik açısından niteliği itibariyle yasal işlerde çalışarak istihdama katılan kişilerin, çalışmalarının gün veya ücret olarak ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmemesi ya da eksik bildirilmesi durumudur. Bu tanıma göre üç tür kayıtdışı çalışma söz konusudur: Çalışanların sosyal güvenlik kurumuna hiç bildirilmemesi, çalışma gün sayılarının eksik

²⁷ Schneider, Raczkowski ve Mroz, a.g.m., ss. 34-51.; Schneider, Buehn ve Montenegro, a.g.m., ss.1-54.; Medina ve Schneider, a.g.m., ss.1-57.

²⁸ Total Tax and Contribution Rate,; <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&type=metadata&series=IC.TAX.TOTL.CP.Z.;> (09.04.2021).

²⁹ Rackzowski, 2018, a.g.m., ss.55-70.

³⁰ M. Baxter, “Interpolating Annual Data into Monthly or Quarterly Data”, *Methodological Series No. 6*, (1998), The Government Statistical Service, UK.

³¹ Schneider, Raczkowski ve Mroz, a.g.m., ss. 34-51.; Schneider, Buehn ve Montenegro, a.g.m., ss.1-54.; Medina ve Schneider, a.g.m., ss.1-57.

bildirilmesi ve sigorta primine esas kazanç tutarlarının eksik bildirilmesidir. Son yıllarda kayıtdışı istihdamın önlenmesine yönelik birçok çalışma yürütülmektedir. Bu kapsamda kayıtdışı istihdam oranları hakkında bilgi akışı sağlanmaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından aylık olarak yayımlanan “İş Gücü İstatistikleri”nde kayıtdışı istihdam oranları yer verilmektedir. Aynı Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından yıllık olarak kayıtdışı istihdam oranları yayımlanmaktadır. Modelde kullanılan kayıtdışı istihdam oranları da TÜİK ve SGK verilerinden yararlanılarak çeyrek dönemler itibariyle hesaplanmıştır.

GSYH / Kamu Harcamaları Oranı: Modelde kullanılan bir diğer veri de kamu harcamalarının GSYH içindeki oranlarıdır. Merkez Bankası EVDS sisteminden alınan çeyrek dönemlik oranlar kullanılmıştır.

3.2. EKONOMETRİK YÖNTEMLER

Çalışmada vergi boşluğuna yol açan faktörler ve vergi boşluğundaki etkilerini Lee ve Strazicich (2003) Çoklu Yapısal Kırılmalı Birim Kök Sınaması ve Johansen, Mosconi ve Nielsen Eştümleşme Yaklaşımı ile test edilmiştir. Çok değişkenli koentegrasyon testinin yapılmasında önce serilerin entegrasyon derecelerinin belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca Johansen et al. (2000) yaklaşımı zaman serilerindeki olası yapısal kırılmaları da dikkate alması nedeniyle çalışmada birim kök testi olarak, Lee ve Strazicich (2003) tarafından geliştirilen, çoklu yapısal kırılmalı birim kök test yöntemi kullanılmıştır.

3.2.1. Lee ve Strazicich Çoklu Yapısal Kırılmalı Birim Kök Sınaması

Lee ve Strazicich (2003)³², alternatif hipotezinde yönelim durağanlığı ima eden iki kırılmalı birim kök testini önermektedir. Bu test Schimidt ve Phillips (1992)³³ tarafından tavsiye edilen lagrange çarpanları (LM) birim kök testine dayanmaktadır. Lee

³² Junsoo Lee, Mark C. Strazicich, “Minimum Lagrange Multiplier Unit Root Test With Two Structural Breaks”, *Review of Economics and Statistics* 85, (2003), ss.1082–1089.

³³ Peter Schmidt, Peter Phillips, “LM Tests for a Unit Root in The Presence of Deterministic Trends”, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics* (1992), 54, ss.257–287.

ve Strazicich testi Perron (1989)'da ifade edilen Model A, B ve C'yi dikkate almaktadır ve veri üretim sürecini aşağıdaki şekilde ifade etmektedir:

$$Y_t = \delta' Z_t + \varepsilon_t, \quad \varepsilon_t = \beta \varepsilon_{t-1} + \xi_t. \quad (2.43)$$

Burada Z_t , dışsal değişkenlerin bir vektörü, ve $\xi_t \square iid N(0, \sigma^2)$. Lee ve Strazicich (2003)'te iki yapısal kırılma şu şekilde dikkate alınabilir; Model A $t \geq T_{Bj} + 1$ için $D_{jt} = 1$ değerleri sıfır ($j = 1, 2$) olmak üzere $Z_t = [1, t, D_{1t}, D_{2t}]$ ile tanımlanan düzeydeki iki kırılmaya imkân tanımaktadır. Burada T_{Bj} , kırılmanın ortaya çıktığı zaman periyodudur. Model C ise $Z_t = [1, t, D_{1t}, D_{2t}, DT_{1t}, DT_{2t}]$ ile tanımlanan düzey ve yönelimdeki iki kırılmayı içermektedir. Burada $t \geq T_{Bj} + 1$ için $DT_{jt} = t$ 'dir, diğer durumlarda ise sıfırdır ($j = 1, 2$). Dikkat edilirse veri üretme süreci kırılmaları sıfır ($\beta = 1$) ve alternatif ($\beta < 1$) önsavlarında tutarlı bir şekilde içermektedir. Örneğin A için (benzer biçimde Model C için) β 'nin değerine bağlı olarak,

$$H_0 : Y_t = \mu_0 + d_1 \beta_{1t} + d_2 \beta_{2t} + \nu_{1t} \quad (2.44)$$

$$H_1 : Y_t = \mu_1 + \gamma_t + d_1 D_{1t} + d_2 D_{2t} + \nu_{2t} \quad (2.45)$$

sıfır ve alternatif önsavları söz konusudur. Burada ν_{1t} ve ν_{2t} , durağan hata terimleridir ve $j = 1, 2$ olmak üzere $t = T_{Bj} + 1$ için $\beta_{jt} = 1$ ve diğerleri sıfırdır. Ayrıca $(d = d_1, d_2)'$. Model C için eşitlik (2.40)'a D_{jt} terimleri eşitlik (2.41)'ye DT_{jt} terimleri eklenmelidir.

İki kırılmalı LM birim kök sınama istatistiği LM ilkesine göre aşağıdaki bağdaşım ile elde edilebilir:

$$\Delta Y_t = \delta' \Delta Z_t + \phi \tilde{S}_{t-1} + u_t \quad (2.46)$$

Burada, $t = 2, \dots, T$ olmak üzere $\tilde{S}_t = Y_t - \psi_x - Z_t \tilde{S}$, \tilde{S} 'lar ΔY_t 'nin ΔZ_t üzerine bağıdaşımının katsayıları $Y_1 - Z_1 \tilde{S}$ ile elde edilen ψ_x ³⁴, Y_t ve Z_t 'deki ilk gözlemlerdir. Buna göre $\phi = 0$ şeklinde tanımlanan birim kök sınaması ve LM istatistiği,

$$\tilde{P} = T \tilde{\phi} \quad (2.47)$$

$$\tilde{\tau} = \phi = 0 \text{ sıfır önsavını sınamak için hesaplanan } t\text{-istatistiği} \quad (2.48)$$

şeklinde olacaktır. Model A ve C için kritik değerler Lee ve Strazicich (2003)'te verilmektedir.

3.2.2. Johansen, Mosconi ve Nielsen Eştümleşme Yaklaşımı

Aralarında uzun dönemli denge ilişkisi aranan serileri inceledikleri dönemlerde bir veya iki yapısal kırılma içermesi durumunda Johansen, Mosconi ve Nielsen (2000)³⁵ alternatif bir koentegrasyon testi oluşturmuştur. Bu eştümleşme yaklaşımı Johansen (1988)³⁶, Johansen ve Juselius (1990)³⁷ tarafından oluşturulan VECM tabanlı koentegrasyon analizinin alternatifidir.

³⁴ Bkz. P. Schmidt, P. Phillips, LM Tests For a Unit Root İn The presence of Deterministic Trends. Oxford Bulletin of Economics and Statistics.

³⁵ Sander Johansen, R. Mosconi, and B. Nielsen, "Cointegration Analysis İn The Presence of Structural Breaks in the Deterministic Trend", *Econometrics Journal* 3, (2000), ss.216–249.

³⁶ Sander Johansen, "Statistical Analysis of Cointegration Vectors", *Journal of Economic Dynamics and Control* 12, (1988), 231–254.

³⁷ Sander Johansen, K. Juselius, "Maximum Likelihood Estimation and Inference of Cointegration with Application to the Demand for Money", *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, vol. 52, (1990), pp. 169–210.

Y_t , birinci dereceden tümleşik, $I(1)$, p boyutlu ve r sayıda eştümleşim yöneyi içeren bir yöney olarak tanımlanırsa, Johansen ve diğerleri (2000)³⁸ tarafından önerilen model VECM biçiminde

$$\Delta Y_t = \alpha \begin{pmatrix} \beta \\ \gamma \end{pmatrix} \begin{pmatrix} Y_{t-1} \\ tE_t \end{pmatrix} + \mu E_t + \sum_{i=1}^{k-1} \Gamma_i \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=1}^k \sum_{j=2}^q \psi_{j,i} D_{j,t-i} + \sum_{m=1}^d \Phi_m W_{m,t} + \varepsilon_t \quad (3.21)$$

şeklinde ifade edilebilir. Burada $t = \dots, -1, 0, 1, \dots$ olmak üzere Δ , birinci fark işlemcisi, k , gecikme sayısı, $E_t = [E_{1t} E_{2t} \dots E_{qt}]'$, $T_{j-1} + k \leq t \leq T_j$ ($j = 1, \dots, q$) için $E_{j,t} = 1$ değerleri sıfır olarak kabul edilen q adet kukla değişken vektörüdür, Burada dikkat edilirse $E_{j,t} = 1$ etkin alt örneğinin ilk k gözlemi sıfıra eşitlenmektedir. $D_{j,t-i}$, j -nci dönemdeki i -nci gözlem için eğer $t = T_{j-1+i}$ ($j = 1, \dots, q$) ise $D_{j,t-i} = 1$ değerleri sıfır olan “etki” (impulse) kukla değişkenlerdir.

“Müdahale” (intervention) kukla değişkeni $W_{m,t}$ ($m = 1, \dots, d$) Hendry ve Mizon’un (1993)³⁹ önerisi doğrultusunda, kalıntıları normalleştirmek için modele katılmaktadır. β , (pxr) boyutlu uzun dönem denge ilişkisini gösteren eştümleşim düzeyi, α ise (pxr) boyutlu uzun dönem dengesine doğru ayarlanma hızını gösteren katsayı düzeyidir. $\gamma = [\gamma_1 \gamma_2 \dots \gamma_q]'$, qxr boyutlu uzun dönem yönelim katsayılarının düzeyidir. $i = 1, \dots, k-1$ olmak üzere Γ_i , pxp boyutlu, $j = 2, \dots, q$, $i = 1, \dots, k$ ve $m = 1, \dots, d$ olmak üzere $\mu = [\mu_1 \mu_2 \dots \mu_q]$, pxq boyutlu, $\psi_{j,i}$, $qx1$ boyutlu ve Φ_m , $qx1$ boyutlu kısa dönem parametre düzey ve yöneyleridir.

³⁸ Johansen, Mosconi ve Nielsen, ss.216-249.

³⁹ D.F. Hendry, G.E. Mizon, “Evaluating Dynamic Econometric Models by Encompassing the VAR”, In: Phillips, P.C.P. (Ed.), Models, Methods and Applications of Econometrics. Basil Blackwell, Oxford, (1993), ss.. 272–300.

Her bir alt örnek dönemi için, $\beta'Y_t + \gamma'tE_t$ düzey ve yönelim kırılması etrafında durağanlığı göstermektedir. Eşitlik (3.21), $\beta'Y_t$ eştümleşim ilişkisinin yönelim ve düzeyinin dönemden döneme farklılık gösterdiği doğrusal yönelim modeli, $H_1(r)$, olarak adlandırılır. Burada dikkat edilirse $\alpha\beta' = \Gamma \Pi_{p \times p}$ ve olmak üzere eğer $\text{rank}(\Pi, \Pi_1, \Pi_2, \dots, \Pi_q) \leq r$ ise her bir alt örnekte belirlenimsel bileşen hem durağan dışılık hem de eştümleştirici yöneyin varlığı için sınanan önsav $H_1(r)$: $\text{rank}(\Pi, \Pi_1, \Pi_2, \dots, \Pi_q) \leq r$ şeklindedir. Kanonik ilgileşim (CanCor)

$$\text{CanCor} \left. \begin{array}{l} \Delta Y_t, \left(\begin{array}{c} Y_{t-1} \\ tE_t \end{array} \right) E_t, \Delta Y_{t-1}, \Delta Y_{t-2}, \dots, \Delta Y_{t-(k-1)}, D_{j,t-i}, W_{m,t} \\ \begin{array}{l} i = 1, \dots, k \\ j = 2, \dots, q \\ m = 1, \dots, d \end{array} \end{array} \right\} (3.22)$$

kullanılarak $1 \geq \lambda_1 \geq \dots \geq \lambda_p \geq 0$ kareli örnek kanonik ilgileşim değerleri tahmin edilerek $H_1(p)$ alternatifine karşı r eştümleşim ilişkisi $H_1(r)$ önsavı için olabirlik oranı sınaması (iz sınaması),

$$LR\{H_1(r) | H_1(p)\} = -T \sum_{i=r+1}^p I_n(1 - \lambda_i)$$

olmaktadır⁴⁰.

Eştümleşim ilişkisinin sadece düzeyinin dönemden döneme farklılık gösterdiği durumda eşitlik (3.21)'de verilen model şu şekilde dönüşür:

$$\Delta Y_t = \alpha \begin{pmatrix} \beta \\ \mu \end{pmatrix} \begin{pmatrix} Y_{t-1} \\ E_t \end{pmatrix} + \sum_{i=1}^{k-1} \Gamma_i \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=1}^k \sum_{j=2}^q \psi_{j,i} D_{j,t-i} + \sum_{m=1}^d \Phi_m W_{m,t} + \varepsilon_t \quad (3.24)$$

⁴⁰ Johansen ve diğerleri, 2000.

Burada $\beta'Y_t + \mu'E_t$ düzey kırılmaları etrafında durağanlığı gösterir ve düzey her bir dönem için farklılık gösterecektir. Eşitlik (3.24) $H_c(r)$ modeli olarak adlandırılır. $1 \geq \lambda_1 \geq \dots \geq \lambda_p \geq 0$ kareli örnek kanonik ilgileşimleri

$$\text{CanCor } \Delta Y_t, \begin{pmatrix} Y_{t-1} \\ E_t \end{pmatrix} \Delta Y_{t-1}, \Delta Y_{t-2}, \dots, \Delta Y_{t-(k-1)}, D_{j,t-i}, W_{m,t} \left. \begin{array}{l} i = 1, \dots, k \\ j = 2, \dots, q \\ m = 1, \dots, d \end{array} \right\} (3.25)$$

tahmininden elde edilecektir. Bu durumda $H_c(p)$ alternatifine karşı r eşümleştirici ilişki $H_c(r)$ önsavı için olabilirlik oranı sınaması yine eşitlik (3.23)'deki gibi olacaktır. Gerek $H_1(r)$ ve gerekse $H_c(r)$ modeli için kritik değerler Johansen ve diğerlerinde (2000)'de önerildiği şekilde Gamma dağılımından türetilmektedir.

3.3. VERİ SETİ VE AMPİRİK BULGULAR

Çalışmada vergi boşluğuna yol açan faktörler ve etkileri Johansen et al. (2000) çok değişkenli yaklaşımı ile test edilmektedir. Fakat çok değişkenli koentegrasyon testinden önce serilerin entegrasyon derecelerinin belirlenmesi gereklidir. Johansen et al. (2000) yaklaşımı zaman serilerindeki olası yapısal kırılmaları da dikkate aldığı için çalışmada birim kök testi olarak, Lee ve Strazicich (2003) tarafından geliştirilen, çoklu yapısal kırılmalı birim kök test yöntemi kullanılmıştır.

Çalışmada kullanılan veriler üç aylıktır ve 2006:1, 2019:4 dönemini kapsamaktadır. Çalışmada kullanılan veriler, kayıtdışı ekonomi oranı, vergi boşluğu oranı, kamu harcamalarının GSYH içindeki payı, vergi yükü, kişi başı reel GSYH değeri, kayıtdışı istihdam oranıdır. Söz konusu değişkenlerden vergi boşluğu oranı ve kayıtdışı ekonomi oranı Baxter (1998)⁴¹ yöntemi kullanılarak 2006:1, 2019:4'e kadar üç aylık seriler elde etmek için enterpole edilmiştir. Veriler Türkiye Cumhuriyet Merkez

⁴¹ M. Baxter, a.g.m.

Bankası (TCMB), Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), Dünya Bankası veri tabanı, Federal Reserve Economic Data (FRED)⁴² dan elde edilmiştir.

Değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkileri incelemeye başlamadan önce, çalışmada durağan olmayan özellikler test edilmiştir. Lee ve Strazicich (2003, 2004) kullanılarak yapısal kırılmaların mevcudiyetinde serinin bir ve iki kırılmalı minimum LM birim kök testi kullanılarak yapısal kırılmaların varlığında serilerin durağanlık özellikleri test edilmiştir. Birim kök testi sonuçları Tablo 49'dedir.

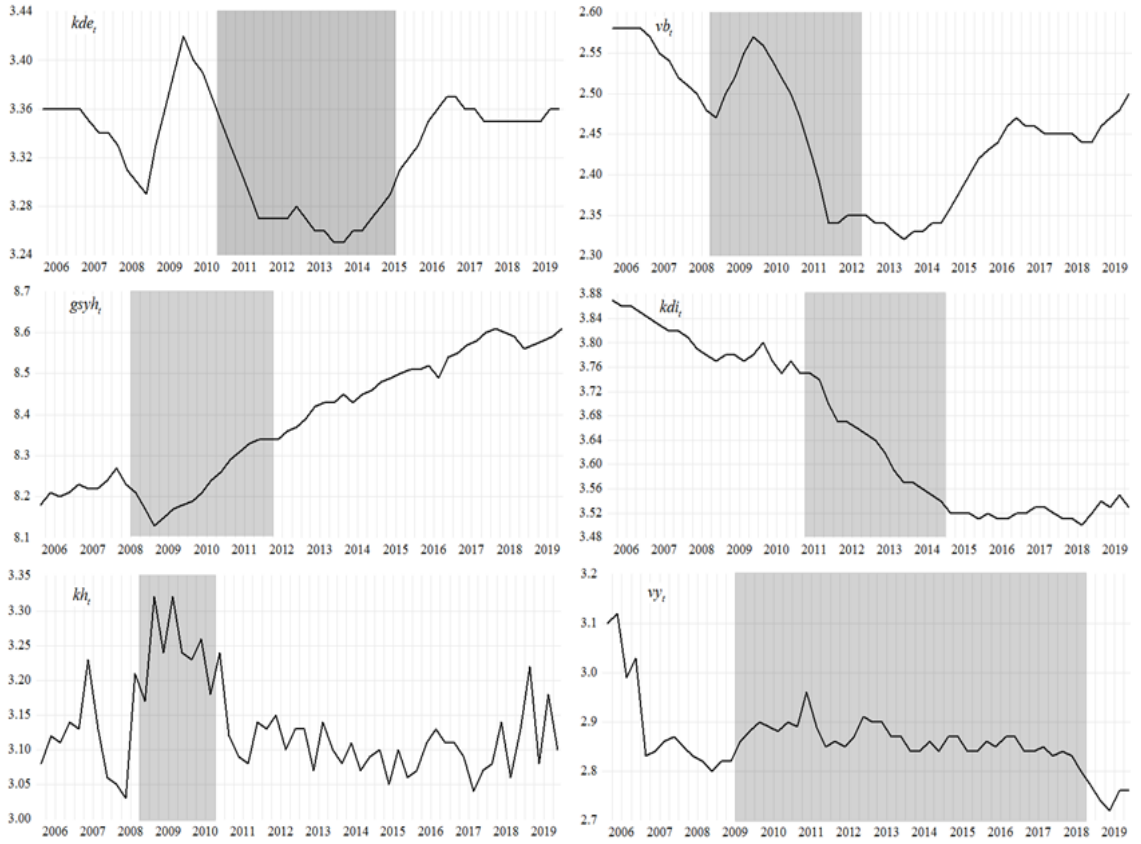
Tablo 49: Lee ve Strazicich (2003, 2004) Birim Kök Testi

<i>Seri</i>	<i>Model</i>	<i>Gecikme</i>	<i>Kırılma Tarihi</i>	λ	<i>T-İstatistiği</i>	<i>Kritik Değer</i>
kde_t	C	2	2010:3 2015:2	0.4 0.6	- 5.21	- 5.67
vb_t	C	3	2008:3 2012:1	0.2 0.4	- 5.62	- 5.59
$gsyh_t$	C	3	2008:2 2012:1	0.2 0.4	- 4.50	- 5.59
kdi_t	C	3	2011:1 2014:4	0.4 0.6	- 5.12	- 5.67
kh_t	A	0	2008:4 2010:4	0.2 0.4	- 5.15	- 5.59
vy_t	C	0	2009:2 2018:3	0.2 0.8	- 4.02	- 5.71

Not: % 5 anlamlılık düzeyindeki kritik değerler Lee ve Strazicich'den (2003, 2004) alınmıştır.

⁴² <https://fred.stlouisfed.org/>

Grafik 24: Yapısal Kırılmaların Vergi Boşluğuna Etkisi (2006-2019)



Tablo 49’de tüm değişkenlerin düzeylerin durağan olmadığını, anlamlı yapısal kırılmada durağan dışılık olduğu görülmektedir.

Kayıtdışı ekonomide 2010:3 dönemi ve 2015:2 döneminde yapısal kırılma olduğu görülmektedir. 2010:3 dönemi yapısal kırılmanın Eylül 2008’de ABD’de hissedilir hale gelmeye başlayan, ABD’deki taşınmaz mal piyasasının birden değer kaybetmesi ve kişisel iflasların artması ile sonuçlanan ve kısa sürede tüm dünyayı etkisi altına alan 2008 küresel krizinin Türkiye’deki etkileri olarak düşünülebilir. Nitekim kriz dönemlerinin etkisi geçmiş ve gelecek birkaç yılı içine almaktadır.

Kayıtdışı ekonomideki bir diğer yapısal kırılma 2015:2 dönemine denk gelmektedir. Bu durum da 2016 yılında Türkiye’de belirgin olarak hissedilmeye başlayan döviz ve borç krizinin başlangıç etkisi olarak düşünülebilir. Döviz fiyatlarındaki dalgalanmalar ile başlamıştır. TL’nin dalgalanmalar halinde büyük değer kaybı ile görülmeye başlanmış olup sonraki dönemlerde de ödenemeyen borçların artması ve

ekonomik daralma ile etkisini göstermiştir. Enflasyon çift haneli rakamlarda seyretmiş ve stagflasyona yol açmıştır. Gelir adaletsizlikleri ve cari açık artmıştır. 2016 yılı itibariyle daha belirgin hale gelmeye başlayan döviz ve borç krizi sosyal ve ekonomik olarak en çok döviz kurları ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) döviz rezervleri üzerinde hissedilmiştir. Ocak 2016'da 2.95 TL olan dolar kuru Ocak 2018'de 3.76 TL, Ocak 2019'da 5.21 TL, Ocak 2020'de 5.97 TL, Ocak 2021'de ise 7.36 TL olmuştur. Dolayısıyla ekonomide yaşanan bu gelişmeler kayıt dışı ekonomi üzerinde de belirgin etki göstermektedir.

Tablo 49'da görüldüğü üzere vergi boşluğunda da 2008:3 ve 2012:1 dönemlerinde yapısal kırılma görülmektedir. 2008 yılı yapısal kırılmada '2008 Küresel Ekonomik Krizi'nin yansımaları olarak düşünülebilir. Kamu harcamalarındaki yapısal kırılma ise 2008:4, 2010:4 dönemlerindedir. 2008 krizinin hissedilmeye başlanıldığı dönemlerden biri olan 2008:4 döneminde vergi gelirlerinde ve GSYH' da azalma yaşanmıştır. Devletin gelir kaynaklarından en büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin azalması, GSYH'nın azalması ile kamu harcamalarında azalma yaşanması olağan bir durumdur.

Vergi yükündeki yapısal kırılmalar ise 2009:2 ve 2018:3 dönemlerindedir. Türk Vergi Sistemi'nde vergi tahakkuk-tahsil dönemleri vergi yükündeki dalgalanmaların nedeni olarak düşünülebilir. Çünkü vergi gelirleri içerisinde önemli paya sahip olan Kurumlar Vergisi'nin ödeme süresi 30 Nisan'dır. Birinci ve ikinci çeyreği kapsadığı düşünüldüğünde bu dönemlerde vergi gelirleri ve vergi yükü oranlarının daha yüksek çıkması olağan bir durumdur. 2009:2'daki yapısal kırılmayı bu durum ile ilişkilendirebiliriz.

GSYH' daki yapısal kırılmalar 2008:2 ve 2012:1 dönemlerindedir. GSYH'deki kırılmalarında 2008 krizi dönemi ve etkili olduğu sonraki yıllara rastlaması küresel kriz ile bağdaştırılabilir.

Son olarak kayıtdışı istihdamda görülen yapısal kırılmalar ise 2011:1 ve 2014:4 dönemlerindedir. İşverenler, işçiler veya kendi hesabına çalışanlar vergi, sigorta primi gibi mali yükümlülüklerden kaçınmak, bürokratik işlemlerden kurtulmak için kayıtdışı ekonomik faaliyette bulunarak elde ettikleri geliri gizlemeye çalışmaktadır. Enflasyon, gelir dağılımındaki eşitsizlikler, işsizlik, rekabet etmek için maliyetleri azaltmak,

yasaların basit ve açık olmaması, cezaların caydırıcı olmaması, işgücünün eğitim düzeyinin düşüklüğü gibi birçok neden kayıtdışı istihdam üzerinde etkili olmaktadır. Son yıllarda kayıtdışı istihdamın azaltılmasına yönelik büyük çalışmaları yürütülmekte olup başarı elde edilmiştir. 2006 yılında % 46.97 olan kayıtdışı istihdam oranı, 2012’de %39.02, 2016’da %33.49, 2018’de % 33.42, 2020’de ise % 30.59 a düşmüştür.

Serinin durağanlık durumu araştırıldıktan sonra kırılmalar ve değişkenler arasındaki eştümleşim test Johansen vd. (2000)⁴³ kullanılarak analizi yapılmıştır. Optimum gecikme uzunluğunu seçmek için Akaike Bilgi Kriterinin (AIC) minimum değeri benimsenmiş ve gecikme uzunluğu $k = 3$ olarak tahmin edilmiştir. Tablo 50, $H_1(r)$ modeli için iki eştümleşme vektörünü ($R=2$) gösterir, bu da uzun vadede seviyedeki değişiklikleri gösterir. VECM kısıtlama testlerinin LR istatistikleri Tablo 51'dedir.

Tablo 50: 2008:3-2012:1 Kırılma Çifti İçin Johansen vd. (2000) İz İstatistikleri

$H_0(H_1)$	Model $H_1(r)$
$r = 0(r \geq 1)$	265.31 (173.08)
$r = 1(r \geq 2)$	163.24 (135.23)
$r = 2(r \geq 3)$	91.34 (101.44)
$r = 3(r \geq 4)$	53.45 (71.77)
$r = 4(r \geq 5)$	29.10 (46.02)
$r = 5(r \geq 6)$	13.19 (23.85)

⁴³ S. Johansen, R. Mosconi, B. Nielsen, “Cointegration Analysis in The Presence of Structural Breaks in the Deterministic Trend”, *Econometrics Journal* 3, (2000), ss. 216–249.

Tablo 51: VECM Bireysel Dışlanma Testi

Boş Hipotez	H_0	LR İstatistiği
<i>BİREYSEL DIŞLAMA</i>		
kde_t	$\beta_{kde} = 0$	15.408 (0.000)
vb_t	$\beta_{vb} = 0$	8.736 (0.012)
$gsyh_t$	$\beta_{kh} = 0$	24.998 (0.000)
kdi_t	$\beta_{kdi} = 0$	28.297 (0.000)
kh_t	$\beta_{kh} = 0$	40.212 (0.000)
vy_t	$\beta_{vy} = 0$	24.703 (0.000)
<i>ZAYIF DIŞSALLIK</i>		
kde_t	$\alpha_{kde} = 0$	43.131 (0.000)
vb_t	$\alpha_{vb} = 0$	48.631 (0.000)
$gsyh_t$	$\alpha_{gsyh} = 0$	2.085 (0.35)
kdi_t	$\alpha_{kdi} = 0$	5.808 (0.05)
kh_t	$\alpha_{kh} = 0$	3.273 (0.19)
vy_t	$\alpha_{vy} = 0$	0.091 (0.95)

Tablo 51 kırılma testi için her bir değişkenin koentegrasyon uzayında kaldığını göstermektedir. Bu durağanlıkların, kırılmış seviyeli değişkenlerin doğrusal kombinasyonlarından geldiği anlamına gelmektedir. Ek olarak tablo 51'nin alt paneli kayıtdışı ekonomi ve vergi boşluğunun içsel (endojen), GSYH, kamu harcamaları, kayıtdışı istihdam ve vergi yükünün dışsal (eksojen) olduğunu göstermektedir. İki eştümleşme vektörü oluşturulduğundan, uzun dönemli ilişkilerin tam olarak tanımlanması için eştümleşme vektörleri başına en az iki kısıtlama gereklidir⁴⁴. Uzun dönemli ilişkileri belirlemek için ekonomik beklentiler açısından aşağıdaki kısıtlamaları kullanıyoruz. Bu nedenle, $r=2$, $q=3$ ve $H_1(r)$ modeli için uzun dönemli elastikiyetler,:

$$\begin{bmatrix} \beta \\ \gamma \end{bmatrix}' = \begin{bmatrix} -1 & 0 & \beta_{gsyh} & \beta_{kdi} & \beta_{kh} & 0 & \gamma_{11} & \gamma_{12} & \gamma_{13} \\ \beta_{kde} & -1 & 0 & 0 & 0 & \beta_{vy} & \gamma_{21} & \gamma_{22} & \gamma_{23} \end{bmatrix}$$

⁴⁴ M. H. Pesaran, Y. Shin, "Long-Run Structural Modeling", *Econometric Reviews* 21, (2000), ss.49–87.

kısıtlama matrisinin test edilerek kayıt dışı ekonomi ve vergi boşluğu denklemlerinin tanımlanması ile elde edilebilir.

Öncelikle model vergi boşluğuna neden olan faktörlerin vergi boşluğu üzerindeki etkisi hakkında sonuçlar vermektedir. Model tek sistem içinde iki denklem üzerine kurulmuştur. Sistemin birinci denkleminde kayıtdışı ekonomi ve bileşenleri olarak GSYH, kayıtdışı istihdam oranları ve kamu harcamalarının GSYH içindeki oranı yer almaktadır. İkinci denkleminde ise vergi boşluğu ve bileşenleri olarak kayıtdışı istihdam oranları ve vergi yükü oranları bulunmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi oranı ve vergi boşluğu oranı arasında pozitif yönlü bir etki bulunmaktadır. Yani kayıtdışı ekonomi oranındaki artış vergi boşluğunda da artışa neden olmaktadır. Tablo 52’de, tanımlanan uzun dönemli denklemleri ve tanımlama testi sonuçlarını vermektedir. Bu sonuç parametrelerin uzun dönem esnekliği olarak yorumlanmaktadır⁴⁵. Kayıtdışı ekonominin GSYH’ya göre elastikiyeti -1’dir. Buna göre GSYH’deki her % 1’lik artış Kayıtdışı ekonomideki % 0.015 azaltır. Kayıtdışı istihdamdaki her % 1’lik artış kayıtdışı ekonomiyi % 0587 arttırır. Kamu harcamalarındaki her % 1’lik artış kayıtdışı ekonomiyi % 0.055 azaltır. Kayıtdışı ekonomideki her % 1’lik artış vergi boşluğunu % 0726 arttırır. Vergi yükündeki her % 1’lik artış ise vergi boşluğunu % 0.085 arttırır.

Tablo 52: Tanımlanmış Uzun Dönemli Katsayı Matrisi ve Tanımlama Testi Sonucu

Tanımlı Denklem	β_{kde}	β_{vb}	β_{gsyh}	β_{kdi}	β_{kh}	β_{vy}	γ_1	γ_2	γ_3	α_{kde}	α_{vb}	$\chi^2_{(2)}$
KDE	1	0	-0.015	0.587	-0.055	0	-0.019	-0.032	-0.002	-0.19	0	6.008
VB	0.726	1	0	0	0	0.085	-0.0104	-0.0194	0.0031	0	-0.48	(0.111)

Bunun dışında yapısal kırılmaların model üzerindeki uzun dönemli etkileri için test sonuçları aşağıdaki gibidir.

⁴⁵ Sander Johansen, “The Interpretation of Cointegrating Coefficients in the Cointegrated Vector Autoregressive Model”, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics* 67, (2005), ss.93–104.

Tablo 53: Yapısal Kırılmalarının Model Üzerindeki Etkileri

Birinci Kırılma İçin	
$H_0 : \gamma_1 = \gamma_2$	LR=26.604 (0.000)
$H_1 : \gamma_1 \neq \gamma_2$	
İkinci Kırılma İçin	
$H_0 : \gamma_1 = \gamma_3$	LR: 36.023 (0.000)
$H_1 : \gamma_2 \neq \gamma_3$	

Birinci ve ikinci kırılma alt dönemler anlamlı bir şekilde birbirinden farklıdır.

Tablo 54’de ise asimetri, baskınlık, asimetri ve baskınlık test sonuçlarını göstermektedir. Buna göre model normal dağılıma sahiptir.

Tablo 54: Normallik Testi

Asimetri için	1.119 (0.358)
Baskınlık için	0.144 (0.704)
Asimetri ve Baskınlık için	4.619 (0.464)
Model normal dağılmaktadır.	

4. TÜRKİYE’DE VERGİ BOŞLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dünya’da vergi boşluğunun ölçümü son yıllarda önem arz etmeye başlamış olup Türkiye’de vergi boşluğunun ölçümüne yönelik yayımlanmış bir çalışma bulunmamaktadır. Literatürdeki bu boşluğun tamamlanması amaçlanmış olup vergi boşluğu, genel vergi boşluğu ve vergi türleri bazında vergi boşluğunun ölçümü yapılmıştır. 2005-2019 yıllarını kapsayan genel vergi boşluğunun ölçümünde GSYH değeri, kayıtdışı ekonominin GSYH içindeki oranı ve Dünya Bankası’ndan alınan toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Genel vergi boşluğu oranı en düşük % 10.17 ile 2013 yılında, en yüksek % 13.27 ile 2005 yılında hesaplanmıştır. Kayıtdışı

ekonominin vergi boşluğu oranı üzerindeki etkisi belirgin şekilde görülmekte olup kayıtdışı ekonominin arttığı yıllarda vergi boşluğu oranı da artış göstermiştir. Vergi türleri bazında vergi boşluğu ölçülmesinde ise tarafımca hesaplanmış olan vergi harcama oranı, vergi kayıp ve kaçak oranı ve vergilere göre toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Vergiler ise, GV, KV, KDV, ÖTV ve diğer vergiler olarak ayrılmıştır.

GV boşluğu oranlarının belirlenmesinde vergi kayıp ve kaçak oranlarının etkisinin hâkim olduğu görülmektedir. Özellikle vergi kayıp ve kaçak oranlarının yüksek olduğu 2008, 2009, 2013 yıllarında vergi boşluğu da yüksek ölçülmüştür. 2008 yılında ABD’de ortaya çıkıp kısa sürede tüm dünyayı etkisi altına küresel ekonomik krizin yansımalarının 2008 ve 2009 vergi kayıp ve kaçak oranlarında etkili olduğu düşünülebilir. Ekonomik durumu bozulan mükelleflerin vergi kaçırma/kaçınma, kayıtdışılık eğilimlerinin, de artış gösterdiği vergi boşluğu oranındaki artıştan da anlaşılabilir. 2013 yılında yaşanan artışta ise VDK’nın yeni yapılanmasının etkisi olduğu düşünülebilir. Ayrıca 2010 ve 2011 yıllarında vergi denetimleri hakkında yeterli veri bulunmaması bunun 2013 yılına dâhil edildiğini de düşündürebilir. GV’nin beyana tabi bir vergi türü olduğu düşünüldüğünde vergi kayıp ve kaçaklar dolayısıyla vergi boşluk oranının yüksek çıkması muhtemel bir durumdur.

KV’deki boşluk GV’ne nazaran daha istikrarlı gerçekleşmiştir. KV boşluğunda da vergi kayıp ve kaçak oranları belirleyici olmuştur. Nitekim 2005-2009 yıllarında vergi boşluğu oranı sonraki yıllara göre daha yüksek ölçülmüştür. KV boşluk oranı 2005 yılında % 42.03, 2006’da % 33.6, 2007’de 19.28, 2008’de 52.29, 2009’da %35.38 olarak hesaplanmıştır. 2012 ve sonrasında ise vergi harcama oranlarındaki artışa rağmen vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki azalış sayesinde düşüş hissedilmeye başlamıştır. En düşük oran ise % 1.73 ile 2016 yılında gerçekleşmiştir.

KDV boşluk oranları ise 2005-2017 yıllarında % 0-1 civarında iken 2018 yılında büyük bir artış (% 333.54) yaşanmıştır. Bu artışın sebebi vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki artıştan kaynaklanmaktadır. 2018 yılında KDV’ye yönelik ciddi denetimler gerçekleştirilmiş olup önemli kayıp ve kaçaklar tespit edilmiştir. Aynı zamanda iki yılda bir çıkarılan af yasağı ve yapılandırma kanunları ile vergi kaçırıcılara yönelik uygulanan matrah artırımlarının da bu yükselişte etkili olduğu düşünülebilir.

ÖTV ile ilgili 2005-2011 yıllarına ait vergi kayıp ve kaçak oranı bulunmadığı için hesaplamalar 2012 ve sonrasında yapılabilmektedir. ÖTV’de vergi boşluğu oranları ise diğer vergilere nazaran daha istikrarlı ve düşük oranlardadır (% 0.21- % 2.79 arasında). ÖTV’nin af/yapılandırma kanunlarına dâhil edilmemesi ve oranlarının daha gerçekçi tespit edilmesinin etkisi olduğu düşünülebilir.

Diğer vergilerde ise vergi boşluğunda belirgin artış 2008 ve 2012 yıllarında görülmüştür. Bu dönemde aynı zamanda vergi kayıp ve kaçak oranları da oldukça yüksektir. Söz konusu yıllarda damga vergisinde önemli incelemeler yapılmış olup vergi boşluğu oranının yüksekliğinin sebebi olarak düşünülebilir.

Tezin üçüncü bölümünde vergi boşluğuna yol açan faktörlere yönelik ekonometrik analiz gerçekleştirilmiştir. Analizde kullanılan veriler üç aylıktır ve 2006:1, 2019:4 dönemini kapsamaktadır. Çalışmada kullanılan veriler, kayıtdışı ekonomi oranı, vergi boşluğu oranı, kamu harcamalarının GSYH içindeki payı, vergi yükü, kişi başı reel GSYH değeri, kayıtdışı istihdam oranıdır. Söz konusu değişkenlerden vergi boşluğu oranı ve kayıtdışı ekonomi oranı Baxter (1998) yöntemi kullanılarak 2006:1, 2019:4’e kadar üç aylık seriler elde etmek için enterpole edilmiştir. Çalışmada vergi boşluğuna yol açan faktörler ve vergi boşluğundaki etkilerini “Lee ve Strazicich (2003) Çoklu Yapısal Kırılmalı Birim Kök Sınaması” ve “Johansen, Mosconi ve Nielsen Eştümleme Yaklaşımı” ile test edilmiştir. Model tek sistem içinde iki denklem üzerine kurulmuştur. Birinci denklemde kayıtdışı ekonomi ve bileşenleri olarak GSYH, kayıtdışı istihdam oranları ve kamu harcamalarının GSYH içindeki oranı yer almaktadır. İkinci denklemde ise vergi boşluğu ve bileşenleri olarak kayıtdışı istihdam oranları ve vergi yükü oranları bulunmaktadır.

Analizden elde edilen bulgular şöyledir:

Kayıtdışı ekonomide 2010:3 ve 2015:2 dönemlerinde yapısal kırılma yaşandığı görülmüştür. 2010:3 dönemi yapısal kırılma ABD’deki taşınmaz mal piyasasının birden değer kaybetmesi ve kişisel iflasların artması ile sonuçlanan ve kısa sürede tüm dünyayı etkisi altına alan 2008 küresel krizinin Türkiye’deki yansıması olarak düşünülebilir. 2015:2 dönemi yapısal kırılma ise 2016 yılında Türkiye ekonomisinde belirgin olarak hissedilmeye başlayan döviz ve borç krizinin başlangıç etkisi olarak düşünülebilir. Döviz fiyatlarındaki dalgalanmalar ile başlayıp, TL’nin değer kaybetmesi ve borç

yükünün artması ve ekonomik daralma olarak etkisini hissettirmiştir. Enflasyon çift haneli rakamlarda seyretmiş ve stagflasyona yol açmış olup cari açık ve gelir dağılımındaki adaletsizlikleri artmıştır. Vergi boşluğunda da 2008:3 ve 2012:1 dönemlerinde yapısal kırılmaların yaşandığı görülmektedir. Bu kırılmalar da 2008 küresel krizin etkisi olarak düşünülebilir. Yine diğer değişkenlerden olan kamu harcamaları, vergi yükü, GSYH'de de yakın dönemlerde değişimlerin yaşandığı gözlenmiştir.

Kayıtdışı ekonomi oranı ve vergi boşluğu oranı arasında pozitif yönlü bir etki bulunmuştur. Yani kayıtdışı ekonomi oranındaki artış vergi boşluğunda da artışa neden olmaktadır. Bu sonuç parametrelerin uzun dönem esnekliği olarak yorumlanmıştır. GSYH'deki her % 1'lik artış Kayıtdışı ekonomideki % 0.015 azaltır. Kayıtdışı istihdamdaki her % 1'lik artış kayıtdışı ekonomiyi % 0.587 arttırır. Kamu harcamalarındaki her % 1'lik artış kayıtdışı ekonomiyi % 0.055 azaltır. Kayıtdışı ekonomideki her % 1'lik artış vergi boşluğunu % 0.726 arttırır. Vergi yükündeki her % 1'lik artış ise vergi boşluğunu % 0.085 arttırır.

SONUÇ

Vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılayıp zorunlu bir durum olarak kabul ederek gönüllü uyum sağlayanlarla birlikte karşı çıkan, ödemekten kaçan/kaçıman mükelleflerde bulunmaktadır. Vergi kaçırma ve kaçınma faaliyetleri literatürde karşımıza vergi kaçırma, vergiden kaçınma, kayıtdışı ekonominin varlığı olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu faaliyetler ile mükellefler gelirlerini arttırmayı amaçlamakta olup kamu geliri açısından ise kayıp meydana getirmekte, ekonomik büyüme ve gelişmeyi engelleyen bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bu durum ekonomideki vergilendirilebilir maksimum kaynak olarak ifade edilen vergi kapasitesinin verimli ve etkin olarak kullanılmasını engellemekte, vergi gayretinin düşük olmasına neden olmaktadır. Tüm bunlar vergi boşluğunu ortaya çıkaran etkenlerdir. Vergi boşluğu en genel tanımla vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasında farktır.

Devletler vergi boşluğunun seviyesini kabul edilebilir sınırdaki kaldığı sürece vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmeyi gerekli görmemektedir. Bu durum “*vergi boşluğunun kabul edilebilir seviyesi nedir?*” sorusunu düşündürmektedir. Literatürde genel kabul görmüş bir vergi boşluğu oranı olmamakla birlikte bazı yazarlar tarafından bu oran % 5 olarak ifade edilmiştir. % 5 sınırını aşan vergi boşluğu kısa süreli ve kısmen ekonomik büyümeye katkıda bulursa bile sürdürülebilir kalkınmanın gereklilikleri ile uyumlu olmayan üretim faktörlerinin uygulanması açısından olumsuz etkisinin olacağı ifade edilmiştir.

Son yıllarda vergi boşluğunun ölçümüne yönelik çalışmalar önem kazanmaya başlamıştır. Ancak vergi boşluğu küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası bir sorun haline gelmeye başlamış olmasına rağmen şimdiye kadar hiçbir gelir idaresi diğer ülkelerde de uygulanabilecek evrensel bir hesaplama yöntemi geliştirememiştir.

Vergi boşluğunun büyüklüğünün bilinmesi önem arz etmektedir. Çünkü vergi boşluğunun büyük olması sosyo-ekonomik politikaların hatalı olduğunu, ticari faaliyetin ekonomik ve yasal durumlarının tekrar kazanabilmesi için düzeltilmesi gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. Vergi boşluğundaki artış kayıtdışı ekonomide de artış olduğunu göstermekte bu durum kamu gelirlerinin olması gerektiği kadar toplanmasını engellemekte ve adil gelir dağılımını bozucu etki yaratmaktadır. Bu

sebeple vergi boşluğunun boyutunu bilmek kamu yönetimi sürecinde, devlet hazinesinin mali çıkarlarını korumak için gerekli önlemleri alabilecek ve analiz yapabilecek bir sistem olarak hizmet etmektedir. Ayrıca vergi boşluğunun büyüklüğü ülkelerin kamu politikaları üzerinde de çok boyutlu etkilere sahip olup kamu politikalarının etkinliği açısından oldukça önemlidir. Çünkü vergi boşluğunun boyutunun bilinmesi vergi uyumunun ve vergi politikası üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılması için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Vergi idaresinin vergi gelirlerini tahsilinde etkinliğini ve vergi boşluğu oluşumunu ele almak için gerekli kaynak tahsisi hakkında bilgi vermektedir.

Vergi boşluğunun artan önemine rağmen Türkiye’de halihazırda vergi boşluğunun ölçümüne yönelik bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmayla literatürdeki boşluğu gidermek amaçlanmıştır. “*Türkiye’de vergi düzeyi nedir?*”, “*vergi boşluğunun nedenleri nelerdir?*” sorularına cevap aranmıştır. Bu kapsamda öncelikle vergi boşluğunun ölçümüne yönelik çalışmalar yapan Birleşik Krallık, ABD, Avustralya, Kanada IMF, CASE, Fiscalis, OECD, gibi ülke ve kurumlar incelenmiştir.

RA-GAP yöntemi de vergi boşluğunu ölçmek amacıyla IMF tarafından oluşturulan yöntemlerden birisidir. KDV boşluklarını ölçen ülke sayısı, özellikle Avrupa ve Latin Amerika ülkelerinde artmaktadır ve IMF'nin RA-GAP projeleri üye ülkelerin KDV boşluklarını ölçebilmek için kapasitesi geliştirmelerini desteklemektedir. IMF'nin KDV boşluğu ölçümünde kullandığı RA-GAP yöntemi, istatistiki makroekonomik verilerin kapsamı ile KDV'nin gerçek vergi matrahı arasındaki teorik farklılıkları dikkatle alarak mevcut makroekonomik verilerden potansiyel vergi matrahını ve vergi gelirlerini tespit etmeyi, tespit edilen sonuçları gerçek beyanlarla ve gelirlerle karşılaştırmayı amaçlamaktadır.

CASE, 2013 yılından itibaren her yıl Avrupa Birliği üye devletlerinde KDV boşluğu ölçümlerini içeren çalışmalar yapmakta ve çalışma raporlarını yayımlamaya devam etmektedir. Son rapor ise 10 Eylül 2020 tarihinde yayımlanmıştır. Bu Rapor, TAXUD / 2019 / AO-14, "AB-28 Üye Devletlerinde KDV Açığı Çalışması ve Raporları" projesi için Avrupa Komisyonu (The European Commission Directorate-General For Taxation And Customs Union), DG TAXUD için hazırlanmıştır ve yayımlanan yedi raporun devamı niteliğindedir. Bu çalışma, 2018 yılı için KDV boşluğu ölçümlerini, 2019 için basitleştirilmiş bir metodoloji kullanan hızlı KDV

boşluğu ölçümünü ve 2014-2017 yıllarının revize edilmiş ölçümlerini içermektedir. Rapora göre, 2018'de, çoğu Avrupa Birliği üye ülkelerinde GSYH büyüme hızında hafif bir düşüş görülmüş, ancak vergi uyumunu artırmada için ekonomik koşulların olumlu kaldığı ifade edilmiştir. 2018 yılında KDV toplam vergi yükümlülüğünün (VTTL) % 3,6 arttığını, KDV gelirinin ise % 4,2 artarak KDV boşluğunda hem nispi hem de nominal olarak düşüşe yol açtığı tahmin edilmiştir. AB'deki uçurum % 11'e, rakamsal olarak 140 milyar Euro'ya düşmüştür. Hızlı ölçümlerde, KDV boşluğunun 2019'da muhtemelen düşmeye devam edeceği düşünülmektedir. AB-28 arasında en küçük boşluklar İsveç'te (% 0,7), Hırvatistan'da (% 3,5) ve Finlandiya'da (% 3,6), en büyüğü ise Romanya'da (% 33,8), Yunanistan'da (% 30,1) ve Litvanya'dadır (% 25,9). Genel olarak, AB-28 üye devletlerinin yarısında % 9,2'nin üzerinde bir boşluk belirlenmiştir. Parasal olarak, en büyük boşluklar İtalya (35,4 milyar EUR), Birleşik Krallık (23,5 milyar EUR) ve Almanya'dadır (22 milyar EUR).

Fiscalis 2020 bir AB işbirliği programıdır. Ulusal vergi idarelerinin bilgi ve uzmanlık yaratmalarını ve değiştirmelerini sağlamaktadır. Avrupa çapında gelir idaresi yetkililerini bir araya getirerek etkileşimin kurulmasını sağlamakta, büyük Avrupa vergi sistemlerinin birlikte geliştirilmesine ve işletilmesine imkân tanımaktadır. Mevcut program 2014-2020 dönemini kapsamaktadır. AB vergi politikası, vergi kaçakçılığına karşı mücadeleye önemli ölçüde katkıda bulunmakta ve AB ve üye ülkelerinin bütçeleri için gelir tahsilini desteklemektedir. Ulusal vergi sistemlerinin birlikte bulunması çifte vergilendirme ve rekabetin bozulması konularını gündeme getirmektedir. Fiscalis 2020 programı, katılımcı ülkelerdeki vergi idarelerinin bu zorluklara çözüm bulmasına yardımcı olmaktadır. Mevcut vergi boşluğu ölçümlerinde birikimi paylaşmak ve deneyimleri paylaşmak için Fiscalis 2020 Programı kapsamında The Tax Gap Project Group (TGPG) kurulmuştur. TGPG, 16 üye devletin ulusal uzmanlarından oluşmakta ve çalışmaları Avrupa Komisyonu tarafından koordine edilmektedir. Toplanan bilgileri daha geniş bir kamuoyu ile paylaşmak için TGPG raporlar hazırlayıp sunmaktadır. Raporların amacı, vergi boşluğu ölçümlerinde yol gösterici olmasıdır.

Vergi boşluğu konusunda çalışma yapan diğer kurum ise OECD'dir. 2019 yılında yayımladığı "Tax Administration 2019" isimli raporunda 2016-2017 yıllarını kapsayan vergi boşluğu çalışmaları yapan/yapmayan ülkelerin yer aldığı bir tablo hazırlamıştır. 58 ülkeyi kapsayan araştırmada vergiler, GV, KV, KDV ve diğer vergiler

olarak sınıflandırılmıştır. Raporda araştırma yapan/yapmayan ülkeler belirtilmekle birlikte ülkelerin yaptığı çalışmaları yayımlayıp yayımlamadığı da belirtilmiştir.

Vergi boşluğunun ölçümüne yönelik en kapsamlı çalışma yapan ülke Birleşik Krallık'daki HMRC'dir. HMRC bünyesinde hazırlanan vergi boşluğu ölçümleri 2005-2006 yıllarını kapsayacak şekilde yapılmaya başlanmış olup 2009 yılından itibaren her yıl düzenli olarak yayımlamaktadır. Ayrıca ek dokümanlar ile vergi boşluğu ölçümlerini oluşturmak için kullanılan veri ve yöntemleri hakkında daha ayrıntılı bilgi vermektedir. HMRC, vergi boşluğunu diğer ülkelerden farklı olarak genel bir oran şeklinde ölçmekte ve bunu müşteri grubu, vergi türü ve davranış biçimine göre sınıflandırmaktadır. Ayrıca daha ayrıntılı vergi boşluğu ölçümleri yapmak için vergi türlerine göre de ayrı bir hesaplama yapmaktadır. HMRC vergi boşluğunu 2005-06'da 32 milyar £ ve % 7.5, 2008-09'da 32 milyar £ ve %6.7, 2011-12'de 31 milyar £ ve %6.2, 2014-15'de 38 milyar £ ve % 6.8, 2017-18'de 31 milyar £ ve % 5.0 ve 2018-19'da ise 31 milyar £ ve % 4.7 olarak açıklanmıştır.

ABD Gelir İdaresi IRS ise belirli aralıklarda vergi boşluğu miktarlarını yayımlamaktadır. Son rapor 2019 yılına ait olup 2011-2013 yıllarını kapsamaktadır. IRS vergi boşluğunu brüt vergi boşluğu, net vergi boşluğu, beyan edilmeyen vergi boşluğu, eksik beyan vergi boşluğu ve eksik ödeme vergi boşluğu olarak sınıflandırmıştır. Bu sınıflandırma kapsamında vergi türlerine yer vermiştir. 2011-2013 yıllarına ait vergi boşluğu miktarları şöyledir: Brüt vergi boşluğu 441 milyar \$, net vergi boşluğu 381 milyar \$, beyan edilmeyen vergi boşluğu 39 milyar \$, eksik beyan vergi boşluğu 352 milyar \$, eksik ödeme vergi boşluğu 50 milyar \$'dır.

Avustralya Gelir İdaresi ATO, vergi boşluğunu alkol, tütün, petrol, büyük işletme, küçük işletme vs. sınıflandırmalar yaparak sektör ve işletme bazında ölçmektedir. ATO, vergi boşluğu ölçümlerinde kullanmak üzere "Tax Gap Research Program" geliştirmiştir. 2017-18 yakıt tüketim vergisi net boşluk 239 milyon \$ ve % 1.3, 2017-18 dönemi tütün vergisi boşluğu 647 milyon \$ ve % 5, 2016-17 yüksek servet GV 772 milyon \$ ve % 7.7, 2015-16 küçük işletme GV 11.087 milyon \$ ve % 12.5 olarak açıklanmıştır.

Kanada Gelir İdaresi (CRA) vergi boşluğunun farklı bileşenlerini analiz eden bir dizi raporu incelemek ve yayımlamak için özel bir birim kurmuştur. CRA, çalışmalar

sonucunda şimdiye kadar beş rapor yayımlamıştır. Ayrıca CRA, vergi boşluğu verilerini denetimden önce ve denetimden sonra vergi boşluğu olarak sınıflandırmıştır. 2014 yılı KV denetimden önceki vergi boşluğu 9.4 – 11.4 milyar \$, denetimden sonrası vergi boşluğu 3.3 – 5.3 milyar \$ arasındadır.

Raczkoeski ve Mroz⁴⁶ 28 AB üyesi ülke ve Avustralya, Kanada, Japonya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İsviçre de dâhil olmak üzere toplam 35 ülkeyi kapsayan vergi boşluğunun ölçümüne yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. 2015 yılını veri alan çalışmanın sonucunda GSYH yüksek olan ülkelerde, GSYH yüzdesi olarak vergi boşluğunun ülkelerin çoğunda daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Araştırmanın temel bulgusu, vergi boşluğunun seviyesinin ülkeler için ayrı ayrı belirlendiği ve GSYH ile güçlü bir korelasyona sahip olmasıdır, yani GSYH yüksekse, GSYH yüzdesi olarak vergi boşluğu ülkelerin çoğunda daha düşüktür. Özellikle bu durum ABD, Birleşik Krallık, Japonya gibi ülkelerde kolaylıkla fark edilmektedir. Çalışmaya göre 28 AB üyesi ülkenin vergi boşluğu seviyesinin GSYH' ye oranı % 7.7 ve vergi boşluğu nominal değeri 50.7 milyar \$ olarak tespit edilmiştir. 35 ülke arasında en yüksek vergi boşluğuna sahip olan ilk beş ülke % 13.5 İtalya, % 12.9 Estonya, % 12.1 Romanya, % 11.2 Yunanistan ve % 11.1 Türkiye'dir. En düşük vergi boşluğu oranları ise %1.7 ile Lüksemburg, % 2 ile Yeni Zelanda, % 2.2 ile Kanada, % 2.3 ile İsviçre ve % 3.1 ile Danimarka'dadır.

GV boşluğu oranlarında vergi kayıp ve kaçak oranlarının etkisinin hâkim olduğu görülmüştür. Özellikle vergi kayıp ve kaçak oranlarının yüksek olduğu 2008 (% 100.71), 2009 (% 148.74), 2013 (% 127.95) yıllarında vergi boşluğu da yüksek ölçülmüştür. 2008 yılında ABD'de ortaya çıkıp kısa sürede tüm dünyayı etkisi altına küresel ekonomik krizin yansımaları 2008 ve 2009 yıllarında etkisini hissettirdiği düşünülmektedir. 2013 yılında yaşanan artışta ise Vergi Denetim Kurulu'nun yeni yapılanma çalışmaları nedeniyle 2010 ve 2011 yıllarında vergi denetimlerine ağırlık verilememiş olması ya da verilerin sonraki yıllara yansıtılmış olmasının etkisi olabilir. Ayrıca GV'nin beyana tabi bir vergi türü olduğu düşünüldüğünde vergi kayıp ve kaçak dolayısıyla da vergi boşluk oranının yüksek çıkması muhtemel bir durumdur. KV'deki boşluk GV'ne nazaran daha istikrarlı gerçekleşmiştir. KV boşluğunda da vergi kayıp ve kaçak oranları belirleyici olmuştur. Nitekim 2005 - 2009 yıllarında vergi boşluğu oranı

⁴⁶ Bogdan ve Mroz, a.g.m., s.568.

sonraki yıllara göre daha yüksek ölçülmüştür. KV boşluk oranı 2005 yılında % 42.03, 2006'da % 33.6, 2007'de 19.28, 2008'de 52.29, 2009'da %35.38 olarak hesaplanmıştır. 2012 ve sonrasında ise vergi harcama oranlarındaki artışa rağmen vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki azalış sayesinde düşüş hissedilmeye başlamıştır. Bu durum vergi denetimlerinde etkinliğin ve cezalar ile caydırıcılığın sağlanmış olmasının sonucu olarak görülebilir. En düşük oran ise % 1.73 ile 2016 yılında gerçekleşmiştir. KDV boşluk oranları ise 2005-2017 yıllarında % 0-1 civarında iken 2018 yılında büyük bir artış (% 333.54) yaşanmıştır. 2018 yılında KDV'ye yönelik ciddi denetimler gerçekleştirilmiş olup önemli kayıp ve kaçaklar tespit edilmiştir. Aynı zamanda iki yılda bir çıkarılan af yasağı ve yapılandırma kanunları ile vergi kaçırıcılara yönelik uygulanan matrah artırımlarının da bu yükselişte etkili olduğu düşünülmektedir. ÖTV ile ilgili 2005-2011 yıllarında ait vergi kayıp ve kaçak oranı bulunmadığı için hesaplamalar 2012 ve sonrasında yapılabilmektedir. ÖTV'de vergi boşluğu oranları ise diğer vergilere nazaran daha istikrarlı ve düşük oranlardadır (% 0.21- % 2.79 arasında). ÖTV'nin af/yapılandırma kanunlarına dâhil edilmemesi ve oranlarının daha gerçekçi tespit edilmesinin etkisi olduğu düşünülmektedir. Diğer vergilerde ise vergi boşluğunda belirgin artış 2008 (% 118.41) ve 2012 (% 303.58) yıllarında görülmüştür. Bu dönemde aynı zamanda vergi kayıp ve kaçak oranları da oldukça yüksektir.

Tezde ayrıca vergi boşluğuna yol açan faktörlere yönelik ekonometrik analiz gerçekleştirilmiştir. Analizde kullanılan veriler üç aylıktır ve 2006:1, 2019:4 dönemini kapsamaktadır. Çalışmada kullanılan veriler, kayıtdışı ekonomi oranı, vergi boşluğu oranı, kamu harcamalarının GSYH içindeki payı, vergi yükü, kişi başı reel GSYH değeri, kayıtdışı istihdam oranıdır. Çalışmada vergi boşluğuna yol açan faktörler ve vergi boşluğundaki etkileri “Lee ve Strazicich (2003) Çoklu Yapısal Kırılmalı Birim Kök Sınaması” ve “Johansen, Mosconi ve Nielsen Eştleme Yaklaşımı” ile test edilmiştir. Model tek bileşenli iki denklem üzerine kurulmuştur. Birinci denklemde kayıtdışı ekonomi ve bileşenleri olarak GSYH, kayıtdışı istihdam oranları ve kamu harcamalarının GSYH içindeki oranı yer almaktadır. İkinci denklemde ise vergi boşluğu ve bileşenleri olarak kayıtdışı istihdam oranları ve vergi yükü oranları bulunmaktadır.

Analiz sonucunda elde edilen bulgular şöyledir:

GSYH artarsa kayıtdışı ekonomide azalır. Kayıtdışı istihdam artarsa kayıtdışı ekonomide artar. Kamu harcamaları artarsa kayıtdışı ekonomi azalır. Kayıtdışı ekonomi artarsa vergi boşluğu artar. Vergi yükü artarsa vergi boşluğu da artar. Dolayısıyla kayıtdışı ekonomi ile vergi boşluğu arasında pozitif yönlü bir etki bulunmuştur. Yani kayıtdışı ekonomideki artış vergi boşluğunda da artışa neden olmaktadır. GSYH'deki her % 1'lik artış Kayıtdışı ekonomideki % 0.015 azaltır. Kayıtdışı istihdamdaki her % 1'lik artış kayıtdışı ekonomiyi % 0587 arttırır. Kamu harcamalarındaki her % 1'lik artış kayıtdışı ekonomiyi % 0.055 azaltır. Kayıtdışı ekonomideki her % 1'lik artış vergi boşluğunu % 0726 arttırır. Vergi yükündeki her % 1'lik artış ise vergi boşluğunu % 0.085 arttırır.

Vergi boşluğu makul kabul edilebilir oranının % 5 olduğunu daha öncede belirtmiştik. Nitekim bu konuda her yıl düzenli çalışma yapan Birleşik Krallık' da vergi boşluğu oranı % 4-6 arasında gerçekleşmektedir. Türkiye'deki vergi boşluğu oranları ise % 10-13 civarı hesaplanmıştır. Dolayısıyla makul sınırın üstündedir ve azaltılmasında fayda görülmektedir. Vergi boşluğunun hesaplanmasında vergi harcama oranı, vergi kayıp ve kaçak oranı ve toplam vergi oranı kullanıldığından vergi boşluğunun oranının azaltabilmek için öncelikle söz konusu oranları azaltmak gerekmektedir.

Devlet vergi harcamaları yoluyla aslında gelir dağılımında adaleti sağlamayı hedeflemektedir. Gelir dağılımında adaleti sağlayabilmek için ekonomik açıdan yetersiz olan mükellef, mükellef grubu ya da vergi konusunu kısmen ya da tamamen, geçici süreli ya da sürekli olarak vergi dışı bırakabilmektedir. Ancak bunu yaparken ölçülü davranması gerekmektedir. Bir yandan artan kamu harcamalarının finansmanı kamu geliri ihtiyacı ortaya çıkarmakla birlikte diğer yandan devlet olmanın gereği olarak uygulanan vergi harcamaları gelir kaybına neden olmaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirlerinde yarattığı kayıp, bütçe dengesi, kaynak tahsisinde etkinlik ve verimlilik nedeniyle vergi yönetimini ve mali disiplini olumsuz etkilemekte ve vergi boşluğunu arttırıcı rol oynamaktadır. Vergi harcama oranları özellikle 2017 ve sonrasında ciddi oranda artış göstermiş olup vergi türlerine göre vergi boşluğu oranları üzerindeki yükseltici etkisi kaçınılmazdır (2016'da % 4.6, 2017'de % 13.48, 2018'de %14.62, 2019'da % 17.7). Vergi harcama oranlarındaki artış tüm vergi türlerinde yaşanmıştır. GV'de 01.01.2016 itibariyle uygulanmaya başlanan basit usul indirimi, 2017 vergi

harcama raporlarında ilk defa yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi, hizmet erbabına asgari geçim indirimi desteği ve AGİ desteği, ilave istihdam teşviki, 2017 yılı itibariyle KV' de uygulanmaya başlanan taşınmaz satış kazancı istisnası, imalat sanayinde yapılan yatırımlara KV desteği, indirimli KV uygulamaları, KDV'de bazı sektörlerde uygulanan indirimler gibi vergi harcama uygulamaları vergi harcama oranlarında artışa yol açmıştır. Ancak vergi harcamalarındaki özellikle 2017 yılı ve sonrasında ciddi oranda artış göstermesi vergi harcamalarının ciddi boyutları ulaştığı, kısa vadede vergi tabanının daraltarak toplam vergi matrahında azalma yarattığı, vergi erozyonuna neden olduğu söylenebilir. Ayrıca vergi harcamalarının cazip hale gelmesi vergi mükelleflerini vergiden kaçınma eğilimlerine yöneltmektedir. Kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan vergi gelirlerinin azalması özellikle gelişmekte olan ülkelerde bütçe açıklarının büyümesine ve borçlanma, özelleştirme, enflasyon gibi ekonomik sorunlara neden olmaktadır. Vergi harcama oranlarının da özellikle 2017 ve sonrasında ciddi artış göstermiş olması vergi harcamaları ile gelir kaybı arasında etkin bir şekilde fayda-maliyet analizi yapılmasını ve gerçekleştirilen harcamalarla hedeflerin uyum düzeyinin izlenmesini gerektirir. Özellikle muafiyet, istisna ve indirimlerden etkisiz ve verimsiz olanlar belirlenerek sayılarının azaltılması ve/veya kapsamının daraltılması gerekli hale gelmiştir. Nitekim vergi harcamalarından beklenen sosyal faydanın sağlanamaması durumu gelir dağılımını olumsuz etkilemekte ve kamu gelirlerinin belirli kişilere aktarılmasına neden olmaktadır. Vergi harcama oranının vergi boşluğu oranının belirlenmesinde belirleyici olduğu düşünüldüğünde vergi harcama oranının azaltmak makul vergi boşluğu oranının yakalanması açısından faydalıdır.

Vergi boşluğunun belirlenmesinde etkili olan bir diğer faktörde vergi kayıp ve kaçak oranlarıdır. Vergi kayıp ve kaçak oranının yüksekliği vergi boşluğunu da yükseltmektedir. Bu nedenle vergi boşluğunu azaltmanın bir yolu da vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaktır. Son yıllarda bu konuda çalışmaların artması ile özellikle 2013 ve sonrasında vergi kayıp ve kaçak oranlarında azalma yaşandığı görülmüştür. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulması ile vergi denetimlerinde etkinlik, verimlilik sağlanmış olup cezaların caydırıcı etkisi görülmüştür. Ancak bu hala yeterli düzeyde değildir ve denetimlerin daha çok yaygınlaştırılıp cezaların ağırlaştırılması gerekmektedir.

Vergide kayıp ve kaçak oranlarını azaltabilmek için öncelikle nedenlerinin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Örneğin vergi yükünün yüksekliği vergi mükelleflerinin vergi kaçırma/vergiden kaçınma eğilimlerini arttırmaktadır. İstisna ve muafiyet uygulamalarının yaygınlığı hem sistemi basit olmaktan uzaklaştırıp daha karmaşık hale getirmekte hem de mükelleflerin ve vergi idaresinin vergisel işlemlerde karşılaştıkları yükü arttırmaktadır. Vergi sisteminin mükellefler tarafından adaletsiz olarak algılanması da vergi kayıp ve kaçak nedenlerindedir. Vergi ahlakı ve vergi bilincinin yeterince oluşmamış olması da bir sebeptir. Sık sık uygulanan vergi afları da vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler açısından negatif bir düşünce yaratmaktadır. Dolayısıyla vergi boşluğunu azaltmanın yolu vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak ile mümkündür. Bu sebeple öncelikle vergi kayıp ve kaçak oranları azaltılmalıdır. Vergi yükünde optimum seviye sağlanmalı, istisna ve muafiyetler azaltılmalı/kaldırılmalı, vergi sisteminin basit ve kolay anlaşılır olması sağlanmalı, vergilemede adalet oluşturulmalıdır. Sık uygulamaya konulan vergi afları ile vergisel yükümlülüklerini zamanında ve tam yerine getirmeyen mükellefler desteklenmemeli aksine dürüst mükelleflere yönelik teşvik edici politikalar uygulanmalıdır. Toplumda verginin bir vatandaşlık görevi olarak kabul edilmesine yönelik bilgilendirmeler yapılmalıdır. Ayrıca kayıtdışı ekonominin azaltılmasına yönelik çalışmaların kapsamı genişletilmeli ve yaygınlaştırılmalıdır. Son yıllarda vergi idarelerinde e-beyanname, e-vergi levhası, e-fatura gibi elektronik uygulamalara geçilmesi ile vergi kayıp ve kaçak oranlarının azaltıldığı ve denetimin kolaylaşmış olduğu görülmüş olup elektronik uygulamalarının yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi vergi boşluğunun azaltılmasında faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- AHMED Robina Ather, Mark RİDER, “Using Microdata to Estimate Pakistan’s Tax Gap By Type Of Tax”, *Public Finance Review* 41(3), 2013, <https://doi.org/10.1177/1091142113475697>.(12.02.2020).
- AKTAN Coşkun Can, “Ağır Vergi Yüğü ve Yer Altı Ekonomisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.125, (Şubat 1999).
- AKTAN Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Ankara: Seçkin Yayımcılık, 2006.
- AKTAN Çoşkun Can, Mali Ayrımcılık, 1.b., Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.
- ALLİNGHAM Michael G., Agnar SANDMO, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, *Journal of Public Economics*, 1, 1972.
- ALM James, Jay A. SOLED, “W(h)ither The Tax Gap?”, *SSRN Electronic Journal*, Ocak 2017, doi:10.2139/ssrn.2978215.
- ALM James, William BECK, “Tax Amnesties And Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis”, *National Tax Journal*, Vol. 46, No.1, 1993.
- ALM James, Benno TORGLER, “Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe”, *Journal of Economic Psychology*, 27, 2006.
- ALM James, Calvin BLACKWELL, Michael MCKEE, “Audit Selection And Firm Compliance With A Broad-Based Sales Tax”, *National Tax Journal*, C. 57, S.2, 2004.
- ALSTADSAETER Annette, Niels JOHANNESSEN, Gabriel ZUCMAN, “Who Owns The Wealth İn Tax Havens? Macro Evidence And Impications for Global Inequality”, *NBER Working Paper*, 23805, 2017.
- ALTUĞ Osman, *Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- AMOH John Kwaku, “An Estimation of the Taxable Capacity, Tax Effort and Tax Burden of an Emerging Economy: Evidence from Ghana”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(3), 2019.
- ANDREONİ James, Brian ERARD, Jonathan FEİNSTEİN, “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature*, 36(2), 1998.

- ARSLAN Mehmet Oğuz, “Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk”, *Vergi Raporu*, S.142, 2011.
- AYAS Işıl, Naci Tolga SARUÇ, “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.XVII, S.2, Aralık 2015.
- AYDIN, S., “Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:178, 2003.
- BAĞIRZADE Elşen, “Kayıtdışı Ekonomi Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu: Makro İktisat Kapsamlı Kavramsal Analiz”, T.C. Hacettepe Üniversitesi PEGEM, *Sosyoekonomi Dergisi*, T.8, S.18, Temmuz-Aralık 2012.
- BAHL Roy W., “A Regression Approach To Tax Effort And Tax Ratio Analysis”, *IMF Staff Papers*, 1971.
- BAKKAL Ufuk, *Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul: Derin Yayınları, 2007.
- BAJAGA C., Friedrich SCHNEIDER, “The Size and Development of The Shadow Economy in the Asia-Pacific”, Department of Economics, Johannes Kepler University Linz, *Austria in Economics Working Papers*, Economics WP, 2003-1.
- BARTLET, Bruce, “The End Of Tax Expenditures as We Know Them?”, No.84, Institute for Research on the Economics of Taxation, July 2001, www.iret.org.(27.12.2020).
- BAXTER, M. “Interpolating Annual Data into Monthly or Quarterly Data”, Methodological Series No. 6, (1998), The Government Statistical Service, UK.
- CARTER, M.”Issues in the Hidden Economy”, *Economic Record*, Vol.60, (1984), ss.209-211.; akt. Bağırzade, a.g.m.
- BENNEDSEN Morten, Stefan ZEUME, “Corporate Tax Havens and Transparency”, *Ross School of Business Paper No. 1272*, 2015.; <https://ssrn.com/abstract=2586318>, (20.10.2019).
- BEŞEL Furkan, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, S.107, Ekim-Aralık 2017.
- BİCKLEY James M., “Tax Gap, Tax Compliance, And Proposed Legislation in The 112th Congress”, *Congressional Research Service*, www.crs.gov. (29.09.2019).

- BİLGİN Handan Kaynar, “Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.20, S.2, 2011.
- BİLİCİ Nureddin, “Vergi Cennetleri İle Mücadele”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, Mayıs 2004.
- BİLİCİ Nureddin, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları”, *19.Maliye Sempozyumu*, Antalya, 2004.
- BİLİCİ Nureddin, Âdem BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, 2.b, Ankara: Seçkin Kitapevi, Şubat 2013.
- BİRİNCİ Nagihan, “Vergi Cennetlerinin Global Düzeyde Neden Olduğu Vergi Kayıp ve Kaçağının Boyutu”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, C.9, S.24, 2018.
- BULUT Serdar, “Vergiden Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:326, Kasım 2015.
- BUEHN A. ve F. SCHNEİDER, “Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What Do We (not) Know?”, *Journal of Economics and Political Economy*, Volume 3, Issue 1, Mart 2016.
- BORKOWSKİ Susan, “The Transfer Pricing Concerns of And Developing Countries”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, No 3, 1997.
- BOZKURT Cuma, “Kayıtdışı Ekonominin Bir Değerlendirilmesi ve Türkiye”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.13(1), 2014.
- BROWN Robert E., Mark J. MAZUR, “IRS’s Comprehensive Approach To Compliance Measurement.” *National Tax Journal*, S.56 (3), 2003.
- CARTER Michael, “Issues in the Hidden Economy-A Survey”, *Economic Record*, Vol. 60, No. 170, 1984.
- CHELLIAH Raja J., “Trends In Taxation In Developing Countries”, *IMF Staff Papers*, 1971, 18.
- CHEN Shuping, Xia CHEN, Qiang CHENG, Terry SHEVLİN, “Are Family Firms More Tax Aggressive Than Non-Family Firms?,” *Journal of Financial Economics*, 95, 2010.
- COBHAM Alex, Petr JANSKY, Markus MEİNZER, “The Financial Secrecy İndex: Shedding New Light On The Geography Of Secrecy”, *Economic Geography*, S.91 No. 3, 2015.

- COBHAM Alex, “Tax Avoidance and Evasion - The Scale of The Problem”, The Tax Justice Network, Kasım 2017,; <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/Tax-dodging-the-scale-of-the-problem-TJN-Briefing.pdf>. (26.05.2020).
- COMANDARU Ana-Maria, Sorina-Geanina STANESCU, Adriana PADURARU, “The Phenomenon Of Tax Evasion And The Need To Combat Tax Evasion”, *The Journal Contemporary Economy*, S.3, C.3 2018.
- ÇAKAR Elif Pürsünlerli, Fatih SARAÇOĞLU, “Vergi Yurttaşlığı: Kavram, Unsurları ve Geliştirme Yöntemleri”, Ocak 2015, C.5, S.1, 2015,; <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/181107>. (08.12.2019).
- ÇELİKAY Duygu Şengül, “Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), Temmuz 2019.
- ÇELİKKAYA Ali, Hüseyin GÜRBÜZ “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat İşletme Finans İnceleme-Araştırma Dergisi*, S.21(247), 2006.
- ÇELİK Orhan, “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Nisan 2000.
- DARE Chengetai, Shoppia Du PLESSİS, All JANSEN, “Tax Revenue Mobilisation: Estimates of South Africa’s Personal Income Tax Gap”, *South African Journal of Economic and Management Sciences(SAJEMS)*, Temmuz 2019, DOI:10.4102/sajems.v22i1.2817.
- DENTZER See Susan, Rich THOMAS, Gloria BORGER, “The Tax Maze: Time To Start Over?,” *Newsweek*, (16.04.1984).
- DEMİR İhsan Cemil, “Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, S.157, Temmuz-Aralık 2009.
- DEMİR İhsan Cemil, Mustafa KÜÇÜKİLHAN, “Vergi Mükelleflerini Kayıtdışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.9, Y.9, S.1-9, Bahar 2013.
- DEMİR İhsan Cemil, *Türkiye’de Vergi Yükü (Objektif ve Sübjektif Yönleriyle)*, 1.b, Afyonkarahisar: Dora Basım, 2013.
- DEMİR İhsan Cemil, “Katlanılabilir Vergi Yükü ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. XVIII S.2 Yıl: Aralık 2016.

- DEMİR İhsan Cemil, *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği*, (Basılmamış Doktora Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- DÍAZ-BERRÍO José Luis Escario, “The Eradication Of Tax Havens And Cooperation Between Tax Administrations” *The Fight Against Tax Havens And Tax Evasion: Progress Since The London G20 Summit and The Challenges Ahead*, 2011.; https://www.fundacionalternativas.org/public/storage/opex_documentos_archivos/e6bf4cecc9006abb8c528869ce93e9e2.pdf. (12.04.2020).
- DİNLER, Zeynel. *İktisada Giriş*, 26.b, Bursa: Ekin Basım, 2020.
- DUBİN Jeffery A., “The Causes and Consequences of Income Tax Noncompliance”, Springer, Berlin-Heidelberg, 2012.; <https://www.springer.com/gp/book/9781441909060>. (06.04.2020).
- DYRENG Scott D., Michelle HANLON, Edward L. MAYDEW, “Long-Run Corporate Tax Avoidance”, *The Accounting Review*, Vol. 83 No. 1, 2008.; https://www.researchgate.net/publication/228302496_Long-Run_Corporate_Tax_Avoidance. (09.03.2020).
- DOVER Robert, Benjamin FERRETT, Daniel GRAVİNO, Erik JONES, Silvia MERLER, “Bringing Transparency, Coordination and Convergence to Corporate Tax Policies In The European Union, I-Assessment of The Magnitude of Aggressive Corporate Tax Planning”, *Research Paper Prepared For The European Parliament Research Service*, 2015, https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU%282015%29558773_EN.pdf., (01.03.2020).
- DÖNMEZ Recai, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557, İİBF Yayınları No:92, Eskişehir 1992.
- EDİZDOĞAN Nihat, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, 9.b, Bursa: Ekin Basım, 2018.
- EDWARDS Chris, Veronique de RUGB, “International Tax Competition: 21st-Century Restraints on Government”, *Policy Analysis*, No:431, April 12, 2002.
- EĞİLMEZ Mahfi, www.mahfiegilmez.com/2012/12/vergi-yuku-bir-ulkede-vergi-yuku-hesabi.html. (01.12.2019).
- EĞİLMEZ, Mahfi. *Makro Ekonomi*, 12.b, İstanbul: Remzi Kitapevi, 2018.
- EGGER Peter, Wolfgang Eggert, Hannes Winner, “Saving Taxes Through Foreign Plant Ownership”, *Journal of International Economics*, S.81, 2010, https://econpapers.repec.org/article/eeeinecon/v_3a81_3ay_3a2010_3ai_3a1_3ap_3a99-108.htm., (01.02.2020).

- ELLIOTT Jamie, Clive EMMANUEL, “International Transfer Pricing: Searching for Patterns” *European Management Journal*, Vol.18, No 2, 2000.;
<https://ideas.repec.org/a/eee/eurman/v18y2000i2p216-222.html>. (05.03.2020).
- ELSAYYAD May, Kai A. KONRAD, “Fighting Multiple Tax Havens”, *Journal of International Economics*, *Cesifo Working Paper No. 3195*, Category 1:Public Finance, September, 2010.;
<https://www.cesifo.org/en/publikationen/2010/working-paper/fighting-multiple-tax-havens>. (12.02.2020).
- EMİL Ferhat M., H. Hakan YILMAZ, Caroline Van RIJCKEGHEM, *Kamu Borcu Nasıl Oluşturdu, Bu Noktaya Nasıl Gelindi? (Turkish Debt 1990-2002: How Did We Get Here?)* 1.b., İstanbul: TESEV Yayınları, 2005.
- ERARD Brian, Chih-Chin HO, “Developing An Econometric Model For Measuring Tax Noncompliance Using Operational Audit Data”, *Internal Revenue Service*, Presented At The 2002 American Statistical Association.;
<https://www.oecd.org/sdd/36236849.pdf>. (02.03.2020).
- ERARD Brian, “Compliance Measurement and Workload Selection With Operational Audit Data, *IRS Research Conference Report*, 2002.;
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/compmewo.pdf>., (01.01.2020).
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 13.b, Bursa: Ekin Basım, 2016.
- EROĞLU Aldulkadir, “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, , 3(5), 2018.
- EROĞLU Onur, *Vergi Planlaması*, 1.b., Bursa: Ekin Kitapevi, 2014.
- FEİGE Edgar L., “How Big Is the Irregular Economy?”, *Challenge*, No. 22, November - December 1979.; <https://www.jstor.org/stable/40719809>. (10.02.2020).
- FEİNSTEİN Jonathan S., “Approaches for Estimating Noncompliance: Examples From Federal Taxation in the United States”, *The Economic Journal*, S.109, 1999.;
<https://academic.oup.com/ej/article-abstract/109/456/360/5128713?redirectedFrom=fulltext>. (12.01.2020).
- FELD Lars P., Bruno S. FREY, “Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated”, *Economics of Government* (3), (2002).;
<https://www.zora.uzh.ch/id/eprint/51998/1/iewwp098.pdf>. (12.01.2020).

- FİNKE K., “Tax Avoidance of German Multinationals and Implications for Tax Revenue Evidence from a Propensity Score Matching Approach,” 2013.
- FREEDMAN Judith, “Defining Taxpayer Responsibility: In Support Of A General Anti Avoidance Principle. British”, *Tax Review*, 4, 2004.
- FRANZONİ Luigi. A, “Tax Evasion and |Tax Compliance”, *Encyclopedia of Law and Economics*, 1998, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430. (10.09.2019).
- GASPAR Vitor, Laura JARAMİLLO, Philippe WİNGENDER, “Political Institutions, State Building And Tax Capacity: Crossing the Tipping Point”, *IMF Working Paper*, 2006, WP/16/233., <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2016/wp16233.pdf>. (10.11.2019).
- GERÇEK Adnan ve Esra UYGUN, “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Gelir Kaybı Açısından Değerlendirilmesi (2006-2020 Yılları)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 2021.
- GEMMEL Norman, John HASSELDİNE, “The Tax Gap - A Methodological Review”, *Working Paper 09/2012 in Public Finance, Victoria Business School, University of Wellington*, 2012.; <https://ideas.repec.org/p/vuw/vuwcpf/2435.html>. (01.09.2019).
- GHERSİ Enrique, “The Informal Economy in Latin America”, *Cato Journal: An Interdisciplinary Journal of Public Policy Analysis* 17, No.1, 1997.
- GEORGE J. Russell, “Testimony Of The Honorable J. Russell George Treasury Inspector General For Tax Administration: Closing The Tax Gap And Preventing Identity Theft”, *US House of Representatives*, Washington, DC, 2012.
- GİLES David E.A., “Modelling The Hidden Economy And The Tax-Gap in New Zealand”, *Empirical Economics*, No.1, 24(4), 1999.; https://www.researchgate.net/publication/24054811_Modelling_the_Hidden_Economy_in_the_Tax-Gap_in_New_Zealand#fullTextFileContent. (16.09.2019).
- GİLES David E.A., “The Hidden Economy And The Tax Gap in New Zealand: A Latent Variable Analysis”, *New Zealand, Working Paper 97-08. Department of Economics, University of Victoria*, 1997.; <https://ideas.repec.org/p/vic/vicewp/9807.html>. (15.09.2019).
- GİLES David E. A., “Causality Between The Measured And Underground Economies In New Zealand”, *New Zealand, Applied Economics Letters* 4, 1997.; DOI:10.1080/758521835. (10.09.2019).

- GİLES David E.A. (c), "Modelling The Hidden Economy And The Tax-Gap in New Zealand", *Empirical Economics*, (1999), Nov. 1; 24(4):621, s.40, https://www.researchgate.net/publication/24054811_Modelling_the_Hidden_Economy_in_the_Tax-Gap_in_New_Zealand#fullTextFileContent., (16.092019).
- GİRAY Filiz, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamalar*, 3.b, Bursa: Ekin Basım, 2016.
- GÖKBEL Doğan, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, 1.b, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- GRAVELLE Jane G., "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", CRS Report for Congress, *Congressional Research Service*, www.crs.gov, (Ocak 2019).
- GUTMANN Peter M., "The Subterranean Economy", *Financial Analysts Journal*, 33(6). <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.2469/faj.v33.n6.26>. (17.10.2019).
- GÜNEY Selami, Ramazan BOZKURT, "Türkiye’de Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2011.
- HANLON Michelle, Shane HEİTZMAN, "A Review Of Tax Research" *Journal of Accounting And Economics*, 50 (2-3), 2010.
- HELLER Jack, Kenneth M. KAUFMAN, "Framing, Gender And Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, 24, 2003.
- HEREKMAN Aykut, *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı, Cilt II)*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989.
- HENDRY, D.F., G.E. MİZON, "Evaluating Dynamic Econometric Models by Encompassing the VAR", In: Phillips, P.C.P. (Ed.), *Models, Methods and Applications of Econometrics*. Basil Blackwell, Oxford, (1993).
- HİNES James R., Eric M. RİCE, "Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business", *The Quarterly Journal of Economics*, Vol.109, No.1, 1994,; <https://www.jstor.org/stable/2118431>.(12.03.2020).
- HOLGMEN R. David, "The Internal Revenue Services Needs To Improve The Comprehensiveness, Accuracy, Reliability, and Timeliness of The Tax Estimate," *Department of The Treasury*, Washington. <https://www.treasury.gov/tigta/iereports/2013reports/2013IER008fr.pdf>. (24.10.2019).

- HOWELL H. Zee, Janet G. STOTSKY, Eduardo LEY, “Tax Incentives For Business Investment: A Primer For Policy Makers In Developing Countries”, *World Development*, 30(9), 2002.
- HOWARD Michael, “Public Sector Economics For Developing Countries”, *Barbados: University Press of the West Indies, Questia*, 2011.
- ION Dragos Gabriel, “Tax Evasion vs. Tax Avoidance,” Dimitrie Cantemir Christian University, Knowledge Horizons-Economics, S.11, No.2, 2019.
- IŞIK Abdulkadir ve Hayriye IŞIK, “Vergi Boşluğunu Doğuran Nedenler: Vergiden Kaçınma ve Kayıtdışı Ekonomi”, *Finans Politik& Ekonomik Yorumlar*, 2008, C.45, S.522.
- İNALTONG Ceyhan, “Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması,” *Vergi Dünyası*, S.369, Mayıs 2012.
- JAMES Simon, Alley CLİNTON, “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 2, 2004.
- JOHANSEN, Sander. R. MOSCONİ, and B. NİELSEN, “Cointegration Analysis In The Presence of Structural Breaks in the Deterministic Trend”, *Econometrics Journal* 3, (2000).
- JOHANSEN, Sander. “Statistical Analysis of Cointegration Vectors”, *Journal of Economic Dynamics and Control* 12, (1988).
- JOHANSEN, Sander. K. JUSELIUS, “Maximum Likelihood Estimation and Inference of Cointegration with Application to the Demand for Money”, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, vol. 52, (1990).
- JOHANSEN, Sander. “The Interpretation of Cointegrating Coefficients in the Cointegrated Vector Autoregressive Model”, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics* 67, (2005).
- JOHNSON Barry W., Peter J. ROSE, “Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013”, IRS, (2019).
- KARAKOÇ, Yusuf “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:163, 1995.
- KARAKOÇ Yusuf, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

- KAYGUSUZ Sait Y., Şükrü DOKUR, “Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.19, S.2.
- KAY J.A., “The Anatomy Of Tax Avoidance”, *Income Distribution: The Limits To Redistribution; Proceedings of the 31st Symposium of the Colston Research Society, University of Bristol (John Wright)*, 1980.
- KARA Mustafa Cemil, Ersan ÖZ, “Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS”, *Vergi Dünyası*, S:414, Şubat 2016.
- KARADENİZ Hülya Kabakçı, Vergi Planlaması Teorisi: Tanımı, amacı ve Önemi (Vergi Planlaması Hangi Amaçla Yapılır?), Ed. Neslihan Çoşkun Karadağ, Vergi Planlaması, Ekin Basım, Aralık 2020.
- KİNG Elizabeth, “Transfer Pricing and Corporate Taxation Problems: Practical Implications and Proposed Solutions”, *Springer*, 2009.;
<https://www.springer.com/gp/book/9780387781822>. (10.02.2019).
- KIRCHLER Erich, Erik HOELZL, Ingrid WAHL, “Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework”, *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 2008.; DOI: 10.1016 / j.joep.2007.05.004. (12.12.2019).
- KİTAPCI İsmail, *Vergi Etiği ve Vergi Psikolojisi*, 3.b, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- KIMENYI, Mwangi S. “Ethnicity, Governance And The Provision of Public Goods”, *Journal of African Economies*, C.15, Mayıs 2006.;
<https://doi.org/10.1093/jae/ejk006>. (10.02.2019).
- KOÇ Özgür Emre, “Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Business and Economics Research Journal*, Vol.10, No.4, 2019.
- KOCAMAN Yakup, “Offshore ‘un Dayanılmaz Hafifliği”, *Derin Ekonomi*, A.12, 2016.
- KUHEN Zoe, “Tax Rates, Governance And The Informal Economy In High-Income Countries”, *Economic Inquiry*, S.51 No.1, 2017.;
<https://ideas.repec.org/p/cte/werepe/we078551.html>. (12.03.2020).
- LEE, Junsoo, Mark C. STRAZIČIČ, “Minimum Lagrange Multiplier Unit Root Test With Two Structural Breaks”, *Review of Economics and Statistics* 85, (2003).
- LASSEN David Dreyer, “Ethnic Divisions, Trust and the Size of the Informal Sector”, *Journal of Economic Behavior & Organization*, Vol.63, Issue 3, July 2007.;

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0167268106000941>.
(12.03.2020).

LE Tuan Minh, Blanca Moreno-DODSON, Nihal BAYRAKTAR, “Tax Capacity and Tax Effort: Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009”, *Policy Research Working Paper, The World Bank Investment Climate Department International Trade and Investment Unit*, October 2012.;
<https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/12094>. (10.02.2020).

LEUTHOLD Jane H., “Tax Shares In Developing Economies: A Panel Study”, *Journal of Development Economics*, 35(1), 1991.; [https://doi.org/10.1016/0304-3878\(91\)90072-4](https://doi.org/10.1016/0304-3878(91)90072-4). (04.05.2020).

LOAYZA N., “The Economics of Informal Sector: a Simple Model and Some Empirical Evidence from Latin America”, *Carnegie Rochester Series on Public Policy*, North Holland, 1996.

LUITEL Hari Sharan, Russell S. SOBEL, “The Revenue Impact Of Repeated Tax Amnesties”, *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 2007.; DOI: 10.1111 / j.1540-5850.2007.00881.x. (12.05.2020).

MARTINO Antonio, “Promises, Performance and Prospects: Essays on Political Economy 1980-1998”, Liberty Fund Inc, (2005).

MAZUR Mark, J., Alan H. PLUMLEY, “Understanding The Tax Gap.” *National Tax Journal*, S.60 (3): 2007.; DOI: 10.17310 / ntj.2007.3.14. (01.09.2019).

MC.DANIËL Paul R. ve Stanley S. Surrey, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1985.

MEDIÑA, Leandro Friedrich SCHNEIDER, “Shedding Light on the Shadow Economy: A Global Database and the Interaction with the Official One”, *Cesifo Working Papers 7981*, December 2019.

MEDIÑA Leandro, Friedrich SCHNEIDER, “Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?”, *IMF Working Paper, WP18/17*, 2017.; <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-45583>. (01.10.2019).

MERTENS Jo Beth, “Measuring Tax Effort In Central And Eastern Europe”, *Public Finance and Management*, 3(4), 2003,
https://www.academia.edu/2135081/Measuring_tax_effort_in_Central_and_Eastern_Europe. (19.11.2019).

- MRÓZ Bogdan, “The Shadow Economy In Poland: Causes, Manifestations, Economic and Social Effects, Journal of Management and Financial Sciences”, *Warsaw School of Economics, Collegium of Management and Finance*, C.3, S.3, April 2010.
- MOODY J. Scott, “The Cost of Tax Compliance: House Way & Means Committee Testimony, (2001).
- MURRAY Jean, “What Is the Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion?”, <https://www.thebalancesmb.com/taxavoidance-vs-evasion-397671>, (15.09.2019).
- MURPHY Richard, “The Tax Gap, Tax Evasion in 2014 and What Can Be Done About It”, London: Public and Commercial Services Union, 2014, [http://openaccess.city.ac.uk/16565/.](http://openaccess.city.ac.uk/16565/), (15.11.2019).
- NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10.b, İstanbul: Beta Basım,1998.
- NERUDOVA Danuse, Marian DOBRANSCHÍ, “Alternative Method to Measure The VAT Gap İn The EU: Stochastic Tax Frontier Model Approach”, *Mendel University of Brno, Faculty of Business and Economics, Department of Accounting and Taxation*, Czech Republic, Ocak 2019, [https://doi.org/10.1371/journal.pone.0211317.](https://doi.org/10.1371/journal.pone.0211317), (15.10.2019).
- O'DOHERTY Mike, “Thinking And Learning İn The Tax Evasion Game”, *Fiscal Studies*, S.35, No.3, 2014.; <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2014.12032.x>. (15.09.2019).
- OXFAM, “The Hidden Billions: How Tax Havens Impact Lives at Home and Abroad”, Oxfam Research Reports, <https://www.oxfam.org.au/wp-content/uploads/2016/06/OXF003-Tax-Havens-Report-FA2-WEB.pdf>.(20.10.2019), 2016.
- OVIEDO A. M., Mark R. THOMAS, R. ÖZDEMİR, K. KARAKURUM, “Economic Informality Causes, Costs and Policies-A Literature Survey”, *World Bank Working Paper*, No. 167, 3, 2009.; <https://translate.google.com/translate?hl=tr&sl=en&u=https://ideas.repec.org/b/wbk/wbpubs/5917.html&prev=search&pto=aue>. (14.09.2019).
- ÖNDER İzzettin, “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi No:23-24, (Ekim 2000-Mart 2001).
- ÖZ Semih, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005.

- ÖZ Ersan, Sevinç YARAŞIR, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti” İçinde Yeni Maliye-Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, *Yeni Perspektifler*, 2012.
- ÖZEN Ahmet, Bilge Kaan ALTUNOĞLU, Engin ÖZTORNACI, “Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme”, *Journal of Management & Economics*, 22(2), 2015.; <https://docplayer.biz.tr/46639968-Orta-ogretim-duzeyindeki-ogrencilerin-vergi-algilama-duzeylerine-iliskin-ampirik-bir-degerlendirme.html>. (20.10.2019).
- ÖZTÜRK Serdar, Özlem ÜLGER, “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.-S. 9(1), Ocak 2016.
- PALAN Ronen, Richard MURPHY, Christian CHAVAGNEUX, “Tax Havens: How Globalization Really Works,” Ithaca, NY: Cornell University Press, 2010.; <https://doi.org/10.1093/jeg/lbr008>. (15.09.2019).
- PORTES Alejandro, Manuel CASTELLS, Lauren BENTON, “The Informal Economy: Studies in Advanced and Less Developed Countries”, Baltimore: John Hopkins University Press, 1989.; DOI: 10.1126 / science.247.4943.731. (16.09.2019).
- PEHLİVAN Osman, Ersan ÖZ, *Uluslararası Maliye ve Vergilendirme*, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Ekim 2019.
- PESARAN, M. H. Y. Shin, “Long-Run Structural Modeling”, *Econometric Reviews* 21, (2000).
- PESSİNO Carola, Richardo FENOCHİETTO, “Understanding Countries’ Tax Effort”, *IMF Working Paper*, 2013, WP/13/244. Available from: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13244.pdf>. (09.11.2019).
- PLUMLEY Alan H., “Preliminary Update Of The Tax Year 2001 Individual Income Tax Underreporting Gap Estimates”, *Paper Presented At The 2005 Internal Revenue Service Research Conference IRS*, Washington, DC, 2005.
- RACZKOWSKI Konrad, “Measuring The Tax Gap In The European Economy”, *Journal Of Economics And Management*, Poland Warsaw, S.21(3), 2015.
- RACZKOWSKI Konrad, Bogdan Mroz, “Tax Gap İn The Global Economy” *Journal of Money Laundering Control*, S. 21 No.4, Aralık 2018.; www.emeraldinsight.com/1368-5201.html., (01.10.2019).

- RİEDEL Nadine, Quantifying “International Tax Avoidance: A Review of the Academic Literature”, *Review of Economics*, 69(2), 2018.
- RİNG Diane M., “One Nation Among Many: Policy Implication of Cross-Border Tax Arbitrage”, *Boston College Law Review*, Vol144, No 1, 2002.
- RUBİN Marcus, “The Practicality of The Top-Down Approach To Estimating The Direct Tax Gap”, HMRC, UK.;
https://www.researchgate.net/publication/308034416_The_Practicality_of_the_TopDown_Approach_To_Estimating_the_Direct_Tax_Gap. (01.10.2019).
- PRAGER Jonas, “Two Cheers for the Underground Economy”, *Economy Policy Papers*, Centre for Applied Economics, New York University, (1983).
- ROTH J. A., J. T. SCHOLZ, A. D. WITTE, “Taxpayer Compliance”, Vol.1, *Philadelphia: University of Pennsylvania*, 1989.;
<https://doi.org/10.9783/9781512806274>. (05.06.2020).
- ROTZ Wendy, Jeri MURLOW, Eric FALK, “The 1995 Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) Sample Redeisng: A Case History In: Jamerson, W. Aalwey(eds): Turning Administrative System Into Information System”, *Internal Revenue Service*, Washington, 1994.
- SANDMO Agnar, “The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View”, Norway Bergen, *National Tax Journal*, 58(4), 2005.
- SARAÇOĞLU Fatih, Ercan KAYA, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.216, Eylül 2006.
- SARAÇOĞLU Fatih, “Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Kapasitesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.71, Haziran-Temmuz 2004.
- SARAÇOĞLU Fatih, Tek Şahıs İşletmesi Kurma ya da Şirketleşme Açısından Vergi Düzenlemelerinin Amaçları ve Etkileri, *Vergi raporu Dergisi*, S:96, Eylül 2017.
- SARUÇ Naci Tolga, Çiğdem Börke TUNALI, Candan YILMAZ, “Türkiye’de Vergi Gayreti”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.9, S.22, 2018.
- SAVAŞAN Fatih, Hakkı ODABAŞ, “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C.5, S.10, 2005.;
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/289560>. (21.10.2019).

- SAXUNOVA Darina, Rita SZARKOVA, “Global Efforts of Tax Authorities and Tax Evasion Challenge”, *Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics*, 2018.
- SCHMİDT, Peter Peter PHİLLİPS, “LM Tests for a Unit Root in The Presence of Deterministic Trends”, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics* (1992), 54.
- SCHNEİDER Friedrich, H. Dominic ENSTE, “Shadow Economies: Size, Cause And Consequences”, *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVIII Mart 2000.
- SCHNEİDER Friedrich, “Estimating the Size of the Danish Shadow Economy Using the Currency Demand Approach: An Attempt”, *Scandinavian Journal of Economics*, 88(4), 1986.; <https://www.jstor.org/stable/3440435?seq=1>. (14.09.2019).
- SCHNEİDER Friedrich, “The Size And Development Of The Shadow Economies of 22 Transition And 21 OECD Countries”, *IZA Discussion Paper*, No. 514, 2002.; <http://repec.iza.org/dp514.pdf>. (14.01.2020).
- SCHNEİDER Friedrich, Andreas BUEHN, Claudio E. MONTENEGRO, “Shadow Economies All Over The World: New Estimates For 162 Countries From 1999 to 2007,” *Policy Research Working Paper, The World Bank Development Research Group Poverty and Inequality Team and Europe and Central Asia Region Human Development Economics Unit*, No. 5356, Temmuz 2010.; <http://documents1.worldbank.org/curated/en/311991468037132740/pdf/WPS5356.pdf>. (15.09.2019).
- SCHNEİDER Friedrich, Dominik ENSTE, “Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences”, *Journal of Economic Literature*, (March 2000), Vol. XXXVIII.
- SCHNEİDER Friedrich ve Ch. BAGAJA, “An Introduction in: Size, Causes and Consequences of The Underground economy, Aldershot: Ashgate, (2005).
- SCHNEİDER Friedrich ve Ch. BAGAJA, “An International Comparison of Underground Economic Activity in: Size, Causes and Consequences of Underground Economy, Aldershot: Ashgate.
- SCHNEİDER, Friedrich Konrad RACZKOWSKI ve Bogdan MROZ, “Shadow Economy and Tax Evasion in the EU”, *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 18 No. 1, 2015.
- SCHMÖLDERS Günter, *Genel Vergi Teorisi*, (1976), (Çev.) Salih Turhan, İstanbul: İÜ Yayını No:2149.

- SCHMÖLDERS Günter, “The Psychology of Money and Public Finance”, New York: *Palgrave Macmillan*, 1976.;
http://mis.kp.ac.rw/admin/admin_panel/kp_lms/files/digital/Selective%20Books/Finance/Psychology-of-money-and-public-finance.pdf.(14.01.2020).
- SLEMROD Joal B., “Free Trade Taxation and Protectionist Taxation”, *International Tax and Public Finance*, Vol:2, No:3, 1995.; DOI: 10.1007 / BF00872778. (15.09.2019).
- SMİTH Philip, “Assessing the Size of the Underground Economy: The Statistics Canada Perspective in: The Underground Economy: Global Evidence of its Size and Impact”, *The Fraser Institute*, Vancouver, 1997.;
<http://publications.gc.ca/collections/Collection/Statcan/13-604-M/13-604-MIB1994028.pdf>. (12.04.2020).
- STANLEY, Surrey, S., HELLMUTH, F. WILLIAM,, “The Tax Expenditure Budget-Respose To Professor Bittker”, *National Tax Journal*, 22 (4), 1969.
- STANLEY, Surrey, S., “Tax Expenditures”, *Challenge*, *Scientific American*, 1976.
- SURREY Stanley S., *Pathways To Tax Reform: The Concept Of Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1973.
- SUSAM Nazan, *Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar*, 3.b, İstanbul: Beta Basım, Şubat 2019.
- ŞAHİN Muhammed, “Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme”, *Global Journal of Economics and Business Studies*, V.5, I.10, (2016).
- ŞEN Hüseyin, İsa SAĞBAŞ, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 3.b, Barış Arıkan Yayınları, Ekim 2017.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 12.b.,Ekin Basım, Bursa, 2021.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, 17.b, Bursa: Ekin Basım, 2020.
- TANZİ, Vito, ”Use and Abuses of Estimating of Underground Economy”, *The Economic Journal*, 109(June), (1999).
- TEKİN Ahmet, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16, Aralık 2006.
- TEKİN Ahmet ve Özlem Sökmen GÜRÇAM, “Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları”, *AKÜ İİBF Dergisi*, C.XVII, S.2, Aralık 2015.

- TIEBOUT Charles M., “A Pure Theory of Local Expenditures”, *Journal of Political Economy*, 1956.; <https://www.jstor.org/kararlı/1826343>.(12.10.2019).
- TIMOTHY V. Addison, “Shooting Blanks: The Waron Tax Havens, *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Vol.16, I.2, Article 14, 2009.; <https://www.repository.law.indiana.edu/ijgls/vol16/iss2/14/>. (13.11.2019).
- THOMAS Wayne, Elinor A. CONVERY, Mary Helen RİSLER, *Federal Tax Compliance Research, Gross and Net Employment Tax Gap Estimates for 1984-1997, Washington: IRS Publication 1415-E, 1993.*; <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/p1415e93.pdf>.(15.01.2020).
- TÜTÜNCÜ Asiye, Hilmi ZENGİN, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutunun Tahmini”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*,_17 (2), 2016.
- TORGLER Benno, “Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust”, *Constitutional Political Economy*, 14, 2003.; <https://link.springer.com/article/10.1023/A:1023643622283>.(27.12.2019).
- TOBİN Garry, Keith WALSH, “What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland Ia Not a Tax Haven”, *The Economic and Social Review*, 44(3), 2013.; <https://www.esr.ie/article/view/78>. (12.12.2019).
- TODER Eric, “What is the Tax Gap?” *Tax Notes*, S.117 (4), 2005.; <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/46126/1001112-What-is-the-Tax-Gap-.PDF>. (10.11.2019).
- TOSUNER Mehmet, İhsan Cemil DEMİR, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, C.14, S.1, 2009.
- TOYE John F.J., “Taxation and Economic Development”, London: Frank Cass and Co. Ltd., (1978).
- UEDA Junji, “Estimating The CIT Gap: The RA-GAP Methodology”, IMF Fiscal Affairs Department Technical Notes and Manuals, 2018.; <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2018/09/12/Estimating-the-Corporate-Income-Tax-Gap-The-RA-GAP-Methodology-45890>. (12.12.2020).
- WARREN Neil, “Estimating Tax Gap is Everything To An Informed Response To The Digital Era”, *13th International Revenue Administration Conference on Tax System Integrity in a Digital Age, Australia’s Global University Australia*, Nisan 2018.

- WARREN Neil, Jacqui MCMANUS, “The Case For Measuring Tax Gap?”, e-Journal of Tax Research, 4(1), 2006, https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearchsite/Documents/paper3_v4n1.pdf, (10.11.2019).
- WEİSBACH David A., “Corporate Tax Avoidance,” *Proceedings From National Tax Association Ninety Sixth Annual Conference*. Chicago: Illinois. 2003.
- WENZEL Michael, “The Social Side of Sanctions: Personal and Social Norms as Moderators of Deterrence”, *Law and Human Behavior*, 28(5), 2004.; <https://link.springer.com/article/10.1023/B:LAHU.0000046433.57588.71>. (15.05.2020).
- WU Tun Nin, “Tax Havens”, *The Georgia Washington University*, 1999.
- YALAMA Gamze Öz, Erdal GÜMÜŞ, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler”, *Uluslararası Yönetim ve İktisat ve İşletme Dergisi*, C.9, S.20, (2013); <http://dx.doi.org/10.11122/ijmeb.2013.9.20.433>. (27.12.2019).
- YILDIZ Abdunnur, Murat DEMİR, “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği,” *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2019.
- YILMAZ Gülay Akgül, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2013.
- YILMAZ Gülay Akgül, “Kayıt Dışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, *Uludağ Üniversitesi Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004*, Antalya.
- ATO, Principles and Approaches to Measuring Gaps, Australian Government, Australian Taxation Office. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Principles-and-approaches-to-measuring-gaps/>.(12.01.2020).
- ATO, <https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/>(01.05.2020).
- ATO, Tax Gap Research Programme, <https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/?anchor=Taxgapresearchprogram#Taxgapresearchprogram>.(01.05.2020).
- ATO, Tax Gap Fuel tax Credits Gap, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Fuel-tax-credits-gap/>.(25.05.2020).

ATO, Tax Gap PAYG, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/PAYG-withholding-gap/>.(25.05.2020).

ATO, Tax Gap Guarantee Gap, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Superannuation-guarantee-gap/>.(25.05.2020).

ATO, <https://www.ato.gov.au/>.(01.05.2020).

CASE, <https://www.case-research.eu/en/about-us>. (01.05.2020).

CASE 2013: Study to Quantify and Analyse The VAT Gap in The EU-27 Member States TAXUD/ 2012/DE/316, 2013.(02.04.2020).;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vatgap.pdf.

CASE 2014: 2012 Update Report to the Study to Quantify and Analyse The VAT Gap in the EU-27 Member States, TAXUD/2013/DE/321, 2014.;;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf.(02.04.2020).

CASE 2015: Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU Member States, 2015 Report, TAXUD/2013/DE/321, 2015.;;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf.(02.04.2020).

CASE 2019: Center for Social and Economic Research, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, 2019.

CASE 2020: Center for Social and Economic Research, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, Directorate General Taxation and Customs Union.

COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 On The Common System Of Value Added Tax, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20130815&qid=1395759816178&from=EN>.(02.04.2020).

CRA, “International Tax Gap And Compliance Results For The Federal Personal Income Tax System”, Canada Revenue Agency.,
<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-compliance.html> (01.05.2020).

CRA, “Tax Assured And Tax Gap For The Federal Personal Income Tax System”, Canada Revenue Agency, (2017), (01.05.2020).

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/news/2019/06/tax-gap-and-compliance-results-for-the-federal-corporate-income-tax-system.html>.

CRA, “Tax Gap And Compliance Results For The Federal Corporate Income Tax System”, Canada Revenue Agency, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-assured-tax-gap-federal-personal-income-tax-system.html>, (01.05.2020).

CRA, Tax Gap: A Brief Overview, CRA, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/corporate-reports-information/tax-gap-overview.html>. (10.04.2020).

CRA, “Tax Assured And Tax Gap For The Federal Personal Income Tax System”, Canada Revenue Agency, ss. 3-35.

EUROSTAT,
http://ec.europa.eu/eurostat/statistics/index.php/Dosya:SNA_Eurostat_Tabular_Approach_Types_Of_On_Exhaustiveness, 2012.PNG.(14.03.2020).

FISCALIS TGPG, “The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimation” by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041), (Mart 2016);
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf.(11.11.2019).

FISCALIS, The Concept Of Tax Gaps Report on VAT Gap Estimations, by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041), (2016), ss.14-40.

FISCALIS, The Concept Of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies, FISCALIS Tax Gap Project Group, European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 2018, (19.04.2020)

FISCALIS, Tax Gap and Compliance Map Report, Risk Management Platform FISCALIS Programme, Not Publish Report, 2012.

FISCALIS, https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en.(01.05.2020).

HMRC, Measuring Tax Gap 2009 Edition, Mart 2010.

HMRC, Methodological Annex For Measuring Tax Gaps 2010, 16 September 2010.

HMRC, Measuring Tax Gap 2010 Edition, 16 September 2010.

HMRC, Methodological Annex For Measuring Tax Gaps 2011, 21 September 2011.

HMRC, Measuring Tax Gap 2011 Edition, Tax Gap Estimates for 2010-11, 21 September 2011.

HMRC, Methodological Annex For Measuring Tax Gaps 2012, 18 October 2012.

HMRC, Measuring Tax Gap 2012 Edition, Tax Gap Estimates for 2011-12, 18 October 2012.

HMRC, Measuring Tax Gaps 2013 Edition, Methodological Annex, 11 October 2013.

HMRC, Measuring Tax Gap 2013 Edition, Tax Gap Estimates for 2012-13, 11 October 2013.

HMRC, Measuring Tax Gaps 2014 Edition, Methodological Annex, 16 October 2014.

HMRC, Measuring Tax Gap 2014 Edition, Tax Gap Estimates for 2012-13, 16 October 2014

HMRC, Measuring Tax Gaps 2015 Edition, Methodological Annex, 22 October 2015.

HMRC, Measuring Tax Gap 2015 Edition, Tax Gap Estimates for 2013-14, 22 October 2015

HMRC, Measuring Tax Gaps 2016 Edition, Methodological Annex, 20 October 2016.

HMRC, Measuring Tax Gap 2016 Edition, Tax Gap Estimates for 2014-15, 20 October 2016

HMRC, Measuring Tax Gaps 2017 Edition, Methodological Annex, 26 October 2017.

HMRC, Measuring Tax Gap 2017 Edition, Tax Gap Estimates for 2015-16, 26 October 2017

HMRC, Measuring Tax Gaps 2018 Edition, Methodological Annex, 14 June 2018.

HMRC, Measuring Tax Gap 2018 Edition, Tax Gap Estimates for 2016-17, 14 June 2018

HMRC, Measuring Tax Gaps 2019 Edition, Methodological Annex, 20 June 2019.

HMRC, Measuring Tax Gaps 2019 Edition, Tax Gap Estimates for 2017-18, 20 June 2019.

- HMRC, Measuring Tax Gaps 2020 Edition, Tax Gap Estimates for 2018-19, June 2020.
- HMRC, Measuring Tax Gaps 2020 Edition, Methodological Annex, 20 June 2020.
- IMF, <https://www.imf.org/en/About>. (19.04.2020).
- IRS, Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates For 1985, 1988, and 1992, Internal Revenue Services, s.2.
- IRS, Roger L. PLATE, Gary P. BINGHAM, Dennis R. COX, Berdj KENADJIAN, Alan H. PLUMLEY, Income Tax Compliance Research Net Tax Gap and Remittance Gap Estimates (Supplement to Publication 7285), April 1990.
- IRS, Lawrence B. GIBBS, John L. WEDICK, John D. JOHNSON, Frank M. MALANGA, Irene W. SHERK, Dennis R. COX, Berdj KENADJIAN, "Income Tax Compliance Research: Gross Tax Gap Estimates and Projections For 1973-1992", March 1988.
- IRS, Wayne THOMAS, Elinor A. CONVERY, Mary-Helen RISLER, Federal Tax Compliance Research, Gross and Net Employment Tax Gap Estimates for 1984-1997, October 1993.
- IRS, Wayne THOMAS, Elinor A. CONVERY, Dennis Cox, CHIH, Chin HO, Federal Tax Compliance Research Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992, April 1996.
- IRS, Theodore BLACK, Kim BLOOMQUIST, Edward EMBLOM, Andrew JOHNS, Alan PLUMLEY, Esmeralda STUK, Federal Tax Compliance Research: Tax Year 2006 Tax Gap Estimation, March 2012.
- IRS, Alain DUBIOS, Janice HEDEMANN, Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2008–2010, May 2016.
- IRS, Reducing the Federal Tax Gap A Report on Improving Voluntary Compliance. August 2007.
- IRS, Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013, September 2019.
- IRS, David J. KAUTTER, Benjamin D. HERNDON, Barry W. JOHNSON, David P. PARIS, Wayne K. KEI, Internal Revenue Services Data Book 2017 (1 October 2016 to 30 September 2017), March 2018.
- STA, Swedish Tax Agency, "Tax Gap Map For Sweden – How Was It Created And How It Can Be Used", Report 2008-1B.

OECD, <https://www.oecd.org/about/>. (01.05.2020).

OECD, <https://www.oecd.org/sdd/36236849.pdf>., (01.01.2020).

OECD, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-gap_40126618-en#page1. (01.05.2020).

OECD, Towards Global Tax Cooperation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000), <http://www.oecd.org/tax/harmful/2090192.pdf> (Erişim Tarihi: 11.12.2019).

OECD, Tax Administration 2019, Tablo A-146-Tax Gap, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-gap_40126618-en#page1. (05.03.2020).

OECD, 2019, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>, Tablo A.146-Tax Gap.

OECD, Tax Administration 1998.

OECD, Tax Administration 2001

OECD Tax Administration 2019.

The Underground Economy Hidden Force”, *BUS. WK.*, (5.04.1982).

<https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupDetail&groupID=3260&Lang=EN>. (01.05.2020).

Italy Puts Tax Gap At 342 Percent, https://www.tax-news.com/news/Italy_Puts_Tax_Gap_At_342_Percent____72507.html. (19.04.2020).

GİB, İstatistikler,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (05.02.2021).

Development of the Tax Gap in Sweden 2007-12, Report 2014:

<https://www.skatteverket.se/download/18.15532c7b1442f256baeae28/1395223863657/The+development+of+the+tax+gap+in+Sweden+2007-12.pdf>.(08.03.2020).

Total Tax Rate,

<https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS?locations=TR>.(03.01.2020).

VERGİ HARCAMALARI RAPORU, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Ankara, 2018.

World Bank, Doing Business Project,
<https://www.doingbusiness.org/en/doingbusiness>.(10.04.2021).

Total Tax and Contribution Rate (% of profit),
[https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&type=metadata&series=IC.TAX.TOTL.CP.Z.](https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&type=metadata&series=IC.TAX.TOTL.CP.Z.;);(09.04.2021).

<https://fred.stlouisfed.org/>.

ÖZGEÇMİŞ		
Adı-Soyadı	Esra UYGUN	
Doğum Yeri ve Yılı	Bursa – 12.01.1987	
Yabancı Dil ve Düzeyi	İngilizce – İyi	
EĞİTİM DURUMU		
Lise	2001-2004	Bursa Kız Lisesi
Ön Lisans	2007-2009	Sakarya Üniversitesi – AFC MYO
Lisans	2009-2012	Uludağ Üniversitesi – İİBF – Maliye
Yüksek Lisans	2012-2015	Uludağ Üniversitesi – SBE – Mali Hukuk
Doktora	2017-2021	Uludağ Üniversitesi – SBE – Mali Hukuk
İŞ TECRÜBESİ		
Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Zile MYO Öğretim Görevlisi Mart 2016 – Devam Ediyor		
AKADEMİK ÇALIŞMALAR		
KİTAP VE KİTAP BÖLÜMLERİ	<p>Adnan Gerçek ve Esra Uygun, Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Ekin Yayınevi, 1.Baskı, 2018, Sayfa Sayısı:336, ISBN:978-605-327-784-2.</p> <p>Esra Uygun ve Hicran Kasa, Türkiye’de Güncel Mali Sorunlar, “Çevre Sorunları İle Mücadelede Çevre Vergilerinin Etkisi: Seçilmiş Bazı Ülkeler İle Türkiye Karşılaştırması”, İksad Yayıncılık, Editör: Adil Akıncı, 1.Basım, 2018, ISBN:978-605-7510-25-9.</p>	
MAKALELER	<p>Esra Uygun, Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK’ un Karşılaştırılması, Bilanço Dergisi, 2012.</p> <p>Esra Uygun ve Adnan Gerçek, Anayasa Mahkemesi’nin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ocak 2017.</p> <p>Esra Uygun ve Hicran Kasa, Vergi Yükü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları), International Journal of Academic Value Studies (Javstudies JAVS) , 2017.</p> <p>Esra Uygun ve Adnan Gerçek, Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu Uygulamasına Bakış Açısını Ölçmeye Yönelik Bursa İlinde Bir Araştırma, Kesit Akademi, 2017.</p>	

	<p>Adnan Gerçek ve Esra Uygun, OECD Ülkelerinde Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, 2018.</p> <p>Volkan Alptekin, Hicran Kasa ve Esra Uygun, Yurtiçi Tasarruflar İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği, International Journal of Academic Value Studies (Javstudies JAVS), 2018.</p> <p>Esra Uygun, Türkiye'de Vergilemede Adalet Açısından Dolaylı ve Dolaysız Vergiler, Vergi Raporu Dergisi, 2020.</p> <p>Adnan Gerçek ve Esra Uygun, Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Gelir Kaybı Açısından Değerlendirilmesi (2006-2020 Yılları), 2021.</p>
TEBLİĞLER	<p>Esra Uygun, Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi ne Bireysel Başvuru Yolu Kararlarının Durumu, 1. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu, 2016, Uluslararası Tam Metin Bildiri.</p> <p>Esra Uygun ve Şeyda Öztürk, Gıda Ambalajlama Sektörünün Ülke Ekonomisine Katkısı, Türkiye 12. Gıda Kongresi, 2016, Ulusal, Poster Bildiri.</p> <p>Hicran Kasa ve Esra Uygun, Yurtiçi Tasarruflar Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği, 3rd International Conference on Applied Economics and Finance (ICoAEF 2017), Uluslararası Özet Bildiri.</p> <p>Esra Uygun ve Hicran Kasa, Vergi Yükü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları), 1. Uluslararası Al-Farabi Akademik Araştırmalar Kongresi, 2017, Uluslararası Özet Bildiri.</p> <p>Esra Uygun ve Adnan Gerçek, Vergi Konulu Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolunda Son Durum, IV. International Academic Research Congress 2018, Uluslararası Tam Metin Bildiri.</p> <p>Esra Uygun ve Adnan Gerçek, BEPS (Base Erosion And Profit Shifting) 12. Eylem Planı Kapsamında Agresif Vergi Planlaması Kavramı, IV. International Academic Research Congress 2018, Uluslararası Tam Metin Bildiri.</p> <p>Esra Uygun, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları Ve Cezalarının Anayasal İlkeler Yönünden Değerlendirilmesi, 6. Uluslararası Çin'den Adriyatik'e Sosyal Bilimler Kongresi, 2018, Uluslararası Özet Bildiri.</p> <p>Esra Uygun ve Hicran Kasa, Çevre Sorunları ile Mücadelede Çevre Vergilerinin Etkisi: OECD Ülkeleri ile Türkiye Karşılaştırması, International Congress on Social Sciences, 2018, Uluslararası Özet Bildiri.</p>

VERİLEN DERSLER	Bütçe Teorisi ve Uygulamaları Türk Vergi Sistemi 1-2 Kamu Maliyesi Maliye Bilimine Giriş Mahalli İdareler Maliyesi Mahalli İdareler Kamu Yönetimi Kamu Personel Yönetimi Yönetim ve Organizasyon Lojistik Sigortacılığı Lojistik Yönetimi ve Tedarik Zinciri Sermaye Piyasası Dış Ticaret ve Kambiyo Sigorta Muhasebesi Halkla İlişkiler Kalite Yönetimi
İLETİŞİM (E-POSTA)	uygun.esraa@gmail.com
TARİH İMZA ADI-SOYADI	Esra UYGUN