TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VERGİ AÇIĞININ HESAPLANMASI VE DEĞERLENDİRMESİ

Doktora Tezi

Murat AYDIN

ANKARA-2024

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VERGİ AÇIĞININ HESAPLANMASI VE DEĞERLENDİRMESİ

Doktora Tezi

Murat AYDIN

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK

ANKARA-2024

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VERGİ AÇIĞININ HESAPLANMASI VE DEĞERLENDİRMESİ

Doktora Tezi

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK

Jüri Üyeleri

Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK

Prof. Dr. Serdal BAHÇE

Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN

Prof. Dr. Eda YEŞİL

Prof. Dr. Cenker GÖKER

Tez Savunması Tarihi: **11/07/2024**

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK danışmanlığında hazırladığım "Türkiye'de Vergi Açığının Hesaplanması ve Değerlendirmesi, (Ankara, 2024)" tezindeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim (29/07/2024).

Murat AYDIN

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **iii**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **iv**

ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **vii**

KISALTMALAR LİSTESİ ..... **ix**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM **7**

KAVRAMSAL ÇERÇEVE **7**

1.1. VERGİ AÇIĞI 7

1.1.1. Tanım ve İçerik 8

1.1.2. Vergi Açığının Nedenleri 10

1.1.3. Vergi Açığının Bileşenleri 12

1.1.4. Uluslararası Vergi Açığı 21

1.2. VERGİ HARCAMASI 24

1.2.1. Tanım, İlgili Kavramlar ve Kanuni Dayanak 24

1.2.2. Vergi Harcamalarının Sınıflandırılması 27

1.2.3. Vergi Harcamasının Hesaplanması Yöntemleri 28

1.2.4. Vergi Harcamasının Pozitif ve Negatif Tarafları 32

1.2.5. Yönlendirici Vergilendirme Bakımından Vergi Harcaması 33

1.2.6. Vergi Harcamasının Ekonomik Etkileri 35

1.2.7. Türkiye'de Vergi Harcaması 36

1.3. KAYIT DIŞI EKONOMİ ve VERGİSEL ETKİLERİ 37

1.3.1. Tanım ve İlgili Kavramlar 38

1.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi Ölçme Yöntemleri 39
1.3.3. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları 48
İKİNCİ BÖLÜM 51
VERGİ AÇIĞI HESAPLAMA YÖNTEMLERİ 51
2.1. AŞAĞIDAN YUKARI TAHMİN YÖNTEMLERİ 52
2.1.1. IRS Yöntemi 55
2.1.2. HMRC Yöntemi 57
2.2. YUKARIDAN AŞAĞI TAHMİN YÖNTEMİ 58
2.2.1. Makro Model Yöntemleri 59
2.2.2. Mikro Model Yöntemler 61
2.2.3. Mikro ve Makro Yöntemlerin Zayıf Yönleri 63
2.2.4. Ulusal Hesaplara Dayalı Yöntemler 64
2.3. EKONOMETRİK TEKNİKLER 65
2.4. ÜLKE ÖRNEKLERİNE GÖRE VERGİ AÇIĞI HESAPLAMA 67
2.4.1. İngiltere'de Vergi Açığı 68
2.4.2. ABD'de Vergi Açığı 69
2.4.3. Kanada'da Vergi Açığı 71
2.4.4. İsveç'te Vergi Açığı 74
2.4.5. Pakistan'da Vergi Açığı 75
2.4.6. İtalya'da Vergi Açığı 77
2.4.7. OECD Ülkelerinde Vergi Açığı 78
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 84
MAKRO YÖNTEME GÖRE TÜRKİYE'DE VERGİ AÇIĞI 84

3.1. MAKRO MODELDE KULLANILACAK YÖNTEME İLİŞKİN AÇIKLAMALAR 84
3.1.1. Vergi Türleri İtibariyle Modeldeki Varsayımlara İlişkin Açıklamalar 84
3.1.2. Parasalcı Yaklaşıma İlişkin Açıklamalar 90
3.1.3. Veri Seti ve Metodoloji 97
3.2. MAKRO YÖNTEME GÖRE VERGİ TÜRLERİ BAZINDA AÇIK HESAPLAMALARI 99
3.2.1. Gelir Vergisi Açığı 100
3.2.2. Kurumlar Vergisi Açığı 110
3.2.3. Katma Değer Vergisi Açığı 119
3.2.4. Özel Tüketim Vergisi Açığı 127
3.2.5. Toplam Vergi Açığı 135
SONUÇ 153
KAYNAKÇA 165
ÖZET 183
ABSTRACT 184

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Vergi Harcaması Tanımları.....25

Tablo 2: Vergi Harcamalarının Sınıflandırılma Yöntemleri 28

Tablo 3: Vergi Harcamalarının Pozitif ve Negatif Yanları 33

Tablo 4: Kayıt Dışı Faaliyetlerin Sınıflandırılması.....38

Tablo 5: Başlıca Kayıt Dışı Ekonomi Tanımları 39

Tablo 6: Kayıt Dışı Ekonomi Ölçme Yöntemleri.....44

Tablo 7: Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Büyüklüğü Üzerine Yapılan Çalışmalar .49

Tablo 8: Yöntem Karşılaştırma Tablosu 63

Tablo 9: Pakistan'da Vergi Türlerine Göre Vergi Açığı Tahminleri (2004-2005) ...76

Tablo 10: Sabit 2018 Yılında OECD Ülkelerinde Vergi Açığı.....81

Tablo 11: Sabit Oran Yöntemine Göre Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Hacmi .93

Tablo 12: Değişken Oran Yöntemine Göre Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Hacmi 96

Tablo 13: Gelir Vergisi Yükü.....100

Tablo 14: Gelir Vergisi Tahakkuku 101

Tablo 15: Gelir Vergisi Tahakkuk Açığı.....102

Tablo 16: Gelir Vergisi Tahsil Açığı 103

Tablo 17: Gelir Vergisi Uyum Açığı 104

Tablo 18: Gelir Vergisi Politika Açığı.....107

Tablo 19: GV'de En Büyük 5 Vergi Harcaması Kalemi (2022 Yılı) 108

Tablo 20: Gelir Vergisi Toplam Açığı.....109

Tablo 21: Kurumlar Vergisi Yükü.....111

Tablo 22: Kurumlar Vergisi Tahakkuku 111

Tablo 23: Kurumlar Vergisi Tahakkuk Açığı 112

Tablo 24: Kurumlar Vergisi Tahsil Açığı 113

Tablo 25: Kurumlar Vergisi Uyum Açığı 114

Tablo 26: Kurumlar Vergisi Politika Açığı 116

Tablo 27: KV'de En Büyük 5 Vergi Harcaması Kalemi (2022 Yılı) 117

Tablo 28: Kurumlar Vergisi Toplam Açığı 118

Tablo 29: Katma Değer Vergisi Yükü 120

Tablo 30: Katma Değer Vergisi Tahakkuku 120

Tablo 31: Katma Değer Vergisi Tahakkuk Açığı 121

Tablo 32: Katma Değer Vergisi Tahsil Açığı 122

Tablo 33: Katma Değer Vergisi Uyum Açığı 123

Tablo 34: Katma Değer Vergisi Politika Açığı 125

Tablo 35: KDV'de En Büyük 5 Vergi Harcaması Kalemi 125

Tablo 36: Katma Değer Vergisi Toplam Açığı 126

Tablo 37: Özel Tüketim Vergisi Yükü 128

Tablo 38: Özel Tüketim Vergisi Tahakkuku 129

Tablo 39: Özel Tüketim Vergisi Tahakkuk Açığı 130

Tablo 40: Özel Tüketim Vergisi Tahsil Açığı 130

Tablo 41: Özel Tüketim Vergisi Uyum Açığı 131

Tablo 42: Özel Tüketim Vergisi Politika Açığı 133

Tablo 43: ÖTV'de En Büyük 5 Vergi Harcaması Kalemi 133

Tablo 44: Özel Tüketim Vergisi Toplam Açığı 134

Tablo 45: Türkiye Toplam Tahakkuk Açığı 136

Tablo 46: Türkiye Toplam Tahsil Açığı 137

Tablo 47: Türkiye Toplam Vergi Uyum Açığı.....139

Tablo 48: Türkiye Toplam Vergi Politika Açığı 140

Tablo 49: Türkiye Toplam Politika Açığının Toplam Hasılat İçindeki Payı 141

Tablo 50: 2024-2026 Dönemi Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL) 143

Tablo 51: 2022-2026 Dönemi Vergi Harcaması Tahmin Toplamının GSYİH'ye Oranı (%).....143

Tablo 52: Toplam Vergi Açığı 145

Tablo 53: Toplam Vergi Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı (Milyon TL)....146

Tablo 54: Toplam Vergi Açığının Vergi Türlerine Göre (%) Dağılımı 147

Tablo 55: Toplam Vergi Açığının (%) Dağılımı 151

Tablo 56: Kayıt Dışı Ekonominin Toplam GSYİH İçindeki Payı (%) 154

Tablo 57: Toplam Açığın İdeal Tahakkuk, Gerçekleşen Tahsilat ve GSYİH İçindeki Payı (%).....155

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Açığı ve Bileşenleri (IMF) 9

Şekil 2: Vergi Tabanının Makroekonomik Yapısı 12

Şekil 3: Vergi Tabanının Makroekonomik Yapısı-2.....13

Şekil 4: Vergi Açığının GSYİH İçindeki Görünür Ekonomiye Uygulanması 15

Şekil 5: Vergi Açığının Bileşenleri-2 16

Şekil 6: Vergi Harcamaları ile Oluşan Vergi Rantı.....35

Şekil 7: Kayıt Dışı Ekonomiyi Ölçme Yöntemleri 40

Şekil 8: Kayıt Dışı Ekonomiyi Ölçme Yöntemleri-2 43

Şekil 9: Kayıt Dışı Ekonomi Bileşenleri 46

Şekil 10: Vergi Açığı Tahmin Yöntemleri 52

Şekil 11: Kanada'da GST/HST Vergi Açığının Teorik Vergi Yükümlülüğü İçindeki Payı 73

Şekil 12: Kanada'da Ortalama ve Beş Yıllık Hareketli Ortalama ile GST/HST Vergi Açığı (2004-14) 74

Şekil 13: İtalya'da Matrah Açığının Bileşenleri (2007) 78

Şekil 14: Ülkelerin Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranının Değişimi (2010-22 ve 2021-22).....80

Şekil 15: 2015 yılında OECD'deki Vergi Açığı Düzeyi (GSYİH'nin %'si).....82

Şekil 16: 2015 Yılında OECD'de Nominal Vergi Açığı Düzeyi.....82

Şekil 17: Ülkelerin Vergi Yapısı (2021; Toplam Vergi Gelirinin %'si Olarak).....85

Şekil 18: Gelir Vergisi Artı Çalışan ve İşveren Sosyal Güvenlik Katkı Payları Eksi Nakdi Yardımlar 86

Şekil 19: GV Uyum Açığı İçinde Tahakkuk ve Tahsil Açıklarının Payları.....105

Şekil 20: Toplam GV Açığı İçinde; Uyum Açığı ve Politika Açığının Payı.....110

Şekil 21: KV Uyum Açığı İçinde Tahakkuk ve Tahsil Açıklarının Payları 115

Şekil 22: Toplam KV Açığı İçinde; Uyum Açığı ve Politika Açığının Payı.....119

Şekil 23: KDV Uyum Açığı İçinde Tahakkuk ve Tahsil Açıklarının Payları 124

Şekil 24: Toplam KDV Açığı İçinde; Uyum Açığı ve Politika Açığının Payı 127

Şekil 25: ÖTV Uyum Açığı İçinde Tahakkuk ve Tahsil Açıklarının Payları.....132

Şekil 26: Toplam ÖTV Açığı İçinde; Uyum Açığı ve Politika Açığının Payı 135

Şekil 27: Toplam Tahakkuk Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı 137

Şekil 28: Toplam Tahsil Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı.....138

Şekil 29: Toplam Uyum Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı.....140

Şekil 30: Toplam Politika Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı 142

Şekil 31: Vergi Açığının GSYİH'ye Oranı (%), (OECD ve Türkiye Karşılaştırması)

.....147

Şekil 32: Toplam Vergi Açığının Vergi Türleri İtibarıyla % Dağılımı.....148

Şekil 33: Toplam Vergi Açığının Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı 149

Şekil 34: Toplam Vergi Açığının Dağılımı 150

Şekil 35: Toplam Gerçekleşen Tahsilat ile Potansiyel Tahsilat.....151

KISALTMALAR LİSTESİ

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AGİ : Asgari Geçim İndirimi

AGÜ : Az Gelişmiş Ülke

AR-GE : Araştırma Geliştirme

AYY : Aşağıdan Yukarıya Tahmin Yöntemi

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

CRS : Kanada Gelir İdaresi

DB : Dünya Bankası

GV : Gelir Vergisi

GSYİH : Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla

GSMH : Gayrisafi Milli Hâsıla

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GOÜ : Gelişmekte Olan Ülke

GÜ : Gelişmiş Ülke

HMB : Hazine ve Maliye Bakanlığı

HMRC : Birleşik Krallık Gelir İdaresi

IMF : Uluslararası Para Fonu

IRS : Amerikan İç Gelirler İdaresi

KDV : Katma Değer Vergisi

KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükteki Şirketler

KV : Kurumlar Vergisi

MP : Maliye Politikası

MIMIC : Çoklu Gösterge Çoklu Neden Modeli

OECD : Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

TCMB : Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TGPG : Vergi Açığı Proje Grubu

TUİK : Türkiye İstatistik Kurumu

SEM : Yapısal Eşitlik Modeli

YAY : Yukarıdan Aşağıya Tahmin Yöntemi

VUK : Vergi Usul Kanunu

vb. : ve benzerleri

vd. : ve diğerleri

vs. : ve saire

GİRİŞ

Devlet kurumları üzerinde duran organik bir yapıya sahiptir. Bu yapının etkin ve verimli bir şekilde varlığını sürdürebilmesi için düzenli ve yeterli gelir kaynaklarına ihtiyaç vardır. Gelirin kavranması hususu; vergi düzenlemelerinin yapılması, mükelleflerin bu düzenlemelere aktif katılım sağlayarak gönüllü uyumu ve tüm bunların mükellefler üzerinde vergi bilincini inşa ederek adaletli bir tahakkuk/tahsil mekanizmasını oluşturması, devlet gelirlerinin toplanmasına ilişkin kurumsal altyapının sağlanması ile mümkündür.

Son yıllarda iktisadi doktrine egemen olan Neoliberalizm, devleti ve vergi otoritesini mali baskının araçları olarak damgalamıştır (Ağdemir ve Gürkan, 2019). Mükelleflerin bireysel faydasını maksimize etmeyi amaçlayan bu otorite vergi bilinci üzerinde negatif iklime yol açabilmektedir. Ayrıca 80'li yıllarda ekonomileri krizlerle mücadele eden Latin Amerika ülkelerine önerilen kurtarma planlarının en küçük ortak paydası olarak belirlenen Washington Uzlaşısına (WU) göre vergi tabanın genişletilmesi ve marjinal vergi artışlarının yumuşatılması hedefi Neoklasik iktisadın ana vergi politikası olarak belirlenmiştir (Williamson, 2004:20-31).

Dünya genelinde gelir dağılımının -gerçek kişi ve kurumlar da dahil edildiğinde- giderek daha fazla eşitsiz hale gelmesi de vergi yükünün hangi mükellef grupları üzerinde kalması bakımından önemlidir. Neoklasik politikaların şekillendirdiği günümüz ekonomisinin dünya genelindeki gelir dağılımını araştıran İngiliz yardım kuruluşu OXFAM'ın her yıl düzenli olarak yayımlanan 2023 yılı raporunda çıkan sonuçlara göre; 2023 yılında dünyanın en zengin % 1'lik kesiminin

serveti geri kalan % 99'un servetinin iki katından daha fazladır (OXFAM, 2023). Bu eşitsizliğin olası sonuçlarından birisi, uluslararası yatırımların doğası ile sağladığı vergi planlaması olanakları sayesinde, –ilave profesyonel destek alınarak- bu devasa gelirlerin vergi dışı bırakılabilmesini sağlayabilmesidir. Vergi açığının önemli aktörlerinden birisi de aktörlerin en tepede ve en dipte sahip olduğu para miktarlarıdır (Blyth, 2013). Blyth burada uluslararası vergi planlamasından ve yatırım çeşitliliğinin ülkelerdeki vergisel kolaylıkları gözeterek yapılmasıyla sağlanan en düşük vergi tutarını ödemeye yönelik yapılanmadan bahsetmektedir.

Günümüz ekonomisinin olanakları dolar milyonerleri ve milyarderlerinin servetlerini çok hızlı bir şekilde başka ülkelere taşıyabilmelerine olanak sağlamaktadır. 2023 yılı verilerine göre Birleşik Arap Emirlikleri, ABD ve Singapur gibi ülkelere dolar milyoneri göçü olurken; Çin, İngiltere ve Hindistan gibi ülkelerden ise milyonerler başka ülkelere göç etmişlerdir. Buradaki servet transferini yalnızca vergiye bağlamamak gerekir ancak uluslararası vergisel olanak farklılıkları bu tarz göçleri ciddi anlamda tetiklemektedir. İçinde bulunduğumuz 2024 yılının sonuna kadar 128.000 dolar milyonerinin servetlerini başka ülkelere transfer edecekleri öngörülmektedir (Henleyglobal, 2024). Tüm bu finansal hareketlilikler göz önünde bulundurulduğunda vergi açığının kapsamı daha net ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan ülkeler, sürdürülebilir ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek için iktisadi büyümeyi engellemeyecek düzeyde vergi kayıp ve kaçaklarına göz yumar ki bu durum, devletin asli hedeflerinden biri olan, etkin ve verimli bir şekilde kamu gelirlerinin toplanmasına engel teşkil etmez. Katlanılabilir eşiği (GSYİH'nin %5'ine kadar olan tutar) aşan vergi açığı, sürdürülebilir kalkınmanın gerekliliklerine uymayan, üretim faktörlerinin üzerinde olumsuz etkiye sahiptir (Raczkowski ve Mroz,

2018: 568). Vergi mükelleflerinin karlılık seviyesini arttıran bu durum, kamu gelirlerine azaltıcı yönde etki yapmakta ve iktisadi büyümeye zarar vermektedir. Bunun sonucunda vergi kapasitesi zarar gördüğünden dolayı, ekonomideki potansiyel vergi hasılatına ulaşmak mümkün olmamakta ve mükelleflerin vergi gayreti olumsuz etkilenmektedir. Sonuç olarak, vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasındaki fark, vergi açığı olarak ifade edilmektedir (Uygun ve Gerçek, 2021: 296).

Vergi oranını arttırarak vergi gelirini arttıramamanın ve yeni vergilendirme alanları bulamamanın nihai sonucu, mevcut yapıda vergi açığına yol açan nedenleri araştırmak ve söz konusu nedenleri ortadan kaldırmaya çalışmaktır. İlk olarak, vergi açığı ile mücadelede olumlu sonuçlar elde etmek, aynı zamanda vergi idaresinin başarısını ölçmeye yarayan bir araçtır. İkincisi, vergi kanunlarının izin vererek sağladığı veya engelleyemediği için meydana gelen mali eşitsizliğin ölçülmesi veya tarafsız bir vergi otoritesinin varlığı bakımından işlevsel bir veri seti sağlamaktadır. Son olarak vergi açığı datası, maliye politikasının (MP) etkili ve başarılı bir şekilde uygulanmasını ölçmek bakımından önem arz etmektedir (Murphy, 2019: 6).

Vergi açığının büyüklüğü sosyoekonomik politikanın hatalı olduğunun, ticari faaliyetin iktisadi ve yasal karakterlerini tekrar kazanabilmesi için yeniden yorumlanması gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. İlaveten vergi açığı seviyesindeki artış, kayıt dışı ekonomide de yükselme olduğuna delalet eder ve bu durum kamu gelirlerinin toplanmasını ve gelir dağılımının daha adil olmasını engelleyici etki yaratmaktadır (Uygun ve Gerçek, 2021: 296).

Vergi açığının bileşenlerine ve büyüklüğüne ilişkin detaylı malumata sahip olunması hem vergiye gönüllü uyumun artırılmasına, hem de vergi politikalarının belirlenmesi üzerinde daha kapsamlı bir kavrama alanı sağlamaktadır. Ülkelerdeki

vergi idarelerinin tahakkuk/tahsilat oranlarındaki etkinliği ele alarak vergi açığının başlıca nedenleri üzerinden gerekli kaynak tahsisi yapmaları durumunda daha başarılı bir sonucun ortaya çıkacağı tabiidir. Vergi mükellefleri veya bir bütün olarak toplumun tamamı için bakıldığında vergi açığı, vergi uyumundaki noksanlıktan ya da siyasi otoritenin belirlemiş olduğu kaynak dağıtımı stratejisinin sonucunda ortaya çıkan eşitsizlikler ve iktisadi performans bakımından yol gösterici sonuçlar sağlaması nedeniyle önemlidir.

Vergi açığı kavramı genel tanımıyla, mevcut durumda toplanılan vergi gelirleri ile mükelleflerin vergi kanunlarına tam uyum sağlaması varsayımında toplanılacak maksimum vergi geliri arasındaki farkı ifade etmek için kullanılır. Bu farkın sıfır olması hiçbir ülke için mümkün olmamakla birlikte belirli bir seviyeye kadar vergi açığına göz yumulması MP belirlemenin doğal bir sonucudur. Bu doğal sınır açısından genel kabul görmüş bir oran söylenemez ama bazı yazarlar tarafından bu oran %5 olarak ifade edilmiştir. Bu sınırı aşan vergi açığı, ekonomik büyümeye katkıda bulunsa bile olası sürdürülebilir kalkınma açısından negatif bir durumdur. Vergi açığının büyüklüğü sosyoekonomik politikanın hatalı olduğunun, ticari faaliyetin ekonomik ve yasal karakterlerini tekrar kazanabilmesi için düzeltilmesi gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. Ayrıca vergi açığındaki artış ile kayıt dışı ekonomide de artış yaşanmakta, kamu gelirlerinin toplanması engellenmekte ve adil gelir dağılımı bozulmaktadır (Uygun ve Gerçek, 2021: 295-96).

Ülkeler arasındaki vergi rekabeti ve küreselleşmenin de etkisiyle vergi açığı mevzusu evrensel bir sorun olarak karşımıza çıkmakta ve ülkelerin vergi idarelerinin yalnız başına mücadelesi ile çözülebilecek bir yurt içi mali sorun niteliğini aşmaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı, vergi erozyonu ve vergiden kaçınma da başlı başına vergi

açığının sebepleri arasında yer almaktadır. Tüm bu yapısal farklılıklardan dolayı ülkelerin vergi mevzuatları ve vergiye gönüllü uyum seviyeleri birbirinden farklı olmakta ve ortak bir vergi açığı hesaplama yöntemi belirlenememektedir. Bu nedenle vergi açığı yalnızca vergi mükellefleri arasındaki düşük vergi ahlakından değil, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi mevzuatının net olmayışı ve daha genel olarak firmaların iflas etmelerine yol açan ekonomik döngüden de kaynaklanmaktadır.

Bu çerçevede birinci bölümde vergi açığının tanımı ve bileşenleri ele alınmaktadır. Bu bağlamda vergi harcamasının tanımı ve türleri ile kayıt dışı ekonominin türleri üzerinden vergi açığına ilişkin değerlendirmelere yer verilmektedir. Konunun geniş kapsamlı olması nedeniyle her bir başlığın altında ülke örnekleri ve literatür taramasına bölüm içerisinde yer almaktadır.

İkinci bölümde vergi açığı hesaplamasında dünya genelinde kullanılan yöntemleri, bu yöntemlerin yapısı, işleyişi, vergilendirme mekanizmasını ele alış şekli ve bu doğrultuda devlet gelirlerine bakışı incelenmiştir. Aşağıdan Yukarı Yöntemi (AYY, Mikro Metot) ile Yukarıdan Aşağı Yönteminin (YAY, Makro Metot) farklı ülkelerde nasıl uygulandığına ilişkin örneklere yer verildikten sonra makro yöntemle vergi açığı hesaplamasının nasıl formüle edildiğine ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmektedir. Bu açıklamalar sonucunda ülkelerin vergi yapısına uygun olan hesaplama yönteminin nasıl belirleneceğine ilişkin değerlendirmelere ve ülke örnekleriyle söz konusu belirlemenin nasıl yapıldığına yer verilmektedir.

Üçüncü bölümde makro model ile vergi açığı hesaplama hedefi doğrultusunda Türkiye özelinde bir model çalışması yapılarak kayıt dışı ekonomi oranının hesaplanması ve tahakkuk/tahsilat oranlarının yapısı ele alınıp ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayımlanan Vergi Harcaması Raporlarından

yararlanılarak vergi açığı hesaplama yöntemi belirlenmiştir. Bu doğrultuda ülkemizde beyan sistemi açısından en fazla bilgiye sahip olduğumuz ve diğer vergi türlerine göre daha yüksek oranda gelir sağlayan Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV), Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) tahakkuk/tahsilat yapılarından yola çıkarak toplam vergi açığının hesaplanması yoluna gidilmiştir. Dört vergi türünde yapılan hesaplamalardan sonra bunların toplamı alınarak, toplam vergi açığı hesaplaması yapılıp, her bir vergi türünün toplam açığa etkisinin yıllar içindeki dağılımına ilişkin değerlendirmeler yapılmaktadır.

Sonuç bölümünde GV, KV, KDV ve ÖTV'nin 2006-2023 arası dönemde vergi açığının değişimine ve toplam vergi açığının bileşenleri bazında ortaya çıkan sonuçlara değinilecektir. Genel olarak vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve toplam vergi tahsilatının arttırılması için yapılması gerekenlere ilişkin önerilere yer verilerek daha etkin ve hakkaniyetli bir vergi sisteminin ortaya çıkabilmesi için yapılması gerekenler ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Vergilendirmenin temel işlevlerinden biri sağlık, koruma, eğitim veya kamu altyapı yatırımları benzeri harcamaları finanse edecek gelirlerin toplanmasıdır. Ancak fiili olarak toplanan vergi miktarı, vergi mükelleflerinin, vergi yükümlülüklerine tam uyumu seviyesinde olması gereken tutardan daha düşük seviyededir. Bu vergi uyumsuzluğunun sebepleri vergi mükelleflerinden kaynaklanabilir ya da kaynaklanmayabilir ancak, bu tarz vergi uyumsuzluğundan kaynaklanan vergi hasılatı kayıplarına genel olarak vergi açığı denir (TGPG, 2018: 9).

1.1. VERGİ AÇIĞI

Vergi uyumuyla ilgili neredeyse tüm araştırmalarda kullanılan temel teorik model Becker'in (1968) suç ekonomi modeliyle başlamaktadır. Bu yöntemi ilk defa Allingham ve Sandmo (1972) uygulamıştır. Burada rasyonel bir bireyin vergi kaçırma kumarından beklenen faydasını maksimuma çıkarma düşüncesi görülmektedir. Çünkü denetimle yakalanma ve cezalandırılma riski, vergi uyumunu ve devamında ortaya çıkacak vergi açığı miktarını etkileyen başlıca nedendir (Alm, 2007: 1-3).

Vergi açığının tanımı ve bileşenlerine geçilmeden önce kullanılan metodoloji hangisi olursa olsun, aslında bir tahmin olduğunu belirtmek gerekir. Ülkeler tarafından bu tahminin yapılmasının amacı da vergi kayıp kaçağını azaltarak toplam vergi gelirini yükseltmek, mükellef davranışlarını daha iyi analiz ederek vergi gayretini arttırmak ve vergi mevzuatının daha etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesini sağlamaktır. Tahmin mekanizması ne kadar doğru çalışırsa alınan sonuçlar da o derece anlamlı olacağı tabiidir. Bu doğrultuda vergi açığının kavramsal çerçevesi, nedenleri, bileşenleri ve açık tahmini metodolojisi ilerleyen bölümlerde ele alınacaktır.

1.1.1. Tanım ve İçerik

Vergi açığı literatüre son dönemlerde girmiş bir kavramdır. Vergi kaybının boyutunu tahmin etmek ve riskli alanlara yönelik politikalar belirleyebilmek amacıyla bir ülkenin vergi açığının tahmin edilmesi önemlidir. Vergi açığı genel anlamıyla potansiyel vergi hasılatı ile mevcut vergi gelirleri arasındaki farktır (McManus ve Warren, 2006; Mazur ve Plumbey, 2007: 569-76). Bunun haricinde Gemmell ve Hasseldine ise vergi açığını, vergi mükelleflerinin belirli bir süre içinde ödemesi gereken vadesi geçmiş vergiler ile devlet bütçesine gerçekte katkıda bulunan vergi miktarı arasındaki fark olarak tanımlamıştır (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 1-31). Giles'e göre de gizli ekonomi ve gizli gelir olarak vergi açığı ifade edilmiştir. Vergi açığını da kanuna aykırı yollardan elde edilen gelirlerin kanuni vergi oranı ile çarpılması sonucu hesaplamaktadır (Giles, 1997: 97). Birleşik Krallık Gelir İdaresi'nin (HMRC) vergi açığı tanımı, vergiye gönüllü uyum nedeniyle oluşan açık ile vergi politikaları sonucu ortaya çıkan açığın toplamıdır (Toro vd., 2013: 8).

Vergi açığı genel tanımıyla hükümetin alabileceği maksimum vergi tutarıyla gerçekte toplamış olduğu vergi tutarı arasındaki farktır (Tax Policy Centre, 2016). Yine genel anlamıyla vergi açığına sebebiyet veren uyumsuzluğun ABD İç Gelirler İdaresi'ne (IRS) göre üç ana sebebi vardır:

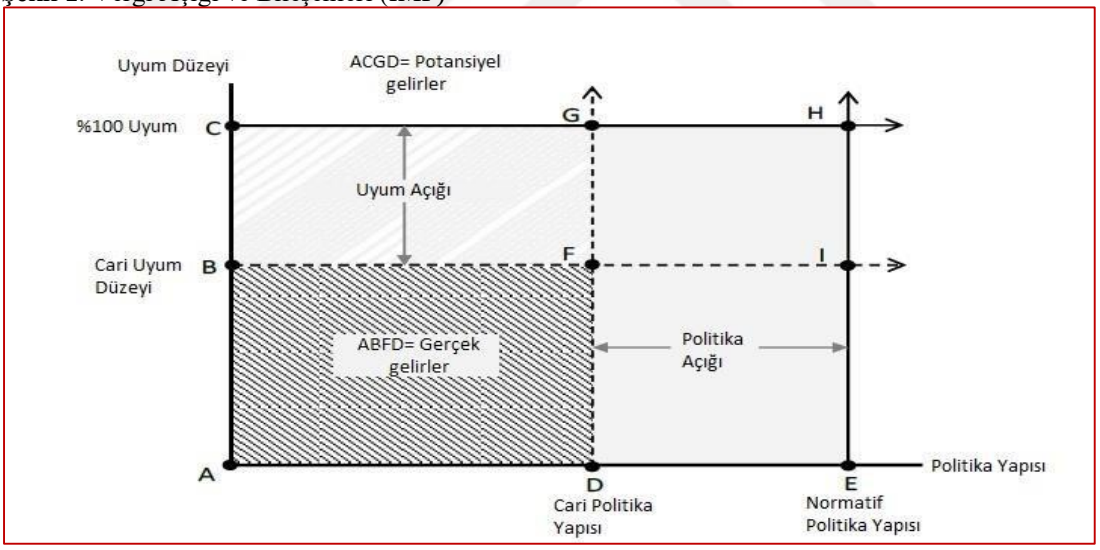
i- **Eksik Beyan;** Vergi mükelleflerinin beyannamelerinde eksik beyan ettikleri vergi matrahları nedeniyle ortaya çıkan vergi açığı,

ii- **Eksik Ödeme;** Doğru şekilde beyan edilen beyannamelerde yer alan tutarın eksik ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan vergi açığı,

iii- **Beyanname Vermeme;** Vergi beyannamesi vermesi gerektiği halde beyanname vermeyen mükelleflerin yol açtığı vergi açığı (Dubin, 2012).

IMF'nin vergi açığını tanımlarken kullandığı vergi açığı bileşenleri ise Şekil 1'de yer almaktadır. Normatif vergi politikası yapısında mükelleflerin %100 uyum sağladığı durumda elde edilecek toplam vergi geliri AEHC alanına eşittir. Cari politika düzeyinde mükelleflerin %100 uyumu halinde ise ADGC alanı potansiyel gelir seviyesini yansıtmaktadır. Normatif vergi politikalarında, mükelleflerin cari uyum seviyesinde elde edilecek gelir düzeyi AEIB alanı kadardır. Cari politika yapısında mükelleflerin cari uyum seviyesinde elde edilen gerçek gelir seviyesi ise ABFD alanı kadardır.

Şekil 1: Vergi Açığı ve Bileşenleri (IMF)



Kaynak: Hutton, (2017: 5)

Cari uyum seviyesinde mükelleflerin normatif vergi politikası ile cari vergi politikası arasındaki fark vergi harcamasıdır. Bu alan DEHG, mali politika olarak istisna, indirim, muafiyet ve af benzeri düzenlemelerle verginin alınmamasının tercih edildiği kısımdır ve politika açığı olarak adlandırılır. Son olarak BCGF alanı da cari

vergi politikalarında, mükelleflerin vergiye cari uyum seviyesi ile %100 uyumları söz konusu olduğunda ortaya çıkacak vergi alınmayan 'uyum açığı' alanını temsil etmektedir. Bu alan kayıt dışı ekonomiden veya vergi kayıp kaçağından oluşmaktadır. Vergi gelirlerinin arttırılması için kayıt dışı ekonomiyi engelleyici düzenleme ve uygulamalara başvurulmalıdır. Ayrıca mükelleflerin cari uyum seviyelerinin arttırılması ile de uyum açığı azaltılabilir. Son olarak yapılan hesaplamalar, istatistiki bilgiler ve ulusal hesapların makro model çerçevesinde dönüştürülmesiyle elde edilen sonuçlarından yola çıkarak, makro yöntemde bir hesaplama yapılmaktadır.

1.1.2. Vergi Açığının Nedenleri

Vergi açığının ortaya çıkmasına ülkelerin sosyoekonomik olarak göz yumduğu ve çözmesi gerektiği iktisadi sorunlar birlikte neden olmaktadır. Ülke mali yapılarının farklılıkları, dönem farklılıkları, iktisadi yapı, kültürel yapı ve siyasi yapı farklılıkları da toplam açığın miktarını belirleyen ana faktörlerdendir. Ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar ve gelirin kavranma kapasitesi de vergi açığının başlıca sebeplerindendir. Örneğin ülkedeki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve vergi yönetiminin denetim kapasitesi vergi açığını doğrudan etkilemektedir. Vergi açığının çok fazla nedeni olmasına rağmen iktisadi, siyasi, sosyolojik ve mali açıdan başlıca olanları aşağıda yer almaktadır;

- Sosyoekonomik süreçlerin, ekonomik büyümenin ve makroekonomik politikaların geniş kapsamlı desteklenmesi konusunda ülke otoritelerinin etkinsizliği (Quintano and Mazzocchi, 2015: 477-98),
- Küreselleşmenin bir sonucu olarak çağdaş ticari faaliyetin uluslar üstü karakteri, iktisadi bağların güçlendirilmesi ve yoğunlaştırılmış uluslararası ticarete iyi organize edilmiş işbirliği ve bilgi değişimi yapan, iktisadi öneriler

sunan, farklı vergi kurumları arasında bilgi paylaşan kuruluşların mevcut olmaması (Khlif ve Achek, 2015: 486-97).

- Birçok ülkede mali disiplinden kopulması, kamu sektöründe aşırı harcamalar, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini daha fazla yerine getirmesini sağlaması gereken politika belirleyicilerin ve vergi otoritesinin yetkinsizliği (Rackowski ve Mroz, 2018),
- Kalifiye vergi danışmanları, pahalı avukatlık şirketleri ve vergi idaresinde temsilcileriyle çok uluslu şirketlerin az gelişmiş ülkelerde (AGÜ) ve gelişmekte olan ülkelerde (GOÜ) vergi açığına yol açması,
- Kayıt dışı ekonominin sınır ötesi karakteri ve olağanüstü hareketliliği nedeniyle yeni pazarları ve kazançlı endüstrilerin gelişiminin sunduğu fırsatları ustalıkla değerlendirmesini sağlayan yeni bilgi ve iletişim teknolojileri (Raczkowski vd., 2015),
- Neoliberalizmin önceki yıllarda ekonomik bir doktrin olarak hâkimiyeti ile devleti ve vergi otoritelerini mali baskının araçları olarak damgalamasının vergi yükümlülüklerine uyum sağlaması beklenen mükelleflere dolaylı yoldan negatif etkisi (Raczkowski ve Mroz, 2018),
- Bölgesel entegrasyon blokları içindeki ülkelerin çelişkili çıkarları (ör: AB); özellikle haksız vergi rekabeti ve vergi kanunlarında uyumlaştırma yapılması konusunda anlaşmanın sağlanamaması ile işletmenin mukim ülkedeki yerini değil de fiili ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yeri bağlayacak uyumlaştırma (yerel ve ulusal vergi dairesine) işlemlerinin çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde yol açtığı vergi açığı (Raczkowski vd., 2015),

- Vatandaşların devlet tarafından dışlanmaya ve yoksulluğa karşı yetersiz korunması. Williams'ın yaptığı çalışmaya göre AGÜ'lerde tarım dışı istihdamın içinde kayıt dışı ekonominin payı %83,6 (Hindistan) ile %6,1 (Sırbistan) arasında değişmektedir (Williams, 2015: 118-35).

1.1.3. Vergi Açığının Bileşenleri

Vergi açığının bileşenlerine geçilmeden önce vergi tabanının makroekonomik olarak nerede ve nasıl konumlandığının tespit edilmesi gerekmektedir. Buna göre Şekil 2 üzerinden açıklarsak, makroekonomi kavramıyla (A+B+C+E+F) alanı kast edilmektedir.

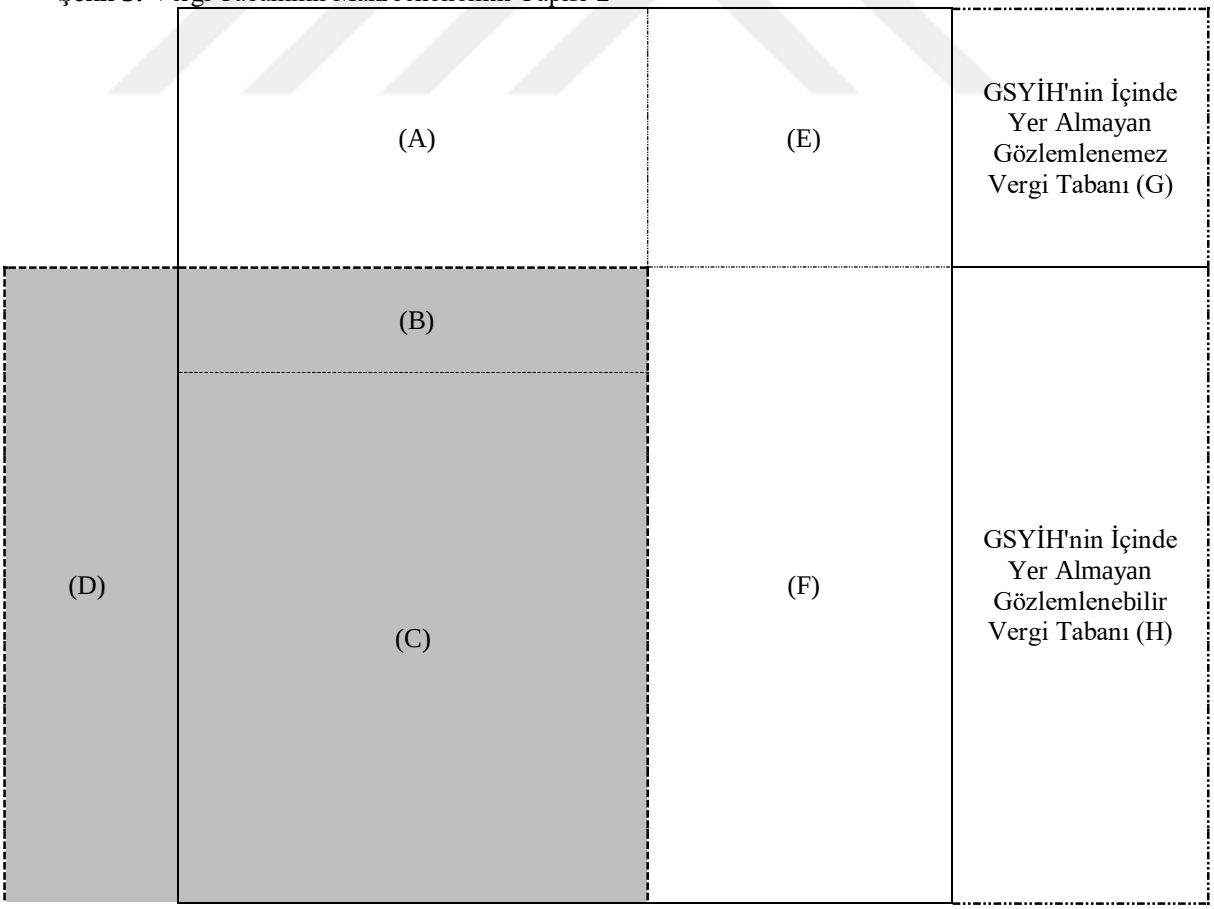
Şekil 2: Vergi Tabanının Makroekonomik Yapısı

<table>
<tr><td rowspan="2"></td><td>GSYİH İçinde Olması Gerektiği Halde Yer Almayan Görünmez Ekonomi (A)</td><td>GSYİH İçinde Olması Gerekmeyen Görünmez Ekonomi (E)</td></tr>
<tr><td rowspan="2">GSYİH İçinde Olan ve Tahmin Edilen Görünmez Ekonomi (B)</td><td rowspan="2">GSYİH İçinde Olmayan Görünür Ekonomi (F)</td></tr>
<tr><td>Aktüel Ekonominin Parçası Olmayan ama GSYİH'nin İçinde Yer Alan Tahmini İşlem Maliyetleri (D)</td><td>GSYİH İçindeki Görünür Ekonomi (C)</td></tr>
</table>

Kaynak: Murphy ve Guter-Sandu, (2018)

GSYİH alanı, (B + C) ile bir takım işlem maliyetlerinin toplandığı ama aktüel GSYİH içinde yer almayan D alanının toplamından oluşmaktadır. Yukardaki tablodan anlaşılacağı üzere yapılan tahminlere göre belirlenen gölge ekonomi (B) alanı GSYİH'nin içindedir, ancak bu tahmin olduğundan daha az hesaplandığı için GSYİH'nin içinde olması gerektiği halde dışında kalan A alanı da makroekonomi içinde yer almasına rağmen GSYİH içinde yer almamaktadır. Bununla birlikte evde üretilen ve ekonomiye katılmayan işlemler gibi bazı unsurlar vardır ki aslında vergilendirilebilir nitelikte olmasına rağmen GSYİH içinde yer almadığı için hesaplamaya dahil edilmemektedir. GSYİH bu unsurları içermemesine rağmen bu durum söz konusu unsurların aslında var olmadığı anlamına gelmemektedir. Şekil 3'te ilave bölmeler yapılarak vergi açığının temeline inilebilir.

Şekil 3: Vergi Tabanının Makroekonomik Yapısı-2



Kaynak: Murphy ve Guter-Sandu, (2018)

A'dan F'ye kadar olan alan ikinci şekilde de vardır ancak GSYİH'nin tam hesaplanamaması veya bilanço düzenleme aksaklıkları nedeniyle vergilendirilmesi gerektiği halde vergilendirilemeyen alanın da ölçülebilmesi gerekmektedir. Örneğin doğal kaynakların tükenmesi de aslında bu hesaplamaya dahil edilmelidir ancak hesaplanması pek mümkün değildir. Bu değerler aslında bilançoya konu varlıkların sahipliğinden, kullanımından veya devrinden kaynaklanan maliyetlerle ilgilidir. Bunlar GSYİH'nin dışında kalan ancak tamamen geçerli vergi matrahıdır. Bu perspektiften bakıldığında vergi açığının (A + B + E + G) alanını temsil ettiğini söylemek doğru olmayacaktır. Bu alanların toplamı vergi matrahının bir dönemde gözlemlenemeyen değerini temsil eder ancak matrahın gözlemlenememesi vergi açığının aynı miktarda artacağı anlamına gelmemektedir (Murphy ve Guter-Sandu, 2018).

Peterson (2018)'e göre vergi açığı beş kademelidir. İlk etapta mevcut tüm vergi matrahlarının, herhangi bir indirim, istisna, muafiyet veya kesinti/af olmaksızın tek bir standart vergi oranı üzerinden vergilendirilebileceğini varsayar. Buna göre;

Gönüllü Olarak Vazgeçilen Vergi: Vergi otoritesinin kendi iradesiyle vergi almadığı vergi tabanıdır. Servetin vergilendirilmesi bu duruma örnek verilebilir. Buna göre birçok ülkede servet üzerinden vergi alınmazken, bazı ülkelerde sermaye kazançları veya hediyeler vergi tabanına dahil edilmektedir. Hangi unsurun vergilendirileceği konusunda elbette bir zorunluluk yoktur ve bu karar ülkelerin kendi takdirine bağlıdır ancak, vergilendirmeden vaz geçilen her unsur vergi açığının bileşenlerini oluşturur.

Vergi Harcaması: Prensip olarak vergilendirilmesi gerektiği halde yasama organının yaptığı düzenlemeyle; istisna, muafiyet, vergi afları, vazgeçilen küsuratlar

vb. düzenlemelerle alınmaktan vaz geçilen vergiyi ifade eder. Bu konu sonraki kısımda daha kapsamlı açıklanacaktır.

Vergi Kaçırma: Bu alan Şekil 3'te A, B, E ve G alanı ile temsil edilmektedir.

Vergiden Kaçınma: Normalde Şekil 3'te C, F ve H alanı içinde yer almasına rağmen vergi otoritesinin sağladığı hak nedeniyle vergi ödemekten kaçınılması durumudur.

Ödenmeyen Vergi: Vergi mükellefine tahakkuk ettirilen ama daha sonra her nasılsa tahsil edilemeyen vergi miktarını ifade etmekte ve Şekil 3'te C alanı ile temsil edilmektedir (Murphy, 2014: 6-9).

Şekil 4: Vergi Açığının GSYİH İçindeki Görünür Ekonomiye Uygulanması

<table>
<tr><td colspan="5">1. Kısım
Vergi Otoritesinin Kısmen ya da Tamamen Kendi Tercihi Doğrultusunda Vergi Tabanına Dâhil Etmediği Unsurlar
(a)</td></tr>
<tr><td>Ödenmiş Vergi</td><td>5. Kısım
Vergi Tevkifatı Yapılmadan Önce Borçlunun Ödeyemeyecek Hale Gelmesi Kaynaklı Vergi Açığı
(e)</td><td>4. Kısım
Vergiden Sakınma Kaynaklı Vergi Açığı
(d)</td><td>3. Kısım
Vergi Kaçırma Kaynaklı Vergi Açığı
(c)</td><td>2. Kısım
Vergi Harcaması Kaynaklı Vergi Açığı
(b)</td></tr>
</table>

Kaynak: Murphy ve Guter-Sandu, (2018)

Bu şekilde sembolik olarak ifade edilmek istenen husus; a ve b alanı ile ifade edilen kısımlar vergi idaresinin kontrolünde olan vergi açığını ifade etmektedir. Bundan dolayı bu iki açığa "politika açığı" denilmektedir. İlaveten c, d ve e alanı da

uyum açığı olarak ifade edilmektedir. Bu alan aynı zamanda vergi idaresinin vergi gelirlerini toplamada ne kadar başarılı olduğunu göstermektedir.

Vergi açığının başlıca iki bileşeni vardır; politika açığı ve uyum açığı. AB bünyesinde vergi açığını hesaplamak için oluşturulmuş Vergi Açığı Proje Grubunun (TGPG) yapmış olduğu çalışmada kabul ettiği vergi açığı bileşenleri Şekil 5'te yer almaktadır.

Vergi politikası açısından bakıldığında, politika açığını da kapsayan vergi açığının daha geniş bir şekilde yorumlanması mümkündür. Daha geniş bir yorumla hesaplamalar, yasa koyucunun vergi politikası tercihlerinden kaynaklanan gelir kayıplarını da içermektedir. Bu politika tercihleri, muafiyetler, indirimler ve belirli durumlarda daha düşük oranlar sağlayarak genel vergilendirme kurallarından sapmalar ortaya koymaktadır. Bunların bütçe üzerindeki etkileri politika açığı olarak da adlandırılan vergi harcamalarını oluşturmaktadır. Politika açığını kapatmak için vergi açığı, genel vergi hukuku kurallarına göre teorik olarak tahsil edilebilecek toplam vergi tutarları ile fiilen toplanan toplam vergi tutarları arasındaki fark olarak tahmin edilebilir.

Şekil 5: Vergi Açığının Bileşenleri-2



Kaynak:TGPG, (2016: 15)

Politika açığı hesaplamalarında, ilgili ulusal vergi kanunu kapsamındaki genel vergilendirme kurallarının (vergi oranı veya vergi matrahı gibi) varsayımlarla belirlenmesi gerekmektedir. Politika açığı hesaplanabilmesi için genel kural niteliğinde ortaya konulan unsurlar ve hesaplama şablonu tüm açıklığıyla ortaya konulmalıdır çünkü genel kurallardan sapmalar bu varsayımlara dayalı olarak hesaplanacaktır (TGPG, 2016: 15-16).

1.1.3.1. Uyum Açığı

Vergi mükelleflerinin yasa dışı yollardan veya mevzuatta yer alan ve suistimale konu edilebilecek beyana tabi hususlardan, bilerek ve isteyerek vergi kaçırması nedeniyle eksik vergi hasılatından kaynaklanan açıktır. Diğer bir ifadeyle yürürlükteki vergi kanunları uyarınca, teorik olarak toplanabilecek vergi miktarı ile fiilen tahsil edilen vergi hasılatı arasındaki farktır (TGPG, 2016: 14-15). Vergi uyum açığı, mükelleflerin vergiye uyumsuzluğu neticesinde ortaya çıkan ve devletlerin müdahale edemediği veya etseler bile eksik kaldığı durumda ortaya çıkmaktadır. Bu noktada vergi uyumsuzluğu ile vergiden kaçınmayı birbirinden ayırt etmek gerekir. Vergi uyumsuzluğu kanunen ödenmesi gereken bir verginin ödenmemesi anlamına gelirken, vergiden kaçınma vergi yasalarının tanıdığı kolaylıklardan hareketle vergi yükümlülüğünün en aza indirgenmesidir (Ahmed ve Rider, 2008: 3). Uyum açığı, tahakkuk aşamasında meydana gelen açık ile tahsil aşamasında meydana gelen açığın toplamıdır (TGPG, 2016: 14).

Uyum açığı vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına gönüllü olarak uygun davranıp, vergilerini tam ve zamanında ödediğinde ortaya çıkmamaktadır. Mükelleflerin vergi kanunlarına uymaları sonucunda toplanabilecek vergi miktarı ile

gerçekte toplanan vergi miktarını ifade eden uyum açığı tahsilat açığı ve tahakkuk açığı olmak üzere iki öğeden oluşmaktadır (Uçanok, 2014: 30).

Tahakkuk Açığı (Assessment Gap)

Teorik olarak toplanabilir verginin toplam miktarı ile tahakkuk eden verginin toplam miktarı arasındaki farktır. Tahakkuk eden vergi, mükelleflerin beyanına dayalı olarak gerçekleşen tahakkuk ile idarenin denetim neticesinde yaptığı toplam tahakkukun bileşiminden oluşmaktadır. Toplanabilir vergi miktarı ise tahminin yapıldığı dönemde vadesi gelmiş olan vergi miktarı anlamına gelmektedir (TGPG, 2016: 15).

Özellikle GÜ'lerde mükelleflerin vergi beyannamesi vermemesi veya gelirlerini eksik beyan etmesi sonucunda tahakkuk açığı ortaya çıkmakta ve vergi uyum açığının %90'ı tahakkuk açığından kaynaklanmaktadır (Villios, 2012: 2). Tahakkuk açığının ortaya çıkması; "vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve kayıt dışı ekonomi" olmak üzere üç temel nedene dayanmaktadır.

Tahsil Açığı (Collection Gap)

Tahakkuk eden verginin toplam miktarı ile tahsil edilen vergi miktarı arasındaki farktır. Bu farka daha sonra yapılan vergi denetimlerinden elde edilen gelirler de eklenerek tahsilat açığı elde edilir (Korauš vd., 2021: 3). Vergi tahsili açısından bakıldığında, brüt vergi açığı ve net vergi açığı olmak üzere vergi açığı ile ilgili iki farklı kavram daha karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin toplam vergi borçlarında artışa yol açan tahsilat açıklarının azaltılmasında ve vergi borçlarının tahsilinde vergi idaresinin tutum ve politikası önemlidir. Hükümet etkinliğinin bir göstergesi olarak nitelendirilen vergi tahsilat açığının ölçülmesi için vergi idareleri ve

uluslararası kuruluşlar tarafından çeşitli yaklaşımlar kullanılmaktadır (Karavitis vd., 2022: 118).

- **Brüt Vergi Açığı (Gross Gap)**

Brüt vergi açığı teorik olarak, belli bir vergilendirme döneminde toplanabilir verginin toplam miktarı ile fiili olarak, kanuni süresinde ödenmiş vergilerin toplam miktarı arasındaki farktır (TGPG, 2016: 15). Diğer bir ifadeyle, belli bir dönemde, vergi yasalarının mükelleflere yüklemiş olduğu toplam vergi miktarı ile zamanında ödenen vergi miktarı arasındaki farktır (Bloomquist vd., 2006: 69).

Brüt vergi açığı kavramında, gerçekte toplanan vergi miktarı hesabında, gecikmiş ödemeler ile zorla toplanan vergilerin tutarı dikkate alınmaz. Brüt vergi açığı daha çok gönüllü uyum üzerine odaklanır (TGPG, 2016: 15). Bu açıdan bakıldığında brüt vergi açığı, belli bir vergilendirme döneminde gönüllü olarak ödenmeyen vergi miktarıdır (Owens, 2010: 2).

- **Net Vergi Açığı (Net Gap)**

Net vergi açığı, belli bir dönemde toplanabilir vergi miktarı ile geç ödemeler ve idarenin zorlaması ile yapılan ödemeler dâhil ödenen vergi miktarı arasındaki farktır. Brüt vergi açığı hesabındakinin tersine net vergi açığı hesabında gecikmiş ödemeler ile zorla toplanılanlar da dikkate alınır; böylece daha düşük oranda vergi açığı tahmini yapılır.

Net vergi açığı kavramı, idarenin vergi gelirlerini ele ereken ki (faaliyetleri) başarısı ya da başka deyişle vergiyi uygulama gücü (tax enforcement) üzerine yoğunlaşır (TGPG, 2016: 15). İdarenin bütün zorlayıcı işlemlerine rağmen ödenmeyen toplam vergi miktarı, başka bir ifadeyle toplayamadığı verginin toplam miktarıdır (Owens, 2010: 2).

1.1.3.2. Politika Açığı

Kavramsal olarak herhangi bir vergi sisteminde yer alan, tercihsel düzenlemeler sonucu belirlenmiş istisna, muafiyet ve çoklu oran yapısı nedeniyle oluşan vergi açığını temsil etmektedir. Politika açığı kavramı etki analizinin daha sağlıklı yapılabilmesi için ikiye ayrılmıştır: Oran Açığı ve İstisna Açığı. Oran Açığı; indirimli oranların varlığı nedeniyle potansiyel gelir kaybını temsil eder. İstisna Açığı ise vergi kanunlarıyla istisna kapsamına alınan hususların neden olduğu potansiyel gelir kaybını temsil eder. Kamu mallarının sunum şekli de bu aşamada politika açığını etkilemektedir (TAXUD, 2015: 20-24). Örneğin ilk öğretimin bedava olması veya orta malı niteliğindeki kamumsal mallar "olması gereken vergi geliri"ni azaltan etmenlerdir. Ancak bu durum ulusal karar alabilmenin de ötesinde ve kontrol dışı bir alan olduğu için başlangıç varsayımlarının buna göre yapılması gerekir. Örneğin ihracat istisnası nedeniyle alınmayan KDV uygulaması dünyada genel kabul gören ve neredeyse tüm ülkelerin uyguladığı bir düzenleme olduğu için bu teşvik nedeniyle alınmayan vergi geliri politika açığının hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. Bundan dolayı, politika açığı hesaplanırken ihracat istisnası, kamusal mallardan alınmayan vergiler, bazı sektörlerin (örneğin finans sektöründe yapılan işlemlerin çokluğu ve kontrolünün çok zor ve maliyetli olması nedeniyle KDV uygulanmamaktadır) yapısı nedeniyle genel olarak uygulaması olmayan vergiler için Taksirli İstisna Açığı[1] kavramı ortaya atılmıştır. Buna göre;

- **Politika Açığı** = Oran Açığı + İstisna Açığı

[1] Actionable Exemption Gap

- **İstisna Açığı** = Emsal Rant Açığı + Kamu Malları Açığı + Finansal Hizmetler Açığı + Taksirli İstisna Açığı
- **Taksirli Politika Açığı** = Oran Açığı + Taksirli İstisna Açığı

AB ülkelerinin hesaplamalarında başta olmak üzere bir çok ülkede yukardaki gibi bir ayrım uygulanmaktadır (TAXUD, 2015: 20-24).

AB üyesi ülkeler için yapılan çalışmada politika açığının, taksirli politika açığından çok daha fazla olduğu ortaya konulmuştur. Ülkenin anayasal yönetim şekline göre de bu farklılık değişmektedir. Türkiye'de GİB tarafından yayımlanan Vergi Harcamaları Raporu'nda da ihracat istisnası veya kamu mallarının en büyük üreticisi olan Devlet tüzel (5018 sayılı Kanunun ekinde yer alan I sayılı listedeki kurum ve kuruluşlar) kişiliğinin ürettiği mal ve hizmetler nedeniyle ödenmeyen vergi gelirleri politika açığı içerisinde yer almamaktadır.

1.1.4. Uluslararası Vergi Açığı

Uluslararası vergi açığı, vergi açığının bir bileşeni olarak, denizaşırı vergi kaçakçılığı ile sınır ötesi işlemler dolayısıyla toplanamayan vergilerin tutarından oluşmaktadır. Ne yazık ki, vergi açığının uluslararası bileşeni, tahmin edilmesi en karmaşık bileşenidir. Bu durum vergi idarelerinin deniz aşırı kaçakçılığı en ince detayına kadar anlamadıkları anlamına gelmez, fakat vergi açığının uluslararası bileşenini tanımlamak ve miktarını belirlemek olağanüstü güçtür. Özellikle yerleşik olmayan mükelleflerin vergiye uyum seviyesinin, yurt içi yerleşik vergi mükelleflerinin uyum seviyesine göre daha düşük olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bu sorunun çözümü daha da zorlaşmaktadır. Örneğin vergiye

gönüllü uyumun %90 seviyesinin üzerinde olduğu ABD'de yerleşik olmayan mükelleflerde bu oran %70'lerin altına düşmektedir (Aaron ve Slemrod, 2004).

2008 Mali Krizinden sonra devletler artan kamu borçlarının finanse edilebilmesi için vergi gelirlerinin yeterli olmadığını görmüş, vergiden kaçınma, vergilendirmede şeffaflık, bilgi değişimi gibi küresel işbirliği gerektiren konularda uluslararası eylem planlarına dahil olmuşlardır. OECD`nin açıkladığı verilere göre vergiden kaçınmadan dolayı her yıl 240 milyar dolar gelir kaybı yaşanmaktadır (Özdiler Küçük, 2017: 40-43). Vergi kanunlarının uluslararası ölçekte benzeşmesi için devletler küresel işbirliğine gitmeye çalışarak mevcut vergisel yapıdaki istisna, muafiyet ve indirim mekanizmalarına getirilen ölçütler doğrultusunda, ülkelerin vergiden kaçınmasını engellemek için vergi kanunlarında değişikliğe gidilmesi gerekmektedir. Vergiden kaçınmaya yönelik hükümler daha çok KV, GV ve Vergi Usul Kanununda bulunduklarından (ÖTV ve KDV daha ülkesel vergi türleridir), bu kanunlardaki ilgili hükümlerde, OECD standartları ile uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar mevcuttur.

Uluslararası vergi açığının yerleşik olmayan mükelleflerden sonra diğer bir boyutu da vergi cennetleri (off-shore hesaplar) ve kayıt dışı nitelikli sınır ötesi ticaret (kaçakçılık) faaliyetleridir. Son olarak özellikle çok uluslu şirketlerin, vergi planlaması kapsamında şirket merkezlerini düşük oran uygulayan ülkelere taşımaları, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vb. yöntemler de uluslararası vergi açığının büyüklüğünün artmasına yol açmaktadır. Özellikle vergi cenneti olarak nitelenen ve gelişmiş bankacılık sistemi olmayan küçük ülkeler veri paylaşımı konusunda da yetersiz kaldıkları için vergi açığının bu boyutunun hesaplanmasında yeterli veri setine ulaşmayı zorlaştırmaktadır. Küreselleşme ile artan ticaret hacmi ve faktörlerin

hareketliliği uluslararası vergi açığının da giderek büyümesine yol açmaktadır (Avi-Yonah, 2000).

Vergi açığının uluslararası bileşeni geniş anlamda, her türlü uluslararası ilişkiyi; dar anlamda ise vergi mükelleflerinin vergi kaçırmak amacıyla oluşturdukları uluslararası işlemleri kapsayacak şekilde ifade edilmektedir (CRA, 2016a: 10). Bundan dolayı uluslararası vergi açığını azaltmak için ülkelerin gelir idarelerinin nüfuzu arttırılmalı, ülkeler arası veri ve bilgi paylaşımı genişletilerek akıcı hale getirilmeli, OECD gibi kurumlarla koordineli gidilmeli, vergi cenneti[2] niteliğinde ülkelerle baş edebilmek için bazı teşvikler sağlamaktan kaçınılmamalı, diğer bir ifadeyle söz konusu ülkelerden sağlanabilecek avantajlar göz önünde bulundurulduğunda bazı tavizler verilebilmeli, bunun tamamlayıcısı olarak da işbirliğine yanaşmayan vergi cenneti niteliğindeki ülkeler cezalandırılmalıdır (Guttentag, 2005).

Off-Shore mekanizması, kıyı ülkesine mukim olmayan yatırımcılardan, yatırım çekmek amacıyla o ülkenin aslında fiilen var olmayan bankacılık sistemi üzerinden yapılan işlemleri ifade eder. Bu mekanizma, yatırımcılara vergisiz veya çok düşük vergilendirme olanağı sağlar. Böylece yatırımcılar kendi ülkelerindeki vergi denetim mekanizmalarından kaçınarak düşük vergi ve daha az sorumluluk yükleyen mali ortama kavuşmuş olurlar. Bu tarz ülkelerin varlığı mükelleflerin vergi bilinci ile gönüllü uyumunu baltalamaktadır ve dürüst mükellefleri vergi kaçırmaya/vergiden

[2] Off-Shore sistemi "kıyı bankacılığı" vasıtasıyla gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulayan, banka veya ticari mahremiyet uygulayan idari birimler olarak tanımlandığında vergi rekabeti sonucu diğer idari birimlere göre düşük vergi alanı olarak kalan her türden idari birimdir (Aktan, 2018: 130).

kaçınmaya yönelterek vergi gelirlerinin olması gerekenden düşük gerçekleşmesine yol açmaktadır. Diğer bir ifadeyle hem vergi politikasının mali hedeflerinin aşınmasına hem de devletlerin yetersiz gelirlerle hizmet sunmak zorunda kalmasına yol açmaktadır. Devletlerin bu tarz sorunlarla karşılaşmaması için işletmelerin ve varlıklı bireylerin vergi kayıp kaçaklarına yol açan tüm mekanizmalarla mücadele etmeli ve bu mükelleflerin vergisel uyumunu teşvik etmelidir (Bilici, 2004: 656; Ulusoy ve Karakurt, 2009: 100-101).

Zucman'ın ifadesiyle 'küresel çapta bir finansal kadastro' yapısının sağlanması için çok uluslu şirketlerin vergi optimizasyonu da dahil, sermaye hareketliliğinden alınacak vergi vb. önlemler düşünülebilmelidir. Aksi takdirde yurt dışına kaçan her vergi geliri için yurt içindeki yerleşik vergi mükelleflerinden alınması gereken vergi miktarı yükselmekte ve vergi yükü dağılımı açısından orantısızlık meydana gelmektedir (Zucman, 2013: 129-33).

Bu bölümde sayılan nedenlerden dolayı vergi açığı hesaplamalarında uluslararası vergi açığı hususu kapsam dışı bırakılarak yalnızca yurt içi tahakkuk ve tahsilat gerçekleşmelerine odaklanılmıştır.

1.2. VERGİ HARCAMASI

1.2.1. Tanım, İlgili Kavramlar ve Kanuni Dayanak

Vergi kavramı tarihsel olarak devletin egemenlik gücüne/hakkına dayanılarak, vergi mükelleflerinden, karşılıksız ve zorunlu bir şekilde, kamuya yapılan mali transferler olarak tanımlanmaktadır. Diğer taraftan kamu düzeninin sağlanması için gerekli olan hizmetlerin yürütülebilmesi amacıyla kamu otoritesi tarafından yapılan ödemelere kamu harcaması denir. Bu iki kavramın ortaklaşa ürettiği vergi harcaması

kavramı da; temelde vergi mevzuatı aracılığıyla gerçekleştirilen harcamaları ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi harcaması kavramı vergi ve kamu harcaması kavramlarının sentezinden meydana gelmektedir.

Vergi harcamaları yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan indirim, istisna, muafiyet, vergi affı, vergi ertelemesi, vergi kredisi gibi çeşitli mevzuat araçlarıyla ve ilgili devletin iktisadi politikaları doğrultusunda; vazgeçilen toplam vergi gelirlerini ifade etmektedir. Vergi sistemlerinin farklılığı nedeniyle ülkelerin uyguladığı indirim, istisna ve muafiyetler farklılaşmakta ve vergi harcaması tanımları ile tutarları da değişmektedir. Bu konuda uluslararası bir uygulama birliği bulunmamakla birlikte ihracat geliri istisnası çok fazla ülkede ortak uygulanmaktadır.

Vergi Harcaması Tanımı

Vergi harcamalarının genel tanımı, vergi sisteminden standart dışına çıkılması, sapmaların olmasıdır. Vergi harcaması kavramı ülkelerin vergi sistemleri birbirinden farklı olduğu için ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Bundan dolayı vergi harcamalarının teorik olarak her şeyi kapsayan ve yalın bir tanımının bulunması mümkün olmamakta ve birden fazla farklı tanım yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Bratić, 2006). Literatürde yer alan bazı çalışmalarda yer alan vergi harcaması tanımları aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 1. Vergi Harcaması Tanımları

Ayrım Çeşidi	Tanım
Standart Vergi Sisteminden Sapmalara Göre	Daha çok belirli özellikleri olan bir mükellef grubuna, mevcut ödeme planı yerine indirimli oran gibi yollarla ya da erteleyerek kolaylıklar sağlayan; vergi kanunu hükümleri, düzenlemeleri veya uygulamalardır (Anderson, 2008).
Mevzuat Değişiklikleri Üzerinden	Devlet için bir gelir kaybı, vergi mükelleflerine ise vergi ödevleri için yapılan indirim, istisna ve muafiyetlerdir. Ayrıca özel vergi oranları, mükellef kredileri, oran indirimleri ve vergi ödemesinde erteleme uygulaması gibi farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir (Schick, 2007).
Mevzuat Değişiklikleri Üzerinden	Genel mükellef gruplarına sağlanan vergisel teşvikler ya da belirli bir mükellef grubu ya da faaliyetin tercih edilmesi nedeniyle sağlanan vergi harcaması tutarlarıdır (IBP, 2011).

Kamu Maliyesi Politikası Çeşidine Göre	Yatırım, tasarruf, konut sahipliği ve hayırseverlik gibi belirli faaliyetleri desteklemek için vergi imtiyazı şeklinde tasarlanmış harcamalardır (Glenday ve Hemming, 2013: 431).
Standart Vergi Sisteminden Sapmalara Göre	Genel olarak standart vergi sisteminden (benchmark) sapmaların neden olduğu vergi geliri kayıplarıdır. "Standart vergi sisteminden sapmalar ise vergi indirimi, indirimli vergi oranı, vergi istisnası, mahsubu, muafiyeti ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır" (HMB, 2018).
Standart Vergi Sisteminden Sapmalara Göre	Dünya Bankası (DB), norm veya benchmark haricinde bir indirim olarak tanımlamaktadır.
Mevzuat Değişiklikleri Üzerinden	IMF, seçici hükümler sebebiyle vazgeçilen gelir olarak sınıflandırmaktadır.
Standart Vergi Sisteminden Sapmalara Göre	OECD, standart orandan sapmaya sebep olan vergi hükümleri olarak kabul etmektedir.
Standart Vergi Sisteminden Sapmalara Göre	ABD Vergi Komitesi, ayrıntılı normal yapıdan sapmalar olarak tanımlamaktadır (HMB, 2022).

Kaynak: Tezcan, (2012: 13)

Yukarıdaki tablo bir bütün olarak ele alındığında vergi harcamalarının; indirim, istisna, muafiyet, erteleme gibi standart vergi sisteminin dışına çıkan uygulamalarla, iktisadi, mali veya sosyal sebepler nedeniyle belirli mükellef gruplarına ya da faaliyet çeşitlerine verilen imtiyazlar nedeniyle oluşan vergi geliri kayıpları olduğu söylenebilecektir. Bu kapsamda bir düzenlemenin vergi harcaması olarak nitelendirilebilmesi için belirli bir sosyal veya iktisadi amaca yönelik olması ve belirli mükellef grubuna, sınırları belli bir imtiyaz sağlayarak vergi geliri tahsilatından vazgeçilmesi gerekmektedir (Saraç, 2010).

Bu noktada ülkelerin sosyal güvenlik yapıları, anayasal yönetim şekilleri ve gelecek politikalarına göre bazı vergi ölçülerinin standart vergi sisteminin bir parçası veya istisnası olarak sınıflandırılması yoluna gidilmekte ve bu durum bazı sorunlar ortaya çıkarmaktadır (Whitehouse, 1999). Ülkelerdeki vergi kanunlarının standart bir yapısının olmaması, genel kabul görmüş vergi harcaması tanımının da oluşturulmasında zorluk çıkarmaktadır.

Bununla birlikte verginin konusu, mükellef grubu, genel oran yapısı gibi temel hususlarla birlikte; vergi sisteminin içinde olan indirimler, mahsuplar ve çifte vergilendirmenin önlenmesi gibi uluslararası yükümlülükler de standart vergi sistemi

kapsamındadır. Bu konularda sağlanan tüm imtiyazlar genel nitelikli olması nedeniyle standart vergi sisteminden bir sapma olarak değerlendirilmeyerek vergi harcaması niteliği kapsamına alınmayacaktır (HMB, 2018).

Kamu otoritesinin vergi harcaması vasıtasıyla amaçladığı ana hedefler aşağıdaki gibidir:

- Gelir dağılımının düzeltilmesi için artan oranlı vergi sisteminin uygulanması ve düşük gelirli sektörlerin vergisel katkılarını azaltacak tercihler yapılması,

- Vergi sisteminin yatırım ve tasarruflar üzerinde özellikle GV gibi doğrudan vergiler yoluyla negatif etkiler doğurmasını azaltmak için vergi sisteminin daha verimli bir hale getirilmesi,

- Erdemli (merit) mallar olarak nitelendirilen grubun tüketiminin teşvik edilmesi,

- Bölgesel veya sektörel kalkınmanın sağlanması amacıyla ülkeye yabancı doğrudan yatırımların getirilmesi için düzenlemeler yapılması,

- Yatırım, araştırma-geliştirme ve tasarruf davranışının teşvik edilmesi (Villela, Lemgruber ve Jorrat, 2010).

1.2.2. Vergi Harcamalarının Sınıflandırılması

Vergi harcamalarının sınıflandırılmasına ilişkin, analiz ve raporlama amacına göre birden fazla yöntem bulunmaktadır. Bu kapsamda kullanılan başlıca yöntemler; vergi tabanı, harcamanın amacı ve vergi ölçütü türüne göre yapılan sınıflandırmalar olup bu yöntemlerin örnekleri ile pozitif/negatif yanları Tablo 2'de açıklanmaktadır (Jacobsen vd., 2010).

Tablo 2: Vergi Harcamalarının Sınıflandırılma Yöntemleri

Sınıflandırma Yöntemi	Örnek	Pozitif/Negatif Yanları
Vergi Tabanı	Emek ve sermaye faktörleri üzerindeki standart vergi sisteminden sapmalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır.	Sade olması yanında detaylı bilgi vermemektedir, ancak vergi geliri tahminlerinde hesaplama yapılmasına yardımcı olmaktadır.
Harcamanın Amacı	-Bütçe fonksiyonları -Faydalananlar -Doğrudan harcamaların ilgili türü	Bu yöntem detaylı bilgi sağlamasının yanında sübjektif yargılara ulaşma imkânı sağlamamaktadır.
Vergi Ölçütünün Türü	İndirim, muafiyetler, istisna, oran indirimleri ve vergi ödeme ertelemeleri, vergi afları vb.	Doğrudan ve basit olması nedeniyle araştırma yapmak amacıyla kullanılır.

Kaynak: Jacobsen vd., (2010)

1.2.3. Vergi Harcamasının Hesaplanması Yöntemleri

Vergi harcamalarının hazırlanan yıllık bütçelerle bağlantısının kurulması, toplam kamu maliyesi büyüklüğünün belirlenebilmesi ve şeffaflığın sağlanması ile bu harcamaların maliyet-etkinlik bakımından diğer kamu harcamalarıyla kıyaslanabilmesi açılarından önem arz ettiği için vergi harcamalarının büyüklüğünün tahmin edilmesi elzemdir.

1.2.3.1. Vazgeçilen Gelir Yaklaşımı

Vazgeçilen gelir yaklaşımı (ilk gelir kaybı olarak da adlandırılır) ile vergi harcaması tutarı, vergi mevzuatında yer alan belirli bir düzenleme nedeniyle vergi geliri büyüklüğünde ortaya çıkan azalmanın hesaplanmasıyla tespit edilmektedir. Yürürlükteki vergi mevzuatı çerçevesinde tahsil edilen vergi geliri ile vergi harcamasına ilişkin düzenlemenin bulunmadığı varsayımı ile hesaplanan potansiyel vergi geliri arasındaki farkın hesaplanmasıyla bulunmaktadır. Çalışmamızda yararlandığımız HMB'nin her yıl yayımladığı "Vergi Harcaması Raporu" da bu yönteme göre vergi harcaması tutarlarını hesaplanmaktadır. Bu yöntem, belirli bir

vergi harcamasından kaynaklanan maliyetin harcama sonrasında ölçümü yoluyla uygulanmakta olup hesaplamanın yapıldığı yılda mükelleflerin vergi ödeme davranışlarındaki değişimleri göz önünde bulundurmamaktadır (Swift, 2006). Vazgeçilen gelir yöntemi diğer tüm faktörlerin sabit olduğu varsayımına dayanıp harcama sonrası hesaplama yöntemidir. Bu yönteme göre bir imtiyazdan kaynaklanan vergi mahsubunun maliyeti mahsup edilen tutara eşittir, diğer bir ifadeyle imtiyaza ilişkin mükellefin fiilen elde ettiği tutara dayanır.

Vazgeçilen gelir yönteminde hesaplanan vergi harcaması, mevzuat hükmünün ortadan kaldırılması nedeniyle ortaya çıkacak gelir kazancı tutarı olması gerekenden fazla tahmin edilmektedir. Örneğin mükellefler tasarruf yapılması amacıyla konulan bir vergi imtiyazının yürürlükten kaldırılması durumunda, vergi imtiyazı bulunan başka bir tasarruf kalemine yönelebilir. Ancak vazgeçilen gelir yönteminde vergisel imtiyazın kaldırılması durumunda, mükellefin bu tutarın tamamını ödeyeceği varsayılmaktadır (OECD, 2010-b: 46).

1.2.3.2. Gelir Sağlama Yaklaşımı

Vergi harcamasına ilişkin mevzuat hükmünün ilga edilmesi halinde bütçe gelirlerinde meydana gelecek artışın hesaplanması yoluyla bu yöntem uygulanır. Burada kesin bir sonucun elde edilebilmesi için vergi harcamasına ilişkin mevzuat hükmünün kaldırılması halinde ortaya çıkabilecek davranışsal veya ikincil etkilerin de dikkate alınması gerekmektedir ki bu etkiler mükelleflerin davranışlarında ortaya çıkabilecek değişimler, geri dönüş etkisi ve vergilerin kendi aralarındaki etkileşimler olarak sıralanabilecektir (Swift, 2006).

Bu yöntem, bir vergi harcaması kaleminin yürürlükten kaldırılması durumunda kamu açısından ortaya çıkacak ilave gelir tutarının, düzenleme öncesinde tahmin edilmesidir. Gelir sağlama yöntemi, gelir yaratma etkisi bakımından vergi harcaması maliyetinin tahmininden daha iyi sonuç sağlamakla birlikte, fiiliyatta uygulanabilmesi için mükellef davranış kalıplarının iyi bilinmesini gerektirir. Nitekim mükellef davranışına ilişkin veriler her zaman bulunmayabilir ve/veya güvenilir olmayabilir (OECD, 2010-b: 46).

1.2.3.3. Eşdeğer Harcama Yaklaşımı

Bu yaklaşım, bir vergi harcaması yerine mükelleflere doğrudan kamu harcaması ile fayda sağlanması durumunda, vergi harcaması ile aynı sonucu doğurabilmesi için ne kadar kamu harcaması yapılmasının gerekli olduğunu hesaplayarak, kaynak maliyeti ölçümü yoluyla vergi harcaması tutarının belirlendiği bir yöntemdir (Swift, 2006). Örneğin mükellefler, mevcut ar-ge harcamalarının %150'si oranında indirim yapılmasına izin veren bir vergi harcaması kaleminin mevcudiyeti halinde, 500 TL ar-ge harcaması olan bir mükellef için 750 TL matrah indirimi hakkına sahip olacaktır. Ancak firmanın vergilendirilebilir gelirinin yeterli olmaması ve 750 TL yerine 720 TL indirimden faydalanması durumunda vazgeçilen gelir yöntemine göre vergi matrahından indirilen 220 (720-500) TL karşılığı olarak hesaplanacak vergi harcaması tutarı, KV oranının %25 olduğu varsayımında 55 (220*0,25) TL olacaktır. Eşdeğer harcama yönteminde ise vergi harcaması tutarı, firmanın mevcut indirebildiği kapasitesinden (220 TL) değil, vergi matrahından indirilebilecek 250 TL'nin %25'i üzerinden hesaplanacak ve 62,5 (250*0,25) TL olacaktır. Bu nedenle eşdeğer harcama yönteminde firmaların vergilendirilebilir geliri

dikkate alınmamakta ve vergi harcaması ile aynı sonucu doğurabilmesi için ne kadar kamu harcaması yapılmasının gerekli olduğu hesaplanmaktadır (OECD, 2010-b: 48).

1.2.3.4. Bugünkü Değer Yaklaşımı

Her yıl vergi harcamasından sağlanacak ulusal tasarrufun bugünkü değerinin hesaplanması ile belirlenir. Bugünkü değer yaklaşımı, belirli bir yıla ilişkin borçların ve garantilerin gelecekteki nakit akışlarını etkilediği, kredi programlarının bütçe etkisinin rapor edilmesinde kullanılan yönteme benzemektedir (Sunley, 2004: 164). Bazı ülkeler vergi gelirinin ertelenmesi gibi faktörleri de kapsayan, tipik muhasebe prensiplerinde, farklılaşan amortisman hesaplamasını içeren bugünkü değer yaklaşımını kullanmaktadır.

Bugünkü değer yaklaşımı genel olarak sıfır faizli devlet kredilerine benzemesi nedeniyle vergi ertelemelerinden kaynaklanan vergi harcamalarının tahmininde kullanılmaktadır (Swift, Brixi ve Valenduc, 2004: 8). Devamlılık arz eden bir vergi indirimi uygulamasından kaynaklanan vergi harcaması kalemi ile verginin gelecek bir döneme ertelenmesinden kaynaklanan vergi harcaması kalemi aynı sonucu vermemektedir.

Bugünkü değer yaklaşımı iki farklı vergi harcamasının arasındaki farkları dikkate alması bakımından yararlıdır. Seçilmiş bazı vergi harcamalarının bugünkü değerini gösteren bir tabloda vazgeçilen gelir yöntemi ile hesaplanan temel vergi harcaması tutarlarının yanında ekstra bilgi sağlaması bakımından faydalı bir yaklaşımdır (Sunley, 2004: 165).

1.2.4. Vergi Harcamasının Pozitif ve Negatif Tarafları

Yatırımların teşviki, tasarrufların arttırılması, dar gelirlilerin konut sahibi yapılması için sağlanan kolaylıklar ve hayırseverlik faaliyetleri gibi desteklenmesi sosyoekonomik açıdan faydalı olan konularda sağlanan vergisel imtiyazlar dünya genelinde birçok ülkede vergi harcamasının ana omurgasını oluşturmaktadır. Ancak vergi harcamaları yapısı gereği şeffaf olmayan bir harcama türü olması nedeniyle verimsizliğe neden olabilir. İkinci olarak özellikle GV teşviklerinde vergi harcaması çerçevesi mevzuat olarak net bir şekilde çizilmeli ve düşük gelir grupları teşvik edilmeye çalışılırken yüksek gelir gruplarına fayda sağlanmamalıdır.

Diğer taraftan ilave bir vergi harcaması kaleminin getirilmesi mükellef nezdinde olumlu bir etki oluşturduğu için uygulaması kolay bir politikadır ve fakat bir vergisel imtiyazın ortadan kaldırılması, aynı tutarda yeni bir kamu harcaması yapmaktan daha zordur. Bazı durumlarda ise vergi harcamaları varlık fiyatlarına dâhil edilmekte (sermayeleştirilmekte) ve bu nedenle vergi harcamasının sonlandırılması varlık fiyatlarında azalmaya yol açacağı için mükellefler nezdinde önemli bir dirençle karşılaşmaktadır. Örneğin kriz dönemlerinde ev kredilerinde uygulanan vergi indirimlerinin kaldırılması, konut fiyatlarının daha fazla azalmasına neden olacağı için kritik bir konudur. Bununla birlikte vergi harcamalarına yol açacak mevzuat düzenlemelerinde verimlilik ve eşitlik gibi amaçlar da söz konusu olsa da bundan dolayı yaşanabilecek sorunlar tüm vergi harcamalarına etki edecektir (Glenday ve Hemming, 2013: 431-32). Vergi harcamalarının literatürde yer alan pozitif ve negatif yanlarından en bilinenlerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 3: Vergi Harcamalarının Pozitif ve Negatif Yanları

Pozitif Tarafları	Negatif Tarafları
Özel sektörün sosyal amaçlı programlara katkı sunmasının teşvik edilmesi	Vergi harcamasına konu bir faaliyeti her hâlükârda yürütecek mükellefler için yaratılan faydanın hâlihazırda yeni bir katkı sağlamaması
Vergi mükelleflerinin karar vermesinin özendirilmesi	Vergi tabanının daralmaya neden olması ve vergi oranı indirimi için kapsamın sınırlandırılması
	Kamu harcaması yapılması için müphem fırsatlar yaratılması ve vergi geliri tahmini yapabilmenin zorlaşması
	Vergi kanunlarının daha karmaşık bir yazına dönüşmesi ve uygulamasını zorlaştırması
	Özellikle beyanname vermeyen mükellefler için şeffaf olmayan bir yapıya yol açılması ve denetiminin yapılamaması
	Toplumun dar gelirli kesimini oluşturan ve daha az vergi ödeyen mükellef gruplarını dışarda tutması nedeniyle uygulanan vergi sistemini geriye götürmesi

Kaynak: Glenday ve Hemming, (2013)

1.2.5. Yönlendirici Vergilendirme Bakımından Vergi Harcaması

Devletin elde etmeyi planladığı vergi gelirinin yanında, ya da sadece başka bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarda bulunmaya özendirilmesi veya belirli davranışların ödüllendirilmesi; bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırma yöntemlerinin uygulanmasına "yönlendirici vergilendirme" denilmektedir. Toplum mühendisliğinin mali yönü olarak nitelendirilebilmesi birey davranışlarında gerçekleştirebildiği değişimlerden kaynaklanmaktadır (Göker, 2011: 115).

Vergilendirme mükellef davranışlarını değiştirebilmesi açısından da önemli bir politika aracıdır. Devletler sosyal politikaların belirlenmesinde bazı mal ve hizmetlerin özendirilmesi için vergi oranlarında indirime gidebilir, istisna ve muafiyet getirebilir. Diğer taraftan bazı mal ve hizmetlerin de caydırılması için vergi oranlarında ciddi fark yaratacak artışlara gidilerek mükelleflerin talep alışkanlıklarını etkilemeye çalışabilir. Bu durum literatürde "yönlendirici vergilendirme" kavramının ortaya çıkmasına yol

açmış ve mükellefler üzerinde özendirme ve caydırma etkisi yaratması bakımından analiz edilmiştir.

Yönlendirici vergilendirme esas olarak "mali amaçlı" ve "mali olmayan amaçlı" şeklinde ikiye ayrılabilir. Vergilendirmede ana amaç devletin yapmış olduğu harcamaları fonlayabilmesi için ihtiyaç duyduğu geliri elde etmesi olduğu için mali amaç çok önemlidir. Diğer taraftan mali veya sosyal politikalar belirlenirken, mükelleflerin sağlığının korunması (tütün vb. ürünlerden alınan vergilerin en yüksek orandan belirlenerek kullanımının caydırılması), belirli yatırım araçlarının özendirilmesi (devlet iç borçlanma senetlerinden elde edilen faiz gelirlerinden vergi alınmayarak borçlanmanın kolaylaştırılması), bazı yerli ürünlerin tüketiminin teşvik edilmesi için vergi oranlarının azaltılması, çevrenin korunması nüfusun planlanması, bağımlılık yaratan maddelerin kullanımının önlenmesi veya azaltılması, çiftçilere sağlanan maliyet avantajları gibi sosyal veya iktisadi hedefler doğrultusunda da kararlar verebilir (Göker, 2011). Yönlendirici vergilendirme niteliği itibariyle bir toplum mühendisliğidir ve mükelleflerin yaşam biçimine doğrudan veya dolaylı etkide bulunmaktadır. Mükelleflerin birer birer davranışlarını etkilemekten ziyade toplumun bir bütün olarak belirli bir yöne yönlendirilmesi hedeflenmektedir. Ancak bunu yaparken de kişi hak ve özgürlüklerine müdahale boyutunun aşılmaması gerekmektedir.

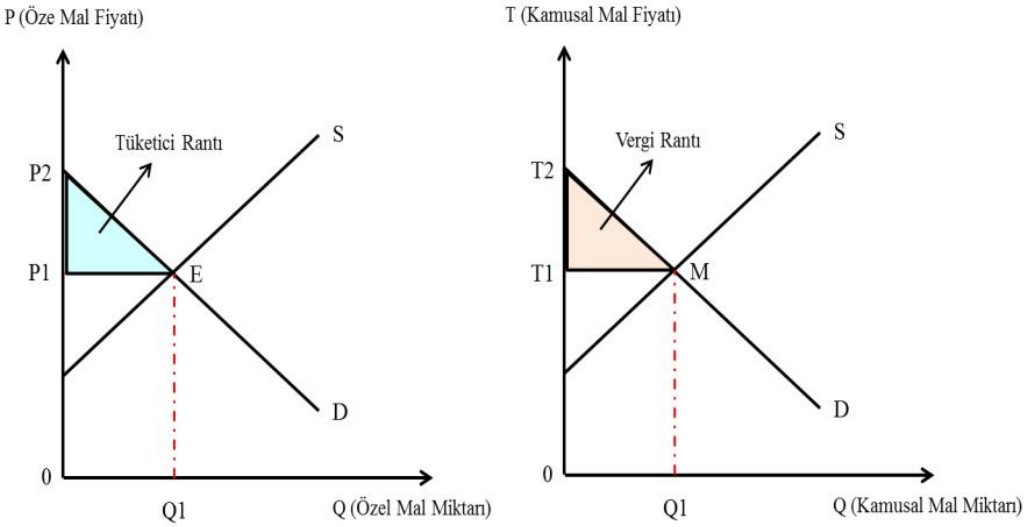
Özendirme ile belli alanların daha cazip hale getirilip tüketici alışkanlıklarının değiştirilmesiyle devlet aslında alabileceği vergi miktarının daha altında vergi gelirini kabul etmekte, diğer bir ifadeyle elde etmek istediği sosyal fayda için vergi gelirinden vazgeçmektedir. Burada fayda maliyet analizi bakımından bir değerlendirme vardır ve

sosyal faydasının daha fazla olacağı değerlendirilen hususlarda vergi gelirlerinden vaz geçilerek söz konusu maliyete katlanılabilmektedir (Göker, 2011).

1.2.6. Vergi Harcamasının Ekonomik Etkileri

Vergi harcamasının kamu maliyesi bakımından en temel etkilerinden biri kamu gelirlerinde azalmaya yol açmasıdır. Vergi harcaması boyutu sürekli ve yüksek seviyede olduğu zaman ülke bütçesinin gelir kaynaklarında kalıcı bir azalmaya yol açtığı için sorun yaratabilecektir. Diğer taraftan vergi harcamalarının iktisadi etkileri mikro ve makro düzeyde farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Mikro çerçevede vergi harcamaları mükelleflere tüketici rantı kavramı ile açıkladığımız ekstra kaynak sağlayarak kendisini göstermektedir. Aşağıdaki şekilde sağ tarafta yer verilen grafik; bazı mükelleflerin vergi harcamaları yoluyla daha az vergi ödeme imkânı sağlayarak - kamusal mal fiyatının standart fiyatın (T2) altında (T1) olması nedeniyle- tüketici rantına benzer bir şekilde T2-T1-M üçgeninde yer alan taralı bölgedeki vergi rantını elde ettiğini göstermektedir.

Şekil 6: Vergi Harcamaları ile Oluşan Vergi Rantı



Kaynak: (Saraç, 2010)

Bununla birlikte vergi harcamaları -çarpan mekanizması yoluyla- ulusal gelir üzerinde yol açtığı daraltıcı etkisini azaltması ve mükelleflere sağladığı pozitif kaynak transferi ile ulusal gelir artışına yol açabilecektir (Saraç, 2010).

1.2.7. Türkiye'de Vergi Harcaması

2001-2005 arası dönem için yayımlanan Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında vergi harcamalarının iktisadi ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenleneceği ve vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe kanunu ekinde ayrıntılı bir şekilde tahmin edileceği kamuoyuna açıklanmaktadır (SBB, 2000). Türkiye'de vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin yasal zorunluluk ise ilk kez 5018 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. 2014-2018 yıllarını kapsayan Onuncu Beş Yıllık Kalkınma Planında da "Kamu Gelirlerinin Kalitesinin Artırılması Programı"na yer verilmiş, bu programın bileşenlerinden biri "İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Gözden Geçirilmesi" olarak belirlenmiş ve bileşen açıklamaları şu şekilde sıralanmıştır:

-İstisna, muafiyet ve indirimler nedeniyle oluşan vergi harcamalarının mali etkilerinin tahmin edilmesi,

-Etkin olmayan düzenlemelerin kaldırılması veya revize edilmesi sisteme dâhil edilmesi öngörülen istisna, muafiyet ve indirimlere ilişkin kriterlerin belirlenmesi ve uygulama sonuçlarının düzenli değerlendirilmesi,

-Vergi harcamaları konusunda kamuoyunun düzenli ve ayrıntılı bilgilendirilmesi (SBB, 2013). Bununla birlikte vergi harcamalarına ilişkin tahminler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun yürürlüğe girdiği 2006 yılından itibaren, merkezi yönetim bütçe kanunlarının ekinde yer almış ve kamuoyu ile paylaşılmaya başlanmıştır. Vergi harcamalarına ilişkin ilk detaylı hesaplama raporu

2006 yılında yayımlanmış ancak 2016 yılına kadar sadece merkezi yönetim bütçe kanunları ekinde vergi harcamasına ilişkin tahminlere yer verilmiştir. Ancak incelenen başka ülke uygulamaları da dikkate alınarak 2016 yılından itibaren, vergi harcamalarının her yıl yeniden detaylı hesaplanması ve raporlanması yoluna gidilmiştir (HMB, 2018).

1.3. KAYIT DIŞI EKONOMİ ve VERGİSEL ETKİLERİ

Kayıt dışı ekonomi, mal ve hizmet üretimi ile değişimi konu edinmesine karşın, ekonominin alışılagelmiş ölçme yöntemleri ile bütünü tespit edilemeyen bu kısım, ulusal muhasebe kayıtlarına ve GSMH'ye yansımayan bölümü kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle kayıt dışı ekonomi, ticari işlemlerin kayıt altına alınmayan kısmını ifade etmektedir. Kayıt dışı ekonomi yasal-kayıt dışı ekonomi ve yasa dışı-kayıt dışı ekonomi olarak ya da geniş ve dar anlamda olmak üzere iki farklı tanımla ele alınabilir (Işık ve Acar, 2003). Dar anlamda kayıt dışı ekonomi yasal, ama belgeye bağlanmamış iktisadi faaliyetleri içerirken, geniş anlamda kayıt dışı ekonomi yasal/yasa dışı (nakit karşılığı ikinci bir işte çalışmak, yasa dışı kumar, işsizlik yardımı alırken çalışmak, uyuşturucu ticareti, kadın ticareti, silah kaçakçılığı gibi) faaliyetleri de içine almaktadır.

Tablo 4: Kayıt Dışı Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Faaliyet Türü	**Parasal İşlemler**		**Parasal Olmayan İşlemler**	
Kanuna Aykırı Faaliyetler	Çalıntı mal ticareti; uyuşturucu madde üretim ve satışı; insan kaçakçılığı; terör faaliyetlerinden elde edilen gelirler; fuhuş; kumar; kaçakçılık ve dolandırıcılık		Parasal işlemlerde belirtilen suç konusu fiillerin para kullanılmaksızın icra edilmesi	
Kanuna Uygun Faaliyetler	**Vergi Kaçırma**	**Vergiden Kaçınma**	**Vergi Kaçırma**	**Vergiden Kaçınma**
	-Beyan edilmeyen kazanç; -Kanunî mal ve hizmetler için beyan edilmeyen ücret, kazanç, varlık edinimi. -Kayıt dışı üretim	Çalışanlara yapılan ve vergi istisnası, indirimi ve muafiyeti kapsamında olan ödemeler	Kanuna uygun mal ve hizmet takası yapılması ancak beyan edilmemesi	Emsal fiyat kapsamında değerlendirilecek yardım niteliğinde faaliyetler

Kaynak: Lippert ve Walker, (1997)

Kayıt dışı ekonomi kapsamına giren faaliyetler, esas itibarıyla, kişilerin devletten sağladıkları bir kısım yararların kaybedilmesini önlemek ya da vergi ödemekten kaçınmak gibi nedenlerle ortaya çıkar ki, bu da GSYİH'nin düşük hesaplanması demektir (Dornbusch ve Fischer, 1998: 34-35). Vergi açığının ana artış sebeplerinden birisi de ölçülemez nitelikteki kayıt dışı ekonominin büyüklüğüdür.

1.3.1. Tanım ve İlgili Kavramlar

Kayıt dışı ekonomi için genel kabul görmüş bir tanım yapmak zor olmakla birlikte en bilinen tanımı fiili olarak gerçekleşmiş olmakla birlikte kamu otoritesinin bilgisi olmayan veya kayıt sistemine girmemiş her türlü iktisadi faaliyet ve işlemdir. Bununla birlikte bazı kayıt dışı ekonomi tanımları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

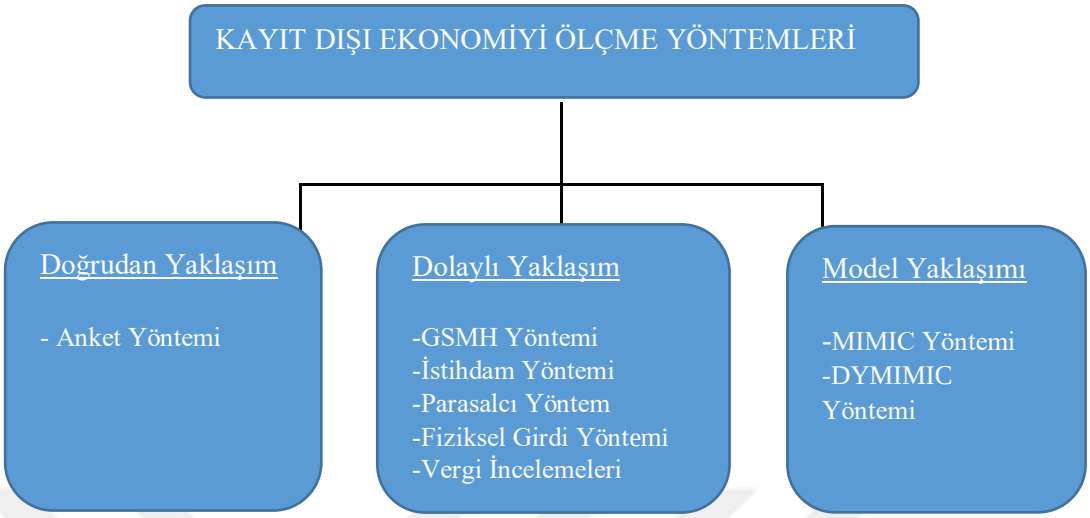
Tablo 5: Başlıca Kayıt Dışı Ekonomi Tanımları

Derdiyok, (1993: 54)	Genel olarak gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan, bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı iktisadi faaliyetlerin tümüdür.
Altuğ, (1999: 257)	Hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen iktisadi olayın (alım-satım), devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden (ortaklardan, alacaklılardan, kazanca katılan işçilerden vb.) tamamen ya da kısmen gizlenerek kayıtlı ekonominin dışına taşınmasıdır.
Akbulak ve Tahtakılıç, (2003: 18)	Kayıtlarda gözükmeyen, vergilendirilemeyen yasal ya da yasa dışı gelir yaratıcı iktisadi faaliyetler.
Acar, (2003: 118)	Mal ve hizmet üretimi ve değişimine konu olmasına karşın ekonominin geleneksel ölçüm yöntemleriyle bütünüyle tespit edilemediğinden milli muhasebe kayıtlarında yer almayan ve GSMH büyüklüklerine yansımayan alanları kapsamaktadır.
Ülgen ve Öztürk, (2007: 3)	GSMH hesaplarını elde etmede kullanılamayan ve bilinen istatistik yöntemleri ile tahmin edilemeyen gelir yaratıcı iktisadi faaliyetlerdir.
Kaufmann ve Kaliberda, (1996)	Birey ya da firmaların kasıtlı olarak kaydettirmedikleri veya kaçındıkları katma değerdir.
Schneider ve Buehn, (2016)	Kaydedildiğinde GSYİH'yi artıracak iktisadi faaliyetlerin tümüdür.

1.3.2. Kayıt Dışı Ekonomi Ölçme Yöntemleri

İktisadi karar mekanizmalarının politika belirlemesinde yardımcı olması bakımından kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün doğru ölçülmesi önem arz etmektedir. Kayıt dışı ekonominin ölçümünde modeller vasıtasıyla tahmin veya varsayımlara dayanan birçok farklı yöntem kullanılmaktadır. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tahmin etmek için geliştirilen yöntemlerin sınıflandırılması farklılık arz etmekle birlikte, son dönemde yapılan çalışmalarda bu yöntemler; doğrudan yaklaşım, dolaylı yaklaşım ve model yaklaşımı başlıkları altında gruplandırılmaktadır (Kankılıç, 2015: 4).

Şekil 7: Kayıt Dışı Ekonomiyi Ölçme Yöntemleri



1.3.2.1. Doğrudan Yöntemler

Doğrudan yöntem, belli bir dönemde kayıt dışı ekonomi hakkında ayrıntılı veri toplamayı mümkün kılabilmektedir. Anketlerin iyi hazırlanması ve kapsamlı soruların sorulması ile kayıt dışı ekonominin yapısı hakkında bilgi toplanabilir.

Anketler: Yapılan anket çalışmalarından elde edilen verilerin gerçeğe yakın sonuçlar vermesi için ankete katılacak kişi ve kuruluşların anketin güvenilirliğini sağlayacak sayıda ve rastgele belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca ankete katılacakların isim ve adres gibi kişisel bilgilerine de yer verilmemesi gerekmektedir. Ancak kayıt dışı iktisadi faaliyetlerin bir kısmının yasa dışı olduğu düşünüldüğünde ankete katılan kişi ve kuruluşların gerçek bilgileri saklama eğiliminde olması nedeniyle anket sonuçlarının güvenilirliği zayıflamaktadır (Tayfur, 2018: 48). Anketlerde, katılımcılara faaliyetlerinin kayıt dışı olup olmadığı, muamelelerin resmî kayıtlara yansıtılıp yansıtılmadığı veya ne kadarlık kısmının yansıtıldığı gibi sorular sorularak elde edilen cevaplardan kayıt dışı ekonominin tahminî boyutu belirlenmeye çalışılmaktadır (Kankılıç, 2015: 5). Bu bağlamda uygulanan başlıca anket yöntemleri aşağıdaki gibidir:

a) Hane Halkı Anketleri: Hane halkı kesimine kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin alıcıları veya üreticileri olarak uygulanan anket yöntemidir.

b) İşyeri Anketleri: İşyerlerine uygulanan kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin alıcıları veya üreticileri olarak uygulanan anket yöntemidir.

c) Zaman Yönetim Anketleri: Açık ve saklı ekonomik faaliyetlerin icrası için kullanılan zamanı ve faaliyetlerin parasal değerini araştırmaktadır.

d) Vergi Anketleri: Vergi kaçıran gerçek kişi ve kurumların belirlenmeye çalışıldığı, ilaveten bu doğrultuda vergi kayıp kaçağı tahmin edilen anketlerdir.

e) Diğer Anketler: Yukarıdakiler dışında kalan, hane halkı, işyeri veya kamu kesimine uygulanan anketlerdir (DPT, 2021: 9).

Anket yöntemi kayıt dışı ekonominin boyutunu tespit etmekten ziyade ekonominin yapısını inceleme konusunda daha fazla fayda sağladığı için istatistik kurumları tarafından tercih edilmektedir. Kayıt dışı ekonomik büyüklüğün tahmini için; işyeri anketleri, hane halkı anketleri, vergi anketleri ve zaman kullanım anketleri gibi farklı anket çeşitleri kullanılmaktadır.

Ulusal Hesap Uyumsuzluğu İstatistikleri

Bu yöntem Gyomai ve Van de Ven (2014) tarafından geliştirilmiştir. Öncelikle 'görünmeyen ekonomi'[3] kavramı ortaya atılmış ve bunun ölçülebilmesi için aşağıdaki sınıflandırmaya başvurulmuştur;

i) **Yeraltı Gizli Üretim:** Yasal aktiviteler ile katma değer üretilen ancak kamu otoritesinden bu faaliyetlerin kasten saklandığı üretim,

[3] Non-Observed Economy (NOE)

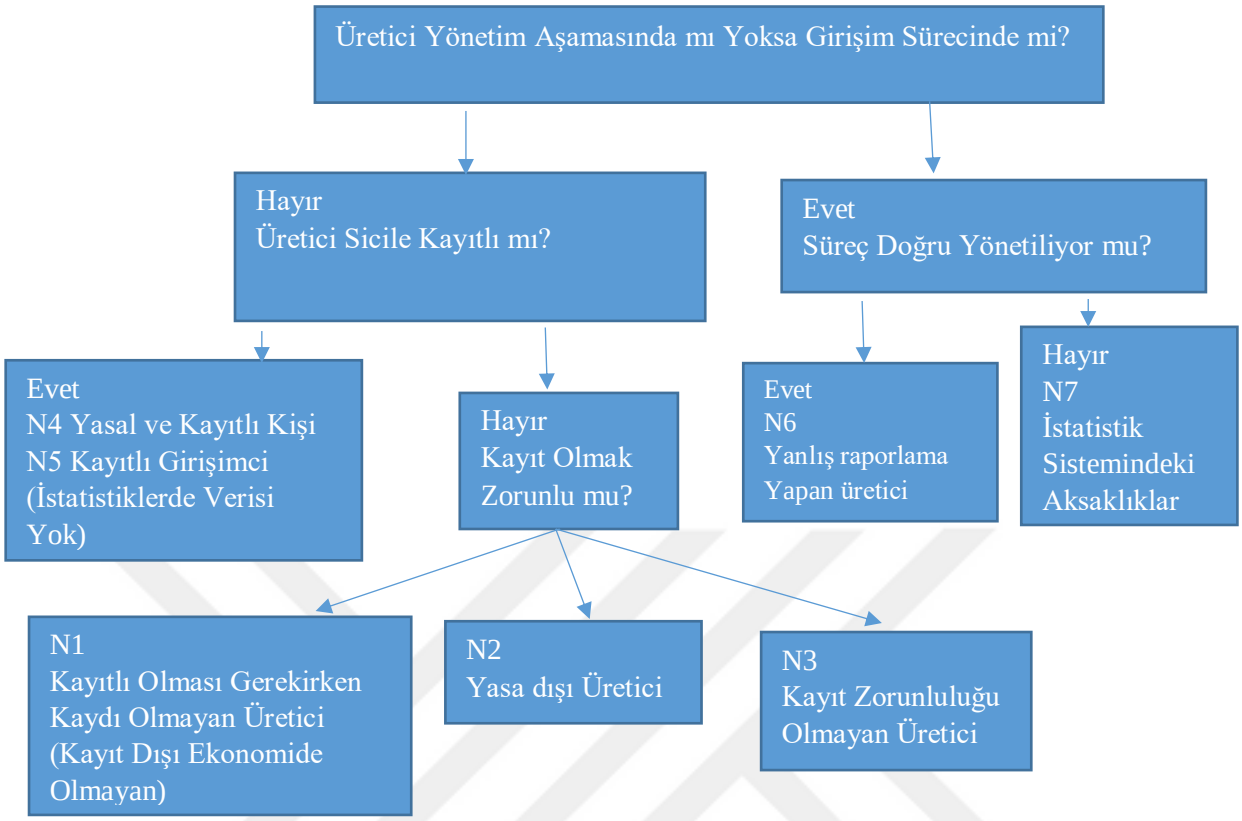
ii) **Yasa Dışı Üretim:** Resmi olmayan kişi ve/veya kurumlar tarafından Kanuna aykırı bir şekilde üretilen mal ve hizmetlerdir,

iii) **Kayıt Dışı Sektör Üretimi:** Kayıtlı ve/veya istihdam açısından belirlenen büyüklüğün altında ve bir miktar piyasa üretimine sahip olan, hane halkı sektöründeki veya diğer birimlerdeki anonim teşebbüsler tarafından yürütülen üretim faaliyetleri,

iv) **Hane Halkının Kendi Tüketimi için Yaptığı Üretim;** Mal veya hizmetlerin onları üreten hane halkı tarafından tüketilmesi veya sermayeleştirilmesiyle sonuçlanan üretken faaliyetler,

v) **İstatistiksel 'Yeraltı':** Temel veri toplama programlarında dikkate alınması gereken ancak istatistik sistemindeki eksiklikler nedeniyle atlanan tüm üretken faaliyetler.

Şekil 8: Kayıt Dışı Ekonomiyi Ölçme Yöntemleri-2



Kaynak: Van de Ven, (2017)

Bu doğrultuda yukardaki şekilde görüldüğü üzere, görünmeyen ekonominin tüm olası sonuçları ortaya çıkmaktadır. Buna göre;

- Ekonomik Yeraltı: **N1 + N6**
- Kayıt Dışı (ya da kendi hesabına) Üretim: **N3 + N4 + N5**
- İstatistiksel Yeraltı: **N7**
- Yasa dışı: **N2**

Özellikle tutarsızlık analizi ayrıştırılmış bir düzeyde gerçekleştirilir ve düzenlemenin doğası, çeşitli kayıt dışı ekonomi kategorilerinin en azından kısmen tanımlayabileceği etkiye sahiptir. Ülkeler tarafından sağlanan metodolojik açıklamalar, ülke uygulamalarının kayıt dışı ekonomiye uyum sağlamada birçok

alanda benzer sonuçların ortaya çıktığını göstermektedir (Medina ve Schneider, 2018: 7-12).

1.3.2.2. Dolaylı Yöntemler

Gösterge yaklaşım veya makro yaklaşım olarak nitelendirilen dolaylı ölçme yöntemi, makroekonomik göstergelerin zaman içindeki değişimi gözlemlenerek kayıt dışı ekonomik verilere ulaşılmaya çalışılmaktadır. En bilinen yöntemler aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.

Tablo 6: Kayıt Dışı Ekonomi Ölçme Yöntemleri

Yöntemin Adı	Özellikleri
Gayri Safi Millî Hâsıla Yöntemi	Millî gelirin üretim, gelir ve harcama yöntemlerinden hangisi aracılığıyla hesaplandığına göre yöntem değişse de bulunan sonucun aynı olması gerekmektedir. Bu yaklaşımda, farklı yöntemlerle hesaplanan GSMH değerleri arasında ortaya çıkan farkların kayıt dışı ekonomi büyüklüğüne ilişkin veri teşkil ettiği değerlendirilerek bu büyüklüğün boyutu ortaya konulmaya çalışılmaktadır.
Vergi İncelemeleri	Vergi incelemelerinde elde edilen matrah büyüklükleri üzerinden mükelleflerin kısmen veya tamamen beyan etmediği kazançların tespitini sağlayacak model çalışması ile kayıt dışı ekonomik büyüklük hesaplanmaya çalışılır.
İstihdam Yöntemi	Bu yöntemde, belirli dönemlerde ekonomideki işgücü arzı artış hızı ile istihdam artış hızı arasındaki farktan yola çıkılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü hakkında tahminde bulunulmaya çalışılmaktadır.
Parasalcı Yöntem	Parasalcı yaklaşımda, merkez bankası tarafından takip edilen parasal veriler kullanılarak kayıt dışı ekonominin boyutunu hesaplamaya yönelik sabit oran, işlem hacmi ve ekonometrik yöntem olmak üzere farklı ölçüm metotları belirlenmektedir.
Fiziksel Girdi Yöntemi	Doğalgaz ve elektrik gibi tüketim verilerine dayanılarak hesaplanan potansiyel üretim ile kayıtlara yansıyan çıktı arasındaki farktan yola çıkılarak kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün hesaplandığı bir yöntemdir.

Kaynak: Bu tablo Kankılıç (2015)'ten yararlanılarak oluşturulmuştur.

1.3.2.3. Model Yaklaşımı

Doğrudan ve dolaylı yöntemlerde, tek bir değişkenden hareket edilerek kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılırken, bu yaklaşımda, kayıt dışı ekonominin para, işgücü ve üretim piyasalarında bıraktığı izlerden sadece birinden değil kullanılan değişkenlerin hepsinden eş zamanlı olarak faydalanılmaktadır. Bu

yaklaşımda, dolaylı vergiler, kişi başına düşen GSYİH, işsizlik, enflasyon, para arzı, büyüme, kamu harcamaları ve ticaret hacmi gibi veriler dikkate alınmaktadır.

MIMIC Yöntemi

MIMIC modeli, psikometri ve sosyal bilim araştırmalarında yaygın olarak uygulanan ve 1970'lerde Zellner (1970) ile Joreskog ve Goldberger (1975) tarafından geliştirilen, gözlemlenmeyen değişkenlerin istatistiksel teorisine dayanan özel bir tür Yapısal Eşitlik Modelidir (SEM). MIMIC modeli, bir dizi dışsal değişkenin örtülü değişken (kayıt dışı ekonomi) üzerindeki etkisini ve ayrıca kayıt dışı ekonominin makroekonomik gösterge değişkenleri üzerindeki etkisini doğrulamak için geliştirilmiş, teoriye dayalı bir yaklaşımdır. Bu nedenle MIMIC modelinin açıklayıcı olmaktan ziyade doğrulayıcı bir yöntem olduğu düşünülmektedir (Medina ve Schneider, 2018:7-12). Normal şartlarda MIMIC modelinin iki bölümü vardır: Yapısal Model ve Ölçüm Modeli.

MIMIC modelinin tahmin prosedürü kısaca iki ana eşitlikten oluşur: Yapısal eşitlik ve ölçüm eşitliği. Buna göre;

(1) Kayıt dışı ekonominin gözlemlenemeyen (gizli) bir değişken olarak modele alınmaktadır;

(2) Yapısal bir modelde, örtülü değişken ile nedenleri arasındaki ilişkilerin tanımlanması $\eta = \Gamma_x + \zeta$

(3) Gizli değişken ile göstergeleri arasındaki bağlantı ölçüm modelinde temsil edilir $y = \Lambda_y \eta + \varepsilon$

Buna göre;

η: gizli değişken (kayıt dışı ekonomi);

X: (q×1) yapısal modeldeki nedenlerin vektörü;

Y: (p×1) ölçüm modelindeki göstergelerin vektörü;

Γ: (1×q) yapısal denklemdeki nedenlerin katsayı matrisi;

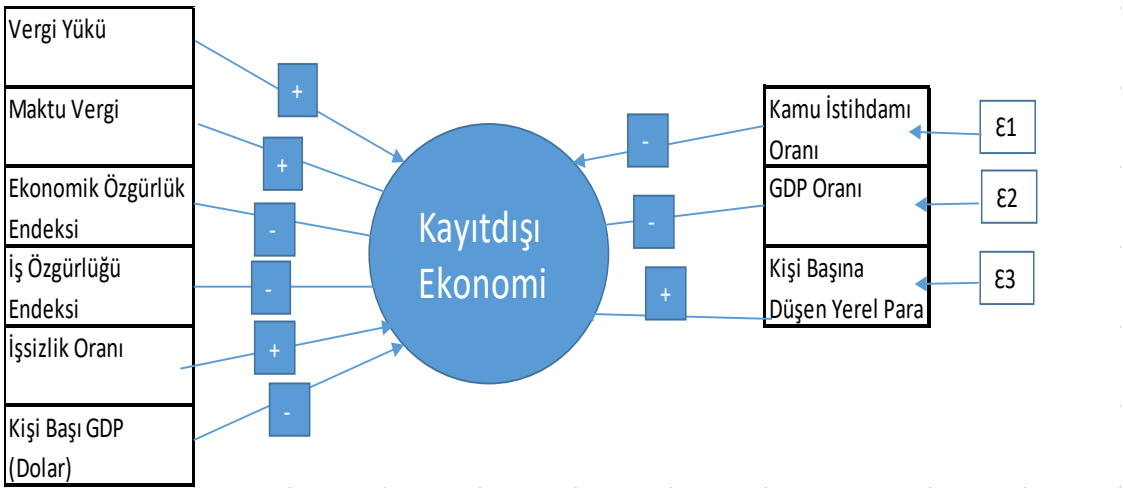
Λy: (p×1) ölçüm modelindeki katsayı matrisi;

ζ: yapısal modeldeki hata terimi ve ε, y'deki ölçüm hatasının (p×1) bir vektörüdür (Schneider, 2021: 41-65).

Yapısal denklemin özellikleri:

$$[\text{Kayıt Dışı Ekonomi}] = [\gamma 1, \gamma 2, \gamma 3, \gamma 4, \gamma 5, \gamma 6, \gamma 7, \gamma 8] \times \begin{matrix}[\text{Doğrudan Vergilerin Payı}]\\ [\text{Dolaylı Vergilerin Payı}]\\ [\text{Sosyal Güvenlik Harcamalarının Payı}]\\ [\text{Yasal Düzenlemelerin Yükü}]\\ [\text{Kurumların Kalite Seviyesi}]\\ [\text{Vergi Ahlakı}]\\ [\text{İşsizlik Kotası}]\\ [\text{Kişi Başı GSYİH}]\end{matrix} + [\zeta]$$

Şekil 9: Kayıt Dışı Ekonomi Bileşenleri



Kaynak: Schneider vd., (2010) makalesinden alınarak Türkçeye çevrilmiştir.

Yukardaki şekilde anlatılmak istenen hususları adım adım incelersek; İlk adım, kayıt dışı ekonominin, yasa dışı davranışların nedenleri kullanılarak tahmin edilen, gözlemlenmemiş bir olgu (gizli değişken) olarak kalmasıdır; vergi yükü ve düzenlemelerin yoğunluğu ve yasa dışı faaliyetleri yansıtan göstergeler; para talebi ve resmi çalışma süresi. Bu prosedür, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin yalnızca göreceli tahminleri "üretir". İkinci adımda, kayıt dışı ekonomi için başlangıç değeri olarak para talebi yönteminin mutlak değerini kullanarak; göreceli tahminleri mutlak tahminlere uyarlamak için para talebi yöntemi kullanılır (Medina ve Schneider, 2018: 14).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin "gerçek dünya" rakamlarını elde etmek için kullanılan kıyaslama (benchmark) prosedürü eleştirilmiştir. Gizli değişken ve onun ölçüm birimi gözlenemediğinden, SEM'ler yalnızca gözlenemeyen değişkenin dinamiklerini gösteren bir endeksin hesaplanabileceği bir dizi tahmini katsayı sağlar. Hangisi kullanılırsa kullanılsın, uyarlama veya kıyaslama prosedürünün uygulanması, deney yapmayı ve uyarlanmış değerlerin geniş bir akademik tartışmada karşılaştırılmasını gerektirir ve bu noktada hangi kıyaslama yönteminin en iyi veya en güvenilir olduğu sorusuna verilecek cevap açık değildir. SEM'leri kullanan araştırmalar bu sınırlamaların farkında olmakla birlikte bu yaklaşımından vazgeçmenin aksine disiplinler arası bir yaklaşım izlediği için özellikle kayıt dışı ekonomi incelemelerinde değerli araçlardır.

MIMIC yaklaşımı, nedensel ilişkilerin var olduğunu ve dolayısıyla tahminlerin, bu (sözde) nedensel değişkenlerin, birkaç gösterge değişkenine az çok uyan doğrusal bileşimi olduğunu varsayar. Bu doğrusal kombinasyon bilinmeyen değişken kayıt dışı ekonomisinin bir temsili olduğu varsayılmaktadır.

"Çifte Sayma" Sorunsalı[4]

MIMIC gibi makro yaklaşımlarla ilgili büyük bir sorun, vergi yükü, işsizlik, serbest meslek ve düzenleme gibi nedensel faktörleri kullanmalarıdır. Bunlar aynı zamanda insanların kendileri için yaptığı faaliyetleri üstlenmesinden veya arkadaşlarından/komşularından yapmalarını istemesinden de sorumludur. Dolayısıyla kendisi için yapılan faaliyetleri, komşu veya arkadaş yardımlarını veya kayıt dışı ekonomi faaliyetleri için yasal olarak satın alınan malzemeleri, makro yaklaşımın hesaplama mantığına dahil değildir. Bu makro yaklaşımlarda (elektrik yaklaşımı da dahil) kendin yap (doing by yourself) faaliyetlerini, komşuların yardımını, yasal olarak satın alınan malzemeleri ve kaçakçılığı da içeren "toplam" kayıt dışı ekonominin tahmin edildiği anlamına gelmektedir (Medina ve Schneider, 2018: 12-18).

1.3.3. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları

Friedrich Schneider vd., (2010)'de, 162 ülkede kayıt dışı ekonominin tahminî büyüklüğünü MIMIC yöntemiyle hesaplamışlardır (Schneider, 2010). Buna göre dünyanın en büyük 20 ekonomisinin üçünde kayıt dışı ekonominin tahminî büyüklüğü %0 - %10 aralığında, 9 ülke de %10 - %20 aralığında ölçülmüştür. Bu oran, Türkiye dâhil 6 ülkede %20 - %30 aralığındadır. Türkiye, AB ve 21 OECD üyesi ülkede kayıt dışı ekonominin tahminî büyüklüğü 2003-2010 yılları arasında azalma eğilimi göstermekte, Türkiye'de bu büyüklüğün 2003-2010 döneminde %32,2 seviyesinden %28,3 seviyesine gerilediği görülmektedir.

[4] "Double Counting" Problem

MIMIC yaklaşımı kullanılarak 158 ülkenin kayıt dışı ekonomisinin büyüklüğüne ilişkin 2018 yılı sonuçlarında tüm ülkelerin kayıt dışı ekonomilerinin ortalama değeri GSYİH'nin %31,9'udur. Medyan değerin %32,3 olması her iki değerin de birbirine oldukça yakın olduğunu yani güçlü bir sapmanın olmadığını gösteriyor. En büyük üç kayıt dışı ekonomi ise %60,6 ile Zimbabve, %62,3 ile Bolivya ve %64,9 ile Gürcistan'dır. En küçük üç gölge ekonomi ise %8,9 ile Avusturya, %8,3 ile ABD ve %7,2 ile İsviçre'dir. Ortalama kayıt dışı ekonomi, resmi GSYİH'nin %31,8'i ile Ekvator Ginesi'ne ve %32,2'si ile Surinam'a yakındır. Türkiye'nin kayıt dışı ekonomi oranı bu çalışmaya göre 1991-2015 yılları arası ortalama 31,38; 2015 yılında da 27,43 olarak hesaplanmıştır.

Geçmişten günümüze Türkiye'de kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmeye yönelik farklı yöntemlerin kullanıldığı çok sayıda akademik çalışma yapılmıştır. Bu yöntemleri kullanan *yazar(lar)* ve çalışma dönemlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 7: Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Büyüklüğü Üzerine Yapılan Çalışmalar

Yazar(lar)	**Çalışılan Dönem**	**Kullanılan Yöntem**	**Ortalama Kayıt Dışı Ekonomi Büyüklüğü**
Akalın ve Kesikoğlu, (2007)	1970-2005	Parasal (Sabit) Oran Yöntemi	%7-%47
	1970-2005	Geliştirilmiş Parasal Oran	%14-%134
Akgül Yılmaz, (2012)	2005-2010	Parasal (Sabit) Oran Yöntemi	%24,6-%37,1
Us, (2004)	1987-2003	(Basit/Değiştirilebilir) Elektrik Üretimi Yöntemi, İşgücü Yaklaşımı, Vergi İncelemesi Yöntemi, Ekonometrik Yöntemi ve Para Talebi Yaklaşımı	Farklı yöntemlerin kullanılması nedeniyle ilgili dönemde %10-%90 arasında çeşitli değerler bulunmuştur.
Erkuş ve Karagöz, (2009)	1970-2005	Para Talebi Yöntemi ARDL[5] Analizi (Tanzi)	%1,82-%86,73
Yurdakul, (2008)	1985-2006	Parasal (Sabit) Oran Yöntemi	%33,26 (Ortalama)
Schneider vd., (2010)	1999-2007	Para Talebi ve MIMIC	%29,1- %32,8

[5] Autoregressive Distrubuted Lag (Uzun ve kısa dönem nedensellik ilişkilerini ortaya çıkarmaya yarayan bir modeldir.)

Schneider, (2021)	1991-2015	Parasal (Sabit) Oran Yöntemi	%27,43-%35,99
Dell'Anno ve Halıcıoğlu, (2009)	1987:Q1-2007:Q4	Para Talebi Yöntemi ARDL Analizi (Tanzi)	%10,7 -%18,9
Özkök, (2017)	1998-2015	Parasal Oran ve Vergi Denetimi Yöntemi	%25-%50
Güler ve Toparlak, (2018)	2001-2016	Para Talebi Yöntemi ARDL Analizi (Tanzi)	%59,4-%27,3
Bilen ve Börekçi-Şahan, (2023)	1985-2021	Parasal (Sabit) Oran Yöntemi	%17,14-%20,84
Yılmaz, (2019)	2010:Q1-2018:Q2	Parasal (Sabit) Oran Yöntemi	%6
Çetintaş ve Vergil, (2003)	1971-2000	Para Talebi Yaklaşımı	%25
Ilgın, (2002)	1968-2001	Parasal (Sabit) Oran Yöntemi	%45
Akça ve Bal, (2018)	1986-2015	Ekonometrik Yöntem	%17,34-%68,41
Savaşan vd., (2016)	1970-2013	MIMIC Yöntemi	%25-%27 (2013 yılı)

Kaynak: İlgili yazarların makalelerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Türkiye'de son yıllarda kayıt dışı ekonominin artmasında büyük kontrolsüz göç dalgalarının da etkisi vardır (Schneider, 2021). Medina ve Schneider'in başka bir çalışmasında 2017 yılı için Türkiye'de MIMIC yöntemine göre kayıt dışı ekonomi oranı %27,2 olarak hesaplanmıştır (Medina ve Schneider, 2018: 18). Çalışmamızın 3.1.2 nolu Bölümünde geliştirilmiş parasal oran yöntemine göre 2006-2023 yılları arasında kayıt dışı ekonominin potansiyel ekonomiye oranı hesaplanmıştır. Bu yönteme ilişkin detaylı hesaplama bilgilerine ve açıklamalarına ilgili Bölümde yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

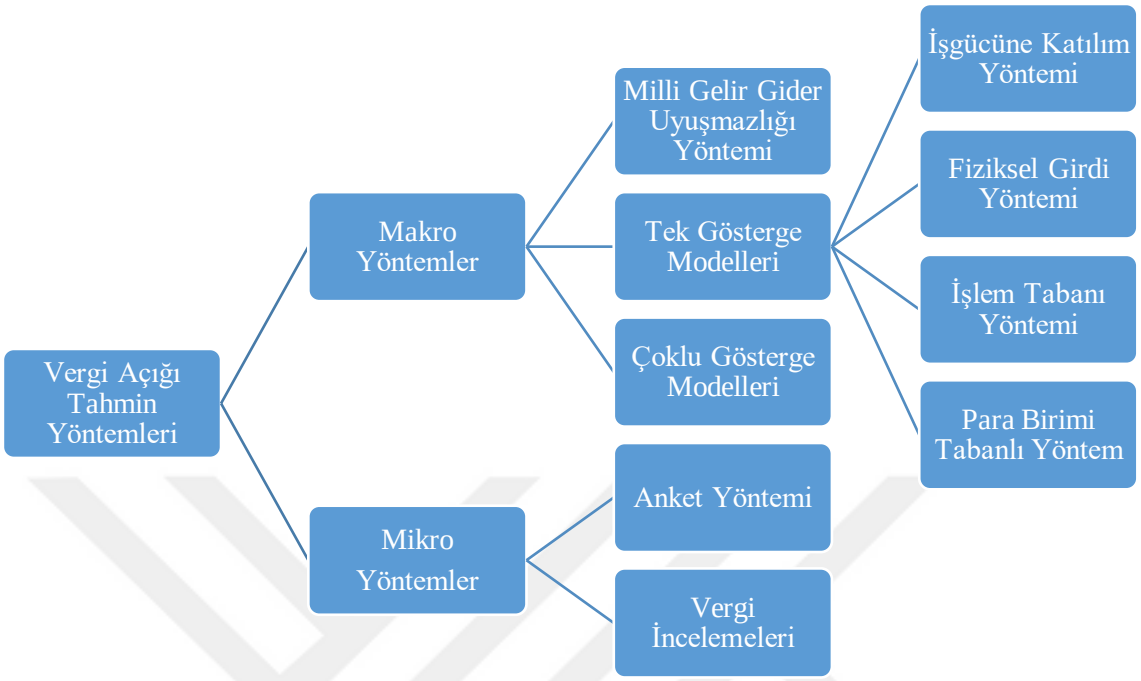
VERGİ AÇIĞI HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Vergi açığı tüm ülkeler için sorun teşkil etmesine rağmen üzerinde görüş birliğine varılan bir hesaplama yöntemi geliştirilememiştir. Bunun nedeni vergi idarelerinin yapısının ve ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirinden farklı olması başta olmak üzere, vergi açığının oluşumunda mali ve sosyoekonomik açıdan kusurlu yapıların evrensel nitelik göstermeyerek ülke iç dinamiklerine göre değişmesidir. Örneğin vergi mükelleflerinin beyanname vermelerine ya da beyanname vermeyip kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirilmelerine göre vergi açığı hesaplama yöntemi değişebilmektedir.

Vergi açığı hesaplanırken Makro ve Mikro yaklaşımlar olmak üzere iki temel yöntemden faydalanılmaktadır. Makro yaklaşımlar yukarıdan aşağıya yöntemler olarak ifade edilmekte ve ulusal hesaplar ile çeşitli makroekonomik göstergelerden elde edilen verileri kullanmaktadır. Aşağıdan yukarıya yöntemler olarak adlandırılan mikro yaklaşımlar ise vergi açığının tahmin edilmesinde spesifik veya bireysel verileri kullanmaktadır (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 26; Harremi, 2014: 365).

Bu çalışmada, YAY'a göre, Makro model ile geliştirilmiş parasal oran yaklaşımı kullanılarak vergi açığının tahminini yapılacaktır. Yöntemin ana hatları ve ülkelerdeki uygulama örneklerine değinildikten sonra ülkemiz özelinde hesaplama mantığı açısından yapılan kurguya ve bunun sonucunda elde edilen sonuçlara üçüncü bölümde yer verilecektir.

Şekil 10: Vergi Açığı Tahmin Yöntemleri



IMF farklı vergi açığı hesaplama yöntemlerini, özellikle de AYY'yi (Mikro model) desteklemektedir. Buna göre IMF, birbiriyle uzlaşan, simultane yöntemleri bir arada kullanmanın daha doğru olduğunu ileri sürmektedir (IMF, 2013: 44-48). Vergi açığı hesaplama yöntemleri de yıllar içinde standardize olmak yerine giderek çeşitlenmeye ve gelişmeye devam etmektedir.

2.1. AŞAĞIDAN YUKARI TAHMİN YÖNTEMLERİ

Bu yöntem; denetim, risk analizlerine uyum ve müdahale durumunda bazı özel davranışların sonuçlarını ölçmek için vergi mükelleflerinin rastgele belirlenmesi unsurlarını içermektedir. Ayrıca, bunlar uyumlulukla ilgili değerli öngörüler sağlayabilir. Vergi mükelleflerinin davranışlarını ve risklerini aşağıdan yukarıya tahmin etmek ve yorumlamak için kullanılabilir. Ancak bu teknik vergi açığının

yalnızca özel olarak tanımlanmış bir kısmını kapsar; tüm vergi açığını kapsamaz ve uygulanması bakımından YAY'dan daha maliyetlidir (Hutton, 2017).

AYY hesaplama türleri, vergi açığı tahminini mikro bakış açısıyla yapması nedeniyle doğrudan yöntemler olarak adlandırılır. AYY hesaplama türleri vergi açığının bileşenlerini farklı mükellef grupları için ayrı ayrı tahmin ederek kapsayan bir veya daha fazla veri kaynağını kullanır. Veriler genellikle gelir idareleri tarafından çeşitli yöntemler izlenerek toplanır. Veri toplama yöntemleri arasında denetimler, anketler ve istihbarat programları yer almaktadır. Bu yöntemde vergi açığı tahmini, izdüşümü (extrapolation)[6] yöntemine göre, vergi matrahı bileşenlerine ilişkin elde edilen veriler tüm mükelleflere teşmil edilerek, izdüşümü alınmak suretiyle vergi açığı tahmini yapılır. Eğer izdüşümü, rastgele seçilmiş denetimler yerine risk analizi bazlı denetimlere ilişkin verilere dayanıyorsa doğru bir genelleme yapılamayacağı tespit edilmiştir. Risk temelli denetimler beyannamelerden hareketle vergi uyumunun düşük olduğu düşünülen mükellefler nezdinde yapıldığı için yanıltıcı sonuçlar meydana gelebilir (TGPG, 2016: 26).

AYY'de vergi açığının tüm bileşenleri ayrı ayrı belirlenip tahmin edildiği için bileşenlerin vergi açığının tüm unsurlarını içerip içermediğinin ve vergi açığı tahmininin kapsayıcı olup olmadığının garantisi yoktur. Bu yöntemler gizlenen faaliyetlerin tahminini kapsamadığı için zayıftır. Diğer taraftan, vergi açığının önceden belirlenmiş olan her bileşeninin büyüklüğünü ayrı ayrı tahmin ettiği için idareye vergi açığı ile mücadeleye yönelik yol haritası sunar. AYY, AB'ye üye ülkelerden, İngiltere ve Almanya'da kullanılmıştır. İngiltere'de GV ve sosyal güvenlik yükümlülükleri

[6] estimated by extrapolation

açıklarının tahmininde, Letonya'da GV açığı (ücretli ve kendi işini yapanlar için) tahmininde yine bu yöntem kullanılmıştır (TGPG, 2016: 27).

Bu yöntemde vergi kaçakçılığının sebep olduğu gelir kaybını tespit etmek daha zordur. AYY'nin kullanıldığı denetim (rastgele veya seçici) anket gibi araçlar sadece kayıtlı olan mükelleflerin nezdinde gerçekleşen iktisadi faaliyetleri kapsayıp, gizlenen iktisadi faaliyetleri ve kaçakçılığın yarattığı kayıpları kapsamadığı için başka yöntemler de kullanmak gerekir. Bundan dolayı bu yöntemle vergi kaçakçılığının sebep olduğu gelir kaybını hesaplamak daha zordur. Diğer taraftan doğru örneklemler seçilip yeterli veri elde edilebildiği takdirde aşağıdan yukarı vergi açığı hesaplama yöntemi daha geniş kapsamlı ve bütüncül bakış açısı sağlayabilir. Yukarıdan aşağı tahmin yönteminde belirsizlik daha fazla ve tüm vergi açığı kompozisyonunu kavrama ihtimali daha zayıf kalmaktadır. Ancak örneklem kümesi zayıf ve çeşitlilik yeterince yoksa vergi uyumsuzlukları tam anlamıyla yansıtılamaz ve AYY uygulamak yerine YAY uygulanması daha anlamlı sonuçlar sağlar.

Bu yöntem, YAY'a karşıt olarak bir örneklem kümesi üzerinden vergi idarelerine veya vergi harcaması miktarına bakarak hataları bulmaya ve model üzerinden bütün vergi mükelleflerine ilişkin çıkarsama yapmaya çalışmaktadır. Bu yöntemin sonucu olarak vergi iadesi almayan veya vergi kimliği bile bilinmeyen mükelleflere bile çıkarsamada bulunulabilir. Bu yöntem toplum içindeki küçük gruplar için (ör: en zengin %1'lik kesim) iyi değildir, çünkü söz konusu grubun takibini kolaylaştırır (Murphy, 2021: 67-70). Ayrıca vergiden kaçınmak için çaba sarf eden bu kesim hesaplama metodolojisi nedeniyle hedef tahtasına konmasına açık hale getirir. Metodolojiden kaynaklanan bu tarz sorunlar nedeniyle HMRC yöntemi, farklı veri kaynakları ve hesaplama yöntemlerini de kullanmaktadır (HMRC, 2017: 13).

2.1.1. IRS Yöntemi

IRS yöntemine göre; vergi açığının doldurulmamış vergi beyannameleri, eksik beyan edilen gelirlere ilişkin alınamayan vergiler ve beyannamelerde yer alan eksik ödenmiş vergi tutarları (Plumley, 2005; Dubin, 2012) olmak üzere üç nedeni olduğu belirtilmiştir. Bu üç nedenden sonuncusu olan eksik ödenmiş vergi tutarlarına ilişkin IRS'nin vergi türleri itibarıyla belirlemiş olduğu özel kategoriler (bireysel, kurumsal, ücret, menkul ve gayrimenkul vergileri vb.) vardır (IRS, 2006: 2, Toder, 2007, Rifkin, 2008). IRS vergi açığına sebebiyet veren mükellefler ile doğrudan bağlantı kurarak söz konusu açığı azaltmaya çalışmaktadır. Denetim maliyetleri nedeniyle vergi açığını azaltmak zor olsa da tüm sektörlerde yapılan elektronik denetim sayesinde vergi açığına ve yanlış iade mekanizmasına yol açan başlıca sektörler seçilip hedefler belirlenmektedir (Sarin ve Summers, 2019: 6-10).

Beyanname doldurma uyumu için IRS iki önlem geliştirmiştir: Beyanname doldurma (zamanında ve eksiksiz doldurulan beyannameler ve vergi iadeleri bu kapsama girmektedir) oranı ve beyanname doldurmayanların vergi açığının (gecikmeli verilen beyannameler ve henüz yapılmamış iadelerin ABD Doları cinsinden) hesaplanması. Tahsilat uyumu için de IRS iki stratejik araç belirlemiştir; Gönüllü Tahsilat Uyum Oranı (VPCR) ve Kümülatif Tahsilat Uyum Oranı (CPCR). Bu bağlamda IRS, VCPR'yi kanuni süresinde fiilen ödenen toplam vergi gelirinin toplam vergi tahakkukuna % oranı olarak; CPCR'yi de belirli bir zaman aralığında fiilen ödenen vergi gelirinin kanuni süresinde ödenen vergi gelirine % oranı olarak iki ölçü belirlemiştir. IRS burada CPCR'yi çeşitli zaman periyotlarında vergi gelirindeki dalgalanmaları ölçmek için kullanmaktadır. Ayrıca VCPR ile CPCR birbirlerini tamamlayıcı niteliklere sahiplerdir. Son olarak beyanname verme alışkanlığı ile de

bireysel olarak vergi mükelleflerinin beyanname verme alışkanlıkları üzerine yoğunlaşılmıştır. Bunu yaparken geçmiş beyanname verme bilgileri de göz önünde bulundurulur. Gönüllü olarak verilen beyannamelerin içerisinde yanlış verilen beyannameler de yer almaktadır ve bu tutar da ayrıca hesaplanmaya çalışılır (Brown ve Mazur, 2003: 689-700).

IRS bu üç yöntemi birbirine tamamlayıcı görerek hareket ederken çifte sayma sorununu[7] kendi iç mekanizmasıyla çözebilmiş bulunmaktadır. Bununla birlikte AYY'de çifte sayma sorunu gibi mevcut vergi uyumsuzluk başlıklarına yeni ve daha önce keşfedilmemiş vergi uyumsuzluğu tespit edilmesi halinde de vergi açığı hesaplanması gerekenden daha düşük çıkacaktır. Yeni vergi uyumsuzluklarının vergi otoritesi tarafından doğru tanımlanıp kapsamlı bir şekilde belirlenmesi, vergi açığının çerçevesinin çizilmesi, yapılacak hesaplamaların doğruluğunu belirleyecek ana faktörlerdendir (Toro vd., 2013: 38-45).

Vergi açığının diğer büyük kısmı resmi olarak tutulan sicil faaliyetlerine katılan mükellefler ve kurumların vergi beyannamesi doldururken yaptığı yanlışlar, vergi beyannamelerinde borçlu olunan verginin eksik beyan edilmesi veya vadesi gelen vergilerin zamanında ödenmemesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca vergi açığı kayıt dışı ekonomi içindeki yasal aktivitelerin (ev hanımlarının faaliyetleri, profesyonellerin yaptığı ek işler vb.) yol açtığı vergi erozyonundan da kaynaklanmaktadır (Toder, 2007: 2-3).

[7] Double counting problem

Son olarak vergi cenneti olarak tabir edilen off-shore hesapların incelenmesi zor ve maliyetli olduğu için istenilen seviyede denetim yapılamamaktadır. Bu alanda stopaj vergisinin ve beyanname verme sonuç raporlarının yetersiz kalması vergi açığının artmasına yol açmaktadır. Uluslararası vergi açığının çözümü için bilgi değişimi ve beynelmilel vergi araçlarının daha çok kullanımı ile IRS bu alanda denetimlerini yoğunlaştırmıştır. Bu çalışmaların diğer bacağında ise uluslararası işbirliği ve Pillar I-II gibi OECD'nin yürüttüğü küresel vergi anlaşmalarına katılımın desteklenmesi de yer almaktadır (Rifkin, 2008: 22-24).

2.1.2. HMRC Yöntemi

HMRC vergi açığının farklı bileşenlerini kullanarak her bir vergi türü itibarıyla hesaplama yapmaktadır. Ancak bu yöntemdeki en büyük sıkıntı gelirin eksik beyan edilmesidir. Eksik beyanda bulunmanın yol açtığı aksaklıklar vergi açığının birçok bileşeninin (vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, hileli şekilde az vergi ödeme, ödenmesi gereken tutardan daha az ödeme vb.) doğru hesaplanmasını zorlaştırmaktadır. Gelirin hileli olarak beyan edilmemesi elbette eksik beyan edilen gelirin bir parçasını oluşturur, ancak daha fazla tazminat talep etmek, sahtekârlıkla yanlış bilgi sağlamak veya yersiz ödenek almak gelirin bir parçasını oluşturmaz. Örneğin GV'de, ulusal sigorta katkıları ve sermaye kazancı vergisi için doğrudan vergi açığının yarısına yakını, hatalı GV öz değerlendirme beyanlarından kaynaklanmaktadır. İkinci büyük bileşen olarak 'gizli ekonomi', tahmin edilen (ikinci işe çıkanlar ve öz değerlendirmede olmayan kazanılmış geliri olan bireylerden kaynaklanan vergi kaybı) unsurlar bulunmaktadır. Son olarak vergi iadelerinde çalışanların ve stopaj sorumlularının yanlış beyanda bulunması da vergi açığının büyük bileşenlerinden biridir (Rubin, 2011: 112-13).

2.2. YUKARIDAN AŞAĞI TAHMİN YÖNTEMİ

Yukarıdan aşağı tahmin yöntemi genel kapsamıyla toplam elde edilebilecek potansiyel vergi gelirini ve mevcut vergi gelirini kullanarak vergi açığını hesaplamayı amaçlamaktadır. Potansiyel gelir hesaplanırken bir takım istatistiki makro veriler kullanılır ve gelir kaybına yol açan vergiye uyum davranışları kapsama dahil edilmez (TGPG, 2016: 23).

YAY temel olarak iki gereksinime ihtiyaç duymaktadır;

- Vergi tabanına ilişkin uygun bilgisel altyapı,
- Teorik yükümlülük hesaplanabilmesi.

Bu gereksinimlerden ilki için bağımsız bir vergi idaresinin varlığı ve güvenilir olması şarttır. Buna ilave olarak gölge ekonomi hesaplamalarının da güvenilir ve bağımsız olması gerekmektedir. İkinci olarak, teorik yükümlülüğün hesaplanabilmesi doğrudan vergilerde dolaylı vergilerden daha zordur. Doğrudan vergilerdeki hesaplamalarda bireysel indirim ve muafiyetler çok önemlidir. İlaveten vergi oranı gelir seviyesine göre değişiklik gösterebilmektedir. Dolaylı vergilerde ise yükümlülük satış hasılatına veya miktarına göre değiştiği için bireysel durumun pek önemi olmamakta ve daha kolay hesaplanabilmektedir. Doğrudan vergilerde hesaplama yapabilmek için daha fazla bilgi gerekmesi (dolaylı vergilerde yalnızca satış düzeyi üzerinden bile hesaplama yapılabilir) en temel farklılıktır. Ayrıca doğrudan vergilerdeki hesaplamalarda istisna ve muafiyetlerin hesaplamaya katılması vergi mükelleflerinin beyanına dayalı olduğu için toplam beyanın eksik olabilmesi gibi riskleri içinde barındırmaktadır (Rubin, 2011: 110-11).

YAY, kapsamlı bir değerlendirme sağlamayı amaçlamaktadır. Potansiyel gelire ilişkin tahminler genellikle istatistiksel veriler kullanılarak üretilir ve bu yaklaşım, vergi kayıplarını yaratan uyum davranışlarını tanımlamaz (Hutton, 2017).

Makro yöntemin başlıca sorunsalları, gölge ekonominin nasıl hesaplanması gerektiği noktasındadır ve bu alanda ayrı bir literatür dünyası vardır. Ulusal ve uluslararası vergi dataları kullanılarak, vergi açığı ulusal vergi otoriteleri ve uluslararası kuruluşlar tarafından da makro yöntemlere dayanılarak hesaplanmaya çalışılmaktadır. Özellikle vergi cenneti olarak adlandırılan yerlere giden kaynaklara ilişkin her ne kadar veri tedarikinde sorun yaşansa da sivil toplum kuruluşları ve uluslararası kuruluşlar tarafından ülkeler özelinde kapsamlı analizler yapılmaya çalışılmaktadır. Bu sorunun uluslararası boyutu özellikle 2008 Finansal Krizinden sonra daha fazla ön plana çıkmıştır.

2.2.1. Makro Model Yöntemleri

Makro model yöntemi kayıt dışı ekonominin de içinde olduğu gözlemlenemeyen ekonomiyi de hesaplamaya katarak vergi açığını hesaplayacak alternatif bir yöntem sağlamaktadır. Bu model parasal değişkenler gibi makroekonomik göstergeler veya elektrik tüketimi veya işgücü göstergeleri gibi diğer göstergeleri kullanır. Makro model yöntemlerine bir örnek, iktisadi faaliyet düzeyi ile gözlemlenmeyen ekonominin büyüklüğü arasındaki farkı ortaya koyan elektrik tüketimi yöntemidir. Buna göre elektrik tüketimindeki artış ile gayri safi milli hasılaya ilişkin resmi tahminlerdeki artış karşılaştırılarak hesaplama yapılmaktadır. Ancak bu yöntemin dezavantajı elektrik kullanımının tüm kayıt dışı ekonomik faaliyetler için gerekli olmaması nedeniyle kayıtlı ve kayıt dışı ekonomi hesaplamasının mantıksal temelinin zayıflamasıdır (TGPG, 2018: 28). Bu duruma benzer bir husus MIMIC

yönteminde de vardır. Şöyle ki, gözlemlenemeyen ekonomi hem en az iki farklı dışsal değişken (ör: vergi oranı veya iş gücü piyasası düzenlemesi gibi) tarafından etkilenebilirken, hem de ikiden fazla makroekonomik değişkeni (ör: M1 para arzı ve GSYİH büyüklüğü gibi) etkileyebilmektedir (Medina ve Schneider, 2017).

Makro yöntemlerde kritik husus verilerin, gelir idarelerinden değil de dışardan elde edilip vergi kanunlarına tam uyulması durumunda teorik olarak vergilendirilebilir matrahın büyüklüğünün hesaplanmasında kullanılmasıdır (Kumar ve Rao, 2015). Bu şekilde bir yöntem ile vergi idaresinden bağımsız olarak tek bir vergi geliri tahmini yapılmaya çalışılır. Bu son nokta, özellikle vergi idaresinin operasyonel bilgi yönünden zayıf olduğu ve yönetişim açısından etkin olmadığı durumlarda aslında bir avantajdır (Rubin, 2011).

FTGP (2018: 27)'de ise tahminlerin doğru ve güvenilir olmasının aşağıda belirtilen birkaç faktöre bağlı olduğunu vurgulamaktadır. Bunlar;

➢ Veri kalitesi ve verilerin doğruluğu,

➢ Düzenlemelerin kapsamı ve kalitesi,

➢ Ulusal verilerin beyanlardan bağımsızlık derecesi,

➢ Merkez ile vergi idaresi arasındaki sektörel sınıflandırmanın uygunluk derecesi,

➢ Tahminlerin doğruluğunu etkileyen çeşitli sorunların varlığı sebebiyle tahminde bulunulan mevcut yıl sayısıdır.

2.2.2. Mikro Model Yöntemler

Mikro yöntemlerin başlıca avantajlarından biri, hesaplanan vergi açığını, mükellef gruplarına ve vergi türlerine göre ayrıştırılabilmesidir. Vergi uyumsuzluğuna ilişkin doğrudan bilgi edinilmesini sağlayan mikro yöntemler ayrıca mükelleflerin vergi kanunlarına uyum dereceleri hakkında bilgi sahibi olunmasına imkân veren hesaplamaları da detaylandırmaktadır (Tiutiunyk vd., 2019: 118).

Mikro modellerin uygulandığı başlıca yöntemlerden İş Gücü Önlemleri[8] yöntemi, açıklanmayan sayıda çalışan ile birlikte ulusal hesaplar kullanılarak hesaplanmaktadır. Diğer bir ifadeyle hane halkı çalışanları üzerinden yapılan anketler tüm çalışanları kapsarken sadece iş sektöründeki anketler daha az kapsayıcı olmaktadır. Ayrıca iş sektöründe yapılan araştırmalar daha çok risk analizi bazlı olduğu için kapsayıcı sonuçlar vermemektedir. Yaklaşımda esasen vergi açığının bileşenleri ayrı ayrı tahmin edilerek toplam vergi açığı ortaya konulmaktadır (Rubin, 2011: 118-20).

Doğrudan anketler yapılarak da bilgi toplanıp gölge ekonomi hesaplanabilir. Ancak bu yöntemde en kritik husus hane halkı ile bireylerin vergi idaresinin sorduğu gelir araştırıcı sorulara gönüllü bir şekilde doğru cevap vermelerinden geçmektedir. 2006 yılında İngiltere'de bu yöntemin uygulanmasına hayalet katılımcılar ve asıl işinden başka işlerde de çalışanlar nedeniyle ara verilmiştir.

Ayrıca elde edilen ve beyan edilen gelir arasındaki tutarsızlık da bu yöntemle vergi açığı hesaplaması bakımından ciddi sorunlar oluşturmaktadır. Pissarides ve

[8] Labor Force Measures

Weber (1989) bu yöntem ile ilk defa kendi işinde çalışanlar ile ücretli çalışan grupları arasında marjinal besin tüketimi üzerinden hesaplamalar yaparak beyan edilmeyen gelir hesaplaması yapmışlardır. Bu modeldeki temel varsayımlar;

- Tüm katılımcılar besin tüketim harcamalarını doğru beyan etmelidir,
- İşçi katılımcılar gelirini doğru beyan etmelidir,
- Çalışma statüsü marjinal besin tüketim haddini etkilememektedir,
- Vergi kaçağının olduğu haneler, esas olarak vergi kaçakçılığını kapsayan bir araştırmada önemli ölçüde temsil edilmemektedir.

Bu varsayımlar altında Kanada, Finlandiya ve İsveç'te kendi işinde çalışanların kazançlarını olması gerekenden daha az beyan ettikleri hesaplanmıştır (Pissarides ve Weber, 1989).

Vergi açığının hesaplamasında kullanılan diğer bir mikro yöntem vergi denetimleridir. Vergi denetimleri, mükelleflerin vergi ödev ve sorumluluklarını doğru beyan edip etmediklerini tespit etmek ve bu beyanların doğruluğunu sağlamak amacıyla başta beyannameler olmak üzere tüm kayıtlı veya kayıt dışı evrakının incelenmesidir. Bu yöntemle, mükelleflerin beyan ettikleri bilgilerin doğruluğunun tespit edilmesiyle gerçek kişi ve firmaların vergi kanunları ve tali düzenlemeleri doğrultusunda incelenmesidir. Yapılan denetimler neticesinde, mükelleflerin elde ettiği ile beyan ettiği gelirlerin doğru olup olmadığı ortaya konmaktadır. Ancak böyle bir tahmin yapılabilmesi için inceleme yapılan mükellef grubunun oldukça geniş ve kapsamlı olarak belirlenmesi gerekmektedir. Son olarak bu yöntemin uygulanması için beyan sisteminin gelişmiş olması ve elektronik altyapı ile vergisel kontrollerin yapılabilmesi gerekir.

Kayıt dışı ekonomi tahmini mikro yaklaşımların bir çıktısı değildir. Mikro yöntemler, vergi açığına yol açan unsurların anlaşılması ve bu boşlukla mücadele etmek için alınacak önlemler konularında önemli bilgiler sunmaktadır. Bununla birlikte, mükelleflerin vergiye uyumsuz davranışlarına ilişkin detaylı bilgi de vermektedir (TGPG, 2016: 27).

2.2.3. Mikro ve Makro Yöntemlerin Zayıf Yönleri

Makro yöntemin ve mikro yöntemin dezavantajları aşağıda yer aldığı gibidir.

Tablo 8: Yöntem Karşılaştırma Tablosu

Mikro Yöntemin Dezavantajları	Makro Yöntemin Dezavantajları
Mikro yöntemlerin dezavantajlarından biri, toplam vergi açığına ilişkin kapsamlı bilgi sunmamasıdır (Tiutiunyk vd., 2019: 118).	Makro yaklaşımlar, ölçülen alanın farklı bölümlerinde açığın nasıl ortaya çıktığına ilişkin bir açıklama yapmamaktadır (Raczkowski ve Mróz, 2018: 2).
Vergi açığının mükellef anketleri ile tahmin edildiği senaryoda, potansiyel vergi yükümlülüğü tahminleri ve ulusal hesaplar, anket verilerinin doğruluğuna bağlı olarak değişmektedir. Vergi beyannamesi verilmemişse veya beyannamedeki bilgiler doğru değilse bu verilerden hareketle tahmin edilen vergi açığı miktarı yanlış olmakta ve vergi açığı analizine yansıtılmaktadır. Verileri oluşturmak için kullanılan temel anketlerdeki hatalar nedeniyle ulusal hesap verilerinde hatalar olması durumunda da vergi açığı tahminlerinin gerçeğe en yakın tahminler olma olasılığı zayıflamaktadır. Verilerin mevcut olmaması, vergi açığının eksik veya fazla tahmin edilmesine neden olabilecek bir başka sınırlamadır (Jansen vd., 2020: 11).	Tahminler belirsizdir. Tahminlerin belirsiz olmasının nedeni vergi açığının teoride ödenmesi gereken vergi miktarı ile fiili olarak ödenen vergi miktarı arasındaki farka dayalı olmasından kaynaklanmaktadır. Aslında makro yöntemlerde olduğu gibi mikro yöntemlerle yapılan açık tahminleri de belirsizdir. Ancak her ne kadar iki yöntemde de tahmin sonuçları belirsiz olsa da makro yöntemlerin doğasında olan belirsizlik bu yöntemlerin tek bir vergi açığı tahmini yapma avantajını negatif etkilemektedir (Rubin, 2011: 111).
Mikro yöntemlerden olan denetim yönteminde daha önce de ifade edildiği üzere vergi beyannameleri denetlenmekte ve bu denetimler sonucunda bulunan hata oranı tüm popülasyona uyarlanarak tahmin edilmektedir. Ancak kimliği dahi bilinmeyen kişilerin vermediği vergi beyannamelerinin denetlenmesi mümkün değildir. Söz konusu durum yöntemin savunmasız kaldığı dezavantajlarından biridir (Murphy ve Petersen, 2018: 9).	Vergi açığını ölçmede karşılaşılan sorunlar kavramsal konuların yanı sıra açığı ölçmede kullanılan verilerin geçerli ve doğru olmaması gibi durumlardan da kaynaklanabilmektedir. Vergi açığı tahmin edilirken veriler ulusal istatistik kurumlarından ve gelir idarelerinden sağlanmaktadır. Dolayısıyla elde edilen verilerin para birimi, bu verilerin geçerli, doğru ve güvenilir olup olmaması göz önünde bulundurulması gereken sorunlardandır (McManus ve Warren, 2006: 64).
Denetlenecek vergi mükelleflerinin rastgele seçilmemesi, seçim yanlılığı olarak önemli bir	

dezavantajı ortaya çıkarmaktadır. Rastgele yapılmayan denetimler sonucunda sağlanan verilerden hareketle vergi açığı taraflı ve olması gerekenden az ya da fazla tahmin edilebilmektedir (Braiotta vd., 2015: 11).	Diğer bir sınırlama ise makro yöntemlerin ölçülen alanın farklı bölümlerinde açığın nasıl var olduğuna ilişin bir açıklama yapmamasıdır (Harremi, 2014: 365-367).
Mikro yaklaşımların başarılı olabilmesi ve tahmin sonuçlarının önyargılı olmaması anket ve rastgele denetim yöntemlerinin uygulanacağı örneklemin yeterli büyüklükte olmasına bağlıdır. Ancak hem yeterli büyüklüğü belirlemek hem de bağımsız bilgi kaynakları olmadan örneklemin temsil derecesinin ne olduğunu belirlemek oldukça zordur (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 210-211).	Makro yöntemler sadece makroekonomik verilerle gözlenebilen alanların ya da faaliyetlerin tahminiyle sınırlıdır. Tahminlerin gerçeğe yakınlığı kayıt dışı ekonomiye ilişkin ulusal hesapların doğruluğuna bağlıdır. Dolayısıyla verilerin doğru olup olmama durumu yöntemin bir başka dezavantajıdır (FTGP, 2016: 27).
Eilat ve Zinnes (2000: 18) mikro yöntemlerin dezavantajlarını "toplumun tamamını kapsamaması, mikro yöntemlerden olan anketlerde hem soruların hem de bu sorulara verilen cevapların güvenilir olmama durumu" olarak belirtmiştir.	

Kaynak: Tablo, Taş (2022)'nin Doktora tezinden yararlanarak hazırlanmıştır.

Birleşik Krallık doğrudan vergilerin vergi açığı hesaplaması için AYY'yi kullanırken, dolaylı vergilerin vergi açığının hesaplanmasında YAY, kullanılmaktadır (IMF, 2013: 9).

2.2.4. Ulusal Hesaplara Dayalı Yöntemler

Vergi açığı tahmininde kullanılan veri kaynağı bütün vergi matrahını kapsadığı varsayılmakta ve veriler ulusal hesaplardan ya da ulusal hesapların farklı veri setlerinden kullanılmaktadır. Vergi türlerine göre açık tahmini, teorik vergi yükümlülüğünün hesaplanmasıyla yapılır; daha sonra gerçek vergi gelirleriyle karşılaştırılır. Teorik vergi yükümlülüğü, ulusal hesap verilerinden elde edilen teorik vergi matrahına, vergi oranı tarifesinin uygulanmasıyla hesaplanır. Ancak ulusal hesap yöntemlerine dayalı tahminler, yalnızca ulusal hesap istatistiklerinde izlenebilen faaliyetlerdeki/alanlardaki vergi uyumsuzluğunu kapsamaktadır. Bu nedenle yapılan tahminlerin kalitesi, ulusal hesaplardaki kayıt dışı ekonominin kapsamının doğru tahmin edilebilmesine bağlıdır. Ulusal hesaplar kayıtlı ve kayıt dışı ekonomiyi

kapsayacak şekilde kapsamlı olmalıdır. Bunun için de ulusal hesapların doğru olmasını sağlayacak hesaplamaya ulaşmayı engelleyen veri eksikliğinin nedeni araştırılmış ve dört başlık altında bu nedenler konsolide edilmiştir: 1) Kayıtlı olmayan, 2) Denetlenmeyen, 3) Yanlış raporlanan, 4) Bunların dışında kalan diğer istatistiksel noksanlıklar (TGPG, 2018: 20-21).

Özellikle KDV'nin vergi açığını hesaplamada bu yöntem işlevseldir. Tüketim istatistikleri, yukarıdan aşağı hesaplama yönteminde, hane halkı ve diğer iktisadi grupların ödenebilecek maksimum KDV miktarı ile tüketim harcamalarının en geniş kapsamlı anket sonuçlarının karşılaştırılmasıyla hesaplanabilmektedir. Aynı şekilde ÖTV açısından da resmi istatistik makamlarının verilerine göre petrol ürünleri, meşrubat, alkol ve tütün ürünlerinin tüketim miktarıyla, anketlerin ve benzeri denetimler ile ulaşılan toplam tüketimin karşılaştırılması sonucu vergi açığı hesaplanabilir. Bu hesaplamanın yapılabilmesi için geniş kapsamlı veri tabanı ve veri çeşitliliği, güvenilir istatistik kurumları ile doğru ve tutarlı istatistiki veriye ulaşabilmek gerekmektedir (Toro vd., 2013: 38-45). Ulusal veriler üzerinden vergi harcaması hesaplanırken yalnızca bir makro gösterge üzerinden hesaplama yapmak vergi otoritesi açısından yanıltıcı olacaktır. Farklı makro veriler üzerinden hesaplanan göstergeler arasında geniş çaplı sonuç farklılıklarının çıkması vergi planlaması ve politika belirleyebilme açısından vergi idarelerine yetersiz sonuçlar verecektir.

2.3. EKONOMETRİK TEKNİKLER

Ekonometrik teknikler vergi açığının hesaplanması açısından temel olarak 'gerçeğe en yakın istatistiki tümevarım' olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda kurgulanan modele ilişkin içsel ve dışsal değişkenlerin düzeylerini, sonuçlarını ve katsayılarını kurgulanan model çerçevesinde, gerçeğe en yakın bir şekilde tahmin

etmeye çalışır. Konumuz bakımından vergi açığı dışsal değişken; uyum açığı, kayıt dışı ekonomi ve politika açığı da özel olarak içsel değişken olarak belirlenip model kurgulanmaktadır. Ekonometrik teknikler içerisinde en çok tercih edilen yöntem regresyon analizidir. Buna göre vergi açığı konusunda da ekonometrik çözümlemeleri zaman serisi analizi ve yatay kesit analizi olarak iki ana dalda toplayabiliriz.

Bu yönteme göre yapılan son çalışmalardan olan Akça ve Bal, (2018)'e göre 1986-2015 dönemi yıllık verileri, Tanzi (1983)'ün para talebi fonksiyonuna göre içsel değişkenler olarak belirlenmiştir. Para talebinin gelir üzerinden alınan vergilere duyarlılığını ölçerek yasa dışı amaçlar için kullanılan para miktarının tahmin edilmesinde işe yaramaktadır. Parasalcı yaklaşımın türlerinden olan ekonometrik yöntemin sabit oran ve işlem hacmi yaklaşımlarına göre en büyük avantajı, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin olmadığı bir yılın tespit edilmesi gibi kısıtlayıcı varsayımlar içermemesidir. Ancak regresyon analizi yapılacak modele ilişkin bağımsız değişkenlerin belirlenmesi ve veri setinde ekonometrik analizi kısıtlayıcı hataların olmaması gerektiği tabiidir (Akça ve Bal, 2018).

Sınır analizi (Frontier Analysis) ve zaman serisi analizi gibi analitik araçlar bazen verimlilik veya gelir kayıplarına ilişkin tahminler sağlamak için kullanılır. Bu sonuçlar modelde kullanılan belirleyicilerin ve varsayımların seçimine oldukça duyarlıdır. İlaveten, sonuçların uyum veya vergi idaresi açısından yorumlanması zor olabilir. Ekonometrik teknikler, her ne kadar vergi verimliliği ve benzeri konulardaki daha genel çalışmalar için hala faydalı olsalar da, vergi açığı tahminini yapmak amacı için kullanılması tavsiye edilmektedir (Hutton, 2017: 3).

2.4. ÜLKE ÖRNEKLERİNE GÖRE VERGİ AÇIĞI HESAPLAMA

Vergi açığının büyüklüğü ülkelerin kamu politikaları üzerinde etkinlik ve kaynak tedariki bakımından oldukça önemlidir ve ülkeler arasında giderek artan bir sorun haline gelmiştir. Vergi açığının boyutunun bilinmesi, vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi politikası belirleme üzerinde önemli ve gerekli bilgiler sağlamaktadır. İlaveten ülke gelir idarelerinin, gelir tahsil mekanizmalarında etkinliğini arttırmak ve vergi açığına yol açan uyum sorunlarının meydana gelmesini görebilmek için gerekli politika belirlenmesi ve kaynak tahsisi hakkında malumat vermektedir. Toplum açısından bakıldığında vergi açığı, uyum açığından veya belirli vergi politikalarını benimsemekten kaynaklanan eşitsizlikler ve iktisadi başarısızlıklar hususunda şeffaflık sağladığı için önemlidir (Uygun ve Gerçek, 2021: 297).

Vergi açığının hesaplamaları 1990'lardan itibaren özellikle OECD üyesi ülkelerde yaygınlaşmıştır. Bu hesaplamaların yapılabilmesi için ülkede gelişmiş bir istatistik sisteminin olması ve bu sisteme veri akışının kesintisiz bir şekilde devam etmesi gerekmektedir. Bundan dolayı kayıt dışı ekonominin gözetim altında olduğu ve beyan sisteminin iyi çalıştığı GÜ'lerde vergi açığının düzeyine ilişkin tahmin daha kolay ve doğru şekilde yapılabilmektedir (Jansen vd., 2020).

Vergi açığının seviyesi kabul edilebilir ölçülerde kaldığı sürece ülkeler vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmeyi gerekli görmemektedir. Ancak hangi oranda kayıt dışı ekonominin, ülkeler özelinde, genel olarak uygun olduğuna yönelik literatürde genel kabul görmüş bir vergi açığı oranı olmamakla birlikte bazı çalışmalarda bu oranın %5 civarında olabileceği ifade etmiştir (Keyifli, 2019:1012). Söz konusu sınırı aşınca vergi açığı, iktisadi büyümeye katkıda bulunsa bile

sürdürülebilir iktisadi büyümenin temel gerekleriyle çatıştığı için üretim faktörlerinde iç dinamiklere uyumlu olmayan bir negatif etki yaratabileceği ifade edilmiştir.

Ülkelerin gelir idareleri, tabii olarak, vergi açığını tahmin ederken uygulanan politikalar sonucunda oluşan politika açığına değil, vergi uyum açığına odaklanmışlardır (Warren, 2019: 545). Bu noktada, vergi açığı tahminlerinin analiz edilmesi, açığı tahmin eden ülkelerde amaç olarak değil vergi uyumsuzluğuna odaklanmada araç olarak kullanılmaktadır (Warren ve Mcmanus, 2007: 204). Çalışmanın bu Bölümünde, vergi açığı hesaplaması yapan seçilmiş OECD ülkelerinde ve diğer ülkelerde yöntemsel farklılıklara ve bulunan sonuçlara ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

2.4.1. İngiltere'de Vergi Açığı

Vergi açığının tahmin edilmesinde en başarılı olan ülkelerden biri İngiltere ve onun vergi otoritesi HMRC'dir. Vergi açığının azaltılması hedefini şeffaf bir şekilde tüm kamuya duyuran HMRC, vergi sisteminin mükellefler için daha basit, daha adil ve profesyonel bir şekilde organize edilmesi hedefleriyle, 2005-2006 yılından itibaren yıllık olarak vergi açığını hesaplamaktadır (Toro vd., 2013: 7-8). HMRC vergi açığını farklı vergi türleri için farklı yöntemler kullanarak yapmaktadır. Buna göre doğrudan vergiler için AYY, dolaylı vergiler için ise YAY ile hesaplamalar yapılmaktadır. HMRC küçük ve orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmelere ilişkin KV açığını ayrı ayrı hesaplamakta ve büyük ölçekli işletmelerin vergi açığı hesaplanırken beyanname veri tabanındaki verilerden yararlanmaktadır (Jansen vd., 2020: 2). HMRC vergi türleri itibarıyla vergi açığını tahmin etmekle birlikte, KOBİ veya büyük şirket gibi mükellef tipolojilerine göre de vergi açığını tahmin etmektedirler. Ayrıca

açığa sebep olan davranışa göre, örneğin vergi kaçırma, kanunu yanlış anlama gibi açığa yol açan sebeplere dayalı olarak da vergi açığı tahmin edilmektedir.

Vergi açığının uzun vadeli eğilimlerin bir göstergesi olarak kullanılabilmesi için yapılan tahminler, yeni verilerin elde edilmesi ve kullanılan metodolojinin iyileştirilmesi neticesinde güncellenmektedir (Durán-Cabré vd., 2019: 211). Vergi açığı bileşenlerinden eksik beyana dayalı açığı tahmin etmeyen HMRC; doğrudan vergilerde "aşağıdan yukarıya" tahmin yaklaşımlarını, dolaylı vergilerde ise "yukarıdan aşağıya" tahmin yaklaşımlarını, uluslararası uygulamalarla tutarlı olacak şekilde kullanmaktadır (Toro vd., 2013: 9).

2.4.2. ABD'de Vergi Açığı

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de vergi açığı, daha önce IRS (International Revenue Service) yöntemini anlatırken de değinildiği gibi beyanname verilmemesi sebebiyle oluşan açık, gelirin eksik beyan edilmesi ile oluşan açık ve tahakkuk ile tahsil arasındaki fark nedeniyle oluşan açık şeklinde üç alt bileşene ayrılarak tahmin edilmektedir. ABD'nin vergi otoritesi IRS, vergi açığını ayrıca brüt vergi açığı ve net vergi açığı olarak ayrı ayrı tanımlamakta ve tahmin etmektedir.

Brüt vergi açığı, gerçek vergi yükümlülüklerinin gönüllü bir şekilde ve zamanında ödenmeyen kısmını oluşturmaktadır. Net vergi açığı ise brüt vergi açığından gönüllü olarak ya da idarenin yaptırımları yoluyla gecikmeli olarak ödenen vergilerin düşülmesi ile ulaşılan tutardır. Yani net vergi açığı, brüt vergi açığının hiçbir zaman ödenmeyen kısmını ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu tanımlardan yola çıkarak idare, vergi açığı ile vergi uyumu farkını oransal olarak ortaya koyabilmek adına gönüllü uyum oranı (voluntary compliance rate- VCR) ve net uyum oranı (net

compliance rate -NCR) şeklinde iki kavrama başvurmaktadır. VCR, gönüllü olarak ve zamanında ödenen vergilerin, gerçekte ödenmesi gereken toplam vergi yükümlülükleri içindeki payını, NCR ise gönüllü olarak ve zamanında ödenen vergiler ile gecikmeli olarak ve idarenin yaptırımı ile ödenen vergiler toplamının gerçekte ödenmesi gereken toplam vergi yükümlülükleri içindeki payını gösteren oranlardır (IRS, 2016: 1).

ABD vergi açığı tahminlerine en erken başlayan ülkelerdendir. 1988 yılında 1973-1992 yıllarına ilişkin vergi açığı projeksiyonları yayınlanmış, 1990'da GV uyum açığı incelenmiş, 1993 yılında istihdam vergileri üzerine bir rapor yayınlanmış, 1996 yılında ise 1985, 1988 ve 1992 yıllarına ilişkin GV açıkları tahmin edilmiştir. Tüm bu çalışmalar Mükellef Uyumu Ölçüm Programı'ndan (TCMP, Taxpayer Compliance Measurement Program) elde edilen denetim verileri ile gerçekleştirilmiştir. Ancak 1988 yılından sonra sürdürülemeyen bu program, yerini daha az sayıda örneklem üzerinde denetim yapan Ulusal Araştırma Programı'na (NRP, National Research Program) bırakmıştır. IRS bu programdan elde edilen denetim verilerini kullanarak 2001, 2006 ve 2008-2010 yıllarına ilişkin vergi açığı tahminlerini sırasıyla 2007, 2012 ve 2016 yıllarında yayınlamıştır (IRS, 2016).

IRS'nin 2016 yılında yayınladığı vergi açığı tahmin raporunda, tek bir yıla ilişkin tahmin yapılan önceki raporlardan farklı olarak, vergi açığı 2008-2010 yılları arasındaki zaman dilimi için ortalama olarak tahmin edilmiştir. Burada toplam vergi açığı içinde önemli bir paya sahip olan eksik beyan nedeniyle oluşan kişisel GV açığına ilişkin üç yıllık denetim sonuçları havuza toplanmış ve böylece daha güvenilir tahmin sonuçlarına ulaşmak amaçlanmıştır (IRS, 2016: 3). 2019 yılında yayımlanan

vergi açığı raporuna göre; Toplam vergi açığının %80'i eksik beyan edilen vergi, %11'i eksik ödeme ve %9'u ise beyanname vermeme kaynaklıdır (IRS, 2019).

2.4.3. Kanada'da Vergi Açığı

Kanada vergi açığı çalışmalarına 2006 yılından sonra başlamıştır. Mükellef vergi mahremiyetine yönelik mevzuat sınırlamaları nedeniyle Kanada Gelir İdaresi'nin vergi açığını tahmin etmek için gerekli bilgileri paylaşmaması bu gecikmenin nedenidir. Nisan 2016 itibarıyla Gelir İdaresi tarafından vergi açığı tahmin çalışmalarına başlandığını duyurulmuştur (The Conference Board of Canada, 2017: 5). 2022 yılında ise Kanada Vergi Açığı Hesaplama Çalışma Grubu (CRA) 2018 yılına kadar güncellenmiş tahminler ve hesaplamalarla genel bir vergi açığı raporu yayımlayarak vergi açığının bileşenlerine ilişkin bilgi vermiştir. (CRA, 2022a).

Kanada Gelir İdaresi vergi açığını, her halükarda bütün yükümlülüklerin tam anlamıyla yerine getirilmesi durumunda ödenecek vergi miktarı ile gerçekte toplanan vergi geliri miktarı arasındaki fark olarak tanımlamaktadır. İdareye göre vergi açığı yalnızca vergi kaçakçılığı ile ilişkilendirilmemeli, hem kasıtlı hem de kasıtsız olarak neden olunan vergi geliri kaybını ifade etmelidir. Yani vergi kaçakçılığının yanında mükelleflerin beyannamelerinde yaptıkları hatalar nedeniyle doğan vergi kaybı ya da tahakkuk eden ancak çeşitli sebeplerle ödenmeyen vergiler de vergi açığının tahmininde göz önünde tutulmalıdır (CRA, 2016a: 7).

Kanada, kişisel GV açığını YAY, KV açığını ise AYY yaklaşımıyla tahmin etmektedir (CRA, 2022b). Mal ve hizmet vergisi ile uyumlaştırılmış satış vergisi de "yukarıdan aşağıya" hesaplama yaklaşımıyla hesaplanmaktadır (CRA, 2017). CRA vergi denetimleri, mükellef eğitimleri, beyanname vermeyi kolaylaştıracak elektronik yöntemler ve vergi indirim mekanizmalarının yaygınlaştırılması gibi birçok yaklaşımı

benimseyerek vergi açığını azaltmayı amaçlamaktadır. 2018 yılında en son tahmin edilen vergi açığı rakamlarına göre Kanada'nın federal vergi açığının 35,1 - 40,4 milyar Kanada Doları aralığında gerçekleştiği ifade edilmiştir. 2014-2018 yıllarında gerçekleşen uyum açığının %80'i beyannamelerin hiç verilmemesinden, %20'si ise beyan edilen verginin eksik ödenmesinden kaynaklanmaktadır (CRA, 2022b).

CRS, 2016 yılında vergi açığı çalışmalarını başlattıktan sonra öncelikle tahmin edilmesi diğer vergi türlerine nazaran daha kolay olan KDV benzeri GST/HST[9] (Goods ve Services Tax/Harmonized Sales Tax) vergi açığına ilişkin bir çalışma yayımlamıştır. İlerleyen 2-3 yıl içinde ise diğer vergi türleri için açık tahminleri ve hesaplamaları yapılmıştır.

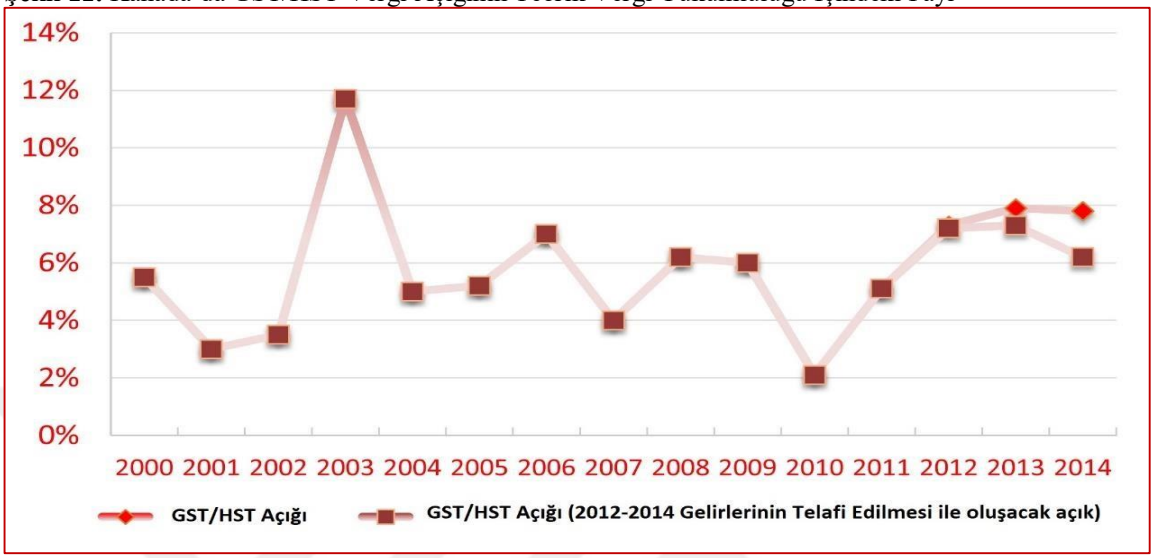
Raporda, verilere ulaşmada zorluk yaşanması nedeniyle, yalnızca söz konusu analiz için geçerli olmak üzere vergi açığı "vergiye tam uyum halinde doğacak toplam teorik vergi yükümlülüğü ile gerçekte vergi idaresi tarafından tahakkuk ettirilen vergi geliri arasındaki fark" olarak kabul edildiği belirtilmiştir. GST/HST açığı, YAY kullanılarak 2000-2014 yılları arası için tahmin edilmiştir (CRA, 2016b: 2-3).

Grafikte de görüldüğü gibi işletmelerin girdiler üzerindeki vergi indirimi için vergi dönemini takip eden dört yıl boyunca başvuru yapabilme hakkı ile vergi mevzuatında yapılan değişiklikler gösterilmiştir. Bu sebeple, söz konusu

[9] GST, federal düzeyde uygulanan mal ve hizmet vergisini ifade etmektedir. HST ise eyalet satış vergileri ile federal mal ve hizmet vergisini harmonize şekilde uygulayan ve vergi idaresi tarafından tek bir vergi olarak kabul edilen eyaletlerdeki (Ontario, New Brunswick, Nova Scotia, Newfoundland and Labrador and Prince Edward Island) satış vergisini ifade etmektedir. Söz konusu vergi açığı analizinde yalnızca Quebec eyaleti için GST vergi gelirleri ayrı bir şekilde ele alınmış, diğer eyaletlerde HST vergi gelirleri için değerlendirme yapılmıştır (CRA, 2016b: 2).

dalgalanmaları düzleştirmek amacıyla vergi açığı tahminlerinin beş yıllık hareketli ortalaması alınarak hesaplanmıştır ve elde edilen sonuçlar aşağıda yer aldığı gibidir.

Şekil 11: Kanada'da GST/HST Vergi Açığının Teorik Vergi Yükümlülüğü İçindeki Payı

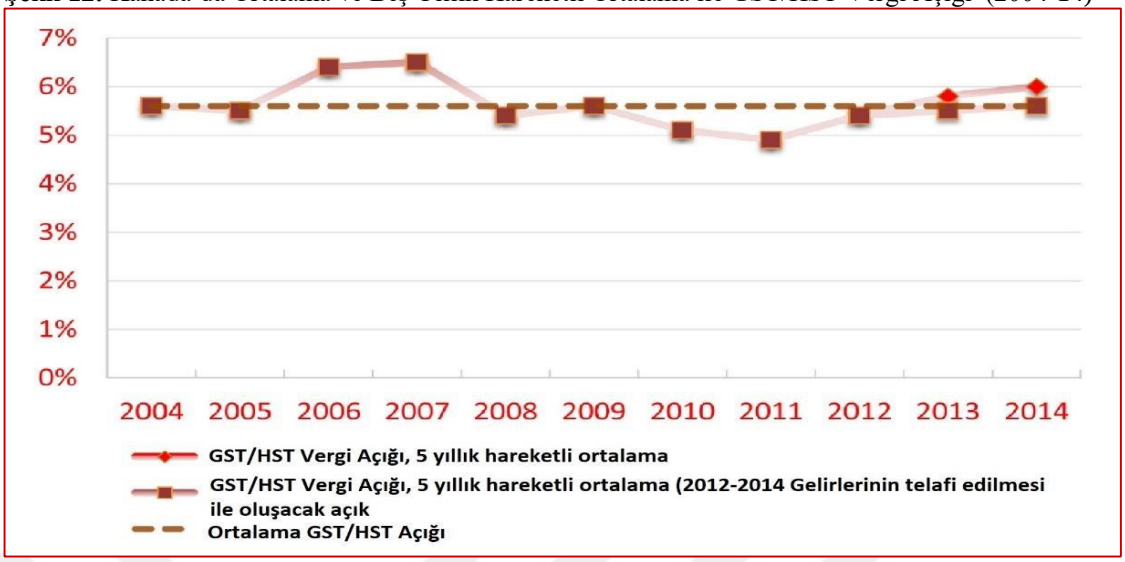


Kaynak: CRA, (2016b: 7)

Not: 2012-14 dönemi için eldeki mevcut verilerle gerçekleştirilen tahminde vergi açığı, dörtgen ile gösterilen eğri ile ifade edilmiştir. Geciken beyannamelerin iletilmesi yahut gerçekleştirilecek denetimlerin sonuçlanması ile 2012-2014 dönemi vergi açığının bir miktar daha azalacağı öngörülmekte olup, bu tahminler ise kare ile gösterilen eğri ile ifade edilmiştir.

Tahmin sonuçlarının düzleştirilmesi ile görüldüğü üzere Kanada'da vergi açığının söz konusu dönemde istikrarlı bir seyir izlediği söylenebilir. 2005-2008 döneminde %6'nın üzerine çıkan vergi açığı, 2009-2011 döneminde %5 düzeyine kadar inmiş, 2012 ve sonrasında yine 2004 yılındaki seviyesine geri dönmüştür. 2000-2014 dönemi boyunca ortalama GST/HST vergi açığının teorik vergi yükümlülüğü içindeki payı %5,6 olarak açıklanmıştır (CRA, 2016b: 8).

Şekil 12: Kanada'da Ortalama ve Beş Yıllık Hareketli Ortalama ile GST/HST Vergi Açığı (2004-14)



Kaynak: CRA, (2016b: 8)

2.4.4. İsveç'te Vergi Açığı

Öncelikle İsveç'e göre denetim yoğunluklu vergi açığı tanımı: Vergi mükellefleri tüm işlem ve aktivitelerini eksiksiz bir şekilde yapar ve beyanname verirlerse ortaya çıkacak hasıladan, İsveç Gelir İdaresi'nin kontrolleri sonrası ortaya çıkan vergi hasılasının çıkarılması sonucu elde edilen tutardır. Bu bakış açısından dolayı denetim mekanizmaları ile risk analiz yöntemlerinin verimliliği vergi açığı sonuçlarını doğrudan etkilemektedir. Vergi denetimi ve risk analizi yapısının ülkelerin karakteristik öznelliğine bağlı olduğu için ortaya çıkan sonuçları da başka ülke sonuçlarıyla kıyaslanması doğru değildir. Bu yöntemin uygulanış şekli özellikle risk grupları üzerinden denetimle belirlendiğinden dolayı AYY'ye uymaktadır.

Buna ilave olarak ulusal hesaplar kullanılarak YAY'la, kayıt dışı ekonomi ve vergi denetimleri de dikkate alınarak vergi açığı hesaplanmaktadır. Bu bağlamda İsveç, vergi açığı hesaplaması yönteminde hem AYY, hem de YAY kullanmaktadır.

2.4.5. Pakistan'da Vergi Açığı

Pakistan'da vergi açığı ilk kez 2008 yılında Ahmed ve Rider'ın ortak çalışmaları ile 2004-2005 yılları için tahmin edilmiştir. Vergi açığı dolaysız ve dolaylı vergi açığı olarak iki gruba ayrılmıştır. Dolaysız vergi açığı; ücretli çalışan bireyler üzerindeki GV, ücret dışı gelir elde edenler üzerindeki GV ve KV olarak üç alt başlıkta ele alınmıştır. Dolaylı vergi açığı ise; satış vergileri, federal özel tüketim vergileri ve ithalat vergileri olarak üç alt başlıkta incelenmiştir. Söz konusu vergilerin ele alınmasıyla toplam federal vergi gelirlerinin %98'ini oluşturan vergiler için vergi açığı tahmin edilmiş ve diğer düşük gelir sağlayan vergi türleri kapsam dışında bırakılmıştır (Ahmed ve Rider, 2013: 338).

Pakistan'ın vergi boşluğunu tahmin etmek için mikro simülasyon modellerini kullanılmıştır. Yani her bir vergi türü için vergi idaresi dışındaki istatistik birimlerinden (hane halkı harcama anketleri, işgücü anketleri vb.) ilgili verginin matrahını tahmin etmeye yarayacak mikro veriler elde edilmiş ve bir vergi hesaplayıcısı[10] yardımıyla her bir vergi türü için potansiyel vergi geliri miktarı tahmin edilmiştir. Sonrasında ise gerçekte toplanan vergi gelirleri ile arasındaki fark vergi boşluğu olarak kabul edilmiştir (Ahmed ve Rider, 2008: 30). KV boşluğu ve satış vergileri boşluğunu tahmin etmek için ise girdi-çıktı tablolarından hareket edilerek potansiyel vergi matrahına ulaşılmıştır (Ahmed ve Rider, 2013: 343-46).

[10] Vergi açığının tahmin edileceği vergi türünde yasal olarak öngörülen vergi yükümlülüğünü tahmin etmek için gereken aritmetik hesaplamaları yapan bir bilgisayar programıdır. Vergi hesaplayıcısı; Fortran, C++, SAS, STATA, SPSS ya da MS Excel çalışma sayfalarıyla programlanabilir. Hangi yazılımın tercih edileceği verilerin büyüklüğüne/kapsamına, vergi kanunlarının karmaşıklığına ve analizi gerçekleştirecek kişinin yazılım ve vergi bilgisine bağlıdır (Ahmed ve Rider, 2008: 30).

Tablo 9: Pakistan'da Vergi Türlerine Göre Vergi Açığı Tahminleri (2004-2005)

Verginin Türü	Potansiyel Vergi Geliri (Milyar Rs)	Gerçekte Toplanan Vergi Geliri (Milyar Rs)	Vergi Açığı (Milyar Rs)	Vergiye Gönüllü Uyum Oranı (%)
A. Dolaysız Vergiler (I+II)	**445.9**	**183.1**	**262.8**	**41,1**
I. Gelir vergileri (a+b+c)	435.3	172.5	262.8	39,6
a. Ücretliler	26.3	13.3	13.0	50,6
b. Kendi hesabına çalışanlar	55.1	47.8	7.3	86,8
c. Kurumlar	353.9	111.4	242.5	31,5
II. Diğer dolaysız vergiler	10.6	10.6	---	100
B. Dolaylı Vergiler (I+II+III)	**541.6**	**407.0**	**134.6**	**75,1**
I. Satış vergileri	312.1	238.5	73.6	76,4
II. Federal ÖTV	89.8	53.1	36.7	59,1
III. İthalat vergileri	139.7	115.4	24.3	82,6
C. Toplam Net Federal Vergi Gelirleri (A+B)	**987.5**	**590.4**	**397.4**	**59,8**

Kaynak: Ahmed ve Rider, (2013: 339)

Tabloda görüldüğü üzere Pakistan'da 2004-2005 mali dönemi için vergi açığı toplam 397,4 milyar Pakistan Rupisi olarak tahmin edilmiştir. Bu tutarın 262,8 milyar Rupisi dolaysız vergiler, 134,6 milyar Rupisi ise dolaylı vergiler için tahmin edilen vergi açığını oluşturmaktadır. Gerçekte toplanan vergi gelirlerinin potansiyel vergi gelirleri içindeki oranı olarak tanımlanan vergiye gönüllü uyum oranı dolaysız vergilerde %41,1 iken, dolaylı vergilerde %75,1 olarak tahmin edilmiştir. Gönüllü uyumun en düşük olduğu başka bir deyişle vergi açığının oransal olarak en yüksek olduğu vergi türleri ise dolaysız vergilerde KV, dolaylı vergilerde ÖTV'dir.

İngiltere, İsveç, ABD ve Danimarka dışında tüm temel vergi türleri için vergi boşluğunu tahmin etmiş gelişmekte olan bir ülke olan Pakistan önemli bir örnektir. Çalışmanın ilk Bölümünde de bahsedildiği gibi ülkedeki yapı, koşullar ve veri setinin durumundan hareketle Pakistan'a özgü bir vergi açığı tahmin yöntemi geliştirilmiştir. Bu anlamda vergi açığı literatürüne diğer GOÜ'lerde yol gösterici olması beklenen bir katkı sağladığı düşünülmektedir.

2.4.6. İtalya'da Vergi Açığı

Braiotta vd., İtalya'da vergi açığının tahmininde yeni bir yöntem ortaya koymak ve vergi kaçakçılığının gelir dağılımı üzerindeki etkilerini analiz etmek üzere bir model geliştirmişlerdir. YAY ile AYY'nin birbirine entegre bir şekilde kullanarak yeni bir hesaplama modeli oluşturmuştur.

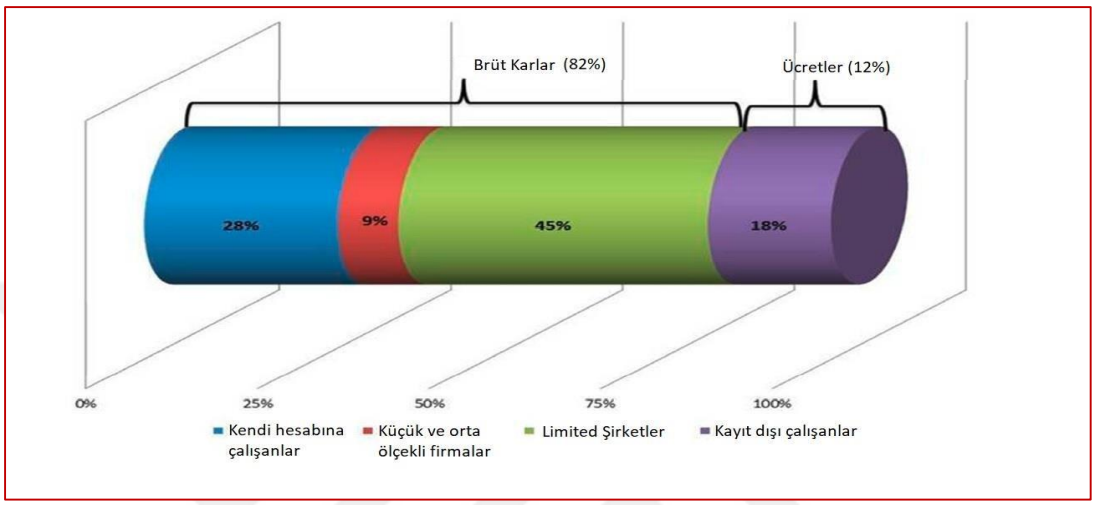
Buna göre öncelikle vergi açığı tahmininde ulusal hesaplardan hareket edilerek teorik olarak beyan edilmesi gereken toplam gelir hesaplanmış ve gerçekte beyan edilen gelirler ile karşılaştırılarak toplam vergi matrahı açığı tahmin edilmiştir. Beyan edilmeyen bu GV matrahı daha sonra ücret ve kar gelirleri olarak iki bölüme ayrılmıştır. Kayıt dışı istihdam ve emek maliyet verilerinden faydalanılarak söz konusu toplam matrah içindeki ücret gelirleri tahmin edilmiştir. Sonrasında toplam gelir vergileri matrahından tahmin edilen kayıt dışı ücret gelirleri düşülerek beyan edilmeyen kar gelirlerine ulaşılmıştır (Braiotta vd., 2014: 5-6).

İlaveten beyan edilmeyen kar, AYY'e başvurmak suretiyle GV/KV'ye tabi olan matrah olarak ayrıştırılmıştır. Burada istatistiki yöntemlere başvurarak söz konusu mükellef gruplarının vergi kaçırma eğilimleri göz önünde tutularak bahsedilen ayrıştırma gerçekleştirilmiştir. Ayrıca Gelir İdaresi'nin vergi denetimlerini riskli mükellef gruplarına yönelik olarak gerçekleştirip buradan elde ettikleri sonuçlarla farklı hesaplama yöntemleri geliştirilmiş ve sonuçların test edilmesi sağlanmıştır (Braiotta vd., 2015: 11).

Gelir üzerinden alınan vergilerde KV düz oranlı olmasına rağmen GV artan oranlı olduğu için (ayrıca esas hedefleri bu matrah açığının gelir dağılımı üzerindeki etkisini analiz etmek olduğundan) yazarlar söz konusu matrah açığından hareketle

vergi açığını tahmin etme yoluna gitmemişlerdir. Bunun yerine vergi açığının dağılımına da gösterge olması bakımından beyan dışı kalan gelirlerin toplam matrah açığı içindeki paylarını göstermekle yetinmişlerdir.

Şekil 13: İtalya'da Matrah Açığının Bileşenleri (2007)



Kaynak:Braiotta vd., (2015: 18)

Şekilde görüldüğü üzere İtalya'da 2007 yılında Vergi İdaresi'ne beyan edilmeyen GV matrahlarının %45'lik bölümünü kurum gelirleri, %28'lik bölümünü kendi hesabına çalışanların gelirleri, %18'lik bölümü kayıt dışı ücret elde edenlerin gelirleri, %9'luk bölümünü ise küçük ve orta ölçekli firmaların gelirleri oluşturmuştur.

2.4.7. OECD Ülkelerinde Vergi Açığı

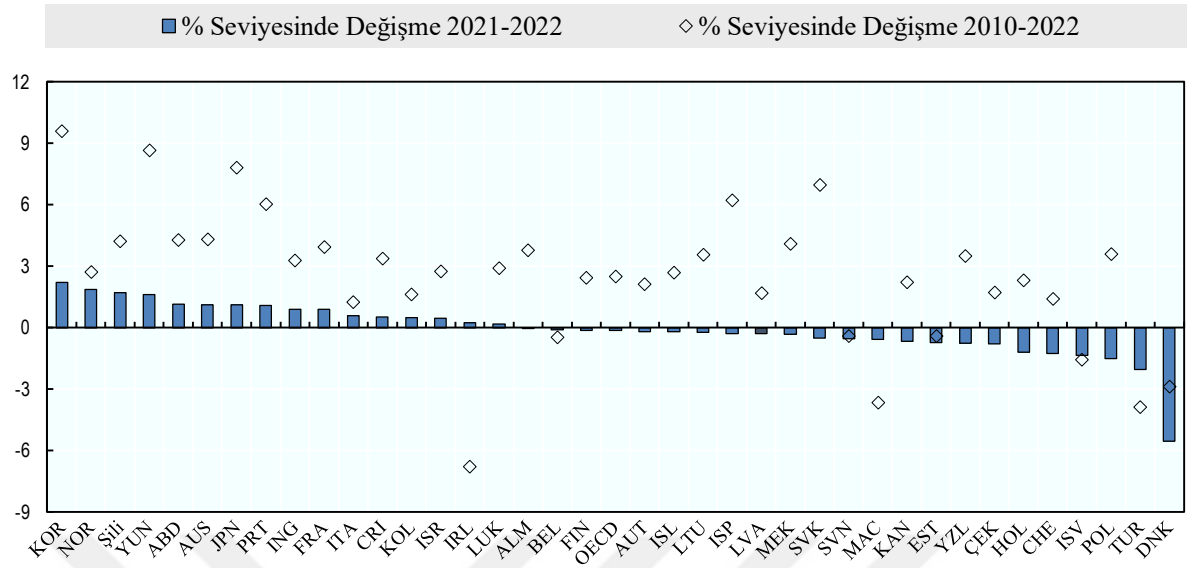
Keyifli (2019)'un IMF, DB verilerinden ve iktisat literatüründen yararlanarak hazırlamış olduğu vergi açığı hesaplama çalışmasında, 2010-2015 yılları için OECD'ye üye 34 ülkenin vergi açığının GSYİH'ye yüzde oranı ve nominal değerlerinin tahmini yapılmıştır. Çalışmada ülkelerin GSYİH nominal değeri ve vergi açığı tutarları, uluslararası ticarette en yaygın kullanılan rezerv para birimi olan ABD doları cinsinden hesaplanmıştır. Tahmin modelinde içsel değişken olarak toplam vergi oranı (ticari kazanç %'si) ve kayıt dışı ekonomi büyüklüğü de kullanılmıştır. GSYİH

değişkeni IMF, vergi oranı değişkeni ise DB veri tabanından yararlanılarak elde edilmiştir. Çalışmada seçilen dönem ülkelerin kayıt dışı ekonomi verisinin sağlanabildiği aralığa göre belirlenmiştir. Ayrıca, mükelleflerin uluslararası iktisadi faaliyetleri ve yasa dışı gelirleriyle ilgili yeterince net veri edinilememesinden ötürü nominal olarak kayıt dışı ekonomi düzeyi hesaplanmıştır (Keyifli, 2019: 1013).

OECD ülkelerinin kayıt dışı ekonomiye ilişkin ortalamasına bakıldığında, 2015 yılındaki (%14,5) düzeyin, 2010 yılına (%16,1) göre daha düşük olduğu görülmektedir. 2010 ve 2015 yıllarında kayıt dışı ekonomi en düşük düzeyde İsviçre (%6,76-%6.94) ve ABD'de (%8,7-%7); en yüksek düzeydeyse sırasıyla Meksika (%31,15-%28,07), Türkiye (%30,21-%27,43) ve Yunanistan'da (%26,15-%26,45) gerçekleştiği tahmin edilmiştir. Ayrıca, OECD ülkelerinde son altı yıllık dönemde Meksika, Yunanistan, Türkiye, İspanya ve İtalya gibi ülkelerde kayıt dışı ekonominin kronik bir yapı gösterdiği görülmektedir (Keyifli, 2019: 1022).

OECD'nin yapmış olduğu başka bir çalışmada, ülkelerin toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranının değişiminin 2010-2022 ve 2021-2022 dönemine göre yapmış olduğu ivmelenme hareketleri aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Şekil 14: Ülkelerin Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranının Değişimi (2010-22 ve 2021-22)



Kaynak: OECD, (2023)

Yukardaki tabloda görüldüğü 2010 yılından sonra toplam vergi yükünün GSYİH'ye oranının en fazla azaldığı ikinci ülke Türkiye olmuştur. Türkiye'den daha fazla Danimarka'nın vergi gelirinin GSYİH'ye oranı azalırken; Güney Kore ve Norveç'in toplam vergi gelirinin GSYİH'ye oranı en fazla artan iki ülke olduğu görülmektedir.

OECD'nin yapmış olduğu bir diğer çalışmada kayıt dışı ekonomi oranı, GSYİH ve toplam vergi yükü değişken girdi olarak model hesaplanmış ve OECD ülkelerinin, 2015 yılı için toplam vergi açığı 1,3 trilyon ABD doları olarak hesaplanmıştır. Ayrıca farklı ülke yapıları ve ekonomileri nedeniyle OECD ülkeleri arasında vergi yükü oranları ile kayıt dışı ekonominin büyüklük oranları arasında herhangi bir benzerliğe rastlanmamıştır. Buna göre 2018 yılına ait sonuçlar aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

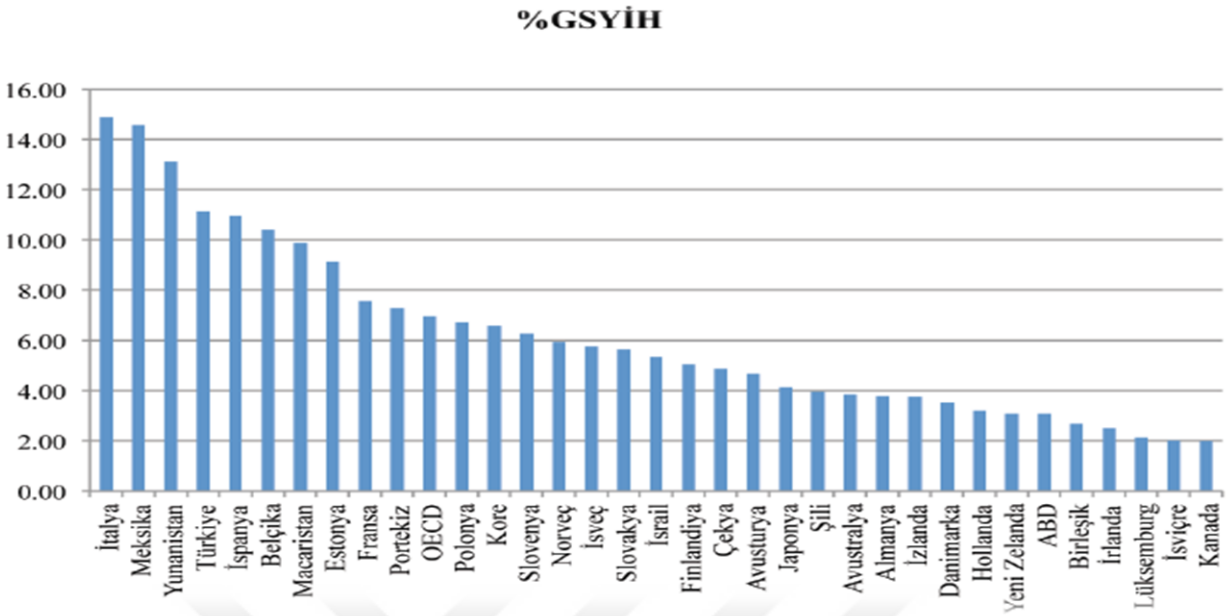
Tablo 10: Sabit 2018 Yılında OECD Ülkelerinde Vergi Açığı

Ülke	GSYİH (Milyar $)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Büyüklüğü Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar $)	Vergi Açığı/GSYİH (%)
Avustralya	1.428,53	14,07	47,4	95,24	6,7
Avusturya	455,17	9,51	51,5	22,30	4,9
Belçika	543,35	21,67	57,7	67,92	12,5
Kanada	1.725,33	15,48	20,5	54,76	3,2
Şili	295,40	18,72	34	18,80	6,4
Kolombiya	334,2	34,89	71,9	83,84	25,1
Kosta Rika	62,42	25,10	58,3	9,13	14,6
Çekya	248,95	16,96	46,1	19,46	7,8
Danimarka	356,84	17,07	23,8	14,49	4,1
Estonya	30,49	29,19	48,5	4,31	14,1
Finlandiya	275,71	17,79	37,3	18,29	6,6
Fransa	2.790,96	14,79	60,4	249,29	8,9
Almanya	3.977,29	15,14	49	295,07	7,4
Yunanistan	212,05	29,35	51,9	32,30	15,2
Macaristan	160,59	22,78	40,3	14,74	9,2
İzlanda	26,27	15,15	30,6	1,22	4,6
İrlanda	385,04	14,40	26	14,42	3,7
İsrail	373,64	19,66	26,2	19,25	5,2
İtalya	2.091,93	28,41	53,1	315,63	15,1
Güney Kore	1.724,84	26,14	33,1	149,23	8,7
Letonya	34,44	26,37	36	3,26	9,5
Litvanya	53,75	28,54	42,6	6,53	12,1
Hollanda	914,04	13,05	40,8	48,66	5,3
Yeni Zelanda	211,95	12,01	34,6	8,80	4,2
Norveç	436,99	19,18	37	31,00	7,1
Polonya	587,41	24,66	40,7	58,94	10
Portekiz	242,31	21,04	39,8	20,29	8,4
Slovakya	105,61	16,61	49,7	8,71	8,2
Slovenya	54,16	24,43	31	4,10	7,6
İspanya	1.420,99	22,36	47	149,30	10,5
İsveç	555,45	18,74	49,1	51,10	9,2
İsviçre	735,54	8,30	28,8	17,58	2,4
Türkiye	778,47	30,86	40,4	97,06	12,5
İngiltere	2.900,79	12,29	30	106,99	3,7

Kaynak: Keyifli, (2019) ve Taş, (2022)

2015 yılında vergi açığı düzeyinin GSYİH'ye oranı en yüksek olan üç ülke İtalya, Meksika ve Yunanistan olurken en düşük ülkeler İsviçre, Kanada ve Lüksemburg olmuştur. Türkiye'de vergi açığının GSYİH'ye oranı %10'un üzerinde yer alırken diğer ülkelere ilişkin bilgiler aşağıdaki şekilde yer aldığı gibidir.

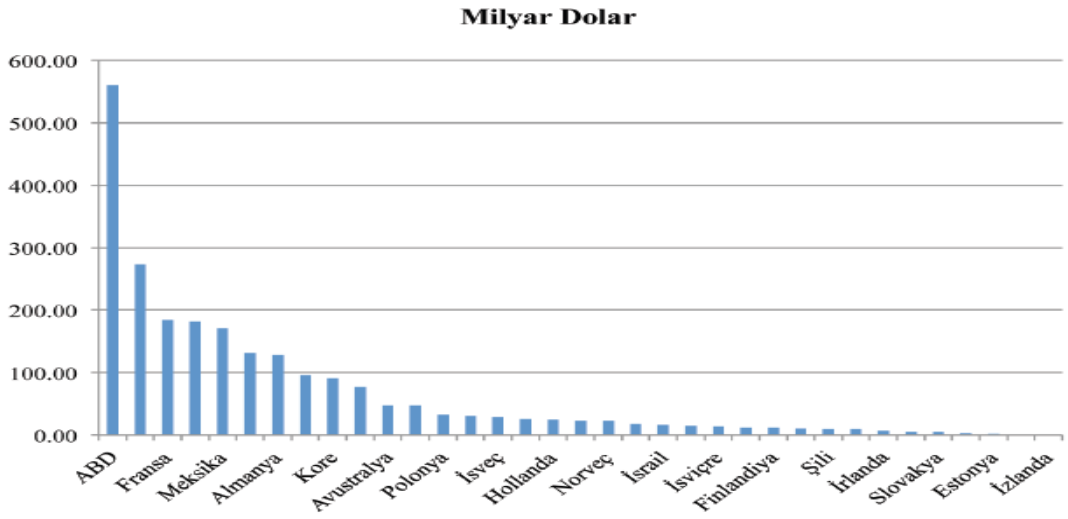
Şekil 15: 2015 yılında OECD'deki Vergi Açığı Düzeyi (GSYİH'nin %'si)



Kaynak: Keyifli, (2019)

2018 yılı verilerine göre; OECD ülkelerinin toplam vergi açığı 2,1 trilyon ABD dolarına yükselirken bu ülkeler arasında en fazla kayıt dışı ekonomi oranına sahip ülke %34,89 ile Kolombiya; en düşük orana sahip ülke %8,3 ile İsviçre olmuştur. İsviçre, Kosta Rika, Finlandiya, Slovakya, Estonya'nın vergi açığı toplam tutarının ülke GSYİH'sine oranı %1'in altında olurken, İtalya %17,93, İspanya %11,17 ve Fransa %9,81 ile en yüksek oranlara sahip ülkeler olmuşlardır (Keyifli, 2019).

Şekil 16: 2015 Yılında OECD'de Nominal Vergi Açığı Düzeyi



Kaynak: Keyifli, (2019)

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere 2015 yılı verilerine göre nominal vergi açığı tutarı en yüksek olan ülkeler ABD, Fransa ve Meksika olurken; en düşük ülkeler Slovakya, Estonya ve İzlanda'dır. Vergi açığı, ABD ve Fransa'da nominal değer olarak yüksek olmasına rağmen GSYİH'ye oranı dikkate alındığında, ABD'de %3,07 ve Fransa'da %7,56 ile düşük kalmaktadır. Büyük montanlı GSYİH'lere sahip ülkeler, etkin bir şekilde üretim faktörlerini kullanabilmekte ve vergi açığının yol açtığı olumsuz sonuçları azaltabilmektedir. Bu bağlamda, söz konusu ülkelerin kamu kurumlarında verimliliğin ve faaliyetlerinde şeffaflık düzeyinin yüksek olduğuna, kurumsal mükelleflerin vergiye gönüllü uyum kapsamında yüksek bir mali ahlaka sahip olduğuna delalet etmektedir (Raczkowski ve Mroz, 2018:568).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MAKRO YÖNTEME GÖRE TÜRKİYE'DE VERGİ AÇIĞI

Makro yönteme göre vergi açığı, önceki Bölümde açıklandığı üzere genel manada vergi açığının kayıt dışı ekonominin hacmine dayalı olarak tahmin edilmesi yöntemidir. Bu Bölümde, öncelikle kayıt dışı ekonomi büyüklüğü hesaplamaları yapılarak elde edilen sonuçlar üzerinden makro yönteme göre vergi açığının tahminine yönelik model oluşturulup bu doğrultuda toplam açığın büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır.

3.1. MAKRO MODELDE KULLANILACAK YÖNTEME İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

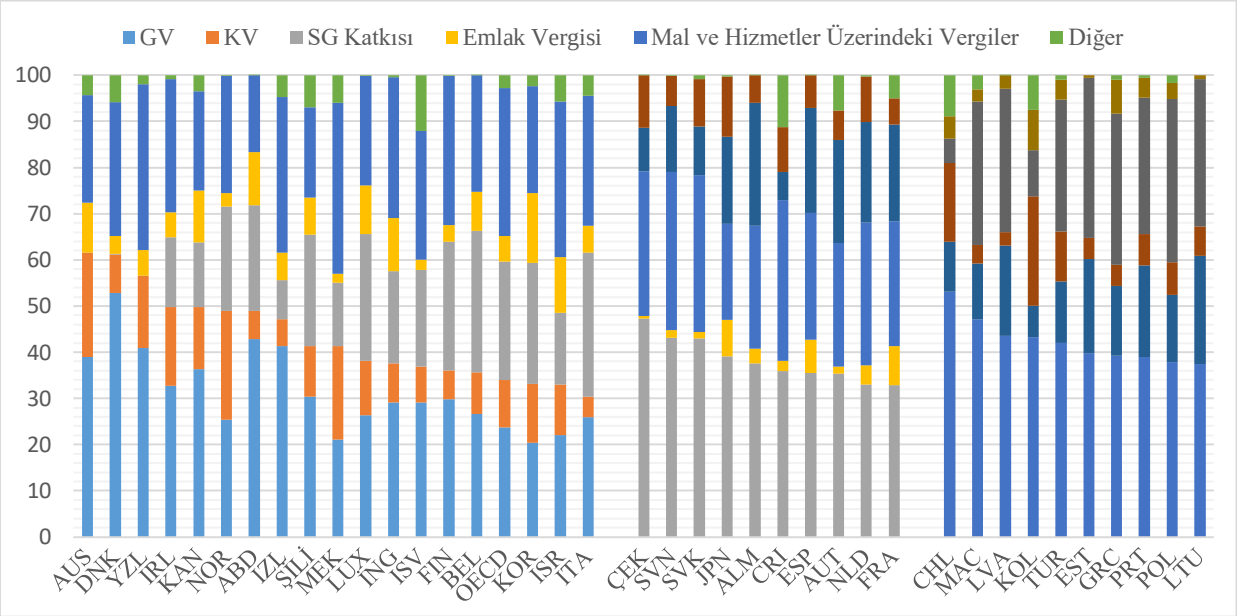
Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tahmin etmek için kullanılan çeşitli yöntemler vardır. Bunlar doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki ana grupta yer alır. Doğrudan tahmin yöntemi IRS'nin kullandığı karma yöntemdir. Dolaylı ölçüm yöntemleri ise; gelir ve harcamalar arasındaki uyumsuzluk, parasalcı yaklaşımlar, istihdam yaklaşımı, üretim girdilerini esas alan yaklaşım, MIMIC yöntemi olarak sıralanabilir. Parasalcı yaklaşıma dayalı geliştirilmiş ölçüm yöntemleri; sabit oran yaklaşımı (para talebi yaklaşımı/emisyon yaklaşımı da denir), ekonometrik yaklaşım ve mübadele yaklaşımı olmak üzere üç çeşittir (Yılmaz, 2006: 119-33).

3.1.1. Vergi Türleri İtibariyle Modeldeki Varsayımlara İlişkin Açıklamalar

OECD'nin genel tanımına bakıldığında vergi gelirleri; gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler, sosyal güvenlik katkıları, mal ve hizmetlere uygulanan vergiler, ücret vergileri, mülkiyet ve transferi ve diğer gelirlerden alınan vergilerin toplamı olarak

sınıflandırılmaktadır. OECD ülkelerinde vergi türleri itibarıyla elde edilen toplam gelirin dağılımına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

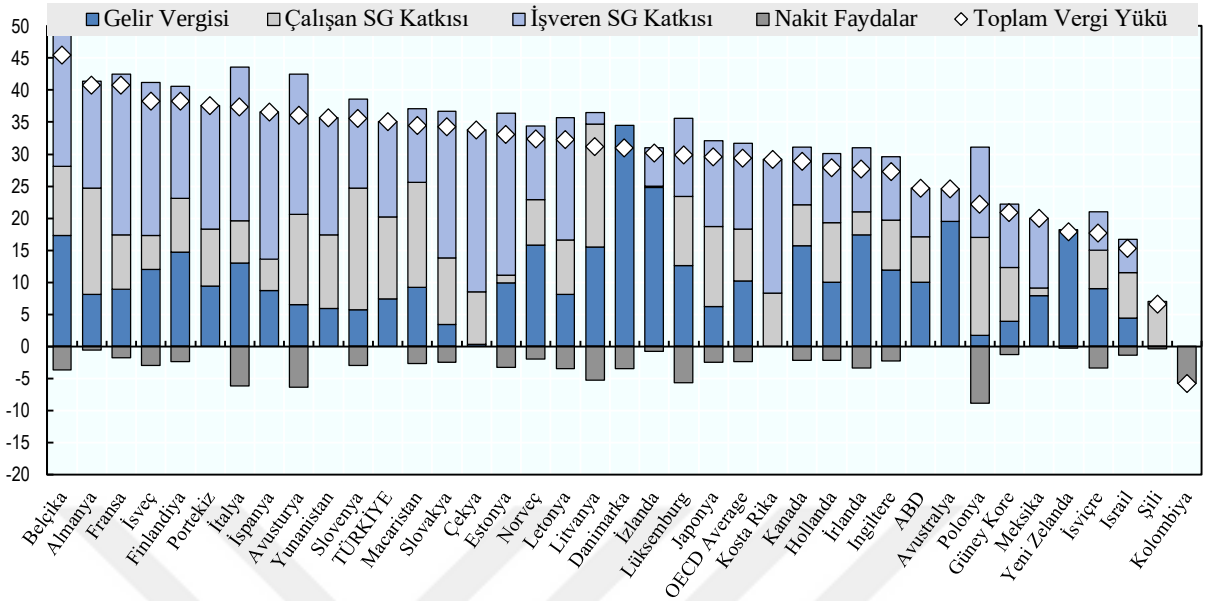
Şekil 17: Ülkelerin Vergi Yapısı (2021; Toplam Vergi Gelirinin %'si Olarak)



Kaynak: OECD Stats, (2023)
Not: Ülkeler, GV matrahını oluşturan gelirlerinin (bireysel ve kurumsal) toplam vergi gelirleri içinde en yüksek payı oluşturduğu ülkelere göre gruplandırılıp ve sıralanmıştır; bunu, sosyal güvenlik katkı paylarının veya mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerinin en yüksek payı oluşturduğu ülkeler takip eder.

Bazı OECD ülkelerinin vergi harcaması hesaplamaları kapsamına sosyal güvenlik paylarını da dâhil etmesine rağmen bu çalışmada sosyal güvenlik işçi ve işveren paylarını vergi açığı kapsamı dışında tutulmuştur. OECD'nin her yıl hesapladığı (GV + sosyal güvenlik katkıları - nakdi yardımlar) tablosu aşağıda yer almaktadır. Bu tabloya göre, Türkiye nakdi yardım yapmayan ülkeler arasında yer almaktadır. Nakdi yardımı en fazla olan ülkeler sırasıyla Polonya, Avusturya ve İtalya'dır. Toplam GV + sosyal güvenlik katkısı ödemesi en fazla olan ülkeler Belçika, Almanya ve Fransa; en az olan ülkeler ise herhangi bir GV kesintisi veya sosyal güvenlik katkı payı ödemesi olmayan Kolombiya başta olmak üzere çalışan maliyetlerinin en az olduğu Şili ve İsrail'dir.

Şekil 18: Gelir Vergisi Artı Çalışan ve İşveren Sosyal Güvenlik Katkı Payları Eksi Nakdi Yardımlar



Kaynak: OECD, Stats (2023)
Not: Biri ortalama maaşın %100'ü, diğeri %67'si ile çalışan, 2 çocuklu, iki gelirli evli çift varsayımı.

Ayrıca GV, KV, KDV ve ÖTV haricinde diğer vergi, harçlar ve vergi dışı gelirler de vergi açığı hesaplamaları kapsamı dışında tutulmuştur. Anılan dört vergiden, 2023 yılı merkezi yönetim bütçe gelirlerinin kesinleşen rakamları içinde toplam vergi gelirlerinin %85.8, 2022 yılında %86,6 ve 2021 yılında %84,8 oranında gerçekleşmiştir. GV, KV, KDV ve ÖTV toplam veri gelirinin yıllar içerisindeki en temel dört bileşeni olması nedeniyle bu çalışma söz konusu vergiler üzerinden yapılmıştır.

Vergi açığının büyüklüğü mükelleflerin gönüllü uyum düzeyine de bağlıdır. Hesaplamaların yapılacağı dört vergi türünde de beyan unsuru söz konusu olduğu için verginin zamanında ve doğru beyan edilmesi gibi mükellef davranışları önemli bir etkiye sahip olmaktadır. Bununla birlikte tahakkuk eden verginin zamanında ödenmesi de gönüllü uyum kapsamında önemli etkiye sahiptir.

Song ve Yarbrough (1978)'in çalışması insanların vergi uyum davranışını açıklayan temel faktörün, mükelleflerin denetim faaliyeti yapan resmi kuruluşlar tarafından tespit edilme olasılığı ve sonrasında alınacak cezaların caydırıcılığı olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışmada varılan diğer bir sonuç vergiye gönüllü uyum seviyesinin, mükelleflerin duyduğu şüphenin derecesi ile olumsuz yönde ilişkili olmasıdır (Song ve Yarbrough 1978: 444).

Mükelleflerin vergiye yaklaşımları kendi kişisel özelliklerinden etkilenebileceği gibi kişisel olmayan (ülkenin sosyal, siyasal ve ekonomik durumu) etkenlerle de ilişkilidir (İpek ve Kaynar, 2009: 176). Mükelleflerin hem çevrelerini etkileyerek hem de çevrelerinden etkilenerek vergisel ödev ve yükümlülüklerine karşı davranışları zaman içinde değişebilmektedir. Söz konusu değişimin negatif yönde olması durumda, vergi otoritesinin düzenlemelerine karşı uyumsuzluğa ve mükellefler arasında kitlesel davranış değişikliklerine yol açabilir.

Mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen kişisel nedenler (Demografik faktörler, vergi ahlakı, kamu hizmetlerinden duyulan memnuniyet, devlete duyulan güven, vergi bilinci, dini duygular, siyasi görüşler vs.) ile kişisel olmayan nedenler (vergi cezaları, denetim ve yoklama riski, vergi yükü, vergi indirimi ve istisnaları, sosyal kurallar, teknolojik gelişmeler, transfer fiyatlaması vs.) bir arada düşünüldüğünde neden sonuç ilişkisi bakımından bu iki grup arasında benzerlik olduğu varsayımı yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yukarda sayılan etmenlerin vergi türleri itibarıyla mükellefleri eşit oranda etkilediği varsayımıyla hareket edilmektedir.

Bununla birlikte kayıt dışı ekonomi oranı ve vergi mükelleflerinin dört vergi türü için kayıt dışı konusundaki davranış şeklinin de vergi türleri itibarıyla değişmediği

varsayılmaktadır. İlaveten, kayıt dışı ekonomi gibi gelir dağılımı, enflasyon, iktisadi özgürlük kalıpları ve mükellefin beyan alışkanlıklarının da vergi türleri için değişmediği varsayılmaktadır.

GV, KV ve KDV'nin beyan mekanizmaları ve verginin konusuna giren hususlar bakımından, bütünsellik bağlamında, benzerlik göstermektedir. Şöyle ki, üç vergi türü de ilgili kanunların muhtelif yerlerinde yer alan istisna, indirim ve muafiyetler belirlendikten sonra, kendi Kanunlarında belirlenen beyan dönemlerinde, vergi matrahının "ad valorem" olarak belirlendiği bir yapıda beyan edilerek ödenmektedir. Ancak ÖTV bu açıdan diğer üç vergi kanunundan ayrılarak ad valorem ve spesifik matrah belirleme yapısının ikisini de içermektedir.

ÖTV'nin üzerinden alındığı belirli mal grupları Kanunda I, II, III ve IV sayılı liste olarak ayrılmıştır. Buna göre I sayılı listede yer alan bazı mallar ve II sayılı listede yer alan motorlu araçlar spesifik vergi matrahı şeklinde belirlendiği için sayı, cins ve sınıf gibi kıstaslara ayrılıp ona göre hesaplama yapılmaktadır. Geri kalan ÖTV listelerinde yer alan mallar da diğer üç vergi türündeki gibi vergi matrahının hesaplanmasında ad valorem yöntemdeki değer esası üzerinden belirlenmektedir. Bu farklılık, uyum açığının bileşenlerinden tahakkuk ve tahsil açığının belirlenmesinde ciddi farklılık yaratmaktadır. Ad valorem yöntemde vergi matrahının belirlenmesi değer esasına bağlı olduğu için verginin tarhının ve tahakkukunun hesaplanması daha kolaydır. Ancak spesifik yönteme göre vergi tarhiyatı yapılırken değer yerine ilgili listedeki malın sayısı, cinsi veya sınıfı gibi özellikleri verginin tutarını belirlemede kullanıldığı için toplam tarhiyat matrahının içerisinde yer almamaktadır. Diğer bir ifadeyle ÖTV, uyum açığı hesaplamalarında kullanılan toplam tahakkuk ve tahsilat oranları, ÖTV beyannameleri verilerek ödenen malları ihtiva etmekte; spesifik

yönteme göre vergisi hesaplanan malların tarhiyat tutarları diğer listelerdeki malların tarhiyat toplamları içinde yer almamaktadır.

Son yıllarda yürürlüğe giren; 6111 (2011 yılı), 6552 (2014 yılı), 6736 (2016 yılı), 7020 (2017 yılı), 7143 (2018 yılı), 7256 (2020 yılı), 7326 (2021 yılı) ve 7440 (2022 yılı) sayılı vergi affı Kanunları benzer yapılandırma ve matrah artırımı hükümleri içermektedir. Vergi açığı hesaplamalarında söz konusu af kanunlarının etkisi politika açığı hesaplamalarında ilgili yıllar için ayrıca hesaplanarak etki ettikleri yıllara eklenmiştir.

Bununla birlikte vergi af kanunlarının ve oran indirimlerinin sermaye birikimini teşvik etme boyutu da vardır. Neoliberalist fayda yaklaşımının vergideki tezahürü olan bu durum ödeme gücü ilkesinden ziyade düz oranlı vergilendirmeyi teşvik etmektedir. Düz oranlı vergilendirme bugün sadece fayda yaklaşımının temsili haline gelmiş değildir; ayrıca uygulama alanı gittikçe genişleyen, kurumsal yapıyı kendine göre reforme eden bir vergi politikası ve yönetim rasyonalitesidir. Mükelleflerin çalışma, tasarruf ve yatırımını önceleyen Neoliberalizm, yüksek vergi oranlarının düşürülerek daha çok düz oranlı vergilendirme yapılmasını önceler. Zorlamayı kaldırarak vergiye direnci azaltır; öz-iradeye ve rızaya dayalı vergi bilincini geliştirir. Gelirin yeniden dağıtımını ve sosyal adaleti bireysel özgürlükleri ihlal etmeden ve geriletmeden yerine getirir (Ağdemir ve Gürkan, 2019: 484-86). Son yıllarda özellikle VUK'ta getirilen gönüllü uyum mekanizmaları (izaha davet, cezada indirme, pişmanlık ve ıslah vb.) mükellefleri zorlamadan, vergiye direnci azaltarak, öz-iradeye ve rızaya dayalı vergi bilincini gelişimini sağlayabilir belki ama af kanunlarında ve Covid 19 pandemisi sonrası getirilen vergisel teşviklerde, tek oran uygulamasına yer yer başvurulması ve ödeme gücü ilkesinden ziyade faydacı

yaklaşımın egemen olması, bu durumun tam tersi bir tablonun ortaya çıkması riskini taşımaktadır.

OECD tarafından yayımlanan raporlarda, ülkelerin bütçe gelirleri açısından özel olarak uluslararası vergi planlaması faaliyetlerinin genel olarak da mükelleflerin vergi planlaması faaliyetlerinin vergi gelirlerini azalttığı ve iktisadi kayıplara yol açtığı belirtilmektedir. Vergi planlaması, mükelleflerin takibini ve devletin mali sistemdeki aksaklıkları görmesini sağlayan ve gelir idarelerinin vergi kaybına neden olan önlemleri almasını kolaylaştıran bir mekanizma; mükellefler açısından da devlet ile bağlılığı kuvvetlendirmeyi sağlayan bir mükellef hakkı kabul edilmektedir (Eroğlu, 2014: 12).

3.1.2. Parasalcı Yaklaşıma İlişkin Açıklamalar

Bu çalışmada para piyasasındaki izlerden hareketle kayıt dışı ekonomiyi tahmin eden sabit oran yöntemi kullanılmıştır. Sabit oran yöntemi, kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmek için kullanılan ilk yöntemdir.

3.1.2.1. Basit Parasal Oran Yaklaşımı

Parasal (Sabit) Oran yönteminde, stokta tutulan para ve ödemelerdeki bir birimlik artışın devlet tarafından kaydedilemeyen işlemlere ilişkin bir gösterge olduğu görülmektedir. Bu hesaplama yönteminde kullanılan değişkenlerden; C, Tedavüldeki Toplam Para Miktarını; C_r, Nakit Para Miktarını (Kayıtlı Ekonomi); C_u, Nakit Para Miktarını (Kayıt Dışı Ekonomi); D, Toplam Vadesiz Mevduatı; D_r, Vadesiz Mevduat Miktarını (Kayıtlı Ekonomi); D_u, Vadesiz Mevduat Toplamını (Kayıt Dışı Ekonomi); k_r, Kayıtlı Ekonomide Nakit Para/Vadesiz Mevduat Oranını; k_u, Kayıt Dışı Ekonomide Nakit Para/Vadesiz Mevduat Oranını; Y_r, Nominal Milli Gelir Seviyesini (Kayıtlı

Ekonomi); Y_u, Kayıt Dışı Gelir Seviyesini; v_r, Paranın Gelir Dolaşım Hızını (Kayıtlı Ekonomi); v_u, Paranın Gelir Dolaşım Hızını (Kayıt Dışı Ekonomi); β, Kayıtlı Ekonomi Dolaşım Hızı/Kayıt Dışı Ekonomi Dolaşım Hızını göstermektedir.

Bu değişkenlere yönelik oluşturulan eşitlikler ise şöyledir;

$$C = C_r + C_u \quad \textbf{(1)}$$

$$D = D_r + D_u \quad \textbf{(2)}$$

$$k_r = C_r / D_r \quad \textbf{(3)}$$

$$k_u = C_u / D_u \quad \textbf{(4)}$$

$$v_r = Y_r / (C_r + D_r) \quad \textbf{(5)}$$

$$v_u = Y_u / (C_u + D_u) \quad \textbf{(6)}$$

$$\beta = V_r / V_u \quad \textbf{(7)}$$

Sabit oran yönteminin dayandığı temel varsayımlar;

1. Kayıt dışı ekonomide yapılan işlemler nakit kullanılarak gerçekleştirildiği varsayılmaktadır (bu varsayıma dayalı olarak kayıt dışı işlemler ile nakit ödemeler arasında ilişki kurulur),
2. Kayıt dışı ekonomideki paranın dolaşım hızı (v_u) ile kayıtlı ekonomideki paranın dolaşım hızı (v_r) aynıdır, (v_u) = (v_r)
3. Belirli bir yıldaki C/D oranı sabittir ve bu oran sadece kayıt dışı ekonominin boyutlarındaki değişmelerden etkilenmektedir. Yani $k_r = C_r / D_r$ oranı bütün dönemler için sabit kabul edilmektedir.

4. Kayıt dışı ekonominin olmadığı bir dönem mevcut olduğu varsayılıp bu dönemde $Y_u = 0$'dır.

Nakit miktarının, normal olduğu kabul edilen seviyeye göre fazla kullanımı aşırı kullanım olarak kabul edilir ve bu sabitliği bozar. Sabitliğin bozulması kayıt dışı ekonominin varlığının göstergesi olarak kabul edilir (Akalın ve Kesikoğlu,2007: 76-80: Yılmaz, 2012).

Mevcut verilerin belirli bir model çerçevesinde kurgulanması vasıtasıyla kayıt dışı ekonominin tahmin edilmeye çalışılmasında hiçbir yöntem tam ve güvenilir sonucu vermemekte ve hesaplamada kullanılan veri kalitesi tahminin isabetini arttırmaktadır.

$$Y_u = Yr * \frac{(C - kr*D)}{(kr + 1)*D} \qquad \textbf{(8)}$$

(8) numaralı denklemde öncelikle C/D oranı hesaplanarak kayıtlı ekonomide nakit para / vadesiz mevduat oranına (k_r) ulaşılmaktadır. Vadesiz mevduat tutarının nakit para / vadesiz mevduat oranı olan (k_r) ile çarpılması ise kayıtlı ekonomide kullanılan toplam para miktarını vermektedir. Tedavüldeki toplam para miktarından kayıtlı ekonomide kullanılan para miktarının çıkarılması ise kayıt dışı ekonomide dönen toplam para miktarına ulaşılmasını sağlamaktadır. Yani $Cu = C - C_r$'dir. Bu yöntemde (k_r)'nin tespit edilmesinde genellikle yıllar itibari ile tedavüldeki paranın vadesiz mevduata oranını gösteren $k_r = C/D$ değerinin en düşük çıktığı yıl baz alınıp, sonraki yıl hesaplarında bu büyüklük kullanılmaktadır (Kök ve Şapçı, 2006: 11-14: Yılmaz, 2020). Kayıt dışı ekonominin büyüklüğündeki değişikliklerin sabit tutulduğu kuralıyla rastgele bir yıl için bulunan vadesiz mevduat tutarıyla daha öncesinde

hesaplanmış bulunan (k_r) değeri çarpılarak elde edilen sonuca göre ilgili dönemde kayıtlı ekonomide dolaşımda kullanılan nakit para hacmi hesaplanmaktadır ($C_r = k_r * D$), (Tütüncü, 2013: 61-64: Yılmaz, 2012: 479).

Türkiye'de sabit oran yöntemine göre kayıt dışı ekonomi tahmininde, TÜİK'in Harcama Yöntemiyle Yurt İçi Fiyatlar üzerinden hesapladığı GSYİH ile TCMB'nin revize verileri kullanılarak 1985-2016 dönemi ele alınmış ve söz konusu dönemde parasal oran yöntemi ile yapılan tahmin çalışmalarına göre nakdin vadesiz mevduata oranının en düşük olduğu 1986 yılı oranı (k_r değeri 0,329) baz alınıp sonraki yıllar tahmin edilmiştir. Söz konusu hesaplama yöntemi için ilgili yıl kayıt dışı ekonomik faaliyetlerinin gerçekleşmediği varsayılarak, bütün ekonominin kayıt altına alındığı ve ekonominin tamamının kayıtlı olduğu hesap dönem yılı olarak tanımlanmıştır (Yıldıran, 2023; Tütüncü, 2013).

(8) nolu formüle göre hesaplanan basit parasal oran yaklaşımında kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün potansiyel ekonomi büyüklüğüne oranı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibi hesaplanmıştır.

Tablo 11: Sabit Oran Yöntemine Göre Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Hacmi

Milyon TL

Yıl	Tedavüldeki Para (C)	Vadesiz Mevduat (D)	C/D	C0=kr*D0 kr=0,329	Sabit Oran Yöntemine Göre Kayıt Dışı Ekonomi Oranı	Kayıtlı GSYİH (1)	Kayıt Dışı GSYİH (2)	Toplam GSYİH (3)=(1)+(2)	Kayıt Dışı Ekonominin Potansiyel Ekonomi İçindeki Payı (4)=(2)/(3)
2006	27.442	28.967	0,95	9.530	46,53%	789.228	715.565	1.504.793	47,55%
2007	28.660	32.270	0,89	10.617	42,07%	880.461	701.600	1.582.061	44,35%
2008	33.502	35.102	0,95	11.549	47,06%	994.783	915.414	1.910.196	47,92%
2009	38.817	46.684	0,83	15.359	37,81%	999.192	696.858	1.696.050	41,09%
2010	49.766	61.031	0,82	20.079	36,60%	1.160.014	777.412	1.937.426	40,13%
2011	56.097	71.514	0,78	23.528	34,27%	1.394.477	862.714	2.257.191	38,22%
2012	62.481	80.533	0,78	26.495	33,62%	1.569.672	949.140	2.518.812	37,68%
2013	77.265	106.009	0,73	34.877	30,09%	1.809.713	958.967	2.768.680	34,64%

2014	87.955	116.188	0,76	38.226	32,20%	2.044.466	1.174.173	3.218.639	36,48%
2015	104.858	131.937	0,79	43.407	35,05%	2.338.647	1.486.627	3.825.274	38,86%
2016	125.047	166.954	0,75	54.928	31,60%	2.608.526	1.464.842	4.073.368	35,96%
2017	133.792	188.931	0,71	62.158	28,53%	3.110.650	1.548.880	4.659.530	33,24%
2018	137.201	182.486	0,75	60.038	31,82%	3.724.388	2.108.355	5.832.743	36,15%
2019	159.515	262.874	0,61	86.486	20,90%	4.317.809	1.508.604	5.826.413	25,89%
2020	192.002	316.172	0,61	104.021	20,94%	5.048.567	1.767.164	6.815.731	25,93%
2021	239.562	464.682	0,52	152.880	14,04%	7.256.141	1.639.753	8.895.894	18,43%
2022	346.537	1.001.728	0,35	329.569	18,63%	15.011.775	4.630.658	19.642.433	23,57%
2023	454.221	1.355.163	0,34	445.849	17,87%	26.276.307	7.746.979	34.023.286	22,77%

Kaynak: Tedavüldeki para ve vadesiz mevduat verileri MB'den, GSYİH verisi TÜİK'ten alınmıştır.

Tabloda, Türkiye'de sabit oran yöntemine göre yapılmış tahmin neticesinde tespit edilmiş kayıt dışı GSYİH, kayıtlı GSYİH ile kayıtlı ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin toplamı gerçek GSYİH'ye ilişkin büyüklükler yer almaktadır.

2006-2021 yılları arasında kayıtlı ekonomi içindeki kayıt dışı ekonomi oranı %47,55 seviyesinden %18,43 seviyesine kadar gerilemiştir. Ancak 2022 yılında söz konusu oran tekrar yükselişe geçerek %23,57 seviyesine çıkmıştır. 2023 yılında kayıtlı GSYİH 26,3 trilyon TL, buna tekabül eden kayıt dışı GSYİH ise 7,7 trilyon TL'dir. Dolayısıyla potansiyel GSYİH 34 trilyon TL olarak tahmin edilmiştir. Yöntemin en belirgin zayıflığı ise kayıt dışı ekonominin seçilen bir yıl için sıfır olarak kabul edilmesidir.

Yılmaz, (2012)'nin çalışmasına göre Türkiye'de sabit oran yaklaşımına göre kayıt dışı ekonominin gerçek ekonomiye göre payı 2006 yılında %29.8, 2010 yılında %36,2 olarak hesaplanmıştır. Kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye oranı ise 2006 yılında %42.4, 2010 yılında 56,9 oranında gerçekleşmiştir (Yılmaz, 2012).

3.1.2.2. Geliştirilmiş Parasal Oran Yaklaşımı

Bu yaklaşım Basit Parasal Yöntemdeki varsayımları aynen kabul etmekle beraber ilave iki varsayım daha yapmaktadır;

1. Kayıt dışı ekonomideki işlemler sadece nakit para ile yapılmaktadır. Çek, banka kartı gibi ödeme araçları kayıt dışı ekonomide kullanılmadığı ve mevduat hesaplarından ödeme yapılmadığı varsayılmaktadır. Böylece kayıt dışı ekonomide kullanılan vadesiz mevduat toplamı (D_u), 0'a, kayıt dışı ekonomide nakit para / vadesiz mevduat oranı (k_u), sonsuza ve toplam vadesiz mevduat tutarı (D) kayıtlı ekonomide kullanılan vadesiz mevduat tutarına (D_r) eşit olmaktadır.
2. Paranın dolaşım hızları kayıt dışı ve kayıtlı ekonomilerde aynıdır ($v_r = v_u$). Böylece $\beta = 1$ olmaktadır.

Bütün kayıt dışı işlemlerin nakit parayla yapıldığı varsayımı gevşetilebilir bir varsayımdır (Akalın ve Kesikoğlu, 2007: 77).

Kayıt dışı işlemlerin dörtte birinin vadesiz hesaplar yoluyla yapıldığı varsayımı altında geliştirilmiş parasal oran yöntemi olarak bilinen yönteme göre düzenlenen formül şu şekilde ifade edilebilir:

$$\mathrm{Yu} = \mathrm{Yr} * \left(\frac{1}{\beta}\right) * \frac{[(\mathrm{ku}+1)*(\mathrm{C}-\mathrm{kr}*\mathrm{D})]}{(\mathrm{kr}+1)*(\mathrm{ku}*\mathrm{D}-\mathrm{C})} \qquad \textbf{(9)}$$

Kayıt dışı işlemlerin bir bölümünün vadesiz hesaplar yoluyla yapıldığı düşünülebilir. Kayıt dışı işlemlerin dörtte birinin vadesiz hesaplar yoluyla yapıldığı varsayıldığında, geri kalan dörtte üçü nakit para (C_u) ile yapıldığı düşünülebilir. Burada k_u, kayıt dışı ekonomideki C_u / D_u oranını gösterdiğinde 3, (= 0,75 / 0,25) değerini almaktadır.

Yöntemin temel varsayımlarından olan kayıtlı ekonomideki paranın dolanım hızının kayıt dışı ekonomideki paranın dolaşım hızına eşit olması varsayımı altında β = 1 olmaktadır. Böylelikle formül analiz yapmaya imkân veren şu şekle dönüşmektedir:

$$Yu = Yr * \frac{[(ku+1)*(C-kr*D)]}{(kr+1)*(ku*D-C)} \qquad \textbf{(10)}$$

(10) nolu formüle göre hesaplanan geliştirilmiş parasal oran yaklaşımına göre kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün potansiyel ekonomi büyüklüğüne oranı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 12: Değişken Oran Yöntemine Göre Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Hacmi

Milyon TL

Yıl	C/D	C0=kr*D0 kr=0,329	Değişken Oran Yöntemine Göre Kayıt Dışı Ekonomi Oranı	Kayıtlı GSYİH (1)	Kayıt Dışı GSYİH (2)	Toplam GSYİH (3)=(1)+(2)	Geliştirilmiş Parasal Yönteme Göre Kayıt Dışı Ekonominin Payı (4)=(2)/(3)	Sabit Oran Yöntemine Göre Kayıt Dışı Ekonominin Payı
2006	0,95	9.530	90,67%	789.228	715.565	1.504.793	47,55%	46,53%
2007	0,89	10.617	79,69%	880.461	701.600	1.582.061	44,35%	42,07%
2008	0,95	11.549	92,02%	994.783	915.414	1.910.196	47,92%	47,06%
2009	0,83	15.359	69,74%	999.192	696.858	1.696.050	41,09%	37,81%
2010	0,82	20.079	67,02%	1.160.014	777.412	1.937.426	40,13%	36,60%
2011	0,78	23.528	61,87%	1.394.477	862.714	2.257.191	38,22%	34,27%
2012	0,78	26.495	60,47%	1.569.672	949.140	2.518.812	37,68%	33,62%
2013	0,73	34.877	52,99%	1.809.713	958.967	2.768.680	34,64%	30,09%
2014	0,76	38.226	57,43%	2.044.466	1.174.173	3.218.639	36,48%	32,20%
2015	0,79	43.407	63,57%	2.338.647	1.486.627	3.825.274	38,86%	35,05%
2016	0,75	54.928	56,16%	2.608.526	1.464.842	4.073.368	35,96%	31,60%
2017	0,71	62.158	49,79%	3.110.650	1.548.880	4.659.530	33,24%	28,53%
2018	0,75	60.038	56,61%	3.724.388	2.108.355	5.832.743	36,15%	31,82%
2019	0,61	86.486	34,94%	4.317.809	1.508.604	5.826.413	25,89%	20,90%
2020	0,61	104.021	35,00%	5.048.567	1.767.164	6.815.731	25,93%	20,94%
2021	0,52	152.880	22,60%	7.256.141	1.639.753	8.895.894	18,43%	14,04%
2022	0,35	329.569	30,85%	15.011.775	4.630.658	19.642.433	23,57%	18,63%
2023	0,34	445.849	29,48%	26.276.307	7.746.979	34.023.286	22,77%	17,87%

Kaynak: Tedavüldeki para ve vadesiz mevduat verileri TCMB'den, GSYİH verisi TÜİK'ten alınmıştır.

Her iki yönteme göre çıkan sonuçlara bakıldığında yıllar içinde genel olarak kayıt dışı ekonominin payının azaldığı görülmektedir. 2006-2023 yılları arası dönemde geliştirilmiş parasal oran yöntemine göre hesaplanan kayıt dışı ekonomi oranı, sabit oran yöntemine göre hesaplanan kayıt dışı ekonomi oranından daha yüksek çıkmaktadır.

3.1.3. Veri Seti ve Metodoloji

Kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün tahmin edilmesinde Geliştirilmiş Parasal Oran Yöntemi kullanılmış olup elde edilen sonuçlar doğrultusunda analiz ve değerlendirmeler yapılmıştır. Çalışmamızda, TCMB Elektronik Veri Dağıtım Sistemi (EVDS), BDDK Aylık Bülten verileri, Muhasebat Genel Müdürlüğü İstatistikleri ve TÜİK veri havuzundan elde edilen ve 2006-2023 dönemini kapsayan yıllık bazdaki nominal veri setlerinden yararlanılmıştır. Ölçüm çalışmasında kullanılan bazı veriler ise kurgulanan model kapsamında ilgili tablolarda hesaplanarak elde edilmiştir.

Bu çalışmada ülkemizde geçerli vergi açığı rakamları, yukarıdan aşağı yöntemlerden; makro yönteme dayalı olarak TÜİK, TCMB ve Muhasebat Genel Müdürlüğünden elde edilen veriler kullanılarak tahmin edilmeye çalışılmıştır. Ülkemizdeki vergi kanunlarının çizdiği mevcut çerçevedeki beyanname verme yapısına göre AYY'ye dayalı tahmin yapılamamaktadır. Yine mevcut yapıya göre Makro yöntemde GV, KV, KDV ve ÖTV açığı tahmin edilebilmektedir. Bu doğrultuda sabit oran yöntemine göre kayıt dışı ekonomi tahmininde TCMB veri seti ile TÜİK'in yeni ve revize edilmiş GSYİH verileri kullanılmıştır. Sabit oran yönteminin sakıncalarını gidermek ve daha sağlıklı tahmin yapmak için 1985-2023 dönemi içinde nakdin vadesiz mevduata oranının (C/D) en düşük olduğu 1986 yılı oranı (0,329) baz alınarak sonraki yıllar tahmin edilmiştir (Yıldıran, 2023).

Vergi açığı hesaplamalarında her bir vergi türü için tahakkuk ve tahsilat verileri belirlenirken, ilgili verginin söz konusu dönemdeki "Ret ve İade Tutarları" da tahakkuk ve tahsilat tutarlarına eklenmiştir. Ayrıca GV için AGİ tutarı da ilgili yılların tahakkuk ve tahsilat tutarlarına eklenmiştir.

Bu çalışmada GSYİH'nin farklı hesaplama yöntemlerinden Harcama Yöntemiyle Yurt İçi Fiyatlarla GSYİH verisi kullanılmıştır. Bunun nedeni her yıl cari fiyatlar üzerinden hesaplanarak, ilgili yılın Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Gerekçesine eklenen vergi harcaması tahmini tutarlarının da benzer yöntemle hesaplanmasıdır.

Kayıtlı ekonomideki vergi yükü ile kayıt dışı ekonomideki vergi yükünün aynı olduğu varsayılmaktadır. Buna göre tahakkuk açığı hesaplanırken ilgili yıldaki vergi yükü oranı (ilgili verginin toplam tahakkuk tutarı/GSYİH) ile kayıt dışı ekonomi büyüklüğü çarpılarak tahakkuk açığı tahmin edilmektedir. Bu tutar, gerçekleşen tahakkuk ile toplanarak, potansiyel tahakkuk tutarı hesaplanır.

Tahsil açığı ise ilgili vergi türü için hesaplanan tahakkuk tutarından yapılan tahsilat tutarının çıkarılması sonucunda hesaplanmaktadır. Tahakkuk açığı ile tahsil açığının toplamıyla "Uyum Açığı" hesaplanmaktadır.

Politika açığı, her bir vergi türü için ilgili kanunlarında yer alan istisna, indirim, muafiyet ve vergi aflarının ayrı ayrı hesaplanması sonucunda elde edilen tutarların toplanmasıyla belirlenmektedir. 2017 yılından önceki hesaplama yöntemindeki farklılıktan dolayı düşük çıkan politika açığı tutarlarını olması gereken seviyeye yakın hesaplayabilmek için yeniden hesaplanarak veri setine işlenmiştir. Bu hesaplamayı yaparken ilgili yılların "Bütçe Gerekçesi" kitapçıklarında yer alan vergi harcaması tutarlarının geçmişe doğru hareketli ağırlıklı (ilgili yılların GSYİH tutarları oranında

ağırlıklar belirlenmiştir) ortalama yöntemine göre yeniden hesaplanması yoluna gidilmiştir. Böylece her yıl yeniden değerleme oranında arttırılan ve eksik hesaplanan vergi harcaması tutarları olması gereken seviyeye daha yakın hesaplanmıştır.

Ayrıca vergi türleri itibarıyla politika açığının hesaplanması ve gelecek yıllara ilişkin tahmin "*ileriye dönük*"[11] ve nominal bir perspektife sahiptir. Diğer bir ifadeyle, her bütçe yılında, içinde bulunulan yıl ve gelecek iki yıla ilişkin hesaplama tahmini yapılmakta ve belirli bir yıl için tahmin yapıldıktan sonraki yıllar, geriye dönüp ilgili yıldaki politika açığı miktarının ne olduğu, tahmin edilen tutar ile uyumlu olup olmadığı ortaya koyularak yeniden hesaplama yapılmamaktadır.

3.2. MAKRO YÖNTEME GÖRE VERGİ TÜRLERİ BAZINDA AÇIK HESAPLAMALARI

Bu çalışmada ülkemizde geçerli vergi açığı rakamları, yukarıdan aşağı yöntemlerden; makro yönteme dayalı olarak TÜİK, MB ve Muhasebat Genel Müdürlüğünden elde edilen veriler kullanılarak tahmin edilmeye çalışılmıştır. Ülkemizdeki vergi kanunlarının çizdiği mevcut çerçevedeki beyanname verme yapısına göre AYY'ye dayalı tahmin yapılamamaktadır. Yine mevcut yapıya göre Makro yöntemde GV, KV, KDV ve ÖTV açığı tahmin edilebilmektedir.

Tahminlerde kullanılan gerçekte tahsil edilen vergi miktarına ilişkin veriler mükelleflerin gönüllü uyumuyla zamanında ödedikleri vergiler ile idarenin zorlamasıyla ödenen vergiler toplamı olduğu için vergi açığı tahminleri brüt vergi açığını ortaya koymuştur. İdarenin aldığı tedbirler, geç ödenen vergi miktarının

[11] Forward Looking

düşülmesi ve kalan değerin esas alınması halinde net vergi açığı miktarlarına ulaşılabilecektir.

3.2.1. Gelir Vergisi Açığı

GV açığı, uyum açığına politika açığının eklenmesi suretiyle tahmin edilmiştir. Uyum açığı tutarı ise tahakkuk açığı ve tahsilat açığı tutarlarından oluşmaktadır.

GV yükü; GV tahakkuk tutarının (ret ve iade ile AGİ dâhil) GSYİH'ye oranlanması suretiyle hesaplanmıştır. 2006-2023 yılları arasında GV yükü %4,6-%5,9 arasında değişmektedir. Son yıllarda vergi yükünün yükselmekte olduğu görülmektedir.

Türkiye'de gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler; GV ile KV'dir. 2006-2023 döneminde GV tahakkukunun; toplam vergi tahakkuku içindeki payı (Ret ve iade ile AGİ[12] hariç) %23,5'den %15,5'e, gerilemiştir (Yılmaz ve Nalbant, 2023).

Tablo 13: Gelir Vergisi Yükü

Milyon TL

Yıl	GSYİH (1)	GV Tahakkuk (Ret ve İade ile AGİ dâhil) (2)	GV Yükü (3)=(2)/(1)
2006	789.228	36.194	4,6%
2007	880.461	43.434	4,9%
2008	994.783	51.136	5,1%
2009	999.192	54.080	5,4%
2010	1.160.014	59.602	5,1%
2011	1.394.477	71.603	5,1%
2012	1.569.672	82.285	5,2%
2013	1.809.713	93.185	5,1%
2014	2.044.466	109.388	5,4%

[12] En yalın haliyle Asgari Geçim İndirimi (AGİ), 16 yaşından büyük tüm çalışanların medeni durumuna ve çocuk sayısına göre hesaplanan ve asgari geçimini sağlayacak kısmının toplam gelirinden çıkarılmasıyla vergi dışı bırakılması olarak tanımlanabilir. AGİ için ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşlerinin iş ve gelir durumunu belirterek beyanda bulunmalarının ardından söz konusu hesaplama yapılarak hesaplanan vergiden ilgili kısım indirilir. AGİ uygulaması, 2022 yılı Şubat ayından itibaren asgari ücretten vergi alınmasına son verildiği için tüm çalışanlar için sonlanmıştır.

2015	2.338.647	127.591	5,5%
2016	2.608.526	153.115	5,9%
2017	3.110.650	176.404	5,7%
2018	3.724.388	215.083	5,8%
2019	4.317.809	254.378	5,9%
2020	5.048.567	263.221	5,2%
2021	7.256.141	354.947	4,9%
2022	15.011.775	450.704	3,0%
2023	26.276.307	829.616	3,2%

Kaynak: GSYİH verileri TÜİK'ten, tahakkuk verileri Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınmıştır.

Not: Tahakkuk tutarları ret ve iadeler ile AGİ dâhil tutarlardır.

2023 yılında GV tahakkuk tutarı 829.616 milyon TL seviyesine kadar yükselmiştir. Söz konusu tahakkuk tutarının; 7.195 milyon TL'si ret ve iade, 9 milyon TL'si ise AGİ'den kaynaklanmaktadır. GV tahakkuku içinde (ret ve iade ile AGİ dâhil), gerçekleşen tahakkukun payı azalırken AGİ'nin payı artmaktadır. 2021 yılında ret ve iadenin payı %1,3, AGİ'nin payı %17.3, gerçekleşen tahakkukun payı ise %81,4'tür. 2023 yılında AGİ tutarının toplam tahakkuk içindeki payının %0 oranına kadar düşmesinin sebebi 2022 yılı Şubat ayından itibaren asgari ücretlilerden vergi alınması uygulamasına son verilmesidir.

Tablo 14: Gelir Vergisi Tahakkuku

Milyon TL					**Ret İade ve AGİ Dâhil Toplam GV Tahakkuku İçindeki Payı**		
Yıl	**GV Ret İade (1)**	**GV AGİ (2)**	**GV Tahakkuk (3)**	**GV Tahakkuk + Ret + İade + AGİ (4)=(1)+(2)+(3)**	**GV Ret İade (5)=(1)/(4)**	**GV AGİ (6)=(2)/(4)**	**GV Tahakkuk (7)=(3)/(4)**
2006	2.745	-	33.450	36.194	7,6%	-	92,4%
2007	3.614	-	39.820	43.434	8,3%	-	91,7%
2008	1.220	5.180	44.736	51.136	2,4%	10,1%	87,5%
2009	1.223	6.350	46.507	54.080	2,3%	11,7%	86,0%
2010	1.577	7.416	50.609	59.602	2,6%	12,4%	84,9%
2011	2.286	8.792	60.525	71.603	3,2%	12,3%	84,5%
2012	2.304	10.874	69.107	82.285	2,8%	13,2%	84,0%
2013	2.154	12.811	78.220	93.185	2,3%	13,7%	83,9%
2014	2.550	14.612	92.227	109.388	2,3%	13,4%	84,3%
2015	2.383	17.256	107.951	127.591	1,9%	13,5%	84,6%
2016	3.217	23.864	126.034	153.115	2,1%	15,6%	82,3%
2017	3.642	27.920	144.841	176.404	2,1%	15,8%	82,1%
2018	3.974	32.453	178.655	215.083	1,8%	15,1%	83,1%
2019	5.050	40.096	209.232	254.378	2,0%	15,8%	82,3%
2020	4.998	40.147	218.077	263.221	1,9%	15,3%	82,8%

2021	4.706	61.244	288.996	354.947	1,3%	17,3%	81,4%
2022	6.046	4.876	439.782	450.704	1,3%	1,1%	97,6%
2023	7.195	9	822.413	829.616	0,9%	0,0%	99,1%

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

3.2.1.1. Gelir Vergisi Uyum Açığı

GV uyum açığı; mükelleflerin kazançlarını hiç beyan etmemeleri veya eksik beyan etmeleri nedeniyle oluşan tahakkuk açığı ile tahakkuk eden verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi sebebiyle oluşan tahsil açığının toplamından oluşur.

2006-2023 döneminde GV tahakkuk açığının potansiyel GV tahakkuku (ret, iade ve AGİ dâhil) içindeki payı %47,6'dan %22,8'e gerilemiştir. Bu durum, tahakkuk açığının tutar olarak yükselmesine karşın oransal olarak azaldığını göstermektedir. Anılan dönemde tahakkuk açığı 7,5 kat artışla 244,6 milyar TL'ye, potansiyel GV tahakkuku ise 15 kattan fazla artışla 1.074 milyar TL'ye yükselmiştir.

Tablo 15: Gelir Vergisi Tahakkuk Açığı

Milyon TL

Yıl	Kayıt Dışı GSYİH (1)	Kayıtlı Ekonomi GV Yükü (2)	GV Tahakkuk Açığı (3)=(1)*(2)	GV Tahakkuk +Ret İade+AGİ (4)	GV Potansiyel Tahakkuk (5)=(3)+(4)	GV Tahakkuk Açığının GV Tahakkukuna Oranı (6)=(3)/(4)	GV Tahakkuk Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (7)=(3)/(5)
2006	715.565	4,59%	32.816	36.194	69.011	90,7%	47,6%
2007	701.600	4,93%	34.611	43.434	78.044	79,7%	44,3%
2008	915.414	5,14%	47.056	51.136	98.192	92,0%	47,9%
2009	696.858	5,41%	37.717	54.080	91.796	69,7%	41,1%
2010	777.412	5,14%	39.944	59.602	99.546	67,0%	40,1%
2011	862.714	5,13%	44.298	71.603	115.901	61,9%	38,2%
2012	949.140	5,24%	49.756	82.285	132.041	60,5%	37,7%
2013	958.967	5,15%	49.379	93.185	142.564	53,0%	34,6%
2014	1.174.173	5,35%	62.824	109.388	172.212	57,4%	36,5%
2015	1.486.627	5,46%	81.107	127.591	208.697	63,6%	38,9%
2016	1.464.842	5,87%	85.983	153.115	239.098	56,2%	36,0%
2017	1.548.880	5,67%	87.836	176.404	264.240	49,8%	33,2%
2018	2.108.355	5,77%	121.757	215.083	336.840	56,6%	36,1%
2019	1.508.604	5,89%	88.877	254.378	343.255	34,9%	25,9%
2020	1.767.164	5,21%	92.136	263.221	355.358	35,0%	25,9%
2021	1.639.753	4,89%	80.211	354.947	435.158	22,6%	18,4%
2022	4.630.658	3,00%	139.028	450.704	589.732	30,8%	23,6%
2023	7.746.979	3,16%	244.594	829.616	1.074.210	29,5%	22,8%

Kaynak: Tablo TÜİK ve Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2006-2023 döneminde GV tahakkuku %494 oranında artış gösterirken tahsilatı %453 oranında artmıştır. Tahsilat artışı tahakkuk artışından daha düşük kalmıştır. Buna bağlı olarak anılan dönemde tahsil açığındaki artış %788 olarak gerçekleşmiştir. GV tahsil açığının, GV tahakkuku içindeki payı, tahsil açığı artış hızına bağlı olarak söz konusu dönemde %12,3'ten %18,4 seviyesine gelmiştir.

Tablo 16: Gelir Vergisi Tahsil Açığı

Milyon TL

Yıl	GV Tahakkuk (Ret + İade + AGİ dâhil) (1)	GV Tahsilat (Ret + İade + AGİ dâhil) (2)	GV Tahsil Açığı (3)=(1)-(2)	GV Tahsil Açığının Tahakkuk İçindeki Payı (4)=(3)/(1)
2006	36.194	31.728	4.467	12,3%
2007	43.434	38.062	5.372	12,4%
2008	51.136	44.430	6.706	13,1%
2009	54.080	46.018	8.062	14,9%
2010	59.602	49.385	10.217	17,1%
2011	71.603	59.885	11.718	16,4%
2012	82.285	69.672	12.614	15,3%
2013	93.185	78.726	14.459	15,5%
2014	109.388	91.063	18.325	16,8%
2015	127.591	105.395	22.195	17,4%
2016	153.115	123.686	29.429	19,2%
2017	176.404	143.963	32.441	18,4%
2018	215.083	175.420	39.663	18,4%
2019	254.378	207.850	46.528	18,3%
2020	263.221	203.987	59.235	22,5%
2021	354.947	285.606	69.340	19,5%
2022	450.704	367.386	83.317	18,5%
2023	829.616	701.218	128.398	15,5%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2006-2023 döneminde GV uyum açığındaki artış on kattan, potansiyel GV hasılatındaki artış on altı kattan fazla olmuştur. Söz konusu dönemde GV uyum açığının; GV potansiyel tahsilatı içindeki payı %54'den %34,7'e gerilemiştir.

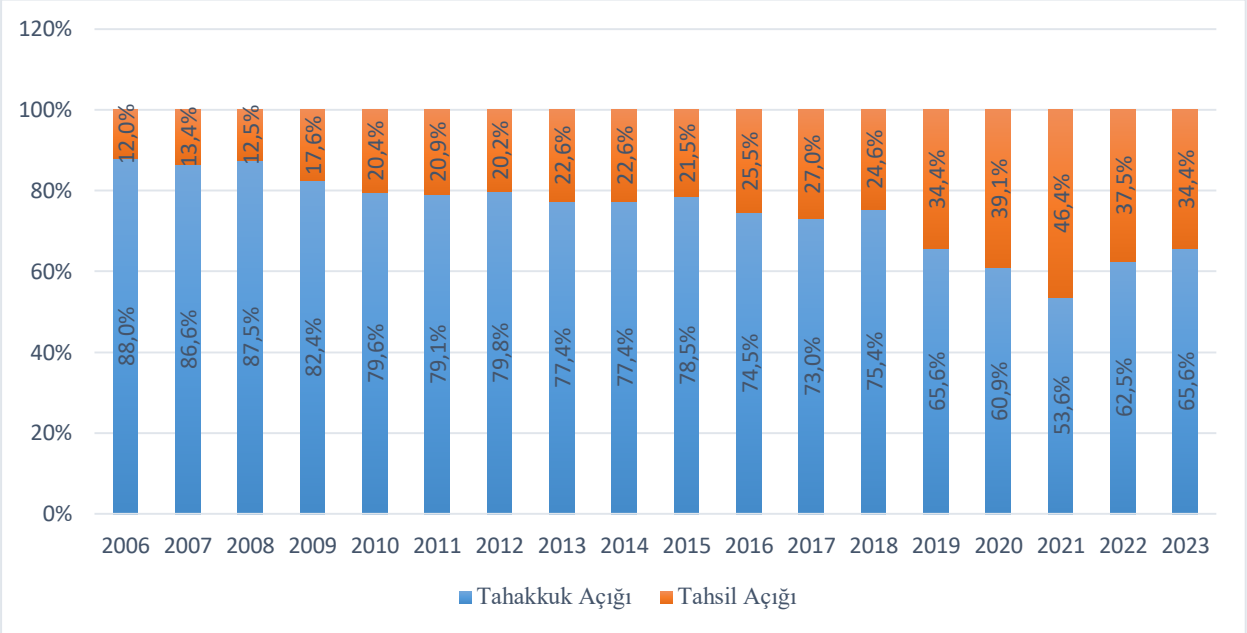
Tablo 17: Gelir Vergisi Uyum Açığı

Milyon TL

Yıl	GV Tahakkuk Açığı (1)	GV Tahsil Açığı (2)	GV Uyum Açığı (3)=(1)+(2)	GV Tahsilatı (4)	Potansiyel GV Tahsilatı (5)=(3)+(4)	GV Uyum Açığının Vergi Hasılatına Oranı (6)=(3)/(4)	GV Uyum Açığının Potansiyel Hasılata Oranı (7)=(3)/(5)
2006	32.816	4.467	37.283	31.728	69.011	117,5%	54,0%
2007	34.611	5.372	39.983	38.062	78.044	105,0%	51,2%
2008	47.056	6.706	53.762	44.430	98.192	121,0%	54,8%
2009	37.717	8.062	45.778	46.018	91.796	99,5%	49,9%
2010	39.944	10.217	50.161	49.385	99.546	101,6%	50,4%
2011	44.298	11.718	56.016	59.885	115.901	93,5%	48,3%
2012	49.756	12.614	62.370	69.672	132.041	89,5%	47,2%
2013	49.379	14.459	63.838	78.726	142.564	81,1%	44,8%
2014	62.824	18.325	81.149	91.063	172.212	89,1%	47,1%
2015	81.107	22.195	103.302	105.395	208.697	98,0%	49,5%
2016	85.983	29.429	115.412	123.686	239.098	93,3%	48,3%
2017	87.836	32.441	120.277	143.963	264.240	83,5%	45,5%
2018	121.757	39.663	161.420	175.420	336.840	92,0%	47,9%
2019	88.877	46.528	135.405	207.850	343.255	65,1%	39,4%
2020	92.136	59.235	151.371	203.987	355.358	74,2%	42,6%
2021	80.211	69.340	149.552	285.606	435.158	52,4%	34,4%
2022	139.028	83.317	222.345	367.386	589.732	60,5%	37,7%
2023	244.594	128.398	372.992	701.218	1.074.210	53,2%	34,7%

GV uyum açığı içinde genel eğilim olarak; tahakkuk açığının payının (2006 yılında %88 iken 2023 yılında %65,6 seviyesine) azaldığı buna karşın tahsil açığının payının (2006 yılında %12 iken 2023 yılında %34,4 seviyesine) arttığı görülmektedir.

Şekil 19: GV Uyum Açığı İçinde Tahakkuk ve Tahsil Açıklarının Payları



3.2.1.2. Gelir Vergisi Politika Açığı

GV politika açığı; Gelir Vergisi Kanununda yer alan istisna, muafiyet, indirim vs. nedenlerle mükelleflerden alınmayan vergi tutarını ifade etmektedir. Söz konusu tutarlar her yıl GİB tarafından yayımlanan *"Vergi Harcamaları Raporu"*nda, ayrıntılı bir şekilde indirim, istisna, muafiyet ile af kalemleri ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Bu hesaplamalar daha sonra birleştirilerek toplam vergi harcaması tutarı elde edilmektedir.

Vergi harcaması çalışmalarında, beyanname üzerinden verisi elde edilebilen kalemler için vergi harcaması hesaplaması daha etkin bir şekilde yapılabilmektedir. Ancak beyanname üzerinde tüm istisna, indirim vb. düzenlemeler için ayrı ayrı giriş yapmayı sağlayacak bir yapı bulunmadığı için bazı vergi harcaması kalemleri toplu olarak yer almaktadır. Buradaki sorun söz konusu kalemlerin toplu tutarın içinden ayıklanarak ayrı ayrı yazılabilmesinin mümkün olmamasıdır. Bu çalışmada da beyanname sistemindeki yapıdan dolayı bazı vergi harcaması kalemleri toplu olarak

hesaplanmıştır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu Geçici 67. maddesinin birinci fıkrasında sayılan her bir sermaye piyasası aracının vergi oran ve indirimleri birbirinden farklı olsa da hesaplamada toplu olarak veri girişi yapıldığı için sermaye piyasası aracı bazında ayrıma gidilememekte, toplu olarak hesaplama yapılmaktadır.

Muafiyet kapsamında olan mükellefler beyanname vermedikleri için bunlara ait vergi harcaması tutarları tam olarak kavranamamakta, bu mükelleflerin bildirim yaptığı kurumlardan doğrudan temin edilmiştir veya diğer bazı hesaplama yöntemleriyle ölçümlenmiştir. Bu nedenle daha çok kurumsal bazda muafiyet tanınması söz konusu olduğu için vergi muafiyeti nedeniyle ortaya çıkan vergi harcaması tutarı için hesaplama yapılabilmesi zorlaşmaktadır.

Tablo 18'de 2006 yılında 11,2 milyar TL olarak hesaplanan vergi harcaması tutarı, 2023 yılında 660,6 milyar TL'ye yükselmiştir. Bu artışın en temel sebebi 2017 yılında vergi harcaması tutarının hesaplanmasına HMB'nin hesaplama yönteminde değişikliğe gitmesidir. Buna göre yıllık yayımlanan *"Vergi Harcaması Raporu"*nda, her bir vergi harcaması kalemi üzerinde ayrıca çalışma yapılarak vergi harcaması tutarlarının daha sağlıklı bir şekilde hesaplanması amaçlanmıştır. Bu nedenle birçok kalemde hesaplama yöntemi değiştirilmiş ve bir önceki yıla göre anılan kalemlere ait vergi harcaması tutarlarında önemli değişiklikler yapılmıştır.

İdeal GV tahakkuku; mevcut mevzuat hükümlerine göre yapılabilecek toplam tahakkuk ile devletin istisna, muafiyet, indirim vb. nedenlerle tahsilinden vazgeçtiği tahakkuk toplamına eşittir. 2006-2023 döneminde GV politika açığının; GV tahakkuku içindeki payı %31'den %79,6'ya, potansiyel GV tahakkuku içindeki payı %16,3'den %61,5'e, ideal tahakkuk içindeki payı %814'den %38,1'e yükselmiştir.

Aynı şekilde 2017 ve sonrasındaki dönemlerde meydana gelen bariz artışın nedeni yukarıda açıklandığı gibidir.

Tablo 18: Gelir Vergisi Politika Açığı

Milyon TL

Yıl	GV Politika Açığı (1)	GV Tahakkuk (Ret + İade + AGİ) (2)	Potansiyel GV Tahakkuku (3)	İdeal GV Tahakkuku (4)=(1)+(3)	GV Politika Açığının Tahakkuka Oranı (5)=(1)/(2)	GV Politika Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (6)=(1)/(3)	GV Politika Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (7)=(1)/(4)
2006	11.223	36.194	69.011	80.233	31,0%	16,3%	14,0%
2007	12.525	43.434	78.044	90.570	28,8%	16,0%	13,8%
2008	14.145	51.136	98.192	112.337	27,7%	14,4%	12,6%
2009	14.203	54.080	91.796	105.999	26,3%	15,5%	13,4%
2010	16.522	59.602	99.546	116.069	27,7%	16,6%	14,2%
2011	19.802	71.603	115.901	135.704	27,7%	17,1%	14,6%
2012	22.288	82.285	132.041	154.330	27,1%	16,9%	14,4%
2013	25.933	93.185	142.564	168.497	27,8%	18,2%	15,4%
2014	28.770	109.388	172.212	200.983	26,3%	16,7%	14,3%
2015	33.199	127.591	208.697	241.896	26,0%	15,9%	13,7%
2016	38.402	153.115	239.098	277.500	25,1%	16,1%	13,8%
2017	41.370	176.404	264.240	305.610	23,5%	15,7%	13,5%
2018	54.250	215.083	336.840	391.090	25,2%	16,1%	13,9%
2019	70.378	254.378	343.255	413.633	27,7%	20,5%	17,0%
2020	84.378	263.221	355.358	439.736	32,1%	23,7%	19,2%
2021	133.345	354.947	435.158	568.503	37,6%	30,6%	23,5%
2022	344.597	450.704	589.732	934.329	76,5%	58,4%	36,9%
2023	660.647	829.616	1.074.210	1.734.857	79,6%	61,5%	38,1%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur. Politika açığı rakamları Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli "Vergi Harcamaları Listesi"nden alınmıştır.

Son yayımlanan Vergi Harcamaları Raporunda yer alan, 2022 yılı için, GV'de politika açığının parçalarını oluşturan beş temel vergi harcaması kalemine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 19: GV'de En Büyük 5 Vergi Harcaması Kalemi (2022 Yılı)

Sıra		Madde Açıklaması	Tutar (TL)	2022 Yılı İtibarıyla Payı (%)
1.	Madde 23/18	Asgari ücret istisnası	176.648.608	51,26
2.	Geçici 67. Madde	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmesi	53.644.217	15,57
3.	Madde 86/1-c	Toplama yapılmayan haller - Menkul sermaye iradı	39.035.841	11,33
4.	Madde 86/1-a Zirai Kazanç	Toplama yapılmayan haller - Zirai kazanç	13.106.752	3,8
5.	Madde 22/3	Kar payı istisnası	12.033.857	3,49
Toplam			**294.469.275**	**85,46**

Kaynak: HMB, (2024: 348)

GV için bakıldığında yukardaki tabloda yer alan en büyük harcama kalemi AGİ olurken, söz konusu istisnanın 2023 yılından itibaren kaldırılması nedeniyle önümüzdeki yıllardan itibaren hesaplanmayacaktır. İkinci, üçüncü ve beşinci sırada sermaye temelli vergi harcaması kalemleri yer alırken, dördüncü sırada emek temelli vergi harcaması kalemi yer almaktadır. Hali hazırda devam eden indirimli stopaj teşvik uygulaması nedeniyle önümüzdeki yıllarda da Geçici 67. Maddenin en büyük tutara sahip vergi harcaması kalemi olacağı tabidir. Son olarak en büyük 5 harcama kaleminin GV'ye ait toplam vergi harcaması içerisindeki payı %85,46 oranındadır.

3.2.1.3. Gelir Vergisi Toplam Açığı

GV toplam açığı; GV uyum açığı ve GV politika açığının toplamına eşittir. 2006 yılında 48,5 milyar TL olan toplam açık 2023 yılında 21 kat artışla 1.033 milyar TL'ye yükselmiştir. 2006-2023 döneminde GV toplam açığının; gerçekleşen GV tahsilatı içindeki payı %152,9'dan %123,1'e azalırken, ideal tahakkuk içindeki payı %61,6'dan %66,4'e, potansiyel tahsilat içindeki payı %70,3'ten %96,2'ye yükselmiştir. Bu yükselmenin temel nedeni 2017 ve 2018 yıllarında oluşan tahsilat

açığının büyüklüğüdür. Yine 2017 ve 2018 yıllarında gözüken oran artışlarının bir nedeni de politika açığı kısmında belirtilen hesaplama yöntemindeki değişmedir.

Tablo 20: Gelir Vergisi Toplam Açığı

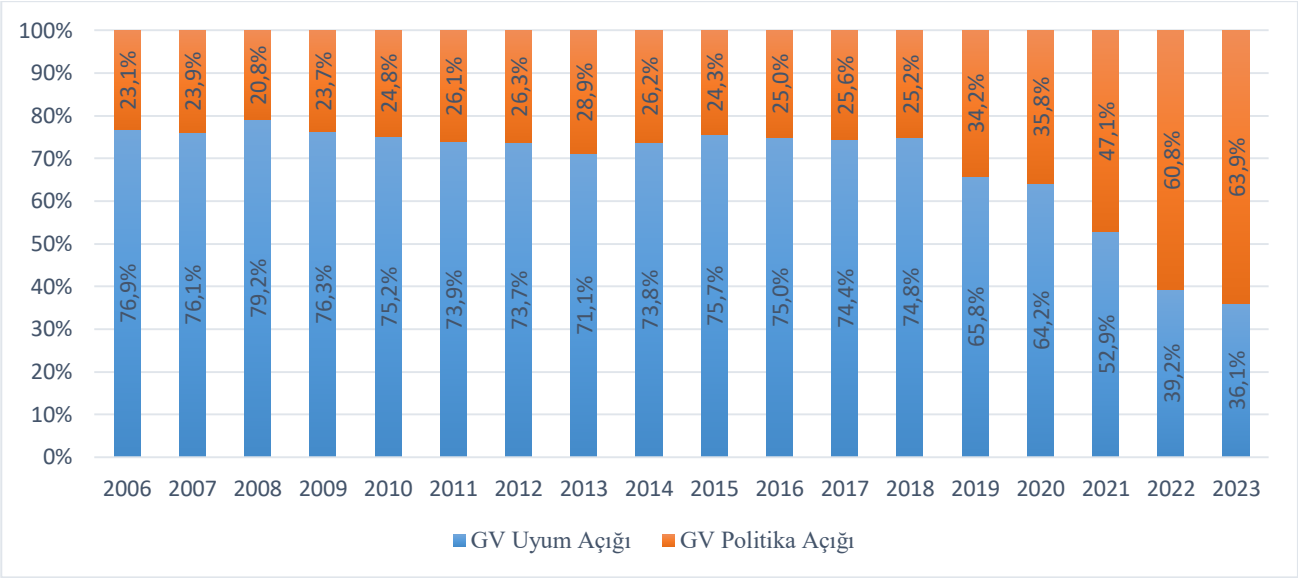
Milyon TL

Yıl	GV Uyum Açığı (1)	GV Politika Açığı (2)	Toplam GV Açığı (3)=(1)+(2)	Toplam GV Açığının Gerçekleşen GV Tahsilatına Oranı (4)	Toplam GV Açığının Potansiyel GV Tahsilatına Oranı (5)	Toplam GV Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (6)
2006	37.283	11.223	48.506	152,9%	70,3%	61,6%
2007	39.983	12.525	52.508	138,0%	67,3%	59,9%
2008	53.762	14.145	67.907	152,8%	69,2%	63,2%
2009	45.778	14.203	59.981	130,3%	65,3%	57,1%
2010	50.161	16.522	66.684	135,0%	67,0%	58,1%
2011	56.016	19.802	75.819	126,6%	65,4%	56,5%
2012	62.370	22.288	84.658	121,5%	64,1%	56,0%
2013	63.838	25.933	89.771	114,0%	63,0%	54,3%
2014	81.149	28.770	109.919	120,7%	63,8%	55,9%
2015	103.302	33.199	136.501	129,5%	65,4%	57,1%
2016	115.412	38.402	153.814	124,4%	64,3%	56,0%
2017	120.277	41.370	161.647	112,3%	61,2%	53,5%
2018	161.420	54.250	215.670	122,9%	64,0%	56,5%
2019	135.405	70.378	205.783	96,47%	63,0%	50,8%
2020	151.371	84.378	235.749	117,97%	71,6%	54,1%
2021	149.552	133.345	282.897	109,85%	73,7%	50,1%
2022	222.345	344.597	566.942	131,10%	97,5%	67,8%
2023	372.992	660.647	1.033.639	123,14%	96,2%	66,4%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Toplam GV açığı içinde politika açığı hesaplama yönteminde yapılan değişikliğin de etkisiyle; uyum açığının payının (2006 yılında %76,9 iken 2023 yılında %36,1 seviyesine) düştüğü, buna karşın politika açığının payının (2006 yılında %23,1 iken 2023 yılında %63,9 seviyesine) arttığı aşağıdaki şekilde görülmektedir.

Şekil 20: Toplam GV Açığı İçinde; Uyum Açığı ve Politika Açığının Payı



3.2.2. Kurumlar Vergisi Açığı

Gelir ve kazanç üzerinden alınan bir diğer vergi kurumlar vergisidir. 2006-2023 döneminde KV tahakkukunun; vergi gelirleri içindeki payı (ret ve iade hariç tutarlar üzerinden) %8,3'ten %17,5'e, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler içindeki payı %27,1'den %56,4'e yükselmiştir.

KV açığı; KV uyum açığı ve KV politika açığının toplamına eşittir. Hesaplama yöntemi GV uyum açığındaki yöntemle benzer şekildedir. Mevcut KV yükünün kayıt dışı ekonomi içinde aynen geçerli olacağı kabul edilmektedir.

KV yükü; KV tahakkuk tutarının (ret ve iade dâhil) GSYİH'ye oranlanması suretiyle hesaplanmıştır. 2006-2023 yılları arasında KV yükü %1,7 - %4 arasında değişmektedir. Son yıllarda vergi yükünün yükselmekte olduğu görülmektedir. 2023 yılı KV yükü %3,5 olarak gerçekleşmiştir. 2023 yılında KV tahakkuk tutarı 929,9 milyar TL seviyesine kadar yükselmiştir. Söz konusu tahakkuk tutarının; 31,6 milyar TL'si ret ve iade kaynaklıdır.

Tablo 21*:* Kurumlar Vergisi Yükü

Milyon TL

Yıl	GSYİH (1)	KV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (2)	KV Yükü (3) = (2)/(1)
2006	789.228	13.749	1,7%
2007	880.461	17.747	2,0%
2008	994.783	21.131	2,1%
2009	999.192	24.458	2,4%
2010	1.160.014	28.831	2,5%
2011	1.394.477	37.513	2,7%
2012	1.569.672	38.317	2,4%
2013	1.809.713	37.916	2,1%
2014	2.044.466	43.420	2,1%
2015	2.338.647	46.639	2,0%
2016	2.608.526	65.526	2,5%
2017	3.110.650	75.997	2,4%
2018	3.724.388	107.177	2,9%
2019	4.317.809	111.747	2,6%
2020	5.048.567	145.477	2,9%
2021	7.256.141	238.261	3,3%
2022	15.011.775	594.437	4,0%
2023	26.276.307	929.918	3,5%

Kaynak: GSYİH verileri TÜİK'ten, tahakkuk verileri Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınmıştır.

Not: Tahakkuk tutarları ret ve iadeler dâhil tutarlardır.

KV tahakkuku (ret ve iade dâhil) içinde ret ve iadenin payının genel olarak %10'un altında kaldığı görülmektedir. Söz konusu oran son yıllarda giderek azalmakla birlikte 2022 yılında %2,8 seviyesine kadar gerilemiştir.

Tablo 22: Kurumlar Vergisi Tahakkuku

Milyon TL				Ret İade Dâhil Toplam KV Tahakkuku İçindeki Payı	
Yıl	KV Ret İade (1)	KV Tahakkuk (2)	KV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (3)=(1)+(2)	KV Ret + İade (4)=(1)/(3)	KV Tahakkuk (5)=(2)/(3)
2006	1.290	12.460	13.749	9,4%	90,6%
2007	1.968	15.779	17.747	11,1%	88,9%
2008	1.753	19.378	21.131	8,3%	91,7%
2009	2.679	21.779	24.458	11,0%	89,0%
2010	1.930	26.901	28.831	6,7%	93,3%
2011	2.241	35.272	37.513	6,0%	94,0%
2012	3.094	35.222	38.317	8,1%	91,9%
2013	2.447	35.469	37.916	6,5%	93,5%
2014	2.858	40.561	43.420	6,6%	93,4%

2015	3.621	43.018	46.639	7,8%	92,2%
2016	3.929	61.597	65.526	6,0%	94,0%
2017	4.962	71.034	75.997	6,5%	93,5%
2018	5.459	101.718	107.177	5,1%	94,9%
2019	8.699	103.048	111.747	7,78%	92,22%
2020	7.815	137.663	145.477	5,37%	94,63%
2021	12.178	226.084	238.261	5,11%	94,89%
2022	16.428	578.009	594.437	2,76%	97,24%
2023	31.600	898.317	929.918	3,40%	96,60%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

3.2.2.1. Kurumlar Vergisi Uyum Açığı

2006-2023 döneminde KV tahakkuk açığının; KV tahakkuku (ret ve iade dâhil) içindeki payı %90,7'den %29,5'e, potansiyel tahakkuk içindeki payı %47,6'dan %22,8'e gerilemiştir. Bu veriler KV tahakkuk açığının son yıldaki yükselişine karşın oransal olarak gerilemekte olduğunu göstermektedir. 2023 yılında tahakkuk açığı 274 milyar TL'ye, potansiyel KV tahakkuku 1.204 milyar TL'ye yükselmiştir.

Tablo 23: Kurumlar Vergisi Tahakkuk Açığı

Milyon TL

Yıl	Kayıt Dışı GSYİH (1)	Kayıtlı Ekonomi KV Yükü (2)	KV Tahakkuk Açığı (3)=(1)*(2)	KV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (4)	KV Potansiyel Tahakkuk (5)=(3)+(4)	KV Tahakkuk Açığının KV Tahakkukuna Oranı (6)=(3)/(4)	KV Tahakkuk Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (7)=(3)/(5)
2006	715.565	1,74%	12.466	13.749	26.216	90,7%	47,6%
2007	701.600	2,02%	14.142	17.747	31.888	79,7%	44,3%
2008	915.414	2,12%	19.445	21.131	40.577	92,0%	47,9%
2009	696.858	2,45%	17.058	24.458	41.516	69,7%	41,1%
2010	777.412	2,49%	19.322	28.831	48.153	67,0%	40,1%
2011	862.714	2,69%	23.208	37.513	60.721	61,9%	38,2%
2012	949.140	2,44%	23.169	38.317	61.486	60,5%	37,7%
2013	958.967	2,10%	20.092	37.916	58.008	53,0%	34,6%
2014	1.174.173	2,12%	24.937	43.420	68.356	57,4%	36,5%
2015	1.486.627	1,99%	29.647	46.639	76.286	63,6%	38,9%
2016	1.464.842	2,51%	36.797	65.526	102.322	56,2%	36,0%
2017	1.548.880	2,44%	37.841	75.997	113.838	49,8%	33,2%
2018	2.108.355	2,88%	60.672	107.177	167.850	56,6%	36,1%
2019	1.508.604	2,59%	39.043	111.747	150.790	34,9%	25,9%
2020	1.767.164	2,88%	50.922	145.477	196.399	35,0%	25,9%
2021	1.639.753	3,28%	53.843	238.261	292.104	22,6%	18,4%
2022	4.630.658	3,96%	183.365	594.437	777.803	30,8%	23,6%
2023	7.746.979	3,54%	274.165	929.918	1.204.083	29,5%	22,8%

Kaynak: Tablo TÜİK ve Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

KV tahsil açığının, KV tahakkuku içindeki payı; 2006 yılında %9,5 oranında iken 2016 yılında %28,4 seviyesine kadar yükselmiş, 2017 ve 2023 yıllarında gerileyerek %12,5 seviyesine kadar düşmüştür. KV tahsilat açığı 2009'dan beri oransal olarak GV tahsilat açığının üzerinde gerçekleşmektedir. 2006 yılında 1,3 milyar TL olan tahsil açığı 2023 yılında 112 milyar TL seviyesine çıkmıştır.

Tablo 24: Kurumlar Vergisi Tahsil Açığı

Milyon TL

Yıl	KV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (1)	KV Tahsilat (Ret ve İade Dâhil) (2)	KV Tahsil Açığı (3)=(1)-(2)	KV Tahsil Açığının Tahakkuk İçindeki Payı (4)=(3)/(1)
2006	13.749	12.447	1.302	9,5%
2007	17.747	15.718	2.028	11,4%
2008	21.131	18.658	2.473	11,7%
2009	24.458	20.702	3.757	15,4%
2010	28.831	22.855	5.976	20,7%
2011	37.513	29.234	8.279	22,1%
2012	38.317	32.112	6.205	16,2%
2013	37.916	31.435	6.481	17,1%
2014	43.420	35.164	8.256	19,0%
2015	46.639	37.010	9.629	20,6%
2016	65.526	46.898	18.627	28,4%
2017	75.997	57.868	18.128	23,9%
2018	107.177	84.132	23.045	21,5%
2019	111.747	87.528	24.219	21,7%
2020	145.477	112.871	32.606	22,4%
2021	238.261	190.151	48.111	20,2%
2022	594.437	523.882	70.555	11,9%
2023	929.918	817.914	112.004	12,0%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2006-2023 döneminde KV uyum açığı 386 milyar TL'ye yükselmiştir ve bu artışta 2016 ve 2018 yılları dikkat çekmektedir. 2023 yılında potansiyel KV tahsilatı 1.204 milyar TL'dir. 2006-2023 döneminde KV uyum açığının; tahsilat içindeki payı %118,2-%47,2, potansiyel hasılat içindeki payı %54-%32,1 arasında değişmektedir.

Tablo 25: Kurumlar Vergisi Uyum Açığı

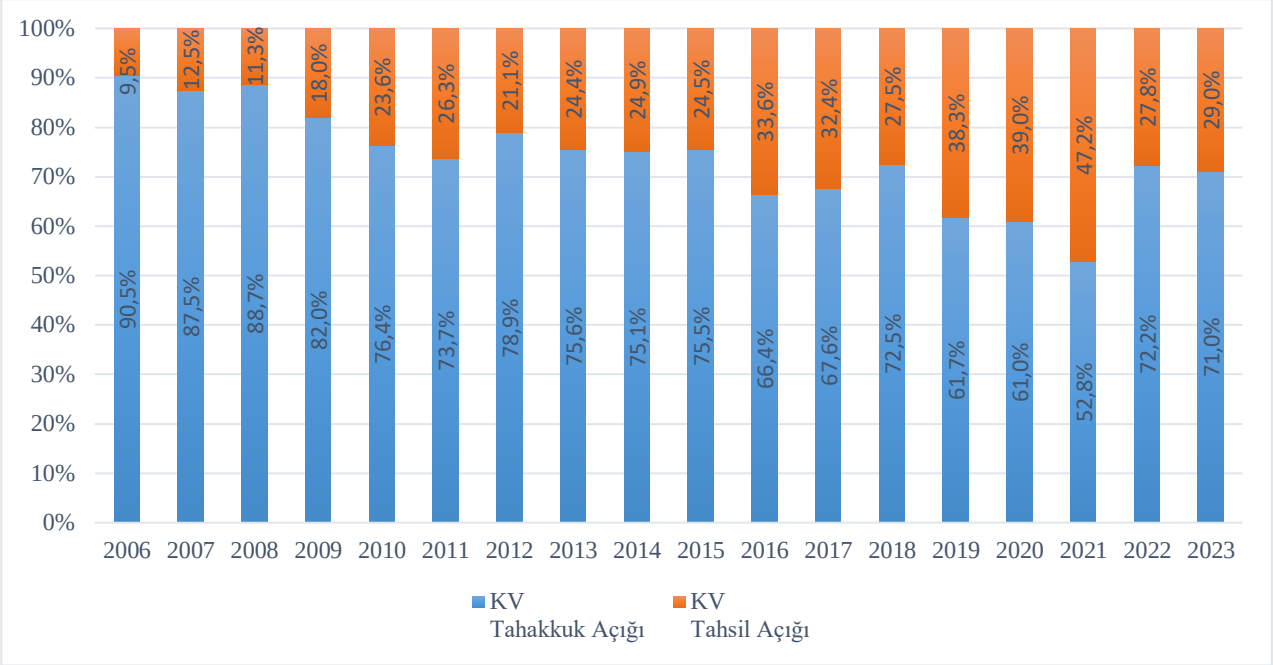
Milyon TL

Yıl	KV Tahakkuk Açığı (1)	KV Tahsil Açığı (2)	KV Uyum Açığı (3)=(1)+(2)	KV Tahsilatı (4)	Potansiyel KV Tahsilatı (5)=(3)+(4)	KV Uyum Açığının Vergi Hasılatına Oranı (6)=(3)/(4)	KV Uyum Açığının Potansiyel Hasılata Oranı (7)=(3)/(5)
2006	12.466	1.302	13.768	12.447	26.216	110,6%	52,5%
2007	14.142	2.028	16.170	15.718	31.888	102,9%	50,7%
2008	19.445	2.473	21.919	18.658	40.577	117,5%	54,0%
2009	17.058	3.757	20.814	20.702	41.516	100,5%	50,1%
2010	19.322	5.976	25.298	22.855	48.153	110,7%	52,5%
2011	23.208	8.279	31.487	29.234	60.721	107,7%	51,9%
2012	23.169	6.205	29.374	32.112	61.486	91,5%	47,8%
2013	20.092	6.481	26.573	31.435	58.008	84,5%	45,8%
2014	24.937	8.256	33.193	35.164	68.356	94,4%	48,6%
2015	29.647	9.629	39.277	37.010	76.286	106,1%	51,5%
2016	36.797	18.627	55.424	46.898	102.322	118,2%	54,2%
2017	37.841	18.128	55.969	57.868	113.838	96,7%	49,2%
2018	60.672	23.045	83.717	84.132	167.850	99,5%	49,9%
2019	39.043	24.219	63.262	87.528	150.790	72,3%	42,0%
2020	50.922	32.606	83.528	112.871	196.399	74,0%	42,5%
2021	53.843	48.111	101.954	190.151	292.104	53,6%	34,9%
2022	183.365	70.555	253.920	523.882	777.803	48,5%	32,6%
2023	274.165	112.004	386.169	817.914	1.204.083	47,2%	32,1%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

KV uyum açığı içinde genel eğilim olarak; tahakkuk açığının payının genel olarak azaldığı buna karşın tahsil açığının payının arttığı görülmektedir. 2006 yılında %9,5 seviyesinde olan tahsil açığının payı 2021 yılında %47,2'yi görmesine rağmen daha sonra azalarak 2023 yılında %29 seviyesinde gerçekleşmiştir.

Şekil 21: KV Uyum Açığı İçinde Tahakkuk ve Tahsil Açıklarının Payları



3.2.2.2. Kurumlar Vergisi Politika Açığı

GV politika açığı kısmında belirtilen açıklamalar KV politika açığı içinde geçerlidir. Özellikle KV muafiyetini düzenleyen dördüncü madde kapsamında vergi temininde muafiyet kapsamında olan mükellefler kurumların vergisi beyannamesi vermemesi nedeniyle zorluklar yaşanmaktadır.

2006-2023 döneminde KV politika açığı tutarı 8,7 milyar TL'den 446,8 milyar TL'ye yükselmiştir. 2017 yılında gerçekleşen 4 kata varan artışın temel nedeni bir önceki bölümde açıklanan *"Vergi Harcamaları Raporu"* ile hesaplama yönteminde yapılan değişikliktir. 2006-2023 döneminde KV politika açığının; KV tahakkuku içindeki payı %63'ten %48,1'e gerilerken, potansiyel tahakkuk içindeki payı %33,1'den %37,1'e, ideal tahakkuk içindeki payı %24,8'den %27,1'e yükselmiştir. Yükselişlerdeki temel etken 2017 ve 2018 yıllarında politika açığı tutarında yaşanan büyük artıştır.

Tablo 26: Kurumlar Vergisi Politika Açığı

Milyon TL

Yıl	KV Politika Açığı (1)	KV Tahakkuk (+ ret ve iade) (2)	Potansiyel KV Tahakkuku (3)	İdeal KV Tahakkuku (4)=(1)+(3)	KV Politika Açığının Tahakkuka Oranı (5)=(1)/(2)	KV Politika Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (6)=(1)/(3)	KV Politika Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (7)=(1)/(4)
2006	8.666	13.749	26.216	34.882	63,0%	33,1%	24,8%
2007	9.688	17.747	31.888	41.576	54,6%	30,4%	23,3%
2008	10.911	21.131	40.577	51.488	51,6%	26,9%	21,2%
2009	10.961	24.458	41.516	52.478	44,8%	26,4%	20,9%
2010	12.843	28.831	48.153	60.995	44,5%	26,7%	21,1%
2011	15.148	37.513	60.721	75.868	40,4%	24,9%	20,0%
2012	17.230	38.317	61.486	78.716	45,0%	28,0%	21,9%
2013	20.583	37.916	58.008	78.591	54,3%	35,5%	26,2%
2014	20.930	43.420	68.356	89.286	48,2%	30,6%	23,4%
2015	26.472	46.639	76.286	102.759	56,8%	34,7%	25,8%
2016	32.775	65.526	102.322	135.097	50,0%	32,0%	24,3%
2017	21.239	75.997	113.838	135.077	27,9%	18,7%	15,7%
2018	36.660	107.177	167.850	204.509	34,2%	21,8%	17,9%
2019	37.833	111.747	150.790	188.623	33,9%	25,1%	20,1%
2020	55.152	145.477	196.399	251.551	37,9%	28,1%	21,9%
2021	145.957	238.261	292.104	438.061	61,3%	50,0%	33,3%
2022	278.102	594.437	777.803	1.055.905	46,8%	35,8%	26,3%
2023	446.827	929.918	1.204.083	1.650.910	48,1%	37,1%	27,1%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Son yayımlanan Vergi Harcamaları Raporunda yer alan, 2022 yılı için, KV'de politika açığının parçalarını oluşturan beş temel vergi harcaması kalemine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 27: KV'de En Büyük 5 Vergi Harcaması Kalemi (2022 Yılı)

Sıra		Madde Açıklaması	Tutar (TL)	2022 Yılı İtibarıyla Payı (%)
1.	Madde 5/1-d	Yatırım fonu ve ortaklıkları kazanç istisnası	90.629.708	32,59
2.	Madde 32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	84.643.856	30,44
3.	Geçici Madde 14	Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	22.800.000	8,20
4.	Madde 5/1-e	Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı	11.193.089	4,02
5.	5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun	Kurum kazancı Ar-Ge indirimi	9.979.055	3,59
Toplam			**219.245.707**	**78,84**

Kaynak: HMB, (2024: 349)

KV için bakıldığında yukardaki tabloda yer alan en büyük harcama kalemi Yatırım fonu ve ortaklıkları kazanç istisnası olurken, söz konusu istisnayı indirimli kurumlar vergisi desteği takip etmektedir. Bu iki harcama kaleminin toplam KV politika açığı içindeki payı %60'tan fazladır. KV'deki tüm harcama kalemlerinin sermaye temelli vergi harcaması kalemi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, en büyük 5 kalemin KV'ye ait toplam vergi harcaması içerisindeki payı %78,84 seviyesinde gerçekleşmiştir.

3.2.2.3. Kurumlar Vergisi Toplam Açığı

2006-2023 döneminde toplam KV açığı 22,4 milyar TL'den 833 milyar TL seviyesine ulaşmıştır. 2023 yılında toplam açığın %46,4'ü uyum açığı, %53,6'sı ise politika açığı kaynaklıdır. Politika açığında hesaplama yöntem değişikliğinin yapıldığı 2017 öncesinde uyum açığının payının %72,5 seviyelerine kadar çıktığı daha sonrasında ise düştüğü görülmektedir.

2006-2023 döneminde toplam KV açığının; KV tahakkuku içindeki payı %180,2'den %23,3'e, potansiyel tahakkuk içindeki payı %85,6'dan %18,9'a, ideal tahakkuk içindeki payı %64,3'den %50,5'e gerilemiştir. Açığın potansiyel ve ideal tahakkuk içindeki payının daha stabil olduğu görülmektedir.

Tablo 28: Kurumlar Vergisi Toplam Açığı

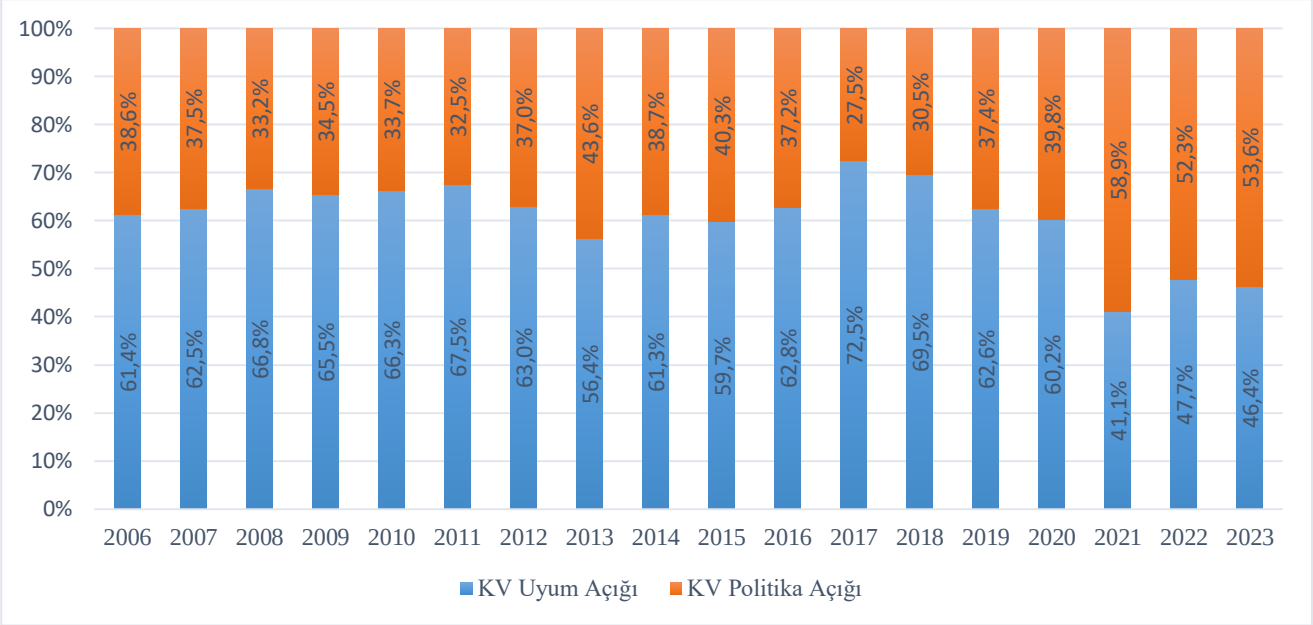
Milyon TL

Yıl	KV Uyum Açığı (1)	KV Politika Açığı (2)	Toplam KV Açığı (3)=(1)+(2)	Toplam KV Açığının Tahakkuka (+Ret ve İade) Oranı (4)	Toplam KV Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (5)	Toplam KV Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (6)
2006	13.768	8.666	22.434	180,2%	85,6%	64,3%
2007	16.170	9.688	25.858	164,5%	81,1%	62,2%
2008	21.919	10.911	32.829	176,0%	80,9%	63,8%
2009	20.814	10.961	31.776	153,5%	76,5%	60,6%
2010	25.298	12.843	38.140	166,9%	79,2%	62,5%
2011	31.487	15.148	46.635	159,5%	76,8%	61,5%
2012	29.374	17.230	46.604	145,1%	75,8%	59,2%
2013	26.573	20.583	47.156	150,0%	81,3%	60,0%
2014	33.193	20.930	54.122	153,9%	79,2%	60,6%
2015	39.277	26.472	65.749	177,7%	86,2%	64,0%
2016	55.424	32.775	88.199	188,1%	86,2%	65,3%
2017	55.969	21.239	77.208	133,4%	67,8%	57,2%
2018	83.717	36.660	120.377	143,1%	71,7%	58,9%
2019	63.262	37.833	101.095	55,75%	35,8%	53,6%
2020	83.528	55.152	138.680	72,00%	41,9%	55,1%
2021	101.954	145.957	247.911	65,89%	39,7%	56,6%
2022	253.920	278.102	532.022	24,11%	19,4%	50,4%
2023	386.169	446.827	832.996	23,35%	18,9%	50,5%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Toplam KV açığının ağırlıklı kısmının 2021 yılına kadar uyum açığı kaynaklı, sonrasında politika açığı kaynaklı olduğu görülmektedir. Uyum açığı içinde ise tahsil açığının payının önemi artmaktadır. Hesaplama yöntemi değişikliği sonucu 2017 yılından itibaren politika açığının payında düşüş olduğu dikkat çekmektedir.

Şekil 22: Toplam KV Açığı İçinde; Uyum Açığı ve Politika Açığının Payı



3.2.3. Katma Değer Vergisi Açığı

KDV açığı; GV ve KV açığına benzer şekilde tahmin edilmiştir. KDV tahakkuk ve tahsilat tutarı, dâhilde ve ithalde alınan KDV'nin toplamını içermektedir. KDV bütçe gelir kalemleri içerisinde çok önemli bir yere sahiptir. Nitekim 2006-2023 döneminde KDV tahakkukunun (dâhilde ve ithalde); genel bütçe gelirleri içindeki payı %22,9'dan %20,1'e gerilerken, vergi gelirleri içindeki payı (ret ve iade dahil edildiği zaman) %30'dan %45,3'e yükselmiştir. KDV yükü; KDV tahakkuk tutarının (ret ve iade dâhil) GSYİH'ye oranlanması suretiyle hesaplanmıştır. 2006-2023 yılları arasında KDV yükü %6,9'dan %9,8'e yükselmiştir. Son yıllarda vergi yükünün yükselmekte olduğu görülmektedir. 2023 yılında KDV tahakkuk tutarı 2.580 milyar TL seviyesine kadar yükselmiştir. Söz konusu tahakkuk tutarının; 578,1 milyar TL'si dahilde ve ihraçta alınan KDV üzerinden ret ve iade kaynaklıdır.

Tablo 29: Katma Değer Vergisi Yükü

Milyon TL

Yıl	GSYİH (1)	KDV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (2)	KDV Yükü (3)=(2)/(1)
2006	789.228	54.534	6,9%
2007	880.461	60.225	6,8%
2008	994.783	66.907	6,7%
2009	999.192	68.566	6,9%
2010	1.160.014	87.888	7,6%
2011	1.394.477	112.940	8,1%
2012	1.569.672	120.467	7,7%
2013	1.809.713	144.564	8,0%
2014	2.044.466	157.007	7,7%
2015	2.338.647	186.080	8,0%
2016	2.608.526	218.556	8,4%
2017	3.110.650	263.433	8,5%
2018	3.724.388	324.189	8,7%
2019	4.317.809	352.519	8,2%
2020	5.048.567	431.685	8,6%
2021	7.256.141	697.100	9,6%
2022	15.011.775	1.404.158	9,4%
2023	26.276.307	2.580.006	9,8%

Kaynak: GSYİH verileri TÜİK'ten, tahakkuk verileri Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınmıştır.

Not: Tahakkuk tutarları ret ve iadeler dâhil tutarlardır.

Toplam KDV tahakkuku içinde ret ve iadelerin payının %14,9-%25,4 arasında olduğu görülmektedir. KDV Kanununda iade hakkı doğuran birçok düzenleme yer aldığı için ret ve iadenin en fazla olduğu vergi türü KDV'dir.

Tablo 30: Katma Değer Vergisi Tahakkuku

Milyon				Ret İade Dâhil Toplam KDV Tahakkuku İçindeki Payı	
Yıl	KDV Ret ve İade (1)	KDV Tahakkuk (2)	KDV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (3)=(1)+(2)	KDV Ret ve İade (4)=(1)/(3)	KDV Tahakkuk (5)=(2)/(3)
2006	9.387	45.148	54.534	17,2%	82,8%
2007	12.175	48.049	60.225	20,2%	79,8%
2008	13.289	53.617	66.907	19,9%	80,1%
2009	13.182	55.383	68.566	19,2%	80,8%
2010	13.117	74.772	87.888	14,9%	85,1%
2011	16.909	96.031	112.940	15,0%	85,0%
2012	21.584	98.883	120.467	17,9%	82,1%
2013	23.156	121.409	144.564	16,0%	84,0%
2014	28.006	129.001	157.007	17,8%	82,2%
2015	32.774	153.306	186.080	17,6%	82,4%
2016	37.986	180.570	218.556	17,4%	82,6%
2017	51.000	212.433	263.433	19,4%	80,6%
2018	72.046	252.144	324.189	22,2%	77,8%

2019	89.423	125.276	352.519	25,4%	35,5%
2020	93.278	160.660	431.685	21,6%	37,2%
2021	148.342	286.264	697.100	21,3%	41,1%
2022	322.201	715.543	1.404.158	22,9%	50,9%
2023	578.097	1.177.350	2.580.006	22,4%	45,6%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

3.2.3.1. Katma Değer Vergisi Uyum Açığı

2006-2023 döneminde; KDV tahakkuk açığı 15 kattan fazla artışla 760,6 milyar TL, potansiyel KDV tahakkuku 33 kattan fazla artışla 3.340,6 milyar TL seviyesine ulaşmıştır. Anılan dönemde KDV tahakkuk açığının; KDV tahakkuku (ret ve iade dâhil) içindeki payı %90,7'den %29,5'e, potansiyel tahakkuk (ret ve iade dâhil) içindeki payı %47,6'dan %22,8'e gerilemiştir.

Tablo 31: Katma Değer Vergisi Tahakkuk Açığı

Milyon TL

Yıl	Kayıt Dışı GSYİH (1)	KDV Yükü (2)	KDV Tahakkuk Açığı (3)=(1)*(2)	KDV Tahakkuk (+ Ret ve İade) (4)	KDV Potansiyel Tahakkuk (5)=(3)+(4)	KDV Tahakkuk Açığının KDV Tahakkukuna Oranı (6)=(3)/(4)	KDV Tahakkuk Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (7)=(3)/(5)
2006	715.565	6,91%	49.444	54.534	103.979	90,7%	47,6%
2007	701.600	6,84%	47.991	60.225	108.215	79,7%	44,3%
2008	915.414	6,73%	61.569	66.907	128.475	92,0%	47,9%
2009	696.858	6,86%	47.819	68.566	116.385	69,7%	41,1%
2010	777.412	7,58%	58.901	87.888	146.789	67,0%	40,1%
2011	862.714	8,10%	69.872	112.940	182.812	61,9%	38,2%
2012	949.140	7,67%	72.843	120.467	193.310	60,5%	37,7%
2013	958.967	7,99%	76.605	144.564	221.169	53,0%	34,6%
2014	1.174.173	7,68%	90.172	157.007	247.179	57,4%	36,5%
2015	1.486.627	7,96%	118.287	186.080	304.367	63,6%	38,9%
2016	1.464.842	8,38%	122.732	218.556	341.289	56,2%	36,0%
2017	1.548.880	8,47%	131.171	263.433	394.604	49,8%	33,2%
2018	2.108.355	8,70%	183.522	324.189	507.711	56,6%	36,1%
2019	1.508.604	8,16%	123.167	352.519	475.686	34,9%	25,9%
2020	1.767.164	8,55%	151.104	431.685	582.789	35,0%	25,9%
2021	1.639.753	9,61%	157.532	697.100	854.632	22,6%	18,4%
2022	4.630.658	9,35%	433.138	1.404.158	1.837.296	30,8%	23,6%
2023	7.746.979	9,82%	760.657	2.580.006	3.340.663	29,5%	22,8%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

KDV tahsil açığı tutarı 2023 yılında 546,9 milyar TL'dir. KDV tahsil açığının KDV tahakkuku içindeki payının genel olarak artış eğiliminde olduğu görülmektedir. İthalde alınan KDV'de tahakkuk ve tahsilat tutarları neredeyse eşittir. Yalnızca dâhilde alınan KDV'nin dikkate alınması halinde KDV tahsil açığının KDV tahakkuku içindeki payının çok daha yukarıda olacağı açıktır. Dolayısıyla hem dâhilde hem de ithalde alınan KDV'nin dikkate alınması durumunda KDV tahsilat açığı tutar olarak yükselecek ancak oransal olarak azalacaktır.

Tablo 32: Katma Değer Vergisi Tahsil Açığı

Milyon TL

Yıl	KDV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (1)	KDV Tahsilat (Ret ve İade Dâhil) (2)	KDV Tahsil Açığı (3)=(1)-(2)	KDV Tahsil Açığının Tahakkuk İçindeki Payı (4)=(3)/(1)
2006	54.534	50.724	3.811	7,0%
2007	60.225	55.461	4.764	7,9%
2008	66.907	60.066	6.841	10,2%
2009	68.566	60.169	8.396	12,2%
2010	87.888	75.650	12.238	13,9%
2011	112.940	95.550	17.390	15,4%
2012	120.467	103.156	17.311	14,4%
2013	144.564	123.878	20.686	14,3%
2014	157.007	130.539	26.469	16,9%
2015	186.080	153.844	32.236	17,3%
2016	218.556	168.808	49.748	22,8%
2017	263.433	206.680	56.754	21,5%
2018	324.189	250.662	73.528	22,7%
2019	352.519	270.152	82.367	23,4%
2020	431.685	324.039	107.646	24,9%
2021	697.100	533.685	163.415	23,4%
2022	1.404.158	1.076.309	327.849	23,3%
2023	2.580.006	2.033.073	546.933	21,2%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2006-2023 döneminde KDV uyum açığı 24 kattan fazla artarak 1.307,5 milyar TL düzeyine yükselmiştir. Anılan dönemde KDV uyum açığının; KDV hasılatı içindeki payı %113,9-%60,1 arası, potansiyel KDV hasılatı içindeki payı %37,6-%53,2 arası değişmektedir.

Tablo 33: Katma Değer Vergisi Uyum Açığı

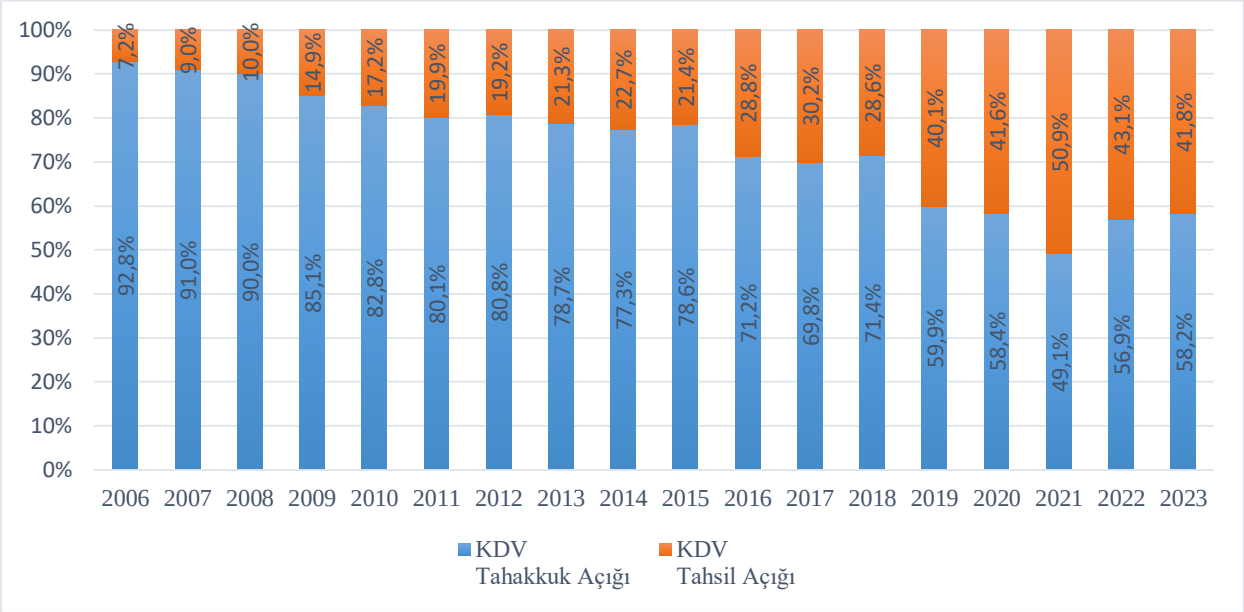
Milyon TL

Yıl	KDV Tahakkuk Açığı (1)	KDV Tahsil Açığı (2)	KDV Uyum Açığı (3)=(1)+(2)	KDV Tahsilatı (4)	Potansiyel KDV Tahsilatı (5)=(3)+(4)	KDV Uyum Açığının Vergi Hasılatına Oranı (6)=(3)/(4)	KDV Uyum Açığının Potansiyel Hasılata Oranı (7)=(3)/(5)
2006	49.444	3.811	53.255	50.724	103.979	105,0%	51,2%
2007	47.991	4.764	52.754	55.461	108.215	95,1%	48,7%
2008	61.569	6.841	68.409	60.066	128.475	113,9%	53,2%
2009	47.819	8.396	56.215	60.169	116.385	93,4%	48,3%
2010	58.901	12.238	71.139	75.650	146.789	94,0%	48,5%
2011	69.872	17.390	87.262	95.550	182.812	91,3%	47,7%
2012	72.843	17.311	90.154	103.156	193.310	87,4%	46,6%
2013	76.605	20.686	97.291	123.878	221.169	78,5%	44,0%
2014	90.172	26.469	116.641	130.539	247.179	89,4%	47,2%
2015	118.287	32.236	150.523	153.844	304.367	97,8%	49,5%
2016	122.732	49.748	172.480	168.808	341.289	102,2%	50,5%
2017	131.171	56.754	187.925	206.680	394.604	90,9%	47,6%
2018	183.522	73.528	257.049	250.662	507.711	102,5%	50,6%
2019	123.167	82.367	205.534	270.152	475.686	76,1%	43,2%
2020	151.104	107.646	258.750	324.039	582.789	79,9%	44,4%
2021	157.532	163.415	320.947	533.685	854.632	60,1%	37,6%
2022	433.138	327.849	760.987	1.076.309	1.837.296	70,7%	41,4%
2023	760.657	546.933	1.307.590	2.033.073	3.340.663	64,3%	39,1%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

KDV uyum açığı içinde genel eğilim olarak; tahakkuk açığının payının genel olarak azaldığı buna karşın tahsil açığının payının arttığı görülmektedir. 2021 yılında tahsil açığının payı %50,9 seviyesine kadar yükselmiştir. 2023 yılında tahakkuk açığı %58,2 oranındadır.

Şekil 23: KDV Uyum Açığı İçinde Tahakkuk ve Tahsil Açıklarının Payları



3.2.3.2. Katma Değer Vergisi Politika Açığı

KDV politika açığı; KDV Kanunu hükümlerine göre mükelleflerden alınması gerektiği halde istisna, indirim ve muafiyet gibi nedenlerle alınmasından vazgeçilen vergi tutarlarıdır. Politika açığı tutarlarında 2017 ve sonraki dönemde görülen büyük artışın nedeni daha önce de belirtildiği üzere başvurulan yeni hesaplama yöntemleridir.

2006-2023 döneminde KDV politika açığı 24 katın üzerinde artış göstererek 235 milyar TL seviyesine yükselmiştir. Aynı dönem içinde KDV politika açığının; tahakkuk içindeki payı %17,5'ten %9,1'e, potansiyel tahakkuk içindeki payı %9,2'den %7'e, ideal tahakkuk içindeki payı %8,4'ten %6,6'ya yükselmiştir. 2017 sonrası dönem dikkate alınmadığı takdirde KDV politika açığının tahakkuk içindeki payının genel olarak %17,9-%15,2 bandında değiştiği görülmektedir.

Tablo 34: Katma Değer Vergisi Politika Açığı

Milyon TL

Yıl	KDV Politika Açığı (1)	KDV Gerçekleşen Tahakkuk (2)	Potansiyel KDV Tahakkuku (3)	İdeal KDV Tahakkuku (4)=(1)+(3)	KDV Politika Açığının Gerçekleşen Tahakkuka Oranı (5)=(1)/(2)	KDV Politika Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (6)=(1)/(3)	KDV Politika Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (7)=(1)/(4)
2006	9.518	54.534	103.979	113.496	17,5%	9,2%	8,4%
2007	10.633	60.225	108.215	118.848	17,7%	9,8%	8,9%
2008	11.988	66.907	128.475	140.463	17,9%	9,3%	8,5%
2009	12.041	68.566	116.385	128.426	17,6%	10,3%	9,4%
2010	14.068	87.888	146.789	160.857	16,0%	9,6%	8,7%
2011	16.698	112.940	182.812	199.510	14,8%	9,1%	8,4%
2012	18.915	120.467	193.310	212.225	15,7%	9,8%	8,9%
2013	22.365	144.564	221.169	243.534	15,5%	10,1%	9,2%
2014	23.541	157.007	247.179	270.720	15,0%	9,5%	8,7%
2015	28.713	186.080	304.367	333.079	15,4%	9,4%	8,6%
2016	34.649	218.556	341.289	375.937	15,9%	10,2%	9,2%
2017	27.944	263.433	394.604	422.548	10,6%	7,1%	6,6%
2018	43.436	324.189	507.711	551.147	13,4%	8,6%	7,9%
2019	44.778	352.519	475.686	520.464	12,7%	9,4%	8,6%
2020	65.403	431.685	582.789	648.192	15,2%	11,2%	10,1%
2021	94.342	697.100	854.632	948.974	13,5%	11,0%	9,9%
2022	174.683	1.404.158	1.837.296	2.011.979	12,4%	9,5%	8,7%
2023	235.053	2.580.006	3.340.663	3.575.716	9,1%	7,0%	6,6%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Son yayımlanan Vergi Harcamaları Raporunda yer alan, 2022 yılı için, KDV'de politika açığının parçalarını oluşturan beş temel vergi harcaması kalemine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 35: KDV'de En Büyük 5 Vergi Harcaması Kalemi

Sıra		Madde Açıklaması	Tutar (TL)	2022 Yılı İtibarıyla Payı (%)
1.	Madde 17-4/g	Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	38.647.371	22,12
2.	Madde 13/ı	Yem ve gübre teslimleri	27.247.143	15,60
3.	Madde 13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	20.065.139	11,49
4.	Madde 13/b	Deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	19.649.155	11,25
5.	Madde 13/c	Petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna	10.150.593	5,81
Toplam			**115.759.400**	**66,27**

Kaynak: HMB, (2024: 350)

KDV için bakıldığında yukardaki tabloda yer alan en büyük harcama kalemi Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri istisnası olurken, söz konusu istisnayı yem ve gübre teslimleri takip etmektedir. KDV'deki en büyük beş harcama kaleminin birinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci harcama kalemlerinin sermaye temelli, ikinci harcama kaleminin ise emek temelli vergi harcaması kalemi olduğu söylenebilir. En büyük 5 kalemin KDV'ye ait toplam vergi harcaması içerisindeki payı %66,27 seviyesinde gerçekleşmiştir.

3.2.3.3. Katma Değer Vergisi Toplam Açığı

KDV uyum ve politika açıklarının toplamı olan KDV toplam açığı, 2006-2023 döneminde 24 katın üzerinde artış göstererek 1.542 milyar TL seviyesine yükselmiştir. KDV toplam açığının tahakkuk içindeki payının son yıllarda genel olarak azalma eğiliminde olduğu görülmektedir. KDV açığının potansiyel tahakkuka oranı 2006-2023 yılları arası dönemde en düşük değerini 2023 yılında %46,2 oranında almıştır. Bundaki en büyük etkenler; son yıllardaki tahsilat ve politika açıklarındaki büyük artışlardır.

Tablo 36: Katma Değer Vergisi Toplam Açığı

Milyon TL

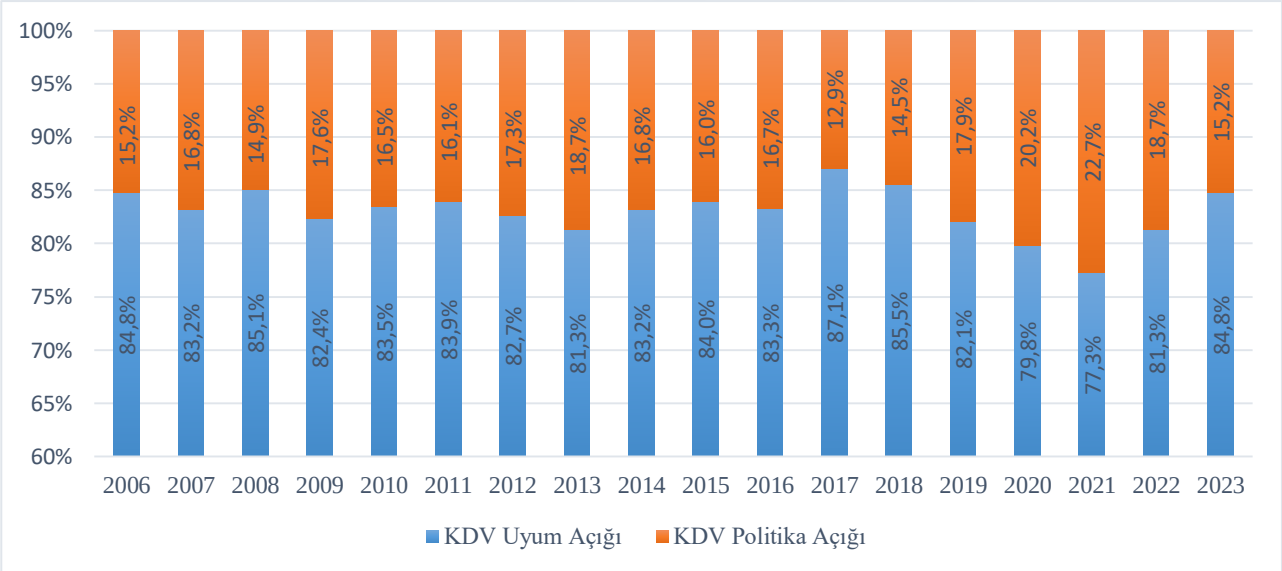
Yıl	KDV Uyum Açığı (1)	KDV Politika Açığı (2)	Toplam KDV Açığı (3)=(1)+(2)	Toplam KDV Açığının Gerçekleşen Tahakkuka Oranı (4)	Toplam KDV Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (5)	Toplam KDV Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (6)
2006	53.255	9.518	62.773	123,8%	60,4%	56,4%
2007	52.754	10.633	63.387	114,3%	58,6%	55,2%
2008	68.409	11.988	80.397	133,8%	62,6%	59,9%
2009	56.215	12.041	68.256	113,4%	58,6%	53,6%
2010	71.139	14.068	85.207	112,6%	58,0%	53,6%
2011	87.262	16.698	103.959	108,8%	56,9%	52,8%
2012	90.154	18.915	109.069	105,7%	56,4%	52,6%
2013	97.291	22.365	119.656	96,6%	54,1%	50,2%
2014	116.641	23.541	140.182	107,4%	56,7%	53,0%
2015	150.523	28.713	179.235	116,5%	58,9%	54,5%
2016	172.480	34.649	207.129	122,7%	60,7%	55,7%
2017	187.925	27.944	215.869	104,4%	54,7%	51,7%

2018	257.049	43.436	300.485	119,9%	59,2%	55,9%
2019	205.534	44.778	250.312	92,7%	52,6%	49,2%
2020	258.750	65.403	324.153	100,0%	55,6%	50,5%
2021	320.947	94.342	415.289	77,8%	48,6%	44,1%
2022	760.987	174.683	935.670	86,9%	50,9%	54,9%
2023	1.307.590	235.053	1.542.643	75,9%	46,2%	51,1%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Toplam açığın ağırlıklı kısmını uyum açığı oluşturmaktadır. 2006-2023 yılları arası dönemde uyum açığı %77,3 ile %87,1 aralığında değişmektedir. Politika açığındaki hesaplama yöntemi değişikliği nedeniyle toplam açığın %22,7'sine kadar yükseldiği görülmektedir.

Şekil 24: Toplam KDV Açığı İçinde; Uyum Açığı ve Politika Açığının Payı



3.2.4. Özel Tüketim Vergisi Açığı

2006-2023 döneminde ÖTV tahakkukunun; genel bütçe gelirleri içindeki payı %19'dan %10,5'e, vergi gelirleri içindeki payı (Ret ve iade dahil tutarları üzerinden) %24,9'dan %20,8'e gerilemiştir. ÖTV, bütçenin önemli gelir kalemlerinden biridir. ÖTV açığı; TV'nin beyanname verilen kısmına ilişkin vergi açığı tahmini, GV ve KV açığına benzer bir şekilde yapılmıştır.

ÖTV yükü; ÖTV tahakkuk tutarının (ret ve iade dâhil) GSYİH'ye oranlanması suretiyle hesaplanmıştır. 2006-2023 yılları arasında ÖTV yükü %4,3-%5,2 bandında değişmektedir.

2023 yılında ÖTV tahakkuk tutarı 963,1 milyon TL seviyesine kadar yükselmiştir. Söz konusu tahakkuk tutarının; 4.033 milyon TL'si ret ve iade kaynaklıdır.

Tablo 37: Özel Tüketim Vergisi Yükü

Yıl	GSYİH (1)	ÖTV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (2)	ÖTV Yükü (3)=(2)/(1)
2006	789.228	37.652	4,8%
2007	880.461	40.169	4,6%
2008	994.783	43.144	4,3%
2009	999.192	45.165	4,5%
2010	1.160.014	60.142	5,2%
2011	1.394.477	67.530	4,8%
2012	1.569.672	75.493	4,8%
2013	1.809.713	90.003	5,0%
2014	2.044.466	96.730	4,7%
2015	2.338.647	112.975	4,8%
2016	2.608.526	130.103	5,0%
2017	3.110.650	149.389	4,8%
2018	3.724.388	147.523	4,0%
2019	4.317.809	164.240	3,8%
2020	5.048.567	246.208	4,9%
2021	7.256.141	226.706	3,1%
2022	15.011.775	444.900	3,0%
2023	26.276.307	963.145	3,7%

Kaynak: GSYİH verileri TÜİK'ten, tahakkuk verileri Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınmıştır.

Not: Tahakkuk tutarları ret ve iadeler dâhil tutarlardır.

Toplam ÖTV tahakkuku içinde ret ve iadelerin payının %1'in altında kaldığı görülmektedir. Bu oran diğer vergi türlerine göre en düşük seviyedir.

Tablo 38: Özel Tüketim Vergisi Tahakkuku

Milyon				Ret ve İade Dâhil Toplam ÖTV Tahakkuku İçindeki Payı	
Yıl	**ÖTV Ret + İade (1)**	**ÖTV Tahakkuk (2)**	**ÖTV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (3)=(1)+(2)**	**ÖTV Ret + İade (4)=(1)/(3)**	**ÖTV Tahakkuk (5)=(2)/(3)**
2006	177	37.476	37.652	0,5%	99,5%
2007	240	39.929	40.169	0,6%	99,4%
2008	130	43.013	43.144	0,3%	99,7%
2009	89	45.077	45.165	0,2%	99,8%
2010	753	59.389	60.142	1,3%	98,7%
2011	75	67.456	67.530	0,1%	99,9%
2012	88	75.405	75.493	0,1%	99,9%
2013	309	89.694	90.003	0,3%	99,7%
2014	562	96.168	96.730	0,6%	99,4%
2015	723	112.252	112.975	0,6%	99,4%
2016	820	129.283	130.103	0,6%	99,4%
2017	1.031	148.358	149.389	0,7%	99,3%
2018	1.227	146.295	147.523	0,8%	99,2%
2019	1.062	163.178	164.240	0,65%	99,35%
2020	1.807	244.401	246.208	0,73%	99,27%
2021	1.603	225.103	226.706	0,71%	99,29%
2022	2.138	442.762	444.900	0,48%	99,52%
2023	4.033	959.112	963.145	0,42%	99,58%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

3.2.4.1. Özel Tüketim Vergisi Uyum Açığı

2006 yılında 34,1 milyar TL olan ÖTV tahakkuk açığı 2023 yılında sekiz kattan fazla artışla 283,9 milyar TL seviyesine ulaşmıştır. ÖTV tahakkuk açığının ÖTV tahakkuku içindeki payının genel olarak düşüş eğiliminde olduğu söylenebilir. Nitekim 2006 yılında %90,7 olan söz konusu oran 2023 yılında %29,5'e kadar gerilemiştir.

Tablo 39: Özel Tüketim Vergisi Tahakkuk Açığı

Milyon TL

Yıl	Kayıt Dışı GSYİH (1)	Kayıtlı Ekonomi ÖTV Yükü (2)	ÖTV Tahakkuk Açığı (3)=(1)*(2)	ÖTV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (4)	ÖTV Potansiyel Tahakkuk (5)=(3)+(4)	ÖTV Tahakkuk Açığının ÖTV Tahakkukuna Oranı (6)=(3)/(4)	ÖTV Tahakkuk Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (7)=(3)/(5)
2006	715.565	4,77%	34.138	37.652	71.791	90,7%	47,6%
2007	701.600	4,56%	32.009	40.169	72.177	79,7%	44,3%
2008	915.414	4,34%	39.702	43.144	82.846	92,0%	47,9%
2009	696.858	4,52%	31.499	45.165	76.665	69,7%	41,1%
2010	777.412	5,18%	40.305	60.142	100.447	67,0%	40,1%
2011	862.714	4,84%	41.779	67.530	109.309	61,9%	38,2%
2012	949.140	4,81%	45.648	75.493	121.141	60,5%	37,7%
2013	958.967	4,97%	47.693	90.003	137.696	53,0%	34,6%
2014	1.174.173	4,73%	55.554	96.730	152.284	57,4%	36,5%
2015	1.486.627	4,83%	71.816	112.975	184.791	63,6%	38,9%
2016	1.464.842	4,99%	73.061	130.103	203.163	56,2%	36,0%
2017	1.548.880	4,80%	74.385	149.389	223.774	49,8%	33,2%
2018	2.108.355	3,96%	83.512	147.523	231.035	56,6%	36,1%
2019	1.508.604	3,80%	57.384	164.240	221.624	34,9%	25,9%
2020	1.767.164	4,88%	86.181	246.208	332.389	35,0%	25,9%
2021	1.639.753	3,12%	51.231	226.706	277.937	22,6%	18,4%
2022	4.630.658	2,96%	137.238	444.900	582.138	30,8%	23,6%
2023	7.746.979	3,67%	283.962	963.145	1.247.107	29,5%	22,8%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

ÖTV tahsil açığının ÖTV tahakkuku içindeki payı artmaktadır. Nitekim 2016 yılında %1,5 seviyesindeki oran 2023 yılında %3,7'e yükselmiştir. 2023 yılına ilişkin tahsilat açığı tutarı 30,9 milyar TL'dir.

Tablo 40: Özel Tüketim Vergisi Tahsil Açığı

Milyon TL

Yıl	ÖTV Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (1)	ÖTV Tahsilat (Ret ve İade Dâhil) (2)	ÖTV Tahsil Açığı (3)=(1)-(2)	ÖTV Tahsil Açığının Tahakkuk İçindeki Payı (4)=(3)/(1)
2006	37.652	37.103	549	1,5%
2007	40.169	39.351	818	2,0%
2008	43.144	41.962	1.182	2,7%
2009	45.165	43.709	1.457	3,2%
2010	60.142	58.038	2.103	3,5%
2011	67.530	64.264	3.267	4,8%
2012	75.493	71.793	3.699	4,9%
2013	90.003	85.770	4.233	4,7%
2014	96.730	91.657	5.073	5,2%
2015	112.975	106.646	6.329	5,6%
2016	130.103	121.221	8.882	6,8%

2017	149.389	139.371	10.019	6,7%
2018	147.523	135.133	12.389	8,4%
2019	164.240	148.196	16.044	9,8%
2020	246.208	209.090	37.118	15,1%
2021	226.706	206.995	19.711	8,7%
2022	444.900	421.929	22.971	5,2%
2023	963.145	932.228	30.917	3,2%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

ÖTV uyum açığı içindeki tahakkuk açığının payı düşerken tahsilat açığının payı artmaktadır. Söz konusu dönemde tahsilat açığının payı %1,6'dan 2020 yılında %30,1'e, 2023 yılında ise azalarak %9,8 seviyesine gelmiştir. 2006 yılında 34,7 milyar TL olan ÖTV uyum açığı tutarı 2023 yılında 314,8 milyar TL'ye çıkmıştır. Bu tutar ÖTV hasılatının %33,8'ine karşılık gelmektedir.

Tablo 41: Özel Tüketim Vergisi Uyum Açığı

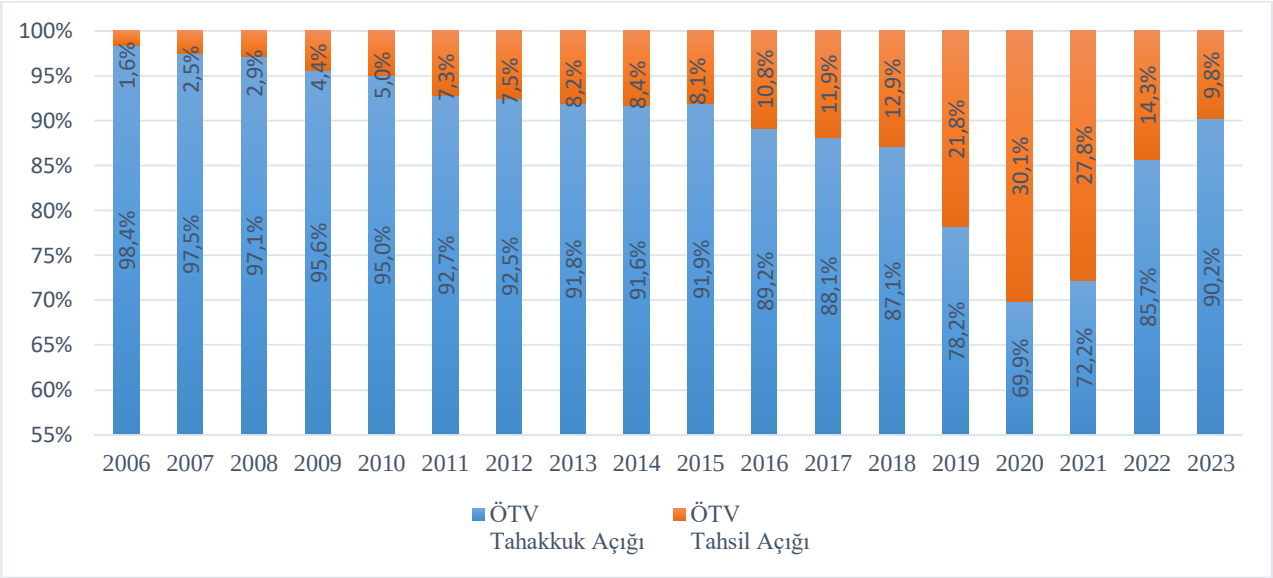
Milyon TL

Yıl	ÖTV Tahakkuk Açığı (1)	ÖTV Tahsil Açığı (2)	ÖTV Uyum Açığı (3)=(1)+(2)	ÖTV Tahsilatı (4)	Potansiyel ÖTV Tahsilatı (5)=(3)+(4)	ÖTV Uyum Açığının Vergi Hasılatına Oranı (6)=(3)/(4)	ÖTV Uyum Açığının Potansiyel Hasılata Oranı (7)=(3)/(5)
2006	34.138	549	34.688	37.103	71.791	93,5%	48,3%
2007	32.009	818	32.827	39.351	72.177	83,4%	45,5%
2008	39.702	1.182	40.883	41.962	82.846	97,4%	49,3%
2009	31.499	1.457	32.956	43.709	76.665	75,4%	43,0%
2010	40.305	2.103	42.409	58.038	100.447	73,1%	42,2%
2011	41.779	3.267	45.045	64.264	109.309	70,1%	41,2%
2012	45.648	3.699	49.348	71.793	121.141	68,7%	40,7%
2013	47.693	4.233	51.925	85.770	137.696	60,5%	37,7%
2014	55.554	5.073	60.627	91.657	152.284	66,1%	39,8%
2015	71.816	6.329	78.145	106.646	184.791	73,3%	42,3%
2016	73.061	8.882	81.942	121.221	203.163	67,6%	40,3%
2017	74.385	10.019	84.404	139.371	223.774	60,6%	37,7%
2018	83.512	12.389	95.901	135.133	231.035	71,0%	41,5%
2019	57.384	16.044	73.428	148.196	221.624	49,5%	33,1%
2020	86.181	37.118	123.299	209.090	332.389	59,0%	37,1%
2021	51.231	19.711	70.942	206.995	277.937	34,3%	25,5%
2022	137.238	22.971	160.209	421.929	582.138	38,0%	27,5%
2023	283.962	30.917	314.879	932.228	1.247.107	33,8%	25,2%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

ÖTV uyum açığı içinde genel eğilim olarak; tahakkuk açığının payının azaldığı buna karşın tahsil açığının payının arttığı görülmektedir. 2023 yılında tahsil açığının payı %30,1 seviyesine (2020 yılında) kadar yükselmiştir.

Şekil 25: ÖTV Uyum Açığı İçinde Tahakkuk ve Tahsil Açıklarının Payları



3.2.4.2. Özel Tüketim Vergisi Politika Açığı

KDV politika açığı için geçerli olan açıklamalar ÖTV politika açığı için de geçerlidir. 2017 ve sonrası dönem için ÖTV politika açığı tutarındaki yükselmenin temel nedeni, diğer vergi türlerinde olduğu gibi *"Vergi Harcama Raporu"* ile getirilen hesaplama yönteminde yapılan değişimdir. 2006-2016 döneminde ÖTV politika açığının tahakkuk içindeki payı %4,4-%22,9 bandında değişmekte iken 2023 yılında %4,4'e düşmüştür.

Tablo 42: Özel Tüketim Vergisi Politika Açığı

Milyon TL

Yıl	ÖTV Politika Açığı (1)	ÖTV Gerçekleşen Tahakkuk (2)	Potansiyel ÖTV Tahakkuku (3)	İdeal ÖTV Tahakkuku (4)=(1)+(3)	ÖTV Politika Açığının Gerçekleşen Tahakkuka Oranı (5)=(1)/(2)	ÖTV Politika Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (6)=(1)/(3)	ÖTV Politika Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (7)=(1)/(4)
2006	7.297	37.652	71.791	79.088	19,4%	10,2%	9,2%
2007	8.169	40.169	72.177	80.346	20,3%	11,3%	10,2%
2008	9.179	43.144	82.846	92.024	21,3%	11,1%	10,0%
2009	9.226	45.165	76.665	85.890	20,4%	12,0%	10,7%
2010	10.872	60.142	100.447	111.320	18,1%	10,8%	9,8%
2011	12.655	67.530	109.309	121.964	18,7%	11,6%	10,4%
2012	14.522	75.493	121.141	135.663	19,2%	12,0%	10,7%
2013	17.719	90.003	137.696	155.415	19,7%	12,9%	11,4%
2014	16.732	96.730	152.284	169.016	17,3%	11,0%	9,9%
2015	22.871	112.975	184.791	207.661	20,2%	12,4%	11,0%
2016	29.762	130.103	203.163	232.925	22,9%	14,6%	12,8%
2017	10.460	149.389	223.774	234.235	7,0%	4,7%	4,5%
2018	12.971	147.523	231.035	244.006	8,8%	5,6%	5,3%
2019	15.882	164.240	221.624	237.506	9,7%	7,2%	6,7%
2020	16.596	246.208	332.389	348.985	6,7%	5,0%	4,8%
2021	19.456	226.706	277.937	297.393	8,6%	7,0%	6,5%
2022	23.104	444.900	582.138	605.242	5,2%	4,0%	3,8%
2023	42.576	963.145	1.247.107	1.289.683	4,4%	3,4%	3,3%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Son yayımlanan Vergi Harcamaları Raporunda yer alan, 2022 yılı için, ÖTV'de politika açığının parçalarını oluşturan beş temel vergi harcaması kalemine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 43: ÖTV'de En Büyük 5 Vergi Harcaması Kalemi

Sıra		Madde Açıklaması	Tutar (TL)	2022 Yılı İtibarıyla Payı (%)
1.	Madde 7 – 2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	9.523.937	41,22
2.	Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin teslimlerde indirimli vergi uygulaması	6.697.557	28,99
3.	Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin ÖTV oran indirimi	4.736.847	20,50
4.	Madde 12 BKK 2003/5868	Deniz araçlarına yakıt teslimlerin indirimli vergi uygulaması	557.796	2,41
5.	Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimlerinde istisna	512.797	2,22
Toplam			**22.028.934**	**95,35**

Kaynak: HMB, (2024: 351)

ÖTV için bakıldığında yukardaki tabloda yer alan en büyük harcama kalemi Engellilere yönelik araç alım istisnası olurken, söz konusu istisnayı nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin teslimlerde indirimli vergi uygulaması takip etmektedir. ÖTV'deki en büyük beş harcama kaleminin birincisi harcama kalemlerinin emek temelli; ikinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci harcama kaleminin ise sermaye temelli vergi harcaması kalemi olduğu söylenebilir. En büyük 5 kalemin ÖTV'ye ait toplam vergi harcaması içerisindeki payı %95,35 seviyesinde gerçekleşmiştir.

3.2.4.3. Özel Tüketim Vergisi Toplam Açığı

Toplam ÖTV açığının gerçekleşen tahakkuk içindeki payı 2006-2016 döneminde %113,2 seviyesinden %38,3 seviyesine kadar, potansiyel tahakkuk içindeki payı %58,5'ten %28,7 seviyesine gerilemiştir.

Tablo 44: Özel Tüketim Vergisi Toplam Açığı

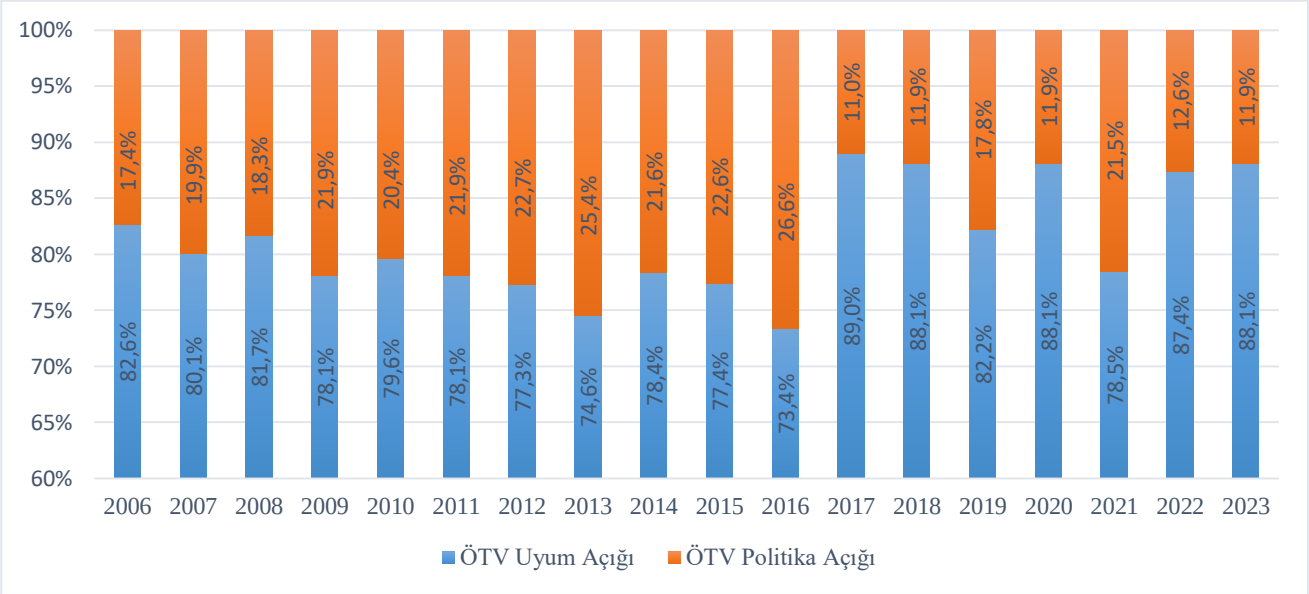
Milyon TL

Yıl	ÖTV Uyum Açığı (1)	ÖTV Politika Açığı (2)	Toplam ÖTV Açığı (3)=(1)+(2)	Toplam ÖTV Açığının Gerçekleşen Tahakkuka Oranı (4)	Toplam ÖTV Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (5)	Toplam ÖTV Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (6)
2006	34.688	7.297	41.985	113,2%	58,5%	54,1%
2007	32.827	8.169	40.995	104,2%	56,8%	52,8%
2008	40.883	9.179	50.062	119,3%	60,4%	56,9%
2009	32.956	9.226	42.182	96,5%	55,0%	49,6%
2010	42.409	10.872	53.281	91,8%	53,0%	48,5%
2011	45.045	12.655	57.701	89,8%	52,8%	47,9%
2012	49.348	14.522	63.870	89,0%	52,7%	48,1%
2013	51.925	17.719	69.644	81,2%	50,6%	45,8%
2014	60.627	16.732	77.358	84,4%	50,8%	46,8%
2015	78.145	22.871	101.015	94,7%	54,7%	49,2%
2016	81.942	29.762	111.704	92,1%	55,0%	48,5%
2017	84.404	10.460	94.864	68,1%	42,4%	41,0%
2018	95.901	12.971	108.872	80,6%	47,1%	45,8%
2019	73.428	15.882	89.310	60,3%	40,3%	38,5%
2020	123.299	16.596	139.895	66,9%	42,1%	40,5%
2021	70.942	19.456	90.398	43,7%	32,5%	30,7%
2022	160.209	23.104	183.313	43,4%	31,5%	36,1%
2023	314.879	42.576	357.455	38,3%	28,7%	33,0%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

ÖTV toplam açığı; uyum açığı ve politika açığının toplamıdır ve toplam açığın ağırlıklı kısmını uyum açığı oluşturmaktadır. 2006-2023 yılları arasında %73,4-%89 seviyelerinde olan uyum açığının payı yıllar içinde dalgalanma göstermekte ve net bir trend ortaya çıkmamaktadır. 2023 yılında %88,1 oranında uyum açığı, %11,9 oranında politika açığı gerçekleşmiştir.

Şekil 26: Toplam ÖTV Açığı İçinde; Uyum Açığı ve Politika Açığının Payı



3.2.5. Toplam Vergi Açığı

Toplam vergi açığı; toplam GV açığı, toplam KV açığı, toplam KDV açığı ve toplam ÖTV açığının toplamına eşittir. Toplam uyum açığı ve toplam politika açığı da benzer şekilde hesaplanmıştır.

3.2.5.1. Toplam Vergi Uyum Açığı

Toplam vergi uyum açığı; GV, KV, KDV ve ÖTV tahakkuk ve tahsil açıklarının toplamıdır. 2006-2023 döneminde toplam tahakkuk açığı içinde; GV'nin payı %15,6-%28,8, KV'nin payı %9,7-%20,5, KDV'nin payı %35,7-%48,7, ÖTV'nin

payı %14,9-%26,5 bandında değişmektedir. 2023 yılında ÖTV'nin payı düşerken diğerlerinin payı artmıştır.

2006-2023 döneminde toplam tahakkuk açığı yaklaşık 12 kat artarak 1.563 milyar TL'ye yükselmiştir. Bu dönemde toplam tahakkuk açığının toplam tahakkuk içindeki payı 2006 yılında %90,7 seviyesinden 2023 yılında %29,5 seviyesine kadar gerilediği görülmektedir.

Tablo 45: Türkiye Toplam Tahakkuk Açığı

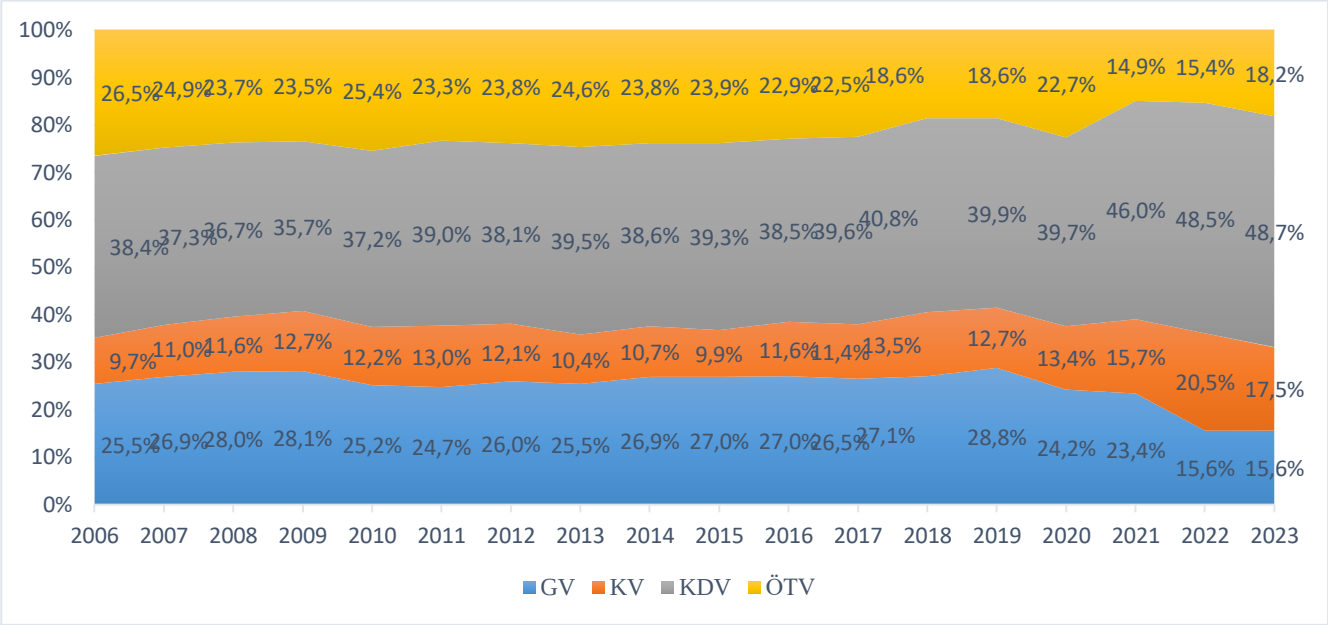
Milyon TL

Yıl	GV (1)	KV (2)	KDV (3)	ÖTV (4)	Toplam Tahakkuk Açığı (5)=(1)+(2)+(3)+(4)	Toplam Gerçekleşen Tahakkuk (Ret ve İade Dâhil) (6)	Potansiyel Tahakkuk (7)=(5)+(6)	Tahakkuk Açığının Gerçekleşen Tahakkuka Oranı (8)=(5)/(6)	Tahakkuk Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (9)=(5)/(7)
2006	32.816	12.466	49.444	34.138	128.865	142.131	270.996	90,7%	47,6%
2007	34.611	14.142	47.991	32.009	128.751	161.574	290.326	79,7%	44,3%
2008	47.056	19.445	61.569	39.702	167.772	182.318	350.090	92,0%	47,9%
2009	37.717	17.058	47.819	31.499	134.093	192.269	326.362	69,7%	41,1%
2010	39.944	19.322	58.901	40.305	158.472	236.463	394.935	67,0%	40,1%
2011	44.298	23.208	69.872	41.779	179.157	289.586	468.743	61,9%	38,2%
2012	49.756	23.169	72.843	45.648	191.417	316.562	507.978	60,5%	37,7%
2013	49.379	20.092	76.605	47.693	193.768	365.669	559.437	53,0%	34,6%
2014	62.824	24.937	90.172	55.554	233.486	406.545	640.031	57,4%	36,5%
2015	81.107	29.647	118.287	71.816	300.856	473.284	774.141	63,6%	38,9%
2016	85.983	36.797	122.732	73.061	318.572	567.300	885.872	56,2%	36,0%
2017	87.836	37.841	131.171	74.385	331.233	665.223	996.456	49,8%	33,2%
2018	121.757	60.672	183.522	83.512	449.463	793.972	1.243.435	56,6%	36,1%
2019	88.877	39.043	123.167	57.384	308.472	882.884	1.191.356	34,9%	25,9%
2020	92.136	50.922	151.104	86.181	380.343	1.086.592	1.466.935	35,0%	25,9%
2021	80.211	53.843	157.532	51.231	342.817	1.517.014	1.859.831	22,6%	18,4%
2022	139.028	183.365	433.138	137.238	892.769	2.894.199	3.786.968	30,8%	23,6%
2023	244.594	274.165	760.657	283.962	1.563.378	5.302.685	6.866.062	29,5%	22,8%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Toplam tahakkukun vergi türlerine göre yıllar içindeki dağılımı aşağıdaki şekilde yer aldığı gibidir. Buna göre KDV, toplam tahakkukun %48,7 oranına sahip olarak en yüksek paya, GV %15,6 ile en düşük paya sahiptir. 2006-2023 yılları arasında KDV tahakkuk açığı her dönem en yüksek paya sahip iken, özellikle son dönemde GV tahakkuk açığının payı gerileyerek KV tahakkuk açığından daha düşük oranda seyretmeye başlamıştır.

Şekil 27: Toplam Tahakkuk Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı



2006-2023 döneminde toplam tahsil açığı içinde; GV tahsil açığının payı azalırken KV, KDV ve ÖTV tahsil açığının payı yükselmiştir. KDV tahsil açığındaki artış önemlidir. 2023 yılında toplam tahsil açığı 2006 yılına göre 81 katın üzerinde artarak 818,2 milyar TL seviyesine yükselmiştir. 2006-2023 döneminde toplam tahsil açığının tahakkuk içindeki payı %7,1 seviyesinden %15,4 seviyesine çıkmıştır.

Tablo 46: Türkiye Toplam Tahsil Açığı

Milyon TL

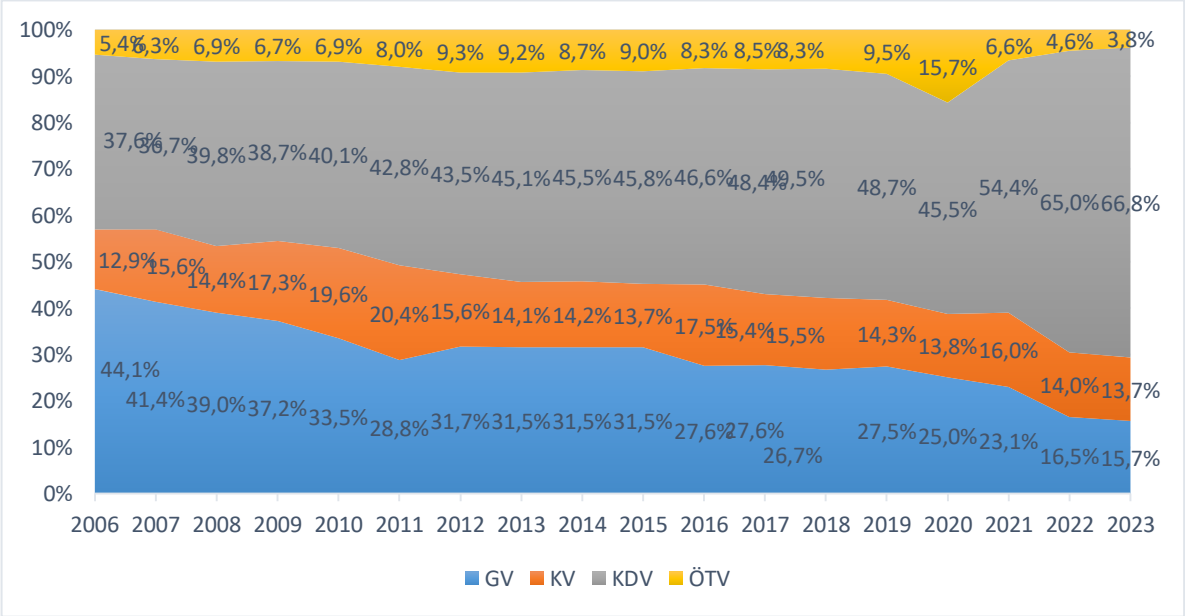
Yıl	GV (1)	KV (2)	KDV (3)	ÖTV (4)	Toplam Tahsil Açığı (5)=(1)+(2)+(3)+(4)	Toplam Gerçekleşen Tahakkuk (6)	Tahsil Açığının Gerçekleşen Tahakkuka Oranı (7)=(5)/(6)
2006	4.467	1.302	3.811	549	10.129	142.131	7,1%
2007	5.372	2.028	4.764	818	12.982	161.574	8,0%
2008	6.706	2.473	6.841	1.182	17.201	182.318	9,4%
2009	8.062	3.757	8.396	1.457	21.671	192.269	11,3%
2010	10.217	5.976	12.238	2.103	30.535	236.463	12,9%
2011	11.718	8.279	17.390	3.267	40.654	289.586	14,0%
2012	12.614	6.205	17.311	3.699	39.829	316.562	12,6%
2013	14.459	6.481	20.686	4.233	45.859	365.669	12,5%
2014	18.325	8.256	26.469	5.073	58.123	406.545	14,3%
2015	22.195	9.629	32.236	6.329	70.389	473.284	14,9%
2016	29.429	18.627	49.748	8.882	106.686	567.300	18,8%
2017	32.441	18.128	56.754	10.019	117.341	665.223	17,6%

2018	39.663	23.045	73.528	12.389	148.625	793.972	18,7%
2019	46.528	24.219	82.367	16.044	169.158	882.884	19,2%
2020	59.235	32.606	107.646	37.118	236.605	1.086.592	21,8%
2021	69.340	48.111	163.415	19.711	300.577	1.517.014	19,8%
2022	83.317	70.555	327.849	22.971	504.693	2.894.199	17,4%
2023	128.398	112.004	546.933	30.917	818.252	5.302.685	15,4%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Toplam vergi uyum açığının en büyük olduğu vergi türü KDV'dir. Toplam vergi uyum açığı içinde KDV'nin payı 2006 yılında %38,3 iken 2023 yılında %54,9'a yükselmiştir. KDV'yi %16,2 ile KV takip etmektedir. 2023 yılında toplam uyum açığının %53,1'i tahakkuk kaynaklı, %46,9'u ise tahsilat kaynaklıdır. 2023 yılında potansiyel tahsilat tutarının %34,7'si uyum açığı kaynaklıdır.

Şekil 28: Toplam Tahsil Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı



Tahakkuk açığı ve tahsil açığının toplamından elde edilen uyum açığına ilişkin nominal değerler aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 47: Türkiye Toplam Vergi Uyum Açığı

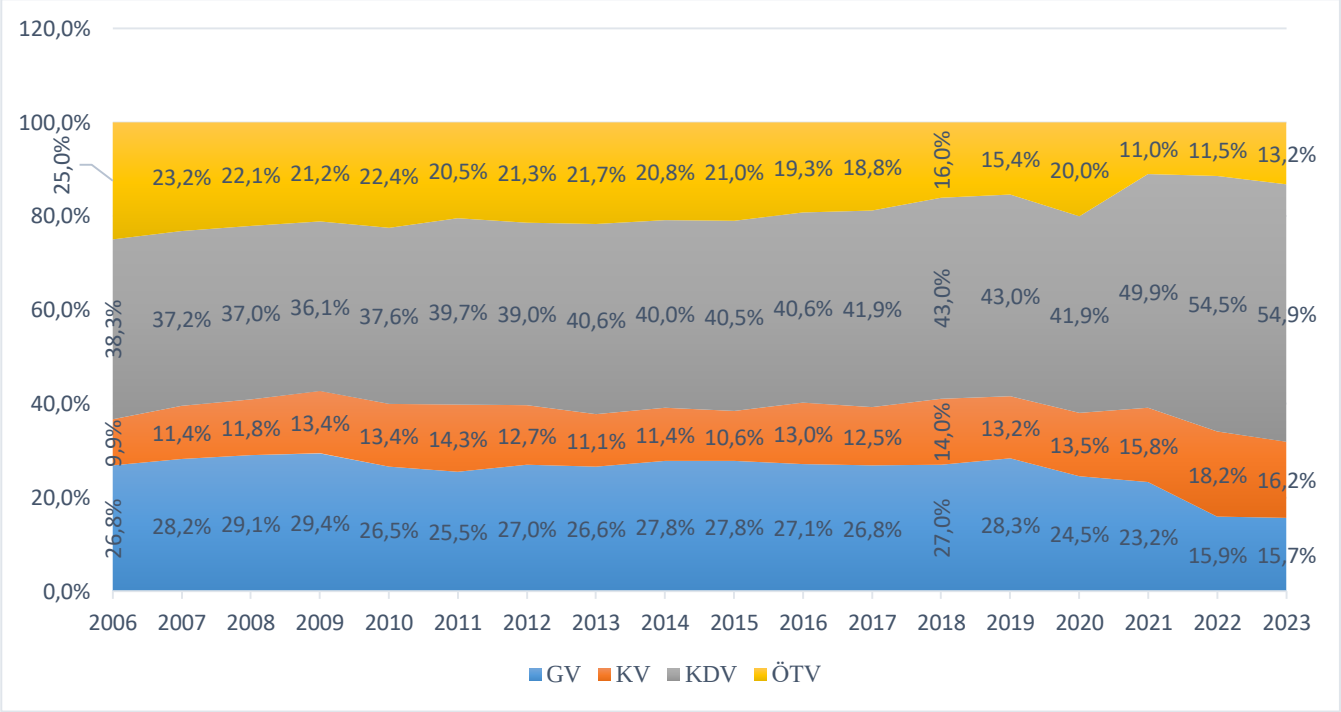
Milyon TL

Yıl	GV (1)	KV (2)	KDV (3)	ÖTV (4)	Toplam Uyum Açığı (5)=(1)+(2)+(3)+(4)	Toplam Tahsilat (6)	Potansiyel Hasılat (7)=(5)+(6)	Uyum Açığının Tahsilata Oranı (8)=(5)/(6)	Uyum Açığının Potansiyel Hasılata Oranı (9)=(5)/(7)
2006	37.283	13.768	53.255	34.688	138.994	132.002	270.996	105,3%	51,3%
2007	39.983	16.170	52.754	32.827	141.734	148.592	290.326	95,4%	48,8%
2008	53.762	21.919	68.409	40.883	184.973	165.117	350.090	112,0%	52,8%
2009	45.778	20.814	56.215	32.956	155.764	170.598	326.362	91,3%	47,7%
2010	50.161	25.298	71.139	42.409	189.007	205.928	394.935	91,8%	47,9%
2011	56.016	31.487	87.262	45.045	219.810	248.933	468.743	88,3%	46,9%
2012	62.370	29.374	90.154	49.348	231.246	276.733	507.978	83,6%	45,5%
2013	63.838	26.573	97.291	51.925	239.627	319.809	559.437	74,9%	42,8%
2014	81.149	33.193	116.641	60.627	291.609	348.423	640.031	83,7%	45,6%
2015	103.302	39.277	150.523	78.145	371.246	402.895	774.141	92,1%	48,0%
2016	115.412	55.424	172.480	81.942	425.258	460.614	885.872	92,3%	48,0%
2017	120.277	55.969	187.925	84.404	448.574	547.882	996.456	81,9%	45,0%
2018	161.420	83.717	257.049	95.901	598.088	645.347	1.243.435	92,7%	48,1%
2019	135.405	63.262	205.534	73.428	477.630	713.726	1.191.356	66,9%	40,1%
2020	151.371	83.528	258.750	123.299	616.948	849.987	1.466.935	72,6%	42,1%
2021	149.552	101.954	320.947	70.942	643.394	1.216.437	1.859.831	52,9%	34,6%
2022	222.345	253.920	760.987	160.209	1.397.462	2.389.506	3.786.968	58,5%	36,9%
2023	372.992	386.169	1.307.590	314.879	2.381.630	4.484.433	6.866.062	53,1%	34,7%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2006-2023 yılları arasında vergi türleri itibarıyla uyum açığı en fazla olan %54,9 ile KDV iken, en düşüğü %13,2 oranıyla ÖTV'dir. GV ile ÖTV'nin 2006-2023 yılları arasındaki payı oransal olarak azalırken, KV yıllar içinde kısmen artmış, KDV ise ciddi oranda artış göstermiştir.

Şekil 29: Toplam Uyum Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı



3.2.5.2. Toplam Vergi Politika Açığı

Toplam vergi politika açığı; GV, KV, KDV ve ÖTV toplam politika açıklarının toplamıdır. Toplam politika açığı içinde en önemli pay GV'ye ait olmakla beraber payı azalırken KDV'nin payı artmaktadır. 2023 yılında toplam politika açığının; %47,7'si GV, %32,3'ü KV, %17'si KDV, %3,1'i ÖTV kaynaklıdır. 2006-2023 döneminde toplam politika açığı 37 katın üzerinde artış göstererek 1.385,6 milyon TL seviyesine ulaşmıştır.

Tablo 48: Türkiye Toplam Vergi Politika Açığı

Milyon TL

Yıl	GV (1)	KV (2)	KDV (3)	ÖTV (4)	Toplam Politika Açığı (5)=(1)+(2)+(3)+(4)	Toplam Tahakkuk (6)	Potansiyel Tahakkuk (7)	İdeal Tahakkuk (8)=(5)+(7)
2006	11.223	8.666	9.518	7.297	36.703	142.131	270.996	307.699
2007	12.525	9.688	10.633	8.169	41.014	161.574	290.326	331.340
2008	14.145	10.911	11.988	9.179	46.223	182.318	350.090	396.313
2009	14.203	10.961	12.041	9.226	46.431	192.269	326.362	372.793
2010	16.522	12.843	14.068	10.872	54.305	236.463	394.935	449.241
2011	19.802	15.148	16.698	12.655	64.303	289.586	468.743	533.046
2012	22.288	17.230	18.915	14.522	72.955	316.562	507.978	580.933
2013	25.933	20.583	22.365	17.719	86.600	365.669	559.437	646.037

2014	28.770	20.930	23.541	16.732	89.973	406.545	640.031	730.004
2015	33.199	26.472	28.713	22.871	111.254	473.284	774.141	885.395
2016	38.402	32.775	34.649	29.762	135.587	567.300	885.872	1.021.460
2017	41.370	21.239	27.944	10.460	101.014	665.223	996.456	1.097.470
2018	54.250	36.660	43.436	12.971	147.317	793.972	1.243.435	1.390.752
2019	70.378	37.833	44.778	15.882	168.871	882.884	1.041.583	1.210.454
2020	84.378	55.152	65.403	16.596	221.529	1.086.592	1.409.716	1.631.245
2021	133.345	145.957	94.342	19.456	393.100	1.517.014	1.957.182	2.350.282
2022	344.597	278.102	174.683	23.104	820.486	2.894.199	3.151.005	3.971.491
2023	660.647	446.827	235.053	42.576	1.385.103	5.302.685	5.722.131	7.107.234

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Toplam tahakkuk içinde politika açığının payı; 2006-2016 döneminde %15,2-%28,3 bandında değişmekle birlikte son yıllarda hesaplama yöntemindeki değişiklikten dolayı artışa geçmiş ve 2023 yılında %26,1 olarak gerçekleşmiştir. Toplam politika açığının ideal tahakkuka oranı ise 2006 yılında %11,9 seviyesinde iken, 2023 yılında %19,5 oranına kadar yükselmiştir.

Tablo 49: Türkiye Toplam Politika Açığının Toplam Hasılat İçindeki Payı

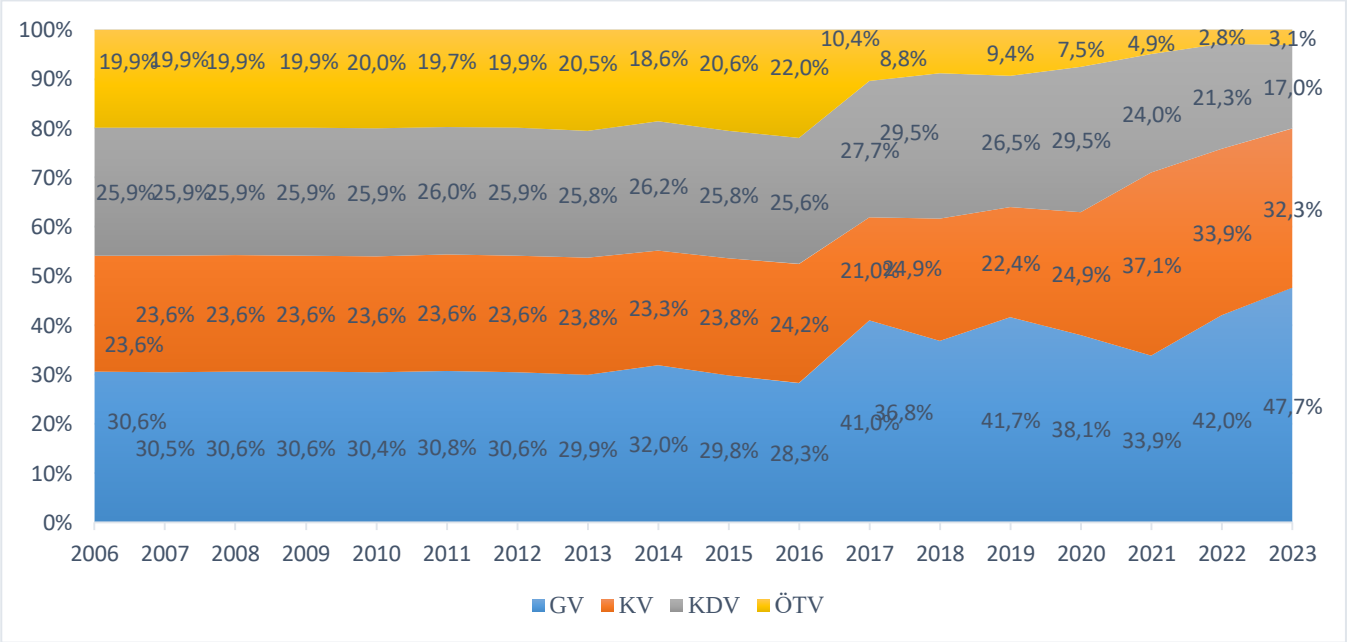
Yıl	Toplam Politika Açığının Tahakkuka Oranı (9)=(5)/(6)	Toplam Politika Açığının Potansiyel Tahakkuka Oranı (10)=(5)/(7)	Toplam Politika Açığının İdeal Tahakkuka Oranı (11)=(5)/(8)
2006	25,8%	13,5%	11,9%
2007	25,4%	14,1%	12,4%
2008	25,4%	13,2%	11,7%
2009	24,1%	14,2%	12,5%
2010	23,0%	13,8%	12,1%
2011	22,2%	13,7%	12,1%
2012	23,0%	14,4%	12,6%
2013	23,7%	15,5%	13,4%
2014	22,1%	14,1%	12,3%
2015	23,5%	14,4%	12,6%
2016	23,9%	15,3%	13,3%
2017	15,2%	10,1%	9,2%
2018	18,6%	11,8%	10,6%
2019	19,1%	16,2%	14,0%
2020	20,4%	15,7%	13,6%
2021	25,9%	20,1%	16,7%
2022	28,3%	26,0%	20,7%
2023	26,1%	24,2%	19,5%

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Toplam politika açığının vergi türlerine göre dağılımı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir. Buna göre 2017 yılından sonra tüm vergi türlerinde ciddi dalgalanmalar

meydana gelmektedir. Toplam politika açığında KDV ve ÖTV'nin payı 2017 döneminden sonra düşmeye başlamıştır. Diğer iki vergi türünde ise artış söz konusudur.

Şekil 30: Toplam Politika Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı



Ayrıca 2021 yılından sonra enflasyonda, önceki yıllara kıyasen meydana gelen artış ve Covid 19 salgını nedeniyle duraklayan ekonomiye can suyu vermek için HMB tarafından ilgili dönemlerde uygulanan ve birçoğu hala devam eden vergisel teşvik önlemlerinin politika açığında meydana getirdiği artışlar nedeniyle de ciddi oranda artış meydana gelmiştir.

Son olarak, çalışmamızın bu aşamasına kadar vergi türleri itibarıyla politika açığının tahmini ve gelecek yıllara ilişkin tahminin *ileriye dönük* bir perspektife sahip olduğundan; yapılan vergi harcaması tahmin hesaplamalarının, ilgili yıl için meydana gelen gerçekleşme tutarının tam olarak hesaplanmaması nedeniyle, uyum açığındaki gibi nihai rakamlara ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bundan sebep, çalışmamız boyunca politika açığının öngörülen tahmin hesapları üzerinden yapılageldiği bir kez

daha vurgulanmaktadır. Buna göre 2024 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde yer alan 2024-2026 dönemi vergi harcaması tahmin tutarları aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 50: 2024-2026 Dönemi Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL)

Kanun Adı	**2024**	**2025**	**2026**
GV	1.006.274	1.249.816	1.434.139
KV	657.044	837.109	989.705
KDV	342.278	431.343	493.851
ÖTV	61.758	74.210	84.219
Toplam	**2.067.354**	**2.592.478**	**3.001.914**

Kaynak: HMB, (2024: 284)

Mevcut vergi sisteminde vergi harcaması tanımına göre 2024 yılında GV'den 1.006,3 milyar TL, KV'den 657 milyar TL, KDV'den 342,3 milyar TL, ÖTV'den 61,8 milyar TL, BSMV, ÖİV ve MTV'den 143 milyar TL olmak üzere toplam 2.210,4 milyar TL tutarında vergi harcamasının oluşacağı tahmin edilmektedir.

Son olarak 2024-2026 döneminde öngörülen politika açığının GSYİH'ye vergi türleri bazında oranına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır. Buna göre dört vergi türü için 2023 yılında vazgeçilen vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranı %5,43 olarak hesaplanmıştır. Bu oranın 2,59 puanı GV, 1,75 puanı KV, 0,92 puanı ise KDV kaynaklıdır. Öngörülen tahminlere göre vergi açığının GSYİH içindeki payı yıllar içinde giderek azalacaktır. Bu payın içinde en büyük oranın ise GV'nin olması ve ilgili dönem içinde yatay bir seyir izlemesi öngörülmektedir.

Tablo 51: 2022-2026 Dönemi Vergi Harcaması Tahmin Toplamının GSYİH'ye Oranı (%)

Kanun Adı	**2022**	**2023**	**2024**	**2025**	**2026**
GV	2,30	2,59	2,44	2,36	2,28
KV	1,85	1,75	1,60	1,58	1,57
KDV	1,16	0,92	0,83	0,81	0,78
ÖTV	0,15	0,17	0,15	0,14	0,13
Toplam	**5,46**	**5,43**	**5,02**	**4,89**	**4,76**

Kaynak: HMB, (2024: 285)

KV, KDV ve ÖTV'nin GSYİH içindeki payının yıllar içinde giderek azalacağı öngörülmektedir. GV ve KV'nin vergi harcaması içindeki payının yüksek olması, ülkemizdeki vergisel mali yapının politika tercihi bakımından doğrudan vergiler yerine dolaylı vergiler üzerine kurulu olduğu değerlendirmesini haklı çıkarmaktadır. GV'nin özellikle T.C. Anayasasındaki sosyal devlet ilkesi gereği sağlanan vergisel teşvikler nedeniyle yüksek oranda çıkan vergi harcaması payı söz konusu önermeyi destekleyici bir etmendir. Aynı şekilde iktisadi büyümeyi teşvik amacıyla kurumlara sağlanan vergisel teşviklerin fazlalığı da KV'nin politika açığının yüksek oranda çıkmasına yol açtığı ileri sürülebilir.

Dolaylı vergilerden KDV ile ÖTV'nin politika açığının GSYİH'ye oranının nispeten daha düşük seyretmesi, bu vergilere yönelik politika açığının tercih edilmediği ve daha çok Hazine odaklı bir bakış açısının olduğu yönünde değerlendirilebilir. Politika açığının bileşenlerinin devletin yönetim esasları ve iktisadi kalkınma hedefleri doğrultusunda değerlendirilmesi çıkan sonuçların anlamlılık düzeyini doğrudan etkileyecektir.

3.2.5.3. Toplam Vergi Açığının Analizi

Toplam vergi açığı; toplam uyum açığı ve toplam politika açığının toplamıdır. Toplam vergi açığının içinde toplam uyum açığının payı 2006 yılında %79,1 iken 2023 yılında %63,2'ye gerilemiştir. Buna paralel olarak politika açığının payı %20,9'dan %36,8'e çıkmıştır. 2023 yılında toplam vergi açığı 3.766 milyar TL'dir ve bu tutar toplam ideal vergi tahakkukunun %53'üne karşılık gelmektedir.

Tablo 52: Toplam Vergi Açığı

Milyon TL

Yıl	Toplam Uyum Açığı (1)	Toplam Politika Açığı (2)	Toplam Vergi Açığı (3)=(1)+(2)	Toplam Vergi Açığının Toplam Gerçekleşen Vergi Tahsilatına Oranı (4)	Toplam Vergi Açığının Toplam Potansiyel Vergi Tahsilatına Oranı (5)	Toplam Vergi Açığının Toplam İdeal Vergi Tahakkukuna Oranı (6)
2006	138.994	36.703	175.698	133,1%	64,8%	**58,2%**
2007	141.734	41.014	182.748	123,0%	62,9%	**57,0%**
2008	184.973	46.223	231.196	140,0%	66,0%	**61,0%**
2009	155.764	46.431	202.195	118,5%	62,0%	**54,7%**
2010	189.007	54.305	243.312	118,2%	61,6%	**54,8%**
2011	219.810	64.303	284.114	114,1%	60,6%	**54,0%**
2012	231.246	72.955	304.201	109,9%	59,9%	**53,5%**
2013	239.627	86.600	326.227	102,0%	58,3%	**51,5%**
2014	291.609	89.973	381.582	109,5%	59,6%	**53,4%**
2015	371.246	111.254	482.500	119,8%	62,3%	**55,2%**
2016	425.258	135.587	560.846	121,8%	63,3%	**55,5%**
2017	448.574	101.014	549.588	100,3%	55,2%	**50,7%**
2018	598.088	147.317	745.405	115,5%	59,9%	**54,9%**
2019	477.630	168.871	646.501	90,6%	54,3%	**53,4%**
2020	616.948	221.529	838.477	98,6%	57,2%	**51,4%**
2021	643.394	393.100	1.036.494	85,2%	55,7%	**44,1%**
2022	1.397.462	820.486	2.217.948	92,8%	58,6%	**55,8%**
2023	**2.381.630**	**1.385.103**	**3.766.733**	**84,0%**	**54,9%**	**53,0%**

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

2006 yılında toplam vergi açığının toplam ideal vergi tahakkukuna oranı %58,2 seviyesindedir. Bu oran yıllar içerisinde %61 seviyesine kadar yükselmiş olsa da genel olarak azalış eğilimindedir. En düşük seviyesini ise 2021 yılında %44,1 ile görmesine rağmen daha sonra yeniden artışa geçerek 2023 yılında %53 seviyesine gelmiştir. Son olarak toplam vergi açığının gerçekleşen vergi tahsilatına oranı 2006 yılında %133,1 oranında iken daha sonra azalarak %84 seviyesine kadar gerilemiştir.

2023 yılı itibarıyla toplam vergi açığı 3.766 milyar TL seviyesine ulaşmıştır. Bu tutarın içinde en büyük pay sahibi 1.542,6 milyar TL ile KDV'dir. Söz konusu tutar toplam vergi açığının %41'ine denk gelmektedir. GV ise 1.033 milyar TL ve %27,4 oran ile ikinci sırada yer almaktadır. Toplam açığın GSYİH'ye oranı ise 2006-2024

döneminde %14,28 ile %23,24 arasında değişmektedir. Buna göre toplam açığın GSYİH'ye oranı en düşük 2022 yılında %14,28 ile gerçekleşmiştir.

Tablo 53: Toplam Vergi Açığının Vergi Türlerine Göre Dağılımı (Milyon TL)

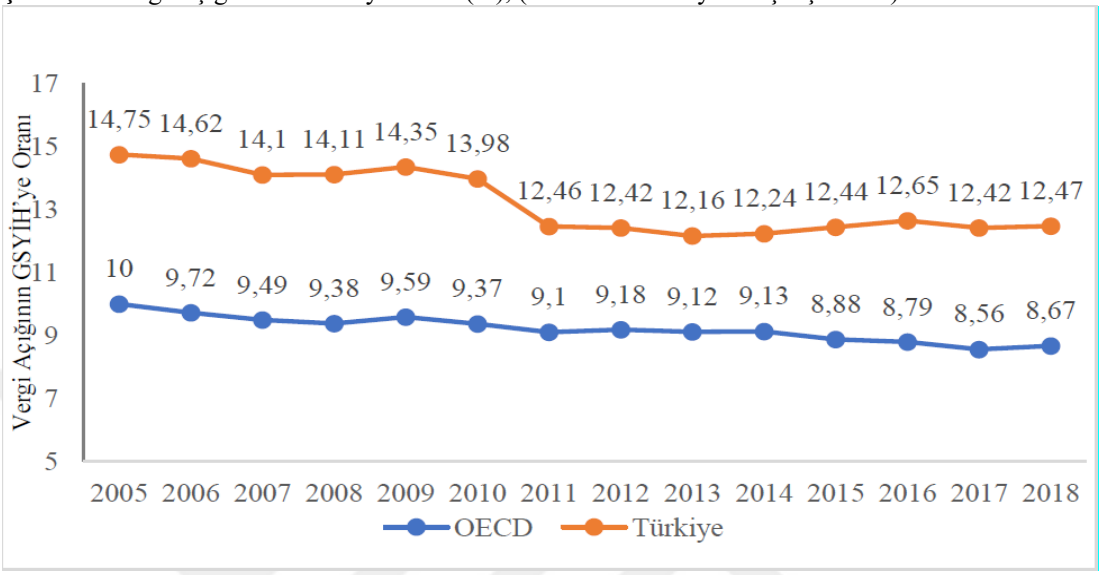
Yıl	GV	KV	KDV	ÖTV	Toplam Açık	Toplam Açık/GSYİH
2006	48.506	22.434	62.773	41.985	175.698	**22,26%**
2007	52.508	25.858	63.387	40.995	182.748	**20,76%**
2008	67.907	32.829	80.397	50.062	231.196	**23,24%**
2009	59.981	31.776	68.256	42.182	202.195	**20,24%**
2010	66.684	38.140	85.207	53.281	243.312	**20,97%**
2011	75.819	46.635	103.959	57.701	284.114	**20,37%**
2012	84.658	46.604	109.069	63.870	304.201	**19,38%**
2013	89.771	47.156	119.656	69.644	326.227	**18,03%**
2014	109.919	54.122	140.182	77.358	381.582	**18,66%**
2015	136.501	65.749	179.235	101.015	482.500	**20,63%**
2016	153.814	88.199	207.129	111.704	560.846	**21,50%**
2017	161.647	77.208	215.869	94.864	549.588	**17,67%**
2018	215.670	120.377	300.485	108.872	745.405	**20,01%**
2019	205.783	101.095	250.312	89.310	646.501	**14,97%**
2020	235.749	138.680	324.153	139.895	838.477	**16,61%**
2021	282.897	247.911	415.289	90.398	1.036.494	**14,28%**
2022	566.942	532.022	935.670	183.313	2.217.948	**14,77%**
2023	**1.033.639**	**832.996**	**1.542.643**	**357.455**	**3.766.733**	**14,34%**

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Ayrıca ilgili dönemde dalgalanma yaşansa da toplam açığın GSYİH'ye oranının yıllar içinde azaldığı gözlenmektedir. Toplam açığın en büyük kalemi olan KDV açığının GSYİH'ye oranı 2023 yılında %5,87 olarak gerçekleşmiştir. Bu açıdan en küçük oran ise %1,36 ile ÖTV'nin olmuştur. Bu alanda yapılmış olan diğer bir çalışmada; Türkiye'nin vergi açığı toplamının GSYİH'ye oranı ve bu alandaki OECD ortalamasına ilişkin şekil aşağıda yer almaktadır. Buna göre, Türkiye çalışmanın yapıldığı 2005-2018 döneminde sürekli olarak OECD ortalamasının üzerinde seyretmektedir. İlgili dönemde vergi açığının GSYİH'ye oranının Türkiye ve OECD

ortalaması için trend olarak azaldığı görülmekle birlikte Türkiye'deki azalma daha yüksek seviyede meydana gelmiştir.

Şekil 31: Vergi Açığının GSYİH'ye Oranı (%), (OECD ve Türkiye Karşılaştırması)



Kaynak: Taş ve İpek, (2023: 539)

Vergi türleri itibarıyla vergi açığı dağılımına ilişkin değişimin yer aldığı tablo aşağıda yer almaktadır. Buna göre, 2023 yılında en büyük pay %41 ile KDV'ye, en düşük pay ise %9,5 ile ÖTV'ye aittir.

Tablo 54: Toplam Vergi Açığının Vergi Türlerine Göre (%) Dağılımı

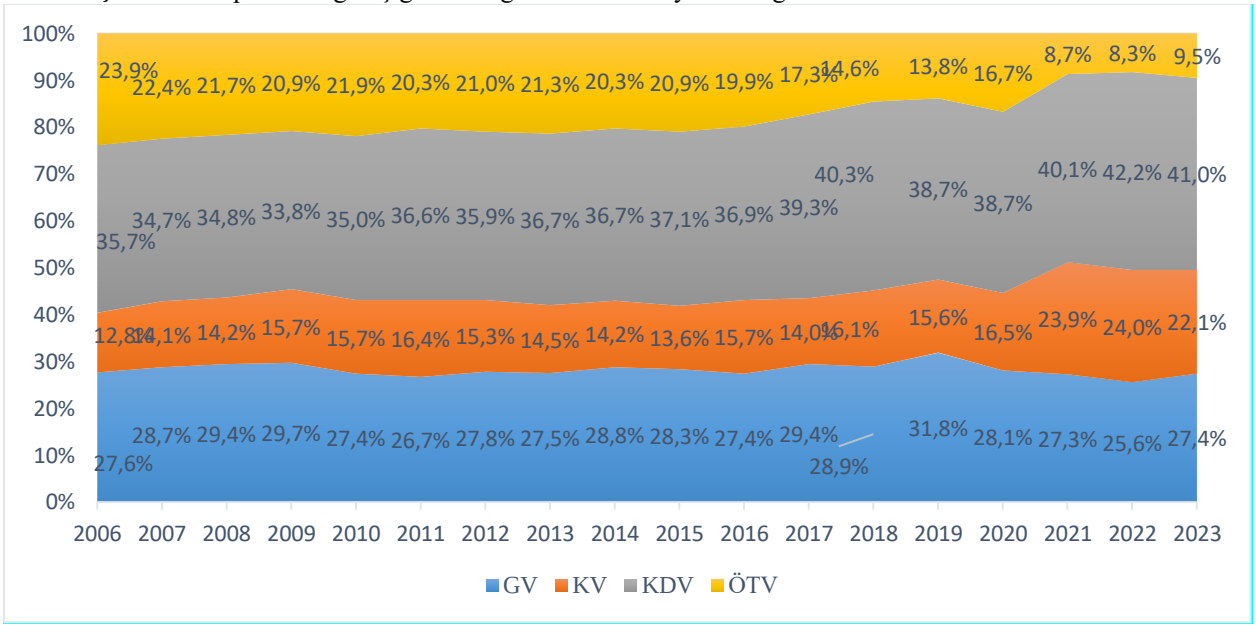
Yıl	GV	KV	KDV	ÖTV
2006	27,6%	12,8%	35,7%	23,9%
2007	28,7%	14,1%	34,7%	22,4%
2008	29,4%	14,2%	34,8%	21,7%
2009	29,7%	15,7%	33,8%	20,9%
2010	27,4%	15,7%	35,0%	21,9%
2011	26,7%	16,4%	36,6%	20,3%
2012	27,8%	15,3%	35,9%	21,0%
2013	27,5%	14,5%	36,7%	21,3%
2014	28,8%	14,2%	36,7%	20,3%
2015	28,3%	13,6%	37,1%	20,9%
2016	27,4%	15,7%	36,9%	19,9%
2017	29,4%	14,0%	39,3%	17,3%
2018	28,9%	16,1%	40,3%	14,6%
2019	31,8%	15,6%	38,7%	13,8%
2020	28,1%	16,5%	38,7%	16,7%

2021	27,3%	23,9%	40,1%	8,7%
2022	25,6%	24,0%	42,2%	8,3%
2023	**27,4%**	**22,1%**	**41,0%**	**9,5%**

Kaynak: Tablo Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

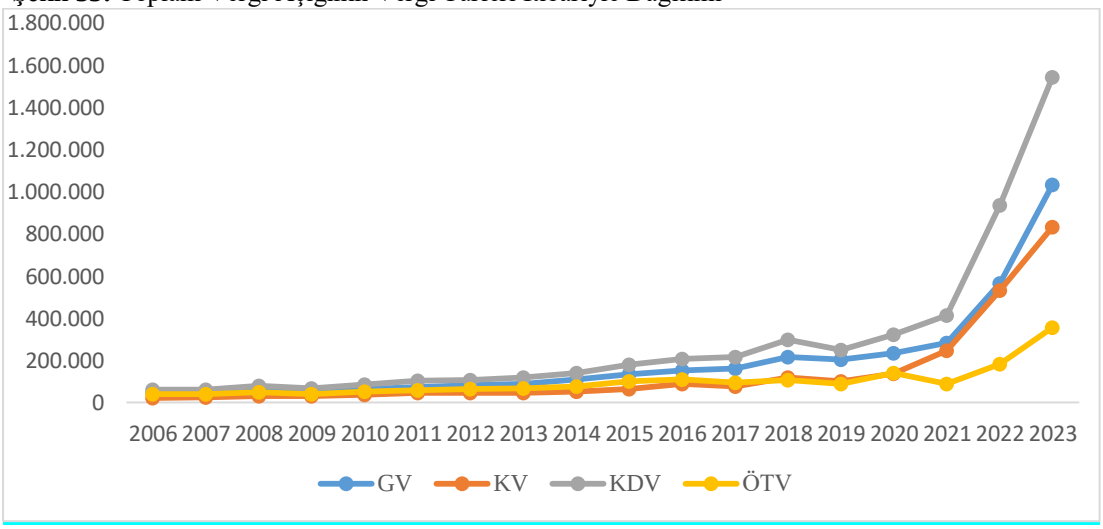
Bu tabloya göre son yıllarda ÖTV açığının toplam vergi açığı içindeki oransal payı %10'un altına gerilerken, KDV açığının payı 2020 yılından bu yana %40'ın üzerinde seyretmiştir.

Şekil 32: Toplam Vergi Açığının Vergi Türleri İtibarıyla % Dağılımı



Toplam açığın vergi türlerine göre tutar değişimi ise yukardaki şekilde yer aldığı gibidir. Vergi türleri itibariyle son yıllarda meydana gelen artışın en önemli sebebi, daha önce de açıklandığı gibi, 2017 yılında politika açığının hesaplanma yönteminde meydana gelen değişiklikler ve 2020 yılından sonra enflasyon oranındaki artışın yol açtığı ivmelenme hareketidir. KDV açığının diğer üç vergi türüne göre daha fazla artması ise KDV'nin kendi kanun yapısından kaynaklanan iade mekanizmaları ve beyan sistemindeki aksaklıklardan kaynaklanmaktadır.

Şekil 33: Toplam Vergi Açığının Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı



ÖTV Kanununa ekli I, II, III ve IV sayılı listede yer alan ve spesifik olarak matrah belirlemesi nedeniyle tahakkuk açığının olması gerekenden az hesaplanması durumu, ÖTV toplam açığının diğer vergi türlerine göre daha düşük çıkmasına yol açan sebeplerden biridir. Toplam tahakkuk tutarının olması gerekenden daha düşük çıkmasına yol açan bu husus uyum açığı kanalıyla toplam vergi açığı tutarının da düşük çıkmasına yol açmaktadır.

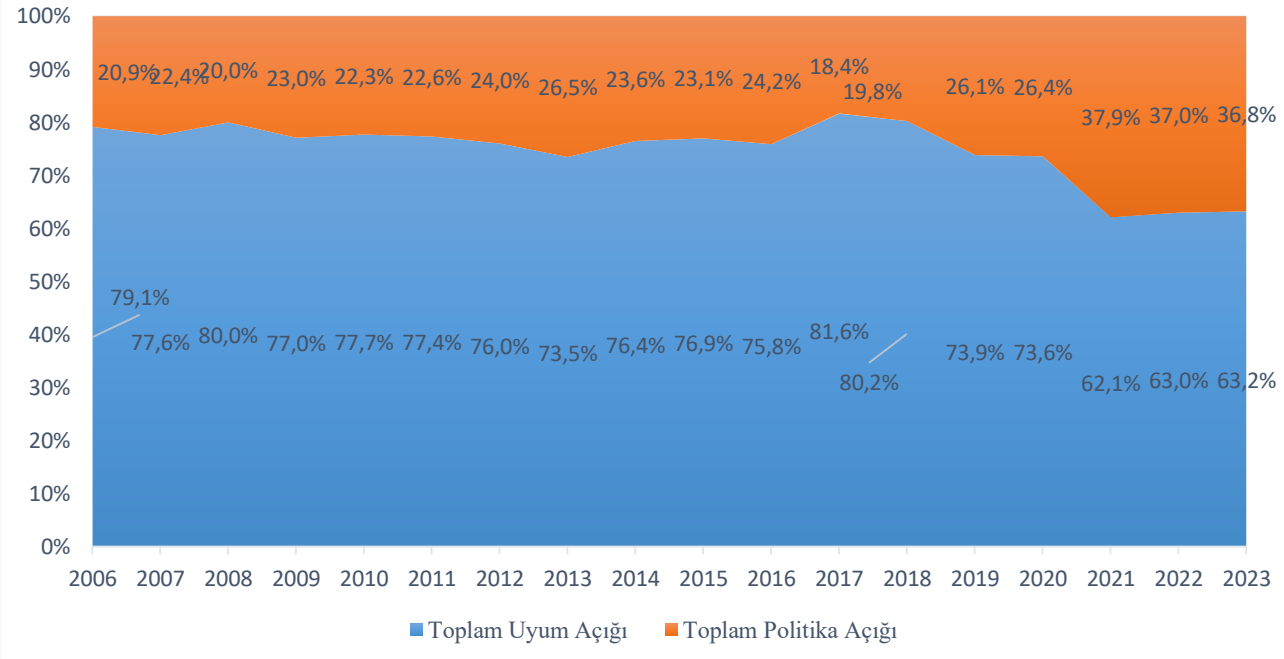
Buna göre 2021 yılından sonra vergi türleri itibarıyla vergi açığı toplam miktarlarındaki artış yukardaki şekilde daha net görülmektedir. Daha önceki yıllara kıyasla trend artış eğiliminde meydana gelen artışın ortaya çıkmasındaki temel faktörlerden biri enflasyon oranında önceki yıllara kıyasen meydana gelen ivmelenme, ikincisi ise Covid 19 salgını nedeniyle duraklayan ekonomiye can suyu vermek için ilgili dönemlerde alınan vergisel teşvik önlemlerinin politika açığında meydana getirdiği artıştır.

Toplam vergi açığının politika ve uyum açığı cinsinden yıllar içindeki dağılımı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir. Buna göre uyum açığının payı yıllar içinde azalmış ve 2023 yılında %63,2 oranına, politika açığının payı ise %36,8 seviyesine gelmiştir.

Bu oranı yorumlarken politika açığının bileşenleri, devletin yönetim esasları ve iktisadi kalkınma hedefleri doğrultusunda değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların anlamlılık düzeyini doğrudan etkileyecektir. Buna göre 2017 yılından sonra politika açığının toplam açık içinde artan oranda seyretmesi özellikle GV ile KV açısından yapılan politika tercihlerinin bir tezahürüdür.

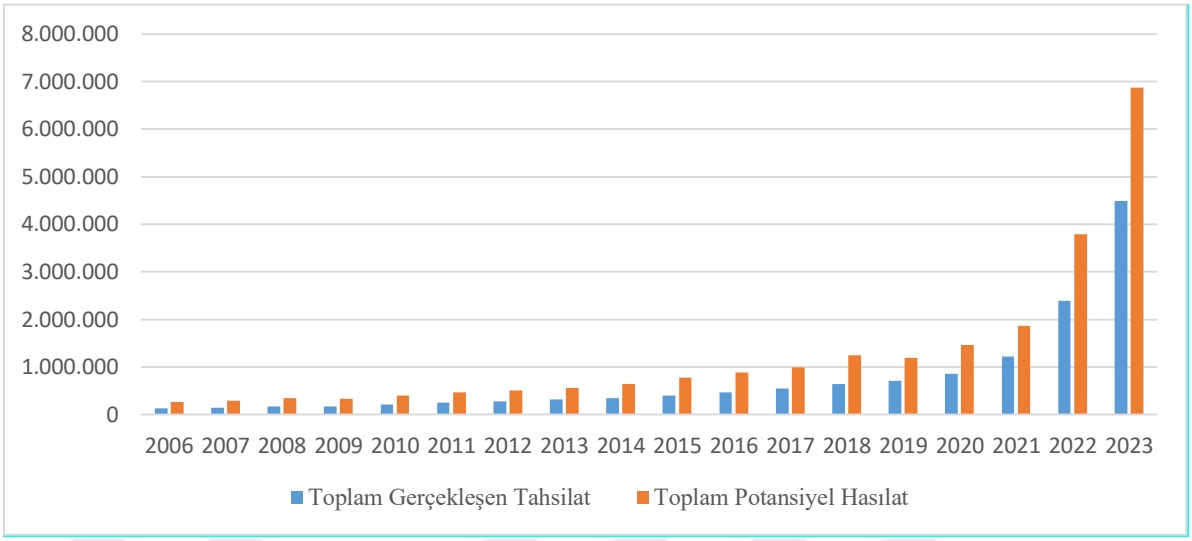
Aşağıdaki şekilde görüldüğü üzere, 2023 yılında toplam vergi açığının %63,2'si uyum açığı, %36,8'i ise politika açığı kaynaklıdır. Politika açığının toplam açık içindeki payı 2017 yılına kadar %20 seviyelerinde değişirken, bu tarihten sonra hesaplama yönteminde değişikliğe gidilmesinden sonra yıllar içinde giderek artıp %40 seviyesine yaklaşmıştır.

Şekil 34: Toplam Vergi Açığının Dağılımı



2006-2023 yılları arasında dört vergi türü itibarıyla toplam gerçekleşen tahsilatın potansiyel tahsilata göre değişimi aşağıdaki şekilde yer aldığı gibidir.

Şekil 35: Toplam Gerçekleşen Tahsilat ile Potansiyel Tahsilat



Buna göre toplam gerçekleşen hasılatın potansiyel hasılat içindeki payı yıllar içinde dalgalanmakla beraber genel trend olarak azalmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi açığının payı yıllar içinde dalgalanmakla beraber yine genel olarak azalmaktadır.

Yapılan hesaplamalar sonucunda elde edilen toplam vergi açığının vergi türleri, oransal dağılımları ve gerçekleşen ile potansiyel tutarlar arasındaki değişimine ilişkin tablolar ve hesaplamaların niceliksel eleştirisi bu aşamaya kadar yapılagelmiştir. Son olarak toplam vergi açığının tahakkuk, tahsil ve politika açığına göre yüzde dağılımına ilişkin hazırlanan tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 55: Toplam Vergi Açığının (%) Dağılımı

Yıl	Toplam Tahakkuk Açığı (1)	Toplam Tahsil Açığı (2)	Toplam Politika Açığı (3)	Toplam Açık (4) = (1)+(2)+(3)	Tahakkuk Açığı Payı (5)=(1)/(4)	Tahsil Açığı Payı (6)=(2)/(4)	Politika Açığı Payı (7)=(3)/(4)
2006	128.865	10.129	36.703	175.697	73,35%	5,77%	20,89%
2007	128.751	12.982	41.014	182.747	70,45%	7,10%	22,44%
2008	167.772	17.201	46.223	231.196	72,57%	7,44%	19,99%
2009	134.093	21.671	46.431	202.195	66,32%	10,72%	22,96%
2010	158.472	30.535	54.305	243.312	65,13%	12,55%	22,32%
2011	179.157	40.654	64.303	284.114	63,06%	14,31%	22,63%
2012	191.417	39.829	72.955	304.201	62,92%	13,09%	23,98%

2013	193.768	45.859	86.600	326.227	59,40%	14,06%	26,55%
2014	233.486	58.123	89.973	381.582	61,19%	15,23%	23,58%
2015	300.856	70.389	111.254	482.499	62,35%	14,59%	23,06%
2016	318.572	106.686	135.587	560.845	56,80%	19,02%	24,18%
2017	331.233	117.341	101.014	549.588	60,27%	21,35%	18,38%
2018	449.463	148.625	147.317	745.405	60,30%	19,94%	19,76%
2019	308.472	169.158	168.871	646.501	47,71%	26,17%	26,12%
2020	380.343	236.605	221.529	838.477	45,36%	28,22%	26,42%
2021	342.817	300.577	393.100	1.036.494	33,07%	29,00%	37,93%
2022	892.769	504.693	820.486	2.217.948	40,25%	22,75%	36,99%
2023	1.563.378	818.252	1.385.103	3.766.733	41,50%	21,72%	36,77%

Buna göre yıllar içinde toplam açığın en büyük bileşeninin tahakkuk açığı olduğu, en küçük payının ise tahsil açığı olduğu anlaşılmaktadır. Tahakkuk açığının payının 2006-2023 arası dönemde giderek azaldığı; tahsil ve politika açığının payının ise aynı dönemde arttığı gözlemlenmektedir. 2023 yılı verilerine bakıldığı zaman tahakkuk açığı ile politika açığının oransal olarak birbirine yaklaştığı görülmektedir. Son yıllarda çıkarılan vergi affı kanunlar nedeniyle tahsil açığının oransal olarak sıçramalar yaptığı ve üç açık türünün de birbirine yakınsadığı söylenebilir.

SONUÇ

Ülkeler için bütçe kısıtının var oluşu mali sürdürülebilirliğin temelini oluşturmaktadır. Cari dönemde yapılacak kamu harcamalarının vergi dışında borçlanma gibi araçlarla finanse edilmesi, gelecek dönemlerde söz konusu borçların geri ödenmesi için vergi oranlarında artışa yol açabilecektir. Bununla birlikte vergi oranlarında meydana gelecek artışın da bir sınırı vardır. Bu nedenle sürdürülebilir bir MP'nin sağlanabilmesi için vergi oranlarında sürekli artışa başvurulmamalıdır (Aydın, 2017). Vergi gelirlerini arttırmak için oran artışı yapılmasından ziyade mevcut vergi yapısının incelenerek daha etkin ve gelir getirici bir yapıya kavuşturmak için vergi açığı kavramı ortaya atılmış ve üzerine analizler yapılmıştır.

Vergi açığı bir olgu olarak tüm dünya ülkelerinde mevcut olmakla birlikte ülke ekonomilerinin ideal tahakkuk ve potansiyel hasılat seviyesine ulaşmalarına engel olmaktadır. Ülkelerin mali dengesini olumsuz etkileyen bu durum bir de vergi adaletine zarar vererek mükelleflerin vergi gayretini zedelemekte ve yükümlülük kalıplarına zarar vermektedir. Bu çalışmada, mevcut veriler doğrultusunda vergi açığının dört ana vergi türü (GV, KV, KDV ve ÖTV) itibarıyla hesaplanması; buradan da toplam uyum ve politika açığı ile toplam vergi açığı tutarının hesaplanması amaçlanmıştır.

Vergi açığının tahmin edilmesi, açık ile mücadele edilmesinde başlangıç noktası olarak değerlendirilmelidir. Açığın tahmin edilmesinin yanında açık üzerinde etkili olan faktörlerin analiz edilmesi, bu başlangıç noktasını daha ileriye taşıyacaktır. Vergi açığının doğru bir şekilde hesaplanması, mevcut sorunun doğru teşhisini sağlayarak çözüm aşamasında hangi MP'lerin tercih edileceğine ilişkin nicel ve nitel politika önermelerinin üretilmesine yardımcı olacaktır. Her bir vergi türü için ayrı ayrı

vergi açığını oluşturan etmenlerin analiz edilmesiyle birlikte söz konusu açığa yol açan mali unsurların doğru analiz edilebilmesi, çözüme uygun MP'lerin geliştirilmesi ve sürdürülebilir gelirin sağlanması adına daha etkin bir mali altyapının oluşturulması temin edilecektir. Bunun için öncelikle kayıt dışı ekonominin, potansiyel GSYİH içindeki payının doğru ölçülmesi ve azaltılması gerekmektedir. Toplam vergi açığının en büyük kalemi olan tahakkuk açığının başlıca sebebi olan kayıt dışı ekonominin büyüklüğü bu nedenle iki farklı yöntemle ayrı ayrı hesaplanmış ve vergi açığı tahmini için değişken oran yaklaşımı kullanılmıştır.

Buna göre Tablo 11 ve 12'de Parasalcı Yaklaşımın sabit ve değişken oran yöntemlerine göre kayıt dışı ekonominin potansiyel GSYİH içindeki payı hesaplanmıştır. Aşağıdaki tabloda 2006-2023 yılları arası kayıt dışı ekonominin payındaki değişim yer almaktadır. Değişken oran yöntemine göre çıkan sonuçlar ilgili yıllarda sabit oran yöntemine göre daha yüksek çıkmıştır. 2023 yılında değişken oran yöntemine göre %22,77 olan kayıt dışı ekonomi oranı sabit oran yöntemine göre %17,87 çıkmıştır.

Tablo 56: Kayıt Dışı Ekonominin Toplam GSYİH İçindeki Payı (%)

Yıl	2006	2010	2015	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Değişken Oran Yöntemine Göre Kayıt Dışı Ekonominin Payı	47,55	40,13	38,86	33,24	36,15	25,89	25,93	18,43	23,57	22,77
Sabit Oran Yöntemine Göre Kayıt Dışı Ekonominin Payı	46,53	36,60	35,05	28,53	31,82	20,90	20,94	14,04	18,63	17,87

2006-2023 dönemi içinde kayıt dışı ekonominin payı her iki yöntemde de giderek azalmaktadır. Ancak vergi açığını azaltmak için kayıt dışı ekonomi oranının ve toplam büyüklüğünün daha da aşağıya çekilmesi gerekmektedir.

Kayıtlı ekonomideki mevcut aksaklıklar nedeniyle meydana gelen etkinsizliklerin yol açtığı vergi açığına ilişkin toplam tutarlar çalışmanın 3.2.5 Bölümünde yer almaktadır. İlgili bölümde yer alan Tablo 52 ve 53'te toplam açığın ideal tahakkuk, gerçekleşen tahsilat ve GSYİH içindeki payı hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar doğrultusunda oluşturulan aşağıdaki tabloda söz konusu üç değişkenin yıllar içindeki değişimi yer almaktadır.

Tablo 57: Toplam Açığın İdeal Tahakkuk, Gerçekleşen Tahsilat ve GSYİH İçindeki Payı (%)

Yıl	2006	2010	2015	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Toplam Açığının Toplam İdeal Vergi Tahakkukuna Oranı	58,2	54,8	55,2	50,7	54,9	53,4	51,4	44,1	55,8	53
Toplam Vergi Açığının Toplam Gerçekleşen Vergi Tahsilatına Oranı	133,1	118,2	119,8	100,3	115,5	90,6	98,6	85,2	92,8	84
Toplam Vergi Açığı/GSYİH	22,26	20,97	20,63	17,67	20,01	14,97	16,61	14,28	14,77	14,34

Buna göre 2006 yılında vergi açığının en büyük parçası olan tahakkuk açığı yıllar içinde gerilemesine rağmen, tahsil açığı ile politika açığındaki artış sayesinde toplam vergi açığında çok ciddi anlamda bir düşüş meydana gelmemiştir. 2006 yılında %58,2 oranında iken 2021 yılında en düşük %44,1 seviyesini görmüş, 2023 yılında ise %53 seviyesinde gerçekleşmiştir. Diğer taraftan toplam vergi açığının GSYİH içerisindeki payı ise aynı dönemde genel olarak düşüş göstermiş ve %14,34 seviyesine kadar gerilemiştir. Aynı zamanda vergi açığının boyutları idarelerin vergilemeye ilişkin izledikleri stratejiler hakkında bilgi sahibi olunmasına da yardımcı olmaktadır. Bundan sonraki kısımda vergi açığının hesaplanması akabinde mevcut seviyesinden daha aşağı bir orana evrilebilmesi için MP aracı olarak yapılması gerekenler genel olarak değerlendirildikten sonra hesaplamada yer alan vergi türleri itibariyle ayrı ayrı değerlendirmeler yapılarak öneriler sunulacaktır.

Vergi açığının hesaplanmasından sonra, onu meydana getiren ve azalmasını sağlayacak hususlara genel olarak değinirsek öncelikle uyumsuzluk probleminin ele alınması gerekmektedir. Vergi mükelleflerinin mali yükümlülüklerini yerine getirirken yeterli özeni göstermemeleri veya doğrudan yükümlülüklerini yerine getirmemeleri vergi açığının meydana gelmesine yol açar ve toplumsal refah üzerinde negatif etki oluşturur. Genel olarak vergi bilinci ve ahlakı, özel olarak vergiye gönüllü uyum veya vergi gayreti diyebileceğimiz unsurun toplumsal olarak azalması, başta sosyal adalet duygusu olmak üzere mali rekabet yapısının da bozulmasına yol açacaktır.

Özellikle tahakkuk ve tahsil açığının azaltılması için gelir idarelerinin araç çeşitliliği oldukça fazladır. Teknolojinin de yardımıyla beyanname sisteminin tüm mükelleflere yayılması, tahsilat mekanizmalarının kamu kurumlarından ziyade elektronik mecralara taşınması, takip işlemlerinin memur eliyle değil elektronik olarak yapılması gibi somut amaçların gerçekleştirilebilmesi gelir idareleri için vergi açığıyla mücadele etmesinde bir başarı ölçütüdür. Burada amaç vergi açığının bileşenlerini yalnızca oransal olarak azaltmak değil, buna yol açan vergi sisteminin altyapısının daha hızlı ve etkin çalışmasını sağlamak adına teknolojiyi verimli kullanmak olmalıdır.

Sağlıklı bir vergi harcaması tahmini yapılabilmesi için vergi muafiyeti sağlanan mükelleflerin de -muafiyet kapsamında olmasına karşın- gelir idaresine bildirimde bulunmalarının sağlanması önem arz etmektedir. Temin edilen verilerin büyük bir kısmı sağlıklı bir vergi harcaması hesaplamak için yeterli görülmeyerek ve bazı hesaplamalarda ortalama kazanç tahmini yapılarak vergi harcaması tutarı tahmin edilmeye çalışılmıştır. Muafiyet kapsamında olan tüm mükelleflere beyanname verme

hakkı/yükümlülüğü getirilmesi önem arz etmektedir. Tüm mükelleflerin beyanname verdiği durumda AYY ile vergi açığı hesaplaması yapılabilmesine ilişkin teknik alt yapı oluşturulabilmiş olur. Bu sayede YAY ile yapılan tahminler ile karşılaştırma yapılabilir ve daha sağlıklı sonuçlar elde edilebilir.

Ayrıca vergi türleri itibarıyla politika açığının hesaplanmasında, gelecek yıllara ilişkin tahminin *ileriye dönük* bir perspektifle yapılması nedeniyle sürekli olarak içinde bulunulan yıl ve gelecek iki yıllık döneme ilişkin hesaplamalar doğrultusunda tahmin yapılmakta ve belirli bir yıl için tahmin yapıldıktan sonraki yıllar, geriye dönüp söz konusu yıl içindeki politika açığının miktarının ne olduğunu, tahmin edilen tutar ile uyumlu olup olmadığını ortaya koyacak yeni bir hesaplama yapılmamaktadır. Bu yöntem aslında tahmin edilen politika açığı alt kalemlerinin gerçekleşen tutarlarla ilişkisini ortaya koyamadığı için toplam açık hesaplamalarının daha iyi bir derecede yapılabilmesine engel olmaktadır. Her ne kadar, dört vergi türü itibarıyla istisna, indirim, vergi affı ve muafiyetlerin kalem kalem hesaplamaları yapılarak nihai tahmin tutarlarına ulaşılsa da, bazı hesaplamalarda efektif vergi oranının tahmin edilen ile gerçekleşen seviye arasındaki olası oran çeşitlenmesi nedeniyle sonuçlarda farklılık olabilecek ve bu nedenle daha net bir politika açığına ulaşılması mümkün olmayacaktır. Bunun sağlanabilmesi için 5018 sayılı Kanunda yapılacak değişiklik ile her yılın cari bütçe Kanunu akabinde hazırlanan Kesin Hesap kanununda ilgili yıla ilişkin toplam politika açığının ne kadar olduğuna ilişkin gerçekleşme tahmini hesaplaması yapılabilir. Bu sayede mevcut gerçekleşmelerin ne seviyede olduğu her bütçe dönemi takip edilebilir ve bütçe kanunu ekinde yer alan gelecek yıllara ilişkin vergi harcaması tahminleriyle ne kadar uyumlu olduğu karşılaştırılabilir. Vergi açığı tahmininde geleceğe yönelik tahminler yerine geçmiş yılların gerçekleşmiş politika

açığı hesaplama tahminlerinin kullanılması daha gerçekçi sonuçların ortaya çıkmasına yol açacaktır. İlaveten gerçekleşme rakamlarının hesaplanması kamu otoritesinin hesap verilebilirliğini arttıracağı için genel bütçeleme ilkeleri bakımından da faydalı olacaktır.

Vergiye gönüllü uyumun arttırılması özellikle son yıllarda karşılaşılan tahsil açığının azaltılabilmesinde önemli bir rol oynayacaktır. Tahakkuk açığının azaltılması hususunda elde edilen başarının tahsilat hızlandırma programları veya vergiye gönüllü uyum ve vergi gayretinin arttırılması çerçevesinde daha ileri bir safhaya taşınabileceği değerlendirilmektedir. Politika açığı bakımından dört vergi türü itibarıyla istisna, indirim, muafiyet ve vergi aflarının mevzuatımızda azaltılması yoluna gidilerek, hem kanuni düzenlemelerde sadeleştirilmeye gidilmesi hem de vergi harcaması kalem sayısının azaltılması yoluyla toplam açığın azaltılmasına yardımcı olunması sağlanmalıdır.

Özellikle 2021 yılı ve devamında toplam açığı oluşturan tüm vergi çeşitlerinde meydana gelen nominal artışın en önemli sebeplerinden biri artan enflasyon oranlarıdır. Enflasyonist ortamlar vergiye gönüllü uyumu da olumsuz etkilemektedir. Enflasyon ve vergiye gönüllü uyum arasındaki bağlantıya ilişkin yayımlanmış akademik çalışmalardan bazıları olan Crane ve Nourzad (1986) ve Das-Gupta vd., (1995)'de elde edilen sonuçlar da aynı doğrultudadır. Adı geçen çalışmalarda enflasyon oranlarının arttığı dönemlerde vergiye gönüllü uyumun da olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır. Yine bu dönemlerde vergi kaçırma ve kayıt dışı ekonomi alanında da artışın olduğuna ilişkin Fishlow ve Friedman (1994)'ın çalışması bulunmaktadır. Her ne kadar ilgili dönemde vergi kaçırma ölçümüne ilişkin sayısal bir veriye sahip olmasak da 2021 yılı sonrası kayıt dışı ekonomi büyüklüğünde meydana

gelen artıştan dolayı Fishlow ve Friedman (1994)'ın çalışmasına göre uyum açığının artışına ilişkin öngörüde bulunulabilir.

Gelir dağılımında meydana gelen bozulma da vergi açığında artışa yol açabilir. TÜİK (2024) verilerine göre gelir dağılımında adaletsizliği ölçmeye yarayan Gini katsayısı 2014 yılında %39,1 iken yıllar içinde dalgalı bir seyir izlemesine rağmen artarak 2024 yılında %43,3 oranına kadar yükselmiştir. Son üç yıldır bu artış önceki yıllara göre daha ciddi seviyede gerçekleşmiştir. Vergi açığında son üç yılda meydana gelen artışın gelir dağılımındaki bozulmadan olumsuz etkilendiği söylenebilir. Gelir dağılımı bozulduğunda vergiye gönüllü uyum da olumsuz etkileneceği için vergi açığında artış meydana gelebilir. Bu alanda yapılan akademik çalışmalardan Cansız (2015), Alp ve Töngör (2018) ve Argentiero vd., (2021)'in analizlerinde de benzer sonuçlar elde edilmiştir. Bu bağlamda OXFAM raporlarında da yer aldığı gibi gelir dağılımının aşırı bozulması, özellikle en üst gelir dilimindeki kişilerin uluslararası vergi açığına sebebiyet verecek şekilde servetlerini yurtdışına taşımalarına yol açabilir. Ayrıca, gerek vergi kanunlarındaki olanaklardan daha fazla yararlanma imkânının olması gerekse profesyonel danışmanlık hizmeti satın alınarak ulusal ve uluslararası platformda vergiden kaçınma fırsatına sahip olan üst gelirli bireylerin tercihleri de tek başına vergi açığını doğrudan ve ciddi oranda etkileyen unsurlardan biridir.

Günümüz ekonomi hayatına düşünsel anlamda egemen olan Neoklasik iktisat evreninde çıkarılan vergi affı kanunları, oran indirimleri ve düz oranlı vergilendirme gibi politika tercihleri mükelleflerin bireysel faydasını artırır ancak vergi bilinci üzerinde negatif iklime yol açarak vergiye gönüllü uyum sağlanması bir yana toplumdaki vergi adaletinin temelden sarsılmasına ve vergi gayretinin zedelenmesine

yol açabilir. Vergi açığının bileşenlerinden biri olan vergi af kanunlarının, bir de bu açıdan değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Vergi açığı toplam büyüklüğünün GSYİH'ye oranını dışsal olarak etkileyen ana etmenlerden makroekonomik istikrarın, gelir dağılımındaki adaletsizliği iyileştirmenin, enflasyonu azaltmanın da olumlu etkilerinin orta ve uzun vadede ortaya çıkacağı ve ekonominin genelinde vergi yükünü düşüreceği tabiidir.

Vergi açığıyla mücadele için özel olarak KDV, genel olarak diğer vergi türleri için tahsilat mekanizmasının iyileştirilmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek gibi etkin önlemlerin uygulanması, bunun için de vergi açığını etkileyen faktörlerin belirlenerek iyi analiz edilmesi gerekmektedir. İlaveten politika açığı içerisinde olan ve etkin uygulanmayan istisna, indirim, muafiyet, vergi affı vb. araçların etki analizleri yapılarak -gerekiyorsa- bu düzenlemeler yürürlükten kaldırılmalıdır.

Toplam vergi açığının hesaplanmasında en büyük kalem olan tahakkuk açığının KDV başta olmak üzere diğer vergi türleri için de azaltılması oldukça önemlidir. Kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün azaltılması için yasal ve diğer tüm imkanlar seferber edilerek daha fazla elektronik ödeme sisteminin yaygınlaşması, vergi denetiminin ve kontrollerinin arttırılması, mükelleflerin ve vatandaşların vergi bilincinin arttırılarak mali nitelikteki belge kullanımının yaygınlaştırılması, e-fatura ve e-belge gibi elektronik takibi yapılabilen ve kontrol mekanizmasını kendi içinde barındıran belgelendirme sistemlerine geçiş süreci hızlandırılmalıdır. Ülkemizde son yıllarda GİB tarafından yapılan teknolojik altyapı yatırımlarına vergi mükelleflerinin daha büyük kesimlerinin entegre edilmesi kayıt dışı ekonominin zaman içerisinde gerilemesine yol açmıştır ve daha da ilerleme sağlanacaktır. Bu gerileme de vergi türleri itibariyle başta KDV olmak üzere diğer tüm vergilerde etkisini gösterecek ve

tahakkuk açığının bir bütün olarak azalmasına yol açacaktır. KDV'nin yayılı muamele vergisi olması nedeniyle alış satış işlemlerinin beyan sistemiyle beraber daha çok tevkifat mekanizmasına dahil edilmesi de orta vadede tahakkuk açığının azalmasına yol açabilecektir. Son olarak vergi affı kanunları bir nevi mali milat niteliğinde olduğu için mevcut tahakkuk seviyesinin altında tahakkukun gerçekleşmesine ve bunun daha sonra incelenememesi nedeniyle eksik tahakkuk yapılan haliyle hukuken kesinleşmesine yol açabilmektedir. Bundan dolayı özellikle KDV ve KV mükelleflerinin af kanunlarından yararlanarak gelirlerini olması gerekenden daha düşük tahakkuk ettirerek yasal başvuru yapmasını engelleyecek mekanizmalar üzerinde durulmalıdır. Buna örnek olarak inceleme ve kontrol yapılabilmesi şartının olduğu yapıda kanuni düzenleme yapılarak mükelleflerin beyanlarının kontrol edilebilirliğinin sağlanması ve eksik ya da yanlış beyan halinde af kanunun getirdiği olanakları kaybedeceklerinin farkındalığı arttırmalıdır.

Tahsil açığı bakımından da KDV ve GV'nin oldukça yüksek seyrettiği söylenebilir. Tahsil açığının azaltılabilmesi için ödeme mekanizmalarının daha fazla elektronik altyapıya kavuşturulması ve icra-takip mekanizmalarının işlevsel kullanılması şarttır. Kamu otoritesinin sosyal devlet yapısı nedeniyle GV mükelleflerinden olan kişi borçlarını tahsil ederken daha inaktif davranması, iktisadi büyümeyi teşvik maksadıyla da KDV ve KV borçlarını tahsil mekanizmalarının daha yavaş işletilmesi nedeniyle tahsil açığı yükselmektedir. Ancak tahakkuk ve politika açığına göre tahsil açığı yine daha düşük seviyede olduğu için diğerlerine göre daha kolay rehabilite edilebilir. KDV tahsil açığının daha hızlı ödenebilmesi için diğer vergi borçlarına mahsup mekanizmasının getirilmesi açığın azaltılabilmesi için faydalı olmuştur. Son yıllarda sıkça çıkarılan af kanunları sağlamış olduğu ödeme kolaylıkları

nedeniyle tahsil açığını azalmaktadır. Ancak uyum açığı bakımından düşünüldüğünde tahakkuk açığındaki artışın tahsil açığındaki azalmadan daha fazla olması durumunda kamu maliyesi bakımından faydadan ziyade zarar meydana getirdiği için genel olarak af kanunlarının uyum açığını artırdığını 3.2.5 Bölümünde yer alan tablolardan da görebilmekteyiz. Bundan dolayı vergi affına ilişkin kanuni düzenlemelere çok daha az başvurulması, mükelleflerin bu konuda beklentiye sokulmayarak vergi gayretlerinin olumsuz etkilenmemesinin daha faydalı olacağı değerlendirilmektedir. VUK'da yer alan uzlaşma, izaha davet, kanun yolundan vaz geçme ve cezada indirim (376. Madde) vb. düzenlemelerin kullanımının daha fazla mükellef nezdinde yaygınlaştırılması da tahakkuk ve tahsil açığının azalmasına yol açacaktır. Normal tahsil mekanizmalarının yanında mükellefin vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştıran ve beyanname verme sürecinde daha fazla bilgi toplamaya yardımcı olan bu kurumlar sayesinde uyum açığı mevcut seviyesinden daha aşağı oranlara çekilebilecektir.

Politika açığı bakımından GV'nin sosyal devlet yapısı nedeniyle yüksek seviyede seyrettiği ve bunun gelir dağılımına olumlu etkileri düşünüldüğünde vergiyi ödeyen emek kesimine fayda sağlaması bakımından önemlidir. Ancak MSİ özelinde sağlanan sermaye geliri destekli vergisel teşvikler toplam GV açığı içinde oldukça yüksek seviyede olduğu için yeniden gözden geçirilerek bu alandaki indirimli oran teşviklerine ilişkin düzenlemelerden vaz geçilmesi düşünülebilir.

Ülkemizdeki sermaye piyasalarının gelişmesi için uygulanan ve araç çeşitliliğinin artmasına yol açan teşvik mekanizması yeniden gözden geçirilerek vergiyi ödeyen emek ve sermaye kesimi arasındaki dengeyi sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi, vergilendirmede fırsat eşitliği bakımından oldukça faydalı sonuçlar verecek ve politika açığının azalmasına yol açacaktır. KV açısından

bakıldığında yatırım fonlarına sağlanan tevkifat desteği gözden geçirilerek efektif vergi ortalaması seviyesinde bir oranla stopaj yapılması sağlanmalıdır. Aynı şekilde yatırım indirimi istisnası için de kurumların indiremedikleri tutarları endeksleyerek sonraki yıllara devretme olanaklarına sınırlama getirilerek yatırıma katkı tutarı hesaplama yöntemi yeniden ele alınmalı ve yapılan yatırımların kapsamının daha özgün olması sağlanarak sonuç odaklı performans belirlenmesi ve yatırım indirim oranı hesaplamasına gidilmesi ile tevzi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi imkanının kaldırılması faydalı olacak, KV politika açığında ciddi bir azalmanın meydana gelmesine yol açacaktır.

KDV ve ÖTV politika açıklarındaki en yüksek oransal kalemler sermaye temellidir ve tüm vergi harcaması kalemleri bir bütün olarak gözden geçirilerek üretimde artışa yol açmayan faydasız istisna, indirim ve muafiyetler vergi mevzuatından çıkarılmalıdır. Aynı tutumun diğer vergi kanunlarındaki tüm istisna, indirim ve muafiyetler için de uygulanmalı ve bu alanda sadeleştirilmeye gidilmelidir. Sadeleştirme yapılırken mükellefler arasındaki emek-sermaye kesimi dengesi gözetilerek, sosyal devlet olması nedeniyle sağlayan ve toplumun ciddi kesimlerinin faydalandığı engellilik indirimi, ücret istisnaları veya KDV oran indirimi gibi uygulamalardan vaz geçilmemekle birlikte, sermaye birikimine faydası olacağı düşünülen ancak beklenen etkiyi yaratmayan istisna, indirim ve muafiyetlerden de vazgeçilebilmelidir.

Sonuç olarak, vergi mükelleflerinin vergisel konulardaki davranış kalıplarını göz önünde bulundurarak, yapılan/yapılacak düzenlemelerle alışılagelmiş vergisel kurumların değişimine yol açmadan, sosyal ve psikolojik açıdan vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıcı, vergi gayretini artırıcı yaklaşımlara imkân sağlayan bir vergi

sistemi oluşturulmalıdır. Bunun için de vergi açığına yol açan nedenlerin ve söz konusu açığın ortaya çıkardığı sonuçların her bir vergi türü için ayrı ayrı, kapsamlı ve bütüncül analizine gereksinim duyulmaktadır. Analizin tamamlayıcı unsuru olarak uluslararası vergi açığını engellemeye yönelik uluslararası kuruluşlarla ortak hareket edilmesi de vergi açığının yurt dışı boyutuyla mücadele edilmesi bakımından önemlidir.

KAYNAKÇA

Aaron, H. J., Slemrod, J. (2004). "The Crisis in Tax Administration" Washington, D.C.,The Brookings Institution.

Ağdemir, Z., Gürkan, C. (2019). "Adam Smith'ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi Cilt 74, No. 2, ss. 465–510.

Ahmed, R., Rider, M. (2008). "Pakistan's Tax Gap: Estimates by Tax Calculation and Methodology", International Studies Program, Working Paper 08-11.

Ahmed, R., Rider, Ather & Mark. (2013). "Using Microdata to Estimate Pakistan's Tax Gap by Type of Tax", Public Finance Review, 41 (3), ss. 334-59.

Akalın, G., Kesikoğlu, F. (2007). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Büyüme İlişkisi" Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 3(5), 71-87, Erişim Adresi: https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmeb.

Akbulak, Y., Tahtakılıç, A.K. (2003). "Kayıt dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler", Banka, Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl:40, Sayı:468.

Akça, E.E., Bal, H., (2018), "Ekonometrik Yaklaşım Yoluyla Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini", Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11(1), 725-738. https://doi.org/10.17218/hititsosbil.359759.

Aktan, C. C. (2018). Vergileme Vergi Teorisi ve Politikası., (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Alm, J. (2007). "Administrative Options to Close the Tax Gap: Insights From Research" Tax Notes, https://www.researchgate.net/publication/284033731 , (Erişim: 24.11.2023).

Alp, B., Töngör, Ü. (2018). "Vergi Dairesi Başkanlığı Çalışanlarının Vergi Algıları: Antalya Örneği", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, (38), ss: 151–172.

Altuğ, O. (1999). "Kayıt dışı Ekonominin Boyutları" Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:15.

Anderson, B. (2008). "Tax Expenditures in OECD Countries", Asya Kıdemli Bütçe Yetkilileri Toplantısında Yapılan Sunum, 10-11 Ocak 2008, Bangkok, Thailand, (Erişim: 29.10.2023) http://www.oecd.org/governance/budgeting/39944419.pdf.

Argentiero, A., Casal, S., Mittone, L., Morreale, A. (2021). "Tax Evasion and Inequality: Some Theoretical and Empirical Insights", Economics of Governance, 22, ss: 309–320.

Avi-Yonah, R.S. (2000). "Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State", Cambridge: Harvard. Law Review, Vol. 103.

Aydın, M. (2017). "Ortodoks İktisat Teorisinin Maliye Politikası Anlayışına Post-Keynesyen Teorinin Eleştirileri", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara, Yüksek Lisans Tezi.

BDDK. (2024). Aylık Bülten, https://www.bddk.org.tr/BultenAylik, (Erişim: 13.05.2024).

Bilen, A., Börekci-Şahan, H. (2023). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutunun Parasal (Sabit) Oran ve Hareketli Ortalamalar Yöntemi ile Ölçülmesi", Ekonomi Politika ve Finans Araştırmaları Dergisi, 8(1), 163-182. https://doi.org/10.30784/ epfad.1242496.

Bilici, N. (2004). "Vergi Cennetleri ile Mücadele, Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçakları, Önlenmesi Yolları", 19. Maliye Sempozyumu, Antalya.

Blyth, M. (2013). Austerity The History Of A Dangerous Idea, Oxford University Press, New York.

Bloomquist, K., Emblom, E., Johns, D., Langetieg, P. (2006). "Estimates of the Tax Year 2006 Individual Income Tax Underreporting Gap", IRS Office of Research, (Erişim: 13.8.2023), https://www.irs.gov/pub/irs-soi/12resconEstimates.pdf.

Braiotta, A., Carfora, A., Pansini, R.V., ve Pisani, S. (2014). "Tax Gap and Redistributive Aspects across Italy", Paper prepared for the IARIW 33rdGeneral Conference, Rotterdam, Netherlands, 24-30 August.

Braiotta, A., Carfora, A., Pansini, R. V. ve Pisani, S. (2015). "Tax Gap and Redistributive Aspects across Italy", Argomenti di Discussione Topics, No2/2015.

Bratić, V. (2006). "Tax Expenditures: A Theoretical Review", Financial Theory and Practice, C. 30, S. 2, ss. 113-127.

Brown R.E., Mazur M.J. (2003). "IRS's Comprehensive Approach to Compliance Measurement." National Tax Journal, S.56 (3), ss. 689-700.

CRA. (2016a). "Tax Gap in Canada: A Conceptual Study", http://www.crahttp://www.cra-arc.gc.ca/gncy/tx-gp/TaxGap-eng.pdfarc.gc.ca/gncy/tx-gp/Tax%20Gap-eng.pdf .

CRA. (2016b). "Estimating and Analyzing the Tax Gap. Related to the Goods and Services Tax/Harmonized Sales Tax,", https://www.canada.ca/content/dam/crahttps://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/formspubs/pbs/GST-report-eng.pdfarc/migration/cra-arc/formspubs/pbs/GST-report-eng.pdf.

CRA. (2017). “Estimating and Analyzing the Tax Gap Related to the Goods and Services Tax Harmonized Sales Tax.”, (Erişim: 26.0.2024), https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/estimating-analyzing.html.

CRA. (2022a). “Tax gap: A Brief Overview”, (Erişim: 11.12.2023), https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-gap-brief-overview.html#toc4.

CRA. (2022b). “Tax Gap Methodological Annex”, (Erişim: 10.8.2023), https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-gap-brief-overview/tax-gap-methodological-annex.html.

Cansız, H. (2015). “Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği”, Yönetim ve Ekonomi, 22(2), ss: 433–450.

Crane, S. E., Nourzad, F. (1986). “Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis”, The Review of Economics and Statistics, 68(2), 217–223.

Çetintaş, H., Vergil, H. (2003). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini”, Doğuş Üniversitesi Dergisi, 4(1), 15-30. Erişim Adresi: https://dergipark.org.tr/tr/pub/doujournal.

Das-Gupta, A., Lahiri, R., Mookherjee, D. (1995). “Income Tax Compliance in India: An Empirical Analysis”, World Development, 23(12), 2051–2064.

Dell’Anno, R., Halıcıoglu, F. (2009). “An ARDL Model of Unrecorded and Recorded Economies in Turkey”, MPRA Paper No: 25763.

Derdiyok, T. (1993). "Türkiye'nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini", Türkiye İktisat Dergisi, Mayıs, ss. 54-63.

Dornbusch, R., Fischer, S. (1998). Macroecnomy, McGraw-Hill Irvine Company, New York.

DPT, 2001, "Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, ÖİK-614, Ankara, (Erişim: 10.6.2024), https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Kayitdisi-Ekonomi-OIK-Raporu.pdf.

Dubin, J. A. (2012). The Causes and Consequences Of İncome Tax Non Compliance. New York, Springer.

Eilat, Y. ve Zinnes, C. (2000). "The Evolution of the Shadow Economy in Transition Countries: Consequences for Economic Growth and Donor Assistance", Consulting Assistance on Economic Reform II Discission Papers, 83, ss. 1–73.

Erkuş, H., Karagöz, K. (2009). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini", Maliye Dergisi, 156, ss. 126-140.

Eroğlu, O. (2014). Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması, Bursa, Ekin Yayınevi.

Fiscalis Tax Gap Project Group. (2016). "The Concept of Tax Gaps- Report on VAT Gap Estimations", (Erişim: 20 Ekim 2023), https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-08/tgpg_report_en.pdf.

Fiscalis Tax Gap Project Group. (2018). "The Concept of Tax Gaps Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies", (Erişim: 20 Kasım 2023), https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a5da4716-e7c1-11e8-b690-01aa75ed71a1.

Fishlow, A., Friedman, J. (1994). “Tax Evasion, Inflation and Stabilization”, Journal of Development Economics, 43, ss: 105–123.

Giles D.E.A. (1997). “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, (Erişim: 13.10.2023), https://ideas.repec.org/p/vic/vicewp/9807.html.

Glenday, G., Hemming, R. (2013). “Tax Design from a Public Financial Management Perspective”, içinde: The International Handbook of Public Financial Management (Richard Allen, Richard Hemming, Barry H. Potter), (NY, Palgrave Macmillan, ss. 416-434).

Göker, C. (2011). "Yönlendirici Vergilendirme", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 3-4.

Göker, C. (2011). Yönlendirici Vergilendirme, (Birinci Baskı), Ankara, Turhan Kitabevi.

Guttentag, J. (2005). "Closing the International Tax Gap.", Washington, D.C.: Economic Policy Institute.

Güler, H., Toparlak, E. (2018). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması”, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, *11*(1), ss: 209-220.

Gyomai, G., van de Ven, P. (2014). “Non-Observed Economy in the System of National Accounts”, Statistics Brief No. 18.

Harremi, M. (2014). “A Simple Analysis of the Tax Gap Balkan Region”, Mediterranean Journal of Social Sciences, 5(19), ss. 365–372.

Henleyglobal. (2024). “The Henley Private Wealth Migration Dashboard”, https://www.henleyglobal.com/publications/henley-private-wealth-migration-dashboard/top-10-country-outflows, (Erişim: 21.05.2024).

HMB. (2020). “Vergi Harcamaları Raporu”, Ankara, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/2020_Ver_har_rapor.pdf (Erişim: 27.10.2023)

HMB. (2021). “Vergi Harcamaları Raporu”, Ankara, http://www.gep.gov.tr/faces/templates/Raporlar.xhtml?kategori=Vergi+Harcama +Raporlar%C4%B1, (Erişim: 29.10.2023).

HMB. (2022). “Vergi Harcamaları Raporu”, Ankara, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/Vergi_Harcamalari_Raporu/Vergi_Harcamalari_Raporu_2022.pdf, (Erişim: 18.10.2023).

HMB. (2023). “Vergi Harcamaları Raporu”, Ankara, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/Vergi_Harcamalari_Raporu/Vergi_Harcamalari_Raporu_2023.pdf, (Erişim: 18.12.2023).

HMB. (2023). Muhasebat Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri, https://muhasebat.hmb.gov.tr/, (Erişim: 12.5.2024).

HMRC. (2017). “Measuring Tax Gaps 2017 Edition”, London: HM Revenue & Customs.,https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655097/HMRC-measuring-tax-gaps-2017.pdf.

Hutton, E. (2017). “The Revenue Administration – Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation”, IMF, Fiscal Affairs Department.

Ilgın, Y. (2002). "Kayıt Dışı Ekonomiyi Tahmin Yöntemleri ve Türkiye'de Durum" Planlama Dergisi,42, 145-155. Erişim adresi: https://www.sbb.gov.tr/.

International Budget Partnership (IBP). (2011). "Transparency Guide 2: Tax Expenditures", Guide to Transparency in Public Finances Looking Beyond the Core Budget. https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Looking Beyond-the-Budget-2-Tax-Expenditures.pdf (Erişim: 29.10.2018).

IMF. (2013). "Assessment of HMRC's Tax Gap Analysis", Washington DC: The International Monetary Fund, (Erişim: 1.10.2023). https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/ cr13314.pdf.

IRS. (2016). "A Closer Look at the Size and Sources of the Tax Gap", Washington D.C., IRS Report.

IRS. (2019). "Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2014–2016", Publication 1415, https://www.irs.gov/statistics/irs-the-tax-gap, (Erişim: 25.05.2024).

Işık, N., Acar, M. (2003). "Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21, ss. 118.

İpek, S., Kaynar, İ. (2009). "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları", Maliye Dergisi, 157 (3), 116-130.

Jacobsen, M. R. Et al. (2010). "Tax Expenditures in the Nordic Countries", A report from a Nordic working group - presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo - June 2009.

http://www.skm.dk/media/110391/tax_expenditures_in_the_nordic_countries.pdf, (Erişim: 01.11.2018).

Jansen, A., Ngobeni, W., Sithole, A. ve Steyn, W. (2020). "The Corporate Income Tax Gap in South Africa: A Top-Down Approach", WIDER Working Paper Series.

Karavitis, N., Paipetis, K., ve Priniotaki, M. (2022). "Tax Collection Gaps and Overdue Tax Debts: Greece 2000-2019" Journal of Accounting and Taxation, 14(2), 118–128.

Kaufmann, D. ve Kaliberda, A. (1996). "Integrating the Unofficial Economy into the Dynamics of Post-Socialist Economies: A Framework of Analysis and Evidence", World Bank Policy Research Working Paper No. 169.

Keyifli, N. (2019). "2010-2015 Dönemi İtibariyle OECD Ülkelerinde Vergi Açığının Ölçülmesi", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 15(4), 1010–1023.

Khlif, H., Achek, I. (2015). "The Determinants of Tax Evasion: A Literature Review", International Journal of Law and Management, Vol. 57 No. 5, ss. 486-497.

Kıldiş, Y. (2000). "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2, 1-10, ss. 6-7.

Korauš, A., Gombár, M., Vagaská, A., Šišulák, S. ve Černák, F. (2021). "Secondary Energy Sources and Their Optimization in the Context of the Tax Gap on Petrol and Diesel", Energies, 14, ss. 1–22.

Kök, R., Şapçı, O. (2006). "Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Ekonomisindeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi", Türkiye Ekonomi Kurumu Uluslararası Ekonomi Konferansı, Ankara, 11-13 Eylül 2006.

Kumar, S., Rao, R. K. (2015). "Minimising Selection Failure and Measuring Tax Gap: An Empirical Model", Working Papers 15/150, National Institute of Public Finance and Policy.

Lippert, O., Walker, M. (1997). "The Underground Economy: Global Evidence of Its Size and Impact.", The Fraser Institute, Vancouver.

Mazur M. J., Plumley A.H. (2007). "Understanding The Tax Gap." National Tax Journal, S.60 (3): ss.569-576.; DOI: 10.17310 / ntj.2007.3.14., (Erişim: 01.09.2023).

McManus, J. ve Warren, N. (2006). "The Case for Measuring the Tax Gap" eJournal of Tax Research, 4(1), 61–79.

Medina, L., Schneider F. (2017). "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?", IMF Working Paper, WP18/17.

Medina, L., Schneider, F. (2018). "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?", IMF Working Papers, WP/18/17.

Murphy, R. (2014). "The Tax Gap. Tax Evasion in 2014-and What Can Be Done About It", Public and Commerical Services Union, London.

Murphy, R. (2018). "The European Tax Gap - A Report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament.", (Erişim: 17.12.2023), https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/201901/the_european_tax_gap_en_190123.pdf.

Murphy, R., Petersen, H. (2018). "Minding the Tax Gap at the Heart of Macroeconomic Policy", (Erişim: 17 Şubat 2022), http://coffers.eu/wp-content/uploads/2019/11/1804-Journal-Submission.pdf.

Murphy, R., Guter-Sandu, A. (2018). "Resources Allocated to Tackling the Tax Gap: A Comparative EU Study", City University of London.

Murphy, R. (2021). "Reappraising the Tax Gap In: Combating Fiscal Fraud and Empowering Regulators: Bringing Tax Money Back into the COFFERS", Edited by: Unger, B., Rossel, L., Ferwerda, J., Oxford University Press.

OECD stats. (2023). Revenue Statistics, Erişim: 20.06.2023, https://www.oecd-ilibrary.org/.

OECD. (2010). "Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation", OECD Tax Policy Studies, No. 19, OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/choosing-a-broad-base-low-rate-approach-to-taxation_9789264091320-en#page.

OECD. (2018). Taxing Wages 2023, OECD Publishing, Paris. https://doi.org/10.1787/8c99fa4d-en.

Owens, J. (2010). "Tax Gap Measurement / Estimation- Does İt Have A Role To Play In Modern Tax Administration Practice?" Presentation to CIAT 44th Genenral Assembly.

OXFAM. (2023). "Survival of the Richest How We Must Tax the Super-Rich Now to Fight İnequality", Erişim: 24.06.2024, https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/621477/bp-survival-of-the-richest-160123-n.pdf;jsessionid=7F79E8FF785B7AD2AE5E510EAA00DC38?sequence=7.

Özdiler Küçük E., Küçük E. (2017). "Küresel Vergi Yönetimi: Yeni Ortak Hukuka Doğru", International Congress on Political, Economic and Social Studies, Ankara, Türkiye, 9 - 11 Kasım 2017, ss.14.

Özkök, C.S. (2017). "Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Denetimi ve Parasal Oran Yöntemiyle Analizi: Türkiye Örneği", Uluslararası Yönetim Bilişim Sistemleri ve Bilgisayar Bilimleri Dergisi, 1(1), ss: 31-41.

Öztürk, Z. (2011). "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Değerlendirilmesi", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Kayseri, Yüksek Lisans Tezi.

Pissarides, C., Weber, G. (1989). "An Expenditure-based Estimate of Britain's Black Economy," Journal of Public Economics, 39: ss. 17–32.

Plumley, A. (2005). "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.

Raczkowski, K., Noga, M., Klepacki, J. (2015). "Risk Management in the Polish Financial System. A Systemic Approach", PalgraveMacmillan, Basingstoke and New York, NY, ss. 24-39.

Raczkowski, K., Mroz, B. (2018). "Tax Gap in The Global Economy", Journal of Money Laundering Control, Vol. 21 Issue: 4, https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2017-0072, (Erişim: 19.11.2023).

Redonda, A. (2016). "Tax Expenditures and Sustainability: An Overview", Council on Economic Policies, Discussion Notes No: 2016/3, (Erişim: 02.11.2018), https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/CEP-DN-Tax-Expenditures-and-Sustainability.-An-Overview.pdf.

Rifkin, D. (2008). "An Overview of the "Tax Gap", Georgetown Law Faculty Working Papers, http://scholarship.law.georgetown.edu/fwps_papers/77, (Erişim: 23.11.2013).

Rubin, M. (2011). “The Practicality of the Top-down Approach to Estimating the Direct Tax-Gap Her Majesty's Revenue and Customs”, UK, September 2011 (Erişim: https://www.gov.uk/government/publications/the-practicality-of-a-top-down-approach-tothe-direct-tax-gap or https://www.irs.gov/pub/irs-soi/11rescontaxgap.pdf).

Quintano, C., Mazzocchi, P. (2015). “The Shadow Economy as a Higher Order Construct İnside European Governance”, Journal of Economic Studies, Vol. 42 No. 3, ss. 477-498.

Saraç, Ö. (2010). “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, Maliye Dergisi, S. 159, ss. 262-277.

Sarin, N., Summers, L. (2019). “Shrinking The Tax Gap: Approaches and Revenue Potential”, Working Paper 26475, ss. 6-10.

Savaşan, F., Yardımcıoğlu, F., Demir, İ. (2016). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi: Zaman Serisi ve Panel Veri MIMIC Tahminleri”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 4(2), https://dergipark.org.tr/tr/pub/seyad, (Erişim: 12.06.2024).

Schick, A. (2007). “Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework”, OECD Journal on Budgeting, C. 7, S. 3, ss. 7-38.

Schneider, F., Buehn, A., Montenegro, C.E. (2010). “Shadow Economies All over the World”, New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007, WorldBank Policy Research Working Paper.

Schneider, F. (2015). “Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 Other OECD Countries from 2003 to 2015”, Different Developments.

Schneider, F. ve Buehn, A. (2016). "Estimating the Size of the Shadow Economy: Methods, Problems and Open Questions" IZA DP No. 9820, 1-39.

Schneider, F. (2021). "Estimation of Informal Economy: Figures for Developed and Underdeveloped Countries Around the World", Revista de Economía Mundial, No:60.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB). (2000). "Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı", Ankara, (Erişim: 04.11.2018) http://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2018/10/Sekizinci_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-2001-2005.pdf.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB). (2013). "Onuncu Kalkınma Planı", Ankara, (Erişim: 04.11.2018), http://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2018/10/Onuncu_Kalkinma_Plani.pdf.

Song, Y. D., Yarbrough, T.E. (1978). "Tax Ethics and Taxpayer Attitude: A Survey Public Administration Review", September-October, 38 (5), 442-452.

Sugözü, F., H. (2008). "Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları: (1980-2004) Türkiye Örneği", Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Sunley, E. (2004). "Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice", içinde: Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System (Hana Polackova Brixi, Christian M. A. Valenduc, Zhicheng Li Swift), (Washington D.C., The World Bank, ss.155-172).

Swift, Z. L., Brixi, H. P., Valenduc, C. (2004). "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices", içinde: Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System (Hana

Polackova Brixi, Christian M. A. Valenduc, Zhicheng Li Swift), (Washington D.C., The World Bank, ss:1-18).

Swift, Z., L. (2006). "Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets", World Bank Policy Research Working Paper 3927. http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf (Erişim: 30.10.2018).

Tanzi, V. (1983). "The Undurground Economy in the United States: Annual Estimates: 1930-1980", IMF-Staff Papers, 30(2), ss. 283-305.

Taş, S. (2022). "Vergi Uyumu ve Vergi Açığı İlişkisi: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerine Yönelik Bir Analiz", Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Doktora Tezi.

Tayfur, İ. (2018). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Etkileyen Faktörler", İstanbul Gelişim Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

TAXUD. (2015). "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU member States", 2015 Report, TAXUD /2013/DE/321, (Erişim: 17.10.2023) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf.

Tax Policy Centre.(n.d). (2016). Retrieved June 1, (Erişim: 22.11.2013) http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-tax-gap.

TCMB. (2024). Elektronik Veri Dağıtım Sistemi [Veri Seti], Erişim Adresi http://www.tcmb.gov.tr.

The Conference Board of Canada. (2017). "Canadian Tax Avoidance. Examining The Potential Tax Gap. Briefing", February 2017, http://www.conferenceboard.ca/ehttp://www.conferenceboard.ca/e-

library/abstract.aspx?did=8570&AspxAutoDetectCookieSupport=1library/abstract.aspx?did=8570&AspxAutoDetectCookieSupport=1.

Tiutiunyk, I., Kobushko, I., Ivaniy, O. ve Flaumer, A. (2019). "Innovations in the Management of Tax Gaps in the Economy: Foreign Economic Component. Marketing and Management of Innovations", (3), ss. 112–125.

Toder, E. (2007). "What Is the Tax Gap?", Tax Notes, Urban Institude, https://www.urban.org/research/publication/what-tax-gap (Erişim: 18.11.2023).

Toro, J., Ogato, K. ve Caner, S. (2013). "Assessment of HMRC's Tax Gap Analysis", IMF Country Report, (Erişim: 15.12.2023), https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13314.pdf.

Tütüncü, A. (2013). "Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Boyutunun Tahmini (Yayımlanmamış Doktora Tezi)", Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uçanok, O. (2014). "Vergi Açığı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 399, ss. 29–31.

Ulusoy, A., Karakurt, B. (2009). "Vergi Politikasının Mali Amacının Karşılanamamasında Vergi Cennetleri ve Offshore Finansal Merkezlerin Rolü", Tisk Akademi, 4 (8), ss: 81-105.

Us, V. (2004). "Kayıt dışı ekonomi tahmini yöntem önerisi: Türkiye Örneği", Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni No. 2004/17, https://www.tek.org.tr/pdf/739_9122022_205354.pdf, Erişim: 18.05.2024).

Uygun, E., Gerçek, A. (2021). "Türkiye'de Vergi Açığının Ölçümü", B. Bozdoğanoğlu (Ed.), içinde Maliye Araştırmaları-4, Ekin Basım Yayın Dağıtım, ss. 295-312, Bursa.

Ülgen, S., Öztürk, U. (2007). “Kayıt dışı Ekonomi, Türkiye Serüveni”, Deloitte.

Villela, L., Lemgruber, A., Jorrat, M. (2010). “Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation”, IDB Working Paper Series, No. IDBWP-131en, Inter-American Development Bank (IDB), Washington, DC., (Erişim: 30.10.2018), https://www.econstor.eu/bitstream/10419/115368/1/IDB-WP-131en.pdf.

Villios, S. (2012). “Measuring the Tax Gap of Business Taxpayers in Australia”, Revenue Law Journal, 21(1), 1–20.

Yıldıran, M. (2023). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü ve Vergi Kaybı (2005-2023), Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi © Cilt: 12, Yıl: 12, Sayı: 34, (2023/3), (Erişim: 2.6.2023), https://dergipark.org.tr/tr/pub/hakisderg/issue/81588/1403418.

Yılmaz, G. (1996). “Yeraltı Ekonomisi ve Vergi Kaybı” (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yılmaz, G. (2012). "2000'li Yıllarda Türkiye de Kayıt dışı Ekonomi," Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, vol.33, ss: 455-95.

Yılmaz, M. (2019). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Parasal Oran Yöntemi Yaklaşımı”, S. Çeçen, Ö. Kahya, Ş. Bozgun ve K. Toptaş (Ed.), 2. Uluslararası İnsan Çalışmaları Kongresi Bildiriler Kitabı içinde (s. 464-480), 2. Uluslararası İnsan Çalışmaları Kongresi’nde sunulan bildiri, Ankara, Bilgin Kültür Sanat Yayınları.

Yılmaz, G. (2020). "Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomi, Vergi Açığı ve Sosyal Harcama Açığı ," In Güncel Maliye Tartışmaları-2 Prof. Dr. Ayşegül Mutlu'ya Armağan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, ss: 15-47.

Yılmaz, G., Nalbant, G.E. (2023). “Türkiye'nin Vergi Yükü Haritası: Bölgeler ve İller İtibarıyla Brüt ve Net Vergi Yükü.”, Prof. Dr. Suat Oktar'a Armağan, Ankara, Efil Yayınevi, ss: 255-310.

Yılmaz, G. (2023). Güncel Maliye Tartışmaları-4 Prof. Dr. Turgay Berksoy'a Armağan, Seçkin Yayınları.

Yılmaz, G., Nalbant, G.E. (2023). "Türkiye'de Gelir Vergilemesinde Mükelleflerin Vergi Ödeme Uyumu: 2006-2021 Döneminde Bölge ve İllerin Vergi Tahsil Açığı", Güncel Maliye Tartışmaları-4 Prof. Dr. Turgay Berksoy'a Armağan, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Williams, C.C. (2015). “Cross-national Variations in the Scale of Informal Employment. An Exploratory Analysis of 41 Less Developed Economies”, International Journal of Manpower, Vol. 36 No. 2, ss: 118-35.

Williamson, J. (2004). The Washington Consensus as Policy Presciption for Development, Worldbank and Oxford University Press, Washington

Whitehouse, E. (1999). “The Tax Treatment of Funded Pensions”, Social Protection Discussion Paper Series, S. 9910, The World Bank, Washington DC., (Erişim: 29.10.2018), http://documents.worldbank.org/curated/en/653361468766185083/pdf/multipage.pdf.

Zucman, G. (2013). “Vergi Cennetleri, Ulusların Gizli Zenginliği”, Çev: Yasemin Özden, Yordam Kitap, Birinci Basım, Ankara, ss: 120–33.

ÖZET

Vergi açığı kavramı genel tanımıyla, mevcut durumda toplanılan vergi gelirleri ile mükelleflerin vergi kanunlarına tam uyumu sağlanması varsayımında toplanılacak maksimum vergi geliri arasındaki farkı ifade etmek için kullanılır. Vergi oranlarını arttırarak belli bir seviyeden sonra vergi gelirini arttıramamanın ve yeni verilendirilecek alanlar bulamamanın nihai sonucu vergi açığını araştırmak ve ona yol açan sebepleri azaltmaya çalışmaktır. Vergi açığının büyüklüğü sosyoekonomik politikanın hatalı olduğunu, ticari faaliyetin iktisadi ve yasal karakterlerini tekrar kazanabilmesi için düzeltilmesi gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. Ülkeler arasındaki vergi rekabeti ve küreselleşmenin de etkisiyle vergi açığı mevzusu evrensel bir sorun olarak karşımıza çıkmakta ve ülkelerin vergi idarelerinin yalnız başına mücadelesi ile çözülebilecek bir yurt içi mali sorun niteliğini aşmaktadır.

Bunun izinde, vergi açığının bileşenlerine ve büyüklüğüne ilişkin detaylı malumata sahip olunması hem vergiye gönüllü uyumun artırılmasına, hem de vergi politikalarının belirlenmesi üzerinde daha kapsamlı bir kavrama alanı sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Açığı, Vergi Harcaması, Kayıt Dışı Ekonomi, Makro Yöntem

ABSTRACT

The concept of tax gap, in its general definition, is used to express the difference between the tax revenues currently collected and the maximum tax revenue that will be collected assuming full compliance of taxpayers with the tax laws. The ultimate result of not being able to increase tax revenue after a certain level by increasing tax rates and not being able to find new areas to give is to investigate the tax gap and try to reduce the reasons that lead to it. The size of the tax gap is considered a sign that the socio-economic policy is flawed and needs to be corrected so that business activity can regain its economic and legal characters. Tax deficit issue emerges as a universal problem and exceeds the nature of a domestic financial problem that can be solved by the struggle of the tax administrations of the countries alone, with the influence of tax competition between countries and globalization.

Following this, having detailed information about the components and size of the tax gap provides a more comprehensive understanding of both increasing voluntary tax compliance and determining tax policies.

Key Words: Tax Gap, Tax Expenditure, Informal Economy, Macro Model